



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Christoffer Johnsen

Utdelningsbeskattning vid
uttagsbeskattning eller
vägrat kostnadsavdrag

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: HT 2012

Innehåll

SUMMARY	4
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställning	9
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Terminologi	10
1.6 Forskningsläget	11
1.7 Disposition	11
2 UTDELNINGSBESKATTNING	12
2.1 Utdelning skatterättsligt	12
2.1.1 Inledning	12
2.1.2 Utdelning till fysiska personer	12
2.1.3 Utdelning till juridiska personer	14
2.1.4 Beskattning av bolag som lämnar utdelning	15
2.1.5 Förarbeten	16
2.1.6 Sammanfattning	16
2.2 Utdelning aktiebolagsrättsligt	17
2.2.1 Civilrättsliga termer inom skatterätten	17
2.2.2 Värdeöverföring	18
2.2.3 Vinstutdelning	19
2.2.4 Öppen respektive förtäckt utdelning	19
2.2.5 Förarbeten	19
2.2.6 Sammanfattning	20
2.3 Exempel på utdelningsbeskattning i praxis	21
2.3.1 Teckningsrätter	21
2.3.2 Verklig innebörd	21
2.3.3 Lån från utländska holdingbolag	23
2.3.4 Sammanfattning	24
3 PRAXIS	26
3.1 Skattelagstiftningen då och nu	26

3.2	HFD:s avgöranden	28
3.2.1	RÅ 1987 ref 51 – Underprisöverlåtelse av fastighet till aktiebolag eller kommanditbolag	28
3.2.2	RÅ 1989 ref. 119 – Underprisöverlåtelse av ett fartyg till aktiebolag	28
3.2.3	RÅ 1990 not. 463 – Underprisöverlåtelse av aktier till aktiebolag	29
3.2.4	RÅ 1990 not. 464 – Underprisöverlåtelse av en fastighet till aktiebolag	30
3.2.5	RÅ 1990 ref. 114 – Gåva från aktiebolag till en stiftelse	31
3.2.6	RÅ 1992 ref. 56 (plenum) – Sipano, underprisöverlåtelse av aktier till aktiebolag	31
3.2.7	RÅ 1992 not. 237 – Underprisöverlåtelse av utländska aktier till aktiebolag	33
3.2.8	RÅ 1992 not. 238 – Underprisöverlåtelse av fastighet eller inkråm till aktiebolag	34
3.2.9	RÅ 1999 not. 100 – Underprisöverlåtelse från ideell förening till juridisk person	35
3.2.10	RÅ 1999 not. 211 – Underprisöverlåtelse från ideell förening till medlemmar	36
3.2.11	RÅ 2004 ref. 1 (plenum) – Sipano II, underprisöverlåtelse av andel i kommanditbolag till aktiebolag	37
3.2.12	RÅ 2004 ref. 140 – Sipano III, underprisöverlåtelse av fastigheter och aktier till aktiebolag	39
3.2.13	RÅ 2007 ref. 5	40
3.2.14	RÅ 2007 not. 161 – Gåva från aktiebolag till stiftelse	42
4	ANALYS	44
4.1	Inledning	44
4.2	Underprisöverlåtelse	46
4.2.1	Underprisöverlåtelse mellan aktiebolag	46
4.2.2	Underprisöverlåtelse till eller från stiftelse	51
4.2.3	Underprisöverlåtelse till eller från ideella föreningar	53
4.2.4	Underprisöverlåtelse till eller från handelsbolag	55
4.2.5	Avslutande ord gällande underprisöverlåtelse	59
4.3	Förhållandet till skatteförmågeprincipen	60
4.4	Något särskilt om sponsring	63
5	AVSLUTNING	69
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	71
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	74

Summary

This thesis explores the scope of the Swedish dividend taxation for transactions on the subject of withdrawal taxation, and also as regards transactions where a cost deduction is not allowed. The background study begins with two Swedish Supreme Administrative Court (SAC) decisions from 2004. These cases tried whether dividend taxation should occur at two different transactions regarding withdrawal taxation. The first decision concerned an underpriced transfer of shares in a limited partnership between two limited liability companies (LLC), whereas the second decision concerned an underpriced transfer of shares and properties between two LLCs. The SAC held that dividend taxation should occur in both situations. By its decisions, the SAC has established a number of principles for deciding when dividend tax is due on transactions between LLCs concerning withdrawal taxation.

Due to a decision made by the SAC in 2007, the principles established in the 2004 cases were extended to be applicable to similar situations, such as where the transfer was made from a LLC to a trust.

This thesis describes the Swedish regulation of dividend taxation within the scope of the Swedish civil law and the Swedish tax legislation. Furthermore, it provides a comprehensive overview of the custom regarding dividend taxation in situations concerning withdrawal taxation from the late 1980's and onwards.

The main purpose of this thesis is to give an account of the Swedish dividend taxation for situations regarding withdrawal taxation or refused cost deduction. Due to the decisions given by the SAC in 2004 and 2007, it has been established that dividend taxation, under certain conditions, shall occur for underpriced transfers from one LLC to another LLC or to a trust. The decisions and their implications are extensively discussed within the analysis, where it is also examined whether dividend taxation shall occur for similar transactions between other entities. The conclusion is that the SAC seems to apply a systematic approach, very much similar to the approach expressed by the legislator in connection with the introduction of the Swedish tax legislation on transfers of assets to a price below the market price. The method does not only seem to apply to transactions between LLCs, or transactions between a LLC and a trust, but also to transactions between other entities as well. The implication of what has been said is that dividend taxation, under certain conditions specified in more detail in the analysis, may occur for transactions between a number of different entities, where the circumstances concern withdrawal taxation or where a cost deduction is not allowed.

Within the analysis, it is also examined whether it is possible to combine dividend taxation in accordance with the systematic approach that the SAC seems to apply with the fundamental principles of the Swedish tax legislation. The conclusion is that the current law in most cases will lead to a uniform application of the law consistent with the fundamental principles of the Swedish tax legislation.

Sammanfattning

Arbetet behandlar utdelningsbeskattningens omfattning, främst vid transaktioner som aktualiserar uttagsbeskattning, men även vid transaktioner där kostnadsavdrag inte medges. Bakgrunden är att HFD under 2004 lämnade två avgöranden där prövningen avsåg huruvida utdelningsbeskattning skulle ske vid två olika transaktioner som innebar uttagsbeskattningssituationer. Det första avgörandet avsåg en underprisöverlåtelse av andelar i ett kommanditbolag mellan två aktiebolag, medan det andra avgörandet rörde en underprisöverlåtelse av aktier och fastigheter mellan två aktiebolag. HFD ansåg att utdelningsbeskattning skulle ske i bägge situationerna. Genom avgörandena etablerades ett antal principer för när utdelningsbeskattning ska ske vid uttagsbeskattningssituationer då fråga är om överlåtelser mellan aktiebolag.

Genom ett avgörande lämnat av HFD 2007 utsträcktes principerna från 2004 års avgöranden till att också vara tillämpliga vid uttagsbeskattningssituationer där överlåtelserna skedde från ett aktiebolag till en stiftelse.

I detta arbete redogörs för den svenska regleringen av utdelningsbeskattning, dels inom ramen för den civilrättsliga regleringen i ABL, dels den skatterättsliga regleringen i IL. Vidare ges en omfattande översikt över praxis avseende utdelningsbeskattning vid uttagsbeskattningssituationer från slutet av 1980-talet och framåt.

Huvudsyftet med arbetet är att redogöra för utdelningsbeskattningens omfattning vid situationer som aktualiserar uttagsbeskattning alternativt vägrat kostnadsavdrag. Genom HFD:s avgöranden från 2004 och 2007 har en praxis etablerats innebärande att utdelningsbeskattning ska ske, under vissa förutsättningar, vid en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag eller en stiftelse. Avgörandena och deras innebörd behandlas utförligt i analysen, där jag även utreder hur utdelningsbeskattning ska ske vid likartade transaktioner mellan andra subjekt. Min slutsats är att rättstillämparen tycks tillämpa en systematik närliggande den som framfördes av lagstiftaren i samband med införandet av UPL. Systematiken synes inte enbart göra sig gällande vid transaktioner mellan aktiebolag eller aktiebolag och stiftelser, utan också vid transaktioner mellan andra subjekt. Innebörden av det sagda är att utdelningsbeskattning kan aktualiseras vid transaktioner mellan ett antal olika subjekt vid situationer som aktualiserar uttagsbeskattning eller där kostnadsavdrag inte medges, under vissa förutsättningar som specificeras närmare i min analys.

I analysen förs även en diskussion kring huruvida det går att förena en utdelningsbeskattning i enlighet med den systematik som rättstillämparen synes tillämpa med grundläggande principer för det svenska skattesystemet. Slutsatsen i denna del är att gällande rätt i de allra flesta fall kommer att leda till en enhetlig rättstillämpning förenlig med grunderna för det svenska skattesystemet.

Förord

Tack till Sofie och min kära familj; Ann, Ingemar, Johan och Sandra som jag tycker så mycket om. Tack också till alla de som jag haft förmånen att lära känna under min studietid och som har gett mig många fina minnen.

Jag vill rikta ett särskilt tack till Setterwalls Advokatbyrå i Malmö, där jag har fått möjlighet att vara uppsatspraktikant under hösten 2012. Det har varit en värdefull, lärorik och trevlig tid. Särskilt tack till Christer Borglund som alltid hade dörren öppen när det var något jag ville diskutera och som under hela hösten bidragit med bra förslag och stöd. Även Jessica Barkman förtjänar ett särskilt tack för all hjälp och stöd hon bidragit med under hösten.

Tack också till Mats Tjernberg för bra handledning och intressanta samtal under arbetets gång.

Lund, januari 2013
Christoffer Johnsen

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (SFS 2005:551)
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (SFS 1999:129)
KL	Kommunalskattelag (SFS 1928:370)
Prop.	Proposition
SFL	Skatteförfarandelag (SFS 2011:1244)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
SRN	Skatterättsnämnden
TL	Taxeringslag (1990:324)
ÄABL	Äldre aktiebolagslag (SFS 1975:1385)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Utdelningsbeskattning har sedan lång tid förekommit inom svensk rätt, vilket sammanhänger med den väletablerade principen om ekonomisk dubbelbeskattning som innebär att inkomster förvärvade av vissa, så kallade dubbelbeskattade subjekt, i princip ska beskattas två gånger. Ett praktiskt exempel kan ges utifrån ett aktiebolag, vilket utgör ett dubbelbeskattat subjekt, med en fysisk person som aktieägare. Aktiebolaget beskattas för sin skattemässiga nettovinst, vilket sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Därutöver beskattas aktieägaren, i inkomstslaget kapital, när han tar del av bolagets skattade vinst, vanligen genom aktieutdelning.¹

För att utdelningsbeskattning ska ske förutsätts att utdelning föreligger skatterättsligt. Begreppet *utdelning* definieras dock inte inom ramen för IL, varför en definition får sökas utanför de skatterättsliga reglerna. Mot bakgrund av att civilrätten har en särskild koppling till skatterätten kan det tänkas att viss ledning står att finna i civilrättsliga bestämmelser. En eventuell legaldefinition av *utdelning* skulle med störst sannolikhet kunna hittas i ABL som utgör den civilrättsliga regleringen av aktiebolag och deras förehavanden med bland annat ägarna. ABL innehåller dock inte någon definition av *utdelning*, eller i vart fall inte någon uttrycklig sådan, även om viss ledning står att finna i de aktiebolagsrättsliga begreppen *öppen* respektive *förtäckt utdelning*.

Det skatterättsliga utdelningsbegreppet är särskilt intressant eftersom det är ett begrepp med oklar omfattning. Oklarheten kring omfattningen beror på att en tydlig definition av begreppet saknas. Som har konstaterats reglerar ABL *öppen* respektive *förtäckt* utdelning, men det skatterättsliga utdelningsbegreppet har i praxis även ansetts omfatta andra situationer. Som exempel kan nämnas att HFD under 2004 avgjorde två mål där man ansåg att överlåtelse till ett pris under marknadsvärdet mellan två aktiebolag i en oäkta koncern skulle föranleda utdelningsbeskattning. I ett avgörande från 2007 utsträcktes principerna från de förstnämnda målen till att också avse en situation där det förvärvande subjektet utgjordes av en stiftelse.²

Det finns således en avvikelse mellan den aktiebolagsrättsliga innebörden och den innebörd som rättstillämparen har gett begreppet *utdelning* vid en skatterättslig prövning. Om begreppet *utdelning* i skatterättslig praxis innebär någonting annat än vad den aktiebolagsrättsliga innebörden av *utdelning* ger vid handen, samtidigt som det saknas en legaldefinition av begreppet, uppstår en intressant fråga; *när ska utdelningsbeskattning ske?*

¹ Tjernberg 2006, s. 14, Lodin m.fl, s. 68f.

² RÅ 2004 ref. 1, RÅ 2004 ref. 140 samt RÅ 2007 not. 161.

1.2 Syfte och frågeställning

Av inledningen ovan framgår att *utdelning* inte är ett tydligt definierat begrepp. Den exakta innebörden och omfattningen av begreppet är således osäker, något som också avspeglas i förekomsten av det antal förhandsbesked från SRN där det prövats huruvida en viss rättshandling ska föranleda utdelningsbeskattning eller inte.

Syftet med mitt arbete är att försöka bringa klarhet i en del av de situationer där utdelningsbeskattning har skett i praxis, trots att det inte varit fråga om utdelning aktiebolagsrättsligt. Den primära frågeställningen som arbetet syftar till att besvara är *vilka uttagsbeskattningssituationer föranleder utdelningsbeskattning?* I kapitel två sker en kortfattad genomgång för ett antal andra situationer som kan föranleda utdelningsbeskattning, vilket sker i syfte att öka förståelsen hos läsaren för problematiken kring utdelningsbeskattning genom att visa ett bredare perspektiv. Den analyserande delen av arbetet tar dock endast hänsyn till situationer där fråga är om uttagsbeskattningssituationer och syftar till att besvara frågeställningen ovan.

Den primära frågeställningen aktualiserar ytterligare två frågeställningar, vilka till sin natur är sådana att något definitivt svar inte kan ges, men som ändå belyses och problematiseras i den analyserande delen av arbetet. Den första av dessa mindre frågeställningar kan formuleras som *hur förhåller sig gällande rätt på området till skatteförmågeprincipen?*, medan den andra rör en utblick delvis *de lege ferenda*, i den mening att någon egentlig ledning i frågan ännu inte finns, och kan formuleras som *kan utdelningsbeskattning ske för den situationen att ett aktiebolag sponsrar en ideell förening?*

1.3 Metod och material

Arbetet har till övervägande del genomförts med rättsdogmatisk metod. Lagtext har framförallt använts vid den översiktliga genomgången av utdelningsbegreppet i kapitel två. Till den del lagtexten inte gett någon ledning har förarbeten och praxis använts. Tyngdpunkten har av naturliga skäl hamnat på praxis då flertalet relevanta förarbeten är relativt gamla och inte ger någon ledning för de situationer som aktualiseras inom ramen för detta arbete.

Inom ramen för den analyserande delen av uppsatsen har stöd även sökts i doktrin. Den del av analysen som behandlar utdelningsbeskattning vid sådan sponsring där kostnadsavdrag inte medges skiljer sig från den övriga analysen genom att den står friare från rättskällorna. Skillnaden beror på att frågan i princip är obehandlad och analysen har därför fått ske utifrån egna resonemang.

Den genomgång av praxis på utdelningsbeskattningens område som görs nedan omfattar praxis från 1980-talet och framåt. Äldre avgöranden har refererats kortare och mer översiktligt, vilket skett i syfte att skapa större utrymme för det som utgör gällande rätt. Behandlingen i doktrin har varit styrande för urvalet av vilka avgöranden som refererats.

1.4 Avgränsningar

Mot bakgrund av frågeställningarnas utformning är det naturligt att andra utdelningsbeskattningssituationer endast behandlas översiktligt. Den som vill läsa mer om dessa situationer torde ha en god utgångspunkt i kurslitteratur inom aktiebolags- respektive skatterätt avsedd för studenter vid juristprogrammet.³ För den som önskar en fördjupning avseende utdelningsbeskattning av mer speciella finansiella instrument hänvisas till boken *Ränta eller kapitalvinst* som innehåller en omfattande översyn av beskattningen av ett antal sådana instrument.⁴

Arbetet har inriktats på utdelningsbeskattning av fysiska personer, vilket har sin bakgrund i att reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet innebär att utdelning behandlas på olika sätt beroende på hur den tillgång som berättigar till utdelningen klassificeras hos ägaren. En kort, översiktlig redogörelse görs dock för reglerna kring utdelning till juridiska personer.

Vidare har en avgränsning avseende ekonomiska föreningar ansetts nödvändig beroende på att det finns en mängd olika ekonomiska föreningar, av vilka vissa har särskilda regler. Ett undantag görs dock för överlåtelser från en ideell förening till en ekonomisk förening, vilket beror på att en sådan överlåtelse uttryckligen behandlats i praxis.

Slutligen omfattar arbetet inte de situationer där utdelningsbeskattning sker genom tillämpning av skatteflyktslagen. Anledningen är att det i dessa situationer *inte* är fråga om skatterättslig utdelning; om rättstillämparen hade ansett att utdelning förelåg skatterättsligt hade beskattning skett i enlighet med IL:s regler. Vid en tillämpning av skatteflyktslagen sker beskattningen *som om det vore* utdelning, vilket skiljer sig från beskattning enligt IL där beskattning sker *av* utdelning.

1.5 Terminologi

Inom ramen för detta arbete har termen *underprisöverlåtelse* använts som ett samlande begrepp för samtliga överlåtelser som sker till ett pris under den överlåtna egendomens marknadsvärde. För överlåtelser där bestämmelserna i 23 kap. IL är tillämpliga används något av uttrycken *kvalificerad underprisöverlåtelse* eller *underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL*.

Ett förtydligande bör också ske avseende Skatterättsnämnden och Högsta Förvaltningsdomstolen. Nedan används genomgående *Skatterättsnämnden* (förkortat SRN) respektive *Högsta Förvaltningsdomstolen* (förkortat HFD), även för den tid då de korrekta namnen var *Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden* respektive *Regeringsrätten*. I enlighet med det nyss sagda benämns HFD:s ledamöter *justitieråd* även för den tid då deras korrekta titel varit *regeringsråd*.

³ Se t.ex. Lodin m.fl., Sandström samt Tjernberg.

⁴ Dahlberg.

1.6 Forskningsläget

Utdelningsbeskattningen och omfattningen av det skatterättsliga utdelningsbegreppet är inte obehandlade frågor. En del av avgörandena som redogörs för inom ramen för arbetet har väckt stor uppmärksamhet och lett till att det publicerats flera artiklar där avgörandena analyserats.⁵ Det finns också exempel på mer omfattande arbeten som behandlat frågan om utdelningsbegreppets omfattning, men gemensamt för dessa arbeten synes vara att huvudfrågeställningen varit en annan än den primära frågeställning som detta arbete syftar till att besvara.⁶ De frågeställningar som behandlas i detta arbete har således inte varit föremål för några utförligare studier tidigare, vilket varit en bidragande anledning till ämnesvalet för detta arbete.

1.7 Disposition

Uppsatsens inledande och efterföljande kapitel är avsett att introducera läsaren till utdelningsbeskattningen enligt svensk rätt.

Kapitel 2 är ämnat att ge läsaren en bredare faktamässig bakgrund till området. Kapitlet innehåller en redogörelse för dels utdelningsbeskattningen inom ramen för det svenska skattesystemet, dels den ledning avseende innebörden av begreppet utdelning som kan utläsas ur ABL:s regler. Vidare ges några exempel på situationer där utdelningsbeskattning har skett i praxis.

Kapitel 3 innehåller en omfattande redogörelse för praxis avseende utdelningsbeskattning vid situationer som aktualiserat uttagsbeskattning. Redogörelsen sträcker sig från sent 1980-tal och framåt.

Avslutningsvis sammankopplas de olika delarna i uppsatsen i kapitel 4 där en analys sker avseende utdelningsbeskattningens omfattning vid situationer som aktualiserat uttagsbeskattning, eller där rätt till kostnadsavdrag inte föreligger. Kapitlet innehåller även en kritisk reflektion kring huruvida gällande rätt kan anses förenlig med grunderna för det svenska skattesystemet.

Det avslutande kapitlet, kapitel 5, utgör en sammanfattning av arbetets slutsatser.

⁵ Se under artiklar i källförteckningen.

⁶ Se t.ex. Burmeister, Dahlberg samt Sandström och Svensson.

2 Utdelningsbeskattning

I syfte att ge läsaren en överblick över ämnet för uppsatsen behandlas utdelningsbeskattning och begreppet utdelning i ett mer allmänt sammanhang nedan. Avslutningsvis ges också några exempel på situationer där utdelningsbeskattning skett i praxis för att tydliggöra omfattningen av det skatterättsliga utdelningsbegreppet.

2.1 Utdelning skatterättsligt

2.1.1 Inledning

Utdelningsbeskattning är sedan lång tid tillbaka ett väletablerat inslag i den svenska skatterätten, även om det varit föremål för diskussion och till och med till stor del avskaffades under en kort period på 1990-talet.⁷ Utdelning beskattas antingen inom ramen för inkomstslaget kapital om mottagaren är en fysisk person, eller i inkomstslaget näringsverksamhet för de fall då mottagaren är en juridisk person.⁸

Det finns således olika regelverk beroende på vem mottagaren är, varför utdelningsbeskattningen kan se lite olika ut. Att lämna en fullständig redogörelse för reglerna med avseende på varje tänkbar situation är varken nödvändigt för läsarens förståelse av ämnet, eller något som rimligen låter sig göras inom ramen för detta arbete. Däremot bör vissa, mer allmänna, regler beröras. Inledningsvis görs därför en uppdelning för å ena sidan de fall där det mottagande subjektet utgörs av en fysisk person och, å andra sidan, de fall då mottagaren är en juridisk person. Därefter redogörs för beskattningen av bolag som lämnar utdelning samt en översikt av förarbeten till inkomstskattelagstiftningen och deras betydelse.

2.1.2 Utdelning till fysiska personer

Som har konstaterats beskattas en fysisk person som erhåller utdelning i inkomstslaget kapital, vilket enligt huvudregeln innebär beskattning med en skattesats om 30 procent.⁹ Det finns dock ett antal regler som leder till att den faktiska skattesatsen i vissa situationer kan bli en annan. En sådan situation är då en fysisk person mottar utdelning på andelar i ett onoterat bolag, där särskilda regler innebär att utdelningen normalt endast behöver

⁷ Utdelningsbeskattningen avskaffades i stor utsträckning 1994 på initiativ av den då borgerliga regeringen, men beskattningen av utdelning återinfördes redan 1995 efter ett regimskifte – se vidare SOU 1993:29, prop. 1993/94:50 samt prop. 1994/95:25.

⁸ Att utdelning omfattas i inkomstslaget kapital framgår uttryckligen av 42 kap. 1 § IL, medan det i inkomstslaget näringsverksamhet anses följa av uttrycket ”avkastning av tillgångar” i 15 kap. 1 § 1 st. IL.

⁹ Att utdelning omfattas i inkomstslaget kapital följer av 41 kap. 1 § IL, jfr 42 kap. 1 § IL. Skattesatsen framgår av 65 kap. 7 § IL.

tas upp till fem sjättedelar vid beskattningen, vilket ger en faktisk skattesats på 25 procent.¹⁰

En annan situation för vilken det finns särskilda regler är då en fysisk person mottar utdelning på andelar vilka är kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. IL. Enligt dessa regler beskattas endast en del av utdelningen som kapitalinkomst – om utdelningen är högre än ett gränobelopp som fastställs med hjälp av reglerna i 57 kap. IL ska överskjutande del av utdelningen beskattas i inkomstslaget tjänst med en progressiv skattesats.¹¹ För den del av utdelningen som inte överskrider gränobeloppet gäller att den endast tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket innebär att den faktiska skattesatsen blir 20 procent.¹²

Dessa särskilda regler saknar direkt relevans för frågan *när utdelningsbeskattning ska ske*, eftersom reglerna endast avser med vilken skattesats beskattningen ska ske. Reglerna tillämpas således först efter det att en skattepliktig utdelning konstaterats föreligga. För läsarens förståelse är det dock av vikt att känna till att reglerna finns och att utdelning föreligger i samtliga dessa fall, oberoende vilken skattesats som tillämpas.

Ytterligare en fråga som är relevant för att läsaren ska kunna förstå utdelningsbeskattningen, sedd ur ett helhetsperspektiv, är vem som är korrekt subjekt för utdelningsbeskattningen, liksom när beskattningstidpunkten infaller. Svaret är att "[u]tdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras".¹³ Det är således först när utdelningen kan disponeras som beskattning ska ske, och då beskattas den som har rätt till utdelningen. För att förtydliga innebörden av det sagda ges nedan en kort redogörelse för två avgöranden från HFD där prövningen avsåg just vem som var korrekt subjekt för utdelningsbeskattning.

2.1.2.1 RÅ 2006 ref. 45 – Gåva av utdelning, avstämningsbolag

Förhandsbesked. Sökanden ägde aktier i börsnoterade svenska avstämningsbolag. Avsikten var att, före bolagsstämman fattat beslut om utdelning, skänka bort rätten till framtida utdelning till en begränsad skattskyldig stiftelse. Stiftelsens rätt till utdelningen skulle antecknas i en sådan särskild förteckning som reglerades i 3 kap. 12 § i ÄABL (numera snarast motsvarad av 4 kap. 40 § i ABL). Sökanden önskade veta om han skulle komma att beskattas för den framtida utdelningen om han antingen skänkte bort rätten under ett års tid, alternativt under en femårsperiod.

SRN ansåg att utdelningsbeskattning inte skulle ske under perioden då rätten till utdelning, på grund av sökandens gåva, tillhörde stiftelsen. SRN motiverade detta genom att hänvisa till 42 kap. 12 § IL av vilken följer att

¹⁰ Kvoteringsregeln för onoterade andelar finns i 42 kap. 15 a § IL, av denna framgår också villkoren för att kvotering ska få ske. Skattesatsen 25 % beräknas som $5/6 * 30 \% = 25 \%$.

¹¹ Att utdelningen ska fördelas framgår av 57 kap. 20 § IL. Skattesatser för den progressiva beskattningen följer av 63 kap. 3-5 §§ IL. Den som önskar en utförligare översikt av beskattningsreglerna kring fåmansföretag hänvisas till Tjernberg.

¹² 57 kap. 20 § 2 men. IL. Skattesatsen 20 % beräknas som $2/3 * 30 \% = 20 \%$.

¹³ 42 kap. 12 § IL.

utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

HFD fastställde förhandsbeskedet och fastslog också att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet.

2.1.2.2 RÅ 2009 ref. 68 – Gåva av utdelning, kupongbolag

Förhandsbesked. A ägde samtliga aktier i X AB. A ägde även hälften av aktierna i Y AB, där resterande aktier ägdes av hans fru. Båda bolagen var kupongbolag och A:s andelar i X AB utgjorde kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL. A avsåg att skänka ett större belopp till landstinget i Z län genom att överlåta rätten till utdelning på aktier i X AB och/eller Z AB för ett eller flera år. A önskade mot bakgrund av detta bland annat veta om han skulle beskattas för den överlåtna rätten till utdelning.

SRN ansåg att utdelningsbeskattning inte skulle ske, vilket motiverades genom en hänvisning till RÅ 2006 ref. 45 (se referat ovan). Det avgörandet avsåg ett börsnoterat svenskt avstämningsbolag, men SRN ansåg att bedömningen skulle göras på samma sätt vid tillämpningen av 42 kap. 12 § IL oavsett om utdelningen betalats ut av ett börsnoterat bolag eller ett fåmansföretag, eller för de situationer där det rörde sig om ett fåmansföretag om överlåtarens aktier, på vilka utdelningen grundas, var kvalificerade andelar eller inte. Eftersom det vid den tidpunkt då utdelning utbetalas står klart att sökanden gett bort sin rätt till utdelningen ska beskattning således inte ske.

Tre ledamöter i SRN var skiljaktiga och ansåg att en regelkonflikt förelåg mellan reglerna i 57 kap. IL och bestämmelsen i 42 kap. 12 § IL, vilken de ansåg skulle lösas genom att 57 kap. IL gavs företräde varför utdelningsbeskattning skulle ske.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

Ett justitieråd i HFD gjorde en utveckling av sin mening, av vilken framgick att han inte ansåg det helt konsekvent att låta samma principer ligga till grund för beskattningen vid gåva av framtida rätt till utdelning i ett fåmansföretag som i ett börsnoterat bolag. Han motiverade detta med den skilda karaktär som dessa bolag har; en enskild aktieägare i ett noterat företag har sällan särskilt stort inflytande över stämmobeslutet om utdelning, medan situationen ofta är den omvända i ett fåmansföretag. Mot bakgrund av den allmänna avfattningen av domskälen i RÅ 2006 ref. 45 ansåg han dock att skäl saknades för att bedöma beskattningsfrågan på ett annat sätt än enligt förhandsbeskedet.

2.1.3 Utdelning till juridiska personer

Vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet gäller att det även här förekommer utdelningsbeskattning, med den skillnaden att beskattning

normalt sker med en skattesats på 26,3 procent.¹⁴ Precis som i inkomstslaget kapital finns det dock ett antal regler som leder till att den faktiska skatten blir en annan, exempelvis är huvudregeln att utdelning på näringsbetingade andelar är skattefria.¹⁵ För juridiska personer som bedriver värdepappersrörelse sker dock beskattning enligt bokföringsmässiga grunder, vilket innebär att det normala istället är att beskattning sker.¹⁶ Det finns även en uppsättning särskilda regler för det fall att den juridiska personen utgör ett så kallat investmentföretag.¹⁷

Reglerna avseende utdelning är således annorlunda i inkomstslaget näringsverksamhet, jämfört med reglerna i inkomstslaget kapital. En av anledningarna som föranlett de befintliga skillnaderna är principen om dubbelbeskattning, vilken medför att det kan uppkomma problem med så kallad kedjebeskattnings för det fall att ett dubbelbeskattat subjekt, till exempel ett aktiebolag, erhåller utdelning. Kedjebeskattnings innebär att utdelningen beskattas flera gånger innan den når den fysiska person som är den slutliga mottagaren. Lagstiftningen kring näringsbetingade andelar bör således ses i kontexten av att lagstiftaren försökt motverka kedjebeskattningsproblematik.¹⁸

Möjlighet saknas att vidare beröra frågan om utdelning till juridiska personer, mot bakgrund av att reglerna för utdelning till dessa är så olika beroende på hur det innehav som ger rätt till utdelningen klassificeras. Det kan dock konstateras att dessa inte utgör något problem för de situationer då reglerna om näringsbetingade andelar är tillämpliga och medför att erhållen utdelning inte leder till några beskattningskonsekvenser, något som också medfört att det finns en betydligt mer begränsad praxis avseende utdelning till juridiska personer, jämfört med utdelning till fysiska personer.

2.1.4 Beskattning av bolag som lämnar utdelning

I det föregående har inget nämnts avseende beskattningen av bolaget från vilket utdelning sker, vilket beror på att det inte är en fråga som orsakar några egentliga problem. Det utbetalande bolaget belastas inte med några särskilda skatter eller avgifter på grund av utdelningen, men får inte heller göra avdrag för det utdelade beloppet. Som jämförelse kan påpekas att ett bolag som betalar ut lön till sina anställda har att betala arbetsgivaravgifter, vilket normalt sker i form av socialavgifter (alternativt egenavgifter för

¹⁴ Att utdelningsbeskattning ska ske anses följa av uttrycket i 15 kap. 1 § 1 st. IL ”avkastning av tillgångar”. Skattesatsen följer av 65 kap. 3 § IL, en sänkning till 22 % har dock föreslagits träda i kraft den 1 januari 2013 i budgetpropositionen, se prop. 2012/13:1, s. 205ff.

¹⁵ Att huvudregeln är skattefrihet på näringsbetingade andelar följer av 24 kap. 17 § IL.

¹⁶ Att beskattningen sker enligt bokföringsmässiga grunder beror på att andelarna behandlas som lagertillgångar i värdepappersrörelsen, och inte som kapitaltillgångar vilket är fallet annars, se vidare Lodin m.fl., s. 383.

¹⁷ Dessa bestämmelser återfinns i 39 kap. IL.

¹⁸ För ett utförligare resonemang om kedjebeskattningsproblematiken, se Lodin m.fl., s. 395f.

egenföretagare) och allmän löneavgift.¹⁹ Så väl lönekostnaden som arbetsgivaravgifterna är avdragsgilla enligt den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL (avdragsrätt för egenavgifter följer av 16 kap. 29-30 §§ IL).²⁰

2.1.5 Förarbeten

Propositionen till IL överlämnades till riksdagen i september 1999.²¹ Det bör dock påpekas att införandet av IL i stor utsträckning syftade till att förenkla och språkligt modernisera den svenska skattelagstiftningen genom att man ersatte 35 olika skattelagar med IL. Propositionen till IL innehöll inga större materiella förändringar avseende utdelningsbeskattningen, varför propositionen ger begränsad ledning kring frågeställningarna för detta arbete.

Mot bakgrund av att den ekonomiska dubbelbeskattningen, vilken rättfärdigar utdelningsbeskattning, sedan lång tid tillbaka är väletablerad inom svensk skatterätt är det naturligt att någon vägledning kring lagstiftarens intentioner med utdelningsbegreppet inte står att finna i nyare förarbeten.

Att vända sig till äldre förarbeten kan tyckas vara en möjlig väg att gå, men inte heller dessa bidrar till någon egentlig ledning för de aktuella frågeställningarna. Däremot kan man konstatera att grunderna för den nuvarande utdelningsbeskattningen förekom redan vid införandet av KL, även om vissa ändringar givetvis skett under de dryga 80 år som passerat sedan dess.²²

Den största anledningen till att ingen direkt ledning står att finna i förarbetena är att det lämnats åt rättstillämpningen att fastställa gränserna för utdelningsbeskattningen, liksom gränserna för vad som omfattas av det skatterättsliga begreppet utdelning. Praxis spelar således en avgörande roll för arbetet, vilket också speglas av redogörelsen i kapitel 3 nedan.

2.1.6 Sammanfattning

Ovan har översiktligt redogjorts för de mer centrala delarna av den reglering kring utdelningsbeskattning som den svenska inkomstskattelagstiftningen innehåller. Det kan inledningsvis konstateras att först av allt måste undersökas huruvida det föreligger en skatterättslig utdelning, eller inte. De bestämmelser som redogjorts för hittills ger ingen direkt vägledning för att besvara den frågan, vilket beror på att det inte finns någon legaldefinition av begreppet *utdelning* i IL.

Om man ponerar att utdelning anses föreligga skatterättsligt blir nästa steg att fastslå rätt skattesubjekt. I enlighet med vad som uttalats ovan gäller

¹⁹ Regler rörande detta finns i socialavgiftslag (2000:980) och lag (1994:1920) om allmän löneavgift.

²⁰ Se vidare i Lodin m.fl. 2009, s. 77, 113ff., 683ff. samt Tjernberg 2006, s. 38.

²¹ Prop. 1999/2000:2, s. 1.

²² Se prop. 1927:102, s. 20, s. 406ff. KL infördes dock genom prop. 1928:123, men denna synes kraftigt influerad av bl.a. 1927 års proposition, jfr. s. 21f., s. 79f. samt s. 267 i 1928 års proposition. För en mer allmän genomgång av principerna för beskattningen hänvisas till SOU 1926:18. En historisk översikt över större delen av det arbete som föregick införandet av KL står att finna i prop. 1927:102 s. 98ff.

att utgångspunkten är att den som har rätt till utdelning vid den tidpunkt då utdelningen kan disponeras är den som ska beskattas för utdelningen. Av praxis följer att den som innehar en andel i ett subjekt som lämnar utdelning inte alltid är rätt skattesubjekt för utdelningsbeskattning. Det sagda gäller i den mån den person som skulle ha rätt till utdelningen på grund av sitt andelsinnehav har gett bort rätten till utdelning, med följd att en utomstående har rätt till utdelningen då den kan disponeras. I enlighet med regleringen i 42 kap. 12 § IL kan den som har gett bort rätten till utdelning inte beskattas i dessa situationer. Däremot kan den som erhållit rätten till utdelning beskattas. En annan sak är att till exempel en gåva av rätten till utdelning till en begränsat skattskyldig stiftelse sannolikt inte kommer bli föremål för beskattning på grund av mottagarens inskränkta skattskyldighet.

Efter att man fastställt rätt skattesubjekt återstår att fastställa vilken skattesats som ska tillämpas. Inom ramen för IL finns flera olika regler som beroende på olika omständigheter kan leda till att beskattning sker med olika skattesatser, jämför vad som sagts ovan under 2.1.2 och 2.1.3. Gemensamt både för regleringen av vem som är rätt skattesubjekt och vilken skattesats som ska tillämpas är att dessa regler blir tillämpliga först efter det att utdelning konstaterats föreligga och således är av mindre intresse för detta arbete.

Utdelning till juridiska personer kommer inte att behandlas ytterligare inom ramen för detta arbete. Sammanfattningsvis kan dock konstateras att klassificeringen av andelarna på vilken rätten till utdelning grundas är avgörande för den skatterättsliga behandlingen av utdelningen hos mottagaren, i den mån denna är en juridisk person. I den mån fråga är om näringsbetingade andelar, leder detta till att utdelningen som huvudregel inte medför någon beskattning hos mottagaren.

2.2 Utdelning aktiebolagsrättsligt

2.2.1 Civilrättsliga termer inom skatterätten

Inom ramen för det skattesystem som används i Sverige idag förekommer det ofta att termer, vilka lånats från civilrätten, används för att beskriva rättsfakta i skattelagstiftningen. Bakgrunden är, något förenklat, att vi i Sverige huvudsakligen beskattar skattesubjekten (oavsett om dessa är fysiska eller juridiska personer) baserat på deras ekonomiska verksamhet och deras innehav av olika tillgångar. Det är därför naturligt att det finns en stark koppling mellan skatterätten och civilrätten. *Skatterätten* reglerar vilka olika inkomster och tillgångar som ska underkastas beskattning och hur eventuell beskattning ska ske, medan *civilrätten* reglerar på vilket sätt dessa olika inkomster och tillgångar kan uppstå, utnyttjas och omsättas.²³

Exakt hur förhållandet mellan civilrätten och skatterätten ser ut har varit föremål för diskussion genom åren. Det finns vissa som menar att civilrätten intar en prejudiciell ställning i förhållande till skatterätten. Dessa personer menar att skatterättsliga bedömningar ska ske i förhållande till civilrätten,

²³ Bergström, s. 13.

det vill säga att rättshandlingar skatterettsligt ska uppfattas i enlighet med deras civilrättsliga innebörd.²⁴ Andra menar att rättstillämparen vid sin bedömning ska tillämpa en särskild skatterettslig princip.²⁵ Oenigheten mellan de olika ståndpunkterna tycks dock framförallt göra sig gällande i diskussionen kring den eventuella förekomsten av s.k. skatterettslig genomsyn, en diskussion som rör innebörden av de avgöranden där rättstillämparen vid den skatterettsliga bedömningen argumenterat kring en annan skatterettslig innebörd av en rättshandling än den rent civilrättsliga. Oavsett vilken ståndpunkt man ansluter sig till gäller dock att civilrätten har stor betydelse vid tillämpningen av skatterettsliga bestämmelser.

Vad gäller det skatterettsliga utdelningsbegreppet kan konstateras att det inte finns någon exakt motsvarighet inom civilrätten, men det finns ett par begrepp i aktiebolagslagen som är värda att uppmärksamma inför den fortsatta framställningen, nämligen *värdeöverföring* och *vinstutdelning*. Vilken betydelse begreppen har för det skatterettsliga utdelningsbegreppet redogörs för i analysen, se 4.1 nedan.

2.2.2 Värdeöverföring

Begreppet *värdeöverföring* definieras i 17 kap. 1 § 1 st. ABL och av definitionen framgår att begreppet omfattar;

1. vinstutdelning,
2. förvärv av egna aktier, dock inte förvärv enligt 19 kap. 5 §,
3. minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och
4. annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.

Det kan också uppmärksammas att det finns generella regler för *värdeöverföringar* i 17 kap. ABL, medan mer specifik reglering avseende de olika situationer som nämns i 17 kap. 1 § 1 st. ABL finns i följande kapitel;

- 18 kap. ABL reglerar *vinstutdelning*,
- 19 kap. ABL reglerar *förvärv av egna aktier*, och
- 20 kap. ABL reglerar *minskning av aktiekapitalet och reservfonden*.

Om man ser till begreppet *värdeöverföring* i sin helhet kan man konstatera att medan det för *vinstutdelning* finns ett krav på stämmobeslut, så kan andra former av *värdeöverföringar* ske utan stämmobeslut. Det centrala för att anse att en *värdeöverföring* föreligger är att det är fråga om att bolaget ensidigt avstår från förmögenhet. Innebörden blir att ”normala”, affärsmässiga, transaktioner som bolaget genomför inte träffas av begreppet. Exempelvis utgör en transaktion som utmynnar i en förlust normalt inte en *värdeöverföring* om ambitionen varit att skapa en vinst, eftersom bolaget inte ensidigt avstått förmögenhet, utan fråga är om en mindre lyckad investering.

²⁴ Se t.ex. Arvidsson i SvSkT 1999 s. 195ff., Hultqvist i SN 1999 s. 395ff., samt Bergström i SN 2003 s. 2ff. och SN 2003 s. 645f.

²⁵ Se t.ex. Gäverth, Möller i SN 2003 s. 574ff. och SN 2011 s. 529ff.

2.2.3 Vinstutdelning

Mot bakgrund av vad som framkommit genom redogörelsen ovan kan det således konstateras att *vinstutdelning* utgör en del av begreppet *värdeöverföring*. Vad gäller begreppet *vinstutdelning* kan sägas att det innebär en utdelning som beslutats av stämman.²⁶ För en aktieägare i ett större, börsnoterat, bolag torde en inkomst på grund av aktieinnehavet oftast korrespondera med att det aktiebolagsrättsligt anses ha skett en *vinstutdelning* från bolaget. Värt att notera är att ett beslut i enlighet med reglerna i 18 kap. ABL inte måste avse kontanta medel, utan ett stämmobeslut om utdelning kan avse också annan egendom.²⁷

2.2.4 Öppen respektive förtäckt utdelning

Ofta använder man andra begrepp än *värdeöverföring* och *vinstutdelning* även då man talar om utdelning aktiebolagsrättsligt. Ett sådant begreppspar som är väl etablerat inom aktiebolagsrätten är *öppen* respektive *förtäckt* utdelning.

Öppen utdelning motsvarar det som annars kallas för *vinstutdelning*, det vill säga en utdelning på grund av ett stämmobeslut.²⁸ Förtäckt utdelning motsvarar det som i ABL kallas för ”annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget”.²⁹ Det som lagstiftaren tagit sikte på är de fall där bolaget ensidigt avstår förmögenhet utan att det fattats något stämmobeslut, utan istället beslutas den förtäckta utdelningen genom aktieägarnas handlande. Bakgrunden är att ABL:s regler om bolagsstämma inte alltid efterlevs till fullo, inte minst när det gäller fåmansaktiebolag.³⁰ Begreppen tillför således inget som går utöver lagtexten i ABL, men kan med fördel användas för att enkelt illustrera att det i bägge fallen är fråga om aktiebolagsrättslig utdelning, men i det ena fallet har ett stämmobeslut fattats, vilket inte skett i det andra fallet.

2.2.5 Förarbeten

Vad inledningsvis gäller begreppet *vinstutdelning* kan uppmärksammas att det förekom redan i ÄABL och således inte är något som infördes i ABL. Begreppet är inte särskilt problematiskt, utan som har redogjorts för ovan är det väl preciserat i lagtexten, varför någon ledning inte behöver sökas i förarbetena.

Begreppet *värdeöverföringar* förekom däremot inte i ÄABL utan är ett nytt begrepp i ABL. Mot bakgrund av att begreppet är nytt finns det en del vägledning kring den innebörd som lagstiftaren avsåg att ge det att hämta i

²⁶ 18 kap. 1 § ABL.

²⁷ 18 kap. 3§ 1 st. 4p. ABL.

²⁸ Sandström, s. 295, se även s. 299.

²⁹ 17 kap. 1 § 1 st. 4 p. ABL, jfr även Sandström, s. 295.

³⁰ Sandström 2012, s. 295.

förarbetet till ABL. Där framgår till exempel att utgångspunkten är att en *värdeöverföring* är en affärshändelse, vilken som helst, som medför att bolagets förmögenhet minskar och som inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.³¹ Begreppets omfattning framgår direkt av lagtexten och utgörs, i enlighet med vad som sagts ovan, av *vinstutdelning*, utbetalning i samband med förvärv av egna aktier, återbetalning till aktieägarna i samband med nedsättning av aktiekapitalet samt andra affärshändelser som medför att bolagets förmögenhet minskar och som inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.³²

Av större intresse är den redogörelse för hur man ska avgöra i vilken utsträckning andra transaktioner, vilka medför att aktiebolagets förmögenhet minskar, skall anses utgöra en *värdeöverföring*. Lagstiftaren synes här anse att utgångspunkten ska vara objektivt iakttagbara kriterier, vilket främst innebär att man ska analysera i vad mån det föreligger en skillnad i värde mellan den prestation som bolaget utför och den prestation bolaget erhåller i gengäld. Lagstiftaren har dock uttalat att detta inte ensamt ska vara avgörande, utan att hänsyn också måste kunna tas till bland annat hur stor skillnaden i värde mellan parternas prestationer varit, avtalets karaktär, vilken relation och vilken insyn mottagaren haft i bolaget. Däremot finns ingen ledning kring hur dessa och andra omständigheter ska vägas mot varandra, utan detta har ansetts vara något som lämpligen avgörs av rättstillämparen.³³

2.2.6 Sammanfattning

Ovan har redogjorts för den civilrättsliga regleringen av utdelning, vilken innefattar dels *vinstutdelning* eller *öppen utdelning*, dels sådan *värdeöverföring* som också kallas *förtäckt utdelning*. Skillnaderna mellan dessa består huvudsakligen i huruvida formföreskrifterna iakttagits då beslut fattats om utdelningen. Normalt förekommer *förtäckt utdelning* främst i fåmansföretag, vilket sammanhänger med att stämman i exempelvis ett bolag med endast en ägare utgörs av ensamägaren personligen. Bortsett från formerna för beslutsfattandet är skillnaden mellan de olika utdelningssätten således sällan särskilt stor i praktiken.

Omfattningen av den aktiebolagsrättsliga regleringen av utdelning omfattar endast vad som ovan kallats *öppen* respektive *förtäckt utdelning*. Redan i inledningen till detta arbete, se ovan 1.1, konstaterades dock att utdelningsbeskattning har skett också i andra situationer än de som regleras inom ramen för ABL. Det kan således konstateras att utdelningsbeskattning kan ske också för andra rättshandlingar än *öppen* respektive *förtäckt utdelning* enligt de aktiebolagsrättsliga reglerna. Nedan sker en mer omfattande analys av utdelningsbeskattningens omfattning i samband med uttagsbeskattningssituationer, men först ges en översikt av några olika situationer i praxis där utdelningsbeskattning har skett utan att uttags-

³¹ Prop. 2004/05:85, s. 370.

³² Prop. 2004/05:85, s. 371ff., jfr 17 kap. 1 § ABL samt 18-20 kap. ABL.

³³ Prop. 2004/05:85, s. 371f.

beskattning varit aktuellt och där fråga inte varit om *öppen* eller *förtäckt* utdelning enligt ABL.

2.3 Exempel på utdelningsbeskattning i praxis

2.3.1 Teckningsrätter

HFD har ansett att utdelningsbeskattning under vissa förutsättningar ska ske för den situationen att en person erhåller teckningsrätter i ett annat bolag. I två avgöranden från HFD har följande tre rekvisit uppställts för att utdelningsbeskattning ska ske;³⁴

- i. Den som erhåller teckningsrätter ska ha erhållit dessa på grund av sitt aktieinnehav i ett bolag (huvudbolaget),
- ii. Teckningsrätterna har fått ett värde på grund av en förmögenhetsöverföring från huvudbolaget till det bolag som teckningsrätterna avser, och
- iii. Teckningsrätterna har utnyttjats, antingen genom att aktieteckning har skett eller genom att teckningsrätterna har avyttrats.

Vidare bör uppmärksammas att HFD i 1989 års avgörande uttalat att det saknar betydelse huruvida förmögenhetsöverföringen skett vid tidpunkten för aktieteckningen eller sker först senare.³⁵ Dessa bägge avgöranden är visserligen något ålderstigna, men som har redogjorts för ovan har inga materiella förändringar av regleringen kring utdelningsbeskattning skett under den tid som förflutit, varför de äger fortsatt relevans.

2.3.2 Verklig innebörd

2.3.2.1 Transaktioner i flera steg

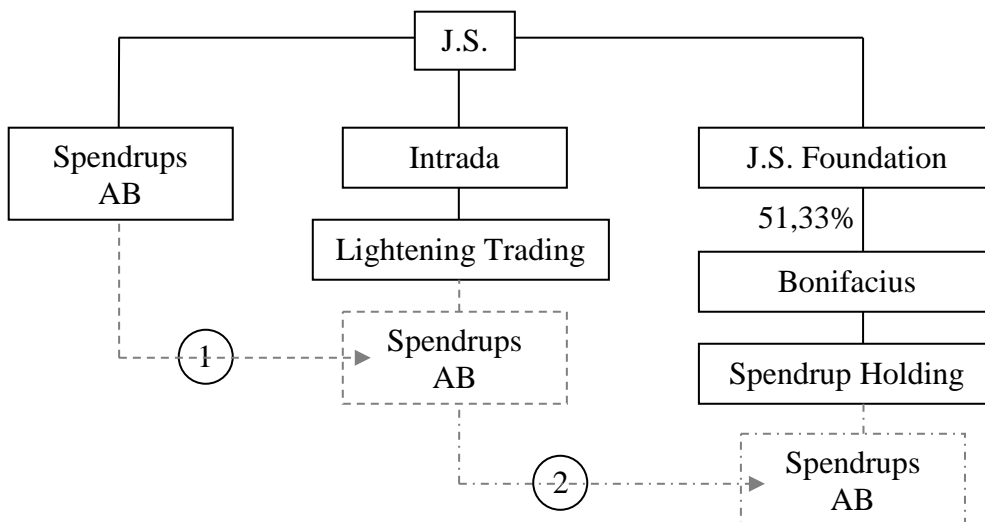
Ytterligare en situation där utdelningsbeskattning har skett i praxis är vid förfaranden som innebär att en transaktion genomförs i flera steg. I ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm ansågs transaktionen ha den verkliga innebörden att aktieägaren förfogat över det överförda övervärdet på ett sådant sätt att det kunde komma aktieägaren eller dennes närstående tillgodo, varför utdelningsbeskattning skedde.³⁶ I ett annat avgörande från Kammarrätten i Göteborg skedde inte utdelningsbeskattning, trots att omständigheterna var mycket likartade, vilket berodde på att Skatteverket i det fallet inte lyckades visa vem som ägde de bolag med vilka transaktioner

³⁴ RÅ 1985 Aa 192 och RÅ 1989 ref. 101.

³⁵ RÅ 1989 ref. 101, HFD:s besvarande av *fråga 1*.

³⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2750-03, avgjort 2007-03-15.

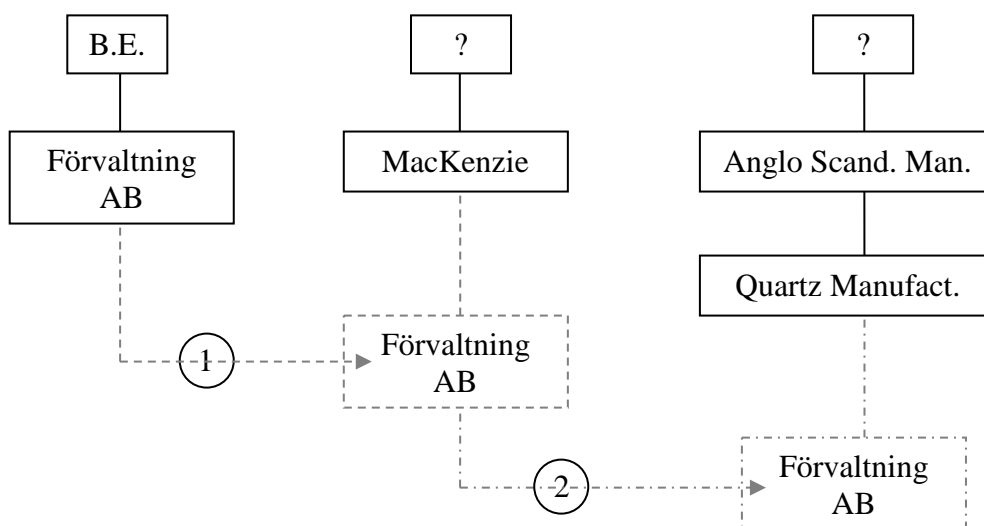
genomfördes.³⁷ I syfte att illustrera förfarandena i de aktuella målen kan följande två figurer användas;



Figur 2.3.2.1.1 – Kamrarrätten i Stockholm³⁸

Siffrorna i figur 2.3.2.1.1 motsvarar de två överlåtelser som skedde;

1. Ett större antal aktier i Spendrups Bryggeri AB avyttrades till ett vederlag motsvarande J.S. anskaffningskostnad, varför någon skattepliktig realisationsvinst inte uppkom. Köpare var ett irländskt bolag (Lightening Trading Ltd.), vilket ägdes av ett cypriotiskt bolag (Intrada Consulting Ltd.), vilket i sin tur ägdes av J.S. Avyttringen skedde den 9 januari 1995.
2. Den 28 juni 1995 avyttrade Lightning Trading aktierna i Spendrups Bryggeri AB, för samma vederlag som man erlagt vid förvärvet. Köpare var det belgiska bolaget Spendrup Holding B.V., vilket ägdes av Bonifacius Holding B.V. med säte på Nederländska Antillerna, vilket i sin tur till 51,33 procent ägdes av en av J.S. grundad stiftelse (J.S. Foundation) i Lichtenstein.



Figur 2.3.2.1.2 – Kamrarrätten i Göteborg³⁹

³⁷ Kamrarrätten i Göteborg, mål nr. 4442-11, avgjort 2012-06-04.

³⁸ Kamrarrätten i Stockholm, mål nr. 2750-03, avgjort 2007-03-15.

³⁹ Kamrarrätten i Göteborg, mål nr. 4442-11, avgjort 2012-06-04.

Siffrorna i figur 2.3.2.1.2 motsvarar de två överlåtelser som skedde;

1. Samtliga aktier i Förvaltning AB avyttrades den 1 maj 2002 till det engelska bolaget MacKenzie mot ett vederlag om 1 671 000 kronor. Registrerade uppgifter om ägaren till MacKenzie saknades.
2. Enligt avtal som ingavs i målet överläts aktierna i Förvaltning AB från MacKenzie till ett annat engelskt bolag, Quartz Manufacturing, vilket i sin tur ägdes av ett annat engelskt bolag, Anglo Scandinavian Management. Vederlaget uppgick även vid denna överlåtelse till 1 671 000 kronor.

Exakt vilka omständigheter som avgör huruvida utdelningsbeskattning ska ske vid dylika förfaranden varken kan eller bör utläsas av två domar från kammarrätterna, utan kräver en mer omfattande behandling. Däremot kan avgörandet från Kammarrätten i Stockholm tjäna som exempel på ett avgörande där utdelningsbeskattning skett trots att det inte varit fråga om en utdelningssituation civilrättsligt. Den diskussion som förs i avgörandena går tillbaka på en tradition i skatterättslig praxis med innebörden att beskattning ska ske baserat på en rättshandlings verkliga innebörd. Av detta följer att skenavtal inte ska läggas till grund för beskattningen. Med detta kommer ett antal intressanta frågor, inte minst rörande på vilka grunder rättstillämparens bedömningar ska ske, vilket har gett upphov till den diskussion kring *verklig innebörd*, eller *genomsyn* som det också kallas, som har uppmärksammats ovan under 2.2.1. Inom ramen för detta arbete saknas utrymme att behandla denna frågeställning – det är en fråga av sådan omfattning att den lämpligast behandlas i ett eget arbete. Det är dock värt att uppmärksamma läsaren på problematiken.⁴⁰

2.3.3 Lån från utländska holdingbolag

Avslutningsvis kan ytterligare ett exempel ges på situationer där utdelningsbeskattning har skett på den grunden att ett förfarande, vid en skatterättslig bedömning, ansetts haft en *verklig innebörd* som avvikit från den innebörd som den skattskyldige uppgett. Kammarrätterna runt om i Sverige har de senaste åren prövat ett antal fall där omständigheterna varit likartade; ett utländskt holdingbolag ägde ett eller flera rörelsedrivande svenska dotterbolag och ägarna i holdingbolaget hade under ett eller flera taxeringsår erhållit utbetalningar från holdingbolaget, vilka rubricerats som penninglån. Frågan som prövades i målen var huruvida den verkliga innebörden av utbetalningarna var lån eller utdelning.⁴¹

Mot bakgrund av arbetets begränsade omfattning saknas utrymme att behandla de aktuella målen utförligare. Kort kan dock sägas att det råder osäkerhet kring vilka omständigheter som är avgörande vid bedömningen av huruvida utbetalningarnas verkliga innebörd varit *lån* eller *utdelning*. Av

⁴⁰ För den som vill fördjupa sig i diskussionen om verklig innebörd / genomsyn på det skatterättsliga området kan rekommenderas Burmeister.

⁴¹ Se t.ex. Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8088-09, 8089-09, 8090-09, avgjorda 2010-11-17, mål nr. 518—519-10, avgjort 2011-05-25, mål nr. 3041—3045-10, avgjort 2011-05-27, mål nr. 3344—3347-10, avgjort 2011-07-08, mål nr. 4723—4731-11, avgjort 2012-09-10 samt Kammarrätten i Jönköping mål nr. 2481—2482-11, avgjort 2012-10-01, vilket dock överklagats till HFD.

sex slumpvist utvalda avgöranden från kammarrätterna i Stockholm och Jönköping ansågs den verkliga innebörden vara *lån* i tre mål, medan utgången blev den motsatta i återstående tre mål. Omständigheterna var mycket likartade i samtliga mål, bortsett från avgörandet från Kammarrätten i Jönköping där en omvänd bevisbörda synes tillämpats, ett avgörande som dock är överklagat till HFD vid författandet av detta arbete. Tidigare har två av de avgöranden som lämnats av Kammarrätten i Stockholm överklagats till HFD, men nekats prövningstillstånd.⁴²

Att fastslå under vilka förutsättningar som en utbetalning som rubricerats som *lån* från ett utländskt holdingbolag till en ägare skatterättsligt ska anses ha en verklig innebörd motsvarande *utdelning* är sannolikt en fråga som lämpar sig bättre att behandla separat, i ett eget arbete. Här bör endast uppmärksammas att grundproblematiken kan sägas till stor del vara överspelad idag eftersom de aktuella lånen förbjöds 2009.⁴³ De nya reglerna som infördes i samband med förbudet innebär att lån från utländska bolag i vilket låntagaren äger andelar ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Dessa nya bestämmelser gäller för penninglån som lämnats efter den 12 februari 2009.⁴⁴

Helt överspelad är problematiken dock inte eftersom de nya reglerna inte gäller för penninglån som lämnats före den 13 februari 2009. Den som tagit ett sådant lån som inte omfattas av de nya reglerna, kan dock inte känna sig trygg med att några skattekonsekvenser inte kommer att aktualiseras. Anledningen till att det finns en osäkerhet kring skattekonsekvenserna är den möjlighet Skatteverket har till omprövning och eftertaxering. Regleringen återfinns numera i 66 kap. SFL, men eftersom tillåtna lån från utländska holdingbolag endast fick upptagas före den 13 februari 2009 ska omprövning och eftertaxering ske i enlighet med reglerna i TL, då det är dessa regler som ska tillämpas för taxeringsåret 2013 och tidigare taxeringsår.⁴⁵ Innebörden av det sagda är att lån från utländska holdingbolag som upptagits före det att förbudet trädde i kraft fortfarande kan bli föremål för eftertaxering, varför den rättsliga frågan om hur dessa lån ska behandlas skatterättsligt ännu äger viss relevans.

2.3.4 Sammanfattning

Ovan har redogjorts för tre olika transaktioner som medfört utdelningsbeskattning trots att fråga inte varit om utdelningssituationer civilrättsligt. Det finns således grund för att anta att det skatterättsliga utdelningsbegreppet är mer omfattande än dess civilrättsliga motsvarighet. Som kommer att visas nedan utgör uttagsbeskattningssituationer ytterligare ett exempel på situationer där utdelningsbeskattning kan ske trots att det civilrättsligt inte föreligger en utdelning. Av analysen framgår också att

⁴² Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8088-09, 8089-09, 8090-09, avgjort 2010-11-17, HFD:s mål nr. 388—390-11, lämnat 2011-04-11 samt mål nr. 3344—3347-10, avgjort 2011-07-08, HFD:s mål nr. 5721—5724-11, lämnat 2012-06-27.

⁴³ 11 kap. 45 § IL, se även 21 kap. 1-7 §§ ABL.

⁴⁴ SFS 2009:1412, ikraftträdandebestämmelser.

⁴⁵ Punkt 16 i SFL:s övergångsbestämmelser.

utdelningsbeskattning kan komma att ske också för situationer där kostnadsavdrag inte medges.

3 Praxis

Nedan ges en översikt över praxis från sent 1980- tal och framåt avseende utdelningsbeskattning vid framförallt uttagsbeskattningssituationer, men också något fall av vägrat kostnadsavdrag. Inledningsvis ges dock en kortfattad översikt över några av de viktigaste förändringarna i den svenska skattelagstiftningen under den period som praxis avser.

3.1 Skattelagstiftningen då och nu

För att läsaren bättre ska kunna förstå och tillgodogöra sig den genomgång av praxis som görs nedan är det viktigt att denne har en viss kännedom om hur inkomstskattesystemet såg ut vid de aktuella tidpunkterna.

Fram till 1990 gällde att ett bolag kunde bli uttagsbeskattat då det överlät tillgångar till ett pris som understeg marknadsvärdet. Varje överlåtelse av en tillgång till ett pris under marknadsvärdet ansågs dock inte bära medföra uttagsbeskattning, utan det utbildades i praxis undantag för några särskilda situationer, vilka genomgående avsåg företagsombildningar av olika slag. Uttagsbeskattningen reglerades inte i någon särskild paragraf, utan ansågs följa av den allmänna regeln i 28 § 1 st. KL om att "[t]ill intäkt av rörelse hänföres allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren till godo[...]",⁴⁶ i kombination med 42 § KL⁴⁷ som innebar att i för det fall en rörelsetillgång uttas ur rörelsen ska intäkten anses motsvara tillgångens marknadsvärde.

Vad gällde delägarbeskattningen bör uppmärksammas att den kunde ske på två olika grunder, antingen genom tillämpning av den så kallade *felprisregeln* i 35 § 1 a mom. KL⁴⁸ vad avsåg fåmansföretagare, eller enligt 38 § KL⁴⁹ om utdelning på aktier. *Felprisregeln* utgjorde en specialregel och innebar, om den ansågs tillämplig, att prövning inte behövde ske mot den generella regleringen avseende utdelning. Vid en tillämpning av *felprisregeln* beskattades delägaren för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet istället för inkomst av kapital, vilket var fallet vid beskattning enligt den generella regeln om aktieutdelning. Eftersom ingen prövning gjordes mot den generella regleringen avseende utdelning för de fall där *felprisregeln* tillämpades är det fullt möjligt att det, åtminstone i en del av fallen, skulle ansetts föreligga skatterättslig utdelning om omständigheterna hade prövats mot utdelningsregleringen. Det kan således vara intressant att vid läsningen av referaten nedan beakta de mål där beskattning skedde med stöd av *felprisregeln* och göra en jämförelse med t.ex. Sipano II, Sipano III

⁴⁶ 28 § 1 st. KL, enligt dess lydelse den 1 januari 1990.

⁴⁷ Enligt dess lydelse den 1 januari 1990.

⁴⁸ Enligt dess lydelse den 1 januari 1990.

⁴⁹ Enligt dess lydelse den 1 januari 1990.

och RÅ 2007 not. 161 där beskattning har skett för liknande transaktioner, men med stöd i den generella regleringen av utdelning.⁵⁰

1990 genomfördes en större reform på inkomstskattens område.⁵¹ Vad gällde uttagsbeskattningen kom denna att regleras uttryckligen i 22 § KL, däremot reglerades inte situationerna då uttagsbeskattning kunde underlåtas i lagtexten, utan undantagen framgick fortsatt av praxis.

Avseende delägarbeskattningen innebar reformen inte någon materiell förändring av *felprisregeln*, annat än att beskattning enligt regeln skulle ske i inkomstslaget tjänst och att regeln flyttades till 32 § KL. Att beskattningen skulle ske i inkomstslaget tjänst föll sig naturligt mot bakgrund av att reformen också innebar införandet av de så kallade 3:12-reglerna i 3 § 12 mom. SIL, vilka – precis som *felprisregeln* – utgjorde särskilda regler för fåmansföretagare. 3:12-reglerna innebar att utdelning och vinst vid avyttring på aktier i fåmansföretag under vissa förutsättningar skulle tas upp i inkomstslaget tjänst. Den generella regleringen av beskattning av utdelning som tidigare funnit i 38 § KL flyttades till 3 § SIL. Reformen innebar således inga materiella förändringar av reglerna och deras omfattning.⁵²

1998 infördes en särskild lagstiftning avseende underprisöverlåtelser genom UPL. Lagstiftningen innebar en kodifiering av de möjligheter att underlåta uttagsbeskattning som utbildats i praxis.⁵³ I samband med detta lagreglerades även under vilka förutsättningar det var möjligt för aktieägare att undgå beskattning, det vill säga när utdelningsbeskattning skulle underlåtas i samband med uttagsbeskattningssituationer.⁵⁴

1999 infördes IL, vilken fortfarande utgör gällande rätt.⁵⁵ Detta innebar, vilket också nämnts ovan under 2.1.5, en betydande förenkling av den svenska inkomstskattelagstiftningen, inte minst genom att ett stort antal olika lagar slogs samman till en lag. Bland de lagar som upphävdes och istället inkorporerades i nya IL kan nämnas så väl KL och SIL som UPL. Regler om uttagsbeskattning kom nu att behandlas i 22 kap. IL, underprisöverlåtelser regleras i 23 kap. IL, utdelning beskattas i inkomstslaget kapital i enlighet med 42 kap. 1 § IL och de så kallade 3:12-reglerna fördes in i 56-57 kap. IL. Några större materiella ändringar av de aktuella reglerna genomfördes dock inte.⁵⁶

Det kan således konstateras att det skett en hel del förändringar genom åren, men de reglerna som berörs i avgörandena nedan har i allt väsentligt inte förändrats vad gäller det materiella innehållet, varför det är relevant att också redogöra för praxis före införandet av IL. Nedan redogörs för ett antal avgöranden från HFD avseende utdelningsbeskattning i situationer som aktualiserat uttagsbeskattning eller vägrat kostnadsavdrag. Redogörelsen sträcker sig från sent 1980-tal och framåt.

⁵⁰ Beskattning med stöd i felprisregeln skedde i RÅ 1989 ref. 119, RÅ 1990 not. 463 samt RÅ 1990 not. 464.

⁵¹ Prop. 1989/90:110.

⁵² Prop. 1989/90:110, s. 388ff.

⁵³ Prop. 1998/99:15, s. 124ff.

⁵⁴ Prop. 1998/99:15, s. 126ff.

⁵⁵ Prop. 1999/00:2.

⁵⁶ Prop. 1999/00:2, s. 1.

3.2 HFD:s avgöranden

3.2.1 RÅ 1987 ref 51 – Underprisöverlåtelse av fastighet till aktiebolag eller kommanditbolag

Förhandsbesked. En person ägde 499 av 500 aktier i ett aktiebolag, vilket i sin tur ägde 499 av 500 aktier i ett annat bolag. Sökanden önskade överlåta en fastighet från respektive bolag, vilka utgjorde rörelsetillgångar i bolagen, till antingen ett nybildat aktiebolag eller till ett nybildat kommanditbolag (i bägge fallen med samma ägarförhållanden som i de befintliga bolagen). Sökanden undrade bland annat om överlåtelsen i något av fallen skulle medföra någon beskattning av honom personligen.

SRN uttalade att det i vissa fall kan vara motiverat att utdelningsbeskatta en aktieägare i fall där en överlåtelse sker till en juridisk person som behärras av aktieägaren, men att det inte skulle ske för det fall att fastigheterna även efter överlåtelsen kommer att vara föremål för dubbelbeskattning.

För den situationen att överlåtelsen istället skedde till ett nybildat kommanditbolag ansåg SRN att överlåtelsen skulle föranleda utdelningsbeskattning av sökanden i den mån ersättningen understeg marknadsvärdet. Storleken på utdelningen skulle i så fall beräknas som mellanskillnaden mellan köpeskillingen för fastigheterna och deras marknadsvärde. SRN motiverade detta med att överlåtelsen i detta fall innebar att fastigheterna lämnade den dubbelbeskattade sektorn, vilket innebär att eventuell framtida avkastning från fastigheterna, liksom eventuell värdestegring som kan komma att realiseras vid en framtida försäljning av fastigheterna till en utomstående, kommer att beskattas direkt hos sökanden i dennes egenskap av andelsägare i kommanditbolaget.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

3.2.2 RÅ 1989 ref. 119 – Underprisöverlåtelse av ett fartyg till aktiebolag

Förhandsbesked. Ett fåtal fysiska personer ägde tillsammans moderbolaget i en koncern samt, i samma proportioner, aktierna i två fristående aktiebolag, A AB och B AB. Sökandena önskade överlåta ett fartyg från dotterbolag inom koncernen till något av A AB eller B AB, till ett pris under marknadsvärdet. Sökandena undrade huruvida överlåtelsen skulle medföra uttagsbeskattning för det överlåtande bolaget, och/eller utdelningsbeskattning för A AB eller B AB alternativt de fysiker som äger A AB, B AB respektive moderbolaget.

SRN ansåg att varken uttags- eller utdelningsbeskattning skulle ske. Till stöd för att uttagsbeskattning inte skulle ske anfördes att aktierna i både det överlåtande bolaget och A AB respektive B AB ägdes på samma sätt, varför uttagsbeskattning inte skulle ske. Vad gällde utdelningsbeskattning anförde Skatterättsnämnden att utdelningsbeskattning inte aktualiserades för A AB eller B AB då dessa inte ägde aktier i det överlåtande bolaget. Vad gällde

utdelningsbeskattningen av aktieägarna anfördes att någon intäkt i form av utdelning inte kan anses uppkomma hos dessa, då situationen inte medfört att något värde förts ut från den dubbelbeskattade sektorn.

HFD ändrade SRN:s beslut och förklarade att uttagsbeskattning skulle ske i det överlåtande bolaget, liksom beskattning av aktieägarna. Vad gällde uttagsbeskattningen anförde HFD att uttagsbeskattning som huvudregel alltid ska ske då en tillgång överläts till ett pris under marknadsvärdet. Till denna huvudregel fanns det vissa undantag som utbildats i praxis, dessa ansågs dock inte tillämpliga i det aktuella fallet. Ett av villkoren uppställda i praxis för underlåten uttagsbeskattning var att överlåtelsen utgjorde en av organisatoriska skäl betingade ändring, vilket inte ansågs uppfyllt vid en överlåtelse av enstaka fartyg som utgjorde rörelsetillgångar i det överlåtande bolaget. Utagsbeskattning skulle därför ske. Det faktum att överlåtelsen uppfyllde andra villkor för underlåten uttagsbeskattning som utbildats i praxis ändrade enligt HFD inte bedömningen. Avgörande synes ha varit att de villkor som var uppfyllda var villkor som hade utbildats i praxis som avsåg undantag från uttagsbeskattning vid överlåtelse av en rörelse eller en rörelsegren, medan det i det aktuella fallet var fråga om en överlåtelse av enstaka rörelsetillgångar.

Avseende utdelningsbeskattning uttryckte HFD följande; ”Med hänsyn till det mervärde som överförts från AB Y till samma fysiska personer som äger såväl det bolaget som det mottagande bolaget och vilka personer därigenom tillgodogör sig mervärdet, bör förmögenhetsöverföringen beskattas hos de nämnda personerna enligt 35 § 1 a mom. KL[...]”. HFD hänvisade härvid också till avgörandet i RÅ 1989 ref. 101 som avsåg teckningsrätter, se ovan under 2.3.1.⁵⁷ Beskattning skedde med stöd i *felprisregeln*.

Ett av justitieråden var skiljaktigt avseende uttagsbeskattningsfrågan och ansåg att den aktuella överlåtelsen skulle omfattas av de undantag som utbildats i praxis, varför uttagsbeskattning inte skulle ske.

3.2.3 RÅ 1990 not. 463 – Underprisöverlåtelse av aktier till aktiebolag

Förhandsbesked. Tre syskon ägde tillsammans samtliga aktier i ett aktiebolag, vilket i sin tur bland annat ägde en större post aktier i ett börsnoterat aktiebolag. Syskonen önskade överföra innehavet i det noterade bolaget till tre nybildade aktiebolag, var och ett helägda av respektive syskon. Avsikten var att aktieöverlåtelsen skulle genomföras för en ersättning motsvarande aktiernas bokförda värde, vilket var avsevärt lägre än marknadsvärdet. Sökandena ställde mot denna bakgrund frågan om en sådan överlåtelse kunde ske utan att det föranledde någon beskattning av dem personligen.

SRN ansåg att sökandena skulle beskattas för ett belopp motsvarande, den på var och en av sökandena belöpande skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och köpeskillingen. Som motivering för sitt beslut anförde Skatterättsnämnden att förutsättningarna i det aktuella fallet var jämförbara

⁵⁷ RÅ 1989 ref. 119, sista stycket i HFD:s domskäl.

med omständigheterna i RÅ 1989 ref. 119, jämför ovan 3.2.2. SRN anförde vidare att det inte förelåg någon omständighet som föranledde att skattekonsekvenserna skulle bli annorlunda i det aktuella fallet, varför beskattning skulle ske. Liksom i RÅ 1989 ref. 119 skedde beskattning enligt den så kallade *felprisregeln*.

Tre ledamöter i SRN var skiljaktiga och ansåg att utdelningsbeskattning inte skulle ske.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet. Två justitieråd var dock skiljaktiga och menade att utdelningsbeskattning inte skulle ske.

3.2.4 RÅ 1990 not. 464 – Underprisöverlåtelse av en fastighet till aktiebolag

Förhandsbesked. Tre personer ägde ett aktiebolag. Aktiebolaget ägde den fastighet på vilken bolagets verksamhet bedrevs. I samband med en större investering i fastigheten önskade man överlåta denna till ett nybildat aktiebolag med identiska, eller i princip identiska, ägarförhållanden som i det befintliga bolaget. Sökanden undrade mot bakgrund av detta bland annat om överlåtelse av fastigheten till ett pris motsvarande det bokförda värdet, vilket var lägre än marknadsvärdet, medförde utdelningsbeskattning.

SRN ansåg inte att utdelningsbeskattning skulle ske, vilket motiverades med att överlåtelsen inte innebar fastigheten lämnat den dubbelbeskattade sektorn tillsammans med det faktum att ägarförhållandena i det förvärvande bolaget var identiska, eller i princip identiska, med det överlåtande bolaget. Affärsmässiga skäl för överlåtelsen ansågs föreligga.

En ledamot i Skatterättsnämnden var skiljaktig avseende motiveringen och ansåg att motiveringen istället skulle uttryckt att fråga var om en anläggningstillgång och att sådan egendom bör kunna föras över till ett aktiebolag med samma ägarförhållanden som det överlåtande bolaget utan att några direkta skattekonsekvenser uppkommer.

Tre ledamöter i Skatterättsnämnden var skiljaktiga och ansåg att utdelningsbeskattning skulle ske med hänsyn till utgången i RÅ 1989 ref. 119, jämför ovan 3.2.2, i vilket förutsättningarna enligt deras mening var så principiellt lika den föreliggande situationen att motsvarande bedömning borde göras i det aktuella målet.

HFD ändrade förhandsbeskedet och ansåg att utdelningsbeskattning skulle ske med hänsyn till att den prövade situationen var så principiellt lik den som prövades i RÅ 1989 ref. 119. Beskattning skedde med stöd i den så kallade *felprisregeln*.

Två ledamöter i HFD var skiljaktiga och ansåg, i likhet med majoriteten i SRN, att utdelningsbeskattning inte skulle ske.

3.2.5 RÅ 1990 ref. 114 – Gåva från aktiebolag till en stiftelse

Förhandsbesked. Bakgrunden var att ett fåmansaktiebolag vars verksamhet bestod i bil- och drivmedelsförsäljning, vilket i sin helhet ägdes av ett dödsbo, önskade donera en större summa pengar till en nybildad stiftelse med ändamål att främja cancerforskning. Sökanden undrade huruvida bolaget hade rätt att göra kostnadsavdrag för den tänkta donationen, samt om dödsboet, på grund av donationen, skulle anses erhållit en skattepliktig utdelning från bolaget.

SRN ansåg inte att avdrag skulle medges, vilket motiverades med att avdragsrätt endast medges för kostnader för sådan forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för den rörelse som den skattskyldige bedriver. Cancerforskning ansågs inte ha eller kunna få sådan betydelse för den aktuella verksamheten att avdragsrätt skulle anses föreligga.

Beträffande utdelningsbeskattning ansåg SRN att dödsboet skulle anses erhållit en utdelning från bolaget med ett belopp motsvarande donationen, vilket motiverades av att dödsboet, genom sitt ägande av det aktuella bolaget, utövade ett bestämmande inflytande över bolaget. Vidare ansåg SRN att det fick antas att den aktuella donationen främst skulle utgå för att tillgodose en önskan hos delägarna i dödsboet att hedra den avlidnes minne.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet vad avsåg rätten till kostnadsavdrag, men däremot ansåg HFD inte att utdelningsbeskattning skulle ske, vilket motiverades med att det av förutsättningarna för ansökan om förhandsbesked inte framkommit att donationen, varken direkt eller indirekt, skulle komma aktieägarna, eller deras närstående, till godo.

Ett justitieråd i HFD var skiljaktigt och ansåg, i likhet med SRN, att utdelningsbeskattning skulle ske.

3.2.6 RÅ 1992 ref. 56 (plenum) – Sipano, underprisöverlåtelse av aktier till aktiebolag

Förhandsbesked. Två makar ägde samtliga aktier i ett aktiebolag, vilket i sin tur ägde ett dotterbolag. I samband med ett generationsskifte önskade makarna, i ett första steg, överlåta samtliga aktier i dotterbolaget till ett nybildat aktiebolag med samma ägarförhållanden som i det överlåtande bolaget. Överlåtelsen skulle ske mot ett pris under marknadsvärdet. Sökandena undrade huruvida överlåtelsen skulle föranleda uttagsbeskattning för det överlåtande bolaget och/eller någon beskattning av sökandena så som aktieägare.

SRN ansåg att så väl uttagsbeskattning, som beskattning av aktieägarna enligt den så kallade *felprisregeln*, skulle ske. Värt att notera är att detta ärende prövades mot bakgrund av de ändringar i inkomstskattelagstiftningen som införts i samband med inkomstskattereformen 1991, däribland de så kallade 3:12-reglerna, se ovan 3.1. SRN fäste stor vikt vid syftet med 3:12-reglerna och ansåg att syftet kunde förfelas om en underprisöverlåtelse inte skedde vid beskattningen.

En ledamot i SRN var skiljaktig avseende motiveringen. Tre andra ledamöter var skiljaktiga och ansåg att varken uttagsbeskattning eller delägarbeskattning skulle ske. Ytterligare en ledamot var skiljaktig och gjorde samma bedömning som de tre skiljaktiga, men med en annan motivering.

HFD ändrade Skatterättsnämndens förhandsbesked på så vis att varken uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning skulle ske. Avseende uttagsbeskattningen lade HFD stor vikt vid förarbetena till den genomförda reformen och fastställde därigenom ett antal villkor som skulle vara uppfyllda för att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas, nämligen att;

- 1) överlåtelsen kan uppfattas som ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur,
- 2) överlåtelsen får inte innebära att tillgångarna förs ut ur bolagssektorn,
- 3) omsättningstillgångar får inte till följd av förvärvet skifta karaktär till anläggningstillgångar,
- 4) omstruktureringen får inte direkt eller indirekt medföra någon otillbörlig skatteförmån, och
- 5) det krävs normalt en hög grad av ägaridentitet mellan det överlåtande och det förvärvande bolaget (men ett samgående i ett bolag som innebär en ändring av ägarförhållandena kan ändå godtas under förutsättning att det genomförs på affärsmässiga villkor, och således saknar benefika inslag).⁵⁸

HFD ansåg att samtliga villkor var uppfyllda, varför uttagsbeskattning inte skulle ske. Vad gällde beskattningen av aktieägarna anförde HFD att delägarbeskattning enligt den så kallade *felprisregeln* normalt inte ska ske om fråga är om en överlåtelse mellan två aktiebolag. HFD ansåg att *felprisregeln* endast skulle tillämpas på överlåtelser mellan två aktiebolag "[...]då det kan konstateras att överlåtelseavtalets verkliga innebörd är en annan än den som dess utformning anger, nämligen att överföra den överlåtna egendomen till delägarna personligen eller till dem närstående personer".⁵⁹ HFD ansåg mot bakgrund av det nyss sagda att *felprisregeln* inte var tillämplig.

HFD fortsatte med att undersöka om beskattning av delägarna skulle ske med stöd i den generella regeln om utdelning på aktier. I samband med detta uttalade HFD följande;

"För att en aktieägare skall bli skattskyldig för utdelning på aktier enligt 3 § 1 mom. första stycket SIL (tidigare 38 § 1 mom. KL) fordras normalt att aktieägaren personligen ur den dubbelbeskattade sektorn får ut viss egendom i form av pengar eller någon annan tillgång, t.ex. aktier (se bl.a. RÅ 1985 Aa 192 och RÅ 1989 ref. 101). Även i andra fall, främst när egendom på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, kan beskattning för utdelning ibland komma i fråga. Så kan vara fallet om det finns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag (jfr RÅ 1987 ref. 51 där huvudaktieägaren i ett fåmansägt aktiebolag beskattats för utdelning från aktiebolaget när detta till underpris sålt fastigheter till ett av aktieägaren ägt kommanditbolag)."⁶⁰

Därefter konstaterade HFD att någon egendom inte tillförts aktieägarna personligen. Inte heller fördes egendom på något annat sätt ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Utdelningsbeskattning skulle därför inte ske.

⁵⁸ RÅ 1992 ref. 56, under rubriken *uttagsbeskattning* i HFD:s domskäl.

⁵⁹ RÅ 1992 ref. 56, under rubriken *delägarbeskattning* i HFD:s domskäl.

⁶⁰ RÅ 1992 ref. 56, under rubriken *delägarbeskattning* i HFD:s domskäl.

HFD avgjorde målet i plenum. Sju ledamöter var dock skiljaktiga och ansåg att både uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning skulle ske. Minoriteten motiverade uttagsbeskattningen med att det inte kunde anses föreligga strikt affärsmässiga skäl för överföringen av aktierna till det nybildade bolaget, utan ansåg att överlåtelsen föranletts av att man velat underlätta ett planerat generationsskifte. Avseende utdelningsbeskattningen anförde minoriteten att denna skulle ske med stöd i den generella regeln om utdelning på aktier (det vill säga inte enligt den särskilda *felprisregeln*). Minoriteten konstaterade inledningsvis att utdelningsbeskattning skulle ske för det fall att aktier delats ut direkt till en fysisk person, istället för till ett av den fysiska personen ägt aktiebolag. Vad gällde betydelsen av att en utdelning tillfaller ett av aktieägarna helägt aktiebolag och inte aktieägarna personligen uttalade minoriteten att utgångspunkten i praxis är att en person som kan disponera över en viss inkomst inte anses kunna undgå beskattning genom att styra över inkomsten till ett annat rättssubjekt. Minoriteten ansåg att en tillämpning av nyss nämnda princip i det aktuella fallet innebar att utdelningsbeskattning skulle ske.

Minoriteten redogjorde därefter för möjligheterna att medge undantag från utdelningsbeskattning och konstaterade inledningsvis att någon särskild regel med den innebörden inte fanns. Detta ansågs dock inte hindra att undantag kan ske, bland annat för det fall att en förmögenhetsöverföring som uppfyller villkoren för koncernbidrag sker mellan två aktiebolag. Vidare ansåg minoriteten att utdelningsbeskattning skulle underlåtas också om den skulle motverka de syften som ansetts föranleda uttagsbeskattning, vilket de också uttrycker som att "[d]en bedömning som görs i fråga om uttagsbeskattning bör alltså ligga till grund för prövningen av om utdelningsbeskattning ska ske".⁶¹ Något skäl för att medge större utrymme för undantag från utdelningsbeskattning än vad som följer av reglerna om uttagsbeskattning ansåg minoriteten inte föreligga, vilket tillsammans med det faktum att man ansåg att uttagsbeskattning skulle ske innebar att överföringen inte skulle undantas från utdelningsbeskattning.

3.2.7 RÅ 1992 not. 237 – Underprisöverlåtelse av utländska aktier till aktiebolag

Förhandsbesked. Två personer ägde ett svenskt aktiebolag, vilket i sin tur ägde tre dotterbolag. Ett av dessa dotterbolag var ett spanskt bolag som bedrev verksamhet som var helt skild från verksamheten i övriga bolag. Sökandena önskade överlåta aktierna i det spanska bolaget för ett pris under marknadsvärdet till ett nybildat svenskt aktiebolag med motsvarande ägarförhållanden som i det nuvarande moderbolaget. Sökandena undrade om överlåtelsen skulle föranleda uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget och/eller beskattning av aktieägarna.

SRN ansåg att så väl uttagsbeskattning som beskattning av aktieägarna skulle ske. I sin motivering betonade SRN sambandet mellan *felprisregeln* och reglerna om uttagsbeskattning och uttalade att antingen ska både uttags-

⁶¹ RÅ 1992 ref. 56, under rubriken *utdelningsbeskattning* i de skiljaktigas mening.

beskattning och beskattning enligt *felprisregeln* ske, eller så ska varken uttagsbeskattning eller beskattning enligt *felprisregeln* ske.

Vidare konstaterade SRN att det även efter inkomstskattereformen finns möjlighet att underlåta uttagsbeskattning, vilket innebär att inte heller utdelningsbeskattning ska ske, men att undantag endast får medges om det inte innebär att en skatteförmån uppkommer. Med det i åtanke resonerade SRN kring huruvida en underlåten uttagsbeskattning i det aktuella fallet skulle anses medföra en skatteförmån. I resonemanget var fokus de så kallade 3:12-reglerna och syftet med dessa, vilket enligt SRN ska tillmätas stor vikt, jämför ovan 3.2.6. SRN uttalade i det aktuella avseendet följande;

”Problemet i sammanhanget är att reglerna i 3 § 12 mom. SIL bygger på att den avkastning i form av utdelning och reavinst som aktieägaren får på sitt aktieinnehav är kopplad till det kapital som satsats och det arbete som utförts i just det bolaget. Om dolda övervärden i tillgångar förs bort från bolaget innebär det att värdet på aktierna i bolaget minskar i värde. Säljs aktierna efter värdeöverföringen blir reavinsten mindre än om värdeöverföringen inte förekommit och därmed också det belopp som kan bli beskattat i tjänst. I vad mån någon beskattning kan bli aktuell vid en senare avyttring av aktierna i det andra bolaget beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Sannolikt skulle det vara mycket svårt att i det här aktuella hänseendet komplettera lagstiftningen med fungerande regler som på ett korrekt sätt motverkar en eventuell underlåten uttags- och utdelningsbeskattning. Enligt nämndens mening finns risk att syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL delvis kan förfelas om tillgångar förs över till underpris utan att någon justering sker vid beskattningen. Samtidigt är det i praktiken ofta en omöjlig uppgift att avgöra om det i det enskilda fallet uppkommer en skatteförmån. [...] Att det i det enskilda fallet inte med säkerhet kan påvisas att någon skatteförmån uppkommer bör emellertid inte utesluta en beskattning.”⁶²

SRN ansåg mot bakgrund av det sagda att det var motiverat att uttagsbeskatta det överlåtande bolaget, liksom att beskatta aktieägarna i enlighet med *felprisregeln*.

En ledamot var skiljaktig avseende motiveringen. Ytterligare fyra ledamöter var skiljaktiga och ansåg att varken uttagsbeskattning eller beskattning av aktieägarna skulle ske, om än med något olika motivering.

HFD hänvisade i sitt avgörande till Sipanomålet, se ovan 3.2.6, och gjorde motsvarande bedömning som i det målet, innebärande att varken utdelningsbeskattning eller delägarbeskattning skulle ske. HFD:s motivering var i allt väsentligt densamma som i Sipanomålet.

3.2.8 RÅ 1992 not. 238 – Underprisöverlåtelse av fastighet eller inkråm till aktiebolag

Förhandsbesked. Två personer ägde samtliga aktier i ett bolag, vilket bland annat ägde 60 procent av aktierna i ett annat bolag samt ett helägt dotterbolag. Dotterbolaget ägde en fastighet i vilken de olika bolagens verksamhet drevs. Sökandena önskade överlåta dotterbolagets fastighet, alternativt dotterbolagets inkråm med undantag för fastigheten, till ett nybildat aktiebolag med identiska ägarförhållanden som moderbolaget. Vidare önskade sökandena överföra det 60-procentiga aktieinnehavet till samma nybildade bolag. Samtliga överlåtelser planerades ske mot ersättning

⁶² RÅ 1992 not. 237, den del av SRN:s motivering som avser 3:12-reglerna.

under tillgångarnas marknadsvärden. Sökandena undrade därför huruvida överlåtelse skulle föranleda uttagsbeskattning för det överlåtande bolaget och/eller beskattning av aktieägarna.

SRN gjorde i allt väsentligt samma bedömning som i RÅ 1992 not. 237, se ovan 3.2.7, innebärande att så väl uttagsbeskattning som beskattning i enlighet med *felprisregeln* skulle ske.

Samma ledamöter som var skiljaktiga i RÅ 1992 not. 237 var skiljaktiga med motiveringar likalydande de som framförts i det nämnda rättsfallet.

HFD hänvisade till Sipanoavgörandet, se 2.3.6 ovan. Utgången i detta mål blev dock en annan då HFD ansåg att uttagsbeskattning skulle ske. Motiveringen var att den överlåtelse som sökanden hade för avsikt att genomföra inte kunde anses uppfylla villkoret på en av organisatoriska skäl betingad ändring i en företagsstruktur som förutsattes för att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas.

Avseende beskattning av aktieägarna konstaterade HFD, liksom i Sipanoavgörandet och i RÅ 1992 not. 237, att *felprisregeln* normalt sett inte kan tillämpas vid en överlåtelse från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag. Vidare förelåg inte anledning att utdelningsbeskatta aktieägarna enligt den generella regleringen avseende utdelning på aktier då egendom varken tillförts aktieägarna personligen eller på annat sätt förts ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Utdelningsbeskattning skulle således inte ske.

3.2.9 RÅ 1999 not. 100 – Underprisöverlåtelse från ideell förening till juridisk person

Förhandsbesked. Sökanden bestod av två ideella föreningar, A och B. Föreningen B var medlem i föreningen A. Avsikten var att överlåta en fastighet från A för ett pris motsvarande det skattemässiga restvärdet, till antingen ett handelsbolag, ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i vilket/vilken medlemmarna i A skulle vara delägare alternativt medlemmar. Efter överlåtelsen var avsikten att A skulle likvideras och kvarvarande tillgångar utskiftas till medlemmarna. Sökanden undrade bland annat om överlåtelsen skulle medföra några beskattningskonsekvenser för A samt ifall medlemmarna i A skulle drabbas av några skattekonsekvenser, antingen i samband med överlåtelsen, eller vid A:s upplösning.

SRN ansåg att A skulle uttagsbeskattas samt att utdelningsbeskattning skulle ske för medlemmarna i A. I sin motivering började SRN med att undersöka möjligheten att utdelningsbeskatta medlemmarna vid en upplösning av den ideella föreningen och konstaterade att det uttryckligen framgick att så skulle ske enligt 3 § 8 mom. SIL (regleringen av utskiftning från ideella föreningar återfinns numera i 42 kap. 18 § IL).

Att utdelningsbeskattning också skulle ske vid en överlåtelse till ett bolag eller en ekonomisk förening motiverades av SRN med att ett medlemskap i en ideell förening inte är jämförbart med ett indirekt ägande av föreningens tillgångar. Däremot ansåg SRN att andelarna i ett aktiebolag, handelsbolag eller en ekonomisk förening representerar ett ekonomiskt realiserbart värde för ägaren. Innebörden av det sagda var enligt SRN att en överlåtelse av fastigheten till ett pris under marknadsvärdet till ett handelsbolag,

aktiebolag eller en ekonomisk förening där medlemmarna i den ideella föreningen var delägare, medför en förändring av medlemmarnas ekonomiska situation. Som medlem i en ideell förening saknas i princip möjlighet att tillgodogöra sig en värdeökning på föreningens tillgångar – vilket inte gäller andelsinnehavare i ett handelsbolag, aktiebolag eller ekonomisk förening. Mot denna bakgrund ansåg SRN att de skattemässiga effekterna av överlåtelsen borde "[...]bli desamma som om ett belopp motsvarande underpriset fördelats på medlemmarna i förhållande till deras 'andelar' i A".⁶³ SRN ansåg därför att medlemmarna, vid en överlåtelse till underpris till ett aktiebolag, handelsbolag eller en ekonomisk förening, skulle bli föremål för utdelningsbeskattning på samma grund som om föreningen upplösts.

Avseende uttagsbeskattningen uttalade SRN att då underprisöverlåtelsen av fastigheten föranleder utdelningsbeskattning av medlemmarna bör inte det överförda nettovärdet undantas från uttagsbeskattning.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet i något annat avseende än giltighetstiden (vilket berodde på att UPL införts efter det att SRN prövat ärendet och att förhandsbeskedet således inte tog hänsyn till UPL).

3.2.10 RÅ 1999 not. 211 – Underprisöverlåtelse från ideell förening till medlemmar

Förhandsbesked. Sökanden var två ideella föreningar, X och Y. Föreningen Y var medlem i föreningen X. Bakgrunden till ansökan var en planerad omorganisation, vilken skulle medföra att X inte längre skulle fylla någon funktion. Man avsåg därför likvidera X, varpå föreningens tillgångar antingen skulle utskiftas till medlemmarna, alternativt säljas för ett pris motsvarande tillgångarnas bokförda värden till medlemmarna. Sökanden undrade bland annat huruvida X skulle uttagsbeskattas och om Y, i egenskap av medlem i X, skulle beskattas för utdelning vid en försäljning till pris under marknadsvärdet.

SRN ansåg att en underprisförsäljning till medlemmarna skulle föranleda så väl uttagsbeskattning av X som utdelningsbeskattning av Y. Som skäl för sitt avgörande anförde Skatterättsnämnden i huvudsak vad som uttalades i avgörandet RÅ 1999 not. 100, se 3.2.9 ovan. SRN ansåg att de skattemässiga effekterna av den aktuella överlåtelsen borde "[...]bli desamma som om ett belopp motsvarande underpriset fördelats på medlemmarna genom utskiftning".⁶⁴

HFD ändrade inte förhandsbeskedet i något annat avseende än giltighetstiden (vilket berodde på att UPL införts efter det att SRN prövat ärendet och att förhandsbeskedet således inte tog hänsyn till UPL).

⁶³ RÅ 1999 not. 100, SRN:s motivering.

⁶⁴ RÅ 1999 not. 211, SRN:s motivering.

3.2.11 RÅ 2004 ref. 1 (plenum) – Sipano II, underprisöverlåtelse av andel i kommanditbolag till aktiebolag

Förhandsbesked. Två personer ägde var sina aktiebolag, vilka i sin tur ägde andelar i ett kommanditbolag. Sökandena hade för avsikt att bilda var sitt nytt aktiebolag till vilket respektive befintligt bolag skulle överlåta sina andelar i kommanditbolaget mot en ersättning under andelarnas marknadsvärde. Sökandena önskade veta om överlåtelsen skulle medföra att bolagen uttagsbeskattades och om det skulle medföra utdelningsbeskattning av aktieägarna.

SRN ansåg att så väl uttags- som utdelningsbeskattning skulle ske. Uttagsbeskattningen motiverades med att 23 kap. 17 § IL inte var uppfylld, vilket innebar att uttagsbeskattning inte kunde underlåtas eftersom 23 kap. IL inte var tillämpligt. SRN undersökte både huruvida överlåtelsen i sig själv innebar att 23 kap. 17 § IL var uppfylld och om 23 kap. 7 § IL kunde innebära att 23 kap. 17 § IL skulle anses uppfylld.

Avseende frågan om den aktuella överlåtelsen i sig själv kunde anses uppfylla villkoret på att avse en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel därav, som uppställs i 23 kap. 17 § IL, uttalade SRN att så inte var fallet. SRN motiverade detta med att andelar i handelsbolag och kommanditbolag som utgångspunkt utgör värdepapper och hänvisade till RÅ 2001 not. 24 där HFD fastslog att en verksamhetsgren inte kan utgöras av enbart värdepapper. SRN förde dock också ett resonemang kring de särskilda skattereglerna för kommanditbolag och handelsbolag i 5 kap. IL som innebär att verksamheten i kommanditbolaget skulle beskattas hos de överlåtande aktiebolagen i egenskap av ägare och huruvida dessa regler utgjorde skäl för att anse att andelsöverlåtelsen i själva verket avsåg den verksamheten som genom beskattningsreglerna hänförs till ägarna. En sådan tolkning ansågs dock inte möjlig mot bakgrund av att en avyttring av andelarna skulle beskattas enligt reglerna i 50 kap. IL, vilket är andra regler än de som skulle tillämpats om kommanditbolaget självt hade avyttrat en rörelse. SRN ansåg därför att konsekvenserna av delägarbeskattningen för ett kommanditbolag inte kan utsträckas till att innebära att en delägars avyttring av en andel i bolaget, vid tillämpningen av reglerna i 23 kap. IL, ska behandlas som om han avyttrat en mot andelsinnehavet svarande del av bolagets rörelse.

Bestämmelsen i 23 kap. 7 § IL aktualiserades då den innebär att andelar av ett företag under vissa förutsättningar kan anses utgöra en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. SRN ansåg dock att lagrummet måste läsas tillsammans med 23 kap. 6 § IL som innebär att vad som avses med andel, vid tillämpningen av 23 kap. IL, endast omfattar andel i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar samt utländska bolag. Dessa regler ansågs således inte tillämpliga eftersom andelsinnehavet i det aktuella fallet avsåg ett kommanditbolag.

Vad gällde utdelningsbeskattningen motiverades denna mot bakgrund av införandet av de nya reglerna kring underprisöverlåtelser. Bakgrunden var att underprisöverlåtelser tidigare varit något som i princip endast reglerats i

praxis, vilken baserades på ett antal allmänna principer som också omfattade utdelningsbeskattning. SRN gjorde härvid bedömningen att även om lagstiftaren inte infört regler kring utdelningsbeskattningen så innebar ändå införandet av den nu nämnda regleringen ett godkännande av de allmänna principer som legat till grund för reglernas utformning. SRN tolkade därför de allmänna principerna och ansåg att dessa innebar att utdelningsbeskattning skulle ske eftersom uttagsbeskattning skedde.

Tre ledamöter var skiljaktiga. Två av ledamöterna ansåg att överlåtelsen av andelarna i kommanditbolaget i sig själv var tillräcklig för att 23 kap. 17 § IL skulle anses uppfyllt. Samtliga skiljaktiga ledamöter ansåg att utdelningsbeskattning inte skulle ske per automatik då uttagsbeskattning skedde, utan ansåg att principerna som fastlogs i Sipanomålet skulle ligga fast. Eftersom ingen egendom tillförts aktieägarna personligen eller deras närstående, eller på annat sätt förts ut ur den dubbelbeskattade sektorn skulle utdelningsbeskattning inte ske.

HFD delade SRN:s bedömning avseende uttagsbeskattningen. Avseende utdelningsbeskattningen redogjorde HFD för vad som gällde enligt Sipanomålet och betonade att stor försiktighet bör iakttas i fråga om att ändra ett rättsläge som har bestått under en längre tid. HFD ansåg dock att införandet av reglerna om underprisöverlåtelser i UPL hade förändrat rättsläget beträffande omstruktureringar och andra underprisöverlåtelser. Införandet av UPL innebar enligt HFD att det tillskapats ett sammanhållet system för hur överlåtelser som utgjorde underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL ska beskattas. HFD menade att lagstiftaren, genom reglerna i 23 kap. IL, inte enbart har reglerat förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning, utan i anslutning till dessa regler också infört en regel om undantag från utdelningsbeskattning, något som HFD bedömde utgöra en avvikelse från vad som annars skulle gälla. HFD uttalade också att det slutliga resultatet av beskattningen blev densamma för en överlåtelse som omfattades av undantagsreglerna för uttags- och utdelningsbeskattning i 23 kap. IL som en överlåtelse som inte omfattades och därför blev föremål för beskattning. Den enda skillnaden var tidpunkten för beskattningen.

Därefter uttalade HFD sin syn på hur rättsläget såg ut efter införandet av UPL;

”Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.”⁶⁵

Sju ledamöter i HFD var skiljaktiga och ansåg att utdelningsbeskattning inte skulle ske, vilket baserades på att man ansåg att bedömningen skulle ske på samma sätt som fastslagits i Sipanomålet. Eftersom egendom inte tillförts aktieägarna eller de närstående, eller på annat sätt förts ut ur den dubbelbeskattade sektorn skulle utdelningsbeskattning inte ske.

⁶⁵ RÅ 2004 ref. 1, i slutet av HFD:s domskäl.

3.2.12 RÅ 2004 ref. 140 – Sipano III, underpris-överlåtelse av fastigheter och aktier till aktiebolag

Förhandsbesked. PIAB Invest AB (Invest), moderbolag i PIAB-koncernen, ägde bland annat fem fastigheter och ett antal rörelsedrivande dotterbolag. Avsikten var att från Invest överlåta fastigheterna (utan ersättning) och samtliga aktier i ett av dotterbolagen (till pris under marknadsvärdet) till Riggspecialisten AB (Riggspecialisten). Riggspecialisten ägdes på samma sätt som Invest. Sökanden undrade mot bakgrund av detta bland annat om Invest skulle uttagsbeskattas med anledning av fastighetsöverlåtelserna samt om aktieägarna i Invest skulle bli föremål för utdelningsbeskattning på grund av överlåtelsen av aktierna i dotterbolaget.

SRN ansåg att uttagsbeskattning inte skulle ske, men däremot skulle utdelningsbeskattning ske. Avseende uttagsbeskattning fäste SRN stor vikt vid frågan huruvida 23 kap. 17 § IL var uppfylld, det vill säga om fastighetsöverlåtelsen avsåg en verksamhetsgren. Vid sin bedömning sökte SRN ledning i definitionerna av rörelse respektive verksamhetsgren i 2 kap. 24-25 §§ IL. SRN konstaterade att de fem fastigheterna utgjordes av två industrifastigheter som hyrdes ut till bolag inom koncernen, två fastigheter som var tomtmark och låg i anslutning till den ena av industrifastigheterna och bildade en naturlig enhet med denna samt att den sista fastigheten var ett småhus som utgjorde VD:ns tjänstebostad. Mot bakgrund av detta ansåg SRN att fastigheterna bildade en ändamålsenlig och självständig förvaltningsenhet, varför villkoret i 23 kap. 17 § IL ansågs uppfyllt.

SRN gick vidare och prövade huruvida övriga villkor i 23 kap. IL var uppfyllda. Särskild vikt lades vid 23 kap. 19 § IL då fråga var om kvalificerade andelar. SRN ansåg att samtliga andelar i så väl Invest som i Riggspecialisten var kvalificerade och att Invest och Riggspecialisten ansågs bedriva likartad verksamhet eftersom överlåtelsen innebar att verksamheten avseende uthyrning av fastigheterna flyttades till Riggspecialisten för att där bedrivs på samma sätt som tidigare. Villkoret i 23 kap. 19 § IL ansågs således uppfyllt. Även övriga villkor för underlåten uttagsbeskattning ansågs uppfyllda. Uttagsbeskattning skulle således inte ske.

Avseende utdelningsbeskattning konstaterade SRN inledningsvis att fråga var om näringsbetingade andelar, vilka inte omfattades av reglerna om underprisöverlåtelser enligt 23 kap. 2 § 4 p. IL. Eftersom 23 kap. IL inte var tillämpligt var inte heller det uttryckliga undantaget från utdelningsbeskattning i 23 kap. 11 § IL tillämpligt.⁶⁶ I brist på något annat uttryckligt undantag från utdelningsbeskattning för den aktuella överlåtelsen ansåg SRN att utdelningsbeskattning skulle ske.

Tre ledamöter i SRN var skiljaktiga och ansåg inte att utdelningsbeskattning skulle ske på grund av att 23 kap. IL inte var tillämpligt, utan menade att en hypotetisk prövning mot reglerna i 23 kap. IL ändå skulle ske och om villkoren i kapitlet var uppfyllda skulle utdelningsbeskattning underlåtas. De skiljaktiga ansåg att den aktuella överlåtelsen, vid en

⁶⁶ Genom en ändring av 23 kap. 2 § IL gäller dock numera att 23 kap. 11-12 §§ IL är tillämpliga också på överlåtelser av näringsbetingade andelar.

hypotetisk prövning, skulle uppfylla villkoren i 23 kap. IL och menade därför att utdelningsbeskattning skulle underlåtas.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

Ett justitieråd i HFD var skiljaktig och ansåg att utdelningsbeskattning inte skulle ske, med i allt väsentligt samma motivering som de skiljaktiga i SRN, vilket kan sammanfattas i vad han uttalade i slutet av sin motivering;

”Det förhållandet att en underprissituation uttryckligen är undantagen från regleringen i 23 kap. IL kan enligt min mening inte i sig innebära att beskattning för utdelning då skall ske med automatik. Vid en bedömning av om utdelningsbeskattning kan underlåtas bör en prövning ske mot de villkor som uppställs i 23 kap. 14-19 §§ IL. En sådan prövning ger vid handen att någon utdelningsbeskattning inte bör ske i förevarande fall.”⁶⁷

3.2.13 RÅ 2007 ref. 5

I. – Underprisöverlåtelse mellan två ideella föreningar

Förhandsbesked. Y AB var medlem i två ideella föreningar, föreningen D och föreningen E. Föreningen D ägde X AB, vilket i sin tur ägde ett antal dotterbolag. Föreningen E ägde bland annat värdepapper. Föreningen D och E var sedan 1 januari 2004 helt identiska avseende medlemmar, stadgar och styrelse. Avsikten var att föreningarna skulle slås samman, vilket enligt ett av alternativen skulle ske genom föreningen E vederlagsfritt överlät alla sina tillgångar och skulder till föreningen D. Sökanden undrade huruvida det aktuella överlåtelsealternativet medförde uttagsbeskattning av föreningen E samt om det medförde utdelningsbeskattning för Y AB.

SRN ansåg att uttagsbeskattning skulle ske med anledning av den vederlagsfria överlåtelsen av värdepapper, men att utdelningsbeskattning inte skulle ske. Avseende uttagsbeskattning konstaterades att fråga var om en överlåtelse till pris under marknadsvärdet, vilken inte ansågs vara affärsmässigt motiverad. SRN gjorde därefter en prövning mot reglerna i 23 kap. IL för att se om det var möjligt att underlåta uttagsbeskattning i enlighet med dessa. Enligt 23 kap. 14 § IL kan en överlåtelse mellan två ideella föreningar i vissa fall omfattas av 23 kap. IL, under förutsättning att övriga villkor i kapitlet är uppfyllda. I fallet var dock inte 23 kap. 27 § IL uppfylld då den förvärvande föreningen ägde företag som hade underskott och det förelåg koncernbidragsrätt i förhållande till dessa företag. Utagsbeskattning kunde därför inte underlåtas med stöd av reglerna i 23 kap. IL då villkoren i kapitlet inte var uppfyllda.

Avseende utdelningsbeskattningen konstaterade SRN inledningsvis att det av praxis (Sipano II, se ovan 3.2.11) följde att en förmögenhetsöverföring från ett aktiebolag till ett annat, som inte är affärsmässigt motiverad, och inte heller utgör en underprisöverlåtelse enligt reglerna i 23 kap. IL, ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska föranleda utdelningsbeskattning av aktieägarna i det överlåtande bolaget. Det blev mot bakgrund av detta aktuellt att pröva huruvida en motsvarande förmögenhetsöverföring från en ideell förening till en annan i motsvarande mån ska föranleda utdelningsbeskattning. SRN konstaterade

⁶⁷ RÅ 2004 ref. 140, justitierådets Almgrens skiljaktiga mening.

mot bakgrund av rättsläget att en förutsättning för att utdelningsbeskattning ska kunna ske är att situationen omfattas av någon bestämmelse om utdelning. Utöver den allmänna bestämmelsen i 42 kap. 1 § IL hänvisade SRN också till en särskild bestämmelse i 42 kap. 18 § IL som behandlar utskiftning från ideella föreningar.

Gällande 42 kap. 1 § IL konstaterades att en förutsättning för tillämpning av lagrummet var att det är fråga om utdelning på grund av ett innehav av tillgångar. Ett medlemskap i en ideell förening utgjorde enligt SRN, med hänvisning till RÅ 1999 not. 100, jämför 3.2.9 ovan, inte ett sådant innehav av tillgångar – medlemskapet kunde varken ses som en tillgång i den ideella föreningen, eller som ett indirekt ägande av föreningens tillgångar. Med hänsyn till detta ansåg SRN inte att utdelningsbeskattning kunde ske med stöd i 42 kap. 1 § IL i den aktuella situationen.

SRN gick därför vidare och undersökte om beskattning kunde ske med stöd i 42 kap. 18 § IL. SRN redogjorde dels för förarbetena till den aktuella bestämmelsen, dels för RÅ 1999 not. 100 och not. 211, se ovan 3.2.9 och 3.2.10, där utdelningsbeskattning skedde med stöd i 42 kap. 18 § IL. I bägge avgörandena ansågs överlåtelse innebära en förändring i medlemmarnas ekonomiska ställning genom att medlemmarna efter överlåtelse kunde tillgodogöra sig eventuella värdeökningar på de överförda tillgångarna. I den nu aktuella situationen ansågs inte motsvarande förändring av medlemmarnas ekonomiska ställning ha skett eftersom tillgångarna fortsatt skulle ägas av en ideell förening. SRN ansåg därför att den aktuella överlåtelsen inte kunde jämföras med att föreningen utskiftat de överlåtna tillgångarna till föreningens medlemmar, varför beskattning enligt 42 kap. 18 § IL inte skulle ske.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

II. – Underprisöverlåtelse från ideell förening till stiftelse

Förhandsbesked. En förening bedrev verksamhet genom fyra enheter; föreningen X, Stiftelsen, Pensionskassan samt Pensionsfonden. Pensionskassan och Pensionsfonden utgjorde inte självständiga juridiska personer, utan ingick i föreningen X. Avsikten var att överföra viss verksamhet från föreningen X till Stiftelsen. Länsstyrelsen i Stockholm hade medgett en utvidgning av Stiftelsens ändamål för att möjliggöra en sådan verksamhetsutökning. För att stiftelsen skulle ha praktisk möjlighet att genomföra den verksamhet som skulle överföras behövde Stiftelsen ett större kapital än tidigare, varför föreningen X avsåg att överföra cirka 25 miljoner kronor till Stiftelsen. Sökanden önskade bland annat veta huruvida föreningen X skulle uttagsbeskattas vid en vederlagsfri överföring av kontanta medel, alternativt värdepapper, till Stiftelsen samt om överlåtelsen medförde utdelningsbeskattning av medlemmarna i föreningen X.

SRN ansåg att uttagsbeskattning skulle ske för det fall att föreningen X överlät värdepapper till Stiftelsen men inte om överföringen avsåg kontanta medel. Utdelningsbeskattning skulle inte ske, oavsett om överföringen avsåg kontanta medel eller värdepapper.

Avseende uttagsbeskattningen konstaterade SRN, med stöd i RÅ 2000 not. 86, att en överföring av kontanta medel inte medför uttagsbeskattning. Vad gällde en vederlagsfri överlåtelse av värdepapper ansåg SRN att uttags-

beskattning skulle ske om inte reglerna i 23 kap. IL innebar att uttagsbeskattning skulle underlåtas. Eftersom 23 kap. 14 § 2 st. IL innebär att 23 kap. IL inte är tillämpligt på överlåtelser där det förvärvande subjektet är en svensk stiftelse var dock inte 23 kap. IL tillämpligt, varför uttagsbeskattning inte kunde underlåtas.

Avseende utdelningsbeskattningen gjordes ingen skillnad på huruvida det var kontanta medel eller värdepapper som överläts. SRN motiverade, liksom vid prövningen av RÅ 2007 ref. 5 I, se ovan, den uteblivna utdelningsbeskattningen med att varken 42 kap. 1 § IL, eller 42 kap. 18 § IL, var tillämpliga. Den aktuella överlåtelsen syftade till att låta Stiftelsen utföra en del av den verksamhet som tidigare utförts av föreningen X. Överlåtelsen medförde, till skillnad från RÅ 1999 not. 100 och not. 211, inte någon förändring av medlemmarnas ekonomiska situation. Den aktuella värdeöverföringen ansågs mot bakgrund av detta inte innebära att föreningen X utskiftat den överförda egendomen till medlemmarna, varför 42 kap. 18 § IL inte ansågs tillämplig.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

3.2.14 RÅ 2007 not. 161 – Gåva från aktiebolag till stiftelse

Förhandsbesked. A ägde X AB som bedrev värdepappersrörelse. Avsikten var att X AB skulle överlåta vissa tillgångar till en nybildad begränsat skattskyldig stiftelse, utan att erhålla någon ersättning. Tillgångarna som avsågs överlåtas bestod dels av kontanta medel, dels av aktier förvaltade vid sidan av värdepappersrörelsen (däribland både näringsbetingade och icke-näringsbetingade aktier). Sökanden önskade veta om X AB skulle uttagsbeskattas för den aktuella överlåtelsen, samt om A skulle bli föremål för utdelningsbeskattning på grund av överlåtelsen.

SRN ansåg att uttagsbeskattning skulle ske till den del överlåtelsen avsåg icke-näringsbetingade aktier, men att utdelningsbeskattning skulle ske för hela det överförda värdet.

Avseende uttagsbeskattningen konstaterade SRN att HFD i RÅ 2000 not. 86 fastslagit att en överföring av kontanta medel inte kan föranleda uttagsbeskattning. SRN ansåg vidare att inte heller överföringen av näringsbetingade andelar medförde att uttagsbeskattning skulle ske. Däremot ansåg SRN att överlåtelsen av icke-näringsbetingade aktier skulle föranleda uttagsbeskattning då 23 kap. 14 § 2 st. IL uttryckligen undantar överlåtelser där förvärvaren är en svensk stiftelse från tillämpningen av 23 kap. IL.

Avseende utdelningsbeskattningen återgav SRN vad HFD uttalat i Sipano II, det vill säga att en förmögenhetsöverföring från ett aktiebolag till ett annat, som inte är affärsmässigt motiverad och som inte heller utgör en underprisöverlåtelse enligt reglerna i 23 kap. IL ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget. SRN tolkade detta uttalande som att samma sak skulle gälla också för det fall att förmögenhetsöverföringen sker från ett aktiebolag till en stiftelse. Mot

bakgrund av detta ansåg SRN att samtliga överlåtna tillgångar skulle bli föremål för utdelningsbeskattning hos A.

HFD ändrade inte förhandsbeskedet.

4 Analys

Nedan analyseras vilka typer av uttagsbeskattningssituationer som kan anses omfattas av det skatterättsliga utdelningsbegreppet. Därefter följer en mer allmän diskussion kring dels förhållandet till skatteförmågeprincipen, dels huruvida sponsring kan föranleda utdelningsbeskattning.

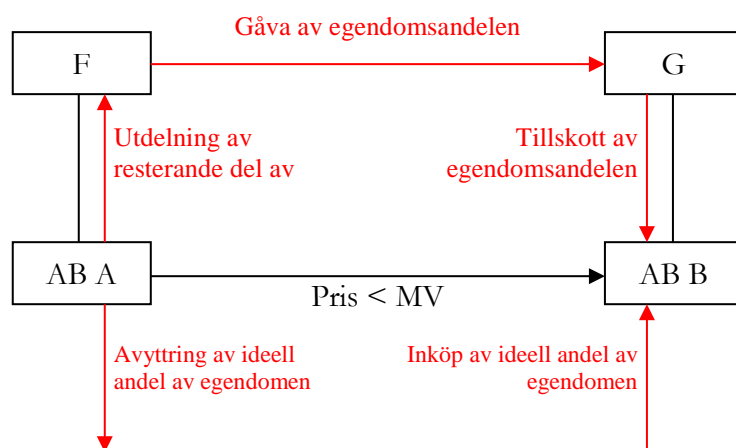
4.1 Inledning

Flertalet avgöranden i redogörelsen ovan avser uttagsbeskattningssituationer i samband med underprisöverlåtelse, eller mer precist, huruvida utdelningsbeskattning ska ske vid dessa situationer. Att redogörelsens tyngdpunkt har kommit att placeras på just dessa avgöranden är naturligt mot bakgrund av att arbetets primära frågeställning fokuserar på i vilka uttagsbeskattningssituationer som utdelningsbeskattning ska ske. För besvarandet av frågeställningen har jag nedan försökt att systematisera relevant praxis, vilket har skett genom att jag skapat undergrupper, baserade på mellan vilka subjekt den underprisöverlåtelse som aktualiserar eventuell uttagsbeskattning sker. Först ska dock något mer allmänt sägas om underprisöverlåtelse och varför de överhuvudtaget kan anses medföra utdelningsbeskattning.

En bra utgångspunkt kan vara det första Sipanomålet från 1992. I detta mål uttalade HFD att utdelningsbeskattning ska ske först då aktieägaren personligen får ut egendom – eller egendom på annat sätt förs ut – ur den dubbelbeskattade sektorn. Personligen kan jag tänka mig att utgången i detta avgörande kan kännas naturlig för många, inte minst för exempelvis en aktieägare som genomför en underprisöverlåtelse motsvarande den som var föremål för prövning i målet, det vill säga en underprisöverlåtelse av aktier mellan två aktiebolag. Det är lätt att tänka att det är fråga om en överföring mellan två aktiebolag, ägda av samma person, varken mer eller mindre. Sett ur ett ekonomiskt perspektiv innebär överföringen inte någon skillnad ur aktieägarens perspektiv, det tillskapas inga värden, men det försvinner heller inga värden. Visserligen blir det överlåtande bolaget något fattigare, vilket leder till att aktieägarnas andelar i det bolaget minskar i värde. Det inträffade vägs dock upp av att aktieägarnas andelar i det förvärvande bolaget ökar i värde i motsvarande mån eftersom detta bolag tillförts ett övervärde.

Sett ur det perspektiv som presenterats ovan kan det vara frestande att säga att aktieägarna inte har haft någon sådan inkomst på grund av underprisöverlåtelserna att utdelningsbeskattning ska ske. Detta sätt att se på underprisöverlåtelse låter sig dock inte förenas med lagstiftarens synsätt på dessa överlåtelse. Som har konstaterats ovan, se 3.1, var uttagsbeskattning, eller rättare sagt undantag från uttagsbeskattning, en fråga som reglerades helt och hållet i praxis fram till införandet av UPL. I samband med införandet av UPL uttalade lagstiftaren sin syn på hur underprisöverlåtelse ska bedömas och under vilka förutsättningar uttagsbeskattning kan underlåtas.

Av propositionen till UPL framgår att det, enligt lagstiftaren, i ekonomisk mening endast finns två sätt på vilka övervärden kan överföras mellan aktiebolag, nämligen utdelning och kapitaltillskott. Innebörden av det sagda är att en underprisöverlåtelse som, i enlighet med det perspektiv som presenterades ovan, uppfattades som en värdeöverföring mellan två aktiebolag i själva verket, i ekonomisk mening, ska anses utgöra en kortare eller längre kedja av utdelningar och kapitaltillskott. I den mån en underprisöverlåtelse sker till ett bolag som helt eller delvis ägs av en utomstående anses det fortfarande vara fråga om utdelning och kapitaltillskott, men med ett inslag av gåva på ägarnivån.⁶⁸



figur 4.1.1

I syfte att underlätta läsarens förståelse av innebörden av det sagda har jag ritat upp en modell (figur 4.1.1) föreställande en underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag vilka är helägda av två olika fysiska personer. Den svarta pilen motsvarar den faktiska överlåtelsen, medan de röda pilarna motsvarar lagstiftarens uppfattning av den ekonomiska innebörden och således ska ligga till grund för beskattningen av den aktuella transaktionen.

Mot bakgrund av vad som framgått ovan avseende lagstiftarens synsätt torde det stå klart för läsaren att HFD svårligen kunde komma till någon annan slutsats i Sipano II än att rättsläget förändrats genom införandet av UPL. Som kommer att redogöras för nedan föreligger dock ett sådant samband mellan uttags- och utdelningsbeskattningen att det kan ifrågasättas om inte avgörandena i Sipanomålet och de därpå följande målen där uttagsbeskattning skedde utan att utdelningsbeskattning följde inte utgjorde ett avsteg från vad som rimligen kan ha ansetts varit lagstiftarens avsikt.⁶⁹ Det förändrade rättsläget beror i så fall inte på en förändring av lagstiftarens synsätt, utan på en korrigeringspraxis som avviker från lagstiftarens intentioner. Till saken hör även att HFD i avgörandena före Sipanomålet tycks ha tillämpat ett liknande synsätt som användes i Sipano II och III, det vill säga att förmögenhetsöverföringen skedde via aktieägarna.⁷⁰ Att tolka avgörandena där beskattning skedde med stöd i *felprisregeln* på något annat

⁶⁸ Prop. 1998/99:15, s. 118ff.

⁶⁹ RÅ 1992 ref. 56, RÅ 1992 not. 237 samt RÅ 1992 not. 238.

⁷⁰ RÅ 1989 ref. 119, RÅ 1990 not. 463 och RÅ 1990 not. 464, jfr RÅ 2004 ref. 1 och RÅ 2004 ref. 140.

sätt skulle, enligt min mening, leda till stora oklarheter kring varför man i dessa mål ansett *felprisregeln* tillämplig. Resonemanget vinner också stöd i motiveringen till Sipanomålet där SRN uttalade följande; "[n]är felprisregeln tillämpas fingerar man att aktieägaren köpt ut tillgångar från bolaget till underpris".⁷¹

Mot bakgrund av vad som framgått av redogörelsen ovan anser jag inte att det finns anledning att ifrågasätta utgången i 2004 års Sipanoavgöranden, varför dessa tjänar som utgångspunkt som uttryck för gällande rätt i den fortsatta analysen.

4.2 Underprisöverlåtelse

4.2.1 Underprisöverlåtelse mellan aktiebolag

4.2.1.1 Allmänt

Som har berörts ovan var det Sipanomålet från 1992 som gav uttryck för gällande rätt fram tills 2004 då HFD avgjorde Sipano II och III. HFD:s avgöranden i Sipano II och III innebar en förändring av rättsläget avseende frågan när utdelningsbeskattning ska ske i samband med uttagsbeskattningssituationer. Utifrån 2004 års avgöranden är det möjligt att ställa upp fyra rekvisit som tillsammans, om de är för handen, föranleder att utdelningsbeskattning ska ske;

- i. Det har skett en överlåtelse från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag,
- ii. Överlåtelsen har skett till ersättning under marknadsvärdet,
- iii. Överlåtelsen är inte affärsmässigt motiverad, och
- iv. Överlåtelsen utgör inte en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL.

HFD:s avgörande i Sipano II ledde till att det publicerades ett antal artiklar i olika skatterättsliga tidskrifter där avgörandet analyserades och problematiserades.⁷² Ytterligare någon artikel publicerades efter det att HFD avgjort Sipano III.⁷³ Rättsfallen har också refererats och analyserats i samband med senare publicerade artiklar vilka berört delvis andra frågor än de som prövades i de två avgörandena.⁷⁴

En intressant fråga som lyfts fram i en av artiklarna som behandlade 2004 års avgöranden är huruvida det tredje rekvisitet, att värdeöverföringen inte är affärsmässigt motiverad, verkligen bör tillmätas någon större betydelse.⁷⁵ Bakgrunden är att författaren inte ansåg att det skedde någon diskussion kring huruvida värdeöverföringen som prövades i Sipano III var affärsmässigt motiverad eller inte. En tänkbar förklaring som lyfts fram är det faktum att prövningen inte skedde mot reglerna om uttagsbeskattning i

⁷¹ RÅ 1992 ref. 56, den del av SRN:s motivering som behandlar *felprisregeln*.

⁷² Se t.ex. Bergkvist i SvSkT 2004, s. 152ff., Wiman i SN 2004, s. 221ff. samt Nilsson i SvSkT 2004, s. 427ff.

⁷³ Se t.ex. Nilsson i SvSkT 2004, s. 708ff.,

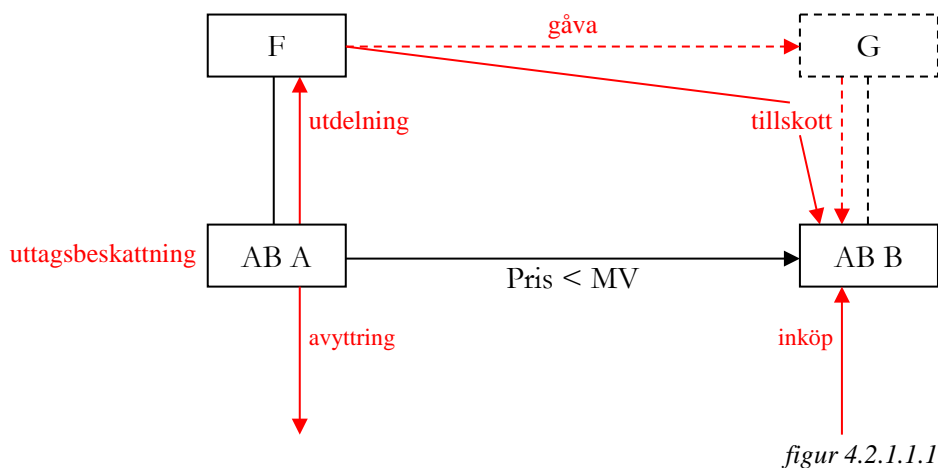
⁷⁴ Se t.ex. Arvidsson i SvSkT 2007, s. 481ff. och Melz i SN 2008, s. 225ff.. Se även Melz, Festskrift till Per Anclow.

⁷⁵ Nilsson, SN 2004, s. 712.

22 kap. IL alternativt att det låg i sakens natur att överföringen inte var affärsmässigt motiverad.⁷⁶

Personligen är jag av uppfattningen att det vore märkligt med en tolkning av Sipano III innebärande att HFD inte skulle tillmätt någon betydelse till frågan kring huruvida överlåtelsen var affärsmässigt motiverad eller inte. Inte minst mot bakgrund av att HFD i domskälen refererat till avgörande i Sipano II och därvid också återgett bland annat kravet på att överlåtelsen inte var affärsmässigt motiverad, synes en sådan tolkning underlig. Ytterligare stöd för att frågan om överlåtelsens affärsmässighet är av stor vikt står att finna i att det, om affärsmässighet föreligger, finns möjlighet att underlåta uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § IL, vilket också har stor betydelse för möjligheten att underlåta utdelningsbeskattning. Sambandet mellan uttags- och utdelningsbeskattningen behandlas utförligare nedan. Visserligen skedde inte prövningen i Sipano III mot 22 kap. IL, men jag anser ändå att det mot bakgrund av vad som sagts är rimligare att tolka avsaknaden på resonemang kring överlåtelsens affärsmässighet i domskälen som att det ansetts underförstått att den aktuella överlåtelsen inte var affärsmässigt motiverad. Det är därför min åsikt att det är de fyra rekvisiten, som de ställts upp ovan, som ska läggas till grund vid bedömningen av huruvida en underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag ska anses föranleda utdelningsbeskattning eller inte.

En modell kan uppställas för att förtydliga hur jag anser att den skattemässiga bedömningen av underprisöverlåtelser mellan aktiebolag som uppfyller de fyra rekvisiten som uppställts ovan, bör ske;



Figur 4.2.1.1.1 visar två olika exempel på underprisöverlåtelser mellan aktiebolag, dels en överlåtelse där bägge bolagen ägs av samma fysiska person, dels en överlåtelse där bolaget ägs av två olika fysiska personer. I det förstnämnda fallet menar jag att det ska anses ske en utdelning, följt av ett kapitaltillskott, bägge uppgående till skillnaden mellan det erhållna priset och den överlåttna egendomens marknadsvärde. För den händelse att bolagen ägs av olika personer anser jag att bedömningen ska förbli i princip oförändrad, dock med den skillnaden att det tillkommer ett mellanled i form av en gåva på delägarnivån.

⁷⁶ Nilsson, SN 2004, s. 712.

4.2.1.2 Förenlighet med det svenska skattesystemet

Liksom i de flesta västerländska länder finns ett antal grundläggande skatterättsliga principer också i det svenska skattesystemet. Den vikt som har tillmätts principerna har varierat genom åren, inte minst beroende på vilka som haft politisk majoritet och således makt över lagstiftningen. Vilka principer som är, eller inte är grundläggande, kan diskuteras. Inom ramen för denna analys har jag valt ut tre principer som jag tycker har särskild stor vikt vid den skatterättsliga bedömningen av de aktuella överlåtelseerna. Dessa principer menar jag också utgör exempel på sådana grundläggande principer, eller delar av sådana principer som det svenska skattesystemet är baserat på. Mot bakgrund av det sagda är det av stor vikt att gällande rätt inte bara tar hänsyn till, utan också efterlever, dessa principer.

De principer som jag valt ut är *realisationsprincipen*, *kontinuitetsprincipen* samt *principen om ekonomisk dubbelbeskattning*. Det är min mening att beskattning bör ske i enlighet med dessa principer för att vara förenlig med det svenska skattesystemet och dess grunder. Senare i analysen diskuterar jag också huruvida gällande rätt kan anses förenlig med *skatteförmågeprincipen*, se nedan 4.3.

En kortfattad förklaring över innebörden av de tre principerna bör ges före det att en bedömning görs av huruvida gällande rätt är förenlig med dessa principer. *Realisationsprincipen* styr framförallt tiden för beskattning och innebär att beskattningstidpunkten infaller först då den skattepliktiga intäkten realiserats genom en avyttring.⁷⁷ Det finns exempel på undantag från *realisationsprincipen*, inte minst regler om uppskov, men sådana regler saknas för de här aktuella transaktionerna.⁷⁸

Kontinuitetsprincipen gör sig framförallt gällande vid benefika överlåtelser. Principen innebär att det ska föreligga en kontinuitet i beskattningen. Ett exempel på principens innebörd i praktiken kan ges genom att man ponerar att personen A köper aktier för 1 000 kronor, vilka han ger i gåva till personen B. *Kontinuitetsprincipen* innebär att B inträder i A:s skattemässiga situation.⁷⁹ Innebörden av det sagda är att B ”övertar” A:s anskaffningskostnad för aktierna, men också att B vid en framtida avyttring av aktierna anses erhållit en kapitalvinst som omfattar värdestegring som har uppstått under så väl A:s som B:s innehavstid. Kontinuitet föreligger genom att beskattningen av kapitalvinsten övergått på gåvotagaren, det vill säga B.⁸⁰

Principen om ekonomisk dubbelbeskattning träffar endast så kallade dubbelbeskattade subjekt och har redan berörts kortfattat, se 1.1 ovan. Förenklat kan sägas att principen innebär att en vinst hos ett dubbelbeskattat subjekt ska bli föremål för beskattning vid två tillfällen, dels hos det dubbelbeskattade subjektet som gjort vinsten, dels hos ägaren till det dubbelbeskattade subjektet som tagit del av vinsten i form av utdelning. Det sagda är en sanning med modifikation i de fall där ägaren är en juridisk person, vilket beror på den problematik med kedjebeskattnings som berörts ovan

⁷⁷ Lodin m.fl., s. 36f.

⁷⁸ Jfr Lodin m.fl., s. 178ff.

⁷⁹ Jfr 44 kap. 21 § IL som uttryckligen reglerar kontinuitetsprincipen för exemplet ovan.

⁸⁰ Jfr Lodin m.fl., s. 198f.

under 2.1.3. Detta arbete tar dock sikte på utdelningsbeskattning där det subjekt som erhåller utdelning är en fysisk person, varför förklaringen ovan kan anses godtagbar.

Återstår så att göra en bedömning av huruvida gällande rätt kan anses förenlig med dessa tre principer. Enligt min mening är det en fråga som bör besvaras jakande. En bedömning i enlighet med figur 4.2.1.1.1 står i samklang med samtliga tre principer. Den avyttring av egendom som sker leder till att beskattning aktualiseras (*realisationsprincipen*) samtidigt som beskattning sker både på bolagsnivå och på delägarnivå (*principen om ekonomisk dubbelbeskattning*). Sist men inte minst innebär det faktum att så väl uttags- som utdelningsbeskattning sker att *kontinuitetsprincipen* uppfylls. På bolagsnivån sker kontinuiteten genom att det överlåtande bolaget beskattas som om egendomen avyttrats för marknadsvärdet, samtidigt som det förvärvande bolaget erhåller ett anskaffningsvärde för den förvärvade egendomen motsvarande marknadsvärdet. På delägarnivån sker utdelningsbeskattning, men samtidigt säkerställs kontinuitet genom att ett kapitaltillskott anses ske.

4.2.1.3 Skatterättsliga konsekvenser av kapitaltillskott

Något kort bör sägas om de skatterättsliga konsekvenserna av att kapitaltillskott sker. Kapitaltillskott kan klassificeras som antingen *villkorat* eller *ovillkorat*. Ett *villkorat* kapitaltillskott kan förenklat beskrivas som ett kapitaltillskott som förenats med villkor att återbetalning kan ske i framtiden om bolaget ger vinst, medan ett *ovillkorat* kapitaltillskott inte kan återbetalas.⁸¹ Skillnaden mellan tillskotten medför skillnader i den skattemässiga behandlingen av dessa.

Villkorade kapitaltillskott höjer inte omkostnadsbeloppet för aktieägaren, vilket innebär att dessa tillskott inte påverkar kapitalvinstbeskattningen vid en framtida avyttring. Däremot kan ett belopp motsvarande tillskottet återbetalas genom skattefri utdelning från bolaget.⁸²

För *ovillkorade* tillskott gäller motsatt förhållande, det vill säga att ett sådant tillskott höjer aktieägarens omkostnadsbelopp och således ger ett större utrymme för skattefri kapitalvinst alternativt ett större utrymme för avdrag för kapitalförlust. Däremot kan ingen återbetalning ske genom skattefri utdelning.

Mot bakgrund av de skattemässiga skillnaderna mellan dessa två sorters tillskott kan det ifrågasättas hur tillskott som ska anses ske i samband med en underprisöverlåtelse ska behandlas – ska det anses utgöra ett villkorat eller ovillkorat kapitaltillskott? Frågan får som sagt betydelse för den framtida beskattningen av tillskottsgivaren. Utan att göra anspråk på att fullständigt behandla frågan är min åsikt att en rimlig slutsats är att tillskottet ska anses utgöra ett ovillkorat sådant, *om inte* aktieägaren i samband med underprisöverlåtelsen tydligt anger att avsikten är att tillskottet ska behandlas som ett villkorat tillskott. Anledningen, enligt mig, är att uppställs ytterligare krav på förutsättningar som ska föreligga, utöver en förmögenhetsöverföring till bolaget, för att ett villkorat tillskott ska anses

⁸¹ Lodin m.fl., s. 402ff.

⁸² Principerna fastslogs i RÅ 85 1:10.

föreligga. Om inte aktieägaren tillgodoser att dessa ytterligare krav uppfylls bör det således inte komma ifråga att behandla tillskottet som något annat än ovillkorat.⁸³ En annan fråga är möjligheterna att i efterhand byta karaktär på tillskotten, från ovillkorat till villkorat och vice versa, vilket dock är en fråga som befinner sig långt ifrån den frågeställning som detta arbete syftar till att besvara och därför lämnas utanför detta arbete.

4.2.1.4 Möjlighet till undantag

En annan fråga som bör uppmärksammas är huruvida samtliga underprisöverlåtelser mellan aktiebolag som uppfyller de fyra rekvisiten ovan ska behandlas enligt figur 4.2.1.1.1 som jag ritat upp, eller om det finns möjligheter att i vissa fall göra undantag. Av lagstiftarens uttalanden i propositionen till UPL synes en bedömning enligt figuren vara det centrala, men i doktrin har Melz i en artikel i Skattenytt framfört åsikten att beskattning på grund av inkomst från aktiebolag bör inskränkas till fall där det kan antas att aktieägaren *disponerat* över inkomsten genom förmögenhetsöverföringen.⁸⁴

Personligen delar jag Melz åsikt. Jag anser också att det är en åsikt som har stöd i HFD:s domskäl till Sipano II där man skriver att den aktuella förmögenhetsöverföringen ska anses innebära ett sådant *förfogande* att den föranleder utdelningsbeskattning.⁸⁵ Pondera att överlåtelsen sker från ett börsnoterat aktiebolag med ett mycket stort antal aktieägare vilka överhuvudtaget inte varit delaktiga i att fatta beslutet om underprisöverlåtelsen. Ska dessa aktieägare ändå bli föremål för utdelningsbeskattning på grund av överlåtelsen? En sådan lösning framstår i mina ögon som märklig, samtidigt som det bör betonas att det sannolikt rör sig om ett mycket litet antal fall där ett sådant förfarande skulle kunna anses uppfylla de fyra rekvisiten som uppställts ovan. För att aktieägarna ska kunna hävda att de inte varit delaktiga i beslutsfattandet krävs att beslutet fattas av någon inom bolaget, exempelvis bolagets VD eller styrelse. Det förefaller tämligen osannolikt att ett sådant beslut skulle falla inom ramen för de fyra rekvisit som kan utläsas ur 2004 års Sipanoavgöranden. Även om underprisöverlåtelsen inte är sådan att 23 kap. IL är tillämpligt torde en underprisöverlåtelse beslutad på nu nämnda sätt normalt vara att anse som affärsmässig, vilket innebär att en bedömning enligt ovan inte ska ske.

I sammanhanget bör påpekas att vissa överlåtelser inte föranleder uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget. Exempelvis undantas överlåtelser av kontanta medel från uttagsbeskattning.⁸⁶ Ytterligare ett exempel är överlåtelser av näringsbetingade andelar, vilket sammanhänger med att kapitalvinst på dessa är skattefri. Uttagsbeskattning innebär endast att man vid beskattningen fingerar att vederlaget motsvarat marknadsvärdet istället för det pris som faktiskt erlades. Eftersom kapitalvinst på näringsbetingade andelar är skattefri påverkar det fingerade högre priset inte beskattningen. Det kan således argumenteras att det inte är fråga om något egentligt

⁸³ Cohen, SvJT 1994, s. 515f., jfr även Sandström, s. 82ff.

⁸⁴ Se t.ex. Melz SN 2008, s. 233.

⁸⁵ Se ovan, 3.2.15, jfr även RÅ 2004 ref. 1, tredje stycket från slutet i HFD:s domskäl.

⁸⁶ Jfr RÅ 2000 not. 86.

undantag, även om uttagsbeskattningen inte resulterar i någon faktisk beskattning. Det bör också påpekas att det, åtminstone i tidigare praxis, inte ansetts påverka huruvida utdelningsbeskattning ska ske.⁸⁷

Avslutningsvis bör dock upplysas om en lagändring som skett efter HFD avgjorde Sipano II och III, innebärande att utdelningsbeskattning numera normalt ska underlåtas vid överlåtelser av näringsbetingade andelar.⁸⁸ Från den 1 januari 2010 omfattas även andelar som ett aktiebolag innehar i ett handelsbolag av reglerna i 25 a kap. IL om näringsbetingade andelar, vilket leder till att även en underprisöverlåtelse av handelsbolagsandelar numera kan ske utan några beskattningskonsekvenser för det överlåtande bolaget.⁸⁹

4.2.2 Underprisöverlåtelser till eller från stiftelser

4.2.2.1 Allmänt

Stiftelser utgör ett särpräglat subjekt jämfört med övriga subjekt som behandlas inom ramen för denna del av min analys, vilket beror på att stiftelser varken kan ha delägare eller medlemmar.⁹⁰ Stiftelsen utgör dock, precis som aktiebolag, en egen juridisk person och ett eget skattesubjekt.⁹¹ Till skillnad från aktiebolag utgör stiftelser inte ett dubbelbeskattat subjekt, vilket – i kombination med det faktum att stiftelser inte kan ha delägare eller medlemmar – leder till att en underprisöverlåtelse *från* en stiftelse knappast kan medföra utdelningsbeskattning. Analysen nedan fokuserar därför på underprisöverlåtelser *till* en stiftelse.

Genom avgörandet RÅ 2007 not. 161 kom de principer som fastslogs i Sipano II och III avseende bedömningen av överlåtelser mellan aktiebolag att utsträckas till att också avses överlåtelser från aktiebolag *till* stiftelser. Det innebär att motsvarande fyra rekvisit som uppställts ovan, se 4.2.1.1, också ska tillämpas vid bedömningen av huruvida en överlåtelse från ett aktiebolag *till* en stiftelse ska föranleda utdelningsbeskattning.

Det bör uppmärksammas att HFD:s avgörande från 2007 innebar ett avsteg från det ovan refererade avgörandet i RÅ 1990 ref. 114, där man inte ansåg att en gåva från ett aktiebolag till en stiftelse skulle föranleda utdelningsbeskattning. 1990 års avgörande motiverades med att donationen inte skulle komma aktieägarna eller de närstående till godo. En förändring av rättsläget avseende överlåtelser från ett aktiebolag till en stiftelse krävdes således för att RÅ 2007 not. 161 skulle vara förenligt med Sipano II och III.

Det sagda kan illustreras i en modell i syfte att förtydliga hur jag anser att den skattemässiga bedömningen av de aktuella överlåtelserna bör ske;

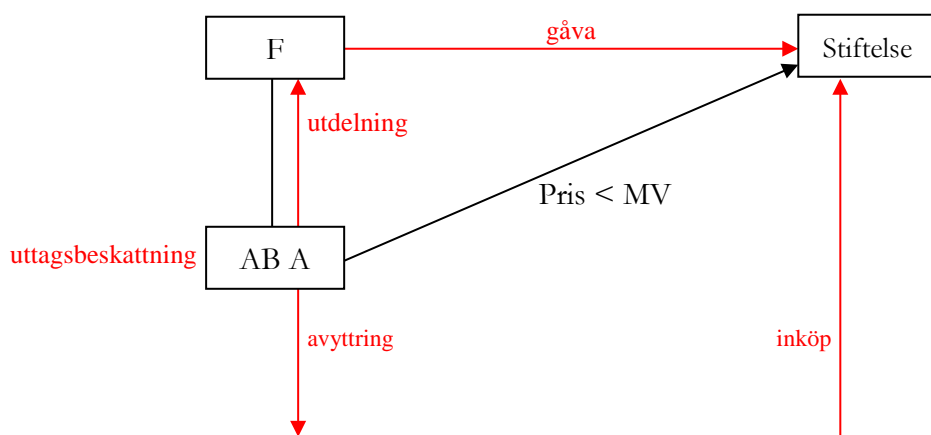
⁸⁷ Jfr RÅ 2007 not. 161 där ingen uttagsbeskattning skedde för överlåtelser av kontanta medel och näringsbetingade andelar, men där utdelningsbeskattning skedde.

⁸⁸ 23 kap. 2 § 2 st. IL, utdelningsbeskattning kan numera underlåtas genom 23 kap. 11 § IL också vid en underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar, jfr RÅ 2004 ref. 140 (Sipano III).

⁸⁹ 25 a kap. 3 a § IL, jfr RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II).

⁹⁰ Hemström, s. 14.

⁹¹ 1 kap. 4 § Stiftelselagen (SFS 1994:1220), samt 2 kap. 3 § IL *é contrario*. Se även SKV 327, s. 60ff. för en mer ingående redogörelse gällande stiftelser skattskyldighet.



Figur 4.2.2.1.1

4.2.2.2 Förenlighet med det svenska skattesystemet

Enligt min åsikt innebär en bedömning enligt figur 4.2.2.1.1 som jag ritat upp ovan att förenlighet föreligger med de tre principer som jag anser vara av särskild vikt. Beskattning aktualiseras som en följd av att egendom avyttras (*realisationsprincipen*), samtidigt som beskattning sker på både bolags- och delägarnivå (*principen om ekonomisk dubbelbeskattning*). Avslutningsvis innebär kombinationen av uttags- och utdelningsbeskattning att *kontinuitetsprincipen* efterlevs. En skattemässig behandling enligt figur 4.2.2.1 ovan innebär att det överlåtande bolaget beskattas som om egendomen avyttrats för dess marknadsvärde, samtidigt som förvärvaren, det vill säga stiftelsen, erhåller ett anskaffningsvärde motsvarande marknadsvärdet för egendomen. Sist men inte minst sker utdelningsbeskattning på delägarnivå. Någon liknande kompensation som vid överlåtelse till ett aktiebolag, det vill säga att kapitaltillskott anses ske, föreligger inte på grund av stiftelsens särpräglade karaktär. Den fysiska person som är aktieägare i det överlåtande bolaget anses överlåtit det överförda övervärdet genom en gåva till stiftelsen.

4.2.2.3 Möjlighet till undantag

Liksom jag gav uttryck för vid min genomgång av underprisöverlåtelser mellan aktiebolag anser jag inte att varje underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till en stiftelse ska föranleda en skattemässig bedömning i enlighet med den figur jag ritat upp ovan. Min åsikt är att undantag bör kunna medges på samma grunder som angavs ovan, se 4.2.1.4., för det fall att aktieägarna inte varit delaktiga i beslutsfattandet rörande underprisöverlåtelser.

I sammanhanget bör också uppmärksammas att en stiftelses möjligheter att vara förvärvare i en kvalificerad underprisöverlåtelse begränsas kraftigt genom 23 kap. 14 § 2 st. IL. Det sagda påverkar möjligheten att uppfylla det fjärde rekvisitetet, se rekvisiten under 4.2.1.1 ovan, då underprisöverlåtelser sker från ett aktiebolag till en stiftelse.

4.2.3 Underprisöverlåtelser till eller från ideella föreningar

4.2.3.1 Allmänt

En annan speciell situation aktualiseras för de fall där en överlåtelse sker från en ideell förening. En ideell förening utgör, under förutsättning att vissa formkrav är uppfyllda, en juridisk person.⁹² En ideell förening som uppfyller formkraven utgör dock, liksom en stiftelse, ett särpräglat subjekt. Till skillnad från en stiftelse som saknar medlemmar och delägare består den ideella föreningen av ett antal personer, vilka är medlemmar. Medlemskapet i en ideell förening utgör dock, till skillnad från medlemskap i en ekonomisk förening eller delägarskap i ett bolag, inte en tillgång i föreningen och inte heller kan medlemskapet jämföras med ett indirekt ägande av föreningens tillgångar.⁹³ Genom att medlemskapet inte motsvarar ett ekonomiskt värde som medlemmen kan tillgodogöra sig torde inte den som är medlem i en ideell förening kunna anses personligen gynnad av att en tillgång hos den ideella föreningen ökar i värde, eller att en tillgång överförs till den ideella föreningen mot ett vederlag under marknadsvärdet.

Vid en överlåtelse *till* en ideell förening anser jag, mot bakgrund av vad som sagts ovan, att den ideella föreningen delar många av de kännetecken som präglar en stiftelse. Gemensamt för bägge subjekten är att det inte finns någon bakomliggande ägare eller medlem som gynnas av en förmögenhetsöverföring till vare sig en stiftelse eller till en ideell förening. Innebörden av det sagda är att exempelvis en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag *till* en ideell förening, enligt min mening, normalt bör bedömas på motsvarande sätt som om överlåtelsen skett till en stiftelse, jämför ovan under 4.2.2.1. Se även den där uppritade modellen där den ideella föreningen i så fall bör inträda i motsvarande position som stiftelsen vid den skattemässiga bedömningen av underprisöverlåtelsen.

Om situationen är den omvända, det vill säga att underprisöverlåtelsen sker *från* en ideell förening, ger RÅ 2007 ref. 5 I och II, tillsammans med RÅ 1999 not. 100 och RÅ 1999 not. 211 god vägledning kring vad som är gällande rätt. I samtliga dessa avgöranden var det en omständighet som var avgörande för huruvida utdelningsbeskattning skulle ske, nämligen ifall medlemmarnas ekonomiska situation förändrades på grund av överlåtelsen. Enligt min mening kan innebörden av de nu nämnda avgörandena sammanfattas i följande rekvisit som, om de är för handen, medför att utdelningsbeskattning ska ske;

- i. Det har skett en överlåtelse från en ideell förening,
- ii. Överlåtelsen har skett till ersättning under marknadsvärdet,
- iii. Överlåtelsen sker till ett aktiebolag, handelsbolag eller en ekonomisk förening, och

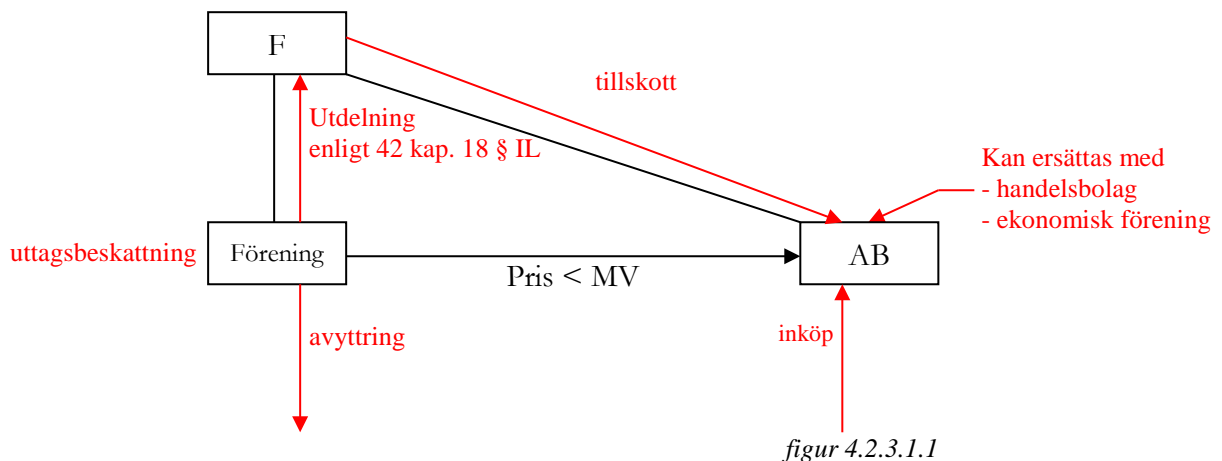
⁹² Hemström, s. 22f.

⁹³ Det sagda följer av praxis etablerad i RÅ 1999 not. 100 och not. 211, vilken även refererats i RÅ 2007 ref. 5 I och II.

- iv. Medlemmarna i den ideella föreningen äger andelar, eller är medlemmar, i det förvärvande subjektet.

I en situation där dessa fyra rekvisit är uppfyllda är innebörden att medlemmarnas ekonomiska situation förändrats på grund av överlåtelsen. Det sagda kan förtydligas på följande vis; ett värde förs från en ideell förening till ett förvärvande aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening. På grund av värdeöverföringen ökar värdet på andelarna i det förvärvande subjektet, andelar som innehas av medlemmarna i den överlåtande ideella föreningen. Andelarna i det förvärvande subjektet är ekonomiskt realiserbara, till skillnad från medlemskapet i den ideella föreningen. Genom underprisöverlåtelsen sker således en förändring av medlemmarnas ekonomiska situation. Varje medlem går från att inte ha kunnat, till att kunna, tillgodogöra sig det ekonomiska värdet av den överlåtna tillgången. Visserligen måste viss betalning erläggas i form av underpriset, men det är fortfarande fråga om att den ideella föreningen blir fattigare på bekostnad av dess medlemmar, som erhåller möjlighet att tillgodogöra sig det övervärde som överförs genom underprisöverlåtelsen.

I syfte att förtydliga vad som uttalats ovan om underprisöverlåtelser från ideella föreningar kan följande figur ritas upp för att illustrera hur jag uppfattar att den skattemässiga bedömningen ska ske;



4.2.3.2 Förenlighet med det svenska skattesystemet

Min åsikt är att en bedömning i enlighet med figur 4.2.3.1.1 ovan står i samklang med alla tre principerna som jag ansett särskilt viktiga. *Realisationsprincipen* efterlevs genom att beskattning aktualiseras då egendom avyttras. Eftersom beskattning sker både av den ideella föreningen och av dess medlemmar upprätthålls *principen om ekonomisk dubbelbeskattning* och slutligen innebär kombinationen av uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning att *kontinuitetsprincipen* tillgodoses.

Vid en skattemässig bedömning enligt figur 4.2.3.1.1 beskattas den ideella föreningen som om tillgången hade avyttrats för marknadsvärdet, samtidigt som det förvärvande subjektet erhåller ett anskaffningsbelopp motsvarande marknadsvärdet. På delägarnivå sker utdelningsbeskattning hos medlemmarna i den överlåtande ideella föreningen, men dessa erhåller

en slags kompensation genom att tillskott anses ske, jämför vad som sagts ovan vid underprisöverlåtelser mellan aktiebolag under 4.2.1.

4.2.3.3 Möjlighet till undantag

Vid underprisöverlåtelser mellan aktiebolag, eller från ett aktiebolag till en stiftelse, tycks aktieägarnas eventuella *förfogande* vara centralt för huruvida utdelningsbeskattning ska ske. För underprisöverlåtelser *till* en ideell förening har jag ovan ansett att bedömningen bör ske på samma grunder som vid en överlåtelse till en stiftelse. I enlighet med det sagda bör undantag kunna medges på samma grunder som då fråga är om en överlåtelse till en stiftelse, jämför vad som sagts ovan under 4.2.2.3.

Vad däremot beträffar överlåtelser *från* en ideell förening anser jag att situationen är en annan. I dessa fall tycks det centrala istället vara *medlemmarnas ekonomiska situation*, vilket innebär att undantag inte kan medges för underprisöverlåtelser som innebär en förändring av medlemmarnas ekonomiska situation. Jag har sammanställt fyra rekvisit ovan som jag, om de är uppfyllda, anser ska föranleda utdelningsbeskattning. Dessa rekvisit är till sin natur sådana att de endast uppfylls om överlåtelsen innebär att det sker en förändring av medlemmarnas ekonomiska situation. Mot bakgrund av vad som sagts ovan finner jag det därför svårt att tro att det skulle finnas situationer där samtliga fyra rekvisit är uppfyllda men ett undantag från utdelningsbeskattning skulle medges.

En annan sak är att det i vissa situationer kan förekomma att en överlåtelse enligt ovan inte medför uttagsbeskattning. Rent teoretiskt kan man tänka sig att den överlåtande ideella föreningen är inskränkt skattskyldig och således inte skattskyldig för den vinst som uppkommer vid underprisöverlåtelsen.⁹⁴ Eftersom uttagsbeskattning endast innebär att man fingerar ett högre pris än den faktiska ersättningen medför det ingen skillnad för den skattskyldige om eventuell vinst är skattefri, jämför vad som har sagt om näringsbetingade andelar ovan under 4.2.1.4. Något egentligt undantag är det således inte fråga om, men uttagsbeskattningen resulterar inte i någon beskattning. Utdelningsbeskattning bör ändå ske. Det sagda påverkar enligt min mening inte förenligheten med det svenska skattesystemet, utan utgör avvikelser betingade av vissa särregler.

4.2.4 Underprisöverlåtelser till eller från handelsbolag

4.2.4.1 Allmänt

När det gäller handelsbolag måste bedömningen av naturliga skäl ske på ett annat sätt än för de ovan nämnda subjekten. För att förstå anledningen till detta krävs det att läsaren är medveten om vad som kännetecknar handelsbolag, vilket också inkluderar kommanditbolag som endast utgör ett

⁹⁴ Gällande innebörden av inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar, se 7 kap. 7 § IL, jfr även 7 kap. 8-13 §§ IL.

särskilt slags handelsbolag.⁹⁵ Handelsbolag utgör, liksom aktiebolag, en egen juridisk person.⁹⁶ För aktiebolag gäller dock att de utgör ett eget skattesubjekt inkomstskatterättsligt, vilket inte gäller för handelsbolag där inkomstbeskattning istället sker hos delägarna.⁹⁷ Denna skillnad i inkomstbeskattningen innebär att handelsbolag inte utgör dubbelbeskattade subjekt, utan ett handelsbolags eventuella vinst beskattas endast en gång direkt hos delägaren. Av det sagda följer att en delägare i ett handelsbolag inte erhåller utdelning på motsvarande sätt som en delägare i ett aktiebolag, varför utdelningsbeskattning inte aktualiseras vid en underprisöverlåtelse *från* ett handelsbolag.

Frågan som återstår är hur den skatterättsliga bedömningen ska ske av en underprisöverlåtelse *till* ett handelsbolag. Av den praxis som refererats ovan rör endast ett av avgörandena en underprisöverlåtelse av det aktuella slaget, nämligen RÅ 1987 ref. 51, där fråga var om en underprisöverlåtelse av en fastighet till ett kommanditbolag. SRN ansåg att utdelningsbeskattning skulle ske med en motivering som fokuserade på följderna av att egendomen lämnade den dubbelbeskattade sektorn. I samma avgörande ansågs dock att en motsvarande överlåtelse till ett aktiebolag inte skulle medföra utdelningsbeskattning eftersom fastigheten inte lämnade den dubbelbeskattade sektorn, ett resonemang som inte längre kan anses utgöra gällande rätt, jämför vad som uttalats ovan under 4.2.1. Det är, mot bakgrund av de förändringar i praxis som skett sedan 1987 motiverat att undersöka huruvida RÅ 1987 ref. 51 fortfarande kan anses ge uttryck för gällande rätt avseende underprisöverlåtelser *till* ett handelsbolag.

En rimlig utgångspunkt är, enligt min åsikt, HFD:s avgöranden i Sipano II och III. Dessa avgöranden avsåg visserligen underprisöverlåtelser mellan aktiebolag, men principerna som fastslogs i dessa avgöranden har kommit att utsträckas till att också avse underprisöverlåtelser från ett aktiebolag till en stiftelse, jämför 4.2.2 ovan. Mot bakgrund av det sagda kan det ifrågasättas om det inte är rimligt att motsvarande principer också kan tillämpas på en underprisöverlåtelse *till* ett handelsbolag. En viktig skillnad föreligger dock vad gäller underprisöverlåtelser där handelsbolag är inblandade. Bakgrunden är att det fram till 2009 var möjligt att genomföra kvalificerade underprisöverlåtelser både *till* och *från* ett handelsbolag. Reglerna i 23 kap. IL innebar således en möjlighet att underlåta så väl uttags- som utdelningsbeskattning vid sådana överlåtelser. Den 1 januari 2009 trädde dock en lagändring ikraft, vilken medförde att möjligheten till underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL *till* och *från* handelsbolag slopades.⁹⁸ Bakgrunden var att reglerna använts till att mer eller mindre helt undgå beskattning vid fastighetsöverlåtelser genom paketering i handelsbolag.⁹⁹

Gällande rätt innebär således att 23 kap. IL inte är tillämpligt på underprisöverlåtelser *till* eller *från* ett handelsbolag. De enda reglerna som

⁹⁵ 1 kap. 2 § HBL, jfr även definitionen av *handelsbolag* i 1 kap. 1 § HBL.

⁹⁶ 1 kap. 4 § HBL.

⁹⁷ Av 6 kap. IL följer att aktiebolag utgör ett eget skattesubjekt. 6 kap. IL gäller inte för handelsbolag eftersom bestämmelserna om juridiska personer inte ska tillämpas på bl.a. svenska handelsbolag enligt 2 kap. 3 § IL. Att delägarbeskattning ska ske för handelsbolag följer av reglerna i 5 kap. IL, jfr även SKV 399, del 1, s. 417f. samt del 3, s. 1261ff.

⁹⁸ SFS 2008:1063, jfr prop. 2008/09:37, s. 25ff.

⁹⁹ Prop. 2008/09:37, s. 12ff.

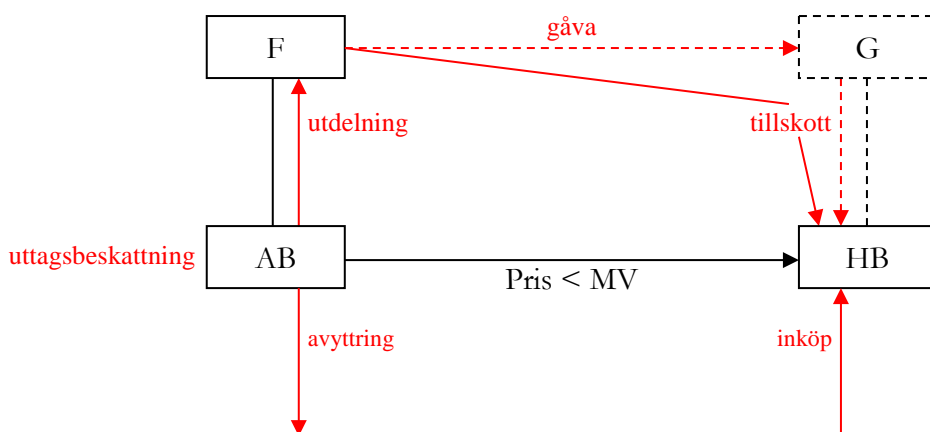
reglerar beskattningen av sådana underprisöverlåtelser är reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Det kan härvid uppmärksammas att 22 kap. 3 § IL innebär att uttagsbeskattning ska underlåtas om underprisöverlåtelser är affärsmässigt motiverad. Reglerna i 22 kap. IL reglerar däremot inte frågan om utdelningsbeskattning.

Om man antar att de principer som HFD fastslog i Sipano II och III kan tillämpas även på underprisöverlåtelser *till* ett handelsbolag bör det noteras att HFD uttalade två grunder på vilka utdelningsbeskattning kunde underlåtas. Den första grunden förutsatte att reglerna i 23 kap. IL var tillämpliga, vilket de inte kan vara enligt gällande rätt då fråga är om en underprisöverlåtelse där ett handelsbolag är inblandat. Den andra grunden innebar att utdelningsbeskattning kunde underlåtas om underprisöverlåtelser var affärsmässigt motiverad, ett undantag som tycks vara kopplat till 22 kap. 3 § IL, jämför även vad som sagts ovan under 4.2.1.1.

Utifrån vad som har sagts ovan kan en anpassning göras av de fyra rekvisit som uppställdes i Sipano II och III för att lättare kunna tillämpas på en underprisöverlåtelse *till* ett handelsbolag. Enligt min mening skulle de anpassade rekvisiten kunna se ut på följande vis;

- i. Det har skett en överlåtelse från ett aktiebolag till ett handelsbolag,
- ii. Överlåtelserna har skett till ersättning under marknadsvärdet, och
- iii. Överlåtelserna är inte affärsmässigt motiverad.

Om man bortser från att avsaknaden av möjlighet att underlåta utdelningsbeskattning med hänvisning till att 23 kap. IL är tillämpligt är det således fråga om samma bedömning som vid en underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag. Figur 4.2.1.1 som illustrerade den skatterättsliga bedömningen under 4.2.1.1 ovan kan således anpassas och användas för att illustrera bedömningen vid underprisöverlåtelser *till* ett handelsbolag;



figur 4.2.4.1.1

Liksom figur 4.2.1.1 ovan syftar denna modell (figur 4.2.4.1.1) till att visa två olika exempel på underprisöverlåtelser från ett aktiebolag till ett handelsbolag, nämligen dels en överlåtelse där både aktiebolaget och handelsbolaget ägs av samma fysiska person, dels en överlåtelse där bolagen ägs av två olika fysiska personer. För den händelsen att samma person är ägare till bägge bolagen anser jag att den skatterättsliga bedömningen ska vara att det först sker en utdelning från aktiebolaget, varpå följer ett tillskott

till handelsbolaget. Om bolagen istället ägs av olika personer är det min åsikt att bedömningen ska förbli i princip oförändrad, dock med den skillnaden att det tillkommer ett mellanled i form av en gåva på delägarnivån.

Avslutningsvis bör betonas att bedömningen enligt ovan är ett uttryck för mina åsikter i betydligt högre grad än bedömningen av underprisöverlåtelser till eller från övriga behandlade subjekt. Bakgrunden är att praxis avseende underprisöverlåtelser *till* handelsbolag är begränsad. Visserligen finns det ett antal rättsfall som avser de förpackningsförfaranden som medförde att 23 kap. IL kom att ändras till att inte längre omfatta underprisöverlåtelser till eller från handelsbolag. Dessa avgöranden tar dock inte sikte på det första ledet i förpackningsförfarandet, det vill säga det led där aktiebolaget gör en underprisöverlåtelse av fastigheten till handelsbolaget. Beskattningen av underprisöverlåtelser syns i dessa fall inte orsakat några problem eftersom 23 kap. IL tillämpades, vilket medförde att så väl uttags- som utdelningsbeskattning kunde underlåtas. De avgöranden som avser de nämnda förpackningsförfarandena prövar istället fördelningen av intäkterna i det senare ledet, det vill säga då fastigheten avyttras paketerad i handelsbolaget till en utomstående part. Dessa senare avgöranden ger således ingen ledning för den fråga som behandlas här.

För underprisöverlåtelser *till* handelsbolag från en stiftelse eller en ideell förening hänvisas till vad som sagts tidigare, se 4.2.2.1 respektive 4.2.3.1 ovan.

4.2.4.2 Förenlighet med det svenska skattesystemet

Enligt min åsikt är en bedömning i enlighet med vad som uttalats ovan förenligt med samtliga tre principer som jag anser vara av särskild vikt. Det faktum att avyttringen av egendom leder till beskattning innebär ett tillgodo-seende av *realisationsprincipen* och beskattningen som sker på både bolagsnivå och delägarnivå uppfyller *principen om ekonomisk dubbelbeskattning*. Avslutningsvis uppfylls *kontinuitetsprincipen* genom att både uttags- och utdelningsbeskattning sker. Kontinuitet på bolagsnivån sker genom att det överlåtande bolaget beskattas som om egendomen avyttrats för marknadsvärdet, samtidigt som det förvärvande bolaget erhåller ett anskaffningsvärde för den förvärvade egendomen motsvarande marknadsvärdet. På delägarnivån föreligger kontinuitet genom att utdelningsbeskattning sker, samtidigt som ett tillskott anses ske.

4.2.4.3 Skatterättsliga konsekvenser av tillskott

Något kort bör sägas om den skatterättsliga innebörden av att ett tillskott anses ske till handelsbolaget. Mot bakgrund av att handelsbolag är ett delägarbeskattat subjekt är reglerna lite annorlunda utformade jämfört med reglerna för aktiebolag. Även delägare i ett handelsbolag får dock tillgodoräkna sig ett slags anskaffningsbelopp, vilket kallas *justerad anskaffnings-*

utgift.¹⁰⁰ Beloppet justeras årligen och beräkningen kan förenklat beskrivas som följande;

+ Erlagd ersättning för andelen
+ Andra tillskott
– Uttag
+ Skattepliktiga inkomster från bolaget
– Underskott som utnyttjats
= Justerad anskaffningsutgift¹⁰¹

Den justerade anskaffningsutgiften kan således, beroende på hur stora respektive post är, vara ett positivt eller negativt belopp. Beloppet påverkar bland annat den framtida beskattningen av en eventuell kapitalvinst vid en avyttring av handelsbolagsandelarna. Vid ett tillskott ökar den justerade anskaffningsutgiften, vilket leder till att ett större avdrag medges vid en eventuell framtida kapitalvinstberäkning. Det sagda gäller givetvis endast under förutsättning att inte andra poster leder till motsvarande minskning av den justerade anskaffningsutgiften.¹⁰²

4.2.4.3.1.1.1.1 Möjlighet till undantag

Vid en bedömning i enlighet med principerna som fastställdes i Sipano II och III förefaller det naturligt att anse att motsvarande undantagsmöjligheter föreligger vid underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till ett handelsbolag, som vid en underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag. Min åsikt är således att undantag bör kunna medges på samma grunder som angetts ovan, se 4.2.1.4., för det fall att aktieägarna inte varit delaktiga i beslutsfattandet rörande underprisöverlåtelsen.

4.2.5 Avslutande ord gällande underprisöverlåtelse

Genom redogörelsen ovan framgår inte bara att utdelningsbeskattning ska ske i ett antal uttagsbeskattningssituationer, utan också när utdelningsbeskattning ska ske i respektive situation. Den primära frågeställningen för arbetet får således anses besvarad genom de redogörelser som lämnats ovan.

Om något generellt ska sägas om samtliga de situationer som behandlats ovan kan pekas på att det tycks som att lagstiftarens uttalanden i samband med införandet av UPL har fått ett stort genomslag, vilket också tycks gälla för andra situationer än enbart vid underprisöverlåtelse mellan aktiebolag. Beroende på vilka subjekt som överlåtelsen sker mellan förekommer en del skillnader, något som jag har försökt belysa ovan. Genomgående synes det dock vara fråga om i princip samma grundläggande sätt att se på underprisöverlåtelse och hur dessa ska bedömas skatterättsligt.

Det som framförts ovan är i enlighet med vad jag anser utgöra gällande rätt utifrån redovisad praxis och övriga refererade rättskällor. Av naturliga skäl är de bedömningar som framförts i varierande grad förenade med viss

¹⁰⁰ 50 kap. 3 § IL.

¹⁰¹ SKV 299, s. 15, exakta regler för beräkningen finns i 50 kap. 5 § IL.

¹⁰² SKV 299, s. 15f., jfr även reglerna i 50 kap. 3-6 §§ IL.

osäkerhet, inte minst beroende på att praxis för de olika frågor som behandlats varierar, bland annat förekommer skillnader vad gäller tillgången på nyare avgöranden liksom tydligheten i de avgöranden som finns. Framförallt är det vid underprisöverlåtelser *till* ett handelsbolag som jag anser att osäkerheten avseende vad som utgör gällande rätt är som störst, vilket beror på avsaknaden av nyare praxis. I övrigt har jag försökt att vara tydlig med att ange när jag anser att det föreligger någon osäkerhet kring innehållet i gällande rätt.

4.3 Förhållandet till skatteförmågeprincipen

Av redogörelsen ovan följer att utdelningsbeskattning kan komma att ske i ett antal uttagsbeskattningssituationer. Utdelningsbeskattningen i samband med dessa situationer är dock särpräglad så till vida att den skattskyldige rent faktiskt inte erhåller någon intäkt genom den transaktion som utlöser beskattningen. Mot bakgrund av det sagda anser jag att det är relevant att undersöka hur det som sagts om gällande rätt ovan förhåller sig till *skatteförmågeprincipen*. För att förklara varför förhållandet till denna princip är intressant ska en kort översikt över principen och dess innebörd ges.

Skatteförmågeprincipen är inte uttryckligen reglerad i den inkomstskatterättsliga lagstiftningen, utan kommer istället till uttryck genom systematiken för skattesystemet samt i en del förarbetsuttalanden. Innebörden kan sägas vara att lagstiftningen ska ta hänsyn till den skattskyldiges förmåga att betala skatt. Ett exempel på detta är att det, inom varje inkomstslag, endast är *nettot* av respektive verksamhet som ska beskattas. Detta är ett uttryck för att exempelvis en företagare med hög omsättning, men med höga kostnader som leder till att nettovinsten blir liten förutsätts ha en sämre förmåga att betala skatt än en företagare som visserligen har en lägre omsättning, men som på grund av lägre kostnader har en högre nettovinst. Ett annat exempel på regler som ger uttryck för skatteförmågeprincipen är beskattningen av kapitalinkomster, vilken normalt innebär att värdeökningar på egendom inte beskattas förrän egendomen sålts och den skattskyldige faktiskt erhållit medel som kan användas för att betala kapitalvinstskatt.¹⁰³ Framförallt det andra exemplet är intressant mot bakgrund av vad som uttalats ovan. Enligt redogörelsen för de skatterättsliga bedömningarna som bör ske av olika underprisöverlåtelser kan utdelningsbeskattning mycket väl tänkas ske för en överlåtelse som rent faktiskt inte innebär att den skattskyldige erhållit några medel med vilka han kan betala skatten.

Risken för att den skattskyldige inte har tillräckligt med likvida medel för att kunna betala skatten har även uppmärksamats av Wiman i en rättsfallsanalys avseende Sipano II. Wiman menar att det gällande rättsläget i dessa fall leder till att den skattskyldige tvingas få fram medel till att betala skatten, vilket kan ske genom att man tar utdelning från bolaget, vilket i sin

¹⁰³ Pahlsson, Inledning till skatterätten, s. 61f, se även Rabe och Hellenius, s. 44f.

tur – om bolaget saknar likvida medel – kan innebära att bolaget behöver ta ett lån eller sälja tillgångar. Dessutom måste skatt erläggas på utdelningen. Ett annat alternativ är att den skattskyldige säljer samtliga, eller ett antal, av andelarna i bolaget. Detta talar enligt Wiman för att utdelningsbeskattningen i dessa fall inte alls endast är en fråga om tidpunkten för beskattningen. Vidare anser Wiman att det kan ifrågasättas om det är rimligt att en transaktion, som för aktieägaren sannolikt snarast framstår som en ren överflyttning av tillgångar mellan två bolag, ska medföra en så ingripande åtgärd.¹⁰⁴

Jag har inget definitivt svar på frågan om det är rimligt eller inte, liksom på huruvida det finns en alternativ lösning som vore lämpligare. Det är dock min åsikt att det är problematiskt att det enligt gällande rätt kan förekomma beskattningsåtgärder som kan leda till att skattskyldiga tvingas sälja av tillgångar eller ta upp lån för att ha möjlighet att betala skatten. Jag är därför beredd att hålla med Wiman om att det kan ifrågasättas om en beskattning som medför den sortens konsekvenser verkligen kan avfärdas som endast en fråga om tidpunkten för beskattningen.

Jag personligen kan tycka att det framstår som oförenligt med *skatteförmågeprincipen* att en transaktion som inte medför att den skattskyldige får några medel att betala skatten ska föranleda utdelningsbeskattning. Det är dock intressant att notera att lagstiftaren gjort ett uttalande i samband med inkomstskattereformen 1990 innebärande att betalningsförmåga kan uppkomma också genom belåning av egendomen. Det sagda innebär att det har skett en förändring av *skatteförmågeprincipens* innebörd.¹⁰⁵ Förändringen öppnar för att låta utdelningsbeskattning ske även i situationer där några likvida medel för att betala skatten inte erhålls utan att ett åsidosättande av *skatteförmågeprincipen* sker. Beskattning i situationerna ovan bör således åtminstone inte anses uppenbart oförenliga med principen, även om det i mina ögon är oklart om beskattning kan anses ske i fullständig förenlighet med principen. Det finns därför en poäng i att också tydliggöra vikten av att det föreligger en symmetri mellan reglerna om uttags- och utdelningsbeskattning, eftersom det får en sådan betydelse för förenligheten med skattesystemet i stort att jag anser att det skulle kunna rättfärdiga en eventuell avvikelse från *skatteförmågeprincipen*.

För det fall att både uttags- och utdelningsbeskattning sker uppstår en kontinuitet genom att det överlåtande bolaget anses ha överlåtit den aktuella egendomen för marknadsvärdet, samtidigt som det förvärvande bolaget får använda marknadsvärdet som anskaffningsvärde. På delägarnivå gäller att aktieägarna i det överlåtande bolaget blir föremål för utdelningsbeskattning, samtidigt som aktieägarna i det förvärvande bolaget får justera upp anskaffningsvärdet på sina andelar med ett belopp motsvarande det överförda övervärdet (alternativt tillgodogöra sig skattefri utdelning på ett belopp motsvarande tillskottet om det är fråga om ett villkorat tillskott, jämför vad som sagts ovan under 4.2.2.1).

För att visa på betydelsen av en symmetri mellan uttags- och utdelningsbeskattningen kan man ponera att en beskattning enligt de bedömningar som redogjorts för ovan skulle riskera att vara oförenlig med *skatteförmåge-*

¹⁰⁴ Jfr Wimans analys av Sipano II i SN 2004, s. 232.

¹⁰⁵ Prop. 1989/90:110, s. 397, jfr även Rabe och Hellenius, s. 45.

principen. Det skulle i så fall krävas att rättsläget förändrades och att utdelningsbeskattning inte skulle ske för att beskattningen med säkerhet skulle kunna anses förenlig med *skatteförmågeprincipen*. Nedan ska visas på två alternativ för att underlåta utdelningsbeskattning i de situationer som redogjorts för ovan.

I första hand kan man tänka sig att utdelningsbeskattning skulle kunna underlåtas genom att man behandlar överlåtelseerna som kvalificerade underprisöverlåtelser i enlighet med reglerna i 23 kap. IL. Därmed underlåts både uttags- och utdelningsbeskattning vilket leder till ett symmetriskt resultat som också skulle vara förenligt med *realisationsprincipen*, *kontinuitetsprincipen* samt *principen om ekonomisk dubbelbeskattning*.¹⁰⁶ Möjligen skulle det kunna anföras att principerna inte är uppfyllda eftersom någon faktisk beskattning inte sker, men jag menar att en mer korrekt tolkning är att beskattning aktualiseras genom att så väl uttag, som utdelning, anses ske men att dessa intäkter undantas från beskattning på grund av undantagsregler. Följden av att beskattning underlåts kan sägas bli ett uppskov med beskattningen. Eftersom ingen beskattning sker medges ingen justering av anskaffningsvärden, vilket innebär att det överförda övervärdet kommer att beskattas vid en senare tidpunkt. Dessutom resulterar det i att det inte finns någon risk att *skatteförmågeprincipen* åsidosätts. Nackdelen med en sådan lösning vore dock att det skulle innebära en väsentlig utvidgning av reglerna i 23 kap. IL och de möjligheter att skjuta beskattningen på framtiden som dessa regler innebär. En sannolik följd av en sådan utvidgning skulle vara att det blev väldigt enkelt att utforma överlåtelser som inte utlöste några direkta skattekonsekvenser, vilket riskerar att medföra att staten erhåller väldigt stora skattefordringar på grund av att beskattning skjuts framåt i tiden, samtidigt som de faktiska skatteintäkterna riskerar att bli väldigt små.

En annan metod skulle helt enkelt vara att välja att underlåta utdelningsbeskattning för de underprisöverlåtelser som redogjorts för ovan, trots att uttagsbeskattning ska ske. I mina ögon kan det dock knappast ses som ett rimligt alternativ, inte minst som HFD i Sipano II uttalat att kontinuitet på bolagsnivå uppkommer genom att utdelningsbeskattning sker.¹⁰⁷ Som jag tolkar uttalandet anser majoriteten av justitieråden i HFD att utdelningsbeskattningen säkerställer upprätthållandet av kontinuiteten i beskattningen. Vid en sådan tolkning av HFD:s domskäl riskerar uttagsbeskattning som inte sker i kombination med utdelningsbeskattning att leda till beskattning av det överlåtande subjektet som om överlåtelsen skett till marknadsvärdet, samtidigt som det förvärvande subjektet endast erhåller ett anskaffningsvärde motsvarande det faktiska vederlaget. Följden av en sådan brist på kontinuitet skulle bli att mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och det faktiska vederlaget riskerar att först beskattas hos det överlåtande bolaget och sedan ytterligare en gång vid en eventuell framtida överlåtelse från det förvärvande subjektet. HFD:s uttalande har visserligen varit föremål för diskussion, bland annat har Wiman ansett att kontinuitet på bolagsnivån följer redan av uttagsbeskattningen, en uppfattning som också tycks ha stöd av flera andra författare inom doktrin.¹⁰⁸ Huruvida HFD:s bedömning är

¹⁰⁶ Jfr prop. 1998/99:15, s. 117ff.

¹⁰⁷ RÅ 2004 ref. 1, nionde stycket i HFD:s domskäl.

¹⁰⁸ Wiman, SN 2004, s. 233f., se även Persson Österman, s. 390ff.

korrekt eller inte kan således bli föremål för ifrågasättande, vilket dock inte förändrar innehållet i gällande rätt så länge inte HFD eller lagstiftaren vidtar någon åtgärd. Ett annat problem som uppkommer vid underlåten utdelningsbeskattning i uttagsbeskattningssituationerna som redogjorts för ovan är att en sådan skatterättslig bedömning skulle vara oförenlig med hur lagstiftaren uttalat att den ekonomiska innebörden ska bedömas. Vilken vikt som bör tillmätas ett förarbete kan alltid bli föremål för diskussion.¹⁰⁹ Dock kan det konstateras, utifrån ett pragmatiskt perspektiv, att risken för lagändringar torde vara förhållandevis hög om det kan konstateras att ett förarbetsuttalande ger uttryck för hur lagstiftaren anser att bedömningen ska ske och rättstillämparen gör en bedömning i strid med uttalandet, vilket torde innebära att det endast är en fråga om tid innan lagstiftarens vilja får genomslag i gällande rätt.

För att återgå till frågan om förhållandet till *skatteförmågeprincipen* kan konstateras att exemplen ovan visar att det är svårt att ge ett exempel på hur beskattning skulle kunna ske för att med säkerhet vara förenlig med *skatteförmågeprincipen* utan att samtidigt orsaka andra negativa följdverkningar. De två alternativ som presenterats ovan medför en del brister och problem, vilka enligt min åsikt är väsentligt allvarigare än en eventuell tveksamhet kring huruvida beskattningen är förenlig med *skatteförmågeprincipen*. Det sagda innebär att jag tycker att beskattningens förenlighet med det svenska skattesystemet som helhet har ökat genom den förändring av rättsläget som skedde genom HFD:s avgöranden i Sipano II och III. Visserligen kan det anföras att avgörandet i Sipanomålet från 1992 tog större hänsyn till *skatteförmågeprincipen*, men genom att sambandet mellan uttags- och utdelningsbeskattningen numera upprätthålls står gällande rätt i bättre samklang med grunderna för det svenska inkomstskattesystemet. Enligt min mening får man nog acceptera att förändringen medför att det finns en liten osäkerhet kring huruvida *skatteförmågeprincipen* riskerar att åsidosättas. Härvidlag bör också beaktas att ett motsatt rättsläge skulle innebära att grunderna för det svenska skattesystemet rubbas till förmån för ett fåtal särfall.

4.4 Något särskilt om sponsring

Av analysen ovan framgår att utdelningsbeskattning kan aktualiseras i ett flertal olika uttagsbeskattningssituationer. Mot bakgrund av detta anser jag att det kan vara intressant att också göra en kort utblick över en närliggande situation, nämligen sponsring. Sponsring kan förenklat ske på två olika sätt, antingen lämnas bidrag i form av kontanta medel, eller så lämnas bidrag i form av rabatterade, alternativt gratis, varor eller tjänster. Nedan ges en redogörelse beträffande utdelningsbeskattning vid sponsringssituationer. Mot bakgrund av arbetets begränsade utrymme tar redogörelsen endast hänsyn till den situation att ett aktiebolag sponsrar en ideell förening, vilket torde vara den vanligast förekommande situationen. Först ska dock en översikt av praxis på sponsringsområdet göras. På grund av begränsat utrymme kan ingen fullständig genomgång av praxis ske, utan utgångspunkten för

¹⁰⁹ Se t.ex. Wiman, SN 2004, s. 232 som anser att värdet av UPL-förarbetet är begränsat.

den fortsatta diskussionen begränsas till RÅ 2000 ref. 31 I och II., där HFD uttalade att;

”[...]sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna. Den omständligheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär således inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.”¹¹⁰

HFD:s uttalande utgör fortfarande gällande rätt.¹¹¹ Det kan således tänkas förekomma ett stort antal situationer där ett företags utgifter för sponsring inte anses avdragsgilla, utan istället skatterättsligt anses utgöra en gåva på grund av brist på motprestationer eller verksamhets samband. Den eventuella avdragsrätten för sponsringsutgifter kan således bli föremål för en alldeles egen diskussion, vilket också har skett inom doktrin.¹¹² Inom ramen för detta arbete är det dock en annan fråga som är av primärt intresse, nämligen huruvida en sponsringsutgift kan medföra utdelningsbeskattning för den som äger det sponsrande subjektet. Utan att göra anspråk på att klargöra den exakta innebörden av gällande rätt vill jag åtminstone ta tillfället i akt och problematisera det rådande rättsläget som jag anser vara oklart avseende eventuell utdelningsbeskattning i samband med sponsringssituationer.

Om man börjar med att granska de sponsringssituationer där sponsringen består i en möjlighet för det sponsrade subjektet att förvärva varor eller tjänster till ett pris som understiger marknadsvärdet kan det konstateras att det i dessa fall kan vara fråga om uttagsbeskattningssituationer.¹¹³ Uttagsbeskattning aktualiseras i princip så snart ett värde lämnar näringsverksamheten utan att marknadsmässig ersättning erhållits i utbyte. Pålsson har i sin bok angett de situationer då han anser att uttagsbeskattning vid sponsring kan komma i fråga, nämligen; ”[...] om (i) en gåva till den sponsrade föreligger, om (ii) erforderligt samband saknas med den bedrivna verksamheten, eller om (iii) den sponsrades motprestation understiger marknadsvärdet av den tillgång eller tjänst som tagits ut ur verksamheten utan att detta är affärsmässigt motiverat”.¹¹⁴ Avgörande för att det ska vara fråga om en uttagsbeskattningssituation i samtliga situationer är dock att det sponsrade bolaget inte erhållit ersättning motsvarande marknadsvärdet för det som överlåtits. Det bör också noteras att till vederlaget även räknas eventuella motprestationer som sponsorn erhåller till följd av sitt bidrag. Dessa motprestationer ska värderas marknadsmässigt. Av det sagda framgår att sponsring i form av rabatterade varor eller tjänster kan komma att föranleda

¹¹⁰ RÅ 2000 ref. 31 I, sjunde stycket från slutet i HFD:s domskäl.

¹¹¹ HFD:s uttalande har bekräftats utgöra gällande rätt i ett avgörande lämnat den 10/1 2012 av kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6371-10.

¹¹² Se t.ex. Pålsson, Sponsring, samt i skatterättsliga tidsskrifter Pålsson, SN 2000, s. 630ff. Thunberg, SvSkT 2004, s. 723ff., Munck-Persson, SvSkT 2006, s. 41ff., samt Bjuvberg, SN 2007, s. 101ff.

¹¹³ Pålsson, Sponsring, s. 26ff., jfr även Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 820-2000, avgjort 2002-01-21.

¹¹⁴ Pålsson, Sponsring, s. 27.

uttagsbeskattning av sponsorn, men det återstår fortfarande att besvara huruvida det medför att också utdelningsbeskattning bör ske.

Som har redogjorts för ovan, jämför 4.2.3, anser jag att det inte finns något i HFD:s avgöranden i Sipano II och III som talar emot att samma principer som tillämpades i dessa fall också bör tillämpas vid uttagsbeskattningssituationer där överlåtelsen sker från ett aktiebolag till en ideell förening. Det kan, mot bakgrund av det sagda, argumenteras för att utdelningsbeskattning bör ske också i den mån sponsring innebär att det uppkommer en underprisöverlåtelse som varken är affärsmässigt motiverad eller utgör en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt reglerna i 23 kap. IL, jämför ovan 4.2.1.1, 4.2.2.1 samt 4.2.3. Möjligheterna att medge undantag från utdelningsbeskattning torde i så fall vara desamma som vid övriga bedömningar som sker enligt de principer som HFD slog fast i Sipano II och III, se 4.2.1.4 ovan, vilket innebär att det centrala bör vara huruvida ägarna i det sponsrande subjektet kan anses *förfogat* över det värde som överförs genom sponsringen. I sammanhanget bör även uppmärksammas de brister som riskerar att uppkomma om uttagsbeskattning sker utan att kombineras med utdelningsbeskattning, se den redogörelse som gjorts under 4.3 ovan.

Om man istället undersöker en sponsringssituation där bidrag lämnas i form av kontanta medel kan konstateras att en sådan överföring inte medför uttagsbeskattning enligt HFD:s avgörande i RÅ 2000 not. 86. Det centrala vid denna typ av sponsring är istället den eventuella avdragsrätten hos det sponsrade subjektet. Avdragsrätten kan härvid sägas fylla motsvarande funktion som uttagsbeskattningen vid sponsring som sker genom rabatterade varor eller tjänster. Till skillnad från en överlåtelse av en vara eller en tjänst, där tillgången normalt utgörs av obeskattade medel, kan en överlåtelse av kontanter aldrig avse något annat än beskattade medel. Bakgrunden till det sagda är att ett bolag normalt erhåller avdrag vid inköp av exempelvis varor som sedan säljs och skapar intäkter i bolaget. Det är genom försäljningen av varor eller tjänster och de intäkter som detta genererar som bolaget tillförs kontanta medel, vilket leder till att bolaget beskattas för intäkterna. Genom att uttagsbeskattning sker vid sponsring i form av rabatterade varor eller tjänster tillförsäkras att skatteuttaget ur bolaget blir lika stort som om varan eller tjänsten sålts för marknadsvärdet, vilket innebär att det inte finns någon möjlighet att det övervärde som överförs genom sponsringen undgår att beskattas. Mot bakgrund av det sagda krävs det att motsvarande hinder mot att överföra obeskattade medel vid sponsring i form av kontanter föreligger eftersom det annars skulle uppstå en brist på neutralitet i beskattningen.

Eftersom kontanta medel, vilket konstaterades ovan, alltid måste utgöra beskattade medel i bolaget kan det inte ske någon uttagsbeskattning vid en överlåtelse av kontanter utan att det blir fråga om att samma medel beskattas två gånger, vilket inte är syftet med uttagsbeskattningsreglerna. Istället får regler användas som tar sikte på att förhindra att avdrag medges för de överförda kontanterna och på det sättet förhindrar att det är obeskattade medel som överförs genom sponsringen. För det sponsrande subjektet har således avdragsrätten stor betydelse; om avdragsrätt anses föreligga finns möjlighet att erhålla avdrag för det belopp som överförs till det sponsrade subjektet och således kan sponsringen sägas ske med obeskattade medel. Om avdrags-

rätt istället vägras medges inget avdrag varpå det sponsrade subjektet får finna sig i att sponsringen endast kan ske med beskattade medel.

Hur ser då regleringen av avdragsrätten ut vid situationer där sponsring sker med kontanta medel? Frågan besvarades av HFD i RÅ 2000 ref. 31 där man inte ansåg att det fanns skäl att vägra avdragsrätt på grund av att det sponsringsbidrag som lämnats inte kunde anses uppfylla kravet på att utgöra en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande som finns i 16 kap. 1 § IL. Skäl att vägra avdragsrätt kan dock ändå anses föreligga, vilket HFD motiverade med att sponsringen kan träffas av gåvoförbudet i 9 kap. 2 § IL. Det får härvid antas att HFD ansett att gåvoförbudet i 9 kap. 2 § IL ska ses som *lex specialis* i förhållande till den allmänna regeln om avdragsrätt i 16 kap. 1 § IL och således medföra att skäl att vägra avdragsrätt föreligger även för kostnader som är avdragsgilla enligt 16 kap. 1 § IL för situationer där 9 kap. 2 § IL är tillämplig.¹¹⁵ Vad gällde gåvoförbudets omfattning vid sponsring uttalade HFD att "[...] sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna".¹¹⁶ Det finns således en inte obetydlig risk att sponsring träffas av gåvoförbudet, vilket medför att kostnadsavdrag inte medges för sponsringsutgiften. Det återstår dock att besvara om det vägrade kostnadsavdraget också medför att utdelningsbeskattning ska ske.

HFD har i RÅ 2007 not. 161 ansett att utdelningsbeskattning ska ske på samma grunder som vid en underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag för en situation då ett aktiebolag genomförde en donation till en stiftelse. Målet avsåg visserligen inte sponsring, och det förekom också uttagsbeskattning för delar av de tillgångar som skulle överlåtas, men det är ändå min åsikt att det är relevant att åtminstone ifrågasätta huruvida det faktum att en sponsringsutgift skatterättsligt anses utgöra en gåva skulle kunna medföra att utdelningsbeskattning ska ske i enlighet med de principer som fastslogs i RÅ 2007 not. 161. Frågan har också uppmärksammats i doktrin där det påpekats att rättsläget är oklart gällande den skatterättsliga behandlingen av icke-avdragsgilla sponsringsutgifter vid utdelningsbeskattningen.¹¹⁷

Enligt vad som uttalats ovan, se 4.2.3.1, har jag ansett att en överlåtelse från ett aktiebolag till en ideell förening bör jämföras med en överlåtelse till en stiftelse vid den skattemässiga behandlingen. Vid ett antagande att motsvarande principer ska ligga till grund också för bedömningen av en sponsringsutgift som skatterättsligt anses utgöra en gåva, innebär det att utdelningsbeskattning bör ske i den mån sponsringen varken är affärs- mässigt motiverad eller utgör en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt reglerna i 23 kap. IL, jämför ovan 4.2.1.1, 4.2.2.1 samt 4.2.3. Särskilt möjligheten att underlåta utdelningsbeskattning i den mån sponsringen är affärs- mässigt motiverad är intressant mot bakgrund av att HFD uttalat att en icke-avdragsgill sponsringsutgift som är ägnad att förbättra sponsorns goodwill ändå kan vara *kommersiellt motiverad*, något som dock inte förtar

¹¹⁵ Jfr HFD:s domskäl i RÅ 2000 ref. 31 I.

¹¹⁶ RÅ 2000 ref. 31 I, sjunde stycket från slutet i HFD:s domskäl.

¹¹⁷ Bl.a. har frågeställningen kring sponsring och utdelningsbeskattning påtalats av Melz i SN 2008, s. 234.

sponsringens karaktär av gåva.¹¹⁸ Det kan således diskuteras huruvida *kommersiellt motiverad* i RÅ 2000 ref. 31 I bör anses ha motsvarande innebörd som det i Sipano II och III uttalade *affärsmässigt motiverad*. Om man skulle anse att uttrycken har motsvarande innebörd hamnar man i den märkliga situationen att en sponsringsutgift anses affärsmässigt motiverad trots att den inte är avdragsgill, utan skatterättsligt anses utgöra en icke-avdragsgill gåva. Situationen får som sagt anses märklig, samtidigt som det sannolikt är så att många av de företag som idag är delaktiga i någon form av sponsring ser sina sponsringsutgifter som affärsmässigt motiverade utgifter som bidrar till ökad goodwill, bra PR eller dylikt.

Ytterligare osäkerhet uppkommer genom att HFD i Sipano II och III uttalade att utdelningsbeskattningen skulle ske på grund av att aktieägarna *förfogat* över det överförda övervärdet. Som har påpekats ovan har betydelsen av detta diskuterats av Melz, se 4.2.1.4, och jag har instämt i vad som uttalats av Melz. Det är därför min åsikt att det, under förutsättning att bedömningen av sponsringsutgifter ska ske i enlighet de principer som fastslogs i Sipano II och III, bör vara så att det eventuella *förfogandet* från aktieägarnas sida utgör en central fråga vid bedömningen av huruvida utdelningsbeskattning ska ske. Det sagda innebär att utdelningsbeskattning inte bör aktualiseras för en sponsringsutgift som uppkommit efter en beslutsprocess i vilken det sponsrande bolagets aktieägare överhuvudtaget inte deltagit.

Vidare kan det ifrågasättas om utdelningsbeskattning ska ske i situationer där aktieägarna varit delaktiga i att fatta beslut om sponsringen, men det rör sig om en sponsringsutgift som ligger i intresset för den av bolaget bedrivna verksamheten och förhållandet mellan sponsorn och det sponsrade subjektet inte är sådant att aktieägaren gynnas personligen genom sponsringen. Härvid bör påpekas att ett aktiebolags verksamhet normalt har ett enda syfte, nämligen att generera vinst till aktieägarna, vilket i så fall innebär att sponsring som sker i syfte att öka bolagets vinst också bör anses ligga i verksamhetens intresse.¹¹⁹ De nu nämnda omständigheterna kan användas för att argumentera för att sponsringen är så väl affärsmässigt motiverad, som att det inte är fråga om ett sådant *förfogande* från aktieägarens sida att utdelningsbeskattning ska ske.

Något säkert svar på huruvida sponsringsutgifter är av sådan karaktär att de bör föranleda utdelningsbeskattning är enligt min mening inte möjligt att ge. De bedömningar som har gjorts ovan är baserade på förutsättningen att de principer som fastslogs av HFD i Sipano II och III, vilka därefter genom RÅ 2007 not. 161 utsträcktes till att avse också underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till en stiftelse, både kan och ska tillämpas vid en situation där antingen uttagsbeskattning eller vägrat kostnadsavdrag aktualiseras på grund av sponsring. Den avgörande frågan är huruvida det är en förutsättning som är rimlig eller inte. Det som talar för att principerna skulle kunna äga tillämpning, enligt min åsikt, är bland annat att domskälen i de aktuella målen är relativt generell avfattade och därigenom lättare att överföra också till andra situationer med andra omständigheter. Samtidigt talar det faktum att inget av målen avser, eller ens nämner sponsringssituationer, emot en

¹¹⁸ RÅ 2000 ref. 31 I, sjunde stycket från slutet i HFD:s domskäl.

¹¹⁹ Jfr det presumerade vinstsyftet i 3 kap. 3 § ABL.

utvidgning. Något säkert svar på huruvida principerna bör utsträckas eller inte kan jag således inte ge. Att jag ändå valt att redogöra för hur de skatterättsliga bedömningarna bör ske *om* principerna från Sipano II och III skulle utsträckas till att även tillämpas på sponsringssituationer beror på att jag önskat synliggöra de skattemässiga konsekvenser som det skulle kunna innebära. Det bör således understrykas att bedömningarna enligt ovan är förenade med stor osäkerhet och snarare bör ses som en illustration av osäkerheten kring vad som utgör gällande rätt, än som ett uttryck för gällande rätt.

De omständigheter som har belysts ovan och som jag menar är sådana som skulle kunna användas för att argumentera för att utdelningsbeskattning inte bör ske i vissa situationer utgör ytterligare tecken på det osäkra rättsläget. Dessa omständigheter visar egentligen bara att även om man ponerar att de principer som fastslogs i Sipano II och III både kan och ska utsträckas till att också tillämpas vid sponsringssituationer så återstår fortfarande en väsentlig osäkerhet kring vilka omständigheter som kan medföra att utdelningsbeskattning bör underlåtas. Vilken relevans, om någon, som skulle tillmätas dessa omständigheter vid den skatterättsliga bedömningen av en sponsringssituation är oklar.

Mig veterligen har det ännu inte prövats i en allmän domstol huruvida en sponsringsutgift kan föranleda utdelningsbeskattning. Kanske kommer Skatteverket i framtiden att uttrycka en åsikt i frågan i form av ett ställningstagande eller genom sin inställning i framtida taxeringsprocesser eller förhandsbesked. Kanske kan dagens tystnad ses som ett uttryck för att Skatteverket inte anser att frågan är av något större intresse.¹²⁰ Oavsett vilket så är det för tidigt att i dagsläget dra några slutsatser kring rättsläget på området – det enda som kan sägas idag är att det är osäkert exakt vad som gäller, men att det finns en risk att sponsringsutgifter som inte anses avdragsgilla kan föranleda utdelningsbeskattning.

Avslutningsvis kan konstateras att det, i den mån avdrag medges för en sponsringsutgift, inte bör vara aktuellt att utdelningsbeskatta eftersom sponsringsutgiften då ansetts vara en normal, avdragsgill, omkostnad i det sponsrade bolaget oavsett om avdragsrätt uppkommit på grund av tillräckliga direkta motprestationer eller på grund av tillräckligt verksamhets samband mellan sponsorn och det sponsrade subjektet. På motsvarande sätt bör inte utdelningsbeskattning aktualiseras vid sponsring som lämnats i form av rabatterade varor eller tjänster, men som inte föranleder uttagsbeskattning. Om uttagsbeskattning inte sker beror det på att något uttag inte anses skett, vilket normalt också innebär att avyttringen anses vara marknadsmässig.

¹²⁰ Det kan dock konstateras att Skatteverket redan 2005 publicerade ett ställningstagande avseende avdragsrätt vid sponsring, Skatteverkets ställningstagande 2005-06-27.

5 Avslutning

Syftet med detta arbete har varit att belysa utdelningsbeskattningen inom ramen för det svenska skattesystemet, med fokus på situationer där uttagsbeskattning sker, eller där rätt till kostnadsavdrag vägrats. Nedan följer en genomgång av de slutsatser som kan dras rörande utdelningsbeskattningens omfattning vid dessa situationer.

Det kan konstateras att utdelningsbeskattning kan aktualiseras vid sådana situationer där uttagsbeskattning sker. Analysen i arbetets kapitel 4 har till större delen fokuserat på underprisöverlåtelser mellan ett antal olika subjekt och där har även redogjorts för min tolkning av gällande rätt och hur jag anser att den skatterättsliga bedömningen av dessa situationer bör ske. Att återge hur dessa bedömningar ska ske för varje enskild situation låter sig dock inte göras här, utan istället får fokus ligga på de mer generella slutsatser som kan dras av analysen.

Inledningsvis kan konstateras att den åsikt lagstiftaren uttryckte i samband med införandet av UPL, det vill säga att det i ekonomisk mening endast finns två sätt på vilka övervärden kan överföras mellan aktiebolag, nämligen genom utdelning och kapitaltillskott, tycks ha fått stort genomslag i praxis, även vid transaktioner mellan andra subjekt än endast aktiebolag. Det sagda innebär att utrymmet för utdelningsbeskattning i samband med uttagsbeskattningssituationer numera får anses vara betydligt större än vad som gällde enligt Sipanomålet från 1992.

Ett större utrymme för utdelningsbeskattning är inte oproblematiskt, utan tvärtom aktualiserar det ett flertal frågor. Bland annat kan det ifrågasättas om gällande rätt verkligen kan anses vara helt förenlig med *skatteförmågeprincipen* i de situationer där utdelningsbeskattning sker trots att den skattskyldige inte erhållit någon faktisk intäkt med vilken skatten kan erläggas. Min åsikt är dock att en viss osäkerhet kring förenligheten med *skatteförmågeprincipen* nog får accepteras som en följd av den förändring av rättsläget som har skett genom Sipano II och III, mot bakgrund av att det är en förändring som innebär att gällande rätt numera upprätthåller sambandet mellan uttags- och utdelningsbeskattningen och därigenom står i bättre samklang med grunderna för det svenska skattesystemet.

Vidare kan det uppmärksammas att HFD:s avgöranden i Sipano II och III samt det därpå följande avgörandet RÅ 2007 not. 161 har bidragit till en osäkerhet kring huruvida utdelningsbeskattning också bör ske i samband med sponsring. Det kan härvid konstateras att jag har redogjort för hur sponsring skulle kunna bedömas i fråga om utdelningsbeskattning utifrån de principer som fastslogs i Sipano II och III. Huruvida dessa principer verkligen kan utsträckas till att avse också sponsringssituationer är dock en osäker fråga, liksom vilka omständigheter, om några, som skulle kunna anses en möjlighet att underlåta eventuell utdelningsbeskattning i samband med sponsring. Det enda som kan konstateras med någon grad av säkerhet är att det föreligger en risk för att sponsringsutgifter som inte anses avdragsgilla, alternativt föranleder uttagsbeskattning av det sponsrande subjektet, kan föranleda utdelningsbeskattning.

Det kan således konstateras att gällande rätt ger upphov till problem och frågetecken av olika slag. Ur ett helhetsperspektiv är det dock min åsikt att gällande rätt i de allra flesta fall kommer att leda till en enhetlig rättstillämpning som är förenlig med grunderna för det svenska skattesystemet. Det bör påpekas att det ligger lite i skatterättens natur att resultatet riskerar att bli något av en kompromiss när olika principer för beskattningen ska förenas och uppfyllas inom ramen för ett regelverk. Mot bakgrund av dessa svårigheter tycker jag ändå att de skatterättsliga bedömningar som redogjorts för i analysen ovan på ett bra sätt förenar och tillgodoser både de grundläggande principerna för det svenska skattesystemet och det behov som ett modernt rättssamhälle har av ett fungerande och, i möjligaste mån, lättillämpat skattesystem.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

SOU 1926:18, *Betänkande angående beskattning av inländska personers inkomst och förmögenhet.*

SOU 1993:29, *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*

Prop. 1927:102, *med förslag till kommunalskattelag, m.m.*

Prop. 1928:213, *med förslag till kommunalskattelag, m.m.*

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

Prop. 1993/94:50, *fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*

Prop. 1994/95:25, *vissa ekonomisk-politiska åtgärder, m.m.*

Prop. 1998/99:15, *omstruktureringar och beskattning.*

Prop. 1999/2000:2, *inkomstskattelagen.*

Prop. 2004/05:85, *ny aktiebolagslag.*

Prop. 2008/09:37, *förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse.*

Prop. 2012/13:1, *budgetpropositionen för 2013.*

SKV 327, *Handledning för stiftelser och ideella föreningar, år 2012.*
(Citeras SKV 327).

SKV 399, *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering.*
(Citeras SKV 399).

Skatteverkets ställningstagande 2005-06-27, *riktlinjer, avdragsrätt för sponsring.* (Citeras Skatteverkets ställningstagande 2005-06-27).

Artiklar

Arvidsson R, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor – några synpunkter med anledning av en doktorsavhandling, SvSkT 1999 s. 195ff.*

Arvidsson R, *Uttags- och utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse från ideell förening, SvSkT 2007, s. 481ff.*

Bergkvist S-Å, *Vad är utdelning?, SvSkT 2004, s. 152ff.*

Bergström S, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003 s. 2ff.*

Bergström S, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång, SN 2003, s. 645f.*

- Bjuvberg J, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, SN 2007, s. 101ff.
- Cohen M, *Rättsfiguren aktieägartillskott – en civilrättslig översikt*, SvJT 1994 s. 513ff.
- Hultqvist A, *Leasingdomarna – en analys och kommentar*, SN 1999 s. 395ff.
- Melz P, *När föreligger utdelning skatterettsligt? – synpunkter mot bakgrund av RÅ 2007 not. 161*, SN 2008, s. 225ff.
- Munck-Persson B, *Går det att ta sig ur den onda cirkeln när det gäller avdrag för sponsring?*, SvSkT 2006, s. 41ff.
- Möller L, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, SN 2003 s. 574f.
- Möller L, *Genomsyn av rättshandlingar*, SN 2011, s. 529ff.
- Nilsson P, *Sipano 2 – en lägesrapport beträffande näringsbetingade andelar*, SvSkT 2004, s. 427ff.
- Nilsson P, *Sipano 3*, SvSkT 2004, s. 708ff.
- Påhlsson R, *Avdrag för sponsring*, SN 2000, s. 630ff.
- Thunberg B, *Sponsringsavdrag i förlängd långbänk*, SvSkT 2004, s. 723ff.
- Wiman B, *Rättsfallskommentar till Sipano II*, SN 2004, s. 221ff.

Litteratur

- Bergström S, *Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber Förlag, 1978. (Citeras Bergström).
- Borg P, *Historiska perspektiv på skattepolitikens framtida förutsättningar*, Globaliseringsrådet, Regeringskansliet 2008. (hämtad från www.sweden.gov.se/content/1/c6/11/80/63/ed3854ad.pdf)
- Burmeister J, *Verklig innebörd – en studie av inkomstskattepraxis*, Norstedts Juridik, 2012. (Citeras Burmeister).
- Dahlberg M, *Ränta eller kapitalvinst – grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen – särskilt vad gäller finansiella instrument i gränlandet mellan lånekapital och eget kapital*, Iustus Förlag, 2011. (Citeras Dahlberg).
- Gäverth L, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor – En skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag*, Reprocentralen HSC, 1999. (Citeras Gäverth).
- Hemström C, *Organisationernas rättsliga ställning*, 8 uppl, Norstedts Juridik, 2011. (Citeras Hemström).

- Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg C, Simon-Almendal T, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 13 uppl, Studentlitteratur, 2011. (Citeras Lodin m.fl.).
- Melz, P, *Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen - RÅ 2004 ref 1 som illustration*, I: Vänbok till Per Anclow, Iustus Förlag, 2004. (Citeras Melz, Festskrift till Per Anclow).
- Persson Österman R, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, 1997. (Citeras Persson Österman).
- Påhlsson R, *Inledning till skatterätten*, 3 uppl, Iustus förlag, 2004. (Citeras Påhlsson, Inledning till skatterätten).
- Påhlsson R, *Sponsring – Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, 2 uppl, Iustus Förlag, 2007. (Citeras Påhlsson, Sponsring).
- Rabe G, Hellenius R, *Det svenska skattesystemet*, 24 uppl, Norstedts juridik, 2011. (Citeras Rabe och Hellenius).
- Sandström K, Svensson U, *Utdelning och reavinst – och övriga speciella regler för fåmansföretag*, 3 uppl, Björn Lundén Information, 2000. (Citeras Sandström och Svensson).
- Sandström T, *Svensk aktieföretagsrätt*, 4 uppl, Norstedts Juridik, 2012. (Citeras Sandström).
- Tjernberg M, *Beskattning av fåmansföretag*, 6 uppl, Thomson Fakta AB, 2006. (Citeras Tjernberg).

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från HFD

RÅ 1985 Aa 192
RÅ 1987 ref. 51
RÅ 1989 ref. 101
RÅ 1989 ref. 119
RÅ 1990 ref. 114
RÅ 1990 not. 463
RÅ 1990 not. 464
RÅ 1992 ref. 56
RÅ 1992 not. 237
RÅ 1992 not. 238
RÅ 1999 not. 100
RÅ 1999 not. 211
RÅ 2000 not. 86
RÅ 2001 not. 24
RÅ 2004 ref. 1
RÅ 2004 ref. 140
RÅ 2006 ref. 45
RÅ 2007 ref. 5
RÅ 2007 not. 161
RÅ 2009 ref. 68
Mål nr. 388—390-11, avgjort 2011-04-11.
Mål nr. 5721—5724-11, avgjort 2012-06-27.

Rättsfall från kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 820-2000, avgjort 2002-01-21.
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4442-11, avgjort 2012-06-04.

Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2481--2482-11, avgjort 2012-10-01.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2750-03, avgjort 2007-03-15.
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8088-09, 8089-09, 8090-09, avgjort 2010-11-17.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 518--519-10, avgjort 2011-05-25.
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3041--3045-10, avgjort 2011-05-27.
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3344--3347-10, avgjort 2011-07-08.
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4723--4731-11, avgjort 2012-09-10.