

**Finansdepartementet**

Skatte- och tullavdelningen  
Enheten för företagsbeskattning, S1  
Christina Rosén  
Telefon 08-405 16 79

## Promemoria med förslag till ändring i reglerna om beskattningen vid underprisöverlåtelser

### 1. Bakgrund

#### 1.1 Allmänt

Under hösten 1998 beslutade riksdagen om nya skatteregler för omstruktureringar av företag (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67, SFS 1998:1600 m.fl.). Lagstiftningen byggde på Företagskatteutredningens betänkande Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1). De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1999. Underprisöverlåtelser var ett av de områden som omfattades av den nya lagstiftningen.

Före 1998 års lagstiftning fanns det inga särskilda regler om när underprisöverlåtelser inte skulle medföra uttagsbeskattning. Det fanns bara en regel om att uttagsbeskattning inte skulle ske om det förelåg särskilda skäl mot det. Förutsättningarna för att underlåta uttagsbeskattning vid omstruktureringar var i stället sedan länge fastlagda i praxis. Det krävdes att

- 1) det skulle föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtaren och förvärvaren,
- 2) överlåtelserna skulle vara ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen,
- 3) överlåtelserna inte direkt eller indirekt skulle medföra någon otillbörlig skatteförmån, och att
- 4) skattemässiga omsättningstillgångar inte till följd av överlåtelserna fick skifta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar.

Bestämmelserna om underprisöverlåtelser fanns under år 1999 i en särskild lag, lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till under-

pris (UPL). Lagen upphörde att gälla den 1 januari 2000 i samband med att den nya inkomstskattelagen (1999:1229), IL, trädde i kraft och bestämmelserna finns numera i 23 kap. IL.

En överlåtelse till underpris som inte är affärsmässigt motiverad medför normalt uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. I den nya lagstiftningen anges konkret under vilka förutsättningar en sådan överlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning. Det är endast kravet på att överlåtelsen inte får medföra en otillbörlig skatteförmån som har behållits från vad som tidigare gällde enligt praxis. Kravet finns inte uttryckt i lagtexten. De nya reglerna är i stället konstruerade på ett sådant sätt att uttagsbeskattning alltid kan ske i de fall en otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppkomma. Ett förfarande som inte medför uttagsbeskattning enligt den nya lagstiftningen bör därför normalt inte kunna falla inom tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt (prop. 1998/99:15 s. 147).

## 1.2 Beskattningen vid en underprisöverlåtelse

I den nya lagstiftningen regleras vad som krävs för att en överlåtelse till underpris inte skall medföra uttagsbeskattning. Dessutom finns det bestämmelser om de övriga beskattningskonsekvenserna när en sådan överlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning.

Med *underprisöverlåtelse* avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 23 kap. 14–29 §§ IL är uppfyllda (23 kap. 3 § IL). En underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 § IL). Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp (23 kap. 10 § IL).

Utgångspunkten i den nya lagstiftningen är att underprisöverlåtelser inte skall medföra några beskattningskonsekvenser för direkta och indirekta ägare i företaget som är avtalsparter i en underprisöverlåtelse. Det innebär att det värde som överförs genom överlåtelsen inte skall behandlas som utdelning hos någon som direkt eller indirekt äger andelar i överlåtaren. Det överförda värdet skall inte heller behandlas som förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i förvärvaren.

När UPL trädde i kraft gällde fortfarande de s.k. stoppreglerna, dvs. de särskilda skatteregler som tog sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare. Bestämmelserna fanns i punkt 14 av anvisningarna till 32 § i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370). En av de situationer som reglerades var när en delägare i ett fåmansföretag eller en delägaren närstående person förvärvade egendom från företaget till ett pris som understeg egendomens marknadsvärde. Ett belopp

motsvarande skillnaden skulle då beskattas som intäkt i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren. För att inte denna stoppregel skulle medföra beskattning när UPL var tillämplig infördes en bestämmelse som gjorde ett undantag för den situationen (prop. 1998/99:15 s. 295).

Flertalet av stoppreglerna slopades genom ny lagstiftning som trädde i kraft den 31 december 1999 (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, rskr. 1999/2000:65, SFS 1999:1149–1150). Stoppregeln om förvärv till underpris upphävdes. Detta innebar i sin tur att man även upphävde det undantag från beskattning i inkomstslaget tjänst som gällde när UPL var tillämplig. För att inte förvärvaren skulle behöva ta upp skillnaden mellan det skattemässiga värdet och marknadsvärdet vid en underprisöverlåtelse föreslog skatteutskottet en justering av bestämmelserna om beskattning när uttagsbeskattning inte skall ske (bet. 1999/2000:SkU5 s. 12 och 13). Eftersom UPL skulle upphävas i samband med att IL trädde i kraft föreslog skatteutskottet motsvarande justering i förslaget till 23 kap. 11 § första stycket IL (bet. 1999/2000:SkU2 s. 9). Riksdagen beslutade i enlighet med skatteutskottets två förslag.

### 1.3 Problem med den nuvarande lagstiftningen

Vid underprisöverlåtelser gäller numera bl.a. följande. Om tillgången överlåts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt (23 kap. 11 § första stycket IL). Om förvärvaren är en fysisk person och ersättning inte lämnas gäller detta inte för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller det inte för det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen (23 kap. 11 § andra stycket IL). Om tillgången överlåts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas detta på de fysiska personerna (23 kap. 11 § tredje stycket IL).

Avsikten med bestämmelsen i 23 kap. 11 § första stycket IL är *dels* att den som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning, *dels* att förvärvaren inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsens ordalydelse tillåter dock ett något vidare tillämpningsområde än vad som var avsikten. Bestämmelsen gäller t.ex. även för en person som direkt eller indirekt äger andel i förvärvaren. En underprisöverlåtelse där en sådan person inte behöver ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen i inkomstslaget tjänst skulle kunna medföra en otillbörlig skatteförmån.

Den aktuella situationen kan illustreras med ett exempel. Ett börsnoterat företag (XAB) tänker överlåta en näringsfastighet till ett nystartat dotterföretag (NAB) för en ersättning som understiger marknadsvärdet. För att en underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång inte skall medföra

uttagsbeskattning krävs att överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 17 § första stycket IL). Om XAB innehar mer än 90 % av andelarna i NAB, har XAB avdragsrätt för koncernbidrag som lämnas till NAB. XAB låter först sin verkställande direktör (Y) förvärva 9 % av andelarna i NAB. Y:s andelar är inte kvalificerade enligt 57 kap IL. Han omfattas därför inte av de särskilda skatteregler (de s.k. 3:12-reglerna) som innebär att aktiva andelsägare på visst sätt skall dela upp intäkter i form av utdelning och kapitalvinst i inkomstlagen kapital och tjänst. När näringsfastigheten sedan överläts till underpris till NAB medför detta inte någon uttagsbeskattning för XAB. Marknadsvärdet på aktierna i NAB stiger till följd av underprisöverlåtelsen. Y behöver enligt bestämmelsens ordalydelse likväl inte ta upp sin andel av skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och dess skattemässiga värde som intäkt i inkomstlaget tjänst. När Y sedan säljer sina andelar i NAB beskattas hela vinsten, inklusive det övervärde som beror på underprisöverlåtelsen, i inkomstlaget kapital. Eftersom skattebelastningen i inkomstlaget kapital är lägre än i inkomstlaget tjänst uppkommer en inte avsedd skatteförmån för Y. Dessutom får Y uppskov med beskattningen av beloppet till dess han avyttrar sina andelar i NAB.

## 2. Förslag

### 2.1 Beskattningen vid underprisöverlåtelser

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen om att en underprisöverlåtelse från ett företag inte skall medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen tas upp som intäkt i inkomstlaget tjänst inskränks till att gälla för förvärvaren, den som innehar en kvalificerad andel i förvärvaren eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i förvärvaren.

**Skälen för promemorians förslag:** Utgångspunkten i lagstiftningen om underprisöverlåtelser är att uttagsbeskattning bara får underlåtas om detta inte skulle leda till en otillbörlig skatteförmån. Lagstiftningen är utformad på ett sådant sätt att det inte skall vara möjligt att uppnå skattefördelar när överlåtelsen inte medför uttagsbeskattning.

Om tillgången överläts av ett företag gäller enligt 23 kap. 11 § första stycket IL att överlåtelsen inte skall medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. Avsikten med bestämmelsen är dels att direkt eller indirekt ägare i överlåtaren inte skall ta upp mellanskillnaden som utdelning, dels att förvärvaren inte skall ta upp mellanskillnaden som intäkt i inkomstlaget tjänst. Bestämmelsen har emellertid fått en sådan utformning att inte heller direkt eller indirekt ägare i förvärvaren behöver ta upp mellanskillnaden i inkomst-

slaget tjänst. En underprisöverlåtelse kan därför i vissa fall medföra en otillbörlig skatteförmån för en sådan andelsägare.

En fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i förvärvaren kan vara anställd i överlåtaren. En underprisöverlåtelse innebär att marknadsvärdet på andelarna i förvärvaren ökar. Överlåtelsen borde därför medföra att den anställde andelsägaren tar upp en viss del av skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst. I stället får andelsägaren uppskov med beskattningen tills han säljer andelarna och då tas mellanskillnaden upp i inkomstslaget kapital. Detta innebär alltså att andelsägaren dels får uppskov med beskattningen, dels att skattebördan blir lägre än om han tagit upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. Detta är inte rimligt. Det var inte heller meningen att bestämmelsen skulle innebära detta när den ändrades i samband med att stoppreglerna slopades. För att kunna motverka denna typ av otillbörliga skatteförmåner bör bestämmelsen ändras.

En underprisöverlåtelse bör liksom hittills inte medföra att direkt eller indirekt ägare i överlåtelsen skall behöva ta upp skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen som utdelning. Förvärvaren skall inte heller fortsättningsvis behöva ta upp mellanskillnaden som intäkt i inkomstslaget tjänst. Däremot kan det i vissa fall vara motiverat att en direkt eller indirekt ägare i förvärvaren tar upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. Frågan är emellertid om det är nödvändigt att en underprisöverlåtelse medför beskattning i inkomstslaget tjänst för samtliga andelsägare i förvärvaren.

Om en fysisk person innehar en *kvalificerad* andel i förvärvaren ställer sig saken något annorlunda. Det finns bara ett begränsat utrymme för att ta upp utdelning på en sådan andel i inkomstslaget kapital. Till den del utdelningen på en kvalificerade andelen överstiger gränsbeloppet tas den upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 7 § IL). Om en kvalificerad andel säljs skall 50 procent av den del av vinsten som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst (57 kap. 12 § första stycket IL). Skälen som talar för att ändra regeln i 23 kap. 11 § första stycket IL är därför inte lika starka när det gäller personer som innehar kvalificerade andelar som för andra andelsägare. Motsvarande resonemang gäller för personer som innehar kvalificerade andelar i företag som direkt eller indirekt äger en andel i förvärvaren.

Sammanfattningsvis bör reglerna ändras så att en underprisöverlåtelse inte skall medföra att förvärvaren, den som innehar kvalificerade andelar i förvärvaren eller den som indirekt genom innehav av kvalificerade andelar äger en andel i förvärvaren behöver ta upp skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst. För andra direkta eller indirekta andelsägare i förvärvaren kan däremot beskattning för mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst aktualiseras. Det bör understrykas att tjänstebeskattning enligt allmänna regler endast kan

komma i fråga för direkta eller indirekta andelsägare i förvärvaren som är eller har varit verksamma hos överlåtaren eller hos någon i intressegemenskap med denne.

Förslaget föranleder en ändring i 23 kap. 11 § IL.

## 2.2 Övergångsbestämmelser

För att förhindra att den aktuella bestämmelsen om beskattningen vid underprisöverlåtelser används för att uppnå otillbörliga skatteförmåner är det angeläget att den föreslagna ändringen kan börja tillämpas på överlåtelser som sker efter det att innehållet i promemorian blivit känt.

Samma dag som denna promemoria remitteras kommer regeringen att lämna en skrivelse till riksdagen. I skrivelsen föreslår regeringen att riksdagen med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skall besluta att det kommande lagförslaget skall tillämpas på överlåtelser som görs fr.o.m. dagen efter avlämnandet av skrivelsen.

## 3. Statsfinansiella effekter

Avsikten med den föreslagna ändringen är att upprätthålla intentionerna med den gällande lagstiftningen. Ändringen kan därför inte anses ge någon budgetförstärkning.

### 3. Lagtext

#### 3.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 23 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 23 kap.

##### 11 §

Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som *intäkt*.

Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon *som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren* skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som *utdelning*. Överlåtelsen skall inte heller medföra att skillnaden skall tas upp som *intäkt i inkomstslaget tjänst av*

1. *förvärvaren,*
2. *den som innehar en kvalificerad andel i förvärvaren, eller*
3. *den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i förvärvaren.*

Om tillgången överläts till en fysisk person och ersättning inte lämnas, gäller bestämmelserna i första stycket inte för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Om tillgången överläts till ett svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas på överlåtelser som görs efter den 1 februari 2001.