Beskattning av realisationsvinst i Storbritannien

Av Bo G. Sandström

I Storbritannien är all vinst, genom avyttring eller viss, annan disposition av anläggningstillgångar underkastad realisationsvinstbeskattning (capital gains tax). Före införandet av capital gains tax genom Finance Act 1965 uttogs enligt Finance Act 1962 s. k. short term tax, varmed vinster, som uppkom vid kortfristiga och spekulativa transaktioner, beskattades. Capital gains tax påförs också sådan, realiserad värdeökning, som tidigare beskattades enligt Schedule D, Case 7. (I fråga om fysiska personer är alternativ beskattning enligt Schedule D, Case 6 tillåten.) Medan fysiska personers realisationsvinster beskattas efter en fix skattesats om 30 % (under förutsättning att beskattning inte, som ovan nämnts, sker enligt Schedule D, Case 6) och sålunda är underkastade capital gains tax som en självständig skatt, beskattas sådana vinster hos kapitalbolag med bolagsskatt, corporation tax. Innan skatteavräkningssystemet infördes uppgick bolagsskattesatsen till 40 %. Då den på s. k. kvalificerad utdelning betalade förskottsskatten, advance corporation tax, inte kan avdragas från bolagsskatt, som drabbar realisationsvinst, skulle en höjning av bolagsskattesatsen till 50 % ha inneburit en ökad beskattning av bolagens realisationsvinster, som inte kunnat utjämnas genom skatteavräkningsförfarandet. För att undvika detta har föreskrivits att realisationsvinsterna skall beskattas efter en från fall till fall fastställbar procentsats. Realisationsvinsten respektive realisationsförlusten hos ett bolag beräknas i princip enligt bestämmelserna för capital gains tax. Vid beskattningen av realisationsvinst har begreppet förfogande (disposal) stor betydelse. Jämte försäljning av anläggningstillgångar underkastas sålunda även vinst genom följande transaktioner, vilka anses som förfogande (disposal) över tillgångarna, realisationsvinstbeskattning, nämligen: a) ersättning för skada, förlust, avbrott, förstörelse, värdeminskning eller fara för värdeminskning; b) betalning på grund av försäkring mot skaderisk, förlust eller värdeminskning av anläggningstillgångar; c) betalning för upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter eller för att inte utöva vissa rättigheter samt d) betalning för nyttjande.

Förfogande (disposal) anses föreligga när ifrågavarande betalning skett till bolaget i fråga. Förfogande (disposal) avser också partiell försäljning, varigenom en rättighet uppstår till den tillgång, varom fråga är. Vidare föreligger partiell försäljning även då säljaren behåller rättigheter till tillgången i fråga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

Realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas enligt bestämmelserna i Schedule 6, Finance Act 1965. Beskattning av realisationsvinst är så till vida subsidiär som vinsten vid försäljning av en anläggningstillgång redan tidigare påförts inkomst- eller bolagsskatt. Dubbelbeskattning av realisationsvinst, dels genom inkomst- resp. bolagsskatt och dels genom capital gains tax, (även om den uttas i form av bolagsskatt) är sålunda utesluten.

Vid beräkning av realisationsvinsten (realisationsförlusten) får man från försäljningspriset avdraga: a) anskaffnings- och tillverkningskostnader; b) kostnader som ökat tillgångens värde fram till försäljningstillfället; c) kostnader för bibehållande och säkerställande av rättigheter till tillgången samt d) försäljningskostnader.

I fråga om anläggningstillgångar, som är underkastade värdeminskning, utgår man från tillgångens bokförda värde. Under det att förlust i förvärvskällan rörelse, får avdragas från den sammanlagda, under visst räkenskapsår (inklusive realisationsvinst) uppnådda vinsten, får realisationsförlust uteslutande avdragas från realisationsvinst. För att förhindra att man kringgår realisationsbeskattningen genom försäljning eller fördelning av ett företags behållna förmögenhet till aktieägare respektive andelsägare, kan capital gains tax i vissa fall påföras aktie- resp. andelsägarna. Om sålunda företaget inte betalar skatten sex månader efter taxering, taxeras aktieägaren i följande fall för den del av bolagskapitalet, som han erhållit vid ovanämnda fördelning: a) om företaget skulle ha fått betala skatt på den genom avyttringen av tillgången ernådda vinsten eller b) om ovannämnda kapitalfördelning i praktiken innebär försäljning av förmögenheten. Aktieägarens ansvar för skatten begränsas dock till det lägre av följande två belopp, nämligen det han erhållit genom utdelning och den del av skatten på vinsten, som motsvarar hans del av utdelningen. Aktieägaren kan sedan återkräva den av honom betalade skatten från företaget. I regel gäller även här ovannämnda princip, nämligen att om kapitalutdelningen beskattas med inkomstskatt hos mottagaren bortfaller taxering till realisationsvinstskatt (capital gains tax).

Om ett brittiskt bolag har ett dotterbolag eller annan etablering utomlands och om dettas tillgångar överlåts till ett i utlandet hemmahörande bolag mot att moderbolaget i utbyte därför erhåller aktier eller andelar i detta bolag till ett belopp motsvarande minst en fjärdedel av dess emitterade kapital, underlåter man tills vidare att beskatta därigenom uppkommen vinst. Skatt uttas i sådana fall först: a) om de försålda tillgångarna helt eller delvis avyttras av ifrågavarande utländska bolag eller inte längre används; b) om sistnämnda bolag går i konkurs eller likvideras; c) om det säljande bolaget avyttrar de av ifrågavarande utländska bolag erhållna aktierna; d) om det säljande bolaget går i konkurs eller e) efter 10 års förlopp. Dessa bestämmelser är uppenbarligen avsedda att underlätta utlandsinvesteringar.

Om ett rörelsedrivande bolag säljer en anläggningstillgång och använder

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

beloppet för förvärv av ny, sådan tillgång, får den eljest beskattningsbara realisationsvinsten avdragas från anskaffningskostnaderna för den nya anläggningstillgången, som därmed reduceras med den realisationsvinst, som uppstått vid försäljningen av den gamla anläggningstillgången. Detta innebär totalt sett ingen skattelättnad, eftersom realisationsvinsten vid framtida försäljning av den nya tillgången, höjs med differensen mellan det verkliga och det reducerade anskaffningsvärdet för den nya tillgången. En företagsgrupp betraktas i detta sammanhang som en enhet. Om sålunda ett bolag i gruppen säljer en anläggningstillgång till en utomstående person och ett annat bolag i gruppen förvärvar en ny anläggningstillgång av samma slag från en utomstående tillverkare eller leverantör betraktas detta som en enda affärstransaktion, varför en eventuell realisationsvinst hos A reduceras med B:s anskaffningskostnader.

I princip är sålunda ett företags försäljning av anläggningstillgångar till ett annat med företaget i fråga förbundet företag, irrelevant i skattehänseende. En sådan försäljning utgör inte någon värdeökning varken hos det ena eller det andra bolaget. Oaktat värdet och det uppnådda försäljningspriset kan tillgångar när som helst avyttras inom en företagsgrupp utan att vinst eller förlust får någon skattemässig betydelse. I detta sammanhang definieras företagsgrupp som en grupp, bestående av ett moderbolag, dess 75-procentiga dotterbolag och dessas 75-procentiga dotterbolag etc. Den skattemässiga behandlingen av en sådan företagsgrupp som enhet får inte förväxlas med det aktierättsliga begreppet koncern exempelvis i tysk rätt, eftersom den brittiska bolagsrätten inte känner begreppet i fråga. En värdeökning blir relevant i skattehänseende först om anläggningstillgången avyttras till bolag, som ej tillhör företagsgruppen. Om sålunda företaget A säljer en anläggningstillgång, som det förvärvat från B, till ett företag utanför gruppen, beräknas värdeökningen respektive värdeförlusten hos A, som om B försålt tillgången i fråga. I sådant fall baseras realisationsvinsten eller realisationsförlusten på följande förhållanden: a) den tidpunkt då B:s förvärv skedde; b) B:s ursprungliga kostnader med tillägg för A:s och B:s genom förvärv och försäljning och under mellantiden uppkomna kostnader samt c) avskrivningar hos A och B, såvida de inte redan avräknats vid en tidigare, partiell försäljning till företag utanför gruppen.

Det är inte nödvändigt att ett bolag, som förvärvar en anläggningstillgång från moder- eller systerbolag, använder denna uteslutande för egen nytta. Om det emellertid förvärvar tillgången blott som förvaltare av densamma behandlas den skatterättsligt som huvudmannens förmögenhet.

Om ett bolag utträder ur företagsgruppen, underkastas de anläggningstillgångar, som bolaget under de senaste sex åren förvärvat från andra bolag i gruppen, beskattning med capital gains tax. Realisationsvinsten beräknas därvid, som om den ifrågavarande tillgången, omedelbart efter förvärvet,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

återigen försålts till dåvarande marknadsvärde. På så sätt korrigeras en eventuell gynnsam resp. manipulerad grupptransaktion i efterhand. Om A sålunda från B förvärvat en tillgång med ett marknadsvärde av 2.000 för blott 1.000, värderas anläggningstillgången till 2.000, om A utträder ur gruppen. Sådant utträde anses ha skett, om moderbolaget i gruppen själv blir medlem i annan grupp, där det varken är ett 75-procentig dotterbolag till det därvarande moderbolaget och inte heller ett 75-procentigt dotterbolag till dettas 75-procentiga dotterbolag. Skatt på realisationsvinst, som förfaller till betalning genom att ett bolag utträder ur gruppen, kan inkasseras också från övriga bolag, som tillhör gruppen, om skatten inte betalas av det bolag, som utträder, inom en tid av sex månader efter det att skatten förfallit till betalning. Särskilda bestämmelser gäller, om två eller flera bolag lämnat en grupp och bildar en ny grupp. Realisationsvinstskatt uttas i sådana fall blott för sådana anläggningstillgångar, som en medlem av den utträdande gruppen förvärvat från en medlem av den bestående gruppen, utan hänsyn till vilket av de utträdande bolagen, som äger anläggningstillgången vid tidpunkten för utträdet. I fråga om värderingen gäller vad ovan sagts. Är utträdet betingat av en fusion (som inte genomförs i skatteundandragande syfte), bortfaller den retroaktiva beskattningen under vissa förutsättningar.

Möjligheten att genom ett s. k. "bridging company" från realisationsvinstbeskattning undandraga vinst vid försäljning av andelar i ett dotterbolag, har förhindrats genom bestämmelserna i Sec. 279(1)(2)(6), Income Tax Act 1970. Före dessa bestämmelsers tillkomst, kunde ett säljande bolag förfara så att A sålde aktier i sitt dotterbolag, B, till ett "bridging company", C, som för aktierna betalade fulla börs- eller marknadsvärdet, så att det vid försäljning av aktierna i B till bolaget X, inte uppstod någon beskattningsbar realisationsvinst hos C. 1970 års bestämmelser föreskriver emellertid, att, om aktiekapitalet i ett företag var föremål för någon transaktion mellan andra bolag i gruppen inom en tid av sex år före visst bolags utträde, anses det bolag, som ursprungligen avyttrade aktierna, omedelbart före försäljningen ha återförvärvat dessa till börs- eller marknadsvärdet. Det förvärvande bolaget, alltså det bolag, som ovan benämnts C, anses i sådant fall ha tillhört gruppen redan vid denna tidpunkt, även om det först genom den ändrade äganderätten till aktierna blivit medlem av gruppen. Förutsättningarna för beskattning är emellertid inte uppfyllda, om utträdet är betingat av likvidation eller upplösning av ett bolag, respektive dess moderbolag. Har bolaget, som sålt aktien, likviderats, innan det ifrågavarande dotterbolaget lämnat gruppen, tillförs realisationsvinst, som uppnåtts vid en vidareförsäljning till ett utanför gruppen stående företag, den främsta medlemmen i gruppen (den s. k. principal member), och beskattas hos detta.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12