Peter Nilsson

Beräkning av anskaffningsvärden – idag och i framtiden

Normalt är det enkelt att beräkna anskaffningsvärdet i samband med olika förvärv. Reglerna om bl.a. kvalificerade underprisöverlåtelser har skapat osäkerhet på flera punkter. Artikeln behandlar olika situationer då förvärvaren bör få räkna upp anskaffningsvärdet. Vidare redogörs för hur 2002 års företagsskatteutredning tar sig an och löser problemen.

1 Inledning

Normalt är det enkelt att beräkna anskaffningsvärdet[1] i samband med ett förvärv. Betald ersättning utgör anskaffningsvärde. I vissa situationer kan det finnas behov av att räkna upp anskaffningsvärdet för att få en korrekt och rättvis beskattning. Detta har också medgivits i praxis. Rättsläget måste dock betecknas som osäkert i flera olika avseenden. Vad gäller exempelvis i de fall överlåtaren blivit beskattad (uttagsbeskattning eller av annan anledning) eller där förvärvaren blivit beskattad för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen? Inom bolagssektorn är kapitalvinster och utdelning i många fall skattefri. Påverkar detta möjligheten att räkna upp anskaffningsvärdet? En viktig del av arbetet i 2002 års företagsskatteutredning (FSK) var att utreda och föreslå regler för beräkning av förvärvarens anskaffningsvärde och då särskilt i underprissituationer.[2]

Frågan om uppräkning av anskaffningsvärde innehåller två delfrågor. För det första måste avgöras hur stor ersättningen anses vara och för det andra vilket anskaffningsvärde förvärvaren skall få tillgodoräkna sig, erlagd ersättning eller ett annat belopp. I nästa avsnitt behandlar jag dessa frågor utifrån gällande rätt. Jag delar upp redogörelsen mellan onerösa och benefika fång.[3] Detta ligger sedan till grund för redogörelsen för FSK:s förslag om särskilda regler för beräkning av anskaffningsvärde.

2 Gällande rätt

2.1 Beräkning av ersättningen

I de flesta fall består ersättningen av likvida medel och då är det oproblematiskt att beräkna ersättningens storlek. I andra fall kan ersättningen bestå av tillgångar eller tjänster. I praktiken är det då fråga om byte. Utgångspunkten inom inkomst-

[1] I IL talar man om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift beroende på vilka inkomstberäkningsregler det gäller. I artikeln har jag av förenklingsskäl valt att enbart använda mig av begreppet *anskaffningsvärde*.

[2] Utredningen föreslår att underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL skall benämnas *kvalificerade underprisöverlåtelser*. Jag har valt att använda detta begrepp i artikeln. Härigenom kan man särskilja dessa överlåtelser från andra underprisöverlåtelser.

[3] I artikeln har jag begränsat framställningen till olika underprisöverlåtelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

beskattningen vid byte av tillgångar är att de mottagna tillgångarna skall anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet av de avyttrade tillgångarna.[4] Vid byten sker ingen uppräkning av anskaffningsvärdet utan ersättningen är marknadsvärdet.

Under senare år har Regeringsrätten avgjort ett antal mål där ägare till bolag omvandlat sina fordringar respektive villkorade aktieägartillskott till ovillkorade aktieägartillskott. Principerna kring byten är tillämpliga på dessa fall, vilket innebär att värdet av den avyttrade tillgången ligger till grund för beräkning av anskaffningsvärdet på det ovillkorade aktieägartillskottet.

Vidare har Regeringsrätten i ett par avgöranden haft att ta ställning till hur anskaffningsvärdet skall beräknas för tillgångar som anställda förvärvat från arbetsgivaren, närmare bestämt om den anställdes arbetsinsatser skall anses som en del av bytesvärdet. En arbetsgivares ersättning till en anställd i form av en annan tillgång än pengar presumeras i inkomstskattehänseende vare en marknadsmässig betalning för det arbete som den anställde utför.[5] I detta fall anses den anställde ha gjort ett förvärv till marknadsvärdet och det är således inte fråga om uppräkning av anskaffningsvärdet.[6] Arbetsgivaren skall samtidigt ta upp samma belopp i sin näringsverksamhet. Ett annat synsätt som ofta kommer fram är att se överlåtelse av tillgången som en underprisöverlåtelse som leder till att arbetsgivaren uttagsbeskattas.

Resultatet blir normalt detsamma. I båda fallen sker beskattning utifrån marknadsvärdet. Om det är den anställdes eget bolag som förvärvar tillgången är det däremot intressant vilket av synsätten som tillämpas. Enligt reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser skall en överlåtelse inte medföra att skillnaden mellan marknadsvärdet och betald ersättning tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande bolaget.[7] En förutsättning för att den anställde skall undgå beskattning är att det är fråga om en överlåtelse till underpris. Med synsättet ovan, att det finns en presumtion för att ersättningen är en marknadsmässig betalning, blir bestämmelsen i praktiken aldrig tillämplig.[8]

2.2 Onerösa överlåtelser

I IL finns ett antal lagregler om beräkning av anskaffningsvärden vid underprisöverlåtelser. Regleringen är dock långt ifrån heltäckande. I det fall ersättningen understiger det skattemässiga värdet hos överlåtaren anses, enligt reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser, tillgången såväl överlåten som förvärvad för en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet. Motsvarande regler finns inom ramen för inkomstslaget kapital i 53 kap IL. Gemensamt för dessa båda system är att överlåtaren blir beskattad för skillnaden mellan tillgångens skattemässiga värde och ersättningen på så sätt att tillgången anses avyttrad för ett högre belopp än ersättningen. Det är således fråga om en form av uttagsbeskattning, dock inte utifrån marknadsvärdet utan ifrån skattemässigt värde.

---

[4] Jfr bl.a. RÅ 2002 ref 101 och Sören Brekell, Skattenytt 1990, s. 589 ff.

[5] Se RÅ 2004 ref. 83.

[6] Se vidare RÅ 1980 1:28.

[7] 23 kap. 11 § IL.

[8] Om den anställde kan visa att det är fråga om en gåva, vilket dock torde vara svårt, kan reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser bli tillämpliga och den anställde kan då undgå beskattning för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

Om det inte är en kvalificerad underprisöverlåtelse och överlåtaren blir uttagsbeskattad utifrån marknadsvärdet finns ingen särskild reglering för hur anskaffningsvärdet skall beräknas. Utgångspunkten är att anskaffningsvärdet motsvarar ersättningen. I RÅ 2004 ref. 1 (det s.k. Sipano II) diskuterades möjligheten för förvärvaren att räkna upp anskaffningsvärdet i det fall överlåtaren blev uttagsbeskattad.[9] Regeringsrätten uttalade följande.

> "Om en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta. Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvad för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för. En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls."

Ur ekonomisk synvinkel är det mest korrekt i de fall uttagsbeskattning sker att förvärvaren får räkna upp anskaffningsvärdet. I annat fall blir samma värdestegring beskattad två gånger, dels genom uttagsbeskattning, dels genom beskattning när förvärvaren överlåter tillgången vidare mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Det kan dock diskuteras vilka skäl som Regeringsrätten lade till grund för att förvärvaren skulle få räkna upp anskaffningsvärdet. Närmare bestämt om det var tillräckligt att överlåtaren uttagsbeskattades eller om det även var ett krav att ägaren utdelningsbeskattades. Man kan konstatera att Regeringsrätten anser att utdelningsbeskattningen säkerställer att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls. I målet var ägaren en fysisk person. Om det hade varit ett aktiebolag och andelarna hade varit näringsbetingade skulle någon utdelningsbeskattning inte effektuerats. Blir förhållandet annorlunda då?

I RÅ 2004 ref. 94 är frågan om uppräkning av förvärvarens anskaffningsvärde uppe till prövning. I detta förhandsbesked övertog ett registrerat trossamfund en stiftelses tillgångar i samband med att den upplöstes. Efter att ha fastställt att överföringen av tillgångar skulle anses som en avyttring uttalade Regeringsrätten att överlåtaren skulle uttagsbeskattas enligt 22 kap. 3 § IL. När det gäller frågan om vilket anskaffningsvärde de överlåtna tillgångarna skulle tas upp till hos trossamfundet gjorde Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden. Nämnden ansåg att det av allmänna principer får anses följa att vid en uttagsbeskattning som sker i den i ärendet aktuella situationen får förvärvaren som anskaffningsvärde på tillgångarna räkna det marknadsvärde som läggs till grund för beskattningen av överlåtaren.

Frågan är vilken betydelse det sistnämnda målet har på den situationen som förelåg i Sipano II. Kan förvärvaren få räkna upp anskaffningsvärdet även om utdelningsbeskattning inte sker?[10] Ur materiell synvinkel finns ingen anledning att ställa upp ett krav på utdelningsbeskattning. Man måste skilja på kontinuitetsfrågorna på aktiebolags- respektive delägarnivån.[11] Det är viktigt att samma värde inte beskattas mer än en gång inom ramen för näringsverksamheten. Om det är

---

[9] Målet har diskuterats mycket i litteraturen varför jag väljer att inte redogöra för det här. När det gäller beräkning av anskaffningsvärde har den frågan kommenterats av Melz, Vänbok till Per Anclow, s. 234 ff. och Gäverth, Skattenytt 2005, s. 37 ff.

[10] Exempelvis sker inte utdelningsbeskattning om förvärvarens andelar i överlåtaren är näringsbetingade.

[11] Melz har också framfört denna synpunkt, som delas av Gäverth, se not 9.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

en underprisöverlåtelse mellan två enskilda näringsidkare kan det inte heller bli fråga om utdelningsbeskattning utan enbart uttagsbeskattning. Även i denna situation måste förvärvaren få räkna upp anskaffningsvärdet. Regeringsrättens uttalande i målet ovan om att utdelningsbeskattningen säkerställer kontinuiteten i beskattningen kan mycket väl ta sikte enbart på ägarledet och uppräkningen av ägarens anskaffningsvärde på aktierna i det förvärvande bolaget.

En intressant fråga är vad som gäller om det är fråga om en underprisöverlåtelse från ett utländskt bolag till ett svenskt aktiebolag. Får förvärvaren räkna upp anskaffningsvärdet till marknadsvärdet om det uttagsbeskattade värdet är lägre till det värdet?[12] Ur principiell synvinkel bör bedömningen vara densamma även om förvärvet sker från en utländsk överlåtare. Ytterligare stöd för ett sådant synsätt är reglerna om beräkning av anskaffningsvärde vid beskattningsinträde. Det finns dock en avgörande skillnad, nämligen att det regelverket bygger på att det inte har gjorts någon överlåtelse och att det är fråga om en och samma skattskyldig.

Hittills har jag endast berört underprisöverlåtelse av tillgångar. En intressant fråga är vad som gäller vid underprisöverlåtelse av olika tjänster. Skall även i det fallet förvärvaren få räkna upp anskaffningsvärdet på en förvärvad tjänst? Kammarrätten i Stockholm har i ett avgörande[13] inte medgett den skattskyldige avdrag för fiktiv ränta motsvarande den ränta som långivaren uttagsbeskattas för. Kammarrätten motiverar sitt ställningstagande med att låntagaren inte haft någon faktisk utgift för ränteavdraget. Det kan anföras skäl både för och emot kammarrättens synsätt. Mot en uppräkning talar principen att varje skattskyldig skall beskattas för sig. Vidare kan det skapas utrymme för att kringgå koncernbidragsreglerna.

Å andra sidan kan man konstatera att sker ingen uppräkning kan ur ekonomisk synvinkel det totala skatteuttaget bli för högt.[14] Det är inte otänkbart att en annan domstol kommer till ett annat resultat än Kammarrätten i Stockholm. Man kan tillämpa samma argument som i Sipanomålet.

Om förvärvaren också blir beskattad för utdelning torde det vara än mer som talar för att förvärvaren skall få beakta en fiktiv utgift för en förvärvad tjänst. En utdelning – öppen eller förtäckt – utgör en vederlagsfri överlåtelse som med nödvändighet leder till uttagsbeskattning av utdelande bolag. Samtidigt blir mottagaren beskattad för beloppet. I praxis finns det exempel på att förvärvaren har fått beräkna anskaffningsvärden för tillgångar erhållna genom utdelning med utgångspunkt i tillgångens marknadsvärde.[15] Detta synsätt kommer också indirekt till uttryck i det ovannämnda målet Sipano II.

Om den som mottagit utdelningen inte får åsätta ett anskaffningsvärde som motsvarar det beskattade beloppet – vilket överstiger den öppna ersättningen – kommer samma belopp att beskattas två gånger hos samma person, först när utdelningen mottas och sedan när den mottagna tillgången avyttras. Detta blir aktuellt när förvärvaren är en fysisk person. Även om mottagaren är ett aktiebolag och utdelningen är skattefri blir det för hög beskattning. En uppräkning bör ske oberoende av om förvärvaren blir beskattad eller ej.

---

[12] Såvitt jag känner till har inte frågan prövats av Regeringsrätten.
[13] Dom den 12 maj 2006, mål nr 7802-04.
[14] Jfr Gäverth, Skattenytt 2005, s. 42 ff.
[15] Se bl.a. RÅ 1985 1:64 och RÅ 1990 not 508.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

2.4 Överlåtelse genom gåva

Först kan konstateras att såväl reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser som reglerna i 53 kap. IL är tillämpliga vid gåva.[16] Dessa lagregler innebär att understiger ersättningen det skattemässiga värdet anses tillgången överlåten mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet.[17] Det sker således alltid en uppräkning av förvärvarens anskaffningsvärde.

Däremot omfattar inte reglerna situationen när ersättningen överstiger tillgångens skattemässiga värde.[18] I RÅ 2004 ref. 42 överläts genom gåva till ett aktiebolag ett antal lagerfastigheter, vilka torde utgöra lagerfastigheter även hos förvärvaren. Ersättningen, som utgick i form av övertagande av skulder, understeg fastigheternas taxeringsvärden men översteg deras skattemässiga värden. Regeringsrätten fann vid sin prövning "att de genomförda lagstiftningsåtgärderna i fråga om underprisöverlåtelser inte ger anledning att avvika från tidigare praxis avseende överlåtelser av gåvokaraktär omfattande en hel näringsverksamhet". Enligt Regeringsrätten skall överlåtaren därför inte beskattas trots att vederlaget överstiger tillgångarnas skattemässiga värde.[19]

Beträffande förvärvarens anskaffningsvärde finns i målet flera olika frågeställningar. Den första frågan är vilket värde som skall utgöra underlag för beräkning av årliga värdeminskningsavdrag.[20] Vid bl.a. gåva inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsavdrag.[21] Detta innebär enligt Regeringsrätten att förvärvaren inte anses ha gjort något nytt förvärv. Detta får till följd att förvärvaren fortsätter på den avskrivningsplan som överlåtaren följde. Samtidigt behöver inte överlåtaren återföra tidigare medgivna värdeminskningsavdrag.[22]

I målet var vidare fråga om den gåvoskatt som bolaget skulle erlägga fick inräknas i anskaffningsvärdet för mottagna fastigheter. Regeringsrätten anförde kort och koncist att det inte kan vara fråga om ett nytt förvärv ur inkomstskatterättslig synvinkel och att gåvoskatten inte heller kunde anses utgöra en förbättringsutgift. Den skatten fick således inte öka förvärvarens anskaffningsvärde när det gäller att beräkna underlag för värdeminskningsavdrag. Detta innebär att fastigheterna anses förvärvade för det skattemässiga värdet. Om ifrågavarande fastighet varit en kapitaltillgång hade underlaget för värdeminskningsavdrag beräknats på samma sätt.

En intressant fråga är hur kontinuitetsregeln förhåller sig till reglerna om lagervärdering. Med skattemässigt anskaffningsvärde avses som utgångspunkt

[16] Motsvarande gäller vid bodelning av annan anledning än makes död.

[17] Båda reglerna är inkomstberäkningsregler och har ingen betydelse för fångesklassificeringen. Syftet med reglerna är bl.a. att motverka att det uppstår ett underskott hos överlåtaren, jfr prop. 1998/99:15, s. 150 och 175.

[18] Vid underprisöverlåtelse till utländska juridiska personer sker enligt 52 kap. IL uttagsbeskattning utifrån marknadsvärdet. Detta gäller emellertid inte om den juridiska personen är hemmahörande inom EG, jfr RÅ 2002 not 210 (x och y).

[19] En förutsättning för att överlåtaren inte skall beskattas i denna situation är att det är fråga om en kvalificerad underprisöverlåtelse. Är inte förutsättningarna uppfyllda för att överlåtelsen skall behandlas som en sådan underprisöverlåtelse uppfyllda skall uttagsbeskattning ske. Detta torde gälla även om överlåtelsen klassificeras som gåva. I denna del synes Skatteverket vara av annan uppfattning, jfr Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering avsnitt 16.2 Blandade fång – huvudsaklighetsprincipen.

[20] Detta gäller oberoende av om fastigheten klassificeras som kapital- eller omsättningstillgång.

[21] 19 kap. 18 § IL.

[22] 26 kap. 1 § tredje stycket IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

detsamma som i årsredovisningslagen.[23] I ett sådant fall som förelåg i ovannämnda Regeringsrättsavgörande torde förvärvaren ta upp den faktiska ersättningen, vilken var högre än det skattemässiga värdet, som anskaffningsvärde i den bokföringsmässiga redovisningen. Samtidigt följer av lagreglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser att skattemässigt anses tillgången förvärvad för skattemässigt värde. När förvärvaren gör sin skattemässiga lagervärdering uppkommer frågan vilket av dessa två värden som skall tas upp i deklarationen. Lagreglerna om lagervärdering i IL torde i detta avseende vara särskilda skattemässiga lagerredovisningsbestämmelser.[24] I annat fall kan den skattskyldige, i ett fall som detta, tvingas att skriva upp det skattemässiga lagervärdet.

Vid en avyttring av en fastighet som utgör kapitaltillgång inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller att beräkna kapitalvinst eller kapitalförlust. Detta innebär att inte heller i detta avseende får gåvoskatten läggas till anskaffningsvärden. Kontinuitet skall gälla.

Motsvarande problemställning som finns för lagertillgångar uppkommer vid överlåtelse av inventarier. Utgångspunkten vid beräkning av anskaffningsvärdet är enligt 18 kap. 7 § IL utgiften för förvärvet om inventarierna förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt och om de förvärvas på annat sätt[25], anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Denna lagregel fick sin nuvarande utformning i samband med att reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser infördes år 1999. Även tidigare var utgångspunkten vid benefika överlåtelser att tillgångens marknadsvärde utgjorde anskaffningsvärde. Om inventarierna ingick i en näringsverksamhet ansågs emellertid som anskaffningsvärde överlåtarens skattemässiga värde. Denna senare begränsning tillkom för att förhindra att samma anskaffningsvärde drogs av med mer än 100 procent. Kontinuitet skulle råda. [26] Detta är alltjämt förhållandet vad gäller överlåtelse av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet som förvärvas genom arv m.m.[27]

Benefika överlåtelser genom gåva omfattas numera av reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser.[28] Ser man till ordalydelsen i 18 kap. 7 § IL synes den bestämmelsen omfatta även dessa överlåtelser, dvs. det kan föreligga en regelkonflikt. När det gäller frågan om beräkning av förvärvarens anskaffningsvärde täcker reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser endast det fallet att ersättningen inte motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde. I detta fall torde reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser utgöra en särskild bestämmelse.[29] Är det en gåva och ersättningen understiger det skattemässiga värdet blir effekten i sådant fall att förvärvaren får räkna upp anskaffningsvärdet till det skattemässiga värdet.

---

[23] 17 kap 2 § IL hänvisar till 4 kap. 9 § ÅRL.

[24] Se dels 17 kap. 33 § IL, dels SOU 2005:99, s. 126.

[25] Det kan vara förvärv genom gåva, bodelning, arv och testamente.

[26] Jfr prop. 1938:258, s. 214 ff.

[27] 18 kap. 8 § IL. Om det är enstaka tillgångar som överlåts genom arv kommer dödsboet att uttagsbeskattas och då torde arvtagaren få räkna upp anskaffningsvärdet enligt principerna i avsnitt 2.2.

[28] Detsamma gäller bodelning av annan anledning än makes död. Vid arv m.m. är inte reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser tillämpliga, jfr avsnitt 3.1.

[29] Jfr 18 kap. 12 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

Om ersättningen vid gåva är lika med eller överstiger tillgångens skattemässiga värde kan den skattemässiga bedömningen bli annorlunda.[30] Då är nämligen regleringen i 18 kap. 7 § IL exklusiv. Det finns ingen skillnad härvidlag om förvärvaren är en fysisk person eller en juridisk person. Den fråga som uppkommer är om kontinuitet skall råda på samma sätt som i det ovannämnda Regeringsrättsavgörandet eller om förvärvaren får tillgodoräkna sig marknadsvärdet som anskaffningsvärde. Enligt min uppfattning är lagtexten klar. Marknadsvärdet utgör förvärvarens anskaffningsvärde och detta oberoende av om det är en enstaka tillgång eller om tillgången ingår i en överlåten näringsverksamhet.[31] Ur materiell synvinkel är detta korrekt om överlåtaren uttagsbeskattas men felaktigt om överlåtaren enligt reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser undgår uttagsbeskattning. Det torde inte ha varit lagstiftarens syfte att förvärvaren skall få räkna upp anskaffningsvärdet när inte överlåtaren uttagsbeskattas.[32] En tes kan vara att lagstiftaren inte har uppmärksammat att ett inventarium kan överlåtas genom gåva trots att ersättningen överstiger tillgångens skattemässiga värde.

När det är fråga om ett oneröst fång, exempelvis vid överlåtelse från en fysisk person till dennes helägda aktiebolag, skall anskaffningsvärdet beräknas enligt allmänna regler. Detta innebär att ersättningen utgör anskaffningsvärde

3 Förslag om nya regler om beräkning av anskaffningsvärde

3.1 Reglernas tillämpningsområde

Redan genom rubriksättningen av det nya kapitlet sker en avgränsning av lagreglernas tillämpningsområde. För att de nya lagreglerna skall kunna tillämpas måste det vara fråga om ett förvärv. Omklassificering m.m. av tillgångar omfattas således inte.

Vidare krävs att överlåtelsen skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.[33] Motsvarar ersättningen marknadsvärdet är inte bestämmelserna tillämpliga utan då gäller allmänna regler och principer.

Lagreglerna kan tillämpas på alla typer av överlåtelser, onerösa såväl som benefika, inklusive överlåtelser genom utdelning och kapitaltillskott. Begreppet överlåtelse anses dock inte omfatta äganderättsövergång genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv och testamente.[34] Om en konstnär avlider kan uttagsbeskattning aktualiseras. Samtidigt torde förvärvaren enligt allmänna principer få använda marknadsvärdet som anskaffningsvärde vid en framtida försäljning av tillgångarna.[35] Detta synsätt torde inte ändras genom förslaget. De allmänna principerna om beräkning av anskaffningsvärde torde alltjämt kunna tillämpas på dessa fall. Mot detta kan dock hävdas att när det införs sär-

[30] Angående fångesklassificering i dessa situationer se vidare min och Urban Rydins artikel i Skattenytt 2005, s.670 ff.

[31] Motsvarande torde gälla vid förvärv från någon som inte är skattskyldig i Sverige.

[32] Prop. 1998/99:15, s. 151.

[33] 20 b kap. 1 § IL.

[34] Detta ställningstagande bygger på uttalanden i bl.a. prop. 1998/99:15 s. 151 och 270. Enligt min uppfattning är det en brist i såväl nuvarande lagstiftning som i förslaget att det inte reglerar vilka överlåtelser som omfattas, jfr även RÅ 2004 ref. 94 som gällde hur en överlåtelse i samband med upplösning av en stiftelse skall klassificeras.

[35] Vid arv m.m. av enstaka tillgångar gäller motsvarande jfr. Lodin m.fl. Inkomstskatt, tionde upplagen, s. 464.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

skilda lagregler för vissa situationer får inte anskaffningsvärdet räknas upp i de fall som faller utanför lagregelns tillämpningsområde.

En annan begränsning är att lagreglerna endast gäller överlåtelse av tillgångar. Underprisförvärv av tjänster omfattas således inte. Detta är en stor brist eftersom rättsläget måste betecknas som mycket osäkert idag.

Lagreglerna gäller i de fall överlåtelse av tillgången kan bli föremål för beskattning i överlåtarens näringsverksamhet – i Sverige eller i annat land – eller hos någon som äger del i överlåtande handelsbolag. Det är således i princip två villkor som gäller i detta avseende, dels skall tillgången tillhöra överlåtarens näringsverksamhet, dels skall överlåtelsen medföra att en intäkt skall tas upp i överlåtarens näringsverksamhet.

En person som till underpris förvärvar en andel som är näringsbetingad hos överlåtaren får inte räkna upp anskaffningsvärdet eftersom överlåtaren skattemässigt inte tar upp någon intäkt vid sådana överlåtelser.[36] Uppräkning av anskaffningsvärdet kan inte heller bli aktuellt vid överlåtelse av överlåtarens privata tillgångar, dvs. sådana tillgångar som beskattas som inkomst av kapital vid en avyttring. Det är däremot inget hinder för uppräkning av anskaffningsvärdet att tillgången tillhör förvärvarens privatsfär, dvs. inkomstslaget kapital. Detta innebär att uppräkning kan bli aktuell för fysiska personer vid deras underprisförvärv av näringsfastigheter från aktiebolag men däremot inte om förvärvet sker från annan fysisk person.

3.2 Beräkning av anskaffningsvärde – överlåtaren beskattas i Sverige

3.2.1 Huvudregel

Regleringen utgår ifrån en huvudregel för beräkning av anskaffningsvärde. Denna kan delas upp i två delar.

För det första anses en tillgång förvärvad för ersättningen eller om den förvärvats utan ersättning för noll.[37] Detta är den allmänna utgångspunkten i IL redan idag, varför bestämmelsen i praktiken får liten betydelse. En situation då den kan få betydelse är vid överlåtelse genom gåva av lagerfastigheter, dvs. den situation som förelåg i ovannämnda RÅ 2004 ref. 42. Enligt förslaget kommer överlåtaren att beskattas för den faktiska ersättningen trots att det är en gåva. Samtidigt får förvärvaren använda den faktiska ersättningen som anskaffningsvärde. Utredningen anser att det är författningstekniskt inkonsekvent om denna rättsföljd inte regleras eftersom övriga relevanta rättsföljder anges särskilt i lagtexten.[38] En reflektion är att en sådan reglering skulle kunna göras allmän för hela inkomstskattelagen och istället placeras i dess 2 kap. Vill lagstiftaren sedan avvika från en sådan huvudregel kan detta regleras särskilt.

För det andra får anskaffningsvärdet vid tillämning av ifrågavarande lagregler aldrig anses vara högre än marknadsvärdet.[39] Det torde vara marknadsvärdet för förvärvaren som avses. Detta kan, i vart fall teoretiskt, avvika från marknadsvärdet

[36] Om förvärvaren blir beskattad för utdelning kan denna få räkna upp anskaffningsvärdet, 20 b kap. 16 § IL.
[37] 20 b kap. 5 § IL.
[38] SOU 2005:99, s. 135.
[39] 20 b kap. 4 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

för överlåtaren.[40] Regleringen är sannolikt en kodifiering av vad som idag gäller enligt allmänna principer.

Lämnas inte ersättning med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde skall, om förvärvaren begär det, tillgången anses förvärvad för det skattemässiga värdet. Detta gäller redan idag inom ramen för reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser.[41] Skillnaden är att enligt förslaget blir tillämpningen frivillig. En annan skillnad är att det blir ett krav att förvärvaren lämnar sådan utredning att det klart framgår att förutsättningarna för lagregelns tillämpning föreligger. Som nämndes ovan är ett villkor för dess tillämpning att överlåtelsen skall medföra att en intäkt skall tas upp i överlåtarens näringsverksamhet. Antingen sker uttagsbeskattning eller om reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser är tillämpliga, behandlas överlåtelsen som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet.[42] Således kan reglerna tillämpas även vid gåva och andra överlåtelser utan ersättning.

När det gäller inventarier finns idag en osäkerhet vid beräkning av anskaffningsvärdet i samband med gåva. I det fall ersättningen överstiger tillgångens skattemässiga värde men understiger dess marknadsvärde är inte reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser tillämpliga. Enligt FSK:s förslag rättas denna osäkerhet till och förvärvaren kan inte få ett högre anskaffningsvärde än ersättningen.[43]

3.2.2 Särskild uppräkning

Om förvärvet av en tillgång har medfört att överlåtaren har tagit upp ett belopp som är högre än ersättningen för tillgången, exempelvis vid uttagsbeskattning, skall enligt förslaget tillgången anses förvärvad för detta belopp (uppräkningsbeloppet).[44] Tillämpning av lagregeln är frivillig varför det krävs att förvärvaren gör ett särskilt yrkande om uppräkning av anskaffningsvärdet. En uppräkning av anskaffningsvärdet är möjlig oberoende av fångets natur, dvs. både vid onerösa och benefika överlåtelser. Reglerna är emellertid inte tillämpliga om tillgången förvärvas genom utdelning som skall tas upp till beskattning i Sverige.[45]

Uttagsbeskattning av överlåtaren aktualiseras efter överlåtelsen och i många fall har det förflutit både ett och flera år innan frågan om uttagsbeskattning är avgjord. Förvärvaren skall alltid hänföra uppräkningsbeloppet såsom anskaffningsvärde till samma beskattningsår som ersättningen för förvärvet, eller om ersättning inte lämnas, till det beskattningsår sådan ersättning skulle ha hänförts.

Om uppräkningsbeloppet använts vid förvärvarens taxering och om överlåtaren senare beskattas för ett högre eller lägre belopp skall korrigering ske på särskilt sätt.[46]

---

[40] I 61 kap. 2 § IL finns en särskild bestämmelse om vad som avses med marknadsvärde. Det andra stycket torde gälla förvärvaren och det tredje stycket gälla överlåtaren.

[41] 20 b kap.6 § IL som flyttas över från 23 kap. 10 § IL enligt dagens lydelse.

[42] Med tillämpning av denna del av förslaget får förvärvaren inte räkna upp anskaffningsvärden med den del som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet. Då är denne hänvisad till reglerna om avskattning, se vidare nedan.

[43] Vad FSK gör är att lösa en eventuell regelkonflikt som finns idag, jfr SOU 2005:99, s. 135. Se också ovan avsnitt 2.4.

[44] Rubriken före dessa bestämmelser är *Avskattning*. Eftersom lagreglerna tar sikte på förvärvarens uppräkning av anskaffningsvärdet har jag valt att benämnda institutet *Särskild uppräkning*.

[45] Se vidare 3.2.3.

[46] 20 b kap. 14 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

Uppräkning av anskaffningsvärdet kan bli aktuellt bara om förvärvaren lämnar sådan utredning att det klart framgår att förutsättningarna för bestämmelsens tillämpning föreligger. Fråga är således om ett förhöjt beviskrav jämfört med vad som gäller allmänt i den ordinarie taxeringsprocessen. Förvärvaren måste bl.a. visa att den skatt som belöper på överlåtelsen är erlagd av den som skall beskattas för överlåtelsen. I det fall överlåtaren på grund av obestånd inte kan betala den skatt som är hänförlig till det uttagsbeskattade beloppet får ingen uppräkning ske. Skatten anses erlagd när tillräckliga skattebetalningar gjorts avseende det beskattningsår då överlåtelsen ägde rum. Detta innebär att om överlåtaren kvittar det uttagsbeskattade beloppet mot underskott kan uppräkning alltjämt ske.

Skälet till att det ställs högre beviskrav är bl.a. att det kan föreligga speciella svårigheter att rätt tolka och förstå ett annat lands taxeringsbeslut. I detta avseende är det rimligt att behandla såväl förvärv inom Sverige som gränsöverskridande förvärv på samma sätt.

Lagreglerna är i vissa avseende mycket komplicerade. Detta gäller särskilt i de fall taxeringsbeslut ändras i efterhand, allra helst om överlåtarens beskattning behandlas av en utländsk myndighet. Detta bör dock inte hindra att reglerna införs. Överordnat andra skäl är att resultat av beskattningen skall bli korrekt, dvs. varken för lågt eller för högt.

3.2.3 Särskilt när förvärvaren beskattas vid överlåtelsen

Om en tillgång förvärvats utan ersättning och ett belopp tagits upp till beskattning i Sverige som utdelning hos förvärvaren skall enligt en särskild lagregel tillgången anses förvärvad för detta belopp. Utgår även ersättning skall tillgången anses förvärvad för summan av dessa två belopp.[47] Lagregeln, som gäller även om överlåtaren inte beskattas för överlåtelsen, tar således sikte på transaktioner där förvärvaren äger andelar i överlåtaren. Det saknar betydelse om överlåtaren är skattskyldig i Sverige.

Är utdelningen skattefri är inte lagregeln tillämplig utan då gäller reglerna om särskild uppräkning. En fysisk person som tar upp ett belopp som (förtäckt) utdelning kan således tillämpa denna bestämmelse. Det torde härvid sakna betydelse om utdelningen beskattas som inkomst av kapital eller som inkomst av tjänst med stöd av reglerna i 57 kap. IL.

Om en skattskyldig med anledning av en överlåtelse tar upp ett belopp i inkomstslaget tjänst omfattas inte den överlåtelsen av FSK:s förslag.[48] Härvid är rättsläget oförändrat.[49] Om det däremot är en skattefri gåva från arbetsgivaren får den anställde som anskaffningsvärde antingen tillgodoräkna sig tillgångens skattemässiga värde hos överlåtaren eller begära särskild uppräkning.

3.3 Beräkning av anskaffningsvärde – överlåtaren beskattas i utlandet

I det fall förvärvet sker från en överlåtare som beskattas i utlandet är huvudregeln att tillgången anses förvärvad för ersättningen eller om den förvärvats utan ersättning för noll.[50]

---

[47] 20 b kap. 16 § IL.

[48] Detta gäller inte det fallet det är fråga om utdelning som enligt 57 kap. IL skall tas upp som inkomst av tjänst.

[49] Se vidare ovan avsnitt 2.1.

[50] 20 b kap. 5 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

Om förvärvaren begär det får anskaffningsvärdet beräknas på särskilt sätt. Reglerna har utformats på motsvarande sätt som idag gäller vid beskattningsinträde.[51] Utgångspunkten är att tillgången anses förvärvad för ett belopp motsvarande förvärvarens anskaffningsvärde ökad med dennes förbättringsutgifter och reducerad med schablonmässigt beräknade värdeminskningsavdrag. Anskaffningsvärdet får dock aldrig överstiga tillgångens marknadsvärde. Om överlåtaren förvärvat en tillgång genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller på liknande sätt gäller kontinuitetsprincipen.[52]

Även lagreglerna om särskild uppräkning är tillämpliga vid förvärv från överlåtare som skall beskattas i en annan stat. Dock finns begränsningen att överlåtaren måste ha beskattats i en stat som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella situationen. Det är dels EG-rättsliga, dels kontrollskäl som ligger bakom denna begränsning.[53] I övrigt är det samma krav som när överlåtaren beskattas i Sverige. Exempelvis måste förvärvaren visa att skatten som uppkommit i utlandet är betald.

3.4 Särskilt om anskaffningsvärde och omkostnadsbeloppet på andel i förvärvaren

FSK föreslår att det införs särskilda lagregler för uppräkning av anskaffningsvärdet på andelar vid överlåtelse nedåt i hierarkin inom en koncern. Reglerna är tillämpliga vid underprisöverlåtelser. Utgångspunkten är att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättning inte skall påverka anskaffningsvärdet på andelar som överlåtaren direkt eller indirekt äger i förvärvaren. För att skillnaden skall få beaktas krävs att överlåtaren beskattas för beloppet ifråga. Att överlåtaren beskattas för ett högre belopp än ersättningen kan bero på uttagsbeskattning eller att ersättningen är lägre än det skattemässiga värdet på tillgången.

Noterbart är att transaktioner i sidled mellan exempelvis två systerbolag inte omfattas av dessa regler. I det fallet kan reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser bli tillämpliga. Är inte de reglerna tillämpliga finns inga särskilda regler utan man måste falla tillbaka på allmänna principer som de framställs bl.a. i Sipanomålen, dvs. beskattning enligt transaktionens ekonomiska innebörd. Detta innebär att blir ägaren till systerbolagen utdelningsbeskattad, skall ett belopp motsvarande utdelningen anses som tillskjutet till förvärvande företag. Anskaffningsvärdet för andelarna i förvärvande bolag bör ökas med värdeöverföringen. Härigenom blir samma värde beskattat endast en gång i ägarledet.[54]

4 Avslutande kommentarer

Det saknas idag i flera avseenden särskilda lagregler om skattemässiga anskaffningsvärden. Rättspraxis är i många avseenden otydlig. De s.k. Sipanodomarna har inte klarlagt rättsläget utan tvärt om i vissa avseende gjort rättsläget mer osäkert. Samtidigt finns lagregler som är i konflikt med varandra.

---

[51] Jfr 20 a kap. 3-5 §§ IL.

[52] 20 b kap. 11 § IL.

[53] 20b kap. 12 §.

[54] I praktiken sker dock utdelningsbeskattning två gånger. Den sista utdelningsbeskattningen neutraliseras dock när det uppräknade omkostnadsbeloppet på andelarna används i en kapitalvinst/förlustberäkning. Beaktas nuvärden och eventuell kvotering av kapitalförlust blir det dock en viss överbeskattning (SOU 2005:99, s. 122).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19

Därför är det mycket positivt att FSK nu har lämnats förslag på hur anskaffningsvärdet skall beräknas i olika situationer. Det är viktigt att samma värden inte beskattas mer än en gång. Detta gäller oberoende av om värdet beskattas hos olika skattskyldiga. Förslaget, som kommer att beredas inom finansdepartementet framgent,[55] är i vissa avseenden komplicerat. Detta gäller särskilt reglerna om särskild uppräkning och då i synnerhet den del som tar sikte på att taxeringsbeslut ändras i efterhand. Detta bör dock inte hindra att reglerna införs. Överordnat andra skäl är att resultat av beskattningen skall bli korrekt, dvs. varken för lågt eller för högt.

En situation då överbeskattning kan bli aktuellt idag är vid underprisöverlåtelse av tjänster. Detta åtgärdas inte genom FSK:s förslag eftersom det inte lämnas något förslag. Detta är en brist i ett i övrigt utmärkt förslag.

Peter Nilsson är verksam som skattejurist vid Skattebyrån, LRF Konsult, och som doktorand vid Institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet.

[55] Man måste dock reservera sig för att valutgången kan medföra andra prioriteringar inom departementet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:19