



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Christian von Ahlefeld

# Utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser

Examensarbete  
20 poäng

Handledare  
Sture Bergström

Ämnesområde  
Skatterätt

Termin

9

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Problemdiskussion	5
1.3 Syfte	6
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Metod	7
1.6 Disposition	7
<b>2 ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER</b>	<b>9</b>
2.1 Grundläggande principer för aktiebolagsbeskattning	9
2.2 Uttagsbeskattning	11
2.3 Undantag från uttagsbeskattning	12
<b>3 GÄLLANDE RÄTT - UNDERPRISÖVERLÅTELSE</b>	<b>14</b>
3.1 Förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning i 23 kap. IL	14
3.2 Konsekvenser av den nya lagstiftningen	16
3.2.1 Allmänt	16
3.2.2 Förhållandet till koncernbidragsreglerna	17
3.2.3 Förhållandet till rekvisitet ”otillbörlig skatteförmån”	17
3.3 Utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser	19
<b>4 RÄTTSPRAXIS RÖRANDE UTDELNINGSBESKATTNING VID UNDERPRISÖVERLÅTELSE</b>	<b>21</b>
4.1 Sipano-målet	21
4.2 2004 års plenidom – Sipano II	23
4.3 Ändrat rättsläge och dess konsekvenser	25
4.3.1 Allmänt	25

4.3.2	Praxis gällande uttagsbeskattning vid gåva	26
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>28</b>
<b>5.1</b>	<b>Överlåtelse av näringsbetingade andelar</b>	<b>28</b>
5.1.1	Allmänt	28
5.1.2	Skatterättsnämndens senaste förhandsbesked	30
5.1.3	Lösningar på problemet	31
5.1.4	Underpristransaktioner mellan utländska bolag i svensk koncern	32
<b>6</b>	<b>AVSLUTANDE KOMMENTARER</b>	<b>34</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>37</b>

# Sammanfattning

Den 29 januari 2004 meddelades dom i mål 3761-02. Målet, ett överklagat förhandsbesked, avgjordes i plenum eftersom Regeringsrätten ändrade den praxis som kommit till uttryck i RÅ 1992 ref. 56, det så kallade Sipanomålet. Rättsfallet, RÅ 2004 ref. 1 även kallat Sipano II-målet, har fått stor uppmärksamhet och orsakat en hel del osäkerhet kring det nya rättsläget. Enligt det nya pleniavgörandet skall värdeöverföringar mellan bolag numera medföra utdelningsbeskattning av aktieägarna. Frågan är vilken räckvidd det nya avgörandet skall ha.

I arbetet behandlas vad som gäller vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris. Frågan är intressant inte minst eftersom en sådan överlåtelse är undantagen beskattning enligt den nya lagstiftningen i 25 a kap. IL från den 1 januari 2003. Emellertid omfattas inte överlåtelse av aktier av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser. Plenidomen innebär i sin tur att utdelningsbeskattning undantagslöst skall ske om den underliggande transaktionen inte kvalificerar som en underprisöverlåtelse.

Flera bedömare anser att lagstiftaren inte förutsett denna utgång. Att inte underlåta utdelningsbeskattning motverkar de syften som motiverat att en överlåtelse inte skall omfattas av regelsystemet i 23 kap. IL. Meningen med de nya reglerna i 25 a kap. IL var att avskaffa ett "extra och omotiverat skatteled" för näringsbetingade andelar inom bolagssektorn som annars kan motverka önskvärda och nödvändiga omstruktureringar. RR tvingas här följa en lagstiftning som leder till otillfredsställande skattekonsekvenser.

En komplettering av nuvarande lagstiftning skulle enligt min mening vara den enklaste lösningen på problemet. Som läget är nu riskerar osäkerheten kring vad som egentligen gäller vid underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar, att leda till att företag inte genomför nödvändiga omstruktureringar. Att överlåta frågan till lösning i praxis är knappast att rekommendera. RR har inte samma möjligheter som lagstiftaren att göra en helhetsbedömning av läget eftersom man måste hålla sig till givna förutsättningar i de ärenden som kommer upp för prövning. Om frågan inte löses av sittande företagsutredning är sannolikheten stor att ärenden, där det handlar om underpristransaktioner mellan utländska bolag i svensk koncern, kommer att föras till EG-domstolen för att prövas mot EG-rättens diskrimineringsförbud.

# Förord

Professor Sture Bergström och doktorand Anette Bruzelius har varit mina handledare under arbetet med uppsatsen och jag vill tacka dem för det stöd och den uppmuntran de givit mig.

Under våren har jag haft förmånen att få praktisera vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers avdelning för Tax & Legal Services i Malmö. Denna tid var mycket givande och bidrog till att jag nu fått anställning som revisor på huvudkontoret i Stockholm. Jag vill rikta ett stort tack till skattejuristerna på TLS och ser fram emot att vi ses under TUR-spelen i Umeå.

Slutligen vill jag framföra ett mycket varmt tack till alla glada vänner på juristlinjen, ekonomprogrammet, Stiftelsen Michael Hansens Kollegium med flera, som alltsedan starten 1997 uppmuntrat mig och gjort studietiden i Lund oförglömlig.

Lund i juni 2004

Christian von Ahlefeld

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
UPL	Underprislagen

# 1 Inledning

*I detta kapitel redogörs för det problemområde som ligger till grund för arbetet. Avsnittet inleds med en bakgrundsbeskrivning med avsikt att ge läsaren en introduktion till ämnesområdet. Därefter förs en problemdiskussion och syftet med studien presenteras. Studiens avgränsningar anges i anslutning till detta. Det tillvägagångssätt som valts för att uppfylla uppsatsens syfte redogörs för i ett metodavsnitt. Slutligen presenteras uppsatsens disposition.*

## 1.1 Bakgrund

Med omstrukturering av företag avses en mängd olika förfaranden vilka syftar till att uppnå en annan ägar constellation eller att på ett eller annat sätt förändra organisationen. Det kan vara fråga om byte av företagsform, samgående mellan tidigare fristående företag, uppdelning av företag på mindre enheter eller omorganisation inom en bestående koncern. Ett viktigt led i många omstruktureringar är att något av de berörda företagen överlåter hela eller delar av sin verksamhet.<sup>1</sup>

Hur kommer det sig då att det finns regler angående överlåtelser och ombildningar av företag inom skatterätten. Svaret kan tyckas självklart men belyser icke desto mindre de hänsyn som de inblandade parterna måste ta vid den skattemässiga planeringen inför överlåtelser. När ett företag skall sälja en del av sin verksamhet, exempelvis materiella anläggningstillgångar som maskiner, sammanfaller marknadsvärdet sällan med det redovisade värdet på grund av att maskinerna sannolikt varit föremål för avskrivningar under nyttjandeperioden. Detta redovisade värde brukar i skattesammanhang även benämnas skattemässigt restvärde. Beroende på om marknadsvärdet är högre eller lägre än det redovisade värdet uppkommer en vinst respektive en förlust som skall tas upp till beskattning eller medges avdrag för. Skillnaden mellan tillgångarnas verkliga värde och de skattemässiga restvärdena brukar benämnas som verksamhetens skattemässiga övervärde. Om en näringsverksamhet säljs till marknadspris realiserar och beskattas hela detta skattemässiga övervärde.<sup>2</sup>

För att undvika en sådan, i företagets perspektiv, ”onödig” beskattning strävar man naturligtvis efter att på olika sätt minimera detta skattemässiga övervärde. Här bör man emellertid vara medveten om risken att bli uttagsbeskattad. Under vissa förutsättningar kan, om en tillgång tas ut ur en verksamhet utan eller till för låg ersättning, beskattning ske som om tillgången istället avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadspris.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Johansson och Rabe s. 465

<sup>2</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg s. 416 f

Redovisningsrådets rekommendation RR12 Materiella anläggningstillgångar

<sup>3</sup> Johansson och Rabe s. 463

Detta kan innebära betydande negativa ekonomiska konsekvenser för de inblandade parterna.

Vad som utmärker omstruktureringar är inte de *allmänna* reglerna för behandlingen av vinst eller förlust, utan att överlåtaren i många fall medges uppskov med beskattningen förutsatt att vissa villkor är uppfyllda. Orsakerna till varför uppskov medges eller att uttagsbeskattning underlåts vid underprisöverlåtelse är flera och kommer att behandlas mer ingående i uppsatsens teoriavsnitt. Ett viktigt argument, som bör beröras redan här i inledningen, är det faktum att många omstruktureringar är önskvärda ur samhällsekonomisk synvinkel. De gör det möjligt för företag att expandera och effektivisera sin verksamhet, vilket förhoppningsvis leder till ökade intäkter, nya arbetstillfällen och på så vis ytterligare medel till olika skattefinansierade verksamheter.

Vid en överlåtelse till underpris aktualiseras en rad olika skatterättsliga frågor vilka resulterat i de omstruktureringsregler som existerar idag. Lagstiftarens strävan att här förhindra icke önskvärd skatteplanering har resulterat i ett tämligen svårgenomträngligt regelverk som inte heller är särskilt uttömmande.<sup>4</sup> Med detta i åtanke har jag som författare under arbetets gång naturligtvis strävat efter att framställningen av det aktuella regelverket skall vara så pass lättillgänglig för läsaren att denne kan fokusera på de mer analytiska delarna av arbetet.

En följd av de många oklarheter och tvetydigheter som finns i skattelagstiftningen beträffande omstruktureringar, är att rättstillämparen med Regeringsrätten i spetsen varit tvungen att ta på sig en större roll med att utveckla praxis på området. Särskilt har detta varit fallet beträffande överlåtelser av tillgångar till underpris, där lagstiftaren av olika anledningar valt att utforma reglerna mer generellt.<sup>5</sup>

## 1.2 Problemdiskussion

I detta arbete har jag valt att behandla utdelningsbeskattning och den högst aktuella problematik som aktualiserats genom RR:s plenidom från den 29 januari 2004 (RÅ 2004 ref. 1), även kallad Sipano II. Kortfattat handlar frågan om huruvida värdeöverföringar mellan bolag skall medföra utdelningsbeskattning av aktieägarna. Det nya avgörandet innebär att utdelningsbeskattning numera skall ske och ändrar på så sätt det rättsläge som varit gällande sedan 1992. Detta har medfört en icke obetydlig osäkerhet hos skattejurister och den aktuella domen öppnar för en rad nya

---

<sup>4</sup> Lagrådets yttrande vid den senaste genomgången av reglerna ger uttryck för detta:  
”De ämnen som behandlas i lagrådsremissen hör till de svåraste inom skatterätten (...)  
(...) Det kan till en början slås fast att de remitterade förslagen kännetecknas av mycket hög komplexitet. Även för en erfaren skattejurist torde det vara näst intill omöjligt att med ledning enbart av lagtexten bilda sig en säker uppfattning om vad reglerna innebär.”  
(Prop. 1998/99:15 s. 393)

<sup>5</sup> Wiman, SN nr 4/2004 s. 225



frågeställningar beroende på hur den tolkas, något som inte minst märks på den debatt som förs i olika skatterättsliga tidskrifter.

Den övergripande frågan som idag sysselsätter skatterättare rör vilken räckvidd det nya avgörandet skall ha. Skall alla värdeöverföringar mellan systerbolag anses vara utdelning och vem skall i så fall utdelningsbeskattas? I detta arbete har jag valt att behandla en fråga som är av stor betydelse vid den skattemässiga planeringen av underprisöverlåtelse inom en företagsgrupp:

- Vad gäller vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris?

Från och med den 1 juli 2003 är en sådan överlåtelse undantagen beskattning enligt den nya lagen i 25 a kap. IL om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade aktier. Emellertid omfattas inte överlåtelse av aktierna av reglerna i 23 kap. IL som gäller underprisöverlåtelse. Plenidomen innebär i sin tur att utdelningsbeskattning undantagslöst skall ske om den underliggande transaktionen inte kvalificerar som en underprisöverlåtelse. Rättsläget är följaktligen tämligen oklart, å ena sidan finns en lagstiftning som undantar överlåtelsen från beskattning, medan en tolkning av andra delar av IL och RR:s senaste praxis ger motsatt besked.

En något vidare tolkning av plenidomen aktualiserar utdelningsbeskattning, då en överlåtelse sker till underpris mellan systerbolag i en svensk koncern. I många fall omfattas inte överlåtelse av reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL. Dessutom finns en risk att en förmögenhetsöverföring från ett utländskt företag till ett annat skulle kunna innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet, att det skall behandlas som utdelning till det svenska moderbolaget. Om de utländska bolagen har sitt säte i EU aktualiseras även frågan om en eventuell utdelningsbeskattning strider mot diskrimineringsförbudet i EG-rätten. Vad som gäller vid underpristransaktioner mellan utländska bolag i svensk koncern har jag av utrymmesskäl valt att inte behandla i detta arbete. I avsnitt 5.1.4 skisserar jag emellertid något kring möjliga EG-rättsliga konsekvenser av den nya plenidomen.

Behandlingen av det rådande rättsläget ger en god inblick i den problematik som existerar kring beskattning av underprisöverlåtelse. Här kommer jag även att beröra lagstiftarens respektive Regeringsrättens ansvar för det oklara rättsläget på området.

## 1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera hur Regeringsrättens plenidom från den 29 januari 2004 påverkar det rådande rättsläget avseende utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse ifråga om överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris.

## 1.4 Avgränsningar

I detta arbete har jag valt att ge en överskådlig beskrivning av aktuell lagstiftning och praxis gällande uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser. Eftersom lagstiftningen om underprisöverlåtelser innefattar en rad olika hänsyn till annan skattelagstiftning har det varit nödvändigt att begränsa arbetet till ett klart definierbart rättsområde. Jag har därför valt att endast behandla en av de många frågor som är av betydelse vid den skattemässiga planeringen av underprisöverlåtelser. En heltäckande undersökning är alltför omfattande för ett arbete av denna karaktär och erbjuder inte heller samma möjligheter till djuplodande analys som en smalare undersökning ger. Därför har jag valt att inrikta mig på vad som gäller vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris med anledning av RÅ 2004 ref. 1 och vilka konsekvenser detta kan ge upphov till.

## 1.5 Metod

Arbetet har utförts i enlighet med traditionell juridisk metod. Med utgångspunkt i relevanta lagar, förarbeten, rättspraxis och doktrin har jag analyserat de för arbetet aktuella frågeställningarna.<sup>6</sup> Ämnets aktualitet gör att mycket av det använda materialet härstammar från rättsfall, förhandsavgöranden och artiklar från innevarande år. Den doktrin som använts för att sammanställa teoriavsnittet är snarlik innehållsmässigt och bygger till stora delar på SOU 1998:15. I analysen har jag utgått från de fyra existerande artiklar som behandlar konsekvenserna av RÅ 2004 ref. 1 beträffande utdelningsbeskattning.

## 1.6 Disposition

### **Kapitel 1: Inledning**

I uppsatsens inledande avsnitt beskrivs bakgrunden till valt ämne. Därefter följer en problemdiskussion, syftet med uppsatsen presenteras samt även de avgränsningar som gjorts.

### **Kapitel 2: Allmänna utgångspunkter**

Här redogörs för de grundläggande principer för aktiebolagsbeskattning som har betydelse för beskattningen vid underprisöverlåtelser. Efter en kortare redogörelse för uttagsbeskattningen och där gällande regler följer en beskrivning av bakgrunden till nuvarande reglering om underprisöverlåtelser.

---

<sup>6</sup> Lehrberg s. 18ff

### **Kapitel 3: Gällande rätt – underprisöverlåtelser**

För att kunna förstå de bakomliggande orsakerna till nuvarande diskussion kring utdelningsbeskattning krävs att förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning redovisas. I anslutning till detta redovisas vad som enligt IL och dess förarbeten gäller för utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser.

### **Kapitel 4: Rättspraxis rörande utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser**

Här redogörs för tidigare och nu gällande praxis beträffande utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser. I anslutning till detta följer en analys av det ändrade rättsläget och dess konsekvenser. Slutligen redogörs för ett senare rättsfall som tydliggör den osäkerhet som fortfarande existerar på området.

### **Kapitel 5: Analys**

Här analyseras frågan om vad som skall gälla vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris. Förutom regeringens ställningstagande behandlas även olika artikelförfattares föreslagna lösningar på problematiken. I anslutning till detta redogörs för de senaste förhandsavgörandena från SRN som följt efter det senaste plenumålet.

### **Kapitel 6: Avslutande kommentarer**

Avslutningsvis försöker jag ge svar på frågan om vad som skall gälla vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris och hur det osäkra rättsläget kan hanteras.

## 2 Allmänna utgångspunkter

*Detta inledande teoriavsnitt är ämnat att ge läsaren en god överblick över de förutsättningar som gäller för aktiebolagsbeskattning och då särskilt bakgrunden till de undantag till uttagsbeskattning som är aktuella vid underprisöverlåtelse. Med denna kunskapsbas har läsaren sedan bättre möjligheter att förstå sambanden och kan på så sätt bättre tillgodogöra sig senare redogörelser och resonemang kring utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse. Kapitlet inleds med en beskrivning av de grundläggande principer för aktiebolagsbeskattningen som har betydelse för beskattningen vid underprisöverlåtelse varav flera även återkommer i Regeringsrättens olika resonemang. Därefter följer en kort redogörelse för uttagsbeskattningen och de regler som här är gällande. Slutligen följer en historisk tillbakablick av bakgrunden till nuvarande reglering om underprisöverlåtelse.*

### 2.1 Grundläggande principer för aktiebolagsbeskattning

Ekonomisk dubbelbeskattning har sedan länge varit en etablerad princip inom svensk aktiebolagsbeskattning. Skatterättsnämnden och Regeringsrätten använder sig ofta av denna princip i förda resonemang, bland annat beträffande den här aktuella frågan om möjligheten att undgå utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse.

Dubbelbeskattning innebär att inkomst som förvärfvas av aktiebolag i princip skall beskattas två gånger. Först beskattas bolagen för sina skattemässiga nettovinsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta brukar kallas dubbelbeskattningens första led. Därefter beskattas mottagaren i inkomst av kapital, om han är en fysisk person, när han tar del av bolagets redovisade vinst efter skatt genom utdelning. Mottagaren kan naturligtvis även vara aktiebolag och då beskattas utdelningen i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta brukar kallas dubbelbeskattningens andra led. Det aktiebolag som ger utdelning har ingen rätt att göra avdrag för denna.<sup>7</sup>

Dubbelbeskattningen motiveras även av neutralitetsskäl, då man genom dubbelbeskattning i det närmaste uppnår neutralitet mellan utdelning av vinsten jämfört med att ta ut vinsten i form av avdragsgill lön på vilken sociala avgifter skall betalas. Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna inte skall påverka den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ, exempelvis val av företagsform eller kapitalplaceringsalternativ. Olika handlingsalternativ skall leda till samma resultat efter skatt. Neutralitetsprincipen har i sin tur ett nära samband med likformighetsprincipen som innebär att man skall sträva efter att likartade

---

<sup>7</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg s. 325

fall skall beskattas på ett likartat sätt. Inkomster som är ekonomiskt likvärdiga skall beskattas på samma sätt oavsett i vilken form inkomsten erhålls. Likformighetsprincipen är en allmän rättvisepincip som finns att hitta i 1 kap. 9 § Regeringsformen där det står att ”alla domstolar och förvaltningsmyndigheter (...) skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet.”<sup>8</sup>

Inom koncernbeskattningen innebär neutralitet i beskattning att företag inte skall drabbas av vare sig högre eller lägre beskattning på grund av att de valt koncernbolagsform istället för att bedriva verksamheten i en enda juridisk person. Istället för sambeskattningskoncerner har man i Sverige åstadkommit skatteneutralitet genom att under vissa villkor tillåta resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern. Ett exempel på en sådan resultatöverföring är koncernbidrag som är ett sätt att utjämna resultat mellan olika företag inom samma koncern.<sup>9</sup>

Ett problem med dubbelbeskattningen är att den leder till en icke avsedd kedjebeskattningsavdrag av bolagsinkomster om bolag äger aktier i andra bolag och uppstår utdelning därifrån. Då blir utdelningen beskattad flera gånger innan den når de fysiska personer som är de slutliga ägarna. Fram till 1960 var utdelningar mellan bolag i princip undantagna från skatt. Då infördes en inskränkning som gäller än idag och innebär att skattefrihet endast gäller utdelning på så kallade näringsbetingade aktier. Definitionen på näringsbetingade aktier gällde fram till 2003, då den utvidgades betydligt till att även i princip avse alla icke-marknadsnoterade aktier och även marknadsnoterade aktier om ett bolags innehav representerar minst 10 procent av rösterna i det andra bolaget. För bolags utdelningsinkomster på övriga aktier, så kallade kapitalplaceringsaktier, gäller emellertid dubbelbeskattningen fortfarande. Som en anpassning till övriga EU-länder och för att uppnå symmetri i beskattningen avskaffades under år 2003 även beskattningen inom bolagssektorn av kapitalvinster på näringsbetingade aktier.<sup>10</sup>

Som kommer att redogöras för i nästkommande kapitel innebär uttagsbeskattningsavdrag att om en tillgång har tagits ut ur en förvärvskälla, skall beskattning ske som om tillgången istället avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. Här aktualiseras realisationsprincipen inom företagsbeskattningen, en grundläggande princip som innebär att beskattning av ett övervärde först skall ske när detta materialiseras genom att den egendom som värdet är knutet till avyttras.<sup>11</sup>

Beträffande underprisöverlåtelser med benefika inslag aktualiseras den så kallade kontinuitetsprincipen. Denna innebär att i de fall tillgångar överläts utan att överlåtaren beskattas för en uppkommen värdestegring, till exempel vid underprisöverlåtelser, skall denna vinst istället beskattas den dag

---

<sup>8</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg s. 36-38

<sup>9</sup> Ibid. s. 350-351

<sup>10</sup> Prop. 2002/03:96 s.148

<sup>11</sup> SOU 1998:1 s. 133

mottagaren säljer tillgången. Kontinuitetsprincipen gäller bland annat vid beskattning av benefika fång såsom gåva av hel förvärvskälla. Förvärvaren inträder då i den tidigare ägarens skattemässiga situation.<sup>12</sup>

När villkoren för underprisöverlåtelse inte uppfylls, till exempel om gåvan gäller enstaka tillgångar, skall som regel förvärvaren uttagsbeskattas. Blir givaren uttagsbeskattad till marknadsvärdet kommer gåvotagaren att få marknadsvärdet som anskaffningsvärde. En mer ingående analys kring detta följer i kap. 4.3.2 som behandlar det senaste rättsfallet från Regeringsrätten gällande underprisöverlåtelser med benefika inslag.<sup>13</sup>

## 2.2 Uttagsbeskattning

Principen om uttagsbeskattning bygger till stor del på neutralitetshänsyn. Här är det främst neutraliteten mellan näringsidkaren och löntagaren som lagstiftaren velat upprätthålla. I normala fall säljer näringsidkaren sina produkter/tjänster till utomstående eller företag. Detta sker till marknadsvärde, som också är det värde som intäktsförs i näringsverksamheten. Om näringsidkaren istället väljer att konsumera varan/tjänsten för egen räkning krävs att denne blir beskattad för produktens marknadsvärde, för att kunna säkerställa beskattning av det reella resultatet. På detta sätt blir näringsidkaren beskattad efter förmåga i enlighet med den så kallade skatteförmågeprincipen. Uttagsbeskattning är emellertid inte bara aktuell vid privata uttag utan även vid underprisöverlåtelser mellan företag.<sup>14</sup> Det är denna del av uttagsbeskattningen som är föremål för behandling i denna uppsats.

Gällande bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet återfinns i 22 kap. IL. Uttag anses i detta sammanhang föreligga om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning understigande marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, 22 kap. 3 § IL. Denna bestämmelse förutsätter en transaktion mellan två parter och gäller inte bara fysiska utan även juridiska personer. Om en skattskyldig kan visa att avvikelsen beror på affärsmässiga motiv föreligger inget uttag. Någon uttagsbeskattning kan då över huvud taget inte inträda. Räckvidden av uttrycket ”affärsmässigt motiverat” är inte helt klar vilket även kommer att framgå av de aktuella rättsfall som redogörs för längre fram i uppsatsen.<sup>15</sup> Här bör tilläggas att överlåtelser av tillgångar ofta brukar ske till det skattemässiga restvärdet, vilket aktualiserar frågan om uttagsbeskattning. Uttrycket skattemässigt restvärde definieras i 2 kap. 31-33 §§ IL och värdet uppgår här till anskaffningsvärdet med avdrag för avskrivningar och dylikt.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg s. 69, 162

<sup>13</sup> Regeringsrättens dom den 21 april 2004, mål nr. 2281-03, 2537-03

<sup>14</sup> Prop. 1998/99:15 s. 117

<sup>15</sup> Wiman (2002) s. 40

<sup>16</sup> Nilsson och Rydin, SN nr 9/1999 s. 474

Rättsföljden vid uttagsbeskattning är, enligt 22 kap. 7 § IL, att den uttagna tillgången eller tjänsten skall behandlas som om den har avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Det är alltså marknadsvärdet av det uttagna som skall tas upp som intäkt. Om ett vederlag har mottagits och intäktsförts är det däremot enbart skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet som ytterligare skall intäktsföras. Med marknadsvärde avses, enligt 61 kap. 2 § 3 st. IL, det pris som överlåtaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.<sup>17</sup>

Brister i den skattemässiga planeringen av en överlåtelse kan resultera i en ovan beskriven uttagsbeskattning, vilket ofta innebär kännbara ekonomiska konsekvenser för den fysiska eller juridiska person som den berör. Under vissa förutsättningar tillåts undantag från uttagsbeskattningen vid underprisöverlåtelser. Tidigare och nu gällande förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning redogörs för i nästkommande kapitel.

## 2.3 Undantag från uttagsbeskattning

Genom 1990 års skattereform infördes generella regler för uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Samtidigt infördes, i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL, en bestämmelse som stadgade att uttagsbeskattning inte skulle ske om det fanns särskilda skäl. Syftet med denna undantagsregel var att kodifiera tidigare praxis och på så sätt tydliggöra att denna fortfarande skulle gälla.<sup>18</sup> Efter skattereformen har ytterligare rättsfall tillkommit, bland annat det för denna uppsats relevanta Sipanomålet. Även om det bildades en mer eller mindre klar praxis beträffande rekvisitet särskilda skäl i samband med omstruktureringar, var osäkerheten stor vad som skulle gälla i enskilda fall.

Osäkerheten gällde här framför allt tolkningarna av de rekvisit som utvecklats i en rad tidigare rättsfall. Samtidigt bekräftades osäkerheten av det stora antal ansökningar om förhandsbesked som kom in till skatterättsnämnden under denna period. Då gällande praxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtas vid omstruktureringar byggde på att:<sup>19</sup>

- Det skulle föreligga ett *starkt ägarsamband* mellan överlåtaren och förvärvaren.
- Överlåtelsen skulle vara ett led i en av *organisatoriska skäl* betingad ändring av företagsstrukturen.
- Överlåtelsen inte direkt eller indirekt fick medföra någon *otillbörlig skatteförmån*.
- Skattemässiga omsättningstillgångar inte fick, till följd av överlåtelsen, byta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar.

---

<sup>17</sup> Wiman (2002) s. 43-44

<sup>18</sup> Prop. 1989/90:110 s. 57

<sup>19</sup> Andersson, Saldén Enérus och Tivéus s. 629

- Tillgångar inte fick föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn till den enkelbeskattade.

På ett övergripande plan kan sägas att de flesta rekvisiten innebar, att man försökte villkora den underlättna beskattningen med att ombildningen inte fick medföra otillbörliga skatteförmåner. Det finns ett stort antal rättsfall i vilka ovanstående rekvisit har behandlats. Här uppstod vid tillämpningen en mängd olika tolkningsproblem, vilket föranledde Företagsskatteutredningen att se över reglerna om uttagsbeskattning. Den övergripande problematiken gällde svårigheten att tillämpa de generella reglerna i enskilda fall. Merparten av de relevanta rättsfallen var även alltför specifika för att man skulle kunna dra alltför vittgående slutsatser av förda resonemang kring de olika rekvisiten.<sup>20</sup> Det mest betydelsefulla rättsfallet var under denna period för övrigt RÅ 1992 ref. 56, det så kallade Sipanomålet, i vilket Regeringsrätten i plenum gjorde flera viktiga uttalanden och förtydligade de rekvisit som skulle vara uppfyllda för underlåtten uttagsbeskattning.<sup>21</sup>

I slutbetänkandet av 1992 års företagsskatteutredning, SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning, föreslogs vissa ändringar i gällande lagstiftning. För att öka förutsebarheten för när uttagsbeskattning skall ske respektive underlätas vid omstruktureringar, har bestämmelsen om särskilda skäl tagits bort ur lagtexten. Utredningen föreslog i stället, att undantagen från uttagsbeskattning skulle preciseras i lagtext och att bestämmelserna tas in i en ny lag. Betänkandet lades till grund för lagstiftning och år 1998 infördes en ny lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse av tillgångar till underpris, UPL. Lagen har senare inordnats i inkomstskattelagen 23 kap. Reglerna om underprisöverlåtelser är konstruerade så att överlåtelserna som lagen omfattar inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån, medan de andra kraven inte har ansetts nödvändiga att upprätthålla. Med otillbörlig skatteförmån avses, att den skattskyldige eller någon han kan antas önska gynna får en positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning inte sker, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler.<sup>22</sup>

Förhoppningen är att den nya regleringen av underprisöverlåtelser undanröjer de oklarheter som förelåg i den gamla regleringen och skapar större förutsägbarhet när det gäller att bedöma konsekvenserna i beskattningsavseende av olika former av underprisöverlåtelser.<sup>23</sup> De flesta av tidigare relevanta rättsfall är genom den nya regleringen i 23 kap. IL ointressanta. I den mån bestämmelserna i 23 kap. IL inte ger vägledning kan det någon gång finnas skäl att beakta äldre praxis.<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> SOU 1998:1 s. 133ff

<sup>21</sup> Wiman (2002) s. 121

<sup>22</sup> SOU 1998:1 s. 164

<sup>23</sup> Johansson och Rabe s. 463

<sup>24</sup> Wiman (2002) s. 122



## 3 Gällande rätt - underprisöverlåtelse

*I detta kapitel redogörs inledningsvis för de förutsättningar som enligt gällande rätt skall vara aktuella för underlåten uttagsbeskattning. En jämförelse med tidigare krav tydliggör här konsekvenserna av nu gällande lagstiftning. Vissa krav har tagits bort och givit upphov till nya frågeställningar som kräver svar genom praxis. Att reglerna om underlåten uttagsbeskattning är nära sammanlänkade med övriga delar av aktiebolagsrätten, inte minst koncernbeskattningen, är ett faktum och beskrivs i kapitlet. Lagstiftaren kan inte förutse alla framtida konstruktioner, vilket gör att man håller dörren öppen för att tillämpa andra passande skatteregler. Slutligen redogörs, med stöd av Skatterättsnämndens förhandsbesked, vad som enligt Inkomstskattelagen och dess förarbeten gäller för utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse.*

### 3.1 Förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning i 23 kap. IL

I 23 kap. 9 § IL stadgas att uttagsbeskattning, enligt reglerna i 22 kap. IL, inte skall utlösas vid en underprisöverlåtelse. Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 23 kap. 14-29 §§ är uppfyllda.<sup>25</sup> Beträffande marknadsvärdet skall detta, enligt 23 kap. 3 §, överstiga det skattemässiga restvärdet för att underprisreglerna skall vara gällande. Det skall med andra ord för överlåtaren föreligga en värdereserv i tillgången.<sup>26</sup>

I 23 kap. 14-29 §§ IL finns en del villkor som på olika sätt kan sägas kodifiera de krav som tidigare uppställdes i praxis. Kravet på att ombildningen inte får leda till någon otillbörlig skatteförmån samt kravet på att det skall föreligga organisatoriska skäl för ombildningen framgår implicit av övriga villkor.<sup>27</sup> 23 kap. 16 § IL ger uttryck för en viktig grundläggande princip för den nya lagstiftningen. Om en tillgång avyttras från en näringsidkare till en annan näringsidkare, och tillgången på så sätt hela tiden befinner sig inom inkomstslaget näringsverksamhet, skall uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelse kunna underlåtas. De flesta av de villkor för att underlåta uttagsbeskattning som praxis tidigare uppställt gäller därför inte längre.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Johansson och Rabe s. 464

<sup>26</sup> Wiman (2002) s. 127

<sup>27</sup> Ibid. s. 128

<sup>28</sup> Johansson och Rabe s. 464

De villkor som gäller och som alla måste vara uppfyllda för att man ska kunna undgå uttagsbeskattning är bland andra följande:

- vilka som får vara överlåtare och förvärvare. (23:14 IL)
- att förvärvaren omedelbart måste vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. (23:16 IL)
- att det inte får finnas underskott hos förvärvaren. (23:24-29 IL)
- ett speciellt villkor då koncernbidragsrätt saknas. (23:17 IL)
- ett villkor för att man inte skall kunna kringgå fåmansföretagsrestriktionerna genom att förvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster, de så kallade 3:12-reglerna. (23:18-23 IL)

I 23 kap. 14-15 §§ IL anges vilka rättssubjekt som kan vara överlåtare och förvärvare vid en underprisöverlåtelse. Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. Bestämmelserna gäller inte bara vid överlåtelser mellan aktiebolag utan också överlåtelser till och från enskild näringsverksamhet om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. Numera går det att göra en underprisöverlåtelse från till exempel ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet utan uttagsbeskattning. Detta beror på att det tidigare kravet på att tillgångarna inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn inte upprätthölls när reglerna om underprisöverlåtelser infördes 1998. Mer om dessa regler finns att läsa i nästkommande kap. 3.2. Av andra stycket av 23 kap. 14 § IL framgår att en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening inte får vara förvärvare men kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare.<sup>29</sup>

Enligt 23 kap. 16 § IL krävs för underlåten uttagsbeskattning att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Av paragrafen framgår även att inkomst av näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet där tillgången ingår, inte får vara undantagen från beskattning på grund av skatteavtal. Med att tillgången anses ingå i en näringsverksamhet avses att ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital.<sup>30</sup>

Villkoret i 23 kap. 18-23 §§ existerar för att förvärvsinkomster inte skall kunna förvandlas till kapitalinkomster med lägre skattesats. Regler om detta fanns tidigare i 3 § 12 mom. SIL, därav den nuvarande benämningen. UPL utformades så att man inte skulle kunna kringgå dessa regler. I 23 kap. 18-23 §§ finns en uppräknning på hur stor del av överlåtarens och förvärvarens andelar som skall vara kvalificerade för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas i olika fall.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Johansson och Rabe s. 468-469

<sup>30</sup> Andersson, Saldén Enérus och Tivéus s. 643-644

<sup>31</sup> Ibid. s. 646-651

Underskott i en förvärvskälla får kvittas mot intäkter i samma förvärvskälla men inte mot annan förvärvskälla, eftersom det skulle ge upphov till omotiverade skattefördelar. Med anledning av detta har det, i 23 kap. 24-29 §§ IL, ställts upp som villkor att om förvärvaren är en fysisk person, får det under beskattningsåret för det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott i annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2-4 §§ IL, det vill säga underskott i nystartad verksamhet. Detsamma gäller för varje delägare som är fysisk person om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag.<sup>32</sup>

## 3.2 Konsekvenser av den nya lagstiftningen

### 3.2.1 Allmänt

Det tidigare kravet på ägarsamband är borta vilket gör det möjligt att genomföra underprisöverlåtelser med benefika inslag. Exempelvis är det numera accepterat att föra över tillgångar till underpris från ett företag till en näringsverksamhet som bedrivs av till exempel andelsägarens barn utan uttagsbeskattning. En sådan överföring kan däremot aktualisera gåvobeskattning.<sup>33</sup> Hur Regeringsrätten hanterar denna fråga redogörs för nedan i kap 4.3.2.

Före de aktuella reglernas ikraftträdande var ett av kraven för underlåten uttagsbeskattning att överlåtelsen skulle vara motiverad av organisatoriska skäl. Här var det upp till skattemyndigheten och domstolarna att pröva om det stod som sannolikt att en omorganisation var ägnad att i ett eller flera anseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten.<sup>34</sup> I förarbetena till nuvarande lagstiftning ifrågasattes om det överhuvudtaget var motiverat med något villkor avseende organisatoriska skäl. Ett av huvudargumenten var att det inför en omstrukturering kan vara svårt att göra en säker bedömning av konsekvenserna. Det är dessutom i samhällets intresse att företagen är strukturerade på lämpligaste sätt och dåvarande reglering försvårade sådana strukturåtgärder trots att de skedde inom lagens ramar. Utredningen kom fram till att utgångspunkten bör vara att uttagsbeskattning normalt bör underlåtas vid en underprisöverlåtelse. Om däremot överlåtelsen framstår som motiverad för att uppnå en otillbörlig skatteförmån bör uttagsbeskattning ske.<sup>35</sup> Här fördes som synes frågan om otillbörlig skatteförmån i förgrunden. Villkoret har behållits i den nya lagstiftningen och täcker alla de fall där skatteeffekten strider mot grunderna i andra regler.

---

<sup>32</sup> Andersson, Saldén Enérus och Tivéus s. 651

<sup>33</sup> Johansson, SvSkT 10/98 s. 967

<sup>34</sup> Johansson och Rabe s. 464

<sup>35</sup> SOU 1998:1 s. 161-162

För en fysisk person innebär de nuvarande reglerna att tillgångar kan överföras till dennes näringsverksamhet från ett aktiebolag utan uttagsbeskattning. Tidigare hade detta föranlett uttagsbeskattning, eftersom tillgångarna lämnar den dubbelbeskattade sektorn. I dagens skattesystem dubbelbeskattas däremot även inkomst av enskild näringsverksamhet, dels genom skattedelen av socialavgifterna, den särskilda löneskatten, dels genom inkomstskatten. På så sätt får man ett system där skattebelastningen på en inkomst i ett aktiebolag och i en enskild näringsverksamhet nära nog är densamma. Det finns därför inte längre någon anledning att upprätthålla kravet på att egendom inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas.<sup>36</sup>

### 3.2.2 Förhållandet till koncernbidragsreglerna

Ibland kan det i en företagsgrupp av olika anledningar vara motiverat att föra över en enstaka tillgång från ett bolag i gruppen till ett annat. De nya reglerna för uttagsbeskattning gör skillnad beträffande omfattningen av överlåtelsen. Överlåtelse kan här antingen avse en hel verksamhet respektive avgränsbar verksamhetsgren eller gälla enstaka näringstillgångar.

För att koncernbidragsregeln inte skall urholkas krävs, enligt 23 kap. 17 § IL, för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas vid underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång, att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget. Om denna förutsättning brister kan uttagsbeskattning underlåtas endast i de fall då det är fråga om överlåtelse av hel verksamhet eller en verksamhetsgren.<sup>37</sup> Med verksamhetsgren avses, enligt 2 kap. 25 § IL, sådan del av rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Som exempel på en verksamhetsgren i bestämmelsen kan nämnas ett fartyg. Även ägande och förvaltning av en fastighet kan utgöra en verksamhetsgren. En förutsättning för detta synsätt torde vara att verksamheten i de båda angivna fallen har en sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.<sup>38</sup>

### 3.2.3 Förhållandet till rekvisitet ”otillbörlig skatteförmån”

Att överlåtelsen direkt eller indirekt inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån är ett av de villkor som enligt äldre praxis måste vara uppfyllda för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas. Detta villkor har behållits i den nya lagstiftningen och med tanke på tidigare osäkerhet kring dess innebörd har denna även konkretiserats i lagtexten. Enligt

---

<sup>36</sup> Johansson och Rabe s. 464

<sup>37</sup> Johansson, SvSkT 10/98 s. 968

<sup>38</sup> SOU 1998:1 s. 163

Företagsskatteutredningens uppfattning bör med begreppet ”otillbörlig skatteförmån” menas en för den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna i andra regler.<sup>39</sup>

Här är två regelsystem berörda, dels systemet för resultatutjämnning mellan olika företag, dels de särskilda skattereglerna för aktiva delägare i fåmansföretag. I sammanhanget aktualiseras även frågan om vilket förhållande som bör råda mellan förutsättningarna för underlåtande av uttagsbeskattning och lagen mot skatteflykt.<sup>40</sup>

Det från intern skattesynpunkt intressanta fallet av resultatutjämnning mellan olika företag är att underskott i ett företag i vissa fall kan kvittas mot överskott i ett annat företag. Den tekniska anordningen för sådan resultatutjämnning som lagstiftningen erbjuder är koncernbidraget vars koppling till underprisöverlåtelser redogjorts för i anslutning till beskrivningen av gällande lagstiftning i 23 kap. IL. Detsamma gäller de särskilda reglerna för aktiva delägare i fåmansföretag i 23 kap. 18-23 §§ IL som avser säkerställa att inkomst i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren arbetat i företaget, skall beskattas som arbetsinkomst och inte som kapitalinkomst.<sup>41</sup>

Förhållandet mellan underprisreglerna och skatteflyktslagen är inte helt glasklar. Avsikten med lagen (1995:575) mot skatteflykt är att den skall tillämpas på förfaranden där en skattskyldig genomför en transaktion främst i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt. En tillämpning av skatteflyktsklausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot skattereglernas syfte som framgår av uttalanden i förarbeten eller genom reglernas allmänna uppbyggnad eller inriktning.<sup>42</sup>

I propositionen till UPL framhåller regeringen, att en taxering som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som faller inom ramen för lagstiftningen normalt inte kan strida mot lagstiftningens syfte. Det kan emellertid inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att skatteflyktslagen är tillämplig.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Johansson, SvSkT 10/98 s. 969

<sup>40</sup> Johansson och Rabe s. 465-467,

<sup>41</sup> SOU 1998:1 s. 164f

<sup>42</sup> Prop. 1996/97:170 s. 38

<sup>43</sup> Prop. 1998/99:15 s. 147

### 3.3 Utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser

Av 23 kap. 11 § IL följer, att den som direkt eller indirekt äger en andel i det överlåtande företaget inte behöver ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Om förvärvaren är en fysisk person sker inte heller någon beskattning i tjänst. För den som direkt eller indirekt äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget skall inte heller någon tjänstebeskattnings ske. I övrigt skall tjänstebeskattnings ske i de situationer som följer av allmänna regler.

Bestämmelsen innebär att om en tillgång eller verksamhetsgren överlåts genom en underprisöverlåtelse från ett företag till ett annat och villkoren för en underprisöverlåtelse i övrigt är uppfyllda, skall en delägare i det överlåtande företaget inte beskattas för det belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och ersättningen (skillnadsbeloppet).

För att tydliggöra tillämpningen av bestämmelsen redogörs här Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 26 juni 2003.<sup>44</sup>

Två bröder A och B äger aktierna i ett bolag X som är moderbolag till Y som bedriver kapitalförvaltning. Y äger aktierna i bolaget Z som är moderbolag i en underkoncern som bedriver verksamhet inom den industriella sektorn. Y avser att överlåta aktierna i Z till ett nybildat bolag W för 100 000 kr. Det nya bolaget ägs av bröderna och som en följd av detta blir aktierna kvalificerade. Det skattemässiga värdet uppgick till 50 mkr och marknadsvärdet var väsentligt högre. SRN fann att med tillämpning av den första meningen i första stycket 23 kap. 11 § IL, skulle bröderna A och B inte uttagsbeskattas. Eftersom aktierna i W var kvalificerade ansåg nämnden med tillämpning av den andra meningen att bröderna inte heller skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för skillnaden mellan ersättningen och det skattemässiga värdet. Skatteverket har inte överklagat förhandsbeskedet.

Om förvärvaren är en fysisk person och ersättningen understigit det skattemässiga värdet gäller enligt andra stycket undantaget från utdelningsbeskattning inte för skillnaden mellan ersättningen och det skattemässiga värdet. Eftersom förvärvaren kan komma att anses ha anskaffat tillgången för ett belopp som motsvarar det skattemässiga värdet skulle avsaknaden av en sådan bestämmelse kunna ge en fysisk person möjlighet att ta ut den överlåtna tillgången utan utdelningsbeskattning upp till det skattemässiga värdet. Andra ledet i dubbelbeskattnings skulle härigenom kunna undgås. Om förvärvaren betalar ersättning som understiger det skattemässiga värdet skall således utdelningsbeskattning ske av skillnadsbeloppet.<sup>45</sup>

<sup>44</sup> SRN:s förhandsbesked den 23 juni 2003

<sup>45</sup> Andersson, Saldén Enérus och Tivéus, s. 638-639

I propositionen till UPL har regeringen anslutit sig till Företagsskatteutredningens uppfattning att allmänna principer skall ligga till grund för beskattningen av ägarna om uttagsbeskattning sker vid en överlåtelse mellan två företag. Innebörden av dessa principer illustreras i förarbetena av ett enkelt exempel. Två aktieföretag A och B helägs båda av den fysiska personen F. En tillgång överläts till underpris från A till B. Uttagsbeskattning skall inte underlåtas. Enligt utredningens uppfattning följer av allmänna principer att F skall beskattas för utdelning från A för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och köpeskillingen. Vidare skall omkostnadsbeloppet för aktierna i B ökas med samma belopp. Med andra ord är det den ekonomiska innebörden av en underprisöverlåtelse som skall styra beskattningen.

Regeringen framhåller, att man av den nuvarande 23 kap. 11 och 12 §§ motsatsvis kan utläsa att när uttagsbeskattning sker skall även utdelningsbeskattning ske och omkostnadsbeloppet ökas.<sup>46</sup> Denna e contrario-tolkning, som även Regeringsrätten använt i plenimålet från den 29 januari 2004, har varit föremål för diskussion i doktrin och behandlas i nästkommande kapitel.

---

<sup>46</sup> Prop. 1998/99:15 s. 172

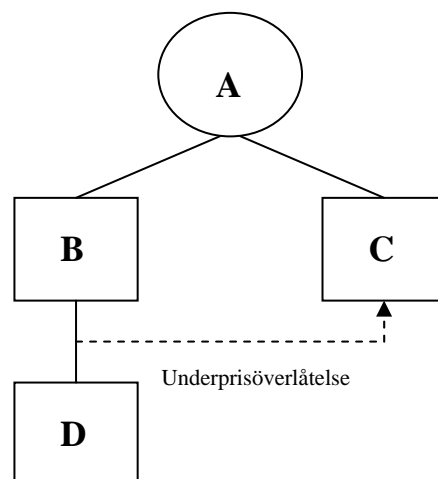
# 4 Rättspraxis rörande utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser

Avsnittet innehåller en redogörelse för tidigare samt nu gällande praxis beträffande utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser. I anslutning till detta följer en analys av det ändrade rättsläget och dess konsekvenser. Slutligen redogörs för ett senare rättsfall som tydliggör den osäkerhet som fortfarande existerar på området.

## 4.1 Sipano-målet

Regeringsrätten har i det så kallade Sipanomålet (RÅ 1992 ref. 56) behandlat frågan om huruvida en underprisöverlåtelse mellan aktiebolag med gemensamma ägare innebär att ägarna till det överlåtande bolaget skall beskattas för utdelning.

Omständigheterna i målet kan sammanfattas med att man ville göra ett generationsskifte i ett fåmansföretag, som ägdes av två makar och där sönerna var verksamma inom varsin bransch, tvätterier respektive trädgårdsskötsel. Makarna avsåg därför att bilda ett nytt bolag och föra över den ena verksamheten till underpris från det gamla moderbolaget till det nybildade bolaget. Därefter skulle aktierna i det nya bolaget lämnas som gåva till den som var verksam i denna bransch medan den andre sonen, som var verksam i tvätteridelen skulle få aktierna i det gamla moderbolaget.<sup>47</sup>



Det handlar om en överlåtelse mellan två aktiebolag med samma ägare av samtliga aktier i ett tredje bolag. Syftet med överlåtelserna är att möjliggöra ett kommande generationsskifte.

<sup>47</sup> Löfgren och Haglund s. 46f



Regeringsrätten ansåg att de organisatoriska skälen för omstruktureringen inom den oäkta koncernen var sådana som motiverade befrielse från uttagsbeskattning. Vidare konstaterade Regeringsrätten, med ändring av tidigare praxis, att inte heller någon beskattning till följd av uttaget skulle ske av ägarna, vare sig enligt den dåvarande felprisregeln i 32 § 14 anvp. 2 och 4 st. KL eller enligt de allmänna utdelningsreglerna i dåvarande 3 § 1 mom. SIL. För skattskyldighet enligt den senare regeln fordrades, enligt Regeringsrätten normalt att aktieägaren personligen fick tillgångar ur den dubbelbeskattade sektorn eller att den verkliga innebörden av transaktionen medfört att aktieägaren förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, till exempel en närstående person eller ett handelsbolag.

En intressant fråga är vad rättsföljden hade blivit för ägarna om omstruktureringen inte hade ansetts innebära sådana organisatoriska fördelar att den inte hade kunnat ske utan uttagsbeskattning. Denna fråga besvaras inte i rättsfallet och inte heller i senare praxis. Enligt 1992 års företagsskatteutredning borde utgången rörande utdelningsbeskattning ha blivit densamma, det vill säga ingen beskattning, även om uttagsbeskattning hade skett.<sup>48</sup>

Utredningens uppfattning av den ekonomiska innebörden av transaktionen i Sipanodomen var att ägarna fick en andel av den överlåtna egendomen motsvarande övervärdet i utdelning från bolaget och att de skjutit till samma andel till det nybildade bolaget. Om uttagsbeskattning sker vid en underprisöverlåtelse mellan två företag följer vidare, enligt utredningen av allmänna principer, att ägaren skall utdelningsbeskattas. Något tydligt stöd i praxis att denna princip skulle gälla synes dock inte finnas förrän genom den nya plenidomen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att Sipanodomen inte uttryckligen besvarar frågan om utdelningsbeskattning skall ske när uttagsbeskattning inte kan underlåtas. Enligt Burmeister och Tivéus skulle, före införandet av UPL, mycket väl en överlåtelse till underpris som träffades av uttagsbeskattning kunna medföra underlåten utdelningsbeskattning, om aktieägarna inte personligen fick ut tillgångar ur den dubbelbeskattade sektorn.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> SOU 1998:15 s.145-148

<sup>49</sup> Burmeister och Tivéus, SN nr 4/2004 s. 208

## 4.2 2004 års plenidom – Sipano II

Inledningsvis redovisas här kort för de aktuella förutsättningarna i målet (RÅ 2004 ref. 1). Två fysiska personer ägde genom var sitt aktiebolag samtliga andelar i ett kommanditbolag. Ägarbolagen bedrev ingen egen verksamhet och hade inga andra tillgångar än dessa andelar. Avsikten var att ägarbolagen skulle överlåta sina andelar i kommanditbolaget till underpris till varsitt aktiebolag som ägdes av var och en av de fysiska personerna. I en ansökan om förhandsbesked ville man veta om överlåtelserna kunde medföra någon beskattning för bolagen respektive ägarna.

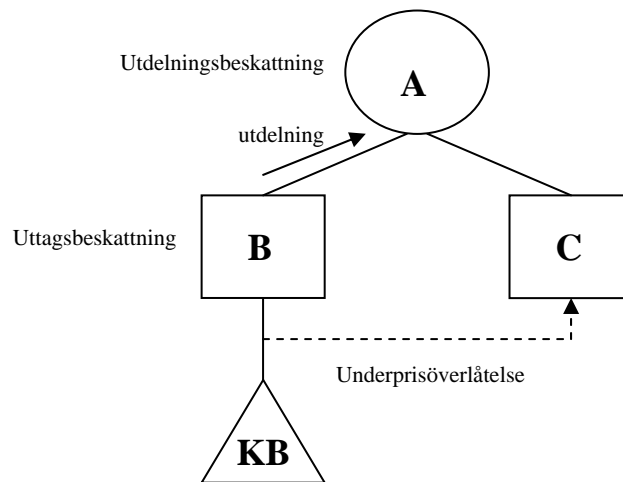
**Skatterättsnämnden** ansåg att en överlåtelse av en handelsbolagsandel inte utgjorde vare sig hela näringsverksamheten eller en verksamhetsgren. Eftersom reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. inte var tillämpliga skulle därför uttagsbeskattning ske. Vidare ansåg Skatterättsnämnden att ägarna skulle beskattas som för utdelning från sina respektive aktiebolag.<sup>50</sup>

**Regeringsrätten** gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden i frågan om uttagsbeskattning. När det gäller frågan om utdelningsbeskattning av ägarna anförde Regeringsrätten med hänvisning till Sipanodomen att stor försiktighet bör iaktas i fråga om att ändra ett rättsläge som varit bestående under längre tid. Regeringsrätten menade emellertid att införandet av reglerna om underprisöverlåtelser, numera i 23 kap. IL, i avsevärd mån hade ändrat rättsläget beträffande beskattning av omstruktureringar och andra överlåtelser till underpris.

Genom dessa regler har det enligt rätten skapats ett sammanhållet system för beskattning av sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de uppställda villkoren. I anslutning till detta har det också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning som framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Regeringsrätten konstaterade vidare att det i fallet inte var fråga om en högre eller lägre beskattning, utan om själva beskattningstidpunkten. Om utdelningsbeskattning sker, kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av detta. Det finns inte någon bestämmelse som föreskriver, att det förhållandet att uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvad för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget. Genom en utdelningsbeskattning av A och B säkerställs emellertid att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls.

---

<sup>50</sup> SRN:s förhandsbesked den 24 maj 2002



*Sökandebolagen (aktiebolag) önskar till underpris överlåta andelar i ett kommanditbolag till ett nybildat aktiebolag med samma delägare som sökandebolagen. Regeringsrätten konstaterar att villkoren för överlåten uttagsbeskattning inte är uppfyllda och att delägarna skall beskattas för utdelning på grund av värdeöverföringen mellan bolagen.*

Mot bakgrund att detta fann majoriteten av Regeringsrättens ledamöter att en förmögenhetsöverföring från ett aktiebolag till ett annat, som inte är affärsmässigt motiverad, skulle anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skulle behandlas som utdelning till aktieägarna i delägarbolagen.

Sju regeringsråd var skiljaktiga och menade att det inte redan av den omständigheten att det inte var fråga om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL kunde anses följa att utdelningsbeskattning skulle ske. De ansåg inte att den nya lagtexten ger uttryck för en annan grundläggande princip för delägarbeskattning än den som gällt sedan Sipanodomen. Enligt minoriteten framgick det inte heller av förutsättningarna för förhandsbeskedet att överlåtelser skulle innebära att egendom tillfördes A och B personligen eller på annat fördes ut ur den dubbel beskattade sektorn.<sup>51</sup>

<sup>51</sup> RÅ 2004 ref. 1

## 4.3 Ändrat rättsläge och dess konsekvenser

### 4.3.1 Allmänt

Genom att utdelningsbeskattning sker i Sipano II har rättsläget ändrats. I Sipano II fick inte delägarna personligen ut egendom och tillgångar hade inte heller lämnat den dubbelbeskattade sektorn. Det finns inte heller något i domskälen i Sipano I som skulle kunna leda till slutsatsen att förutsättningar för utdelningsbeskattning föreligger i Sipano II. När därför Regeringsrätten anser att utdelningsbeskattning skall äga rum ändras därför förutsättningarna för utdelningsbeskattning.<sup>52</sup>

Både Sipanodomen och den nya plenidomen gällde frågan om utdelningsbeskattning av aktieägare som var privatpersoner. I den förstnämnda domen befriades ägarna från beskattning, eftersom ingen tillgång tagits ”ut ur den dubbelbeskattade sektorn”. Prövningen gjordes även mot felprisregeln, som bara kunde tillämpas på fysiska personer. Den domen avser alltså endast fall när aktieägaren är en privatperson. I den nya plenidomen finns inte någon sådan begränsning i domskälen, vilket gör att det inte kan uteslutas att den kan tillämpas generellt, det vill säga även inom bolagssektorn. Den generella skrivningen i domskälen verkar inte heller göra något undantag för exempelvis överlåtelser av näringsbetingade andelar till underpris, som sedan den 1 juli 2003 inte längre omfattas av begreppet underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, vilket skapat osäkerhet på området.<sup>53</sup> Detta är ett av de spörsmål som kommer att vara föremål för närmare analys i kommande kapitel.

I den nya plenidomen tycks Regeringsrätten ha utgått ifrån att allt som skulle kunna definieras som en utdelning, enligt den ”ekonomiska innebörden” och som inte omfattas av undantaget i 23 kap. 11 § också skall betraktas som utdelning. Detta synsätt ligger i linje med företagsskatteutredningens och regeringens negativa hållning till en lagreglering i frågan där man istället framhöll att en indirekt lagreglering föreligger. Uppfattningen var att man av nuvarande 23 kap. 11-12 §§ motsatsvis kan utläsa att när uttagsbeskattning sker skall även utdelningsbeskattning ske och omkostnadsbeloppet ökas.

Wiman anser här att det borde finnas utrymme för Regeringsrätten att finna också andra fall som bör behandlas som undantag från den allmänna regeln. Han menar att Regeringsrätten i likhet med minoriteten borde ha hållit fast vid det utdelningsbegrepp som lades fast i Sipano I och slå fast att överlåtelser av till exempel näringsbetingade andelar till underpris inte skall leda till utdelningsbeskattning av delägaren. Wiman påtalar här även

---

<sup>52</sup> Wiman, SN nr 4/2004 s. 223

<sup>53</sup> Burmeister och Tivéus, SN nr 4/2004, s. 209

lagstiftarens ovilja när det gäller att reglera allmänna principer eller skattekonsekvenser av den ekonomiska innebörden, vilket ökar osäkerheten på området.<sup>54</sup>

### 4.3.2 Praxis gällande uttagsbeskattning vid gåva

I en dom från den 21 april 2004, med anledning av ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden, har Regeringsrätten, för första gången efter införandet av reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, tagit ställning i en fråga som gäller hur en underprisöverlåtelse med benefika inslag skall hanteras skattemässigt.<sup>55</sup>

Sökanden bedrev byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning i enskild firma och i verksamheten ingick fyra lagerfastigheter. Sökanden avsåg att genom gåva överföra sin verksamhet till ett nytt aktiebolag där aktierna till 60 procent skulle ägas av honom själv och till 40 procent av sonen. För överlåtelserna gällde följande beloppsmässiga förutsättningar.

Taxeringsvärden:	ca. 18 mkr
Marknadsvärden:	> 18 mkr
Skattemässiga värden:	ca. 10 mkr
Ersättning:	ca. 11 mkr

Det aktuella fallet gäller skattekonsekvenserna vid en underprisöverlåtelse av byggnadsrörelse till närstående aktiebolag. Den fråga som uppkommer är om införandet av de underprisregler som nu finns i 22-23 kap. IL medfört ett förändrat synsätt vid inkomstbeskattningen på en överlåtelse av lagerfastigheter som enligt tidigare praxis skulle betraktas som gåva och inte aktualisera någon inkomstbeskattning för givaren.

Skatterättsnämnden fastställer inledningsvis med stöd i förarbetena till underprisreglerna att dessa kan aktualiseras oavsett om överlåtelserna klassificeras som köp eller gåva för tillgångar där ersättning skall tas upp i näringsverksamhet. Därefter ser nämnden på rekvisiten i 23 kap. 9-10 §§ IL, enligt vilka underprisöverlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning. Här framgår att om ersättning inte lämnas med belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde skall överlåtelserna behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp. Med stöd i detta skall sökanden, enligt Skatterättsnämnden, inkomstbeskattas för skillnaden mellan ersättningen (11 mkr) och fastigheternas skattemässiga värden (10 mkr).

<sup>54</sup> Wiman, SN nr 4/2004 s. 225-226

<sup>55</sup> Regeringsrättens dom den 21 april 2004, mål nr. 2281-03, 2537-03

På grund av att sökanden äger bolaget tillsammans med sin son och att denne i egenskap av delägare i aktiebolaget tillförs ett ekonomiskt värde genom bolagets förvärv av fastigheterna kan aktiebolaget komma att gåvobeskattas. Fråga uppkommer här om fastigheterna anskaffningsvärde hos aktiebolaget skall påverkas av en eventuell gåvobeskattning. Här menar Skatterättsnämnden att gåvoskatten skall ses som en svensk allmän skatt och den får därmed inte dras av vid inkomstbeskattningen.<sup>56</sup>

Regeringsrätten anser, till skillnad från Skatterättsnämndens förhandsbesked, att det inte finns anledning att avvika från tidigare praxis avseende överlåtelse av gåvokarakteriserade omfattande en hel näringsverksamhet. Införandet av och systematiken i reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL ändrar, enligt Regeringsrätten, inte den bedömningen. Här hänvisas till RÅ 1988 not 710 enligt vilken en gåva av en hel rörelse inte utlöser någon inkomstbeskattning hos givaren.

Beträffande följdfrågan om eventuell gåvobeskattning konstaterar Regeringsrätten att bolaget inträder i mannens skattemässiga situation när det gäller värdeminskingsavdrag. Bolaget anses därför inte göra något nytt förvärv för vilket gåvoskatten skulle kunna anses utgöra en utgift och skatten utgör inte heller en förbättringsutgift. Därför kan den inte heller räknas in i underlaget för värdeminskingsavdrag.<sup>57</sup>

Anmärkningsvärt i Regeringsrättens avgörande, som kom efter avgörandet i plenimålet, är att man här håller fast vid tidigare praxis om underprisöverlåtelser och utan vidare resonemang avfärdar betydelsen av den nya regleringen i 23 kap. IL. Det kan tyckas att Regeringsrätten borde ha följt den argumentation som fördes i plenimålet för att inte ytterligare bidra till den ökade osäkerheten på området. Visst skiljer sig omständigheterna i viss mån mellan rättsfallen, men de principer som Regeringsrätten använder för att komma till ett avgörande borde vara desamma. I de båda målen använder sig rätten av liknande resonemang men slutsatserna går rakt emot varandra.

---

<sup>56</sup> SRN:s förhandsbesked den 4 april 2003

<sup>57</sup> Regeringsrättens dom den 21 april 2004, mål nr. 2281-03, 2537-03

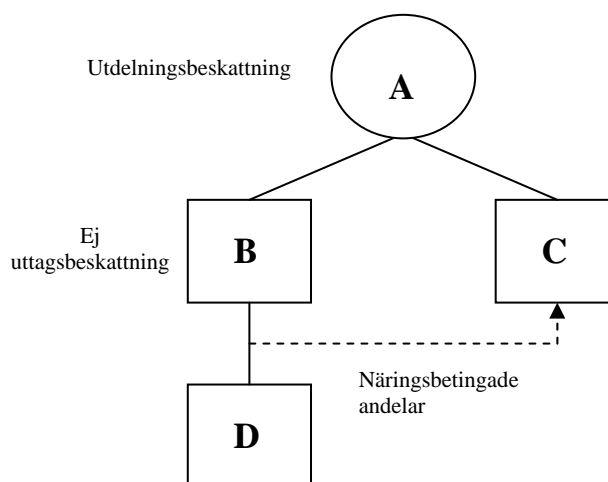
# 5 Analys

Här analyseras frågan om vad som skall gälla vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris. Förutom regeringens ställningstagande behandlas även olika artikelförfattares föreslagna lösningar på problematiken. I anslutning till detta redogörs för de senaste förhandsavgörandena från SRN som följt efter det senaste plenimålet.

## 5.1 Överlåtelse av näringsbetingade andelar

### 5.1.1 Allmänt

När det gäller överlåtelser av näringsbetingade aktier gäller, som klargjorts för i det inledande teorikapitlet i avsnittet om kedjebeskattning av bolagsinkomster, att sådana överlåtelser sedan den 1 juli 2003 är exkluderade från 23 kap IL. En sådan överlåtelse till pris under marknadspris är därmed inte längre en underprisöverlåtelse och något lagreglerat undantag från utdelningsbeskattning av ägaren finns inte. Ett underpris leder emellertid inte till uttagsbeskattning eftersom vinst är skattefri enligt 25 a kap. IL. Genom den generella skrivningen i den nya plenidomen, att utdelningsbeskattning skall ske så snart det inte är fråga om en underprisöverlåtelse, skulle en överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris kunna ses som en sådan förmögenhetsöverföring som också skall medföra utdelningsbeskattning hos aktieägaren.<sup>58</sup>



Om den tillgång som överläts från bolag B till bolag C utgörs av näringsbetingade andelar i bolag D och överlåtelsen sker till underpris, föreligger ingen underprisöverlåtelse. Tekniskt sett föreligger ett uttag, men eftersom uttaget leder till kapitalvinst som enligt 25 a kap. IL är skattefri, skall överlåtelsen inte beskattas hos bolag B.

<sup>58</sup> Burmeister och Tivéus, SN nr 4/2004 s. 212-213

Frågan om ägarbeskattning i samband med överlåtelse av näringsbetingade andelar diskuterades i prop. 2002/03:96. Regeringen konstaterade här, att frågan om beskattning är aktuell även om det är en skattefri tillgång som avyttras. Även sambandet mellan 23 kap. IL och utdelningsbeskattning togs upp och frågan ställdes vad som gäller när det inte handlar om en underprisöverlåtelse. Regeringen hänvisade till den uppfattning som framgår i Företagsskatteutredningen 1992, nämligen att en beskattning skall ske enligt den ekonomiska innebörden av en transaktion. I anslutning till detta hänvisades till ett förhandsbesked från den 23 juni 1999 där SRN motiverar sitt ställningstagande, att den aktuella överlåtelsen inte skall medföra utdelningsbeskattning, med att överlåtelsen inte innebär att det uppkommer någon otillbörlig skatteförmån, eftersom transaktionen uppfyller de krav som finns i 23 kap. IL.<sup>59</sup>

I ett förhandsbesked från den 9 december 2003, alltså före den senaste plenidomen men efter lagändringarna med anledning av prop. 2002/03:96, har Skatterättsnämnden ansett att utdelningsbeskattning inte skall ske vid en underprisöverlåtelse. De skäl som anges är samma som i Sipanodomen, det vill säga att överlåtelsen inte innebär att någon egendom tillförs ägarna personligen eller på annat sätt förs ut ur bolagssektorn. Skatterättsnämnden menar även att överlåtelsen skulle ha omfattats av reglerna i 23 kap. IL om prövningen skett mot dessa bestämmelser. Förhandsbeskedet har inte överklagats vilket innebär att det är omöjligt att veta om Skatterättsnämndens bedömning delas av Regeringsrätten.<sup>60</sup>

Av prop. 2002/03:96 kan man få intryck av att regeringens tolkning av gällande rätt innebär att utdelningsbeskattning skall äga rum såvida inte den underliggande överlåtelsen av näringsbetingade andelar hade kvalificerat som en underprisöverlåtelse om 23 kap. IL varit tillämpligt. Det skulle alltså här, enligt Wiman, bli fråga om en hypotetisk prövning liknande den som gjordes av Skatterättsnämnden i förhandsbesked från den 9 december 2003. Om det i denna fråga inte relativt snabbt, genom ytterligare förhandsbesked, blir ett klarläggande vad som skall gälla, är Wiman inte främmande för att lagändringar om utdelningsbeskattning bör ske.<sup>61</sup>

En lagreglering av utdelningsbeskattningsfrågan övervägdes faktiskt i prop. 2002/03:96, men nyttan med en sådan ifrågasattes, bland annat med motiveringen att överlåtaren som regel saknar anledning att inte ta ut marknadspris vid koncerninterna överlåtelser av näringsbetingade andelar. Regeringen ansåg att frågan krävde en grundligare genomlysning innan ett slutligt ställningstagande kunde göras och överlämnade därför frågan till 2002 års Företagsskatteutredning.<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> Prop. 2002/03:96 s. 149

<sup>60</sup> SRN:s förhandsbesked den 9 december 2003

<sup>61</sup> Wiman, SN nr 4/2004 s. 227

<sup>62</sup> Prop. 2002/03:96 s. 149

Bergkvist, SvSkT 2/2004 s. 159-160



Wiman föreslår en enkel regel som kopplar underlåten utdelningsbeskattning med att överlåtelsen på bolagsnivå avsett näringsbetingade andelar, allt förutsatt att överlåtelsen hade kvalificerat enligt 23. kap. IL.<sup>63</sup> På detta sätt skulle man i så fall, enligt min mening, i lag reglera att en hypotetisk prövning enligt ovan skall ske.

Även Burmeister och Tivéus är av den uppfattningen att Skatterättsnämndens hypotetiska test mot 23 kap. IL, i förhandsbeskedet från den 9 december 2003, är välgrundat och ger ett materiellt korrekt resultat även med tanke på Regeringsrättens ställningstaganden i det senaste plenimålet. De påkallar emellertid försiktighet vid överlåtelser av näringsbetingade andelar till underpris när aktieägaren är skattskyldig för utdelning från överlåtande företag, till dess frågan underställts Regeringsrättens bedömning.<sup>64</sup>

## 5.1.2 Skatterättsnämndens senaste förhandsbesked

Sedan Regeringsrättens pleniavgörande den 29 januari 2004 har det i månadsskiftet maj/juni 2004 kommit tre förhandsbesked, där Skatterättsnämnden tagit ställning till konsekvenserna av att näringsbetingade aktier överlåtits till underpris mellan företag med gemensam ägare som är skattskyldig för utdelning från säljarbolaget.<sup>65</sup>

SRN ansåg här, med hänvisning till RÅ 2004 ref. 1, att transaktionen skulle utlösa utdelningsbeskattning. Som motivering anförde SRN bland annat, att överlåtelsen av andelarna till underpris omfattades av bestämmelserna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar. Det var därför inte fråga om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Med hänsyn till detta och att någon uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning vid en förmögenhetsöverföring saknas var det, enligt SRN, inte möjligt att underlåta utdelningsbeskattning. Detta skulle gälla oavsett om det uppkom någon kapitalvinst eller inte vid överlåtelsen.

En minoritet av SRN ansåg att utdelningsbeskattning inte skulle ske med hänvisning till att aktieöverlåtelsen omfattas av villkoren i 23 kap. IL för underlåten uttags- och utdelningsbeskattning om en prövning skulle ske mot dessa bestämmelser. Här hänvisas till syftet med de nya reglerna i 25 a kap. IL, vilket var att avskaffa ett ”extra och omotiverat skatteled” för näringsbetingade andelar inom bolagssektorn. Detta skulle annars kunna motverka önskvärda och nödvändiga omstruktureringar. Genom dessa regler har alltså i än högre grad överlåtelser, även i omstruktureringssyfte, av näringsbetingade andelar underlättats genom att uttagsbeskattning av överlåtande bolag inte alls kommer i fråga. Att inte kunna underlåta

---

<sup>63</sup> Wiman, SN nr 4/2004 s. 229

<sup>64</sup> Burmeister och Tivéus, SN nr 4/2004 s. 213

<sup>65</sup> SRN:s förhandsbesked den 26 maj 2004, den 27 maj 2004 och den 1 juni 2004

utdelningsbeskattning i sådana situationer motverkar de syften som motiverat att en överlåtelse inte skall omfattas av regelsystemet för underprisöverlåtelser i 23 kap. IL.

En rimlig utgångspunkt vid tillämpningen av de nya kapitalvinstreglerna för näringsbetingade andelar är, enligt minoriteten, att utdelningsbeskattning kan underlåtas vid överlåtelser av sådana tillgångar även om de inte omfattas av regleringen i 23 kap. IL. Detta förutsätter dock att någon otillbörlig skatteförmån inte kan anses uppkomma till följd av överlåtelsen. En utdelningsbeskattning av ägarna bör inte ske om överlåtelsen hade varit undantagen från beskattning om prövningen skett mot reglerna i 23 kap. IL. Eftersom så skulle ha varit fallet ansåg minoriteten att någon utdelningsbeskattning av sökande inte skulle ske med anledning av aktieöverlåtelsen.<sup>66</sup> Som synes förespråkar här minoriteten att en hypotetisk prövning skall göras.

### 5.1.3 Lösningar på problemet

SRN har ställt sig bakom den bokstavstroga tolkningen av bestämmelsen som den senaste plenidomen ger uttryck för. Enligt Virin kan det inte råda något tvivel om lagstiftarens avsikt, men genom en olämplig utformning av lagtexten har RR, vilket den senaste plenidomen ger uttryck för, ansett det omöjligt att tillämpa underprisreglerna på en situation som inte innefattas i den lagstiftning som möjliggör ett frångående av vad som utgör en grundläggande principiell förutsättning för lagstiftningen. Det handlar här helt enkelt om ett fel i den underprislagstiftning som när den skrevs syftade till att bringa klarhet i en motsägelsefull praxis. Reglerna har måst kombineras med flera i sig komplicerade regelkomplex vilket naturligtvis ökat risken för felaktigheter.

Med en förnuftig tillämpning av äldre praxis anser Virin, att underprislagstiftningen hade kunnat undvaras. Den frihandstolkning som RR gjorde i Sipanomålet och som hjälpligt återställde ordningen kan RR inte längre göra med den nu gällande lagstiftningen. Lagstiftarens ingripande har, enligt Virin, varit onödigt och uppenbart oskickligt, vilket medfört att situationen förvärrats. Virin menar, att lösningen på den uppkomna situationen måste vara att lagändring tillgrips. Med hänvisning till den tid det tar för förhandsbesked att avgöras i RR, normalt cirka ett år, tror han, att det svenska näringslivet under lång tid kommer att vara handlingsförlamad, eftersom omstruktureringar i många fall är omöjliga att göra.

Om RR fastställer förhandsbeskeden, innebär detta, att sambandet mellan uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning blir allmänt gällande, det vill säga att en uttagsbeskattning alltid föranleder utdelningsbeskattning. Virin förespråkar istället ett skyndsamt lagstiftningsinitiativ från

---

<sup>66</sup> SRN:s förhandsbesked den 26 maj 2004

Finansdepartementet, utan att avvakta RR:s domar, för att åstadkomma ordning i frågan. Lagstiftningen borde även vara retroaktiv för att företag som i god tro gjort omstruktureringar inte skall drabbas orättmätigt.<sup>67</sup>

Att problematiken gällande utdelningsbeskattning beror på brister i lagstiftningen är, enligt min mening, uppenbar. RR tvingas här följa en lagstiftning som leder till otillfredsställande skattekonsekvenser. Samtidigt är man bunden vid kvalitén i de ärenden som överklagas. Rätten har helt enkelt inte möjlighet att ta hänsyn till och ge svar på alla de presumtiva frågeställningar som kan uppkomma med anledning av gällande rätt. För att få ett klargörande vad som gäller krävs därför, enligt min mening, ett lagstiftningsinitiativ, ju förr desto bättre, för att inte osäkerheten ytterligare skall hämma omstruktureringar i näringslivet.

I avvaktan på klargöranden om rättsläget skulle jag förespråka antingen att sälja till marknadspris, vilket inte utlöser någon beskattning, eller att överlåta inkråmet. Att sälja aktierna till ett värde motsvarande marknadspris har lagstiftaren i prop. 2002/03:96 indirekt anvisat som ”lösningen på problemet” om delägaren vill undgå utdelningsbeskattning. Att överlåtaren får ersättning motsvarande andelarnas verkliga värde skulle göra diskussionen kring utdelningsbeskattning onödig eftersom en sådan beskattning då inte skulle bli aktuell över huvud taget. En enkel lösning på problemet kan tyckas. Emellertid finns det naturligtvis anledningar till att aktiebolag med gemensamma intressen använder sig av ersättningar under marknadsvärde. Ett viktigt skäl är att det förvärvande aktiebolaget undviker att hamna i likviditetsproblem med anledning av ersättningen till verkligt värde. Genom underpriset kan förvärvaren även slippa att ta till extern finansiering, något som ofta innebär krav på insyn i affärsverksamheten.

En inkråmsöverlåtelse kan ske till underpris, då i regel varken uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning behöver ske. Inkråmsöverlåtelser beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos delägare som är aktiebolag.

#### **5.1.4 Underpristransaktioner mellan utländska bolag i svensk koncern**

Utifrån en tolkning att RÅ 2004 ref. 1 har generell räckvidd kan utdelningsbeskattning även aktualiseras, då en överlåtelse av tillgångar sker till underpris mellan utländska systerbolag ägda av ett svenskt moderbolag. Här krävs, att det svenska moderbolagets andelar i säljande dotterbolag antingen utgörs av lagerandelar eller att utdelningen är skattepliktig av annan grund. Skatteplikt för en utdelning kan inträda exempelvis, I: om andelarna utgör lagertillgång hos det svenska moderbolaget på grund av reglerna om byggerörelse eller handel med fastigheter. Skatteplikt för en utdelning kan även uppkomma, II: om de utländska andelarna hos

---

<sup>67</sup> Virin, FAR INFO nr 6/2004

moderbolaget inte utgör så kallade näringsbetingade andelar eftersom det utländska företaget inte motsvarar ett svenskt aktiebolag eller, III: om det svenska moderbolaget utgör ett investmentföretag.

I de tre nämnda fallen kan det konstateras att det inte är fråga om underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL. Här finns en risk att det är fråga om en förmögenhetsöverföring från ett utländskt bolag till ett annat, vilket skulle kunna innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det bör behandlas som utdelning till det svenska moderbolaget.

Mot att utdelningsbeskattning skall ske kan hävdas att det inte är fråga om en värdeöverföring mellan svenska bolag, varför 23 kap. IL aldrig kan bli tillämplig. Dessutom borde en hypotetisk prövning mot underprisreglerna göras. Om företagen har varit svenska aktiebolag och transaktionerna uppfyllt villkoren i 23 kap. IL bör utdelningsbeskattning inte ske hos det svenska moderbolaget. Om de utländska bolagen dessutom skulle ha säte inom EU, måste det prövas om en eventuell utdelningsbeskattning strider mot diskrimineringsförbudet.<sup>68</sup>

Diskrimineringsförbudet inom EG-rätten har framför allt en ekonomisk funktion, som hänger samman med upprättandet av den inre marknaden. Diskriminering strider mot den fundamentala princip som slås fast i EG-fördragets artikel 4 om att den inre marknaden ska bygga på ”en öppen marknadsekonomi med fri konkurrens”. Följden av diskriminering blir att konkurrensen snedvrids och att etablering i ett annat medlemsland försvåras, att arbetskraftens rörlighet över gränserna hämmas samt att hinder uppstår för ett ökat handelsutbyte mellan medlemsstaterna. Enligt EG-domstolen föreligger diskriminering om man tillämpar olika regler på jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas i olika situationer utan att detta objektivt kan rättfärdigas.<sup>69</sup>

Hur EG-domstolen skulle ställa sig till de svenska reglerna om utdelningsbeskattning till följd av underprisöverlåtelser är inte helt enkelt att avgöra och bara ämnet i sig skulle kunna vara föremål för en enskild examensuppsats med moder/dotterbolagsdirektivet som utgångspunkt.<sup>70</sup> Risken är enligt min mening överhängande, att EG-domstolen skulle anse att de svenska reglerna om utdelningsbeskattning diskriminerar utländska företag samtidigt som de innebär restriktioner för inhemska svenska företag. Reglerna skulle här vara ett hinder både för den fria etableringen och för den fria rörligheten av kapital som finns fastslagen i artikel 56 i EG-fördraget.

---

<sup>68</sup> Burmeister och Tivéus, SN nr 4/2004 s. 210-211

<sup>69</sup> Pelin, s. 221ff

<sup>70</sup> se Ståhl, 7 kap. Utdelningar i internationella koncerner s. 204-221

## 6 Avslutande kommentarer

Frågan om utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser har vållat skatterättare en hel del huvudbry sedan Regeringsrättens plenidom från den 29 januari 2004. Särskilt gäller detta vad som bör gälla vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris. Från och med den 1 juli 2003 är en sådan överlåtelse undantagen beskattning enligt den nya lagen i 25 a kap. IL. Emellertid omfattas inte överlåtelse av aktierna av reglerna i 23 kap. IL som gäller underprisöverlåtelser. Den senaste plenidomen innebär i sin tur, att utdelningsbeskattning undantagslöst skall ske om den underliggande transaktionen inte kvalificerar som en underprisöverlåtelse.

Det kan antas att lagstiftaren inte avsåg att skärpa utdelningsbeskattningen vid avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen. RR har emellertid inte sett någon möjlighet att tillämpa underprisreglerna på en situation som uppenbarligen inte omfattas av den aktuella lagstiftningen. Här håller jag med Virin om att lagstiftaren förbisett de konsekvenser som det nya regelverket skulle kunna leda till. Samtidigt är det olyckligt att RR endast uttryckt sig svepande i plenumålet, något som ytterligare ökar osäkerheten beträffande vad som bör gälla. RR har uppenbarligen inte funnit stöd för att göra en sådan tolkning av gällande rätt, vilket innebär att utdelningsbeskattning skall äga rum såvida inte den underliggande överlåtelser av näringsbetingade andelar har kvalificerat som en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Här känns den hypotetisk prövning igen som SRN tillämpade efter införandet av de nya reglerna fram till avgörandet i det senaste plenumålet.

Hur kan då den uppkomna situationen lösas? En komplettering av nuvarande lagstiftning skulle enligt min mening vara den enklaste lösningen på frågan. Sittande företagsskatteutredning har uppmärksammat problemet efter RR:s dom och överväger nu en skyndsamt lagreglering. För företag som funderar på att genomföra omstruktureringar är tidsaspekten av central betydelse. Att invänta en eventuell lagstiftning kan leda till stagnation i företagets utveckling. Därför är det viktigt att frågan får en snabb lösning. Att överlåta saken till RR och praxis är inte att föredra. RR har inte samma möjligheter som lagstiftaren att göra en helhetsbedömning av läget, eftersom man måste hålla sig till givna förutsättningar i de ärenden som kommer upp för prövning. Om man överlåter frågan till RR och inga justeringar görs i lagstiftningen kommer sannolikt plenidomen fastställas av kommande avgöranden i RR. I sådana fall är sannolikheten stor att ärenden, som handlar om underpristransaktioner mellan utländska bolag i svensk koncern kommer att föras till EG-domstolen och prövas mot EG-rättens diskrimineringsförbud.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentliga källor

Prop. 1989/90:110	Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1998/99:15	Omstrukturering och beskattning
Prop. 2002/03:96	Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar
Prop. 1999/2000:2	om Inkomstskattelagen
Prop. 1996/97:170	Reformerad skatteflyktslag
SOU 1998:1	Omstruktureringar och beskattning
Redovisningsrådets rekommendation	RR12 Materiella anläggningstillgångar
Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse av tillgångar till underpris	

## Litteratur

Andersson, Mari Saldén Enérus, Anita Tivéus, Ulf	Inkomstskattelagen, en kommentar Del I 1-28 kap. Norstedts Juridik AB, 2004
Johansson, Gunnar Rabe, Gunnar	Det svenska skattesystemet 14:e uppl., Norstedts Juridik, 2002
Lehrberg, Bert	Praktisk juridisk metod 4:e uppl., Iustus förlag, Uppsala 2001
Lodin, Sven-Erik Lindencrona, Gustaf Melz, Peter Silfverberg, Christer	Inkomstskatt – en lärobok och handbok i skatterätt 9:e uppl., Studentlitteratur, Lund 2003
Löfgren, Kent Haglund, Lennart	Omstrukturering, fusion och rekonstruktion 3:e uppl., Publica, 1996
Pelin, Lars	Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 3:e uppl., Lund 2004

Ståhl, Kristina  
Österman, Roger P

EG-skatterätt  
Iustus förlag AB, Uppsala 2000

Wiman, Bertil

Beskattning av företagsgrupper  
Norstedts Juridik, Stockholm 2002

## **Artiklar**

Bergkvist, Sven-Åke

Vad är utdelning?  
Svensk Skattetidning 2/2004

Burmeister, Jari  
Tivéus, Ulf

Något om utdelningsbeskattning vid uttag  
– en analys av 2004 år plenidom  
Skattenytt nr 4/2004

Johansson, Gunnar

Underprisöverlåtelser  
Svensk Skattetidning 10/98

Nilsson, Peter  
Rydin, Urban

Omstrukturering av enskild näringsverksamhet  
Skattenytt nr 9/1999

Wiman, Bertil

Regeringsrättens avgörande i mål 3761-02  
Skattenytt nr 4/2004

Virin, Niclas

Utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser  
av näringsbetingade aktier  
FAR INFO nr 6/2004

# Rättsfallsförteckning

RÅ 2004 ref. 1, Sipano II  
RR dom den 29 januari 2004, mål nr 3761-02  
(överklagande av SRN:s förhandsbesked 2002-05-24)

RR dom den 21 april 2004, mål nr 2281-03  
(överklagande av SRN:s förhandsbesked 2003-04-04)

RÅ 1992 ref. 56, Sipano I

RÅ 1989 ref. 119, Fartygs målet

RÅ 1988 not 710

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 1 juni 2004  
Uttags- och utdelningsbeskattning vid överlåtelse till underpris  
Skatteverkets rättsfallsprotokoll 15/04

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 maj 2004  
Utdelningsbeskattning vid överlåtelse av näringsbetingade andelar i  
samband med delning av företag  
Skatteverkets rättsfallsprotokoll 14/04

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2004  
Utdelningsbeskattning vid överlåtelse till underpris av näringsbetingande  
aktier  
Skatteverkets rättsfallsprotokoll 14/04

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 9 december 2003  
Uppdelning av koncern  
Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 37/03

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 23 juni 2003  
Underprisöverlåtelse  
Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 21/03

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 4 april 2003  
Gåva av byggnadsrörelse  
Skatteverkets rättsfallsprotokoll 14/03

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 maj 2002  
Uttagsbeskattning, utdelningsbeskattning, underprisöverlåtelse  
Skatteverkets rättsfallsprotokoll 15/02