

Beskattning vid avyttring av tillgång som förvärvats genom utdelning

Av kammarrättsassessorn Peter Kindlund

Inledning

Riksdagen har under våren antagit vissa nya regler för beskattningen vid förfoganden över kapitaltillgångar vilka erhållits som skattefri utdelning (prop 1985/86:78, SkU 1985/86:21, rskr 133, SFS 1986:124). De nya bestämmelserna har intagits i 2 § 4 mom lagen om statlig inkomstskatt (SIL). De gäller endast för svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Syftet med lagstiftningen är att motverka opåkallade skatteförmåner när kapitaltillgångar, som erhållits i utdelning, försäljs av det mottagande företaget eller används av detta som avskrivningsobjekt.

Termen kapitaltillgång används i propositionen för att beteckna en tillgång som skulle reavinstbeskattas om den försäljs i stället för att delas ut. Det är i praktiken mestadels fråga om aktier och fastigheter. I denna artikel används beteckningen kapitaltillgång på samma sätt som i propositionen.

Bakgrund

Den nya lagstiftningen rör flera olika beskattningsområden. För förståelsens skull är det nödvändigt att redogöra för de berörda bestämmelserna. Redogörelsen har gjorts så kortfattad som möjligt. För denna artikels ändamål räcker det nämligen med att konstatera förekomsten av dessa bestämmelser och notera deras rättsverkan. Beskrivningen begränsas till att avse aktiebolag. Som nämnts ovan är emellertid de nya reglerna också tillämpliga på ekonomiska föreningar.

Utdelning av vinst i aktiebolag sker i de allra flesta fall genom utbetalning av pengar från bolaget till aktieägarna. Det finns emellertid inget civilrättsligt hinder mot utdelning av annan egendom än pengar. Sådan utdelning förekommer också i vissa fall. Ofta är det då fråga om utdelning i form av kapitaltillgångar.

Vinsten i aktiebolag dubbelbeskattas enligt svensk rätt. Beskattningen av

vinsten sker först i det bolag där den uppstått och därefter hos aktieägaren när den delas ut.

Det första ledet av dubbelbeskattningen upprätthålls genom att det utdelande bolaget i princip inte får avdrag för det utdelade beloppet. Utdelas annan egendom än pengar kan emellertid ytterligare beskattningskonsekvenser uppkomma för det utdelande företaget. Avgörande för detta är vilket slag av egendom som delas ut. Sker utdelning av lager eller inventarier eller av annan egendom som yrkesmässigt omsätts i bolaget jämföras utdelningen med en avyttring. Det utdelande företaget skall då ta upp en intäkt som motsvarar det belopp som skulle ha erhållits om egendomen i stället hade försålts. Med andra ord skall företaget ta upp ett belopp motsvarande den utdelade egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället som intäkt. Genom denna beskattningsprincip, som framgår av 28 § kommunalskattelagen, blir värdestegringar och obeskattade reserver på detta slag av egendom beskattade.

För annan egendom finns inte någon motsvarande beskattningsregel. I avsaknad av en sådan har heller inte någon beskattning skett i praxis hos det utdelande företaget för dylik värdestegring m m. Regeringsrätten har i ett antal fall avslagit yrkanden från det allmännas sida om beskattning för sådan värdestegring ('förtäckt realisationsvinst'). En eventuell realiserad värdestegring blir aldrig beskattad hos det utdelande företaget. Beskattning kan endast ske vid avyttring och då enligt reavinstreglerna.

Dubbelbeskattningens andra led sker genom att mottagaren av utdelningen beskattas för denna. Om annan egendom än pengar delas ut blir det egendomens marknadsvärde som utgör skattepliktig inkomst för förvärvaren. Det är detta beskattade värde som får tas upp som ingångsvärde vid resultatberäkningen efter en försäljning av egendomen.

Dubbelbeskattningsprincipen upprätthålls i det stora hela även om vissa undantag finns, t ex till följd av de särskilda bestämmelserna om avdrag vid taxeringen för utdelning. Däremot har en ännu hårdare beskattning av vinster i många fall ansetts inte önskvärd. En sådan flerfaldig beskattning uppkommer om bolag äger varandra i ett eller flera led och utdelning går från ett av dessa bolag genom ett eller flera av de andra bolagen innan den når den slutliga mottagaren. För att förhindra sådan sk kedjebeskattnig har bestämmelser om befrielse från skattskyldighet för mottagen utdelning införts i 7 § 8 mom SIL. Genom bestämmelserna har förvaltningsföretag inklusive investmentbolag och företag som driver bank-, penning- eller försäkringsrörelse befriats från skatt på utdelning under vissa förutsättningar. Även vanliga rörelsedrivande bolag omfattas i viss utsträckning av dessa befrielse regler. Syftet med bestämmelserna är att utdelning skall beskattas endast en gång inom företagssektorn, nämligen hos det företag som lämnar den ursprungliga utdelningen.

Någon bestämmelse för beräkning av ingångsvärde på egendom som erhål-

lits genom utdelning fanns tidigare inte. Den övertagandepprincip som finns på reavinstområdet för egendom som erhålls utan vederlag (benefikt förvärvad egendom) är heller inte tillämplig. Utdelning som erhålls på aktier anses nämligen förvärvad på ett med köp eller byte jämförligt sätt, d v s genom ett s k oneröst fång. Detta är naturligt med hänsyn till det ekonomiska förhållandet mellan ett aktiebolag och dess ägare. Att utdelning förvärvas genom ett oneröst fång erkändes också tidigt i praxis (RÅ 1939 ref 64).

Det vanligaste förhållandet är att mottagaren beskattas för erhållen utdelning. I detta fall vållar frånvaron av regler om ingångsvärde inga problem. Som ingångsvärde skall tas upp det belopp som beskattats vid mottagandet av utdelningen. Denna beskattningsprincip gäller för såväl enskilda personer som för företag.

Som tidigare nämnts är emellertid vissa bolag enligt kedjebeskattningsreglerna befriade från beskattning för utdelning. När ett sådant företag tar emot utdelning sker alltså ingen beskattning för denna hos företaget. Om den emottagna egendomen senare avyttras kan alltså något avskattat värde inte ingå i den avdragsgilla anskaffningskostnaden. Frågan hur anskaffningskostnaden skall bestämmas i det fallet har tidigare varit olöst. Genom ett avgörande av regeringsrätten den 19 september 1985 klarlades innebörden av gällande rätt i detta avseende, RÅ 85 1:64. Det är detta avgörande som i allt väsentligt föranlett den nya lagstiftningen.

Regeringsrättens dom

Omständigheterna i målet var i korthet följande.

Ett aktiebolag hade i utdelning på aktier i ett annat aktiebolag erhållit aktier i ett tredje bolag. Det mottagande bolaget var skattebefriat för utdelningen. Samtidigt med aktieutdelningen hade det mottagande bolaget övertagit en skuld, som emellertid uppgick till ett avsevärt lägre belopp än värdet på de i utdelning erhållna aktierna. Det mottagande bolaget hade för avsikt att avyttra dessa aktier och begärde hos riksskatteverket förhandsbesked om beräkningen av aktiernas anskaffningskostnad. Enligt bolagets uppfattning borde anskaffningskostnaden upptas till aktiernas marknadsvärde vid utdelningstidpunkten. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden bestämde aktiernas anskaffningskostnad till deras marknadsvärde på utdelningsdagen. Taxeringsintendenten yrkade i regeringsrätten att anskaffningskostnaden skulle tas upp till ett belopp motsvarande den i samband med utdelningen övertagna skulden. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Regeringsrätten slog alltså fast att även bolag som är skattebefriade för utdelning fick ta upp en i utdelning erhållen akties marknadsvärde vid utdelningstillfället som anskaffningskostnad. Ingångsvärdet blir således detsamma som det som gäller för en skattskyldig förvärvare och helt oberoende av det

värde som gäller för det utdelande bolaget. Samma princip torde ha gällt för andra kapitaltillgångar, t ex fastigheter, som mottagits i utdelning.

Den fråga som besvarades av regeringsrätten gällde alltså anskaffningskostnaden vid egendomens försäljning. Emellertid är det ju klart att tillgångarna också kan behållas av det mottagande bolaget. I det fallet kan fråga uppkomma om hur stort avdrag för värdeminskning på tillgångarna som får göras. Svaret på den frågan beror i sin tur av vilket avskrivningsunderlag som bolaget är berättigat att basera värdeminskningen på. Något avgörande som närmare anger till vilket belopp avskrivningsunderlaget får tas upp finns inte. Det framstod därför tidigare i viss mån som ovisst om avskrivningsunderlaget även i ett fall då utdelningen var skattefri fick bestämmas till den mottagna kapitaltillgångens marknadsvärde vid utdelningstillfället.

Den situation som uppstod efter domen ansågs av finansministern vara otillfredsställande. Detta framgår av flera uttalanden i propositionen. Uttalandena kan sammanfattas på följande sätt.

Om ett företag äger tillgångar som har stigit i värde efter förvärvstillfället kunde värdestegringen helt undandras beskattning genom att tillgångarna först delas ut till en skattebefriad mottagare som därefter avyttrar dem. Förfarandet kunde utnyttjas inom en koncern genom utdelning från dotterbolag till moderbolag. Den skatteförmån som kunde uppnås blev högst betydande om egendom som undergått stark värdestegring delades ut. Eftersom både aktier och fastigheter stigit kraftigt i värde under senare år skulle sådan egendom vara särskilt lämpad att utnyttja för att uppnå skattelättnader. När förfarandet efter regeringsrättens dom blivit allmänt känt kunde befaras att utdelning av kapitaltillgångar skulle komma att allmänt övervägas vid det närmast förestående bokslutstillfället, d v s bokslutet efter räkenskapsåret 1985. Skatteförmånerna uppkom genom att beskattningsreglerna utnyttjades på ett inte avsett sätt. Finansministern ansåg det därför påkallat att omedelbart vidta åtgärder för att komma till rätta med problemet.

Val av beskattningsmetod

I propositionen anges att det finns två principiellt olika sätt att genomföra beskattningen av värdestegringen. Beskattningen kan ske antingen hos det utdelande företaget eller hos det mottagande.

En beskattning hos det utdelande företaget skulle innebära att en utdelning av kapitaltillgångar jämföras med en avyttring av tillgångarna. Själva utdelningsåtgärden skulle alltså utlösa reavinstbeskattning. Denna lösning valdes dock inte. Det berodde dels på att den leder till mer omfattande skattekonsekvenser än vad som var nödvändigt för att lösa det aktuella problemet, dels på att den leder till vissa grundläggande principiella frågeställningar beträffande t ex koncernbidragsbeskattningen och behandlingen av utlandstransaktioner som inte fullt ut kunde överblickas inom ramen för lagstiftningsärendet.

I stället valdes den lösning som innebär att beskattningen förläggs till det mottagande företaget. Det sker genom att låta detta företag överta det utdelande företags ställning i reavinsthänseende. Det mottagande företaget skall alltså grunda resultatberäkningen efter en avyttring av tillgången på den anskaffningstidpunkt och anskaffningskostnad som gällt för tillgången hos det utdelande företaget.

Denna teknik har redan tidigare utnyttjats inom skattelagstiftningen, nämligen vid överlåtelse av aktie eller andel från ett företag till ett annat i samma koncern. En sådan överlåtelse skall inte utlösa reavinstbeskattning. Bestämmelsen, som numera finns i 2 § 4 mom SIL utnyttjades tidigare i vissa fall på ett sätt som nära överensstämmer med det förfarande som redovisats ovan. Inför en förestående avyttring av ett koncernföretag till en utomstående köpare höjdes anskaffningskostnaden för aktierna i företaget genom en skattefri internttransaktion. Aktierna överläts först till ett annat koncernföretag för det pris man avsåg att ta ut av den utomstående köparen. Därefter sålde detta företag aktierna till den utomstående köparen. Båda överlåtelseerna blev därigenom skattefria. Den interna överlåtelsen ledde således till att den värdestegring som aktierna undergått inom koncernen kunde undandras beskattning. Sedan detta uppmärksammats kompletterades den ovan angivna regeln om skattefrihet för interna aktieöverlåtelser med en bestämmelse om övertagande av anskaffningskostnad och anskaffningstidpunkt i samband med den interna överlåtelsen.

Enligt de nu införda bestämmelserna skall alltså ett företag som mottar kapitaltillgångar genom skattefri utdelning i reavinsthänseende anses ha förvärvat tillgångarna för det pris och vid den tidpunkt som gällt för det utdelande företaget. Detta kan också uttryckas så att reavinsten skall beräknas som om de båda företagen utgjort en skattskyldig. Samma princip gäller givetvis om en reaförlust uppkommer vid resultatberäkningen. Även för det fallet att kapitaltillgången behålls i det mottagande bolaget som ett avskrivningsobjekt gäller numera en uttrycklig övertagandepincip. Beräkningen av värdeminskningssavdrag på tillgången skall alltså ske på samma sätt i det förvärvande företaget som i det utdelande företaget. Någon höjning av avskrivningsunderlaget kan alltså inte åstadkommas genom utdelning av kapitaltillgångar till en skattefri förvärvare. Övertagandepincipen gäller fullt ut. Den omfattar alltså samtliga slag av tillgångar som är avskrivningsbara. Den gäller också i de fall då åtnjutna värdeminskningssavdrag skall återföras till beskattning vid reavinstberäkningen.

Ikraftträdande m m

Propositionen beslutades den 12 december 1985 och överlämnades till riksdagen i slutet av samma månad. De nya bestämmelserna i 2 § 4 mom SIL föreslogs träda i kraft dagen efter den dag då lagen publicerades i Svensk författningssamling. Reglerna föreslogs bli tillämpliga på utdelade tillgångar om be-

slutet om utdelningen fattas efter utgången av år 1985. Regeringen föreslog således att de nya bestämmelserna skulle börja gälla redan under tiden för riksdagsbehandlingen. En sådan möjlighet, som ju innebär en viss retroaktivitet, ges genom bestämmelsen i 2 kap 10 § andra stycket regeringsformen. Enligt bestämmelsen får riksdagen, om särskilda skäl påkallar det, besluta om lagar på skatteområdet som innebär en viss retroaktivitet. Denna får dock inte sträcka sig längre än till den tidpunkt då ett regeringsförslag lämnades över till riksdagen. Om det alltså finns ett auktoritativt besked om den blivande skatteregeln kan riksdagen besluta om att den skall gälla från den tidpunkt då detta besked lämnades.

Anledningen till att regeringen återopade denna bestämmelse var att den tid under vilken riksdagsbehandlingen pågick kunde utnyttjas för att uppnå betydande och ej avsedda skattelättnader med hjälp av det förfarande som ovan redovisats.

Propositionen mötte i riksdagen inget motstånd i sakfrågan. Däremot inlämnades från borgerligt håll två motioner rörande retroaktivitetsfrågan. Motionärerna ansåg att sådana särskilda skäl som kunde motivera en retroaktiv lagstiftning inte förelåg. Motionärerna kunde därför inte godta den föreslagna ikraftträdanderegeln.

Skatteutskottet godtog dock regeringens förslag med följande motivering, som alltså ger ett exempel på hur den nämnda bestämmelsen i regeringsformen kan tillämpas.

”Som departementschefen konstaterar är nuvarande regler olämpliga, och utskottet instämmer i att de nu bör ändras i den riktning som föreslås i propositionen. Nuvarande regler kan utnyttjas för att uppnå avsevärda, ej avsedda skattelättnader. Om dessa föreslagna ändringar inte kan tillämpas retroaktivt på utdelningar som beslutas före riksdagens kommande beslut men efter det att propositionen lades fram, föreligger det enligt utskottets mening en uppenbar risk för att respittiden kommer att utnyttjas för nya transaktioner av ifrågavarande slag. För att inte uppamma härtill bör reglerna för ikraftträdandet utformas på sätt som föreslås i propositionen”.

Skatteutskottets förslag bifölls av riksdagen. Lagen utfärdades den 25 mars 1986 och trädde i kraft nästföljande dag. De nya bestämmelserna gäller dock alla kapitaltillgångar under förutsättning att beslutet om utdelning av tillgången fattats efter utgången av år 1985.