



~ Underprisöverlåtelse ~

**Var går gränsen mellan en hel verksamhet och
en verksamhetsgren?**

Sofia Färm
Ingela Holmer
Johanna Nilsson

Förord

Denna uppsats är en kandidatuppsats som är skriven vid Högskolan Kristianstad under våren år 2004. Arbetet med denna uppsats har varit intressant och lärorikt som vi tror kommer att ge oss en bra start inför vårt kommande arbetsliv.

Vi skulle vilja börja denna uppsats med att tacka vår handledare Bengt Åkesson för god vägledning under uppsatsens gång. Vi vill även tacka honom för hans idéer längs vägen, värdefulla synpunkter och för att vi har fått låna material som annars hade varit svårt att få tag på.

Vidare skulle vi även vilja tacka våra familjer som visat stor förståelse för vår uppsatsskrivning.

Kristianstad Maj år 2004

Sofia Färm

Ingela Holmer

Johanna Nilsson

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats var att studera gränsdragningsproblematiken kring en hel verksamhet och en verksamhetsgren. För att kunna realisera vårt syfte använde vi oss av den så kallade rättskälleläran vilket innebär att vi läste lag och förarbetena till dessa. Vidare läste vi även rättsfall och doktrin.

Efter att ha studerat rättskällorna insåg vi att lagen är väldigt vag i sin definition kring en hel verksamhet och en verksamhetsgren. Därför fick vi koncentrera oss på vad praxis säger. Utifrån den praxis vi studerat kunde vi se att det inte finns någon klar gräns mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren. Vi har kunnat se en klar tendens till att det mesta godkänns av SRN, när överlåtelsen inte godkänns av SRN saknas de formella förutsättningarna.

Vi har sett att de förändringarna som gjorts från gammal praxis till dagens lag har lett till att det är lättare att få en tillgång klassad som en verksamhetsgren vid en underprisöverlåtelse. Vi har även funnit att gällande lag och nuvarande praxis motsäger varandra.

Slutligen har vi presenterat vad vi anser som gällande rätt.

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
mom.	moment
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	SkatteNytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSKT	Svensk Skattetidning
UPL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Innehållsförteckning

1.	Inledning.....	1
1.1	Ämne.....	1
1.1.1	Problemformulering.....	3
1.1.2	Syfte.....	3
1.2	Metod.....	3
1.3	Material.....	4
1.4	Upplägg.....	4
1.4.1	Avgränsningar.....	4
1.4.2	Disposition.....	4
2.	Rättskällorna.....	5
2.1	Proposition / Lagstiftning.....	5
2.1.1	Före lagstiftning.....	5
2.1.2	Proposition 1998/99:15.....	6
2.1.3	Lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris.....	10
2.1.4	Proposition 1999/00:2.....	11
2.1.5	Inkomstskattelagen (1999:1229).....	11
2.2	Doktrin.....	12
2.3	Praxis.....	15
2.3.1	Allmänt.....	15
2.3.2	Genomgång av praxis.....	16
2.3.2.1	Överlåtelse av andelar i kommanditbolag.....	16
2.3.2.2	Överlåtelse av fastigheter.....	18
2.3.2.3	Uppdelning av verksamhet.....	20
2.3.2.4	Förvaltningsföretag.....	24
3.	Analys.....	27
3.1	Allmänt.....	27
3.2	Underprisöverlåtelse- Var går gränsen mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren?.....	27
4.	Slutsats.....	34
	Litteraturlista.....	36
	Bilaga 1 UPL	
	Bilaga 2 IL 23 kap	

1. Inledning

I detta inledande kapitel kommer vi att allmänt beröra ämnet underprisöverlåtelse. Vi kommer att inleda en diskussion om vad som är en hel verksamhet och vad som är en verksamhetsgren. Detta kommer att leda fram till en problemformulering samt syftet med denna uppsatsen. Avslutningsvis kommer vi att i stora drag redogöra för hur vi har gått tillväga, vilka avgränsningar vi valt att göra samt hur vi har disponerat arbetet.

1.1 Ämne

Enligt gällande lag är en underprisöverlåtelse¹ när man överlåter en tillgång till underpris utan att det är affärsmässigt motiverat, inkomstskattelagen (1999:1229) 23 kap. 3 §. Med underpris menas att man överlåter tillgången till ett värde som understiger marknadsvärdet. Vanligtvis görs en underprisöverlåtelse till skattemässigt värde, i IL 2 kap. 31-33 §§ definieras vad skattemässigt värde är. I 31 § definieras värdet med avseende på lagertillgångar, pågående arbete, kundfordringar och fastigheter. I 32 § tas det upp hur skattemässiga värdet beräknas med avseende på kapitaltillgångar, näringsfastigheter och näringsbostäder. Slutligen tar 33 § upp inventarier. I samtliga paragrafer nämns när hänsyn ska tas till värdeminskningssavdrag.

Det finns dock vissa villkor som skall vara uppfyllda för att underprisöverlåtelser skall undgå beskattning. Uppfylls inte dessa villkor kommer överlåtaren att uttagsbeskattas. Villkoren som finns gällande underprisöverlåtelse står i IL 23 kap. 14-29 §§. Några exempel på detta är: villkor för vem som kan vara överlåtare och förvärvare, villkor angående förvärvarens skatteskyldighet. Villkor angående när koncernbidragsrätt saknas, villkor för kvalificerade andelar och villkor för underskott hos förvärvaren. Uppfylls alla dessa villkor är det en underprisöverlåtelse och man uttagsbeskattas inte.

Det finns många anledningar till varför man vill göra en underprisöverlåtelse. En anledning kan vara att man vill göra en sammanslagning av två bolag eller att man vill

¹ Vi kommer fortsättningsvis i detta arbete att skriva underprisöverlåtelse. Vi menar då att det är en accepterad underprisöverlåtelse i den mening att uttagsbeskattning inte kommer att ske.

göra ett generationsskifte. Andra anledningar till att göra en underprisöverlåtelse kan vara att man vill ombilda sitt bolag till en annan bolagsform eller att man vill få en bättre samt effektivare organisation och på grund av detta vill dela upp sin verksamhet.

I det fall då koncernbidragsrätt föreligger kan man på ett enkelt sätt överlåta tillgångarna utan att man drabbas av uttagsbeskattning. Detta är svårare att göra när koncernbidragsrätt saknas. När koncernbidragsrätt inte finns skall enligt IL 23 kap. 17 § överlåtarens hela verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas. Enligt IL 2 kap. 25 § definieras begreppet verksamhetsgren ” Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. Denna definition är väldigt vag och leder till problem kring hur begreppet skall tolkas.

Inte ens de sakkunniga är eniga i hur lagen skall tolkas och var gränsen går mellan verksamhetsgren och en hel verksamhet. Var gränsen mellan enstaka tillgångar och verksamhetsgren går är också vag. Både propositionen och regeringen ansåg att enstaka tillgångar inte skall kunna överlåtas om inte koncernbidragsrätt finnsas.²

Diskussionerna om var gränsdragningen mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren går är många liksom åsikterna. Frågan kan anses betydelselös men, när det gäller underprisöverlåtelser är den av stor betydelse.

”En stor fråga för skatterätten - en struntfråga för mänskligheten”³

Frågan kring gränsdragningsproblematiken är nämligen till stor del avgörande för om uttagsbeskattning skall ske eller ej, vilket kan leda till stora konsekvenser för överlåtarens. För att lättare förutse konsekvenserna av en överlåtelse kan man be om förhandsbesked hos SRN. SRN beslutar om huruvida olika överlåtelsealternativ kommer att bedömas som underprisöverlåtelse eller ej. Utifrån detta besked, som är bindande, kan överlåtarens avgöra hur överlåtelsen skall ske.

² prop. 1998/99:15 Omstrukturerings- och beskattning s. 137 ff

³ Virin, N. Vad är en verksamhetsgren?, SN år 2004 nr. 4 s.236 ff

1.1.1 Problemformulering

Utifrån ovanstående resonemang angående huruvida tillgången/ tillgångarna klassas som en hel verksamhet eller en verksamhetsgren har vi utformat vår problemformulering. Denna blev i vår uppsats följande:

~ Underprisöverlåtelse ~
Var går gränsen mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren?

1.1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda gränsdragningsproblematiken mellan en hel verksamhet och verksamhetsgren, om den överlåtna tillgången kan anses utgöra en del av hela verksamheten eller om den kan anses som en verksamhetsgren. Vad säger lagen och hur fungerar det i praktiken ?

1.2 Metod

I denna uppsats har vi använt oss av den rättsdogmatiska inriktningen även kallad rättskälleläran. Detta är den traditionella rättsvetenskapliga inriktningen som innebär att man anger vad som är gällande rätt och detta görs genom att använda det juridiska materialet som finns i rättskällorna. Denna har vi valt eftersom vi ville reda ut vad som är gällande rätt och tänkte använda oss av samtliga rättskällor.⁴

⁴ Sandström, M. Rättsvetenskap och gender/genusforskning.

1.3 Material

Vi började med att läsa Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris samt Inkomstskattelagen (1999:1229) och förarbeten till dessa. Vi gick därefter vidare med att leta efter praxis i form av rättsfall och SRN:s förhandsbesked, som var tillämplig på detta området. Slutligen har vi även sökt och läst doktrin kring ämnet.

1.4 Upplägg

1.4.1 Avgränsningar

Vi har i denna uppsats valt att titta på underprisöverlåtelser och gränsdragningsproblematiken kring en hel verksamhet och en verksamhetsgren. Vi har valt att inte behandla internationella aspekter, skatteflyktslagen och den definition av verksamhetsgren som finns i mervärdeslagstiftningen. Vi har även valt att inte redogöra för vad ideella andelar är i denna uppsatsen.

1.4.2 Disposition

I kapitel två presenterar vi rättskällorna och redogör för dess innehåll. Vi tar upp begreppet verksamhetsgren och redogör för vad lagen säger om detta och jämför med doktrin samt praxis.

I kapitel tre analyserar vi de rättsfall som vi redogjort för i kapitel två och drar paralleller till doktrinen. Vi tar även upp egna funderingar kring ämnet och redogör för vårt hypotetiska fall.

I kapitel fyra besvarar vi vårt syfte och drar slutsatser utifrån detta.

2. Rättskällorna

I detta kapitel kommer vi att börja med att redogöra för vad som gällde innan lagstiftningen. Vidare kommer vi att redogöra för UPL och IL samt förarbetena till dessa. Vi kommer även att behandla doktrinen kring underprisöverlåtelse och vad som klassas som en hel verksamhet eller en verksamhetsgren. Avslutningsvis redogör vi för ett antal praxisfall.

2.1 Proposition / Lagstiftning

2.1.1 Före lagstiftningen

I tidigare bestämmelser gällde som huvudregel att överlåtelser till ett pris under marknadsvärde skulle medföra uttagsbeskattning. Om särskilda skäl förelåg skulle uttagsbeskattning inte ske. Det fanns då ingen lagstiftning, därför utformades det en praxis om vad som var särskilda skäl i samband med underprisöverlåtelser. Dessa särskilda skäl för när uttagsbeskattning inte skulle ske var.

- det skulle finnas ett *starkt ägarsamband*
- *organisatoriska skäl* skulle föreligga
- ingen *otillbörlig skatteförmån* fick uppkomma
- *inga karaktärsbyte* fick ske
- tillgångarna skulle *stanna i den dubbelbeskattade sektorn*

Ett viktigt mål som låg till grund för fastställandet av denna praxis var Sipanomålet.⁵ Här nedan kommer en kort redogörelse för Sipanomålet.

Makarna B ägde tillsammans samtliga aktier i Maskin AB Sipano som var i tvätteribranschen. Detta bolag ägde i sin tur alla aktier i Traktor AB Sipano, som i sin tur hade ett helägt dotterbolag Sjöstedt & co AB. Traktor AB bedrev verksamhet inom trädgårdsbranschen och Sjöstedt var i tvätteribranschen. Makarna bildar ett nytt bolag AB Sipano Invest, aktier i Traktor AB överläts sedan till underpris till AB

⁵ RÅ 1992 ref. 56

Sipano Invest. Syftet med uppdelningen av verksamheterna är att de två sönerna skall få varsitt bolag. RR:s uppgift var att undersöka om organisatoriska skäl förelåg. RR kom fram till att omstrukturering kan vara till fördel i verksamheten vid nuvarande ägarförhållanden och att det kan underlätta framtida drift av företagen hos den båda sönerna. På grund av detta får det anses utgöra ett led i sådan organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen. RR anförde även att överlåtelsen inte tillfördes aktieägarna personligen eller på något annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. RR ansåg att utdelning av aktieägarna förelåg men eftersom egendomen inte lämnade den dubbelbeskattade sektorn skulle beskattning inte ske. RR fann även att ingen otillbörlig skatteförmån uppkom och därför skall inte uttagsbeskattning ske.

Trots denna praxis fanns det en stor osäkerhet om hur man skulle behandla enskilda fall, denna osäkerhet föranledde att UPL kom till stånd.⁶

2.1.2 Proposition 1998/99:15

Enligt kommunalskattelag (1928:370) skulle en tillgång som togs ut ur en förvärvskälla beskattas så som om den hade avyttrats till ett värde motsvarande marknadsvärdet, så kallad uttagsbeskattning. Det var då övervärdet som skulle beskattas, med detta avses den positiva skillnaden mellan verkligt värde och skattemässigt värde. Denna beskattning skedde enligt realisationsprincipen, vilket innebär att övervärdet beskattades först när tillgången avyttras.

Alternativet till denna princip är intjäningsprincipen då övervärdet beskattas allt eftersom att det uppkommer. Intjäningsprincip är dock inte möjlig i verkligheten på grund av svårigheten att värdera tillgångarna under det löpande innehavet. Nackdelen med realisationsprincipen är att den missgynnar specialisering framför integrering, till exempel när en vara överläts mellan flera specialiserade företag under en produktionsprocess, uppkommer beskattning hos överlåtaren. Överlåtaren kan i detta fall bli beskattad flertalet gånger för samma produkt innan den är färdig. Om istället produktionsprocessen äger rum i ett företag sker beskattning först vid försäljning till slutanvändaren. En annan nackdel med realisationsprincipen är att omstruktureringar

⁶ RSV Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. ... s 397ff

hämmas på grund av skattekostnader. Man undviker kanske då att göra omstruktureringar som är bra för företaget och ger effektivitet samt tillväxt. Dessa nackdelar hade undvikits om intjäningsprincipen hade varit möjlig.

På grund av nackdelarna med realisationsprincipen föreslår propositionen att uttagsbeskattning inte ska ske i särskilda fall. All uttagsbeskattning kan dock inte tas bort eftersom ett inkomstskattesystem då inte skulle fungera. Undantagsbestämmelser för att underprisöverlåtelser skall kunna ske, medför inte att all beskattning faller bort. Trots att man inte blir uttagsbeskattad för själva överlåtelserna kan man bli beskattad på andra grunder.

Den grundläggande tanken vid bildandet av UPL var att en underprisöverlåtelse skulle godtas om någon otillbörlig skatteförmån inte uppkom. En definition av otillbörlig skatteförmån enligt utredningen är ”en för den skatteskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler”. Utredningen ville ha en mer konkret innebörd av vad otillbörlig skatteförmån är, detta för att minska osäkerheten kring begreppet, även regeringen höll med om detta. I diskussionen kring otillbörlig skatteförmån talade man om fyra regelsystem. Dessa är:

1. Resultatutjämningsystemet
2. Reavinstbeskattningssystemet
3. Särskilda skatteregler för aktiva delägare i fåmansaktiebolag
4. Lättnadsregler för ägare i onoterade bolag

Som till det ovan nämnda Sipanomålet ansåg utredning att en otillbörlig skatteförmån föreligger, om det finns en grundad anledning att anta att omstruktureringen leder till att beskattning uteblir. Detta krav var det enda från den äldre praxis som ansågs nödvändigt att behålla vid bildandet av UPL, de fyra andra kraven har tagits bort. Om villkoren i UPL för undantag av uttagsbeskattning var uppfyllda, uppkom inte någon otillbörlig skatteförmån.⁷

⁷ RSV handledning a.a.st

De fyra kraven som togs bort efter propositionens förslag var starkt ägarsamband, organisatoriska skäl, karaktärsbyte och att tillgången inte fick lämna den dubbelbeskattade sektorn.

1. Starkt ägarsamband

I propositionen uttalade man att det inte var konsekvent att kräva ägargemenskap när det gällde underprisöverlåtelser mellan aktiebolag. Normalt sätt görs inte underprisöverlåtelser mellan två personer som inte känner varandra. Skulle en underprisöverlåtelse dock göras mellan två personer som inte känner varandra torde man i allmänhet utgå från att ett dolt sidovederlag förekommit. RSV måste i detta fall kunna bevisa enligt skatterättsliga regler att sidovederlag förekommit.⁸ Följderna av att kravet om starkt ägarsamband togs bort har medfört att man kan göra underprisöverlåtelser med gåvokaraktär, men det kan dock medföra gåvobeskattnings⁹.

2. Organisatoriska skäl

Utredningen ansåg att villkoret om organisatoriska skäl har sin bakgrund i otillbörlig skatteförmån och man frågade sig därför om det var nödvändigt att ha kvar detta villkor. Utredningen ansåg även att det är uppenbart att alla bolag vid varje tidpunkt är organiserade på bästa sätt. Utredningen menade att det inte är rationellt att RSV och domstolen skall pröva om en omorganisation är av organisatoriska skäl eller inte. Utredningen kom till slutsatsen att normalt skall inte bolagen uttagsbeskattas vid en underprisöverlåtelse, men om överlåtelsen har det uppenbara syftet att uppnå en otillbörlig skatteförmån skall uttagsbeskattnings ske. Propositionen ansåg utifrån begreppet organisatoriska skäl att en enstaka tillgång inte skall behandlas annorlunda än som en hel verksamhet eller en verksamhetsgren. Dock menade man att det borde föreligga koncernbidragsrätt vid överlåtelse av enstaka tillgångar.¹⁰

Vidare ansåg utredningen att begreppet verksamhetsgren borde förtydligas, man ansåg även att innehav av aktier eller andelar borde kunna anses som en hel verksamhet eller en verksamhetsgren trots att de inte är ett led i rörelsen. En

⁸ prop. 1998/99:15 s. 128 ff

⁹ Johansson, G. Underprisöverlåtelser SvSKT år 1998 nr. 10

¹⁰ prop 1998/99:15 s.137ff

förutsättning är att andelarna hos förvärvaren under samma beskattningsår är näringsbetingade.¹¹ När kravet om organisatoriska skäl togs bort medförde det att RSV och domstolen inte lägre prövar om en omorganisation förbättrat verksamheten. Man litar på att överlåtaren vet vad som är bäst för verksamheten annars skulle man inte göra omstruktureringen.¹²

3. Karaktärsbyte

I RÅ 1988 ref.76 samt RÅ 1995 ref. 125 framhövdes att villkoret om karaktärsbyte strikt skulle upprätthållas och man tog ingen hänsyn till om det hade uppkommit någon otillbörlig skatteförmån. När en omsättningstillgång byter karaktär till en anläggningstillgång innebär det att man har rätt till värdeminskningssavdrag och att då är inte längre lägsta värdets princip tillämplig. Utredningen menade att överlåtaren inte skall bli uttagsbeskattad bara på grund av att omsättningstillgången byter karaktär hos förvärvaren.¹³ När kravet om karaktärsbyte togs bort gjorde detta, det möjligt att omvandla en skattemässig omsättningstillgång till en skattemässig anläggningstillgång¹⁴.

4. Dubbelbeskattade sektorn

¹¹ prop 1998/99:15 s.137ff

¹² Johansson, G. Underprisöverlåtelser SvSKT år 1998 nr. 10

¹³ prop 1998/99:15 s.147 ff

¹⁴ Johansson, G. Underprisöverlåtelser SvSKT år 1998 nr. 10

Det är möjligt att göra en överlåtelse av tillgångar från ett enmansägt aktiebolag till en enskild näringsverksamhet som ägs av samma ägare. Det krävdes dock enligt gammal praxis att tillgångar inte får föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn för att uttagsbeskattning inte skall ske. Även detta villkoret har sin grund i otillbörlig skatteförmåns villkoret. RSV ansåg i utredningen att det inte ska gå att göra en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till en fysisk person. Detta på grund av att det inte gjorts någon analys om vilka problem eller otillbörliga skatteförmåner som kan uppkomma. Följderna av att detta villkor togs bort blev att man nu kan föra ut tillgångarna ur den dubbelbeskattade sektorn. För en fysisk person innebär detta att denne kan föra över tillgångar från sitt AB till sin enskild näringsverksamhet utan att bli uttagsbeskattad.¹⁵

2.1.3 Lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Propositionens förslag till bestämmelserna om beskattning vid underprisöverlåtelse infördes i UPL 1998 och trädde i kraft den 1 januari 1999.

I UPL 1 § anges det att om en tillgång i en näringsverksamhet överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det finns någon affärsmässig motivering och villkoren i UPL är uppfyllda, ska uttagsbeskattning enligt punkt 1a första stycket av anvisningarna till KL 22 § inte ske.

I UPL 12 § definieras en verksamhetsgren som en sådan del av rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Medlen eller värdepapperen kan dock ses som en verksamhetsgren om de kan anses innehas som ett led i rörelsen. Innehav av andelar kan även anses som en verksamhet eller en verksamhetsgren om den som förvärvar andelarna samma år äger näringsbetingade andelar i företaget¹⁶. En definition av vad som är en näringsbetingad andel finns inte i UPL utan återfinns i SIL 7 § 8 mom.¹⁷.

¹⁵ Johansson, G. Underprisöverlåtelser SvSKT år 1998 nr. 10

¹⁶ Beyronds Skattebrev 2000, Nyhetsbrev nr. 3

¹⁷ Beyronds a.a.s

Uppfylls villkoren i UPL 18-25 §§ skall uttagsbeskattning inte ske. I 18 § anges vilka som kan vara överlåtare och förvärvare. Enligt 19 § anges att förvärvaren måste vara skatteskyldig omedelbart efter förvärvet för inkomst av näringsverksamhet. Enligt 20 § måste man överlåta en hel verksamhet eller en verksamhetsgren om inte rätten till koncernbidrag finns mellan överlåtaren och förvärvaren.

UPL är från och med taxeringsåret 2000 inte längre tillämplig, dessa bestämmelser har med väldigt få ändringar förts in i IL.

2.1.4 Proposition 1999/00:2

Denna propositionen innehåller förslag till ändringar av 35 olika lagar bland annat KL, UPL och SIL som tillsammans skall bilda den nya lagen, IL. Reglerna om underprisöverlåtelse kommer att föras in i IL 23 kap från UPL. Syftet med denna proposition är att inkomstskattelagstiftningen ska få ett mer moderniserat språk och bli lättare att överskåda. För att uppfylla detta syfte ska bland annat lagen nu vara indelad i 12 avdelningar. Propositionen innehåller bara enstaka juridiska förändringar, dessa förändringarna har som syfte att ta bort inkonsekvenser och komplettera tidigare lagstiftning. Propositionens utredning har dock inte kommit med några klarare definitioner av en hel verksamhet och en verksamhetsgren.

2.1.5 Inkomstskattelagen (1999:1229)

Som ett resultat av propositionen trädde IL i kraft den 1 januari 2000 och började tillämpas från och med 2002 års taxering. I IL 23 kap finns i princip hela UPL införd med ett fåtal ändringar. Begreppet verksamhetsgren definieras i IL 2 kap. 25 § och i 24 § definieras vad en rörelse är. Innan IL trädde i kraft fanns definitionen av verksamhetsgren på två olika ställen i lagen, dels i UPL och dels i lagen om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. I IL 23 kap 4 § anges vad som menas med företag i sammanhanget underprisöverlåtelse. Det är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och utländskt bolag. Alltså inte kommanditbolag och handelsbolag.

I IL 23 kap. 6 § definieras vad som menas med andel denna paragraf skall läsas tillsammans med IL 23 kap. 7 § som tar upp om andelar anses utgöra en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. En av de väsentliga paragraferna i detta arbetet är IL 23 kap. 17 § som tar upp att om koncernbidragsrätt saknas skall man överlåta en hel verksamhet eller en verksamhetsgren.

I IL 24 kap. 16 § definierades en näringsbetingad andel som en andel vilken är en kapitaltillgång hos ägarföretaget och att det sammanlagda röstetalet är minst 25 % samt att innehavet skall betingas av rörelsen. Denna definition är från och med den 1 juli 2003 ändrad och finns nu i IL 24 kap. 13 §. I IL 35 kap. kan man läsa om vad koncernbidrag är och innebär.

2.2 Doktrin

Begreppet verksamhetsgren är i lagen väldigt vagt vilket gör att tolkningarna kring verksamhetsgren blir många och olika. Detta speglas bland annat i att antalen förhandsbesked från SRN är många¹⁸. Var går gränsen mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren?

Den principiella metoden som används vid avgörandet om tillgångarna anses vara verksamhetsgren eller inte, är inte självklar. Nilsson och Uggla menar i sin artikel att det finns mycket som talar för att man ska ha ett funktionellt synsätt när det gäller bedömningen om det är en verksamhetsgren eller inte. Då görs bedömningen utifrån om tillgångarna kan fungera tillsammans som en självständig rörelse.

Vidare menar de att det finns tre olika perspektiv, överlåtarens perspektiv, förvärvarens perspektiv och det perspektivet som beaktar både överlåtarens och förvärvarens perspektiv. I överlåtarens perspektiv görs bedömningen angående verksamhetsgren utifrån hur överlåtaren har använt tillgången. I förvärvarens perspektiv görs samma bedömning utifrån hur tillgången kommer att användas hos förvärvaren. Det sista perspektivet är att förvärvaren skall fortsätta att bedriva samma

¹⁸ Nilsson, P. Begreppet verksamhetsgren- ett verkligt SkatteNytt år 2003 nr 12 s. 843 ff

verksamhet som överlåtaren en viss tid framåt ett så kallat ”going concern” perspektiv.¹⁹

SRN förespråkar att förvärvarens perspektiv skall användas, detta är motsatsen till vad gammal praxis och gällande lag säger²⁰. RSV är av samma åsikt som SRN. Enligt IL 23 kap. 17 § första stycket talas det om överlåtarens hela näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Detta rekvisit pekar på att det bör bedömas ur överlåtarens perspektiv detta motsäger praxis som utgår från förvärvarens perspektiv. Nilsson och Ugglå menar att bedömningen borde göras utifrån en tänkt objektiv köparens perspektiv detta får även ett visst stöd av Silfverberg²¹ samt av Rydin och Nilsson²².

I Rydin och Nilssons artikel uttalar de sig väldigt starkt om att det borde sakna betydelse om tillgångarna använts som en särskild verksamhetsgren eller använts som självständig verksamhet hos överlåtaren. Det borde inte heller spela någon roll om tillgångarna används som en självständig verksamhet hos förvärvaren. Det viktiga är att tillgångarna är av den typ att de skall kunna användas som en självständig verksamhet.

Alhager menar att i doktrinen så är det till största del uppfattningen om att bedömningen skall göras utifrån förvärvarens perspektiv. Denna förändring i doktrinen synsätt kom med omstruktureringsreformen 1999. Eftersom praxis innan denna utgick ifrån överlåtarens perspektiv.²³

Peter Nilsson²⁴ samt Ulf Nilsson och Carl-Magnus Ugglå²⁵ menar att SRN:s bedömning angående verksamhetsgren skall göras på objektiva grunder. Peter Nilsson menar vidare att SRN först tittar ur en specifik förvärvarens perspektiv och sedan om någon annan ”allmän” förvärvare skulle kunna driva verksamheten. Han menar därför att bedömningen först görs på subjektiva grunder och att de därefter gör en objektiv

¹⁹ Nilsson, U & Ugglå, C-M Begreppen..... SvSKT år. 2003 nr. 4 s.302 ff

²⁰ Nilsson, U & Ugglå, C-M Begreppen..... passim

²¹ Silfverberg, C Benefika överföringar av företagsförmögenhet, SkatteNytt år 1999 nr.9 s. 513 ff

²² Nilsson, P & Rydin U, Omstrukturering av näringsverksamhet SkatteNytt år 1999 nr 9 s.481ff

²³ Alhager, E, Verksamhetsgren i inkomstskatten., SkatteNytt år 2002 nr. 12 s.675 ff

²⁴ Nilsson, P a.a.s 843

²⁵ Nilsson, U & Ugglå C-M a.a.s 302

bedömning. Niclas Virin²⁶ anser att bedömningen görs på subjektiva grunder, vilket innebär att det är de individuella omständigheter som avgör.

Virin anser att det är de individuella omständigheterna som motiverar till om man kan bedöma den aktuella verksamhetsgrenen som en livskraftig rörelse eller inte, men samtidigt är det självklart att den är livskraftig. Vidare menar Virin att alla ärenden som han varit med och dömt i SRN har samtliga haft olika individuella omständigheter till varför dem inte skall uttagsbeskattas²⁷. De enda underprisöverlåtelsefall som blivit underkända menar Virin är de där formella förutsättningar inte förelegat. Vad som i verkligheten är en verksamhetsgren är en helt annan sak. Virin menar att om man hårdrar IL 2 kap. 25 § så skulle ” det räcka med att det finns en självständig rörelse som är beredd att ta sig an en verksamhet som låter sig avskiljas”. De fall där verksamhetsgren berörs och som har bedömts i SRN är 20-25 stycken. Virin menar att nämnden aldrig på ”reella” grunder motsatt sig sökandens uppfattning.²⁸

Virin menar att bedömningen av det verkliga verksamhetsbegreppet är en fråga om semantik och verbal teknik än vad det har att göra med juridik. Han anser att det som i verkligheten blir en verksamhet eller verksamhetsgren är mer en fråga om skicklig formuleringskonst än om en objektiv och konkret saklig bedömning. Vidare påpekar Virin att han inte kan minnas att en ledamot i SRN någon gång velat ha en skapare gräns av verksamhetsbegreppet och hävdade att uttagsbeskattning skulle ske. Men han säger att detta även kan ha berott på att det har varit självklara fall som varit uppe i SRN men han menar samtidigt att om det varit så självklart hade de sökande väl inte sökt hos SRN utan gått via RSV. Virin vill sammanfatta att SRN:s ståndpunkt är att om det inte handlar om ett uppenbart fall eller man kan misstänka något elakartat fall som innebär att de försöker kringgå beskattning kommer SRN att acceptera det som verksamhetsgren och företaget kommer att slippa uttagsbeskattning.²⁹

Virin menar att om företagen gör förnuftiga omstruktureringar vilket de bör göra eftersom det är deras pengar kommer detta på sikt ge mera skatteinkomster för staten

²⁶ Virin, N Vad är en verksamhetsgren? SkatteNytt år 2004 nr. 4

²⁷ Virin, N passim

²⁸ Virin, N Vad är en verksamhetsgren? SkatteNytt år 2004 nr. 4 s.236 ff

²⁹ Virin, N passim

än den skatten som inte togs ut vid omstruktureringen. Virin tycker inte att det är viktigt att man drar frågan genom domstolarna för att få en exakt gräns av vad en verksamhetsgren är. Virin menar att en annan anledning till varför man inte skall driva fram en exakt gräns angående begreppet verksamhetsgren är att man i ett helägt dotterbolag kan väva in en ofullständig verksamhet och sedan avyttra dotterbolaget. Därför menar Virin att begreppet verksamhetsgren enbart skall vara en akademisk fråga.³⁰

Eftersom lagens definition av en verksamhetsgren är vag, blir detta ett omdiskuterat ämne i doktrinen. Alhager menar att utifrån förarbeten och praxis kan man dra slutsatsen att en geografisk enhet anses som en självständig verksamhetsgren om personal, kunder och liknande inkluderas i överlåtelsen³¹. Nilsson tillför att det inte finns något krav på en geografisk enhet i praxis³².

Aktier skall kunna anses som en verksamhetsgren om de innehas som ”ett led i rörelsen” eller om det blir ”näringsbetingat” hos förvärvaren³³. Däremot kan inte kommanditbolags eller handelsbolagsandelar ses som en verksamhetsgren eftersom, man inte kan bedriva en självständig verksamhet med bara andelar i ett kommandit- eller handelsbolag. Detta eftersom praxis har kommit fram till att man anser att det är andelsägaren själv som bedriver verksamheten och inte handelsbolaget eller kommanditbolaget.³⁴

2.3 Praxis

2.3.1 Allmänt

Bedömning kring verksamhetsgren är väldigt defus i lagen och blir därför svårtolkad i praxis. Innan UPL infördes kom många fall upp i SRN angående underprisöverlåtelser efter UPL minskade fallen som togs upp i SRN. SRN är en nämnd som beslutar och ger förhandsbesked i skattefrågor. Dessa vinner lagakraft

³⁰ Virin, N passim

³¹ Alhager, E., Verksamhetsgren i inkomstskatten., SkatteNytt år 2002 nr 12 s. 675 ff

³² Nilsson, P, Begreppet verksamhetsgren - ett verkligt SkatteNytt år 2003 nr. 12 s. 675 ff

³³ Virin, N. Omstruktureringsförslag en korsett & en halvmesyr. SvSKT år 1998 nr 10

under förutsättningen att de inte överklagats. RSV överklagar viktiga förhandsbesked och yrkar oftast på fastställelse av SRN:s beslut.

2.3.2 Genomgång av praxis

2.3.2.1 Överlåtelse av andelar i kommanditbolag

- SRN 2002-05-24 / RR:s dom, mål nr 3761-02

Två fysiska personer A och B äger var sitt aktiebolag som inte bedriver någon verksamhet. Dessa båda aktiebolag äger gemensamt ett kommanditbolag som bedriver verksamhet. Aktiebolagen tänker nu till underpris överlåta sina andelar i kommanditbolaget till två andra aktiebolag som personerna A och B äger tillsammans. Frågan till SRN är nu om överlåtelsen medför att uttagsbeskattning ska ske och om A och B ska utdelningsbeskattas.

SRN:s motivering: Det man måste ta ställning till är om förutsättningarna i IL 23 kap. 17 § är uppfyllda, är förutsättningarna uppfyllda ska uttagsbeskattning inte ske. Detta innebär att när överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren det beskattningsår överlåtelsen sker, måste överlåtelsen avse hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. I detta ärende föreligger inte koncernbidragsrätt och således måste man ta ställning till om andelarna i kommanditbolaget kan anses utgöra hela näringsverksamheten eller verksamhetsgren.

³⁴ Nilsson, P, a.a s.843 ff

Andelar kan anses vara näringsverksamhet eller en verksamhetsgren enligt IL 23 kap. 7 §, dock måste andelarna vara i ett sådant bolag som anges i IL 23 kap. 6 §. Denna paragraf hänvisar till IL 23 kap. 4 §, som anger att andelarna ska vara i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar eller utländska bolag. Således är bestämmelserna inte tillämpliga på kommanditbolags andelar.

Enligt IL 2 kap. 25 § är en verksamhetsgren en sådan del av rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse anses enligt IL 2 kap. 24 §, annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om dessa tillgångar innehas som ett led i en rörelse räknas innehavet dock till rörelsen, andelarna är i och för sig att räkna som värdepapper, men enbart värdepapper kan inte utgöra en verksamhetsgren³⁵. Således är inte heller detta argument tillräckligt för att anse att en verksamhetsgren har överlåtits.

SRN:s förhandsbesked: Uttagsbeskattning skall ske. Av allmänna principer leder detta till att förvärvaren då även han ska beskattas för utdelning.

SRN:s beslut överklagas av RSV. Verket yrkar fastställelse av nämndens beslut.

RR:s motivering: Eftersom IL 23 kap. 17 § inte är uppfylld skall SRN:s dom fastställas. I detta fall blev det ett pleniavgörande, där alla var eniga.

- SRN 2002-05-24/ RR dom, mål nr.3821-2002

En fysisk person äger ensam alla aktier i X AB och Y AB. Dessa båda aktiebolag är delägare i Z AB. De tre aktiebolagen X, Y och Z är i sin tur delägare i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag. X AB tänker överlåta sina kommanditbolags andelar till underpris till Y AB.

Fråga är då om andelarna i kommanditbolaget utgör en sådan näringsbetingad andel som avses i IL 23 kap. 7 § och således anses utgöra en verksamhetsgren. Alternativt om svaret blir nej på denna fråga, kan andelarna ändå utgöra en verksamhetsgren enligt IL 23 kap. 17 §?

³⁵ RÅ 2001 not 24

SRN:s motivering: SRN hänvisar till IL 23 kap. 4, 6 §§ och kommer fram till att bestämmelsen inte är tillämplig på andelar i kommanditbolag. Detta besked föranleder att se om det ändå kan anses som verksamhetsgren enligt IL 23 kap. 17 § i ärendet är det klargjort att koncernbidragsrätt inte föreligger.

SRN hänvisar även i detta ärende till IL 2 kap. 24 § vad som avses med rörelse och till 25 § vad som avses med en verksamhetsgren, de framför samma motivering som i föregående fall.

SRN:s förhandsbesked: Uttagsbeskattning ska ske. SRN:s beslut överklagas av RSV. Verket yrkar fastställelse av nämndens beslut.

RR:s motivering: Andelar i kommanditbolag är inte sådana andelar som sägs i IL 23 kap. 7 § och att de inte kunde betraktas som en verksamhetsgren enligt IL 23 kap. 17 §. RR fastställde därför SRN:s dom även i detta fall.

2.3.2.2 Överlåtelse av fastigheter

- SRN 2003-12-09

AB X äger fastigheter som är skattemässiga omsättningstillgångar. Aktiebolaget ingår även i en koncern och har ett helägt dotterbolag AB Y, som för närvarande inte bedriver någon näringsverksamhet varken direkt eller indirekt. AB X har nu för avsikt att renodla sin verksamhet och vill med anledning av detta överlåta ett antal fastigheter till AB Y. Renodlingen ska ske på så sätt att andelen lokalyta i förhållande till bostadsyta ska reduceras. Alla de fastigheter som ska överlåtas innehåller lokaler. Slutligen avser AB X att till utomstående part överlåta andelar motsvarande mer än 10% av kapitalet i AB Y under innevarande år. Med anledning av överlåtelsen till utomstående kommer koncernbidragsrätt inte längre att föreligga.

Frågan i detta ärende är om de fastigheterna som överlåts kan anses utgöra en sådan verksamhetsgren som avses i IL 23 kap. 7 §. En annan fråga i ärendet är, att i det fall

de överlåtna fastigheterna kommer att anses som kapitaltillgångar hos AB Y och således byter karaktär, kommer då uttagsbeskattning att ske med anledning av detta.

SRN:s motivering: Det är nämndens uppgift att bedöma om villkoren i IL 23 kap. 17 § är uppfyllt, vilket innebär att man ska bedöma om det avyttrade utgör en verksamhetsgren. Den allmänna definitionen av verksamhetsgren finns i IL 2 kap. 25 § och säger att verksamhetsgren avser en sådan del av rörelse som är lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. En rörelse definieras i IL 2 kap. 24 § och innebär att även förvaltning av fastigheter innefattas i begreppet rörelse. Överlåtelsen avser bara vissa av AB X:s fastigheter och enligt nämnden anses just dessa fastigheter vara lämpliga att avskilja, således är villkoret för underlåten uttagsbeskattning uppfyllt. Omständigheten att fastigheterna kan ändra karaktär till kapitaltillgångar ändrar inte nämndens bedömning.

SRN:s beslut: Fastigheterna är att betrakta som en verksamhetsgren, och villkoret för att uttagsbeskattning inte ska ske är uppfyllt. Denna bedömning påverkas inte av ett eventuellt skattemässigt karaktärsbyte.

SRN:s förhandsbesked överensstämmer med RSV:s uppfattning och beslutet kommer därför inte att överklagas.

- RR:s dom, mål nr. 2281-03

En fysisk person har ensam en enskild firma som bedriver fastighetsförvaltning och byggnadsrörelse. Han avser att överlåta hela sin verksamhet till ett nybildat aktieföretag som han och hans son ska äga tillsammans, detta för att påbörja ett generationsskifte. I hans enskilda firma ingår fyra fastigheter som är lagertillgångar. Dessa fastigheter ska överlåtas mot ersättning i form av att aktieföretaget övertar låneskulden på dessa. Denna ersättning är större än det skattemässiga värdet men mindre än taxeringsvärdet. Sökande hävdar att denna överlåtelse är av gåvokaraktär och begär nu förhandsbesked om uttagsbeskattning kommer att ske. Han har även frågor om inkomstbeskattning och värdeminskningssavdrag (detta redogör vi inte för i denna korta resumé av ärendet).

SRN:s motivering: Utifrån de förutsättningar som är angivna i ansökan kommer uttagsbeskattning inte att ske, förutsatt att förutsättningarna är uppfyllda. Sökande överklagar SRN:s besked på några av frågorna bland annat den om värdeminskingsavdrag och den om inkomstbeskattning, dock inte den som gällde uttagsbeskattning.

RR:s motivering: Eftersom inte fråga angående uttagsbeskattning är överklagad har RR inte lämnat någon motivering på denna. RR fastställer dock att det är frågan om en underprisöverlåtelse enligt IL 23 kapitlet. De anser vidare att den inte finns någon anledning att frånga tidigare praxis avseende överlåtelse av gåvokaraktär omfattande en hel näringsverksamhet.

2.3.2.3 Uppdelning av verksamhet

- SRN 2000-02-24

Bolaget som ägs av A, bedriver tillverkning och försäljning av möbler. Avsikten är att tillverkningen ska avskiljas och föras över till ett nytt bolag, som även detta ägs av A. De fastigheter samt maskiner och inventarier som används vid tillverkningen ska ägas av det ursprungliga bolaget och hyras ut till det nya bolaget mot marknadsmässig ersättning. Tillverkningsrätten får antas ha ett betydande värde. Ansökningen innehåller två olika förslag för hur överlåtelsen ska gå till. Det första förslaget innebär att tillverkningen överförs direkt till Nya AB. Det andra förslaget är att tillverkningen överförs till ett av det ursprungliga bolaget ägt bolag där det finns koncernbidragsrätt. Året efter överlåter det ursprungliga bolaget sina aktier i tillverkningsbolaget till det nya aktiebolaget. Frågan är om överlåtelsen av tillverkningen till Nya AB är av sådan karaktär i de båda förslagen att uttagsbeskattning inte ska ske.

SRN:s motivering: I det första förslaget där tillverkningen skulle överföras direkt till Nya AB var det fråga om att ta ställning till om en tillverkning som är beroende av att utnyttja det ursprungliga bolagets maskiner lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse enligt UPL 12 §. SRN anser att förutsättningarna för hur tillverkningen i Nya AB ska gå till inte tydligt framkommit. Det har inte heller framkommit om tillverkningsverksamheten med andra ägarförhållanden skulle vara möjlig att bedriva

på det tänkta sättet. Med denna bakgrund kan SRN inte ta ställning till om tillverkningen i Nya AB kan anses vara en självständig rörelse eller inte. SRN avvisade därför det första förslaget.

I det andra förslaget skulle överlåtelsen till Nya AB avse aktierna i det dotterbolag till vilket tillverkningen överförts. Enligt UPL 12 § andra stycket anses aktier i ett företag som en verksamhet eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet äger näringsbetingade aktier i företaget. SRN ansåg att villkoret i UPL 12 § var uppfyllt, att aktierna kunde ses som en verksamhetsgren och att det inte skulle ske någon uttagsbeskattning vid aktieöverlåtelsen.

- SRN 1999-03-16

Bolaget framställer och marknadsför IT lösningar och system. Bolaget ingår i en internationell koncern. Denna har beslutat att avyttra den IT-verksamheten som är inriktad på bank och finansmarknaden externt eller börsintroduceras. Bolaget vill därför överlåta bank och finans verksamheten till ett nybildat svenskt AB, N, till ett skattemässigt värde. N ägs av ett tyskt bolag inom koncernen som sedan skall avyttra aktierna i N. Frågan var nu om uttagsbeskattning skall ske och om den överlåtna delen skulle kunna anses vara en verksamhetsgren.

SRN:s motivering: Nämnden fann att uttagsbeskattning inte skall ske. Frågan i ärendet är om överlåtelsen kan ske och om det kan anses som en verksamhetsgren. Enligt 20 § UPL krävs att koncernbidragsrätt saknas och i detta fallet finns det inte. Nämnden anser att frågan i detta fall är vad som är en verksamhetsgren och inte en enstaka tillgång enligt UPL 12§. Nämnden anser att den överlåtna delen ansågs utgöra en verksamhetsgren och därför det aktuella villkoret i UPL 20 § ansågs därför vara uppfyllt.

- RÅ Notis: N2000:86

X AB är en friskola som bedriver utbildningsverksamhet. Aktierna i bolaget ägs av B och W med hälften var. En del av verksamheten har flyttats (1998) till nya lokaler, där undervisning för högstadielärover bedrivs. I de gamla lokalerna bedrivs undervisning

för årskurs ett till sex och fritidsverksamhet. I dessa lokalerna finns inte plats för någon expansion. Avsikten är att dela upp verksamheten mellan B och W till två likvärdiga AB. Man har tänkt att överföra verksamheten som bedrivs i de gamla lokalerna till ett nytt bolag (Nya AB), som ägs av W. Tillgångarna ska föras över till skattemässigt värde. Därefter ska W överlåta sina aktier i X AB till B. Frågan är nu om överlåtelsen av tillgångar från X AB till Nya AB utan att det uppkommer någon uttagsbeskattning.

SRN:s motivering: För att det inte ska bli någon uttagsbeskattning måste villkoren i UPL vara uppfyllda. När koncernbidragsrätt saknas ska villkoren om verksamhetsgren i UPL 20 § vara uppfyllt tillsammans med definitionen av verksamhetsgren i UPL 12 §. SRN anser att det som tagits upp som bakgrund till det Nya AB:s överförda verksamhet uppfyller kraven i UPL 20 § och 12 §, att den överlåtna verksamheten kan betraktas som en verksamhetsgren. SRN beslutar därför att någon uttagsbeskattning inte ska ske.

- RÅ Notis : N2001:24

X AB ägs av Y AB. X AB äger 20.38 % av det finska bolaget Z AB. X AB skall överlåta sina andelar i Z AB till Y AB. Överlåtelse skall ske till underpris, X AB och Y AB kommer sedan beröras av ytterligare omstruktureringar. X AB vill ha svar på följande 1) Är X AB:s innehav om 20.38% i Z AB att anses som ett led i rörelsen och därmed att anse som verksamhetsgren i den mening som avses i UPL 12 § första stycket. Är svaret nekande begärs svar på fråga 2) Är i fråga 1 nämnda innehav att avse som näringsbetingat i den mening som avses i UPL 12 § andra stycket.

SRN:s motivering: Nämnden anser att aktierna i Z AB inte skall leda till uttagsbeskattning av X AB. En förutsättning för att uttagsbeskattning inte skall ske är att koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare då blir frågan om man överlåter en hel verksamhet eller en verksamhetsgren UPL 12 § första stycket samt UPL 20 §. Nämnden menar att innehavet av aktierna i Z AB utgör en verksamhetsgren enligt nämnda bestämmelser. SRN menar att en annan tolkning skulle strida mot principen om indirekt effekt inom gemenskapsrätten. SRN påpekar

att från och med taxeringen år 2002 skall IL tillämpas istället för UPL men detta påverkar inte förhandsbeskedet.

RSV överklagade och yrkade hos RR att de skulle förklara att uttagsbeskattning av X AB skall ske såvitt avser taxeringsåret 2001. Detta bestred X AB.

RR utvecklar ett tankesätt för att värdepapper inte kan utgöra en verksamhetsgren enligt första stycket UPL 12 §. Stöd för denna tolkning kan hämtas från ett propositionsuttalande (prop. 98/99:15 s. 287 uttalandet avsåg bestämmelser i UPL 8 § om lag 1998:1603 beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser). Men av förarbetena till UPL 12 § första stycket kan han inte utläsa att avsikten varit att dessa skulle ges en annan innebörd än den nu angivna. RR finner mot denna bakgrund att en verksamhetsgren enligt UPL 12 § första stycket ej kan utgöras av enbart värdepapper. Frågan är då om andelarna i Z AB kan anses som en verksamhetsgren enligt UPL 12 §. Detta förutsätter att förvärvaren (Y AB) efter förvärvet äger näringsbetingade andelar i Z AB. En definition av näringsbetingad andel anges i SIL 7 § 8 momentet. RR finner att även utländska andelar vid tillämpningen av UPL 12 § andra stycket. RR finner därför att Y AB:s andelar i Z AB skall anses som näringsbetingade. RR kom fram till att Z AB:s andelar utgör en verksamhetsgren enligt UPL 12 §. Därför fastställde RR SRN:s förhandsbesked i den del som överklagats.

- SRN 1999-06-23

I ett fall bedriver bolaget X fastighetsförvaltning och byggnadsrörelse bolaget ägs av två grupper A och B. Grupperna A och B har olika geografiska bosättningsplatser. Avsikten är att rörelsen ska delas upp i två självständiga enheter på två olika verksamhets platser. Delningen ska ske genom att B gruppen bildar ett nytt bolag, som kallas för NY. Tillgångar i form av kontanter, maskiner, inventarier och fastigheter överläts utan någon form av vederlag till NY. Fastigheterna som överläts, överläts i sin helhet. Det förutsätts att det inte uppkommer någon förmögenhetsöverföring mellan grupperna. Slutligen överlåter aktieägarna i NY sina andelar i bolaget X till den andra gruppen till ett värde motsvarande aktiernas anskaffningsvärde.

Frågan till SRN är då om bolaget X kommer att uttagsbeskattas för att tillgångarna överläts vederlagsfritt?

SRN:s motivering: Nämnden bedömer att den avskilda verksamheten lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse enligt UPL 12 § och således bedömer nämnden att uttagsbeskattning inte ska ske.

- SRN 2000-09-07

Bröderna X och Y driver tillsammans jordbruk och markberedningsverksamhet. Verksamheten bedrivs på en jordbruksfastigheten som X är delägare i men inte Y. Tanken är att verksamheten ska till underpris föras över till ett aktiebolag som bröderna bedriver tillsammans utan att jordbruksfastigheten överläts. Frågan är om denna överlåtelse kan ske utan att uttagsbeskattning sker.

SRN:s motivering: Prövningen i detta fall gäller att avgöra om överlåtelsen avser hel verksamhet eller en verksamhetsgren, trots att fastigheten inte ingår i förvärvet. Man måste således bedöma om villkoren i UPL 12 § och 20 § samt om IL 2 kap 25 § och 23 kap 17 § är uppfyllda. SRN ser inget hinder i att jordbruksverksamheten kan bedrivas vidare på ett ändamålsenligt och självständigt sätt utan att bolaget äger fastigheten och istället arrenderar den. Det anses således att villkoren är uppfyllda och att uttagsbeskattning inte ska ske. Domen överrensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

2.3.2.4 Förvaltningsföretag

- RÅ Notis: N2002:72

Bolaget vill överlåta andelar till underpris till sina tre dotterdotterbolag, som är förvaltningsföretag. Frågan är om överlåtelsen av andelarna kan anses uppfylla verksamhetsvillkoret i IL 23 kap 17 §.

SRN:s motivering: Enligt IL 23 kap 7 § skall förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äga näringsbetingade andelar i företaget. Vad som avses med

näringsbetingade andelar anges i IL 24 kap 16 §, ”andel som är kapitaltillgång” hos ägarföretaget och som uppfyller förutsättningarna i 1 eller 2. Det framgår inte av denna lagtext att detta inte skulle vara tillämpligt på förvaltningsföretag. Det finns inget hinder för att underlåta uttagsbeskattning även om det förvärvande företaget är ett förvaltningsföretag. Förutsatt att kravet om att andelarna ska vara näringsbetingade hos förvärvaren är uppfyllt. SRN beslutar att det inte ska ske någon uttagsbeskattning.

- SRN 2003-09-22

XAB bedrev en byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning. Aktierna ägs av föräldrarna 22 % och deras tre barn 26 % vardera. Fastigheter överläts från XAB till nybildade företagen NYAB1 och NYAB2. Aktierna i de tre olika företagen skulle sedan vara lika värda.

Första frågan gällde om XAB skulle uttagsbeskattas eftersom fastigheterna överläts till underpris för NYAB1 och NYAB2. Frågan var om villkoren i IL 23 kap. 17 § om verksamhetsgren var uppfyllda. Nämnden fann att fastigheterna kunde anses lämpa sig för att avskiljas till självständiga rörelser.

Andra och tredje frågan gällde om ersättningen för fastigheterna som överfördes till NYAB1 och NYAB2 skulle anses ha överlåtits till skattemässigt värde. Ersättningen skulle vara att bolagen övertog skulderna på fastigheterna. De skulderna understeg det skattemässiga värdet. Därför fick XAB en fordran på NYAB1 och NYAB2 på mellanskillnaden. Sedan skulle XAB efterge skulderna som ett ”tillskott” till NYAB1 och NYAB2. Frågan var nu om ägarna i bolaget NYAB1 och NYAB2 skulle få beskattningskonsekvenser. Nämnden menar att en underprisöverlåtelse enligt IL 23 kap. är att överlåtelsen har skett till ett skattemässigt värde även om ersättningen understiger det skattemässiga värdet (om inte marknadsvärdet är lägre). Att XAB efterger sin fordran på NYAB1 och NYAB2 inverkar inte på nämndens bedömning om det är en underprisöverlåtelse. Nämnden kom fram till att det inte ska bli några beskattningskonsekvenser.

Fjärde frågan gällde om överlåtelsen av aktier till underpris mellan syskonen föranledde till några beskattningskonsekvenser. Bortsett från att försäljningspriset

skall tas upp som intäkt vid kapitalvinstberäkningen. Nämnden fann att aktieöverlåtelsen ingick som ett led i en bouppdelning med tillämpning av IL 23 kapitlet. Därför saknades det anledning till att beskattningen skulle avvika från det avtalade vederlaget.

- SRN 2003-06-23

En fysisk person X äger alla aktier i ett aktiebolag B AB. B AB bedriver en byggnadsrörelse, alltså är X en byggmästarsmittad person. X äger även två handelsbolag som driver fastighetsförvaltning. Andelarna i handelsbolagen är enligt IL 27 kap 6 § en lagertillgång hos X dock har X som avsikt att överlåta sina andelar till B AB till underpris. Frågan var nu om överlåtelsen enligt IL 23 kap. 17 § omfattar hela verksamheten eller en verksamhetsgren.

SRN:s motivering: Nämnden ansåg att när X överlåter sina andelar i de två handelsbolagen till B AB som ägs av honom. I och med detta anses den rörelse som X har bedrivit upphöra. Alltså anses han ha avyttrat hela sin enskilda näringsverksamhet avseende byggnadsrörelse, vilket innebär att IL 23 kap. 17 § är uppfyllt.

- SRN 2001-06-13

De fysiska personerna A och B äger vardera 25, 15 % av aktierna i C AB. Avsikten är att de ska göra en ägarförändring av dessa aktierna. Först ska aktierna överlåtas till företagsgrupper som ägs av A och B. Moderbolagen i företagsgrupperna kallas för NAB1, men överlåtelserna ska ske till dotterbolagen, som benämns NAB2. Efter detta ska respektive moderbolag (NAB1) överlåta sina dotterbolag (NAB2) till andra företagsgrupper, som även dem ägs av A och B. De förvärvande företagen benämns NAB3. Aktieöverlåtelserna sker till underpris. Frågan är om dessa överlåtelser kommer att medföra uttagsbeskattning.

SRN:s motivering: Frågan är om NAB3:s förvärv av aktierna i NAB2 kan ses som näringsverksamhet eller en verksamhetsgren trots att parterna är förvaltningsföretag. SRN anser att villkoret är uppfyllt om innehavet avser näringsbetingade aktier och hänvisar till IL 23 kap 7 och 17 §§. Definitionen av näringsbetingade aktier finns i

IL 24 kap 16 §. SRN bedömer att även detta villkor är uppfyllt på grund av att NAB3:s aktieinnehav i NAB2 är mer än 25 %. SRN menar att eftersom det inte framgår annat av lagtexten ska IL 24 kap. 16 § också vara tillämpligt på förvaltningsföretag. Överlåtelseerna avser alla aktierna i förvaltningsföretaget och överlåts från ett förvaltningsföretag till ett annat. På dessa grunder bedömer SRN att det inte finns något hinder för att underlåta uttagsbeskattning.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde deras förhandsbesked.

3. Analys

I detta kapitel har vi avsikten att utreda vår problemformulering, med hjälp av lagen, propositionen, praxis samt doktrinen. Utifrån detta kommer vi att försöka dra relevanta slutsatser.

3.1 Allmänt

En underprisöverlåtelse är när man överlåter en tillgång till ett pris under marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. För att överlåtelsen skall klassas som en underprisöverlåtelse finns vissa villkor som måste vara uppfyllda, dessa regleras i IL 23 kap. I IL 23 kap. 17 § finns villkoret om att när koncernbidragsrätt saknas skall hela verksamheten eller en verksamhetsgren överlåtas. I IL 2 kap. 25 § definieras vad en verksamhetsgren är ”sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. Denna definitionen fanns tidigare i UPL och var samma som i IL. Eftersom denna definitionen är vag och har lett till tolkningsproblem bestämde vi oss för att undersöka var gränsen går mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren. På grund av att det inte finns så mycket doktrin om detta ämnet så har vår utgångspunkt legat i praxis.

3.2 Underprisöverlåtelse - Var går gränsen mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren?

Tolkningarna kring hel verksamhet eller verksamhetsgren är många och olika även i doktrinen. Vissa menar att bedömningen skall göras på subjektiva grunder och andra att den skall göras på objektiva grunder. Subjektiva grunder innebär att bedömningen ska göras individuellt, med andra ord prövas från fall till fall. Objektiva grunder innebär inte en individuell bedömning av en specifik köpare utan i stället att bedömningen ska göras utifrån "en allmän köpare". Virin³⁶ menar att de enda fallen som blivit underkända hos SRN är dem där formella förutsättningar saknas. SRN och RSV är överens om att det är ur förvärvarens perspektiv som överlåtelsen ska ses, vilket innebär att man ska se på hur tillgången kommer att användas hos förvärvaren. Detta är tvärtemot vad gällande lag och gammal praxis säger som förespråkar att överlåtelsen skall ses ur överlåtarens perspektiv.

SRN:s bedömning görs ur förvärvarens perspektiv om en tillgång ska ses som en verksamhet eller en verksamhetsgren, vilket gör att förvärvarens situation avgör hur överlåtaren ska beskattas. Eftersom att SRN:s förhandsbesked ses som domar får då detta anses som gällande rätt, trots att lagen säger att man ska se det från överlåtarens perspektiv.

SRN:s motivering i några av våra praxisfall kan vi se att det är förvärvarens perspektiv som används vid bedömningen och i andra fall kan man i motiveringen inte utläsa vilket perspektiv som används. Gemensamt för bedömningen av fallen är att SRN ser på om rörelsen ska kunna bedrivas som en självständig verksamhet. Man skall se om det blir en självständig rörelse hos förvärvaren. Alltså blir det inte relevant att titta på överlåtaren.

De två fallen där man ser tydligt att det är förvärvarens perspektiv som ligger till grund för SRN:s bedömning är jordbruksfallet (2000-09-07) och möbeltillverkningsfallet (SRN 2000-02-24). I jordbruksfallet förs verksamheten över och inte fastigheten, i detta fallet visas det att förvärvarens perspektiv står i centrum. Detta visas på grund av att SRN säger att de inte ser något hinder att driva

³⁶ Virin, N, Vad är en verksamhetsgren? SkatteNytt år 2004 nr. 4

jordbruksverksamheten bara för att de inte äger fastigheten. I möbeltillverkningsfallet kan man se att de ser överlåtelsen ur förvärvarens perspektiv då SRN inte kan ta ställning till en fråga eftersom de inte kunde se hur förvärvaren skulle kunna bedriva tillverkningen.

Ett av rättsfallen som vi har funnit i praxis som vi anser vara ett gränsfall är SRN 2003-12-09. Fallet behandlar överlåtelse av fastigheter, bolaget har ett antal fastigheter varav vissa har lokaler och andra har bostäder. Nu vill de avyttra vissa fastigheter innehållande lokaler. SRN beslöt att detta kunde ses som en verksamhetsgren och därför underläts uttagsbeskattning. Utifrån detta drar vi slutsatsen att så länge det blir en självständig rörelse hos förvärvaren så godkänns det av SRN. Vi har inte kunnat se en klar gräns när det gäller fastigheter, allt verkar godkännas. Man kan fundera på att om bolaget hade överlåtit både några bostads- och lokalfastigheter eller om de bara hade överlåtit en fastighet om detta hade fungerat. Detta fall kan man jämföra med ett gammalt fall (RÅ 1989 ref.119) från äldre praxis som i kortdrag beskrivs nedan.

AB Y (svenskt rederibolag) med internationell trafik som verksamhet, har dotterbolag i Sverige och andra länder. AB Y äger med dotterbolaget ett trettiotal fartyg. AB Y ägdes av AB Z som även det bedrev rederirörelse med egna fartyg. Detta ägs i sin tur till 80% av X och de resterande 20% av X:s barn till lika delar. X och barnen äger även andra aktiebolag däribland A AB och B AB i samma proportioner. A AB äger 1,5 fartyg och en fastighet medan B AB var vilande. Inom rederibranschen var det vanligt med att varje fartyg finns i ett särskilt bolag och detta har fördelar ur riskbegränsningssynpunkt. Avsikten är att AB Y skall omstruktureras så att flera fartyg skulle ägas av självständiga svenska eller utländska bolag. Frågan är nu om fartygen kan överlåtas till A AB och B AB till ett bokfört värde som kan understiga marknadsvärdet utan att uttagsbeskattas. Regeringsrätten anförde bland annat att när det gäller enstaka tillgångar så är rättsläget oklart det finns inga tidigare rättsfall som kan vara vägledande. Av vad som framgått i fallet anser man dock att överföringen av fartygen inte kan anses vara en av organisatoriska skäl betingad ändring. Detta innebär att man inte anser sig kunna frångå praxis huvudregel om att uttagsbeskattning ska ske vid överföring av enstaka tillgångar.

När man jämföra detta fall med SRN 2003-12-09 kan man ifrågasätta om inte fartygsöverlåtelsen hade godkänts idag. Enligt vår mening så borde det gå om förvärvaren kan använda fartyget som en självständig verksamhet efter förvärvet. Vi anser att det inte bör vara någon skillnad mellan att överlåta fastigheter som en självständig rörelse eller fartyg. Inte i något av fallen har bolagen överlåtit samtliga fastigheter eller fartyg. Således borde enligt vår åsikt fartygsmålet idag ha godkänts som en underprisöverlåtelse och fartygen klassas som en verksamhetsgren.

Om kraven i gammal praxis var hårdare än vad lagen är idag, är det då en positiv utveckling? Rättsfall som vi har hittat som visar att gammal praxis var hårdare än dagens lag är till exempel RR:s dom i mål nr. 2281-03. I detta målet godkänds en överlåtelse med gåvokaraktär, detta hade inte blivit godkänt i gammal praxis på grund av villkoret om starkt ägarsamband. Ett annat fall är SRN 2003-12-09 där godkänds en överlåtelse av fastigheter. SRN påpekar speciellt här att fastighetens skattemässiga karaktärsbyte inte påverkar deras beslut, utan att uttagsbeskattning skall undlåtas. Vår uppfattning är den att i dagens praxis har det blivit lättare att få en tillgång klassad som en verksamhetsgren i en underprisöverlåtelse än innan det lagreglerades. Vi anser att dagens praxis har ”förslappat” lagen genom att se det ur förvärvarens perspektiv eftersom IL säger att det skall ses ur överlåtarens perspektiv. Om man ser det ur det perspektiv som Peter Nilsson³⁷ menar alltså ur den objektiva förvärvarens perspektiv anser vi att lagen blir ännu ”slappare”. Ser man det ur en specifik förvärvares perspektiv tar man hänsyn till de individuella omständigheterna som kan utgöra hinder till att tillgången kan ses som en självständig rörelse. Ser man däremot det ur en objektiv förvärvares perspektiv tittar man inte på de individuella omständigheterna, dessa kan då inte heller utgöra något hinder. Utifrån detta resonemang har vi formulerat följand hypotetiska fall.

Ett bolag A bedriver tillverkning av glasstrutar och har 10 maskiner i produktionsprocessen som alla har samma funktion. Bolaget vill nu minska sin produktion och skall därför avyttra en maskin till ett annat bolag. Maskinen kan användas som ett en självständig rörelse.

1. Nu vill bolaget överlåta maskinen till ett nybildat bolag B till underpris.

³⁷ Nilsson, P Begreppet verksamhetsgren- ett verkligt SkatteNytt år 2003 nr 12 s. 843 ff

2. Bolaget skall överlåta strutmaskinen till underpris. Bolaget C bedriver glasstillverkning och har sedan tidigare 8 maskiner i sin produktionsprocess för att tillverka glassen. Nu vill man utöka sin verksamhet och även tillverka glasstrutar.
3. Bolaget skall överlåta strutmaskinen till underpris. Bolaget D bedriver strutillverkning och har sedan tidigare 8 maskiner i sin produktionsprocess för att tillverka strutar. Nu vill man utöka sin verksamhet.

I första fallet menar vi utifrån den praxis vi har studerat att maskinen hade räknats som en verksamhetsgren på grund av att den kan bedriva en självständig rörelse i det nybildade bolaget. Alltså skall uttagsbeskattning enligt vår mening undlåtas.

I andra fallet kan bolaget C bedriva en självständig rörelse med strutmaskinen, därför skall den klassas som en verksamhetsgren. Enligt vår mening skall därför uttagsbeskattning även i detta fall undlåtas.

I det tredje fallet anser vi att det inte kommer att bli godkänt om man ser det ur förvärvarens perspektiv, på grund av att då kommer de individuella omständigheterna att strutmaskinen inte kommer att utgöra en självständig rörelse. Den kommer att bli en i mängden. Om man ser det utifrån en objektiv förvärvares perspektiv bör det gå eftersom man då skall titta om en allmän förvärvare skulle kunna använda maskinen som en självständig rörelse. Detta ser vi i första fallet att den gör. Enligt vår åsikt skall inte uttagsbeskattning undlåtas.

Med detta hypotetiska fall vill vi klargöra varför vi anser att Peter Nilssons objektiva synsätt skulle gjort att praxis förslappat lagen ännu mera. Vi vill även visa att om praxis hade haft det synsätt som lagen förespråkar, nämligen överlåtarens perspektiv hade inte i något av fallen uttagsbeskattning undlåtits. Detta på grund av att strutmaskinen inte hade setts som en självständig rörelse utan en enstaka tillgång hos bolag A.

När det gäller uppdelning av verksamheter har i alla rättsfall vi tittat på undgått uttagsbeskattning. Aktier anses som en verksamhetsgren om de blir näringsbetingade hos förvärvaren enligt IL 23 kap. 7 § eller om andelarna kan anses som ett led i

rörelsen. Detta styrker att det är förvärvarens perspektiv som används. Andelar i förvaltningsföretag kan anses vara en verksamhetsgren, eftersom det står inget i lagen om att överlåtelser av andelar inte gäller förvaltningsföretag.

När det gäller kommanditbolag i praxis har vi funnit två fall som vi studerat närmare. Vi har här funnit att inte i något av fallen har andelar kunnat anses som en verksamhetsgren på grund av att lagen säger att andelarna inte kan vara i kommanditbolag eller handelsbolag. Detta stöder Virins³⁸ uttalande om att de enda fallen som inte godkänts av SRN är de där formella förutsättningar inte föreligger.

Vi har dock hittat ett undantagsfall till detta, nämligen att andelar i ett handelsbolag i ett av våra rättsfall har klassats som en underprisöverlåtelse. I detta rättsfall är innehavaren en sådan person som klassas som byggmästarsmittad och därav är tillgångarna lagertillgångar hos honom. Detta innebär att näringsverksamheten anses ligga hos den fysiska personen och på grund av detta kan han avyttra alla sin andelar i handelsbolaget till underpris. Eftersom alla andelar avyttras så anses verksamheten hos honom upphöra.

Man kan börja fundera på om kommanditbolags- och handelsbolagsandelar skulle kunna överlåtas till underpris om man först ombildar bolaget eftersom det då ej längre rör sig om kommandit-/handelsbolagsandelar. Dessa tankarna grunder sig i ett fall (SRN 2000-02-24) som vi har funnit. I fallet fanns två olika förslag på hur man skulle föra över en del av verksamheten till ett nytt bolag kom nämnden fram till olika bedömningar. I det första förslaget skulle man överlåta verksamheten direkt till det nya bolaget och i det andra fallet skulle man först överlåta verksamheten till ett dotterbolag och därefter skulle man överföra verksamheten till det nya bolaget. Nämnden kunde inte ta ställning i det första förslaget på grund av för lite information om hur tillverkningen skulle gå till i det nya bolaget och om tillverkningen kunde anses som en självständig verksamhet. Det andra förslaget bedömde SRN att överlåtelser kunde ske utan att uttagsbeskattning skulle ske. Detta visar att man kan komma runt regeln genom en enkel omstrukturering innan överlåtelser görs.

³⁸ Virin, N Vad är en verksamhetsgren? SkatteNytt år 2004 nr.4 s 236ff

Utifrån detta resonemang kan man ställa sig frågan om detta kanske gör det möjligt att undgå uttagsbeskattning genom en ombildning till aktiebolag innan överlåtelsen görs? Eftersom det då inte längre rör sig om kommanditbolags- eller handelsbolagsandelar utan aktiebolagsandelar istället, så kan andelarna ses som en verksamhetsgren utan hinder av IL 23 kap 4 §. Man kan ju ställa sig frågande till om SRN hade godkänt detta eftersom ombildningen är gjord i det uppenbara syftet att kringgå beskattning. Virin har menat att om det skulle misstänkas vara ett ”elakartat” fall att försöka kringgå beskattning skulle det inte accepteras av SRN som en verksamhetsgren. Skulle det gå att kringgå lagen på detta sätt kan man då ifrågasätta vilket syfte lagen har.

Alhager³⁹ menar att utifrån praxis och förarbeten kan slutsatsen dras att en geografisk enhet kan anses som en verksamhetsgren under förutsättningen att personal, kunder med mera följer med verksamheten. Vi har i våra rättsfall funnit ett exempel på detta och det är RÅ 2000:86 där en skola skulle delas upp i två skilda verksamheter. Skolverksamheten drevs i två skilda lokaler där låg- och mellanstadiet var i ena lokalen och högstadiet i den andra. Detta delades upp till att bli två separata skolor som hade olika ägare.

Vi har inte funnit någon tydlig gräns i vad som är en verksamhetsgren förutom att det skall vara en väl avgränsad del. Vi har inte helt kunnat urskilja var den går. I IL 23 kap. 17 § kan man läsa att överlåtarens hela verksamhet eller en verksamhetsgren skall överlåtas. Vilket visar på att överlåtarens perspektiv används i lagen. Vi har i praxis observerat att när det gäller en hel verksamhet ses det ur överlåtarens perspektiv men vid verksamhetsgren ses det ur förvärvarens perspektiv. Vilket perspektiv som används vid en överlåtelse av en hel verksamhet anser vi inte torde spela någon roll, eftersom en hel verksamhet hos överlåtaren borde också vara en hel verksamhet hos förvärvaren.

Det verkar vara så, att så länge överlåtaren kan motivera varför överlåtelsen ska ses som en verksamhetsgren tycks SRN gå på dennes linje och dömer sällan annorlunda. Detta stödjer Virins⁴⁰ uttalande om att sökandens vilja alltid går igenom utom när de

³⁹ Alhager, E., Verksamhetsgren i inkomstskatten., SkatteNytt år 2002 nr 12 s. 675 ff

⁴⁰ Virin, N Vad är en verksamhetsgren? SN år 2004 nr. 4 s. 236ff

formella grunderna saknas. Är det då ett tips till sökanden att motivera det utifrån förvärvarens perspektiv för att det skall godkännas. Om det är så här varför inte direkt lämna in ansökan till SRN och sedan gå till RSV efter det att förhandsbeskedet vunnit lagakraft eftersom RSV då ej kan gå emot SRN. På detta sätt riskera man inte ett nej hos RSV.

SRN:s bedömningar om vad som är en verksamhetsgren får anses utgöra gällande rätt, då RSV sällan överklagar ett förhandsbesked och oftast när de överklagar yrkar de på fastställelse av nämndens beslut.

4. Slutsats

I detta avslutande kapitel kommer vi att presentera de slutsatser som vi har dragit utifrån vår analys.

Syftet med denna uppsatsen var att utreda gränsdragningsproblematiken mellan en hel verksamhet och en verksamhetsgren. Vad säger lagen och hur fungerar det i praktiken?

Lagen säger att en verksamhetsgren är en sådan del av en rörelse som lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse. Denna definitionen är vag och ger ingen klar vägledning till praxis om var gränsen mellan hel verksamhet och en verksamhetsgren ska dras.

Praxis utgörs till största delen av SRN:s förhandsbesked och regeringsrättsdomar. SRN och RR har oftast samma uppfattning. Vi har i vårt arbete sett att SRN inte är benägna att hårdra gränsen för vad som ses som en verksamhetsgren och går oftast på sökandens linje. Det är klart vad som utgör en hel verksamhet, däremot verkar allt annat kunna klassas som en verksamhetsgren. Det är endast kommandit- och handelsbolagsandelar som inte kan klassas som en verksamhetsgren, detta på grund av att lagen uttryckligen säger detta.

Vi har i vårt arbete sett att praxis motsäger lagen, då lagen förespråkar överlåtarens perspektiv och praxis förespråkar förvärvarens perspektiv. Vi har observerat att detta har inneburit att praxis har ”förslappat” lagen. Det har blivit enklare att få något klassat som en verksamhetsgren genom att se överlåtelsen från förvärvarens perspektiv. Man kan ställa sig frågan om det är lagen eller praxis som skall följas? Vi anser att det är lagen som skall följas och ligga till grund för praxis. En tolkning av lagen borde rimligen inte kunna leda till att praxis går helt emot lagen.

Genom att villkoren från äldre praxis togs bort blev det enklare att få en tillgång klassad som en verksamhetsgren. Vi har observerat att de fyra kraven som togs bort har gjort dagens lag mindre strikt. Idag tittar SRN endast på om det finns ett uppenbart syfte att kringgå beskattning och då godkänns underprisöverlåtelsen inte.

Några av våra funderingar kretsar kring möjligheter att kringgå lagen som hindrar att kommanditbolags- och handelsbolagsandelar klassas som en verksamhetsgren. Kan detta då kringgås genom exempelvis ombildningar av kommanditbolag och handelsbolag till aktiebolag innan överlåtelsen utan att det affärsmässigt kan motiveras? Vi tror dock inte det torde vara möjligt att göra en underprisöverlåtelse på detta sätt, på grund av att det i vissa fall skulle vara ett uppenbart försök till att undgå beskattning. Vi har dock inte sett något rättsfall där denna situationen har prövats hos SRN och därför har inte vår åsikt kunnat styrkas.

Vårt tips är att innan överlåtelsen görs, först gå till SRN för att få ett förhandsbesked på grund av att SRN, vad vi har sett, oftast inte går emot sökandens linje så länge de formella förutsättningarna är uppfyllda. På detta sätt riskerar man inte ett nej hos RSV och därmed inte få en oönskad skatteeffekt. Det krävs dock att SRN:s förhandsbesked har vunnit lagakraft.

Vi har kommit fram till att gällande rätt när det gäller verksamhetsgren är SRN:s förhandsbesked och RR:s domar. Lagen får också ses som gällande rätt, men vi har endast i ett exempel kunnat se att SRN inte kan bortse från lagen och det är när det gäller kommanditbolags- och handelsbolagsandelar.

Slutligen kan man fråga sig om det var meningsfullt att lagstifta om underprisöverlåtelser och definiera begreppet verksamhetsgren. Lagstiftningen har inte lett till någon tydligare definition av begreppen. Kunde inte äldre praxis fått råda?

Litteraturlista

Lagar

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Lagförarbeten

Proposition 1999/00:2, Inkomstskattelagen

Proposition 1998/99:15, Omstruktureringar och Beskattning

Rättsfall

RR:dom 21 april 2004, mål nr. 2281-03

RÅ Notis: N2002:72

RÅ Notis: N2001:24

RÅ Notis: N2000:86

RÅ Notis: N1992:56

SRN 2003-12-09, rättsprotokoll 37/03

SRN 2003-09-22, rättsprotokoll 27/03

SRN 2003-06-23, rättsprotokoll 21/03

SRN 2002-05-24, rättsprotokoll 15/02 (RR mål nr. 3761-02)

SRN 2002-05-24, rättsprotokoll 15/02 (RR mål nr. 3821-2002)

SRN 2001-06-13, rättsprotokoll 18/01

SRN 2000-02-24, rättsprotokoll 9/00

SRN 2000-09-07, rättsprotokoll 29/00

SRN 1999-06-23, rättsprotokoll 25/99

SRN 1999-03-16, Skattenytt år 1999 nr. 10

Litteratur

Alhager, E, 2002, ”Verksamhetsgren i inkomstskatten”, Skattenytt nr. 12

Beyronds Skattebrev 2000, ”Tillämpning av underprislagen”, Nyhetsbrev nr. 3

Johansson, G, 1998, ”Underprisöverlåtelser”, Svensk Skattetidning nr. 10

Lindencrona, G & Lodin, S-O & Melz, P & Silfverberg, C, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, Del 2, 7:e u, Lund 2000

Nilsson, P, 2003, ”Begreppet verksamhetsgren - ett verkligt tolkningsproblem”, Skattenytt nr. 12

Nilsson, P & Rydin, U, 1999 ”Omstrukturering av enskild näringsverksamhet”, Skattenytt nr. 9

Nilsson, U & Ugglå, C-M, 2003, "Begreppen »verksamhetsgren» respektive »del av verksamhet» vid underprisöverlåtelse" Svensk Skattetidning nr. 4

Riksskatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, Del 3, Avesta 2003

Sandström, M. Rättsvetenskap och gender/genusforskning,
<http://www.juridicum.su.se/user/laca/article.htm>, 7 april 2004

Silfverberg, C, 1999, "Benefika överföringar av företagsförmögenhet", Skattenytt nr. 9

Virin, N. 2004, " Vad är en verksamhetsgren " Skattenytt nr. 4

Virin, N. 1998, " Omstruktureringsförslag- en korsett och en halvmesyr " Svensk skattetidning nr. 10

Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

Författningen är upphävd

Inledande bestämmelser

1 § Överlåts en tillgång som ingår i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärs-mässigt motiverat och är villkoren enligt denna lag uppfyllda, skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 a första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ([1928:370](#)) inte ske.

Har inte ersättning utgått med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall, om de nämnda villkoren uppfylls, överlåtelserna behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

2 § Lagen gäller inte om

1. förutsättningar föreligger för undantag från omedelbar beskattning på grund av överlåtelserna enligt bestämmelserna om fusion eller fission i lagen ([1998:1603](#)) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser,
2. överlåtelserna avser utdelning eller utskiftning enligt 3 § 7 a mom. eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen ([1947:576](#)) om statlig inkomstskatt av aktier eller andra andelar som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen ([1928:370](#)) eller
3. marknadsvärdet av tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Definitioner

3 § Begrepp som används i denna lag har, om inte annat anges, samma innebörd som i kommunalskattelagen ([1928:370](#)) och lagen ([1947:576](#)) om statlig inkomstskatt.

4 § Med fysisk person avses även svenskt dödsbo.

5 § Med företag avses

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svensk stiftelse,
5. svensk ideell förening,
6. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller
7. sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. lagen ([1947:576](#)) om statlig inkomstskatt.

Som företag räknas inte bostadsförening eller bostadsaktiebolag, invest-mentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag.

6 § Med handelsbolag avses svenskt handelsbolag som har endast fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

7 § Med andel avses aktie eller annan andel i sådant företag som anges i 5 § första stycket 1, 2 eller 7.

8 § En tillgång skall anses ingå i näringsverksamhet om ersättning eller realisationsvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet.

9 § Med skattemässigt värde avses följande:

1. För lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar: det värde som gäller vid beskattningen. I fråga om fastighet som utgör lagertillgång skall hänsyn tas till värdeminskningsskatt som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.
2. För tillgångar, på vilka reglerna i 25-31 §§ lagen ([1947:576](#)) om statlig inkomstskatt är

tillämpliga: omkostnadsbeloppet. I fråga om fastigheter skall omkostnadsbeloppet, beräknat med bortseende från bestämmelserna i 25 § 4 mom. tredje stycket första meningen och 5 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt, minskas med medgivna värdeminskingsavdrag och sådana andra avdrag som anges i punkt 5 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ([1928:370](#)). Detta gäller dock inte avdrag som hänför sig till tiden före år 1952. I fråga om bostadsrätter och dylikt beräknas omkostnadsbeloppet med bortseende från bestämmelsen i 26 § 5 mom. tredje stycket första meningen lagen om statlig inkomstskatt.

3. För inventarier och övriga andra tillgångar än sådana som avses i 1 och 2:

anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag.

10 § Har ett överlåtet inventarium eller en annan tillgång på vilken reglerna om avdrag för värdeminskning i punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen ([1928:370](#)) är tillämpliga utgjort endast en del av överlåtarens hela bestånd av sådan egendom, skall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet.

11 § Med marknadsvärde avses marknadsvärdet enligt punkt 1 a fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ([1928:370](#)).

12 § Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen.

Innehav av andelar i ett företag anses som en verksamhet eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.

Om uttagsbeskattning inte sker

13 § Om uttagsbeskattning inte sker gäller 14-17 §§.

14 § Har tillgången överlåtits av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt.

Har tillgången överlåtits till en fysisk person och har ersättning inte utgått, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Har tillgången överlåtits till ett handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket för personerna. Lag (1999:1152).

15 § Har tillgången förvärvats av ett företag, skall kostnad för förbättring av andel i företaget eller för andel i ett företag som direkt eller indirekt äger andel i det förvärvande företaget anses inte ha nedlagts på grund av överlåtelsen.

Har tillgången förvärvats från en andelsägare i företaget gäller följande. Har ersättning för tillgången inte utgått, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelsen i första stycket inte för ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

16 § Avser överlåtelsen en näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt eller dylikt, tillämpas inte bestämmelserna i punkt 5 första stycket tredje meningen och andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ([1928:370](#)).

17 § Avser överlåtelsen en fastighet som utgör lagertillgång, tillämpas inte bestämmelsen i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen ([1928:370](#)).

Villkor för undantag från uttagsbeskattning

Överlåtaren och förvärvaren

18 § Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag.

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får inte vara förvärvare. En stiftelse får dock vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen ([1987:619](#)) förvärva aktier från sparbanken. Vidare får en ideell förening som är skattskyldig för all sin verksamhet förvärva en tillgång från en annan ideell förening. Lag (*1999:1339*).

Skattskyldighet

19 § Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Inkomsten av verksamheten eller del av verksamheten i vilken tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Är förvärvaren ett handelsbolag, gäller vad som nu sagts samtliga delägare i bolaget.

Koncernbidragsrätt saknas

20 § Kan inte överlåtaren med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.

Kravet enligt första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.

Underskott hos förvärvaren

21 § Är förvärvaren en fysisk person, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den förvärvskälla hos honom som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen ([1928:370](#)).

22 § Är förvärvaren ett företag, får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Första stycket tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning), som anges i 8 § lagen ([1993:1539](#)) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla om förvärvaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via förvärvaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (*1999:644*).

23 § Är förvärvaren ett handelsbolag gäller följande.

Beträffande varje delägare i handelsbolaget som är fysisk person gäller att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i den förvärvskälla hos delägaren som förvärvet avser. Vidare gäller att delägaren inte får ha rätt till avdrag för underskott av annan förvärvskälla enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen ([1928:370](#)).

Beträffande varje delägare i handelsbolaget som är företag gäller att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i förvärvskälla hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detta gäller dock inte beträffande delägare som har överlåtit tillgången.

Tredje stycket tillämpas inte om överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvande

handelsbolaget som inte uppfyller villkoret i det lagrummet. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning), som anges i 8 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, inte skulle gälla för någon sådan delägare om delägaren erhåller koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket någon delägare kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via delägaren erhåller koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (1999:644).

24 § har upphävts genom lag (1999:644).

25 § Bestämmelserna i 21-23 §§ gäller inte beträffande underskott hos en fysisk person eller ett företag som avstår från att utnyttja underskottet. Lag (1999:644).

Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

26 § Är överlåtaren en fysisk person gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

En andel skall inte anses kvalificerad om 3 § 12 b mom. lagen om statlig inkomstskatt inte skall tillämpas på grund av 3 § 12 e mom. den lagen.

27 § Är överlåtaren ett företag och är någon andel i företaget kvalificerad gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett handelsbolag med enbart företag som delägare.

Är förvärvaren ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Är förvärvaren ett handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

28 § Är överlåtaren ett handelsbolag med fysisk person som delägare gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.

29 § Är överlåtaren ett handelsbolag med enbart företag som delägare och är i fråga om ett eller flera av företagen någon andel i företaget kvalificerad gäller följande.

Förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag.

Är förvärvaren ett företag skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget.

30 § En andel i ett överlåtande eller förvärvande företag, som - direkt eller indirekt - innehas av ett annat företag, skall anses kvalificerad till den del som svarar mot förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget och övriga andelar i det andra företaget.

31 § Villkoret i 26-29 §§ om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år i samma innehavares hand blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år i samma innehavares hand, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

IL 23 kap. Underprisöverlåtelse

Tillämpningsområde

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelse. Det finns bestämmelser om

- definitioner i 3-8 §§,
- beskattningen vid en underprisöverlåtelse i 9-13 §§, och
- villkor för en underprisöverlåtelse i 14-29 §§.

2 § Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. skall tillämpas på överlåtelsen,
2. överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap. 16 § eller skiftas ut enligt 42 kap. 20 §,
3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde, eller
4. en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Lag (2003:224).

Definitioner

3 § Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda.

4 § Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. svensk stiftelse,
6. svensk ideell förening, och
7. utländskt bolag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag. Lag (2001:1185).

5 § Med svenskt handelsbolag avses i detta kapitel svenskt handelsbolag som bara har fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

6 § Med andel avses i detta kapitel andel i sådant företag som anges i 4 § 1, 2 och 7.

7 § I detta kapitel anses innehav av andelar i ett företag som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. Lag (2003:224).

8 § Om inventarier som överläts bara är en del av överlåtarens samtliga inventarier, skall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet.

Beskattningen vid en underprisöverlåtelse

9 § En underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.

10 § 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 förvärvad för samma belopp.

11 § Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget, eller i fråga om ideella föreningar någon som är

medlem i föreningen, 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 äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller
3. den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

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. Lag (2001:1176).

12 § Om tillgången förvärvas av ett företag, skall skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

Om tillgången förvärvas från en andelsägare i företaget gäller följande. Lämnas inte ersättning för tillgången, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Lämnas ersättning med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

13 § Avser underprisöverlåtelsen en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt, tillämpas inte bestämmelserna i 26 kap. 2 § första stycket 5 om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll. Lag (2000:78).

Villkor för en underprisöverlåtelse

Överlåtaren och förvärvaren

14 § Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag.

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får inte vara förvärvare. En svensk stiftelse får dock vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) förvärva aktier från sparbanken. Vidare får en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. förvärva en tillgång från en annan ideell förening.

Ett livförsäkringsföretag får vara förvärvare bara i fråga om tillgångar som ingår i sådan verksamhet som enligt 39 kap. 4 § skall beskattas enligt reglerna för skadeförsäkringsföretag. Lag (2000:1341).

15 § Om överlåtaren är en fysisk person, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag.

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med någon fysisk person som delägare, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag.

Skattskyldighet

16 § Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket samtliga delägare i bolaget. Lag (2000:502).

När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas

17 § Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlätas.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.

Kvalificerade andelar

18 § Om överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.

19 § Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Lag (2002:1143).

20 § Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med någon fysisk person som delägare och förvärvaren är ett företag, skall samtliga andelar i företaget vara kvalificerade.

21 § Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare och om någon andel i något av företagen är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Är förvärvaren ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget.

22 § En andel i ett sådant överlåtande eller förvärvande företag som, direkt eller indirekt, innehas av ett annat företag, skall anses kvalificerad till den del som svarar mot förhållandet mellan kvalificerade andelar i det andra företaget och övriga andelar i det andra företaget.

23 § Villkoret i 18-21 §§ om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år hos samma ägare blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år hos samma ägare, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

Underskott hos förvärvaren

24 § Om förvärvaren är en fysisk person, får det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser. Vidare gäller att personen inte får ha rätt till avdrag för underskott i annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2-4 §§.

25 § Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller för varje delägare som är fysisk person att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet som förvärvet avser. Vidare gäller att delägaren inte får ha rätt till avdrag för underskott i någon annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2-4 §§.

26 § Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller för varje delägare som är ett företag att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Om den som överlätit tillgången är delägare i handelsbolaget, gäller villkoret i första meningen dock inte denne delägare.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om överlåtaren under det beskattningsår då

överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varje delägare med underskott i det förvärvande handelsbolaget. Som villkor gäller att sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § inte gäller för någon sådan delägare om delägaren får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket någon delägare kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via delägaren får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (2000:1341).

27 § Om förvärvaren är ett företag, får det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

28 § Bestämmelserna i 27 § tillämpas inte om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren under det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om förvärvaren får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via förvärvaren får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren. Lag (2000:1341).

29 § En fysisk person eller ett företag får avstå från att utnyttja underskott som avses i 24-27 §§. I sådant fall skall det bortses från underskottet vid tillämpning av dessa bestämmelser.