



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Daniel Nyrén

Innebörden av uttagsbeskattning
för förvärvande part – särskilt
om fastighetstransaktioner

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin 9

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INTRODUKTION	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och metod	4
1.3 Disposition	5
1.4 Avgränsningar	5
2 FÖRVÄRVARENS ANSKAFFNINGSVÄRDE NÄR ÖVERLÅTAREN UTTAGSBESKATTATS	7
2.1 Inledning	7
2.1.1 Äldre lagregleringsförsök	7
3 BESKATTNINGSPRINCIPER	9
3.1 Inledning	9
3.2 Likformighet och neutralitet	9
3.3 Kontinuitet	10
3.3.1 Värdekontinuitet	11
3.3.2 Karaktärskontinuitet	11
4 GÄLLANDE RÄTT	13
4.1 Tillämplig lagtext	13
4.2 Beskattning vid fastighetstransaktioner	13
4.2.1 Allmänt om avyttring	14
4.2.1.1 Beskattning av värdestegring	14
4.2.1.2 Stämpelskatt	14
4.2.2 Allmänt om anskaffningsvärde	15
4.2.2.1 Alternativa anskaffningsvärden	15
4.3 Uttagsbeskattning	16
4.4 Underprisöverlåtelser	17
4.5 Praxis	18

4.5.1	RÅ80 1:28	18
4.5.2	RÅ 1990 not. 508	19
4.5.3	RÅ 2004 ref. 1	19
4.5.4	RÅ 2004 ref. 94	19
4.6	Analys av gällande rätt	20
5	FÖRVÄRVARENS ANSKAFFNINGSVÄRDE ENLIGT SOU 2005:99	25
5.1	Inledning	25
5.2	Utredningens utgångspunkt	25
5.3	Utredningens huvudsakliga överväganden	26
5.3.1	Säkerställande av dubbelbeskattningen	26
5.3.2	Risken för skatteundandragande i obeståndssituationer	27
5.4	Analys av utredningens förslag	28
6	SLUTSATSER	30
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	32
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	34

Sammanfattning

I uppsatsen behandlas frågan om hur en förvärvares anskaffningsvärde ska beräknas när denne förvärvat en fastighet till underpris och överlåtaren uttagsbeskattats för transaktionen. En analys av frågan är angelägen eftersom det idag saknas tydlig lagstiftning och praxis, och då det oklara rättsläget kan medföra oönskade transaktionskostnader som inverkar menligt på samhällsekonomin.

Efter en redogörelse och analys av gällande rätt drar jag slutsatsen att en uppräknig av anskaffningsvärdet till det uttagsbeskattade beloppet är motiverat av principiella skäl, vilket också tidigare hävdats i förarbeten, praxis och doktrin. Uppsatsen visar också att en lagstiftning med den nyssnämnda rättsföljden kan motiveras av samhällsekonomiska skäl.

Eftersom beräkning av förvärvarens anskaffningsvärde på en mer allmän nivå nyligen avhandlats av 2002 års företagsskatteutredning redovisas och diskuteras även relevanta delar av deras slutbetänkande i slutet av uppsatsen. Sammanfattningsvis kan emellertid sägas att mina slutsatser i huvudsak överensstämmer med utredningens lagförslag, även om lämpligheten med en i viss mån komplicerad lagstiftning kan ifrågasättas.

Förord

Denna examensuppsats markerar slutet på min juris kandidatutbildning vid Lunds Universitet, och jag kan därmed se tillbaka på en studietid fylld av trevliga minnen och bekantskaper. Jag vill i första hand tacka min handledare Mats Tjernberg för hans goda handledning och ständigt positiva bemötande. Mats är i alla avseenden en ytterst kompetent person och i mina ögon en förebild för andra lärare vid fakulteten.

Jag vill även rikta ett stort tack till Daniel Jilkén vid Skeppsbron Skatt i Stockholm för hans kloka synpunkter och goda råd i samband med arbetet med denna uppsats. Daniels professionella sätt, stora juridiska kompetens och ständiga tillgänglighet har varit en förutsättning för att arbetet överhuvudtaget skulle bli till.

Avslutningsvis vill jag tacka mina föräldrar, mina syskon och Eva för ett ovärderligt stöd under min studietid.

Stockholm, i mars 2007.

Daniel Nyrén

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
RF	Regeringsformen (1974:152)
SOU	Statens offentliga utredningar
RÅ	Regeringsrättens årsbok
ref.	referat
not.	notis
RR	Regeringsrätten
SL	Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter
JB	Jordabalken (1970:994)

1 Introduktion

1.1 Bakgrund

En försäljning av en fastighet mellan två aktiebolag riskerar idag att bli en betydligt dyrare affär än vad inblandade parter förväntat sig vid första anblicken. På grund av en rättsosäkerhet på det skatterättsliga området har förutsebarheten grumlats och bolagen kan tvingas anlita dyrbar konsult hjälp för att genomföra försäljningen via invecklade förvävsstrukturer; allt i syfte att undvika oönskade skatteeffekter. Den åsyftade problematiken uppstår när överlåtaren säljer till ett pris understigande marknadsvärdet, utan att detta uppfyller kraven för underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, eftersom reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL därmed kommer att aktualiseras.

Effekterna av uttagsbeskattning får numera anses vara tämligen klara för den överlåtande parten, men det samma kan emellertid inte sägas om förvärvaren. En länge outredd fråga har nämligen varit om förvärvaren får göra avdrag för kostnader som överlåtaren beskattats för, respektive tillgodogöra sig det uttagsbeskattade värdet som anskaffningsvärde. Det har stundom hävdats att så skulle vara fallet med hänvisning till bland annat principiella skäl. Frågan har nyligen varit föremål för utredning i SOU 2005:99, och ny lagstiftning kan därmed vara att vänta.

Ett klarläggande av rättsfrågan får med fog anses vara minst sagt välkommet, eftersom den nuvarande osäkerheten skapar svårigheter för både företag och de rättstillämpande instanserna. De ökade transaktionskostnader som följer i kölvattnet av det oklara rättsläget är en börda för samhällsekonomin i stort, men det blir särskilt påtagligt vid en studie av fastighetstransaktioner eftersom dessa redan är tyngda av särskild skattelagstiftning.¹

1.2 Syfte och metod

I denna uppsats har jag för avsikt att analysera problematiken kring förvärvande parts anskaffningsvärde då överlåtaren uttagsbeskattats. Rättsfrågan är av äldre datum men det saknas trots detta klara regler och praxis, varför en analys av gällande rätt och nya föreslagna regler får anses vara angelägen. Det övergripande syftet är dock att i brist på tydliga regler diskutera för och nackdelar med att välja viss rättstillämning.

Jag har valt att använda mig av traditionell rättsdogmatisk metod, samt att föra ett analytiskt resonemang kring de lege ferenda. Utöver traditionella rättskällor har jag även i viss mån använt mig av Skatteverkets skrivelser.

¹ Förvärv av fastighet belastas med stämpelskatt, till skillnad från exempelvis förvärv av inventarier.

1.3 Disposition

Av pedagogiska skäl kommer jag att inleda med historiken kring problemställningen, varefter gällande rätt kommer att analyseras. Därefter följer en diskussion kring problemställningen i relation till 2002 års företagskatteutrednings slutbetänkande, samt avslutningsvis ett resonemang kring de lege ferenda.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen är inte avsedd att vara heltäckande, eftersom frågeställningens totala tillämpningsområde får anses vara allt för omfattande. Jag har därför valt att begränsa min utredning till transaktioner som i huvudsak berör aktiebolag. Även en sådan begränsning skulle emellertid bli väldigt vidsträckt, och jag har sett mig nödgad att avgränsa min analys även till ett bestämt tillgångsslag; närmare bestämt fastigheter som utgör kapitaltillgång i näringsverksamhet. Ett annat skäl härtill är att det är av praktisk betydelse att transaktionskostnaderna för fastighetsöverlåtelser reduceras för de fall uttagsbeskattning inte kan undvikas.² I den mån avsteg från denna avgränsning gjorts, har avsikten främst varit att göra analogier till liknande situationer.

Min redogörelse för tillämplig lagtext har avsiktligt reducerats till vad som får anses relevant för arbetets avgränsning. Således har jag utelämnat vissa regler som i och för sig berör frågan om anskaffningsvärde för förvärvaren, men där ett alltför vidsträckt analogislut skulle krävas för att uppnå tillämplighet.³ Avsnittet om fastighetstransaktioner har begränsats till att endast ge en sammanfattad bild av regelverket kring transaktioner mellan aktiebolag. Det har varit min avsikt att endast ge läsaren en hastig överblick.

Det sistnämnda kan även sägas om avsnittet rörande underprisöverlåtelser. Regler om överlåtelser till underpris finns nämligen även i lagstiftningen kring koncernbidrag, kommissionärer och överlåtelser från utländsk ägare, men eftersom syftet med denna del av framställningen endast är att ge en bakgrundsförståelse av uttagsbeskattning som företeelse, med dess undantag, har jag begränsat min presentation till regelverket i 23 kapitlet i IL. Det har heller inte varit min avsikt att vara heltäckande i fråga om de rättsfall som avgjorts på området; jag har snarare valt att belysa de särskilda mål som har störst betydelse för arbetets avgränsning.

Den geografiska avgränsningen har även den motiverats av ovan angivna skäl. För att närmare kunna fokusera analysen på detaljnivå har begränsning därför gjorts till transaktioner mellan svenska rättssubjekt inom Sveriges gränser.

² Se närmare härom i avsnitt 4.6.

³ Jfr regeln i 18 kap. 7 § IL rörande anskaffningsvärde för inventarier.

Jag har avslutningsvis valt att utelämna en diskussion kring de redovisningsaspekter som frågeställningen i viss mån kan tänkas beröra. Anledningen till detta är främst att en sådan genomgång torde bli allt för omfattande, men även eftersom jag avsett att i första hand fokusera på den juridiska delen av problematiken.

2 Förvärvarens anskaffningsvärde när överlåtaren uttagsbeskattats

2.1 Inledning

I skrivande stund råder oklarhet på det skatterättsliga området i fråga om vilket anskaffningsvärde som förvärvande part får tillgodogöra sig vid en överlåtelse. Det kan klart konstateras att både lagtext och praxis är ytterst bristfälliga, och vägledning har länge fått sökas i allmänna principer. Frågan har dessutom i flera år debatterats i doktrinen och även varit föremål för två offentliga utredningar, varav den senaste presenterades så sent som hösten 2005. I SOU 2005:99 bearbetar emellertid FSK frågan utförligt och levererar en lösning på problemet i form av förslag till nya lagregler. Det är dock en bit kvar från ax till limpa, och det finns därför fortfarande utrymme för fortsatt analys.

Det finns ett starkt stöd i doktrinen för åsikten om att det är omotiverat att beskatta en inkomst mer än en gång.⁴ Den naturliga följderna av att tillämpa kontinuitetsprincipen i en överlåtelssituation bör således vara att förvärvaren får göra en skattemässig höjning av tillgångens värde. Detta torde också vara den, ur ett ekonomiskt perspektiv, mest effektiva rättsföljden eftersom merbeskattningsprincipen sett anses vara improduktiv.⁵

2.1.1 Äldre lagregleringsförsök

Frågan om uppräkningsvärdet av förvärvarens anskaffningsvärde när överlåtaren beskattats var, efter behandling i SOU 1998:1 Omstrukturering och beskattning, ute på lagrådsremiss inför propositionen med samma namn; prop. 1998/99:15. I sitt utredningsarbete ansåg 1992 års företagsskatteutredning, i samband med diskussion kring den ekonomiska innebörden av underprisöverlåtelser, att om överlåtaren uttagsbeskattas bör köparen utöver erlagt vederlag få tillgodoräkna sig det uttagsbeskattade beloppet som anskaffningsvärde.⁶ Utredningen lämnade därmed ett förslag på en dylik reglering i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL.

⁴ Se Persson Österman, s. 388 med hänvisning till Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattnings problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, 1986, s. 40, Melz, Peter, Mervärdesskatten. Rättsliga grunder och problem, 1990, s. 81, Zimmer, Frederik, Arv og skatt. Særlig om inntektsbeskatning omkring dødsfall, 1978, s. 8 f och Kohl, Glen A., The Identification Theory of Basis, 40 Tax Law Review, 1985, s. 629.

⁵ Se diskussionen under avsnitt 3, samt Persson Österman, s. 388 och Nilsson, s. 628.

⁶ SOU 1998:1, s. 307.

I sitt remissvar avstyrkte emellertid dåvarande Riksskatteverket förslaget, eftersom de ansåg att det kunde innebära ”en principiell ändring av gällande rätt.” De hävdade att en reciprocitetsprincip endast undantagsvis tillämpades inom skatterätten, och menade att risk förelåg för skatteundandragande om lagregeln infördes.⁷

Även Lagrådet lämnade synpunkter på förslaget. Man hävdade visserligen att kontinuitetsprincipen ska gälla mellan överlåtare och förvärvare, och att det därför var tillbörligt att förvärvaren fick ta upp det belopp som överlåtaren uttagsbeskattats för som anskaffningsvärde. Det kunde enligt Lagrådet emellertid ifrågasättas om den tilltänkta lagstiftningen var förenlig med skattesystemet i övrigt, och man ansåg därför att man borde avvakta med lagregleringen tills frågan utretts utförligare. Regeringsrätten delade Lagrådets uppfattning och lade därför inte fram något lagförslag i den efterföljande propositionen.⁸

I februari 2002 tillsattes en ny företagsskatteutredning för att plocka upp den lösa tråd som lämnats av 1992 års utredningsgrupp. Genom direktivet ”Vissa företagsskattefrågor” (dir. 2002:28) fick man i uppgift att bland annat utreda frågan om förvärvarens anskaffningsvärde då överlåtaren uttagsbeskattats, samt att i detta sammanhang särskilt ta hänsyn till föregående utredningsresultat.⁹ Jag kommer att redogöra för 2002 års företagsskatteutrednings slutsatser närmare under avsnitt 5.

⁷ Prop. 1998/99:15, s. 167.

⁸ Ibid, s. 167 f.

⁹ SOU 2005:99, Bilaga 1, s. 381.

3 Beskattningsprinciper

3.1 Inledning

Det har hävdats att en rättsföljd som innebär att förvärvaren vid en överlåtelse tillgodogör sig överlåtarens uttagsbeskattade värde som anskaffningsvärde i viss mån kan motiveras av principiella skäl.¹⁰ I avsaknad av klara regler i frågan är det naturligt att söka ledning i bakomliggande rättsliga principer när rättsläget ska tolkas, och det blir ofta aktuellt inte bara för en rättsutredning såsom denna uppsats utan även för den som tillämpar lagen dagligen. Både domaren och lagstiftaren har att iaktta rättsliga principer i sitt arbete, särskilt när förarbetena tigger, och i viss mån är de tvingade härtill genom grundlagen.¹¹

Ur den skattskyldiges perspektiv är det nödvändigt med ett visst mått av förutsebarhet för att undvika omotiverade transaktionskostnader, och principiella skäl kan ibland ge ledning när en särskild förvärvs- eller överlåtelsestruktur väljs. När rättsläget är oklart kan företag emellertid ofta tvingas undvika att genomföra en transaktion på grund av att risken för att oförutsedda skatteeffekter ska inträda är för stor; i vissa fall måste man dessutom ansöka om förhandsbesked. Jag anser därmed att vissa särskilda principer inom skatterätten har direkt betydelse för rättsfrågan de leger ferenda, vilket motiverar ett översiktligt avsnitt här nedan.

3.2 Likformighet och neutralitet

Ett av grundelementen vid skattereformen 1991 var att uppnå en ökad likformighet i behandlingen av olika typer av inkomster.¹² Principen är dock inte ny utan kan härledas tillbaka redan till förarbetena till KL,¹³ och i 1 kap. 9 § RF finns ett stadgande om att även domstolar och förvaltningsmyndigheter skall iaktta likformighet i rättstillämpningen. Likformighetsprincipen kan väldigt förenklat uttryckas som en sorts rättvis princip; dels med syfte att undvika diskriminering av skattskyldiga vid beskattningen, och dels för att utforma lagstiftningen på så sätt att skatteskillnader för likartade fall minimeras.

Genom en ökad likformighet vid regelutformningen uppnås även en ökad neutralitet. Principen om likformighet har således en direkt påverkan på neutralitetsprincipen. Av främst samhällsekonomiska skäl har det ansetts

¹⁰ Se prop. 1998/99:15, s. 167, SOU 2005:99, s. 118, Wiman, s. 136, Persson Österman, s. 388 ff.

¹¹ Att rättsliga principer i sig har ett rättskällevärde är emellertid inte helt självklart, vilket också debatterats inom doktrinen. Jag har valt att lämna denna diskussion utanför uppsatsen av utrymmesskäl. För en inblick i denna problematik se Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, SkatteNytt Nr 11, 2004, s. 656-663.

¹² Se prop. 1989/90:110, s. 294.

¹³ Lodin m.fl., s. 36 med hänvisning till SOU 1923:69 s. 69.

vara av vikt att skattereglerna inte påverkar den skattskyldiges val av handlingsalternativ; såsom val av företagsform, boendeform eller alternativ för kapitalplacering, eftersom detta annars riskerar att ge en snedvridande effekt på samhällets ekonomi i stort.¹⁴

Persson Österman anser att neutralitetsbegreppet inom skatterätten främst kan delas in i två innebörder; icke-intervention och snarlik skattemässig behandling av liknande fall enligt förutbestämd norm. Icke-intervention innebär enligt hans definition att marknaden ska få fungera fritt och oreglerad för att på så sätt medföra ökad samhällseffektivitet. Problemen med detta synsätt är emellertid många; främst eftersom en fri och oreglerad marknad egentligen bara existerar i teorin. Innebörd nummer två; den så kallade likformighetsnormen, brottas även den med en del svårigheter. Persson Österman menar att avvikelser från normen leder till minskade skatteintäkter för samhället, eftersom de skattskyldiga genom skatteplanering väljer det alternativ som medför lägst skatt. Han anser således att skattesystemet bör utformas så att den skattskyldiges valmöjligheter begränsas, för att på detta sätt undvika improduktiv skatteanpassning även om det i vissa fall måste ske på bekostnad av neutraliteten.¹⁵

Jag anser att Persson Österman har rätt i sak. Ett långtgående neutralitetsanpassat och därmed komplicerat system skulle medföra ekonomiska vinster för vissa marknadsaktörer och förmodligen leda till färre skatteflyktstransaktioner, men det skulle samtidigt innebära stora störningar i den praktiska tillämpningen av skattereglerna. På längre sikt skulle detta allvarligt kunna hämma ekonomisk tillväxt. Det är således en svår balansgång för lagstiftaren och domaren att välja vilken hänsyn som ska ha företräde, och det finns heller inget klart svar på frågan.

3.3 Kontinuitet

Även principen om kontinuitet syftar till att öka skattesystemets neutralitet. Genom att den möjliggör att vissa transaktioner inte beskattas, eller i andra fall, att dess skattemässiga vinster minskar i kombination med att den säkerställer framtida beskattning av framskjutna belopp ämnar den att minimera snedvridande effekter på samhällsekonomin.¹⁶ Den mest vedertagna grundläggande definitionen av kontinuitetsprincipen är att man vid överlåtelse av en tillgång skjuter upp beskattningen, varvid mottagaren övertar det obeskattade värdet.¹⁷

¹⁴ Ibid, s. 36 ff.

¹⁵ Persson Österman, s. 29 ff.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Persson Österman, s. 68, med hänvisning till Englund, Göran, Om inkomstskattefaktorn vid benefika fång, 1960, s. 78, Thorell, Per, Skattefrågor vid byte av företagsform, SN, 1985, s. 374 samt Skatteregler som incitament och hinder för fission. I: Delning av företag (red. Hägg), 1988, s. 124, Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, 1990, s. 251, Silfverberg, Christer, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992, s. 52, Pelin, Lars, Överlåtelse av

Det finns emellertid ett vidare sätt att definiera kontinuitetsprincipen, som bland annat återopats av Mutén, Zimmer och Melz.¹⁸ Enligt deras synsätt kan nämligen mottagarens skattemässiga värde höjas till beskattat belopp om överlåtaren uttagsbeskattats vid transaktionen. Anledningen till detta är att man anser att kontinuitetsprincipen visserligen innebär att alla uppskjutna värden någon gång bör beskattas, men att beskattning endast ska ske en gång.¹⁹

Även Persson Österman har, av praktiska skäl, valt den förstnämnda och betydligt snävare definitionen men anser ändå att frågan om uttagsbeskattningens konsekvenser är intressant.²⁰ Uppskrivning av skattemässigt värde efter uttagsbeskattning får därför med fog sägas höra nära samman med kontinuitetsproblematiken, och kommer att behandlas utförligt nedan. För den fortsatta diskussionen kommer jag att dela upp begreppet kontinuitet i två typer; värdekontinuitet och karaktärskontinuitet.

3.3.1 Värdekontinuitet

När ett skattesubjekt överför en tillgång till ett annat skattesubjekt utan beskattning anses värdekontinuitet ha tillämpats. Värdet kommer emellertid inte på detta sätt att undgå beskattning utan detta sker i vanlig ordning när mottagaren någon gång i framtiden avyttrar tillgången. Mottagaren får då tillgodogöra sig det från överlåtaren övertagna skattemässiga restvärdet, eller omkostnadsbeloppet.²¹ I vissa fall kan alternativa regler användas av överlåtaren för att beräkna tillgångens anskaffningsvärde, och enligt Persson Österman gäller detta i allmänhet även mottagaren.²² Värdekontinuitet tillämpas i princip alltid i samband med överlåtelser inom koncerner, under förutsättning att värdeöverföringen är skattefri.

3.3.2 Karaktärskontinuitet

Klassificering av tillgångars karaktär är en förutsättning för den svenska inkomstbeskattningen. Genom att dela upp tillgångar i näringstillgångar och kapitaltillgångar kan man lättare avgöra hur den löpande avkastningen och inkomst vid avyttring ska beskattas.²³ I dag beskattar vi näringstillgångar

företag med särskild inriktning på generationsskifte. En skatterättslig studie, 1993, s. 80, och Wiman, Bertil, Koncernbeskattning, 1995, s. 37.

¹⁸ Ibid, med hänvisning till Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst, 1959, s. 114, Zimmer, Frederik, Arv og skatt. Særlig om inntektsbeskatning omkring dødsfall, 1978, s. 8 f, och Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, 1986, s.330.

¹⁹ Ibid, med hänvisning till Melz, Peter, Mervärdesskatten. Rättsliga grunder och problem, 1990, s. 81.

²⁰ Ibid, s. 72. De av Persson Österman återopade praktiska skälen innebär ett försök att undvika begreppsförvirring. I sin avhandling har han därför istället valt att benämna rättsföljden uppskrivning av skattemässigt värde efter uttagsbeskattning för symmetri.

²¹ Ibid, s. 71.

²² Ibid.

²³ Det är syftet med innehavet av tillgången som styr klassificeringen, baserat på redovisningsrättsliga normer. Se Persson Österman, s. 69.

såsom omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet, och tillgångar som inte anses ingå i näringsverksamheten; kapitaltillgångar, i inkomstslaget kapital.

Karaktärskontinuitet innebär kortfattat att den skatterättsliga karaktären på en tillgång inte förändras vid en överlåtelse. Inte heller om ägaren förändrar sin verksamhet. Syftet är helt enkelt att man vill undvika mer- eller mindrebeskattning genom att tillgången beskattas i ett annat inkomstslag. Ett exempel på karaktärskontinuitet i lagtext går att återfinna i 12 § 39 kap. IL, men i övrigt finns ingen allmän lagregel rörande principens tillämplighet. Normen är främst skapad i rättspraxis.²⁴

²⁴ Ibid, s. 70.

4 Gällande rätt

4.1 Tillämplig lagtext

Den enda lagreglering av anskaffningsvärdet för en tillgång förvärvad genom underprisöverlåtelse i inkomstslaget näringsverksamhet är idag 23 kap. 10 § IL. Regeln stadgar i korthet att om ersättningen understiger tillgångens skattemässiga värde, skall förvärvaren anses ha förvärvat tillgången till det skattemässiga värdet.

Ytterligare en regel står att finna när det gäller tillgångar som byter karaktär eller position i samma ägares hand, och där anskaffningsvärdet inte motsvarar vederlaget. 22 kap. 8 § IL anger nämligen att om en skattskyldig för över en tillgång från en av sina näringsverksamheter till en annan, skall tillgången anses förvärvad till marknadspriset om uttagsbeskattning har skett. Bestämmelsen härstammar från 23 § anv. 2 p. KL.

Slutligen återfinns i 19 kap. 9§ IL en generell regel rörande anskaffningsvärdet vid onerös överlåtelse av byggnad. Bestämmelsen har sin grund i punkt 6 femte stycket av anvisningarna till 23 § KL,²⁵ och anger att anskaffningsvärdet ska utgöras av utgiften för förvärvet.

4.2 Beskattning vid fastighetstransaktioner

Enligt definitionen i 1 kap. 1 § JB är fast egendom jord som är indelad i fastigheter. Till fastigheter hör sedermera enligt 2 kap. 1 § JB byggnader, ledningar och andra anläggningar uppförda för stadigvarande bruk. De skatterättsliga reglerna kring överlåtelser av fastigheter är emellertid betydligt mer komplicerade än så och berör både regler i inkomstslaget näringsverksamhet och inkomstslaget kapital.

För den fortsatta förståelsen är det viktigt att understryka att det skatterättsliga begreppet fastighet även inbegriper byggnader som utgör lös egendom, i enlighet med 2 kap. 6 § IL. Med ordet fastighet ska alltså förstås inte bara själva marken i sig, utan således också mycket av det som befinner sig ovan jord. Detta har i praxis inneburit att även byggnader på annans mark kommit att omfattas av begreppet, och det har därför blivit viktigt att även precisera vad som ska räknas som byggnad. Historiskt sett har så vitt skilda saker som en båtbygga, tunnelbanestation, spannmålstorkanläggning och en skidlift ansetts vara byggnader, och således också fastigheter. Det

²⁵ Prop. 1999/2000:2, s. 252.

ska dock tilläggas att det i RÅ 1933 ref. 52 krävts att storleken inte får vara alltför ringa.²⁶

4.2.1 Allmänt om avyttring

Med avyttring av fastighet avses enligt 44 kap. 3 § IL främst försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom.²⁷ Resultatet från avyttringen redovisas i aktiebolagets näringsverksamhet, men beräkning av eventuell vinst sker i enlighet med kapitalvinstreglerna. Vid fråga om avyttring med benefika inslag; så kallade blandade fång, betraktas hela överlåtelsen som gåva i enlighet med huvudsaklighetsprincipen. Detta är oftast fallet om en fastighet avyttras mot en ersättning som understiger fastighetens värde.²⁸ Enligt praxis skall däremot en fastighetsöverlåtelse till fullo betraktas som köp om vederlaget överstiger eller motsvarar taxeringsvärdet för överlåtelseåret, om inte marknadsvärdet är lägre.²⁹

4.2.1.1 Beskattning av värdestegring

Om kapitalvinst uppstår vid avyttring av en fastighet ska denna i sin helhet beskattas samma år som avyttringen sker, enligt 44 kap. 26 § IL.³⁰ Beskattningsbar vinst utgör då enligt 44 kap. 13 § IL skillnaden mellan försäljningsintäkt och omkostnadsbeloppet. I 44 kap. 14 § IL anges att omkostnadsbeloppet i sin tur utgörs av anskaffningsutgiften för fastigheten samt eventuella utförda förbättringar under innehavstiden. Själva beräkningen av kapitalvinsten görs enligt reglerna för kapital trots att inkomsten enligt 13 kap. 2 § IL är hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet, men reduceringsreglerna i 45 kap. 33 § IL om kvotering av vinst och förlust gäller inte aktiebolag.

I princip är anskaffningskostnad och förbättringsutgifter avdragsgilla och avdrag sker genom värdeminskningsskatt eller direktavdrag i fråga om reparationer och underhåll. För att avdrag ska få göras vid kapitalvinstberäkningen krävs emellertid att tidigare gjorda avdrag återförts till beskattning enligt reglerna i 26 kap. IL. På detta sätt undviks att avdrag görs två gånger för samma sak.

4.2.1.2 Stämpelskatt

Ett aktiebolags förvärv genom köp av en fastighet kommer även att bli föremål för stämpelskatt, enligt 1 och 4 §§ SL. Denna statliga skatt tas ut i samband med inskrivning och utgör i enlighet med 8 § SL 30 kronor per tusen kronor av fastighetens värde. Värdet på fastigheten beräknas i sin tur till det högsta av taxeringsvärdet och erlagd köpeskilling, enligt 9 § SL.

²⁶ Lodin m.fl., s. 183 med hänvisning till RÅ 1949 ref. 40, RÅ 1957 ref. 4, RÅ 1968 ref. 71 och RÅ79 1:13.

²⁷ Exempel på jämförlig överlåtelse är expropriation, allframtidsupplåtelse av nyttjanderätt samt marköverföring genom fastighetsreglering mot pengar; se 45 kap. 5 och 6 §§ IL.

²⁸ Det är den verkliga avsikten och inte parternas beteckning som avgör om det förelegat benefik avsikt eller ej. Se Lodin m.fl., s. 165.

²⁹ Se till exempel RÅ1969 ref. 32, RÅ 1969 Fi 756, och RÅ81 1:29.

³⁰ Se även prop. 1989/90:110, s. 712.

4.2.2 Allmänt om anskaffningsvärde

I 19 kap. 9 § IL anges att om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller liknande så ska utgiften för förvärvet utgöra anskaffningsvärde. Detta är generellt sett vad som gäller vid beräkning av dylikt; betalt vederlag utgör själva värdet. Vid överlåtelser av fastigheter kan situationen emellertid kompliceras av förekomsten av särskilda regler för värdeberäkningen, såsom schablonmässig anskaffningsutgift för förvärv före år 1952 och den så kallade jämningsregeln.³¹

4.2.2.1 Alternativa anskaffningsvärden

Genom skattereformen 1991 tog man bort möjligheten att i ett flertal fall använda sig av ett taxeringsvärde som anskaffningsvärde. Det enda som idag kvarstår är regeln i 45 kap. 28 § IL om fastigheter förvärvade före 1952.³² Regeln innebär att 1952 års taxeringsvärde räknas upp med 150 %, varvid ett teoretiskt marknadsvärde för 1952 uppnås eftersom taxeringsvärdena för detta år skulle motsvara två tredjedelar av marknadsvärdena. Detta taxeringsvärde får efter uppräknings användas som anskaffningsvärde, och är således en praktisk lösning på problematiken kring att fastställa anskaffningsvärden för äldre fastighetsköp. Det ska dock noteras att konstruktionen inte möjliggör beskattning av eventuella värdestegringar för tiden från förvärvet fram till 1952.³³

I 19 kap. 14a § IL återfinns en begränsningsregel för oskäliga anskaffningsvärden; den så kallade jämningsregeln. Regeln avser att förhindra närståendetransaktioner som har till syfte att skapa ett högre anskaffningsvärde för den skattskyldige om detta gjorts för att uppnå en otillbörlig skatteförmån. I sådant fall ska alltså anskaffningsvärdet justeras ner i skälig mån.

Jämningsregeln har historiskt sett tillämpats på koncerninterna fastighetsöverlåtelser då äldre, gynnsamma regler möjliggjorde skattefria kapitalvinster samtidigt som förvärvaren fick ett högre anskaffningsvärde. Denna skatteförmån uppnåddes i enlighet med reglerna före 1991 års skattereform eftersom anskaffningskostnaden fick indexuppräknas i samband med beräkningen av kapitalvinsten. Köparen skulle därför använda säljarens skattemässiga restvärde som grund för avskrivningarna i stället för vederlaget. Fastigheten kunde emellertid skrivas av med en högre procentsats.³⁴

Efter 1991 minskade emellertid regelns betydelse kraftigt, dels eftersom kapitalvinster vid fastighetsförsäljningar kom att beskattas nominellt och

³¹ Både i skatterättslig doktrin och i IL används begreppen anskaffningsutgift, anskaffningskostnad och anskaffningsvärde beroende på vilka regler som avses. Även jag har valt att använda mig av samtliga begrepp, men i detta arbete ska anskaffningskostnad och anskaffningsutgift tolkas synonymt med anskaffningsvärde.

³² Lodin m.fl., s. 186.

³³ Ibid.

³⁴ Se not 617 till IL i Karnov 2006/07:I.

dels eftersom ett höjt avskrivningsunderlag hos mottagaren oftast motsvaras av en beskattning på säljarsidan.³⁵ I RÅ 1993 ref. 83 I anser dessutom Skatterättsnämnden i sitt förhandsbesked, vilket också fastställdes av Regeringsrätten, att regelns ordalydelse manar till restriktiv tillämpning. Om indexerings tillämpnings vid beräkningen av kapitalvinsten i samband med en fastighetsförsäljning skulle jämningsregeln emellertid fortfarande kunna bli aktuell, men detta är nog snarast att betrakta som ett undantag från regelns i övrigt avtagande betydelse.

4.3 Uttagsbeskattning

Reglerna kring uttagsbeskattning i den svenska inkomstbeskattningen har varit föremål för diskussion redan långt innan begreppet ens blivit myntat. Detta främst i praxis utvecklade regelverk har dessutom vidareutvecklats vid i stort sett samtliga övergripande omstruktureringar av lagstiftningen. Ursprungligen användes uttagsbeskattningsregler främst vid beskattning av jordbrukares konsumtion av egenproducerade varor, och kan spåras ända tillbaka till inkomstskatteförordningen från 1910. I samband med skattereformen 1991 infördes emellertid mer allmänna regler rörande uttagsbeskattning, i dåvarande punkt 1, fjärde och femte styckena av anvisningarna till 22 § KL.³⁶ På grund av tidigare generös praxis kompletterades reglerna, i enlighet med lagrådets yttrande, med en undantagsregel för vissa omstrukturingsfall.³⁷ Reglerna har i efterhand ansetts knapphändiga och har följts av ett stort antal rättsfall.³⁸

I SOU 1998:1 föreslog Företagsskatteutredningen en rad förslag till förändringar av uttagsbeskattningsreglerna vilka infördes i lagstiftningen 1998. Förändringarna var i själva verket en lagreglering av de krav som uppställts i praxis för underlåten uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser.³⁹ Reglerna om transaktioner till underpris infördes i en särskild lag (SFS 1998:1600) som sedermera upphävdes i samband med införandet av IL.

Reglerna om uttagsbeskattning återfinns idag i 22 kap. IL, och bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL utgör undantag till förstnämnda. Ett grundläggande syfte med uttagsbeskattning är att beskatta värdeökning på alla tillgångar i en näringsverksamhet oavsett hur de disponeras.⁴⁰ När tillgångarna lämnar näringsverksamheten genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva eller liknande kommer därför avskattning rent principiellt att ske. Naturligtvis medges samtidigt avdrag för tillgångarnas anskaffning.

³⁵ Ibid.

³⁶ Prop. 1989/90:110, s. 660.

³⁷ Ibid, s. 557.

³⁸ Se prop. 1999/2000:2 del 2, s. 296.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Skälen till detta är bland annat att upprätthålla neutraliteten i beskattningen. Se Lodin m.fl., s. 98 f.

För aktiebolag gäller detta samtliga tillgångar, eftersom all inkomst inom den dubbelbeskattade sektorn är hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet. Ett nämnvärt undantag från dylik avskattning är emellertid reglerna i 25 a kap. IL, då dessa i viss mån medger skattefrihet för avyttring av näringsbetingade andelar. Särskilda regler gäller dock för skalbolag och marknadsnoterade näringsbetingade andelar i 25 a kap. 9-13 §§ IL respektive 25 a kap. 6 § IL.

Uttagsbeskattning innebär således att en tillgång som tas ut ur en förvärvskälla ska beskattas som om den avyttrats till marknadsvärdet, vilket också följer av 22 kap. 2-3 §§ och 7 § IL. Det samma gäller om en tillgång överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det föranleds av affärsmässiga skäl enligt 22 kap. 3-4 §§ IL.

Definitionen av marknadsvärde återfinns i 61 kap. 2 § IL och avser för överlåtaren, enligt tredje stycket, det pris som denne skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden på naturliga villkor. I detta sammanhang tar man hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation.⁴¹ Som exempel på affärsmässiga skäl brukar nämnas att försöka komma in på en marknad eller transaktioner i reklamsyfte, och enligt förarbetena har avsikten varit att bedömningen av om affärsmässiga skäl förelegat endast ska avse det överlåtande företaget.⁴²

4.4 Underprisöverlåtelser

Som tidigare nämnts i föregående avsnitt har reglerna om underprisöverlåtelser främst utvecklats i praxis. Frågan reglerades någorlunda utförligt först i 22 § p.1, 4 st. KL, och enligt 22 § anv. i KL gällde att uttagsbeskattning vid överlåtelser till underpris skulle ske om inte särskilda skäl talade emot det. Denna svepande formulering gav emellertid upphov till viss oklarhet på området och frågan reglerades därför mera utförligt i underprislagen (SFS 1998:1600) som trädde i kraft i januari 1999. Underprislagen upphävdes slutligen i samband med införandet av IL, och reglerna inkorporerades därmed i sistnämnda.⁴³

För att inte försvåra exempelvis försäljningar mellan bolag inom en koncern eller egenföretagares överföringar av verksamheter till egna aktiebolag har alltså särskilda undantagsregler från uttagsbeskattning införts i 23 kap. IL. Reglerna innebär i princip en möjlighet att överföra tillgångar till underpris, utan omedelbar beskattning, under förutsättning att tillgångarna stannar inom ramen för näringsverksamhet. Denna möjlighet är dock noga reglerad i lag och även situationerna är någorlunda detaljreglerade.⁴⁴

⁴¹ Vad som bör avses med marknadsvärde ger utrymme för en utförligare diskussion, men ligger utanför ramen för detta arbete.

⁴² Se prop. 1999/2000:2 del 2, s. 298. Själva begreppet affärsmässiga skäl inbjuder också till en djupare analys, men även denna har utelämnats av avgränsningsskäl.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Lodin m.fl, s. 99, 441 f.

Enligt villkoren för undantag från uttagsbeskattning som uppställs i 23 kap. 14 – 17 §§ kan två aktiebolag genomföra en underprisöverlåtelse utan direkta skattekonsekvenser om;

1. förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår; 23 kap.16 § IL,⁴⁵ och;
2. om inte överlåtaren kan lämna koncernbidrag till förvärvaren, överlåtelsen avser hela överlåtarens verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel i verksamhet eller verksamhetsgren; 23 kap.17 § IL.

Enligt förarbetena har syftet med dessa villkor främst varit att undvika att underprisöverlåtelser genomförs i syfte att uppnå otillbörliga skatteförmåner.⁴⁶ Företagsskatteutredningen fann dock inte, vid arbetet med SOU 1998:1, några direkt fiskala skäl mot att även tillåta andra fall än de uppräknade. Åtminstone inte så länge inte några bestående skatteförmåner vinnas genom transaktionerna.⁴⁷

4.5 Praxis

Först och främst ska konstateras att i likhet med vad som gäller rörande uttryckliga lagregler, råder det brist på entydig praxis som anger hur förvärvarens anskaffningsvärde ska beräknas. Detta gäller särskilt de fall då överlåtaren uttagsbeskattats. Det är därför intressant att rättspraxis utvecklat rättsområdet utan uttryckligt stöd i lagtext, även om fallen är kvantitativt begränsade. Mot bakgrund av de mål som presenteras nedan kan man ändock i viss mån urskilja till vilken grad Regeringsrätten är benägen att bestämma förvärvarens anskaffningsvärde till ett högre belopp än erlagt vederlag.

4.5.1 RÅ80 1:28

I detta tidiga fall var det fråga om en anställd verkställande direktör, utan egna aktier i bolaget, som förvärvade en fastighet till underpris av sin arbetsgivare. Skillnaden mellan erlagd ersättning och marknadspriset jämfördes emellertid med löneförmån och personen beskattades för det förtäckta beloppet i inkomstslaget tjänst. Regeringsrätten slog dessutom fast att den skattskyldiges ingångsvärde vid en försäljning skulle utgöras av marknadsvärdet.

Rättsfallet ger egentligen inte uttryck för någon uppräknad av anskaffningsvärdet på grund av att beskattning skett, utan snarare för presumptionen att ersättning till anställd i annat än pengar betraktas som

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Prop. 1998/99:15, s. 127 f.

⁴⁷ Lodin m.fl., s. 441 f.

ersättning för utfört arbete. Den skattskyldige har alltså här gjort ett förvärv till marknadsvärdet och uppräknig blir därför inte aktuell.

4.5.2 RÅ 1990 not. 508

Detta tio år yngre fall rörde fastighetstransaktioner till underpris från ett dotterbolag till ett moderbolag i en koncern. I ansökan om förhandsbesked ville moderbolaget bland annat veta om någon beskattningskonsekvens uppstod av att bolaget tog upp köpeskillingen som anskaffningsvärde men därefter skrev upp fastigheten till marknadsvärdet, samt vilket värde som skulle utgöra underlag för värdeminskningssavdrag. Regeringsrätten ansåg att transaktionen medförde utdelningsbeskattning för moderbolaget på grund av ny lagstiftning, samt i likhet med dåvarande Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att fastighetens anskaffningsvärde skulle utgöras av marknadsvärdet.

Jämlikt föregående fall rör det sig här om beskattning och avdrag hos samma rättssubjekt. Transaktionen skedde visserligen mellan dotter- och moderbolag, men beskattningen skedde enbart i moderbolaget.

4.5.3 RÅ 2004 ref. 1

Regeringsrätten tar i RÅ 2004 ref. 1, även kallat Sipano II, ställning till frågan om förvärvaren får räkna upp anskaffningsvärdet då överlåtaren uttagsbeskattas. Det intressanta är emellertid att det sker obiter dictum, och därtill i plenum. Fallet rör egentligen uttags- och utdelningsbeskattning i samband med att en andel i ett kommanditbolag överfördes till underpris från två aktiebolag till två andra aktiebolag inom en så kallad oäkta koncern. Eftersom tillgången överfördes till det skattemässiga värdet, vilket understeg marknadsvärdet, blev överlåtarna uttagsbeskattade för skillnaden här emellan. Intressant nog blev aktieägarna dessutom utdelningsbeskattade.

Vid sidan av rättsfrågan uttalar alltså Regeringsrätten att det visserligen inte finns någon regel som anger att mottagaren får ta upp ett högre belopp som anskaffningsvärde om överlåtaren uttagsbeskattats, men om en utdelningsbeskattning av aktieägaren sker och denne därmed anses ha tillskjutit det utdelningsbeskattade beloppet till det förvärvande bolaget, så kommer det sistnämnda att anses ha förvärvat tillgången till detta pris. Man konstaterar samtidigt att utdelningsbeskattning på detta sätt säkerställer ett upprätthållande av kontinuiteten.

4.5.4 RÅ 2004 ref. 94

I RÅ 2004 ref. 94 övertog ett registrerat trossamfund en stiftelses tillgångar i samband med att den sistnämnda upplöstes enligt upplösningslagen (2001:845). Skatterättsnämnden gjorde bedömningen, vilken även delades av Regeringsrätten, att det av allmänna principer anses följa att förvärvaren får använda sig av överlåtarens uttagsbeskattade marknadsvärde som anskaffningsvärde. Nämnden begränsade sig emellertid till ”... den i ärendet

aktuella situationen ...”, men det är av relevans för detta arbete att de överlåtna tillgångarna i fallet bland annat var fastigheter av kommersiell natur.

4.6 Analys av gällande rätt

Det är ostridigt att det idag i svensk rätt saknas en direkt regel som anger att ett förvärvande aktiebolag får ta upp samma värde som anskaffningsvärde, som det belopp som det överlåtande aktiebolaget blivit uttagsbeskattat för vid en underprisöverlåtelse av en näringsfastighet. Inte heller har någon sådan regel utformats autonomt i praxis. Kan man då med stöd av närliggande regler och oklar praxis finna anledning att acceptera en uppräknig av förvärvarens anskaffningsvärde utöver erlagt belopp? Jag anser att viss vägledning står att finna i allmänna principer och ekonomiska effekter.

Bestämmelsen i 22 kap. 8 § har enligt lagtextkommentaren till paragrafen ytterst begränsad räckvidd,⁴⁸ vilket gör den olämplig som grund för analogislut. I kommentaren anges att den endast kan bli tillämplig då en fysisk person, ett dödsbo eller ett handelsbolag, med fysisk person eller dödsbo som delägare bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet, vid sidan av näringsverksamhet i Sverige.⁴⁹ Regelns inskränkta omfattning styrks även av Regeringsrättens yttrande i RÅ 2004 ref. 1, med hänvisning till lagens förarbeten:

”Det finns inte någon bestämmelse som föreskriver att det förhållandet att en uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvad för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget. Regeln om sådan kontinuitet i 22 kap. 8 § IL har avsiktligt begränsats till fall där egendom överförs mellan skilda näringsverksamheter som bedrivs, av samma fysiska eller juridiska personer (prop. 1999/2000:2 Del 2, s. 299 f., jfr SOU 1997:2, Del I, s. 88).”

Om en byggnad överlåts oneröst så anger, som tidigare nämnts, 19 kap. 9§ IL att utgiften för förvärvet ska utgöra anskaffningsvärde. Det är emellertid svårt att generellt sluta sig till att bestämmelsen är tillämplig på en situation då överlåtaren uttagsbeskattats. Varken förarbeten eller praxis ger någon ledning i frågan, men principen om kontinuitet pekar på att uppräknig till marknadsvärdet i en dylik situation torde accepteras.

De skatterättsliga reglerna kring fastighetstransaktioner kan enligt min mening i viss mån ge en indikation för vilken rättstillämpning som bör väljas. Framför allt stämpelskatten kan med ett enkelt räkneexempel åskådliggöra den ekonomiska effekten av att uppräknig av anskaffningsvärdet för förvärvaren inte accepteras:

AB X förvärvar en fastighet med marknadsvärde om 200 från AB Y, till det skattemässiga värdet 100. Överlåtelserna uppfyller inte kraven i 23 kap. IL och överlåtaren uttagsbeskattas för

⁴⁸ Not 723 till IL i Karnov 2006/07:I.

⁴⁹ Ibid.

skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet; 100. Stämpelskatt utgår med 3 på det högsta av taxeringsvärdet (100) och köpeskillingen.

Om kontinuitet tillämpas så kommer X att få ta upp det uttagsbeskattade värdet som anskaffningsvärde att lägga till grund för framtida avskrivningar; det vill säga 200. Om uppräknig inte medges kommer vederlaget om 100 att utgöra utgöra anskaffningsvärde, och parterna kan därmed komma att överväga att överlåta fastigheten till marknadsvärdet. Vid överlåtelse till marknadsvärdet kommer emellertid stämpelskatt att utgå med 3 på köpeskillingen (200) vilket medför en ökad kostnad med 3.

Detta exempel med stämpelskatten illustrerar tydligt hur ett dylikt brott i kontinuiteten kan skapa ökade transaktionskostnader, men även ur ett neutralitetsperspektiv är det oönskvärt att företag tvingas till onaturliga konstruktioner för att undvika merbeskattning.

Också en tillämpning av jämningsregeln innebär i praktiken ett kontinuitetsbrott, och kan enligt Persson Österman ses som en indikation på lagstiftarens syn på symmetrin som den naturliga rättsföljden i skattesystemet. Persson Österman menar nämligen att regeln är en undantagsregel, och att den är ett exempel på att det är fullt möjligt att åsätta skilda värden i redovisningen och i beskattningen rörande vissa slag av tillgångar.⁵⁰

Min slutsats med anledning av analyserad lagtext är således att det inte går att göra adekvata analogislut utifrån snarlika lagregler, men att det är fullt möjligt att med ledning av ekonomiska skäl och allmänna principer sluta sig till uppfattningen att kontinuitet bör råda i fråga om förvärvarens anskaffningsvärde i den för arbetet avgränsade situationen.

I fråga om redovisad praxis gör Nilsson en hypotetisk betraktelse av RÅ80 1:28 utifrån synsättet att arbetsgivarens försäljning i stället utgör en okvalificerad underprisöverlåtelse, med konsekvensen att den sistnämnde därmed ska uttagsbeskattas.⁵¹ Detta blir särskilt intressant om förvärvaren istället för den anställde skulle vara ett av den anställde ägt aktiebolag, eftersom den anställde på detta sätt har en möjlighet att undgå tjänstebeskattning.⁵² Enligt 23 kap. 11 § IL ska nämligen inte skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen tas upp som inkomst av tjänst av någon som äger en kvalificerad andel i förvärvande bolag. I ett sådant exempel förskjuts beskattningen från att ske hos ett och samma subjekt till att istället ske hos arbetsgivaren.

Med ett neutralt synsätt finns väl i så fall heller ingen anledning att neka förvärvaren att få räkna upp anskaffningsvärdet till det uttagsbeskattade värdet, som ett led i upprätthållandet av kontinuitetsprincipen? Eftersom överlåtaren har uttagsbeskattats för värdestegringen så råder symmetri i beskattningen, men om förvärvaren i stället tar upp det faktiska vederlaget

⁵⁰ Persson Österman, s. 393.

⁵¹ Nilsson, s. 627.

⁵² Ibid.

som anskaffningsvärde så kommer samma värdestegring att beskattas två gånger om den sistnämnde i framtiden avyttrar till marknadspris.

Det skulle därmed vara teoretiskt möjligt att anlägga ett likartat synsätt på RÅ 1990 not. 508; det vill säga att överlåtaren uttagsbeskattas för transaktionen. Detta rättsfall skulle därmed ytterligare stärka argumentationen för möjligheten att räkna upp anskaffningsvärdet till uttagsbeskattat belopp, men det faktum att det i målet förelåg koncernbidragsrätt mellan bolagen sätter delvis käppar i hjulet.⁵³

Såsom framgår av RÅ80 1:28 och RÅ 1990 not. 508, har man i praxis anammat synsättet att det är möjligt att höja skattemässigt värde på den mottagna tillgången i fråga om beskattning av ett och samma skattesubjekt. Det samma kan emellertid inte sägas om situationen då en överlåtelse sker mellan två fristående skattesubjekt; till exempel aktiebolag i en oäkta koncern. Som en följd av detta sker i praktiken få omstruktureringar utan en noggrann analys av de skatterättsliga följderna, och det är inte ovanligt att förhandsbesked inhämtas. Om uttagsbeskattning då befinnes vara en oundviklig följd av överlåtelsen är det inte otänkbart att den skattskyldige väljer att avstå från transaktionen.

Jag anser att denna situation är mycket olycklig, eftersom den är oförenlig med grundläggande principer såsom neutralitet och kontinuitet i beskattningen, med negativa samhällsekonomiska effekter till följd. Detta är enligt min åsikt också ett bevis för att uppskrivning av anskaffningsvärdet efter att överlåtaren uttagsbeskattats får anses följa av allmänna principer; inom doktrinen har en dylik uppskrivning sedan länge ansetts vara möjlig.⁵⁴

Det bör enligt min mening därmed vara möjligt att analogiskt tillämpa reglerna som utformats i nyssnämnda två rättsfall även i fråga om situationer med två fristående skattesubjekt. I enlighet med neutralitetsprincipen bör nämligen inte lagstiftningen eller rättstillämpningen styra enskilda individers val av organisationsform, på grund av de snedvridande effekter detta får på samhällsekonomin i stort. Det finns således ingen skälig anledning att göra skillnad på indirekt och direkt ägande. Denna slutsats styrks även av Persson Österman,⁵⁵ och Wiman.⁵⁶

RÅ 2004 ref. 1 bidrar direkt inte heller till att klarlägga rättsfrågan, utan skapar snarare större komplexitet. Vid sidan av rättsfrågan gör nämligen Regeringsrätten följande uttalande:

”Det kan vidare konstateras att det i ett fall som det förevarande för aktieägaren inte är fråga om en högre eller lägre beskattning utan om beskattningstidpunkten. Om en utdelningsbeskattning sker kommer *samma belopp att räknas som tillskott till det andra*

⁵³ Skatteverkets handledning 2006, s. 341.

⁵⁴ Persson Österman, s. 391 med hänvisning till Lodin m.fl., 1983, samt Mattson, Nils, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. En inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag, 1974.

⁵⁵ Persson Österman, s. 391.

⁵⁶ Wiman, s. 135 f.

bolaget [min kursiv] och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta. Det finns inte någon bestämmelse som föreskriver att det förhållandet att en uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvat för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget. Regeln om sådan kontinuitet i 22 kap. 8 § IL har avsiktligt begränsats till fall där egendom överförs mellan skilda näringsverksamheter som bedrivs av samma fysiska eller juridiska person (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 299 f., jfr SOU 1997:2, Del I, s. 88). Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvat för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså *samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för* [min kursiv]. En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls.”

Uttalandet är intressant av främst två skäl. För det första kan det diskuteras vilket prejudikatvärde uttalandet har, eftersom det yttras vid sidan av förhandsbeskedets frågeställningar. Gäverth menar å sin sida att värdet i princip är lika med noll, men att det troligen kommer att följas av underinstanserna.⁵⁷ Skatteverket menar också att uttalandet kommer att följas, men att det är oklart vilken räckvidd det får.⁵⁸ Jag instämmer med Skatteverkets mening, med anledning av mitt resonemang i följande stycken.

För det andra kan det ifrågasättas vilka skäl som Regeringsrätten kräver ska vara uppfyllda för att anskaffningsvärdet ska få räknas upp. Det är ostridigt att Regeringsrätten ansett att utdelningsbeskattningen säkerställer kontinuiteten i beskattningen, men innebär det också att de anser att den är ett krav för att uppräknings ska få ske? Persson Österman förutspådde problematiken redan 1997:

”I vissa fall av överlåtelser inom oäkta koncern har ägare till koncernen blivit *utdelningsbeskattad*. Enligt min mening är det tämligen givet att det skattemässiga värdet för mottagande bolag bör bli det utdelningsbeskattade beloppet. ... Det är dock inte säkert att RR resonerar på samma sätt när överföringen *inte utdelningsbeskattas* utan endast uttagsbeskattas.”⁵⁹

Nilsson menar att det inte finns några materiella skäl för att ställa upp ett krav på utdelningsbeskattning.⁶⁰ Åsikten delas av Gäverth och Melz som menar att det är viktigt att göra skillnad mellan aktiebolags- och delägarnivån ifråga om kontinuiteten.⁶¹ Principiellt sett skulle ett sådant krav innebära att skattesubjekt som inte träffas av utdelningsbeskattning aldrig kommer att kunna höja anskaffningsvärdet till uttagsbeskattat värde med stöd av Regeringsrättens uttalande. I realiteten skulle således aktiebolag hamna utanför rättsfallets räckvidd.

⁵⁷ Gäverth, s. 37.

⁵⁸ Skatteverkets handledning 2006, s. 342.

⁵⁹ Persson Österman, s. 391.

⁶⁰ Nilsson, s. 628.

⁶¹ Gäverth, s. 42, med hänvisning till Melz, Peter, Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen – RÅ 2004 ref. 1 som illustration, s. 239 f, Vänbok till Per Anclow, 2004.

Jag anser att det är orimligt att upprätthålla ett sådant krav, varvid ett skäl för detta åter igen är vikten av att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen. Ett vidhållande av ett krav på utdelningsbeskattning skulle nämligen innebära en risk att samma värde beskattas mer än en gång. Förutom att det är oförenligt med kontinuitetstanken,⁶² så skulle det innebära att Regeringsrättens uttalande står i strid med manifestationen av neutralitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF eftersom endast skattesubjekt som kan bli föremål för utdelningsbeskattning kommer att omfattas. Min huvudsakliga ståndpunkt stöds, av delvis andra skäl, även av Gäverth och Nilsson.⁶³

En intressant detalj i RÅ 2004 ref. 94 är att Regeringsrätten ansåg att rättsverkningarna i det aktuella fallet var att jämställa med en fusion, och att transaktionerna därför skulle betraktas som avyttring. Man kan därmed fråga sig om detta innebär att man i en fusionssituation kan räkna upp anskaffningsvärdet till uttagsbeskattat värde när förvärvarens andelar i överlåtaren är näringsbetingade.⁶⁴ Eftersom ingen utdelningsbeskattning i ett sådant fall blir aktuell skulle man med visst fog kunna påstå att Regeringsrättens uttalande i RÅ 2004 ref. 1 får en något längre räckvidd än vad som synes vid första anblicken. Det skulle även ge ytterligare stöd för synsättet att kravet på utdelningsbeskattning inte med fog kan upprätthållas. Detta är givetvis spekulationer som vilar på ostadig grund, men det är också en klar indikation om hur oklart rättsläget är och hur pass mycket större förvirringen blivit efter de två sistnämnda rättsfallen.

⁶² Jfr den vidare definitionen av kontinuitetsprincipen under avsnitt 3.3.

⁶³ Se Gäverth, s. 42, och Nilsson, s. 628 f.

⁶⁴ Se Nilsson, s. 628 f.

5 Förvärvarens anskaffningsvärde enligt SOU 2005:99

5.1 Inledning

I direktivet till 2002 års företagsskatteutredning angav Finansdepartementet att utredningen skulle beakta inte bara de överväganden och förslag som föregående utredning hade redovisat, utan även de risker som Riksskatteverket hade påtalat i sitt remissvar.⁶⁵ Man fick därmed i uppgift att mot bakgrund av det nyssnämnda överväga om en lagreglering skulle införas, samt i så fall lämna förslag till denna.⁶⁶

Jag har därför i det följande för avsikt att redovisa, och i viss mån bemöta, den utredning och de förslag till lagregler som företagsskatteutredningen har bearbetat rörande problematiken kring förvärvarens anskaffningsvärde när överlåtaren uttagsbeskattats. I möjligaste mån kommer jag dessutom att hålla mig inom ramen för arbetets avgränsning, vilket medför att endast utvalda delar av slutbetänkandet kommer att belysas.

5.2 Utredningens utgångspunkt

Utredningen har tagit fasta på att kontinuiteten i beskattningen bör upprätthållas. Om uttagsbeskattning sker anses därför, för att undvika merbeskattning, att mottagarens anskaffningsvärde bör få justeras med ett belopp motsvarande det uttagsbeskattade värdet.⁶⁷ Motiven till en reglering har således av utredningen bedömts vara av systematisk och principiell natur.⁶⁸ Som utgångspunkt angavs anskaffningsvärdet i följande situationer:

- a) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger. Skattemässigt anskaffningsvärde på tillgången för förvärvaren skall vara lika med ersättningen, om inte led e) är tillämpligt. (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)
- b) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger vid överlåtelse mellan aktiebolag med gemensam ägare. För förvärvande aktiebolag = a). För aktieägarna bör omkostnadsbeloppet på aktierna inte påverkas. (En bestämmelse med sistnämnda innebörd finns i 23 kap. 12 § IL.)
- c) En överlåtelse till underpris görs och villkoren i 23 kap. IL uppfylls inte varför uttagsbeskattning sker. Skattemässigt anskaffningsvärde på tillgången för förvärvaren bör uppräknas till marknadsvärdet (uttagsbeskattat belopp). (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)
- d) En överlåtelse till underpris görs mellan aktiebolag med samma ägare och villkoren i 23 kap. IL uppfylls inte. För förvärvande aktiebolag = c). För aktieägarna bör, om

⁶⁵ Se ovan avsnitt 2.1.1.

⁶⁶ SOU 2005:99, Bilaga 1, s. 381.

⁶⁷ SOU 2005:99, s. 88.

⁶⁸ Ibid, s. 118.

utdelningsbeskattning sker, omkostnadsbeloppet på aktierna uppräknas med värdeöverföringen (kapitaltillskott). (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)

e) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger. Tillgången överläts för en ersättning som inte uppgår till minst tillgångens skattemässiga värde. Överlåtaren beskattas som om tillgången avyttras för det skattemässiga värdet. Förvärvaren bör få detta värde som skattemässigt anskaffningsvärde. (En bestämmelse med denna innebörd finns i 23 kap. 10 § IL).⁶⁹

Härvid uppger utredningen att de enligt direktivet skulle överväga ett införande av en reglering av situationen c), med beaktande av dels Riksskatteverkets problematisering och dels vilka redovisningsrelaterade effekter som kan uppstå.⁷⁰

5.3 Utredningens huvudsakliga överväganden

Som en grundläggande reglering anser utredningen att man ska bestämma att förvärvarens anskaffningsvärde ska utgöras av lika stort belopp som överlåtaren ska ta upp som intäkt. Detta motiveras av både ekonomiska och civilrättsliga skäl. Man menar att om man reglerar i enlighet med den verkliga innebörden, det vill säga den ekonomiska, så torde det leda till ett mindre antal skattemotiverade konstruktioner.⁷¹ I övrigt gör företagsskatteutredningen huvudsakligen två för arbetet relevanta överväganden; säkerställande av dubbelbeskattningen, samt risken för skatteundandragande i obeståndssituationer.⁷² Utredningens diskussion kring skattereglernas förenlighet med redovisningen har avsiktligt lämnats utanför detta arbete.⁷³

5.3.1 Säkerställande av dubbelbeskattningen

Detta övervägande har sitt ursprung i Lagrådets yttrande till lagrådsremissen vid omstruktureringen 1998. Häri ansåg man nämligen att risk för utebliven ägarbeskattning förelåg i en situation då en ensam ägare av ett aktiebolag låter bolaget förvärva en tillgång till ett visst värde, för att därefter föra över tillgången till ägarsfären innan den avyttras externt. Lagrådet menade att om aktiebolaget förvärvar en tillgång för 30 som har stigit i värde till 100, och överlåter denna till den ende ägaren A för 30, så kan A avyttra tillgången externt för 100 utan skattekonsekvenser om aktiebolaget uttagsbeskattats för 70 vid försäljningen till A.⁷⁴

⁶⁹ Begreppet kvalificerad underprisöverlåtelse används av utredningen för det fall då en överlåtelse till underpris uppfyller kraven i 23 kap. IL, se SOU 2005:99, s. 90. I det följande kommer även jag av förenklingsskäl att använda mig av begreppet.

⁷⁰ SOU 2005:99, s. 89.

⁷¹ Ibid, s. 120.

⁷² Ibid, s. 121 ff.

⁷³ Se avsnittet om avgränsningar under 1.4.

⁷⁴ SOU 2005:99, s. 121 med hänvisning till prop. 1998/99:15, s. 405-406.

I sitt slutbetänkande menar utredningen att denna situation är avgjord i och med RÅ 2004 ref. 1, eftersom dubbelbeskattningen upprätthålls genom att ägaren utdelningsbeskattas. I transaktioner mellan aktiebolag då uttagsbeskattning men inte utdelningsbeskattning blir aktuellt anser utredningen att uppräkningsvärdet för förvärvande part ändå får göras till marknadsvärdet. Genom uppräkningsvärdet undviks nämligen merbeskattning på bolagsnivå, men hindrar inte att det uppräknade värdet blir föremål för beskattning när det förvärvande bolagets ägare utdelningsbeskattas vid en framtida utdelning. För att undvika att samma värde beskattas två gånger på ägarnivå anser emellertid utredningen att en utdelningsbeskattning bör medföra att omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande bolaget ökas med det beskattade värdet.⁷⁵

5.3.2 Risken för skatteundandragande i obeståndssituationer

Dåvarande RSV framförde i sitt remissvar till den föreslagna lagstiftningen 1998 att det skulle vara obefogat med en uppräkningsvärdet i vissa situationer. Man menade att en sådan situation kunde uppstå om ett överlåtande bolag uttagsbeskattades, men inte klarade av att betala skatten eftersom det befann sig på obestånd vid tiden för överlåtelsen. Regeringen hävdade emellertid att eftersom de civilrättsliga reglerna om återvinning i konkurs och brott mot borgenärer skulle aktualiseras i en sådan situation behövdes ingen särreglering i skatterätten.⁷⁶

2002 års utredning har till viss del anammat regeringens synpunkter. Man anser nämligen att det är främst två typfall som bör regleras särskilt; en underprisöverlåtelse där värdeöverföringen inte kommer att återgå enligt de civilrättsliga reglerna om olovlig utdelning eller återvinning i konkurs, samt en underprisöverlåtelse där det överlåtande bolagets uttag utgör del av ett beskattningsbart överskott men där staten ej kommer att erhålla betalning av beskattningen av uttaget. För att komma till rätta med dessa situationer har utredningen valt en lösning som innebär att möjligheten för förvärvaren att räkna upp anskaffningsvärdet är beroende av om överlåtaren de facto betalat skatten för sitt uttag eller ej. Förutom att man ansett att bevisbördan för att sådan betalning skett bör läggas på förvärvaren, måste denne även yrka om att få göra en uppräkningsvärdet.

Konsekvenserna av en sådan koppling mellan uppräkningsvärdet och erlagd skattebetalning medför enligt utredningen en rad problem av taxeringsteknisk natur; bland annat konsekvenser av förändringar i överlåtarens taxering. Utredningens lagförslag i denna del av slutbetänkandet är emellertid av mycket komplicerad art och berör i huvudsak taxeringsförfarandet. Jag kommer därmed av utrymmesskäl inte att redogöra för dessa närmare i detalj.

⁷⁵ Ibid, s. 122.

⁷⁶ Ibid, s. 128 med hänvisning till prop. 1998/99:15, s. 162.

5.4 Analys av utredningens förslag

Den av utredningen föreslagna regleringen av frågan om uppräkningsmöjlighet för förvärvande part då överlåtaren uttagsbeskattats har många fördelar, och är också en välkommen utfyllnad av det rättsliga vakuum som uppstått i brist på tydliga regler. I de flesta avseenden har man tagit hänsyn till rättsliga principer, och framför allt lyft fram tesen att ett och samma värde endast ska beskattas en gång. En avsikt med utredningen har även varit att utveckla en generell regel, med få särregleringar.⁷⁷ I de flesta fall har man också lyckats med detta, men regleringen av beroendeförhållandet mellan överlåtarens uttagsbeskattning och förvärvarens rätt till uppräkningsvärdet på den överlåtna tillgången utgör i viss mån ett avsteg då de blivit mycket invecklade.

Gäverth är mycket kritisk till att upprätthålla ett krav på att uttagsbeskattning ska ha skett för att tillåta uppräkningsvärdet. Detta i synnerhet om tillåtligheten villkoras med att skatten faktiskt ska vara betald. Han menar att de praktiska problem som detta medför, i synnerhet de taxeringsrelaterade, är av sådan tyngd att man bör avstå från att reglera frågan på detta sätt.⁷⁸ Även Klas Innerstedt anser i ett särskilt yttrande att en sådan reglering blir allt för komplicerad och svårtillämpad för att kunna rättfärdigas.⁷⁹

Jag är beredd att samtycka med Gäverth och Innerstedt så långt att en dylik koppling kan ge upphov till relativt stora praktiska komplikationer, särskilt om överlåtarens taxering blir föremål för förändring i ett senare skede. Enbart kontrollkraven som ställs på förvärvaren skulle ge upphov till oönskade transaktionskostnader. Jag är emellertid av åsikten att rättsfrågan är av så pass stor tyngd att de positiva effekterna av en reglering, uppväger nackdelarna med ökad komplexitet. I fråga om de nyssnämnda transaktionskostnaderna bör man dessutom ha i åtanke att dagens rättsosäkerhet också ger upphov till dylika friktioner, och att de situationer då problematik kan uppstå är tämligen begränsade. Min åsikt finner särskilt stöd hos Nilsson.⁸⁰

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) anser i sitt remissvar till slutbetänkandet även de att utredningens förslag i denna del kan medföra vissa problem, och föreslår att man istället för själva erläggandet av skatten låter överlåtarens ekonomiska situation vara avgörande för förvärvarens uppräkningsrätt.⁸¹ Jag instämmer så långt att denna lösning de facto kan minska risken för att systemet missbrukas av koncerner, genom att de låter bolag på obestånd överlåta tillgångar i syfte att komma åt ett önskat högre

⁷⁷ Ibid, s. 95.

⁷⁸ Gäverth, s. 40 f.

⁷⁹ SOU 2005:99, s. 371.

⁸⁰ Nilsson, s. 635.

⁸¹ Se SRF:s remissvar.

anskaffningsvärde. Lösningen tar emellertid syfte på ett så pass begränsat antal situationer att det knappast får anses motivera en dylik reglering.

Skatteverket avstyrker inte helt oväntat förslaget med hänsyn till de tillämpningsproblem som kan uppstå. Man anser därmed att erlagd ersättning bör utgöra förvärvarens anskaffningsvärde, men gör ändå en reservation för det fall att så inte blir fallet. Skatteverket anser nämligen i så fall att en uppräknings av förvärvarens anskaffningsvärde till uttagsbeskattat belopp ska göras beroende av att överlåtarens taxering vunnit laga kraft.⁸² Av ovan redovisade skäl anser jag att Skatteverkets bedömning är felaktig.

⁸² Skatteverkets skrivelse, dnr 131 719078-05/112.

6 Slutsatser

Den huvudsakliga frågeställningen i denna uppsats är vad innebörden av uttagsbeskattning blir för förvärvande part i samband med en underprisöverlåtelse av en fastighet. Det har hävdats i praxis, förarbeten och doktrin att det torde vara åtminstone teoretiskt möjligt för förvärvande part att i en sådan situation räkna upp sitt anskaffningsvärde till motsvarande belopp som överlåtaren uttagsbeskattats för. Jag har emellertid initialt synliggjort den bristfälliga lagstiftningen på området, och därefter redogjort för den därmed högst tvetydiga praxis som utvecklats under de senaste dryga 30 åren. Frågan är dock äldre än så, och har i enlighet med vad jag avhandlat tidigare varit föremål för två omfattande företagsskatteutredningar med efterföljande lagstiftningsförslag. Det är idag minst sagt angeläget med en lagstiftning på området för att bland annat reducera de samhällsekonomiska friktioner som dagens rättsosäkerhet medför.

Mina slutsatser är inte kontroversiella. De står tvärtemot stadigt vilandes på principiella grunder som är djupt rotade i den svenska inkomstskatterätten. Jag hävdar att en höjning av förvärvarens anskaffningsvärde är möjlig efter att överlåtaren uttagsbeskattats, främst eftersom det följer av principen om kontinuitet. Ett och samma värde bör principiellt sett inte beskattas mer än en gång, oavsett om tillgången till vilken värdet är knuten befinner sig i samma ägares hand eller ej. Det motsatta förhållandet skulle medföra en merbeskattning som får anses omotiverad.

Effekten av att inte tillåta uppräknings av förvärvarens anskaffningsvärde vid uttagsbeskattning i samband med underprisöverlåtelse av fastighet är emellertid mer än skattesystematisk; den orsakar också samhällsekonomisk ineffektivitet. Genom ett enkelt exempel med stämpelskatt har jag i tidigare avsnitt visat att en rättsföljd där uppräknings av anskaffningsvärdet inte tillåts, trots att uttagsbeskattning skett, kan medföra oönskade transaktionskostnader vilket i vissa fall kanske till och med innebär att en del transaktioner uteblir. Jag anser därmed att denna sistnämnda rättsföljd även står i strid mot neutralitetsprincipen, eftersom den i viss mån tvingar företag till alternativa förvärvsstrukturer på grund av den reglering som omger tillgångsslaget.

Enligt min mening bör frågan om förvärvarens anskaffningsvärde inte göras beroende av om utdelningsbeskattning har skett eller ej, i motsats till vad som tidigare antytts i praxis. Skälen härför är åter principiella. Ur ett kontinuitetsperspektiv riskerar nämligen samma värde att beskattas två gånger, och med ett neutralt synsätt kommer endast subjekt som kan bli föremål för utdelningsbeskattning att omfattas. Däremot är det följdriktigt att en koppling görs till överlåtarens uttagsbeskattning. Omfattningen härav är emellertid diskutabel.

De av 2002 års företagsskatteutredning föreslagna nya reglerna är ett välbehövligt lösningsförslag av rättsfrågan. De är dessutom enligt mig resultatet av en grundlig utredning av de konsekvenser; både skatterättsliga och civilrättsliga, som en höjning av förvärvarens anskaffningsvärde med uttagsbeskattat belopp kan tänkas medföra. Visserligen medför utredningens förslag också en risk för oönskade transaktionskostnader; såsom det å förvärvaren lagda kontrollkravet, men jag anser att relevansen av att rättsfrågan löses uppväger de samhällsekonomiska nackdelarna samt den i visst avseende komplexa lagstiftningen.

Jag anser därmed att det finns både principiella och samhällsekonomiska skäl att medge att en förvärvare av en fastighet som överlåtits till underpris får räkna upp sitt anskaffningsvärde till ett belopp motsvarande det överlåtaren uttagsbeskattats för. Min ståndpunkt får stöd från flera håll; däribland från 2002 års företagsskatteutredning, och jag ser fram emot en ny proposition med efterföljande klargörande lagstiftning i ärendet.

Käll- och litteraturförteckning

Lagar

Kommunalskattelag (1928:370).

Inkomstskattelag (1999:1229).

Regeringsform (1974:152).

Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

Jordabalk (1970:994)

Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Lag (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall

Offentligt tryck

SOU 1923:69, Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt.

SOU 1997:2, Inkomstskattelag.

SOU 1998:1, Omstruktureringar och beskattning.

SOU 2005:99, Vissa företagskattefrågor.

Prop. 1989/90:110, om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning.

Prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen.

Litteratur

Gäverth, Leif, Frågor kring förvärvarens anskaffningsvärde när säljaren överlåter till underpris, SkatteNytt Nr 1-2, 2005.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt, 10:e upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2005.

Nilsson, Peter, Beräkning av anskaffningsvärden – idag och i framtiden, SkatteNytt Nr 11, 2006.

Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1:a upplagan, Juristförlaget, Stockholm, 1997.

Wiman, Bertil, Koncernbeskattning, 3:e upplagan, Iustus Förlag, Uppsala, 1995.

Övrigt

Karnov 2006/07:I.

Internetkällor

Skatteverket, SKV 302 utgåva 22 Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, Del II,
<http://www.skatteverket.se/download/18.3a2a542410ab40a421c80001857/30222.pdf> den 7 januari 2007.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF, Remissvar över slutbetänkande ”Vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99)”,
<http://www.srfkonsult.se/remissvar/060330FIN.htm> den 9 februari 2007.

Skatteverkets skrivelse, dnr 131 719078-05/112
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/2006/skrivelser20060330.4.f2987d710a66729816800027.html> den 9 februari 2007.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1933 ref. 52.

RÅ 1949 ref. 40.

RÅ 1957 ref. 4.

RÅ 1968 ref. 71.

RÅ 1969 ref. 32.

RÅ 1969 Fi 756.

RÅ79 1:13.

RÅ80 1:28.

RÅ81 1:29.

RÅ 1990 not. 508.

RÅ 1993 ref. 83.

RÅ 2004 ref. 1.

RÅ 2004 ref. 94.