



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Camilla Gensmann

Underprisöverlåtelse  
av verksamhetsgren  
vid inkomstbeskattningen

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Professor Sture Bergström  
Biträdande handledare: Anette Bruzelius

Skatterätt

HT 2001

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och avgränsningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Disposition	6
<b>2 UNDERPRISÖVERLÅTELSE</b>	<b>8</b>
2.1 Inledning	8
2.2 Villkor som uppställs för att reglerna om underprisöverlåtelser skall vara tillämpliga	8
2.3 Beskattningskonsekvenser	11
<b>3 VILLKORET I 23 KAP. 17 § IL</b>	<b>13</b>
3.1 Generellt om villkoret i 23 kap. 17 § IL	13
3.2 Villkor för koncernbidragsrätt	13
<b>4 TOLKNING AV BEGREPPET VERKSAMHETSGREN</b>	<b>16</b>
4.1 Generellt om rättskällor och lagtolkningsmetoder	16
4.2 Lagtext	17
4.3 Förarbeten	18
4.4 Praxis	21
4.4.1 Inledning	21
4.4.2 Förhandsbesked rörande tolkningen av begreppet verksamhetsgren	22
4.5 Doktrin	28
4.5.1 Generellt om doktrinen rättskällevärde	28
4.5.2 RSV:s handledning	28
4.5.3 Övrig doktrin	29

<b>4.6</b>	<b>Övriga tolkningsdata</b>	<b>30</b>
4.6.1	Inledning	30
4.6.2	Generellt om verksamhetsavyttringar	30
4.6.2.1	Den inhemska tolkningen av begreppet verksamhetsgren i verksamhetsavyttringssammanhang	31
4.6.2.2	Den EG-rättsliga tolkningen av begreppet verksamhetsgren i verksamhetsavyttringssammanhang	33
<b>4.7</b>	<b>Näringsbetingade andelar</b>	<b>36</b>
4.7.1	Lagtext och förarbeten	36
4.7.2	Förhandsbesked rörande tolkningen av 23 kap. 7 § IL	37
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>39</b>
5.1	Inledning	39
5.2	Ur vems perspektiv och hur skall bedömningen göras?	39
5.3	Omfattningen av de överlåtna tillgångarna	42
5.4	Kringorganisation	45
5.5	Ideell andel	46
5.6	Kritik mot begreppet verksamhetsgren	47
<b>6</b>	<b>SLUTORD</b>	<b>48</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>49</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>52</b>

# Sammanfattning

Företagsöverlåtelser är en typ av transaktioner som skattemässigt kan medföra stora konsekvenser. Underprisöverlåtelserreglerna möjliggör dock under vissa förutsättningar omstruktureringar utan omedelbara beskattningskonsekvenser. För att dessa regler skall vara tillämpliga måste samtliga av de i lagtexten uppställda villkoren vara uppfyllda. Villkoret i 23 kap. 17 § IL är ett av dessa. Detta villkor stadgar att i en situation där koncernbidragsrätt saknas, måste överlåtelser avse hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Det är således inte möjligt att, i en situation där koncernbidragsrätt saknas, överlåta enstaka tillgångar till underpris utan omedelbara beskattningskonsekvenser. Enligt 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren "sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse". Definitionen av uttrycket är vag. Tillämpningsproblem uppkommer därmed vid gränsdragningen mellan enstaka tillgång och verksamhetsgren. Oklarheter beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren resulterar i många ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

Syftet med denna uppsats är att utreda hur begreppet verksamhetsgren vid underprisöverlåtelser bör tolkas. En stor del av uppsatsen ägnas därför åt redogörelse för uttalanden i de olika rättskällorna lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Då definitionen av verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL gäller generellt i hela inkomstskattelagen är den tillämplig även vid verksamhetsavyttringar. Fusionsdirektivet (90/434/EEG) ligger till grund för reglerna om verksamhetsavyttringar. EG-domstolens praxis beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren kan därmed få betydelse för den inhemska tolkningen av begreppet.

Redogörelsen för uttalandena i de olika rättskällorna utmynnar i en del slutsatser. Exempelvis konstateras att bedömningen av om det föreligger en verksamhetsgren skall göras utifrån förvärvarens perspektiv. I detta avseende föreligger en skillnad jämfört med äldre praxis, där bedömningen gjordes utifrån överlåtarens perspektiv. Det avgörande är nu att de överlåtna tillgångarna, utifrån förvärvarens perspektiv, lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Troligtvis är det inte nödvändigt att de överlåtna tillgångarna hos förvärvaren verkligen kommer att utgöra en självständig rörelse. Vidare konstateras att i situationer där kringorganisation krävs för brukande av de överlåtna tillgångarna, måste troligtvis även denna överlåtas för att överlåtelse av en verksamhetsgren skall anses föreligga.

Rättskällorna ger på vissa punkter liten ledning, vilket medför att det är svårt att dra några säkra slutsatser. I vissa avseenden är det därmed oklart hur begreppet verksamhetsgren skall tolkas.

# Förord

Jag vill framföra ett stort tack till min handledare Professor Sture Bergström och min biträdande handledare Anette Bruzelius för god vägledning och värdefulla råd vid uppsatsskrivandet.

Jag vill även tacka de personer som på något sätt hjälpt mig och uppmuntrat mig i arbetet med denna uppsats.

Lund i januari 2002

*Camilla Gensmann*

# Förkortningar

Aa	Äldre indelningssystem av notiser från Regeringsrätten, Domar i mål om skatt, tull eller annan avgift och om uppbörd, mål enligt folkbokföringsförordningen, medborgarskapslagen, religionsfrihetslagen, utlänningslagen, lagen om folk- och bostadsräkning
ABL	Aktiebolagslagen (SFS 1975:1385)
BFN	Bokföringsnämnden
ECR	Report of Cases before the Court of Justice
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	EG-domstolen
EGT	Europeiska gemenskapens officiella tidning
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IGOL	Lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (SFS 1994:1854)
IL	Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)
KF	Kooperativa förbundet
KL	Kommunalskattelagen (SFS 1928:370)
not	notis
prop.	proposition
ref.	referat
REG	Rättsfall från Europeiska gemenskapens domstol
RSV	Riksskatteverket
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
UPL	Lagen om beskattningen vid överlåtelser till underpris (SFS 1998:1600)
ÅRL	Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Företagsöverlåtelser är en typ av transaktioner som skattemässigt kan medföra stora konsekvenser. Normalt är marknadsvärdet på de tillgångar som ingår i näringsverksamheten högre än tillgångarnas skattemässiga värde. En överlåtelse av tillgångar mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet aktualiserar därmed beskattning av detta övervärde.<sup>1</sup>

En omstrukturering är en viss typ av företagsöverlåtelse, där avsikten inte är att överlåta näringsverksamheten till någon utomstående. Som exempel på omstrukturering kan nämnas en enskild näringsidkares överlåtelse av näringsverksamheten till ett av honom ägt aktiebolag. Ett annat exempel är överlåtelse av verksamhet mellan bolag inom en oäkta koncern.<sup>2</sup> I en omstruktureringssituation kan en överlåtelse till marknadsmässigt pris ur bl.a. skattemässig synpunkt framstå som mindre lämplig, då en sådan överlåtelse utlöser beskattning. Om överlåtelsen av tillgångarna istället sker utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, anses enligt 22 kap. 3 § IL ett uttag föreligga. Huvudregeln är då enligt 22 kap. 7 § IL att uttagsbeskattning skall ske, vilket innebär att tillgångarna skall anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet<sup>3</sup>. Överlåtelse mot en ersättning som understiger marknadsvärdet kan alltså också leda till beskattning. Skattelagstiftningen innehåller dock regler som i vissa situationer möjliggör omstruktureringar utan omedelbara beskattningseksekvenser. Underprisöverlåtelserreglerna är ett exempel på sådan lagstiftning. Enligt 22 kap. 11 § IL skall uttagsbeskattning inte ske om reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga.

Jag har för avsikt att i denna uppsats behandla underprisöverlåtelser, där syftet inte är att överlåta hela verksamheten utan endast en del av denna. Vid införandet av underprisreglerna uppställdes i lagtexten ett villkor som innebär, att då koncernbidragsrätt saknas, är det nödvändigt att överlåtelsern omfattar åtminstone en verksamhetsgren.<sup>4</sup> Överlåtelse av enstaka tillgångar till underpris, i en situation där koncernbidragsrätt saknas, är därmed inte möjlig utan beskattningseksekvenser. Överlåtelsern måste i en sådan situation avse åtminstone en verksamhetsgren. Enligt 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren ”sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. Definitionen av uttrycket

---

<sup>1</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter & Silfverberg, Christer: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Lund 2001, s. 416.

<sup>2</sup> LLMS a.a. s. 425 f.

<sup>3</sup> Marknadsvärdet motsvaras enligt 61 kap. 2 § 3 st. IL av priset som en näringsidkare skulle ha fått under förutsättning att tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som utifrån den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

<sup>4</sup> 20 § UPL. Motsvarande bestämmelse finns numera i 23 kap. 17 § IL.

verksamhetsgren är vag. Efter införandet av underprisöverlåtelsereglerna har därför intresse riktats mot frågan om vad som avses med en verksamhetsgren.<sup>5</sup>

## 1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med denna uppsats är att utreda hur begreppet verksamhetsgren vid underprisöverlåtelser bör tolkas. Vetskap om hur begreppet verksamhetsgren skall tolkas är betydelsefull, inte minst för de personer som planerar att genomföra en underprisöverlåtelse av en del av näringsverksamheten, i en situation där koncernbidragsrätt saknas. Om en verksamhetsgren anses föreligga kan i regel överlåtelsen genomföras till underpris utan omedelbara beskattningskonsekvenser.<sup>6</sup> Klassificeras överlåtelsen istället som en överlåtelse av enstaka tillgångar inträder beskattningskonsekvenser. Oklarheter beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren resulterar i många ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.<sup>7</sup> Då den vaga definitionen av uttrycket verksamhetsgren leder till tillämpningsproblem, anser jag det relevant att genomföra en utredning kring tolkningen av begreppet. Min förhoppning och målsättning är att kunna presentera slutsatser som gör att bilden av vad som avses med en verksamhetsgren klarnar något.

Tillämpning av underprisreglerna ger upphov till en mängd intressanta frågeställningar. Jag har som nämnts valt att koncentrera mig på tolkningen av begreppet verksamhetsgren vid underprisöverlåtelser. Av denna anledning kommer jag därför inte att närmare redogöra för och analysera de olika villkoren för underprisreglerna. Jag har inte heller för avsikt att fördjupa mig i beskattningskonsekvenserna av att reglerna är tillämpliga. Villkoren och beskattningskonsekvenserna kommer därför endast att behandlas i den utsträckning det är nödvändigt för förståelsen av problematiken kring överlåtelse av verksamhetsgren.

Det skulle eventuellt kunna ifrågasättas om villkoret på överlåtelse av hela näringsverksamheten eller en verksamhetsgren, i en situation där koncernbidragsrätt saknas, framstår som befogat. Denna fråga kommer jag dock inte att diskutera i uppsatsen.

Gåvobeskattnings kan bli aktuellt om en underprisöverlåtelse innefattar gåvomoment.<sup>8</sup> Som titeln anger kommer jag i uppsatsen endast att behandla inkomstskatterättsliga aspekter.

---

<sup>5</sup> Kindlund, Peter: "Förhandsbesked direkt skatt juli-december 2000". I: *Skattenytt* 2001, s. 72.

<sup>6</sup> Detta gäller under förutsättning att också övriga villkor i 23 kap. IL är uppfyllda.

<sup>7</sup> Kindlund, Peter: "Förhandsbesked direkt skatt januari-juni 2001". I: *Skattenytt* 2001, s. 536.

<sup>8</sup> Johansson, Gunnar: "Underprisöverlåtelser". I: *Svensk skattetidning* 1998, s. 967.



## 1.3 Metod och material

Jag kommer att använda mig av en traditionell juridisk metod, där jag beaktar de olika rättskällorna. Tolkningen av begreppet verksamhetsgren tar naturligtvis sin utgångspunkt i själva lagtexten. Då lagtexten inte ger något klart svar används de övriga rättskällorna förarbeten, praxis och doktrin.

Vid sidan av propositioner och betänkanden har jag även tagit del av vissa remissyttranden. Remissinstanserna har i regel i sina yttranden framfört önskemål om en mer precis definition av uttrycket verksamhetsgren.

Som kommer att visas nedan gjordes bedömningen av om det förelåg en verksamhetsgren i tidigare praxis utifrån ett annat perspektiv.<sup>9</sup> Vid tolkningen av begreppet verksamhetsgren använder jag mig därför av inhemska praxis som härstammar från tiden efter omstruktureringsreformen. Mig veterligen saknas det tyvärr avgöranden från Regeringsrätten, angående tolkningen av begreppet verksamhetsgren, som tillkommit efter omstruktureringsreformen. Det finns dock ett flertal förhandsbesked från Skatterättsnämnden beträffande tolkningen av begreppet, vilka jag använder mig av. Vid jämförelse mellan rättsläget idag och före omstruktureringsreformen använder jag mig av avgöranden från Regeringsrätten.

Som kommer att framgå nedan kan EG-domstolens tolkning av begreppet verksamhetsgren få betydelse för den inhemska tolkningen av begreppet. Jag har därför även använt mig av ett antal domar från EG-domstolen och yttrande från generaladvokaten.

Främst i samband med omstruktureringsreformen kommenterades begreppet verksamhetsgren i doktrin. Tyvärr är kommentarerna beträffande tolkningen av begreppet i många fall ganska kortfattade. Det finns dock exempel på mer utförliga kommentarer. Peter Nilsson och Urban Rydin har i en artikel i *Skattenytt*<sup>10</sup> relativt utförligt analyserat och kommenterat begreppet verksamhetsgren. Författarna framför enligt min mening flera intressanta synpunkter. Även RSV ger en något utförligare kommentar till begreppet verksamhetsgren i sin *Handledning för beskattning*<sup>11</sup>.

## 1.4 Disposition

Kapitel 2 innehåller en kortfattad redogörelse för de villkor som uppställs för att reglerna om underprisöverlåtelser skall vara tillämpliga. Vidare behandlar jag i kapitel 2 översiktligt de skattemässiga effekterna av att dessa

---

<sup>9</sup> Nilsson, Peter & Rydin, Urban: "Omstrukturering av enskild näringsverksamhet". I: *Skattenytt* 1999, s. 482.

<sup>10</sup> Nilsson, Peter & Rydin, Urban: "Omstrukturering av enskild näringsverksamhet". I: *Skattenytt* 1999, s. 473-486.

<sup>11</sup> Riksskatteverkets *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering*, del 2, utgåva 17, Stockholm 2000.

regler är tillämpliga. I kapitel 3 redogör jag inledningsvis allmänt för villkoret i 23 kap. 17 § IL om hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren. Då villkoret i 23 kap. 17 § IL endast blir aktuellt i en situation då överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren, behandlar jag i kapitel 3 även villkoren för koncernbidragsrätt. Syftet med andra och tredje kapitlet är att sätta in begreppet verksamhetsgren i ett sammanhang, och att underlätta förståelsen av det fortsatta resonemanget.

I kapitel 4 övergår jag till själva tolkningen av begreppet verksamhetsgren. Jag redogör i detta kapitel för rättskällorna och jag har valt att behandla varje rättskälla separat. Med detta tillvägagångssätt hoppas jag att redogörelsen för uttalandena i de olika rättskällorna blir mer överskådlig jämfört med om rättskällorna behandlas tillsammans. Kapitel 4 innehåller också en redogörelse för den inhemska och den EG-rättsliga tolkningen av begreppet verksamhetsgren vid verksamhetsavyttringar. Jag kommer att löpande kommentera uttalandena i de olika rättskällorna i samband med redogörelsen. Kapitel 5 innehåller min egen analys, där jag presenterar mina slutsatser. I analysen väver jag ihop tolkningsdata från de olika rättskällorna i syfte att ge en bild av hur begreppet verksamhetsgren enligt min mening bör tolkas. Slutligen ger jag i kapitel 6 några prognoser kring den framtida utvecklingen.

# 2 Underprisöverlåtelse

## 2.1 Inledning

I en omstruktureringsituation sker ofta överlåtelse av näringsverksamheten mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Det avtalade priset uppgår vanligen till det skattemässiga värdet<sup>12,13</sup>. Som ovan nämndes anses en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet enligt 22 kap. 3 § IL utgöra ett uttag. Huvudregeln är då enligt 22 kap. 7 § IL att uttagsbeskattning skall ske. Uttagsbeskattning skall dock inte ske om reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL är tillämpliga.<sup>14</sup> Tidigare skulle enligt 22 § anv. p 1 4 st. KL uttagsbeskattning ske, såvida det inte förelåg särskilda skäl mot det. I praxis ställdes det upp närmare villkor för när uttagsbeskattning kunde underlåtas. Genom prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning uppställdes i underprislagen<sup>15</sup> (nu inkorporerad i 23 kap. IL) konkreta villkor för att uttagsbeskattning skulle underlåtas. Lagregleringen ersatte därmed de i praxis tidigare stadgade kraven.<sup>16</sup>

Nedan följer inledningsvis en redogörelse för de villkor som uppställs för att reglerna om underprisöverlåtelse skall vara tillämpliga. Jag har för avsikt att hålla redogörelsen relativt kortfattad, och kommer därför endast att behandla de olika villkoren i den mån det är av intresse för problematiken kring överlåtelse av verksamhetsgren. Därefter följer en redogörelse för de skattemässiga effekterna av att underprisreglerna är tillämpliga

## 2.2 Villkor som uppställs för att reglerna om underprisöverlåtelse skall vara tillämpliga

Underprisöverlåtelse definieras enligt 23 kap. 3 § IL som ”överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat”. För att en underprisöverlåtelse i lagens bemärkelse skall anses föreligga krävs vidare enligt 23 kap. 3 § IL att vissa villkor är uppfyllda. Ett sådant villkor som uppställs i 23 kap. 14 § IL är att både överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. För att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas gällde enligt tidigare praxis<sup>17</sup>, att egendom inte fick föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det var därför inte möjligt att utan

---

<sup>12</sup> Uttrycket skattemässigt värde definieras i 2 kap. 31-33 §§ IL. Exempelvis kan nämnas att det skattemässiga värdet på inventarier utgörs av anskaffningsvärdet reducerat med gjorda värdeminskningssavdrag och liknande avdrag.

<sup>13</sup> Nilsson & Rydén a.a. s. 474.

<sup>14</sup> 22 kap. 11 § IL.

<sup>15</sup> Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris.

<sup>16</sup> Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning, s. 124.

<sup>17</sup> RÅ 1992 ref. 56.

beskattningskonsekvenser genomföra en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till en fysisk person. Genom lagstiftningen ändrades rättsläget och underprisöverlåtelser från ett aktiebolag till en enskild näringsidkare möjliggjordes.<sup>18</sup> I 23 kap. 4 § IL räknas de rättssubjekt upp som anses vara företag, däribland svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening. Av 23 kap. 4 § p. 7 IL framgår att även utländskt bolag klassificeras som företag. Vad som avses med utländskt bolag framgår av 6 kap. 8-10 §§ IL.<sup>19</sup>

Ett annat villkor för tillämplighet av underprisreglerna är enligt 23 kap. 16 § IL att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet, i vilken tillgången ingår. För att en tillgång skall anses ingå i en näringsverksamhet krävs det att en avyttring av tillgången skall beskattas i näringsverksamhet. Angående detta villkor kan det poängteras, att näringsfastigheter och aktier vanligtvis inte anses ingå i en enskild näringsidkares näringsverksamhet. Vid överlåtelse från aktiebolag till en fysisk person av sådana tillgångar är därför inte villkoret i 23 kap. 16 § IL uppfyllt.<sup>20</sup>

Vidare stadgas i 23 kap. 16 § 2 st. IL att inkomsten av näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten där tillgången ingår, inte får vara undantagen från beskattning p.g.a. ett skatteavtal.

Som ovan nämnts kan även utländska bolag vara överlåtare och förvärvare i en underprisöverlåtelse. Villkoret att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet, i vilken tillgången ingår, kan dock göra gränsöverskridande ombildningar mer problematiska jämfört med interna. Utländska juridiska personer är enligt 6 kap. 7 § IL endast begränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga är enligt 6 kap. 11 § IL bl.a. skattskyldiga för fast driftställe i Sverige. Av detta följer att för att en underprisöverlåtelse till ett utländskt bolag skall kunna ske, krävs det att tillgången kommer att ingå i verksamhet hos ett fast driftställe i Sverige, som det utländska bolaget innehar.

---

<sup>18</sup> Prop. 1998/99:15 s. 152 f.

<sup>19</sup> I SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar föreslås att begreppet utländskt bolag skall utmönstras ur lagtexten. Begreppet utländskt bolag i 23 kap. 4 § p. 7 IL föreslås ersättas med ”utländsk motsvarighet till en sådan juridisk person som anges vid 1-6, om personen hör hemma och är skattskyldig till inkomst i en stat

- som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
- eller
- med vilken Sverige har ett skatteavtal samt omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.”

I betänkandet anges att det inte anses nödvändigt att utelämna vissa avtalsstater. Ett krav på likartad beskattning ställs inte heller upp. SOU 2001:11 s. 50, 290.

<sup>20</sup> Johansson a.a. s. 968.

En gränsöverskridande ombildning kan genomföras på flera olika sätt.<sup>21</sup> En variant föreligger när ett utländskt bolag, som har ett fast driftställe i Sverige, vill omvandla detta till ett aktiebolag. Under förutsättning att övriga villkor är uppfyllda kan transaktionen ske utan att uttagsbeskattning aktualiseras. En annan tänkbar omstruktureringssituation är när det utländska bolaget i stället för ett fast driftställe har ett svenskt dotterbolag, som det utländska bolaget vill ombilda till en filial i Sverige. För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas krävs då att de överlåtna tillgångarna knyts till ett fast driftställe i Sverige.<sup>22</sup> I detta fall måste man observera att det svenska dotterbolaget kan ha haft tillgångar som inte kommer att bli beskattade i Sverige, när dessa efter överlåtelsen innehåses av det utländska moderbolaget. Som exempel på sådana tillgångar kan nämnas aktier, vilka inte knyts till ett fast driftställe i Sverige. Om denna situation föreligger kan uttagsbeskattning bli aktuellt. En tredje variant föreligger när ett utländskt bolag vill överlåta ett i Sverige beläget fast driftställe till ett annat utländskt bolag. Under förutsättning att tillgångarna förblir i det fasta driftstället, kan en underprisöverlåtelse troligen ske utan att uttagsbeskattning aktualiseras.<sup>23</sup>

Om ett svenskt aktiebolag vill ombilda ett utländskt fast driftställe till ett utländskt bolag krävs det för underlåten uttagsbeskattning, att tillgångarna knyts till ett fast driftställe i Sverige.<sup>24</sup> Ett svenskt bolag kan till underpris överlåta en svensk verksamhetsgren till ett utländskt dotterbolag utan uttagsbeskattning, eftersom det utländska bolaget då kommer att ha ett fast driftställe i Sverige.<sup>25</sup> Det är även möjligt för ett svenskt företag, att utan att uttagsbeskattning sker, överlåta ett i utlandet beläget fast driftställe till ett annat svenskt företag. Ett villkor för underlåten uttagsbeskattning är dock att det inte föreligger ett exemptavtal.<sup>26</sup>

Som ovan nämnts är inte en överlåtelse till underpris från ett svenskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag möjlig utan uttagsbeskattning, såvida inte det utländska dotterbolaget har ett fast driftställe i Sverige. Då en gränsöverskridande ombildning i vissa situationer kan medföra uttagsbeskattning, kan detta tänkas avhålla svenska företag från att etablera sig i andra medlemsstater inom EU. Av denna anledning kan man diskutera reglernas förenlighet med etableringsfriheten inom EG-rätten.<sup>27</sup>

---

<sup>21</sup> Exemplifieringen av omstruktureringssituationer i detta och nästföljande stycke bygger översiktligt på Wiman, Bertil: "Några internationella aspekter på de nya omstruktureringsreglerna". I: *Skattenytt* 1999, s. 524.

<sup>22</sup> Detta följer av 23 kap. 16 § IL läst tillsammans med 6 kap. 7, 11 §§ IL.

<sup>23</sup> Även detta torde följa av 23 kap. 16 § IL läst tillsammans med 6 kap. 7, 11 §§ IL.

<sup>24</sup> Detta följer av 23 kap. 16 § IL läst tillsammans med 6 kap. 7, 11 §§ IL.

<sup>25</sup> Enligt 6 kap. 7 och 11 §§ IL är det utländska bolaget skattskyldigt för inkomst från det fasta driftstället. Villkoret i 23 kap. 16 § IL är därmed uppfyllt.

<sup>26</sup> Detta följer av 23 kap. 16 § 2 st. IL.

<sup>27</sup> Denna situation påminner om situationen där ett svenskt moderbolag skulle vilja ge koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag, som inte är skattskyldigt i Sverige. Det är endast möjligt att lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan om mottagaren är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget är hänförligt till.

I 23 kap. 17 § IL stadgas att då koncernbidragsrätt saknas krävs det för att uttagsbeskattning skall underlåtas, att överlåtelsen avser hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Detta villkor kommer att analyseras närmare i kapitel 4 om tolkningen av begreppet verksamhetsgren.

I 56-57 kap. IL finns särskilda fåmansföretagsregler. Dessa syftar till att delägare som är aktiva i ett fåmansföretag skall beskattas i inkomstslaget tjänst, för den inkomst som hänför sig till arbetsinsatsen.<sup>28</sup> I 23 kap. 18-23 §§ IL har införts villkor som skall förhindra att fåmansföretagsreglerna kringgås vid en underprisöverlåtelse.

I 23 kap. 24-29 §§ IL uppställs krav på att det inte får finnas underskott hos förvärvaren som skulle kunna utnyttjas.

Efter redogörelsen för de villkor som krävs för att en underprisöverlåtelse i lagens bemärkelse skall anses föreligga, övergår jag i nästa avsnitt till att behandla beskattningskonsekvenserna av att reglerna om underprisöverlåtelser är tillämpliga.

## 2.3 Beskattningskonsekvenser

Om en underprisöverlåtelse anses föreligga skall uttagsbeskattning inte ske, vilket framgår av 23 kap. 9 § IL. Vid en underprisöverlåtelse mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet, behöver överlåtaren enbart ta upp tillgångens skattemässiga värde som intäkt och inte dess marknadsvärde. Förvärvarens anskaffningsvärde utgörs av vederlaget, vilket följer av allmänna principer.<sup>29</sup> Då förvärvaren kommer att överta de skattemässiga värdena på tillgångarna är kontinuitetsprincipen tillämplig.<sup>30</sup> Om ersättningen understiger det skattemässiga värdet skall tillgången ändå enligt 23 kap. 10 § IL anses överlåtten mot en ersättning som motsvarar detta värde. I denna situation anses förvärvaren ha anskaffat tillgången för det skattemässiga värdet. Om ersättningen vid en underprisöverlåtelse överstiger det skattemässiga värdet, kommer överlåtaren att beskattas för skillnaden mellan ersättningen och det skattemässiga värdet.<sup>31</sup>

I en situation där enbart en del av tillgångarna överlåts är det nödvändigt att kunna fastställa de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värde. I 23 kap. 8 §

---

Detta följer av 35 kap. 2 a § IL. För diskussion angående de gällande koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rätten se Bergström, Sture & Bruzelius, Anette: "Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective". I: *Intertax* 2001, s. 239 f. och Ståhl, Kristina: "En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget". I: *Skattenytt* 2001, s. 208 f.

<sup>28</sup> Prop. 1998/99:15 s. 144.

<sup>29</sup> Carlsson, Magnus, Silfverberg, Christer & Stenman, Olle: *Generationskiftet och blandade fång. Om gåvotransaktioner som innehåller villkor om vederlag*, Stockholm 1999, s. 115.

<sup>30</sup> LLMS a.a. s. 430.

<sup>31</sup> Prop. 1998/99:15 s. 149.

IL stadgas att de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värde skall anses utgöra en skälig del av det totala värdet av alla inventarier. För att komma fram till detta värde kan man enligt förarbetena använda sig av interna avskrivningsplaner. Det är vidare möjligt att beräkna det skattemässiga värdet med ledning av anskaffningsvärdet, kollektiva avskrivningssatser och den tid tillgången har innehaft.<sup>32</sup>

Enligt utredningen är utdelning och kapitaltillskott de i ekonomisk mening enda sätten att föra över övervärden mellan aktiebolag.<sup>33</sup> Om underprisöverlåtelsen sker mellan företag skall enligt 23 kap. 11 § 1 st. IL inte någon andelsägare bli beskattad som om utdelning hade skett.<sup>34</sup> Vid överlåtelse från ett företag till en fysisk person i en situation där inte något vederlag utgår, skall förvärvaren däremot bli beskattad för utdelning för ett belopp som motsvarar det skattemässiga värdet. Om den fysiska personen lämnar viss ersättning, sker utdelningsbeskattning för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen. Detta följer av 23 kap. 11 § 2 st. IL.

I en situation där förvärvaren är ett företag skall enligt huvudregeln i 23 kap. 12 § 2 st. IL skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som förbättringsutgift av andel i företaget. Om förvärvet sker utan vederlag från en andelsägare i företaget skall aktiernas anskaffningskostnad däremot höjas med det skattemässiga värdet av tillgångarna. I ett fall där viss ersättning lämnas skall skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen ses som förbättringsutgift. Detta regleras i 23 kap. 12 § 2 st. IL.

Det är viktigt att poängtera att det vid underprisöverlåtelser endast rör sig om uppskov med beskattningen och inte om definitiva skattebefrielser.<sup>35</sup> Med uppskov i denna bemärkelse menas att vinsten kommer att beskattas hos förvärvaren när denne avyttrar tillgången. Ägaren som ursprungligen innehade tillgången kommer inte att bli ytterligare beskattad.<sup>36</sup> Även om underprisreglernas tillämplighet inte medför någon definitiv skattelättnad kan förmåner i form av ränte- och likviditetsvinster uppstå.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Prop. 1998/99:15 s. 272.

<sup>33</sup> SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning. Slutbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning, s. 141 f. och prop. 1998/99:15 s. 121.

<sup>34</sup> Prop. 1998/99:15 s. 127.

<sup>35</sup> Prop. 1998/99:15 s. 102.

<sup>36</sup> Prop. 1998/99:15 s. 126.

<sup>37</sup> Prop. 1998/99:15 s. 118.

## 3 Villkoret i 23 kap. 17 § IL

### 3.1 Generellt om villkoret i 23 kap. 17 § IL

Ett villkor för en underprisöverlåtelse är, vilket nämndes ovan, att då överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det aktuella beskattningsåret skall enligt 23 kap. 17 § 1 st. IL överlåtelsen omfatta överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Beträffande ideella andelar uttalades i propositionen att det exempelvis borde vara möjligt för en näringsidkare att överlåta ideella andelar till sina barn.<sup>38</sup> Villkoret i 23 kap. 17 § 1 st. IL gäller inte om överlåtelsen sker mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.<sup>39</sup>

Jag skall nedan kortfattat redogöra för de villkor som ställs upp för att koncernbidragsrätt skall föreligga. Syftet med redogörelsen är att komma fram till i vilka situationer koncernbidragsrätt inte föreligger, och villkoret om hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren vid underprisöverlåtelser därmed aktualiseras.

### 3.2 Villkor för koncernbidragsrätt

I 35 kap. IL finns bestämmelser om s.k. öppna koncernbidrag, vilka syftar till att åstadkomma resultatutjämning inom koncerner.<sup>40</sup> Detta syfte uppnås genom att koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller vice versa enligt 35 kap. 3 § IL är avdragsgillt under vissa förutsättningar. Även koncernbidrag mellan helägda dotterföretag till samma moderföretag skall enligt 35 kap. 4 § IL dras av.<sup>41</sup> Mottagaren av koncernbidraget skall ta upp detta till beskattning, vilket följer av 35 kap. 1 § IL.

Enligt 35 kap. 2 § 1 st. IL är ett moderföretag i koncernbidragsreglernas bemärkelse ett företag, som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Moderföretaget skall vara en viss typ av juridisk person som t.ex. ett svenskt aktiebolag eller en

---

<sup>38</sup> Prop. 1998/99:15 s. 273.

<sup>39</sup> 23 kap. 17 § 2 st. IL.

<sup>40</sup> Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m. ; given Stockholms slott den 12 mars 1965 (prop. 1965:126), s. 50.

<sup>41</sup> I denna situation skall förutsättningarna i 35 kap. 3 § 1-5 och 4 § IL vara uppfyllda. Det är även möjligt att ge koncernbidrag med avdragsrätt enligt den s.k. fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL, och enligt regeln i 35 kap. 6 § IL om bidrag som kunnat förmedlas.



svensk ekonomisk förening.<sup>42</sup> Företaget som ägs av moderföretaget benämns enligt 35 kap. 2 § 2 st. IL helägt dotterföretag. Även utländska bolag skall enligt 35 kap. 2 a § IL i koncernbidragshänseende under vissa omständigheter behandlas som svenska företag.<sup>43</sup> Vid samtliga underprisöverlåtelser där parterna inte anses utgöra moderföretag eller helägt dotterföretag och koncernbidragsrätt därmed inte föreligger, blir villkoret i 23 kap. 17 § IL aktuellt. Detta är t.ex. fallet vid alla underprisöverlåtelser där en fysisk person är part.

Det kan i detta sammanhang nämnas att det inom doktrin diskuteras om de gällande koncernbidragsreglerna är förenliga med den fria etableringsrätten inom EU. Ett svenskt bolag kan nämligen inte med avdragsrätt ge koncernbidrag till ett bolag i en annan medlemsstat, såvida inte bolaget har ett fast driftställe i Sverige. Denna omständighet kan avhålla svenska företag från att etablera dotterbolag i andra länder inom EU.<sup>44</sup> Frågan skall inte närmare diskuteras i denna uppsats.

Förutom ovan nämnda krav på ägarförhållanden och på att givare och mottagare skall vara vissa typer av rättssubjekt, finns i 35 kap. 3 § IL ytterligare villkor för koncernbidragsrätt. Ett sådant villkor är att varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag. En annan förutsättning är att koncernbidraget skall redovisas öppet i självdeklarationen vid samma års taxering hos både givaren och mottagaren. Vidare stadgar 35 kap. 3 § IL att dotterföretaget skall ha varit helägt under hela beskattningsåret, eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet. Mottagaren av koncernbidraget får inte enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat.<sup>45</sup> Inte heller får näringsverksamheten till vilken koncernbidraget är hänförligt p.g.a. ett skatteavtal vara undantagen från beskattning i Sverige. Ett ytterligare villkor som gäller om koncernbidrag lämnas från dotterföretaget till moderföretaget är att utdelning från dotterföretaget inte skulle bli beskattad hos moderföretaget.

Om någon av ovannämnda förutsättningar brister föreligger inte koncernbidragsrätt, och konsekvensen blir att enstaka tillgångar inte kan överlåtas till underpris utan att uttagsbeskattning sker. För underlåten

---

<sup>42</sup> Även en svensk sparbank och ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag kan vara moderföretag. Om en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening inte är undantagen från skattskyldighet kan också dessa vara moderföretag. Detta följer av 35 kap. 2 § 1 st. IL.

<sup>43</sup> En förutsättning är att det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Det utländska bolaget skall motsvara ett svenskt företag som anges i 35 kap. och skall då behandlas som ett sådant företag. Vidare krävs det att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet som koncernbidraget är hänförligt till. Samma regler gäller för mottagaren av koncernbidrag i en situation där denne är ett sådant svenskt företag som enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES och är skattskyldig i Sverige för en näringsverksamhet som koncernbidraget är hänförligt till.

<sup>44</sup> Se bl.a. Bergström & Bruzelius a.a. s. 239 f. och Ståhl a.a. s. 208 f.

<sup>45</sup> Koncernbidrag kan dock lämnas utan hinder av detta villkor om 35 kap. 2 a § IL är uppfyllt. Se not 43.

uttagsbeskattning måste överlåtelsen enligt 23 kap. 17 § IL omfatta hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Vad som anses vara en hel verksamhet är kanske inte så svårt att bedöma. Mer problematiskt att avgöra är vad som skall anses utgöra en verksamhetsgren. Följande kapitel skall därför ägnas åt tolkningen av begreppet verksamhetsgren.

# 4 Tolkning av begreppet verksamhetsgren

## 4.1 Generellt om rättskällor och lagtolkningsmetoder

Den viktigaste rättskällan är lagtexten. Efter lagtexten kommer i rättskällehierarkin praxis från Högsta domstolen och Regeringsrätten och förarbetena. Inom doktrin råder det dock olika uppfattningar om den vikt som bör fästas vid förarbetena, och dessas ställning som rättskälla är därför inte okontroversiell. Doktrin anses ha mindre betydelse som rättskälla.<sup>46</sup>

På skatteområdet innebär den s.k. legalitetsprincipen att lagstöd krävs för att skatt skall kunna tas ut. Legalitetsprincipen bidrar till att öka förutsebarheten inom skatterätten, vilket är ytterst väsentligt för de skattskyldiga.<sup>47</sup> Att skattelag blir föremål för tolkning anses dock inte stå i strid med legalitetsprincipen, såvida tolkningen har *objektivt stöd i lagtextens ordalydelse*.<sup>48</sup>

Teoretiskt sett förekommer vid lagtolkning flera olika metoder, vilka betonar de olika rättskällorna i olika hög grad. I den praktiska tillämpningen är det dock ofta svårt att dra någon klar gräns mellan lagtolkningsmetoderna, utan en dom grundas ofta på en samlad bedömning.<sup>49</sup> Nedan skall jag säga något kort om de olika metoderna varvid jag inleder med att behandla den objektiva lagtolkningsmetoden. Denna metod utgår från lagtextens ordalydelse. Vid fastställandet av en regels innehåll med hjälp av den objektiva lagtolkningsmetoden tas därför ingen hänsyn till syftet med lagen.<sup>50</sup> Om istället den subjektiva metoden används vid lagtolkningen betonas förarbetena.<sup>51</sup> Vid tillämpning av den teleologiska lagtolkningsmetoden sker tolkningen av lagtexten med utgångspunkt från lagstiftningens ändamål.<sup>52</sup> Det finns olika uppfattningar om innebörden av denna metod.<sup>53</sup> En variant av den teleologiska lagtolkningsmetoden innebär även den en betoning av förarbetena eftersom lagens ändamål ofta framgår

---

<sup>46</sup> Bergström, Sture: ”Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten”. I: *Svensk skattetidning* 1998, s. 824 ff.

<sup>47</sup> LLMS a.a. s. 568.

<sup>48</sup> Pahlsson, Robert: *Inledning till skatterätten*, Uppsala 2001, s. 57.

<sup>49</sup> Johansson, Gunnar & Rabe, Gunnar: *Det svenska skattesystemet*, Stockholm 2001, s. 553.

<sup>50</sup> Johansson & Rabe a.a. s. 554.

<sup>51</sup> LLMS a.a. s. 563.

<sup>52</sup> Johansson & Rabe a.a. s. 554.

<sup>53</sup> LLMS a.a. s. 566.

av dessa.<sup>54</sup> I Ekelöfs tappning är den teleologiska metoden däremot objektiv, i bemärkelsen att det är i lagtexten som syftet eller ändamålet skall hittas.<sup>55</sup>

Nedan har jag för avsikt att tolka begreppet verksamhetsgren med hjälp av olika lagtolkningsmetoder och rättskällor. I avsnitt 4.2-4.6 inriktar jag mig på den generella definitionen av verksamhetsgren som finns i 2 kap. 25 § IL. Den utvidgning av uttrycket verksamhetsgren som gäller specifikt vid underprisöverlåtelser och finns i 23 kap. 7 § IL har jag valt att behandla i avsnitt 4.7. Som jag nämnde i inledningen kommer jag att behandla de olika rättskällorna separat, varvid jag inleder med att behandla lagtexten.

## 4.2 Lagtext

I detta avsnitt skall jag tolka begreppet verksamhetsgren med utgångspunkt främst i lagtexten. I underprislagen definierades begreppet verksamhetsgren i 12 §. Numera definieras inte verksamhetsgren i samband med underprisreglerna, utan definitionen har istället placerats i 2 kap. IL. Detta kapitel innehåller definitioner av vissa begrepp och förklaringar till ett antal termer och uttryck som används i inkomstskattelagen. En fördel med denna uppräknings av termer och uttryck är att förutsättningarna för att terminologin används konsekvent ökar.<sup>56</sup> Enligt 2 kap. 25 § IL avses med verksamhetsgren ”sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. Jag kan inledningsvis konstatera att definitionen av verksamhetsgren är vag.<sup>57</sup>

Som brukligt vid tolkning inleder jag med en semantisk analys<sup>58</sup> av lagtexten och klarläggande av juridiska fackuttryck.<sup>59</sup> ”Rörelse” och ”lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse” är uttryck som behöver klarläggas. Begreppet rörelse definieras i själva lagtexten som ”annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till

---

<sup>54</sup> Johansson & Rabe a.a. s. 554. Johansson och Rabe påpekar att den teleologiska lagtolkningsmetoden skiljer sig från den subjektiva, bl.a. då den förra kan innebära att även rättspolitiska värderingar beaktas.

<sup>55</sup> LLMS a.a. s. 566. Ekelöf gör en uppdelning av de fall, som en lagregel skall tillämpas på, i ordinära och säregna fall. Det är för de ordinära fallen som lagtexten är skriven. Om det rör sig om ett ordinärt fall är det ofta möjligt att utifrån själva ordalydelsen fastställa innebörden av rättsregeln. De tolkningsproblem som uppkommer vid de säregna fallen bör lösas genom att ändamålet med lagen beaktas. Vilket lagens ändamål är avgörs genom en tänkt tillämpning på de ordinära fallen, och inte genom anlitande av förarbetena. LLMS a.a. s. 556.

<sup>56</sup> LLMS a.a. s. 558.

<sup>57</sup> Både inom doktrin och bland remissinstanserna har det påpekats att definitionen av verksamhetsgren är vag. Se t.ex. RSV:s remissyttrande ”Betänkandet (SOU 1998:1) Omstruktureringar och beskattning”, Dnr 446-98/910, s. 30, och Kindlund (2001) I a.a. s. 72.

<sup>58</sup> Analysen går ut på att bestämma vad de uttryck som används i lagen har för betydelse i det allmänna språkbruket. LLMS a.a. s. 557.

<sup>59</sup> LLMS a.a. s. 557.

rörelsen”.<sup>60</sup> Rörelse är således ett snävare begrepp än näringsverksamhet.<sup>61</sup> Beträffande definitionen av rörelse kan man ställa sig frågan vad som mera exakt avses med ”värdepapper” och ”liknande tillgångar”. Värdepapper definieras inte i inkomstskattelagen.<sup>62</sup> Att det saknas en exakt definition av vad som avses med värdepapper är kanske inte alltför problematiskt i detta fall, eftersom begreppet värdepapper har en ganska klar betydelse i det allmänna språkbruket. Det kan däremot vara svårare att avgöra vad som faller in under uttrycket ”liknande tillgångar”.

Än mer problematisk blir tolkningen av uttrycket ”som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”. Av naturliga skäl är det inte möjligt att i lagtext reglera samtliga situationer då en underprisöverlåtelse skall anses omfatta en verksamhetsgren. Det vaga uttrycket medför dock att en rad frågor kring innebörden av uttrycket uppkommer. Ett exempel på en sådan fråga är om lagen uppställer några krav på överlåtelsens omfattning för att den skall anses omfatta en verksamhetsgren.<sup>63</sup> Det är kanske inte heller helt klart ur vems perspektiv, överlåtaren eller förvärvarens, man skall göra bedömningen om en del av rörelsen lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

En tolkning med beaktande av enbart lagtexten gör inte bilden av vad som skall anses utgöra en verksamhetsgren mycket klarare, varför jag i nästa avsnitt övergår till att tillämpa den subjektiva metoden.

### 4.3 Förarbeten

Vid tillämpning av den subjektiva tolkningsmetoden måste man beakta rangordningen mellan de olika typerna av förarbeten. Huvudprincipen är att ”det senast sagda väger tyngst”.<sup>64</sup> Då skatteutskottet står närmast riksdagen tar man därför först och främst hänsyn till skatteutskottets betänkande. Om inte skatteutskottet i sitt betänkande besvarar frågan används i tur och ordning propositionen och utredningsbetänkandet. Åsikter i dessa två typer av förarbeten beaktas endast under förutsättning att det efterföljande organet i lagstiftningsprocessen tillstyrkt eller kan antas ha tillstyrkt dessa.<sup>65</sup>

Av utredningsbetänkandet framgår att kravet på att överlåtelsen skall vara betingad av organisatoriska skäl bör avskaffas. Företagsskatteutredningen uttalar att det från organisatorisk synpunkt inte finns skäl att behandla en överlåtelse av enstaka tillgångar på annat sätt än en överlåtelse av en hel verksamhet eller verksamhetsgren. För underlåten uttagsbeskattning vid en

---

<sup>60</sup> 2 kap. 24 § IL.

<sup>61</sup> Näringsverksamhet definieras enligt 13 kap. 1 § 1 st. IL som ”företagsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”.

<sup>62</sup> Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen, s. 19.

<sup>63</sup> RSV tar i sitt remissyttrande upp frågan om det ställs krav på viss minsta omfattning i framtiden av en övertagen verksamhetsgren. RSV:s remissyttrande s. 30.

<sup>64</sup> Johansson & Rabe a.a. s. 552.

<sup>65</sup> LLMS a.a. s. 560 f. I tolkningen nedan tillämpar jag dessa principer, utan att explicit uttrycka exempelvis att uttalanden i propositionen har stöd i skatteutskottets betänkande.

underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång bör dock krävas att koncernbidragsrätt föreligger. Anledningen till denna begränsning är att koncernbidragsreglerna annars skulle urholkas.<sup>66</sup>

Företagsskatteutredningen exemplifierar i utredningsbetänkandet enstaka tillgång med en fastighet, ett fartyg eller ett flygplan. Samtidigt nämner utredningen något senare i betänkandet att en verksamhetsgren kan utgöras av verksamhet som är knuten till ett fartyg.<sup>67</sup> Som Handelshögskolan i Stockholm påpekat, kan dessa uttalanden uppfattas som motsägelsefulla. Handelshögskolan undrar om situationen skall uppfattas så, att överlåtelse av enbart ett fartyg utan tillhörande organisation utgör en enstaka tillgång, men däremot inte om även verksamhet som är nödvändig för bruk av fartyget omfattas av överlåtelsen.<sup>68</sup>

Förutom Handelshögskolan i Stockholm hade även andra remissinstanser synpunkter på innebörden av begreppet verksamhetsgren. Riksskatteverket (RSV) påpekade att p.g.a. definitionens vaghet skulle betydande tillämpningsproblem komma att uppstå. I samband med detta påpekande uttalade RSV, att det inte var bra att regeln grundade sig på vad som var lämpligt, eftersom personer ofta har olika åsikter om en affärsidé. RSV önskade även få besvarat ett antal frågor, som om också en verksamhetsgren som håller på att avvecklas kan lämna sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Vidare önskade RSV få klarhet i vilken omfattning det är möjligt att överlåta en andel av en verksamhetsgren.<sup>69</sup> RSV:s frågeställning är intressant och kommer att behandlas närmare i avsnitt 5.5. I en annan fråga använde sig RSV av ett exempel med en åkeriverksamhet med tio bilar. RSV undrade här om det av dessa tio bilar kunde bli tio verksamhetsgrenar, om bilarna överläts till olika delägare som skulle bedriva verksamhet med dessa.<sup>70</sup> Kooperativa förbundet (KF) önskade en mer precis definition av uttrycket, och ville få klarlagt om enstaka fastigheter eller ett bestånd av fastigheter kunde anses utgöra en verksamhetsgren.<sup>71</sup> Även Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) berörde frågan om fastigheter, och uttryckte i sitt yttrande att en fastighet bör kunna anses vara en verksamhetsgren.<sup>72</sup>

Till förtydligande av begreppet verksamhetsgren uttalade regeringen i propositionen, att förutom verksamhet som är knuten till ett fartyg, kan även ägande och förvaltning av enstaka fastighet i vissa situationer anses utgöra

---

<sup>66</sup> SOU 1998:1 s. 162 f.

<sup>67</sup> SOU 1998:1 s. 162 f.

<sup>68</sup> Handelshögskolan i Stockholms remissyttrande ”Remiss Fi98/114 Betänkandet (SOU 1998:1) Omstruktureringar och beskattning”, s. 3.

<sup>69</sup> RSV:s remissyttrande s. 30.

<sup>70</sup> RSV:s remissyttrande s. 30.

<sup>71</sup> KF:s remissyttrande ”Omstruktureringar och beskattning. Slutbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning SOU 1998:1”, s. 2.

<sup>72</sup> FAR:s remissyttrande ”Omstrukturering och beskattning (SOU 1998:1)”. I: *Balans* 1998, nr 5, s. 44.

en verksamhetsgren.<sup>73</sup> Det avgörande är att ”verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt”.<sup>74</sup> Av detta framgår att bedömningen skall göras utifrån förvärvarens situation.<sup>75</sup> Som påpekades av Handelshögskolan i Stockholm har rättsläget beträffande gränsdragningen mellan enstaka tillgång och verksamhetsgren främst vad gäller större tillgångar som fartyg och fastigheter varit oklart.<sup>76</sup> Det är därför enligt min mening positivt att regeringen i sitt förtydligande väljer att något klargöra hur just dessa tillgångar bör behandlas. Förarbetena kan dock i övrigt kritiseras för att ge få anvisningar till hur begreppet verksamhetsgren skall tolkas.

Det gäller nu att bedöma vilket rättskällevärde dessa uttalanden i propositionen har vid lagtolkningen. Regeringsrätten använder sig i sin dömande verksamhet i stor utsträckning av förarbeten.<sup>77</sup> Det har dock delvis skett en förskjutning i Regeringsrättens praxis vilket innebär att förarbetenas betydelse till viss del har minskat. Exempelvis kan nämnas att Regeringsrätten i RÅ 1994 ref. 31 uttalade att endast förarbeten som är förenliga med en objektiv tolkning av lagtexten kan beaktas. För att tillmätas vikt vid lagtolkningen krävs även att förarbetena är förenliga med regelns eller lagstiftningens allmänna syften.<sup>78</sup> I RÅ 1996 ref. 101 uttalade Regeringsrätten att då lagtexten är obestämd talar strävanden om likformighet och förutsebarhet vid taxeringen för att man lägger särskild vikt vid uttalanden i förarbetena. Samtidigt påpekades att tolkningen måste rymmas inom lagtexten.

Verksamhet knuten till ett fartyg och ägande och förvaltning av enstaka fastighet utgör sannolikt sådana delar av en rörelse som skulle kunna lämpa sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Uttalandena i propositionen är enligt min uppfattning därmed förenliga med en objektiv tolkning av lagtexten. Syftet med underprisreglerna är att uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse bör kunna underlätas, såvida inte underprisöverlåtelser görs i syftet att uppnå otillbörliga skatteförmåner.<sup>79</sup> Förarbetsuttalandena om att verksamhet knuten till ett fartyg och ägande och förvaltning av en enstaka fastighet kan utgöra en verksamhetsgren, är därmed enligt min mening även förenliga med lagstiftningens allmänna syften. Mot bakgrund av bl.a. RÅ 1996 ref. 101 talar enligt min uppfattning starka skäl för att man vid tolkningen av det vaga begreppet verksamhetsgren lägger särskild vikt

---

<sup>73</sup> Det kan påpekas att i RÅ 1989 ref. 119 (Fartygsmålet) behandlades överlåtelse av fartyg som överlåtelse av en enstaka tillgång. Se även Carlsson, Silfverberg & Stenman a.a. s. 113.

<sup>74</sup> Prop. 1998/99:15 s. 138.

<sup>75</sup> Urban Rydin och Peter Nilsson menar att begreppet verksamhetsgren har fått en ny definition. Det avgörande i tidigare praxis var att det förelåg en verksamhetsgren hos överlåtaren. Nu är det avgörande att den överlåtna delen lämpar sig för självständig rörelse hos mottagaren. Se Nilsson & Rydin a.a. s. 482 och 4.5.3.

<sup>76</sup> Handelshögskolan i Stockholms remissyttrande s. 3.

<sup>77</sup> Pahlsson a.a. s. 78.

<sup>78</sup> Se vidare Bergström, Sture: ”Tolkning och tillämpning av skattelag”. I: *Skattenytt* 1997, s. 351.

<sup>79</sup> Prop. 1998/99:15 s. 137.

vid uttalandena i propositionen. Jag är därför av uppfattningen att domstolarna, under vissa förutsättningar, med stor sannolikhet kommer att betrakta överlåtelse av verksamhet knuten till ett fartyg som överlåtelse av verksamhetsgren.

I både utredningsbetänkandet och propositionen uttalas att *verksamhet som är knuten till ett fartyg* kan anses utgöra en verksamhetsgren. Uttalandet kan tolkas som att överlåtelse av enbart ett fartyg utan tillhörande organisation inte anses utgöra överlåtelse av verksamhetsgren. Särskilt med tanke på att en av remissinstanserna, Handelshögskolan i Stockholm, ställde sig undrande till hur situationen skulle uppfattas, skulle det ha varit önskvärt att regeringen klargjorde innebörden av begreppet i detta fall. Det kan även vara så att regeringen beaktat remissyttrandet, och genom att använda samma uttryck som utredningen velat markera, att det även krävs överlåtelse av kringorganisation för att en verksamhetsgren skall föreligga.

I propositionen uttalas att *i vissa fall* kan ägande och förvaltning av en enstaka fastighet anses utgöra en verksamhetsgren. Regeringen ger inget exempel på sådana fastighetsöverlåtelssituationer där en verksamhetsgren anses föreligga. I propositionen uttalas endast, som nämnts ovan, att vid både överlåtelse av ett fartyg och en enstaka fastighet bör omfattningen vara sådan att det framstår som ändamålsenligt att bedriva verksamheten självständigt. Denna förklaring ger inte speciellt mycket ledning. Enligt min mening kan det därför vara svårt, att med hjälp av enbart förarbetena avgöra om ägande och förvaltning av en enstaka fastighet i en viss situation utgör en verksamhetsgren eller inte.

Sammanfattningsvis kan jag konstatera att förarbetsuttalandena ger få anvisningar till hur begreppet verksamhetsgren skall tolkas. Uttalandet att det skall framstå som ändamålsenligt att bedriva verksamheten självständigt torde även gälla beträffande andra tillgångar än fastigheter och fartyg. Detta uttalande är den enda ledningen förarbetena ger. Jag övergår till att behandla praxis för att se om tolkningen av begreppet verksamhetsgren därmed klarnar.

## **4.4 Praxis**

### **4.4.1 Inledning**

Som tidigare nämnts saknas det tyvärr avgöranden från Regeringsrätten angående tolkningen av begreppet verksamhetsgren. I det nedan behandlade RÅ 2000 not 86 överklagades inte förhandsbeskedet i den del som gällde tolkningen av begreppet, och frågan kom därför inte under Regeringsrättens prövning. Däremot har Skatterättsnämnden i ett antal förhandsbesked behandlat tolkningen av begreppet verksamhetsgren. Detta avsnitt skall



ägnas åt dessa förhandsbesked. Enbart förhandsbesked som tillkommit efter omstruktureringsreformen behandlas i detta avsnitt.<sup>80</sup>

Innan jag behandlar dessa förhandsavgöranden skall jag mycket kort redogöra för det rättskällevärde som praxis i allmänhet anses ha. Inom skatterätten spelar Regeringsrättens praxis väldigt stor roll som rättskälla. Även om underinstanserna inte är bundna av denna praxis, följer instanserna ändå i stor utsträckning prejudikaten.<sup>81</sup> Beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren finns som nämnts enbart rättsfall från Skatterättsnämnden. Rättsfall från underinstanser saknar prejudikatvärde. En redogörelse för SRN:s förhandsbesked kan dock ändå vara av värde, eftersom förhandsbeskeden visar hur en instans har bedömt en frågeställning.<sup>82</sup>

I samband med redogörelsen för förhandsbeskeden har jag för avsikt att kommentera fallen något, och eventuellt försöka dra några slutsatser angående SRN:s tolkning av begreppet verksamhetsgren. Som kommer att framgå av redogörelsen nedan är förhandsbeskeden knapphändigt motiverade. Det saknas även en utförlig redogörelse för omständigheterna i fallen. Av dessa anledningar är det vanskligt att dra slutsatser från fallen. Av den anledningen att SRN:s förhandsbesked saknar prejudikatvärde, är det också svårt att dra slutsatser angående vilken tolkning av begreppet som högre instanser kommer att göra.

#### **4.4.2 Förhandsbesked rörande tolkningen av begreppet verksamhetsgren**

Ett av ärendena som skall behandlas här är SRN:s förhandsbesked den 16 mars 1999.<sup>83</sup> Sökanden var där ett bolag, vars verksamhet gick ut på framställning och marknadsföring av bl.a. system och lösningar inom IT-området. Med anledning av omstruktureringsplaner inom koncernen önskade bolaget överlåta sin som Bank & Finans benämnda verksamhet till ett svenskt aktiebolag, N. Överlåtelsen skulle ske för ett pris motsvarande det skattemässiga värdet. Ägaren till N, ett tyskt bolag inom koncernen, skulle sedan sälja aktierna i N. Frågan var om överlåtelsen av bank- och finansverksamheten omfattade en verksamhetsgren, och uttagsbeskattning därmed kunde underlåtas. SRN fann att så var fallet och uttalade att: ”De i ärendet lämnade uppgifterna får anses ge vid handen att den verksamhet som skall överlåtas utgör en verksamhetsgren.”

---

<sup>80</sup> Det är tveksamt om äldre praxis beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren fortfarande är relevant. Anledningen till detta är att äldre praxis fokuserade på att det överlåtna skulle utgöra en verksamhetsgren hos överlåtaren och inte hos förvärvaren. Nilsson & Rydin a.a. s. 482.

<sup>81</sup> Pahlsson a.a. s. 81.

<sup>82</sup> Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine m.fl.: *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Stockholm 2000, s. 227.

<sup>83</sup> Ersson, Stefan. ”Förhandsbesked direkt skatt januari-juni 1999”. I: *Skattenytt* 1999, s. 597.

I det aktuella fallet utgjorde eventuellt den som Bank & Finans benämnda verksamheten redan hos överlåtaren en speciell verksamhetsgren. Om denna omständighet spelar någon roll vid bedömningen av om det överlåtna lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse, kommer jag att utreda något senare i detta avsnitt. I detta fall skulle den verksamhet som hänförde sig till bank- och finansverksamheten avvecklas antingen genom börsintroduktion, eller extern avyttring. Detta förhandsbesked skulle kunna tolkas som att även en verksamhetsgren under avveckling kan lämpa sig för att avskiljas till en självständig rörelse.<sup>84</sup> SRN:s motivering tyder på att omständigheterna i det aktuella fallet var avgörande för utgången. Även om förhandsbeskedet skulle ha prejudikatvärde är det därför svårt att dra några generella slutsatser.<sup>85</sup>

Ett annat fall är RÅ 2000 not 86, där B och W ägde med hälften var aktierna i X AB. Bolaget var en friskola, där delägarna hade planer på att dela upp verksamheten på två separata bolag, och därmed äga var sitt bolag. Verksamheten bedrevs för närvarande i två olika lokaler, årskurs ett t.o.m. sex samt fritids i den ena, och årskurs sju t.o.m. nio i den andra. Avsikten var att överlåta tillgångar som hänförde sig till den förra verksamheten vederlagsfritt eller till underpris till ett nytt bolag, Nya AB, ägt av W. Högstadiesverksamheten skulle bli kvar i X AB. W skulle sedan överlåta sina aktier i X AB till B mot anskaffningsvärdet. Då koncernbidragsrätt saknades hade instanserna nu att ta ställning till om överlåtelsen kunde anses omfatta en verksamhetsgren, och uttagsbeskattning av X AB därmed kunde underlåtas. SRN fann ”mot bakgrund av vad som uppgetts om den till Nya AB överförda verksamheten” att en verksamhetsgren förelåg. Som nämndes ovan överklagades förhandsbeskedet inte i denna del.

Inte heller i detta förhandsbesked gjorde SRN några generella uttalanden, utan utgången grundades på omständigheter i det aktuella fallet. Man kan ställa sig frågan om det spelade någon roll att utbildningsverksamheten för närvarande bedrevs i två olika lokaler. Jag återkommer till denna frågeställning något senare i detta avsnitt.

Det är inte säkert att utgången skulle ha blivit densamma om uppdelningen skett på ett annat sätt. Om förarbetena beaktas, vilket är troligt, krävs det att det framstår som ändamålsenligt att bedriva verksamheten självständigt.<sup>86</sup> Så är kanske inte fallet om överlåtelsens omfattning är alltför ringa.

En uppdelning av ett aktiebolag, vilket bedrev byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning i både A och B, var föremål för prövning i SRN:s

---

<sup>84</sup> Som nämnts framförde RSV i sitt remissyttrande ett önskemål om ett klargörande huruvida verksamhetsgren under avveckling kan anses lämplig att avskiljas. RSV:s remissyttrande s. 30.

<sup>85</sup> Johansson & Rabe a.a. s. 559.

<sup>86</sup> Prop. 1998/99:15 s. 138 och avsnitt 4.3.

förhandsbesked den 23 juni 1999.<sup>87</sup> Två grupper av fysiska personer, bosatta dels i A, dels i B, ägde bolaget. Ägarna hade nu planer på att dela upp verksamheten mellan sig så att det ena bolaget skulle bedriva verksamhet i A, medan det andra bolaget skulle bedriva verksamhet i B. I praktiken skulle omstruktureringen ske genom att bl.a. kontanter, maskiner, inventarier och fastigheter överläts från bolaget till NYAB, vilket var ett av de i B bosatta nybildade bolag. Överlåtelsen skulle ske utan vederlag. För ett pris motsvarande anskaffningsvärdet skulle sedan de i B bosatta personerna överlåta sina aktier i bolaget till de i A bosatta. SRN konstaterade att den överlåtna delen uppfyllde kraven för att lämna sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Sökanden ställde också frågan om uttagsbeskattning skulle ske i fall överlåtelsen till NYAB istället huvudsakligen skulle bestå av likvida medel. SRN avvisade denna fråga med motiveringen att ”tillräckligt underlag saknas för en bedömning av verksamheten när de överlåtna tillgångarna i huvudsak består av likvida medel”.

Av SRN:s korta konstateranden är det inte möjligt att dra några generella slutsatser.

I SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999 ägdes Z AB, med lika stora andelar, av en fysisk person och två tyska bolag.<sup>88</sup> K AB var ett helägt dotterbolag till Z AB. Aktieägarna i Z AB hade nu planer på att K AB skulle ägas genom ett annat aktiebolag. De avsåg därför att bilda ett nytt bolag H AB, där den fysiska personen skulle inneha en större andel av aktierna än de tyska bolagen. Z AB skulle därefter överlåta aktierna i K AB till underpris till H AB. Den fysiska personen skulle sedan till underpris avyttra sina aktier i Z AB till de tyska bolagen. Sökandena ställde bl.a. frågan om Z AB:s överlåtelse av aktierna i K AB skulle bli föremål för uttagsbeskattning.

SRN konstaterade att aktierna ingick i näringsverksamhet. Vidare uttalade SRN att överlåtelsen uppfyllde villkoret om självständig rörelse. Utagsbeskattning kunde därmed underlåtas.

Av detta korta konstaterande är det inte möjligt att dra några generella slutsatser.

I SRN:s förhandsbesked den 24 februari 2000 var sökanden ett bolag som tillverkade och sålde möbler.<sup>89</sup> Sökandebolaget ägdes av A, som förutom detta bolag även ägde det nybildade bolaget NYA AB. A planerade att låta genomföra en överföring av tillverkningen från sökandebolaget till NYA AB. Sökandebolaget skulle även fortsättningsvis äga produktionsapparaten men hyra ut denna till NYA AB. Hyran skulle vara marknadsmässig. Den

---

<sup>87</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 29 juni 1999, rättsfallsprotokoll 25/99.

<sup>88</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 23 november 1999, rättsfallsprotokoll 39/99.

<sup>89</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 7 mars 2000, rättsfallsprotokoll 9/00.

upplåtna tillverkningsrätten hade ett betydande värde. Två alternativa tillvägagångssätt för överföring av tillverkningen angavs i ansökningsen. Sökandebolaget önskade få utrett om uttagsbeskattning skulle underlåtas vid överföringen av tillverkningen enligt dessa två alternativ.

Det första tillvägagångssättet innebar att överföringen av tillverkningen skulle ske direkt till NYA AB. Skatterättsnämnden uttalade att i detta fall blev det fråga om en tillverkning som uteslutande byggde på att det var möjligt att använda de av sökandebolaget ägda maskinerna m.m. I det aktuella fallet gällde det därför att bedöma om en sådan tillverkning lämpade sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Skatterättsnämnden konstaterade att det i ansökningsen saknades en närmare redogörelse för under vilka förutsättningar NYA AB skulle bedriva verksamheten. Vidare konstaterade Skatterättsnämnden att det inte i ansökningsen angavs om det skulle vara möjligt att bedriva verksamheten även vid förändringar i ägandet. Skatterättsnämnden ansåg sig därmed sakna möjlighet att bedöma om tillverkningen i NYA AB ”kommer att framstå som en självständig verksamhet eller inte”. Av denna anledning avvisade Skatterättsnämnden den första frågeställningen.

Beträffande det andra tillvägagångssättet, som i korthet innebar att överföringen av tillverkningen skulle ske i etapper via ett dotterbolag till sökandebolaget, gjorde Skatterättsnämnden bedömningen att uttagsbeskattning skulle underlåtas. Denna del av förhandsbeskedet kommer att behandlas närmare i avsnitt 4.7.2.

I SRN:s förhandsbesked den 7 september 2000 var sökandena två bröder, som gemensamt bedrev jordbruk och markskötselverksamhet.<sup>90</sup> Fastigheten på vilken jordbruket bedrevs, ägdes av endast den ene av bröderna tillsammans med sökandenas fader. Bröderna hade nu för avsikt att till ett pris motsvarande de skattemässiga värdena överföra verksamheterna, men inte själva fastigheten, till ett av dem ägt aktiebolag.<sup>91</sup> Frågan var nu om villkoret på hel verksamhet eller verksamhetsgren var uppfyllt. SRN fann villkoret uppfyllt med motiveringen att: ”Det framstår inte som annat än att det är möjligt för bolaget att bedriva den förvärvade jordbruksdriften på ett ändamålsenligt och självständigt sätt även om bolaget inte äger den jordbruksfastighet på vilken verksamheten bedrivs utan i stället arrenderar densamma.”

SRN tog här i sin motivering fasta på lagtextens ordalydelse om att det skall röra sig om sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en

---

<sup>90</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 19 september 2000, rättsfallsprotokoll 29/00.

<sup>91</sup> Vid förvärv av lantbruksegendom kan förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen (1979:230) krävas. Enligt 3 a § 3 p jordförvärvslagen krävs tillstånd bl.a. om förvärvaren är en juridisk person. Uppräkningen av förutsättningarna, under vilka en juridisk person kan få förvärvstillstånd, i 5 § jordförvärvslagen tyder på att det kan vara svårt för en juridisk person att få tillstånd. Se även Kindlund (2001) I a.a. s. 72.

självständig rörelse. Vidare beaktade instansen det ovan nämnda förarbetsuttalandet om att det skall framstå som ändamålsenligt att bedriva verksamheten självständigt. SRN ser alltså situationen utifrån förvärvarens perspektiv. Detta förhandsbesked tyder på att det är möjligt att utan uttagsbeskattning överlåta jordbruksverksamhet utan att själva jordbruksfastigheten följer med. Med tanke på ovan nämnda osäkerhetsmoment är det dock inte möjligt att dra några säkra slutsatser.

I SRN:s förhandsbesked den 1 november 2000 gällde prövningen uppdelning av verksamheten i ett aktiebolag, A AB, vars verksamhet bestod av tillverkning och handel med plastartiklar.<sup>92</sup> Bolaget ägdes av två familjer, men önskemålet var att detta gemensamma ägande skulle upphöra. I praktiken skulle tillgångar som motsvarade F:s andel av A AB överlåtas av A AB till det av F ägda NYAB. F skulle därefter avyttra sina aktier i A AB för ett pris motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp till den andra familjen. Frågan i ärendet gällde om villkoret om verksamhetsgren var uppfyllt, vilket SRN fann var fallet. De tillgångar som skulle överlåtas utgjordes av bl.a. en driftsfastighet och maskiner för plasttillverkning. SRN fann mot bakgrund av detta att det framstod som att NYAB kunde bedriva den överlåtna verksamheten ”på ett ändamålsenligt och självständigt sätt”.

SRN använde sig alltså här av samma motivering som i förhandsbeskedet från den 7 september 2000.

SRN:s förhandsbesked den 27 november 2000 gällde en omstrukturering inom vattenkraftindustrin.<sup>93</sup> Inledningsvis skulle kraftbolaget överlåta ett av sina kraftverk till en av de två delägarna för ett pris motsvarande kraftverkets bokförda värde. Delägaren, till vilken överlåtelsen av kraftverket hade skett, skulle sedan överlåta sina aktier i kraftbolaget till den andre delägaren till underpris. SRN fann att någon uttagsbeskattning inte skulle ske.

Detta förhandsbesked tyder på att ett kraftverk kan vara en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Det framgår inte av omständigheterna vilken omfattning det överlåtna kraftverket hade. Instansernas bedömning av en överlåtelse av ett kraftverk i en annan situation behöver därför inte bli densamma.

I SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2001 planerade A att avyttra två hyresfastigheter, för ett pris motsvarande det skattemässiga värdet, till ett av honom helägt aktiebolag.<sup>94</sup> Aktiebolaget bedrev byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning. Frågan var om överlåtelsen omfattade en verksamhetsgren. Skatterättsnämnden uttalade att den avskilda verksamheten, vilken avsåg ägande och förvaltning av de två

---

<sup>92</sup> Kindlund (2001) I a.a. s. 73.

<sup>93</sup> Kindlund (2001) I a.a. s. 73.

<sup>94</sup> Kindlund (2001) II a.a. s. 536 f.

hyresfastigheterna, har ”sådant innehåll och sådan omfattning att det på objektiva grunder framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt. Det förhållandet att det förvärvande bolaget redan är fastighetsägande påverkar inte den bedömningen. Det berörda villkoret för underlåten uttagsbeskattning är således uppfyllt.”

I samtliga av de ovan behandlade förhandsbeskeden kom SRN fram till att överlåtelsen omfattade en verksamhetsgren. Det kan konstateras att SRN inte i något av förhandsbeskeden uttalade sig mera generellt om tolkningen av begreppet verksamhetsgren. Istället konstaterade SRN i princip enbart, att mot bakgrund av vad som uppgetts i fallen ansågs en verksamhetsgren föreligga. Omständigheterna i fallen är också kortfattat återgivna. Det är därför svårt att förena förhandsbeskeden, d.v.s. finna det som är gemensamt för dem.<sup>95</sup>

I ett par av förhandsbeskeden verkar den överlåtna verksamheten till sin art skilja sig från den övriga verksamheten, medan så inte är fallet i andra förhandsbesked.<sup>96</sup> SRN:s förhandsbesked den 16 mars 1999 är enligt min mening ett exempel på den förra situationen. Som jag konstaterade ovan utgjorde eventuellt den som Bank & Finans benämnda verksamheten redan hos överlåtaren en verksamhetsgren. Av omständigheterna i förhandsbeskedet den 1 november 2000, vilket gällde en omstrukturering inom plastindustrin, framgår inget som talar för att det överlåtna hos överlåtaren utgjorde en verksamhetsgren. Detta tyder på att SRN är av uppfattningen att det inte spelar någon roll om verksamheten hos överlåtaren utgjorde en självständig verksamhet eller inte.<sup>97</sup> Av förhandsbeskeden torde man kunna dra slutsatsen att SRN:s uppfattning är att situationen skall ses från förvärvarens sida. SRN:s uppfattning stämmer därmed överens med uttalandet i propositionen.

I samband med redogörelsen för RÅ 2000 not 86, som gällde uppdelning av en friskoleverksamhet, ställde jag frågan om det spelade någon roll att utbildningsverksamheten bedrevs i två skilda lokaler. Då det troligtvis är mottagarens möjligheter att bedriva verksamheten självständigt som är det avgörande<sup>98</sup>, torde det inte ha någon självständig betydelse att verksamheten lokalmässigt var uppdelad. Denna omständighet kan dock vara ett tecken på att rörelsedelen lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

Det är svårt att dra några slutsatser från de enskilda fallen. Det är möjligt att domstolar i ett eventuellt senare fall kommer att klassificera ett kraftverk

---

<sup>95</sup> LLMS a.a. s. 572.

<sup>96</sup> I detta sammanhang kan nämnas att Regeringsrätten vid prövningen av det tidigare villkoret om organisatoriska skäl i sina domar pekat på att verksamheterna till sin art och geografiskt skiljer sig från varandra. Se t.ex. RÅ 1992 not 237 och RÅ 1993 not 468.

<sup>97</sup> Även Peter Nilsson och Urban Rydin anser att det inte spelar någon roll om de överlåtna tillgångarna utgjorde en avgränsad del av verksamheten hos överlåtaren. Nilsson & Rydin a.a. s. 481.

<sup>98</sup> Se även Nilsson & Rydin a.a. s. 481 f.

som en verksamhetsgren, precis som i förhandsbeskedet den 27 november 2000. Likaså kan det tänkas att domstolarna, i ett med förhandsbeskedet den 7 september 2000 liknande fall, gör samma bedömning som i det tidigare, nämligen att denna typ av överlåtelse av jordbruksverksamheten kan ske utan uttagsbeskattning. Det saknas efterföljande praxis som bekräftar utgången av förhandsbeskeden. De försök till slutsatser som gjorts är därför behäftade med osäkerhet.

Efter denna redogörelse för hur SRN ser på tolkningen av begreppet verksamhet skall jag i nästa avsnitt behandla doktrinen syn på innebörden av begreppet.

## **4.5 Doktrin**

### **4.5.1 Generellt om doktrinen rättskällevärde**

Främst i samband med omstruktureringsreformen kommenterades begreppet verksamhetsgren inom doktrin. Som ovan nämndes har doktrinen mindre betydelse som rättskälla än lagtext, praxis och förarbeten. Även om det möjligen inte alltid är fallet i realiteten, anses det generellt vara tyngden i argumentationen som är avgörande för doktrinen betydelse vid tolkningen.<sup>99</sup> Nedan skall jag redogöra för RSV:s synpunkter på tolkningen av begreppet verksamhetsgren och därefter för uppfattningar inom övrig doktrin.

### **4.5.2 RSV:s handledning**

RSV:s handledning kan sägas vara ett mellanting mellan administrativ praxis och doktrin. Av handledningen framgår bl.a. hur skattemyndigheterna tillämpar lagstiftningen.<sup>100</sup> I sin handledning konstaterar RSV att det ofta inte är enkelt att bedöma vad som avses med verksamhetsgren. Vidare redogör RSV för uttalanden i propositionen, och uppmärksammar att det saknas villkor om viss minsta omfattning för att en verksamhetsgren skall föreligga. Verket konstaterar att bedömningen av om en verksamhetsgren föreligger skall göras utifrån förvärvarens perspektiv.<sup>101</sup> RSV ger också sin syn på vad som menas med överlåtelse av ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren. Om själva den överlåtna ideella andelen utifrån förvärvarens synvinkel lämpar sig för att ligga till grund för näringsverksamhet kan överlåtelsen accepteras.<sup>102</sup>

Angående bestämmelsen att kontanta medel m.m. hänförs till rörelsen om de innehas som ett led i denna uttrycker RSV följande synpunkt. Med bestämmelsen avses troligen ”endast del av överlåtande företags kontanta

---

<sup>99</sup> Bergström (1998) a.a. s. 824.

<sup>100</sup> Pahlsson a.a. s. 53.

<sup>101</sup> RSV:s Handledning a.a. s. 1425.

<sup>102</sup> RSV:s Handledning a.a. s. 1420.

medel och liknande som är direkt hänförligt till den överlåtna verksamhetsgrenen”. Underprisreglerna gäller enligt RSV inte för andra typer av överlåtelser av kontanta medel.<sup>103</sup>

### 4.5.3 Övrig doktrin

Innan jag närmare redogör för några synpunkter inom doktrin kan jag konstatera att flera författare har påpekat att definitionen är vag, och att tillämpningsproblem därmed säkerligen kommer att uppstå.<sup>104</sup>

Några som relativt utförligt har behandlat tolkningen av begreppet verksamhetsgren är Urban Rydin och Peter Nilsson. De anser att det avgörande för att en verksamhetsgren skall föreligga, är att tillgångarna lämpar sig för att bilda en självständig rörelse. Det spelar därför enligt deras mening troligtvis inte någon roll om egendomen som överläts utgjorde en särskild verksamhetsgren hos överlåtaren, eller om tillgångarna kommer att utgöra en självständig rörelse hos förvärvaren. Att någon på ett ändamålsenligt sätt skulle kunna bedriva näringsverksamhet med de överlåtna tillgångarna som enda tillgångar är i stället enligt författarna utslagsgivande vid bedömningen. Enligt Rydin och Nilsson bör det ske en objektiv bedömning, där det inte spelar någon roll hur tillgångarna faktiskt har använts eller kommer att användas.<sup>105</sup> Dessa synpunkter är intressanta och kommer att behandlas närmare i kapitel 5. De tillgångar som blir kvar i säljarens rörelse behöver troligtvis inte lämpa sig för en självständig rörelse. Om näringsverksamheten upphör kan uttagsbeskattning dock bli aktuellt.<sup>106</sup>

Rydin och Nilsson använder sig av ett exempel med ett åkeri med tre lastbilar. En överlåtelse av en bil<sup>107</sup>, utan släp, utgör enligt deras uppfattning överlåtelse av en verksamhetsgren eftersom mottagaren i allmänhet kan bedriva verksamhet med endast en bil. Det spelar härvid ingen roll om mottagaren av lastbilen redan bedrev åkeriverksamhet, utan det avgörande är enligt författarna om det är ändamålsenligt att bedriva verksamhet med bara den överlåtna bilen. Om förvärvaren faktiskt skall bedriva verksamhet med endast den förvärvade lastbilen blir bedömningen enligt Nilsson och Rydin troligtvis, att det överlåtna anses utgöra en verksamhetsgren. En överlåtelse av enbart ett släp kan emellertid inte anses utgöra en överlåtelse av en verksamhetsgren.<sup>108</sup>

Rydin och Nilsson anser att uttrycket verksamhetsgren har fått en ny definition. Bedömningen av om en verksamhetsgren skall anses föreligga görs nu utifrån förvärvarens perspektiv. Enligt tidigare praxis skulle

---

<sup>103</sup> RSV:s Handledning a.a. s. 1426.

<sup>104</sup> Se bl.a. Nilsson & Rydin a.a. s. 481 och Johansson a.a. s. 969.

<sup>105</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 481.

<sup>106</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 481 och 22 kap. 5, 7 §§ IL.

<sup>107</sup> Överlåtelsen inkluderar eventuella tillstånd och medlemskap för lastbilen.

<sup>108</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 481 f.



tillgångarna hos överlåtaren utgöra en verksamhetsgren.<sup>109</sup> För att undvika uttagsbeskattning vid en överlåtelse till underpris i en situation där koncernbidragsrätt saknas, kan förutom en verksamhetsgren även hela näringsverksamheten överlåtas. Bedömningen av om överlåtelsen omfattar hela verksamheten görs utifrån överlåtarens perspektiv.<sup>110</sup>

En annan författare som har kommenterat begreppet verksamhetsgren är Christer Silfverberg. Även han är av uppfattningen att bedömningen av om rörelsedelen lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse, troligtvis skall göras utifrån förvärvarens perspektiv.<sup>111</sup>

## 4.6 Övriga tolkningsdata

### 4.6.1 Inledning

Definitionen av verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL gäller generellt i hela inkomstskattelagen.<sup>112</sup> Jag skall därför nu behandla en annan situation där tolkningen av begreppet verksamhetsgren blir aktuell, nämligen vid verksamhetsavyttringar.

### 4.6.2 Generellt om verksamhetsavyttringar<sup>113</sup>

Genom lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) införlivades fusionsdirektivet<sup>114</sup> med svensk rätt.<sup>115</sup> Internationella verksamhetsöverlåtelser<sup>116</sup> var en typ av förfaranden som reglerades i denna lag.<sup>117</sup> Ett villkor för tillämplighet av IGOL var att omstruktureringen rörde bolag som hörde hemma i olika medlemsstater inom EG.<sup>118</sup> I samband med omstruktureringsreformen upphävdes IGOL och ersattes bl.a. av fusionslagen.<sup>119</sup> Reglerna i fusionslagen gjordes generellt tillämpliga och omfattade därmed även inhemska verksamhetsöverlåtelser.<sup>120</sup> Vid inkomstskattelagens tillkomst

---

<sup>109</sup> Författarna anför som stöd för denna uppfattning rättsfallen RÅ ref. 1976:6 och RÅ 1992 not 242. Nilsson & Rydin a.a. s. 482.

<sup>110</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 482.

<sup>111</sup> Silfverberg, Christer: "Benefika överföringar av företagsförmögenhet". I: *Skattenytt* 1999, s. 513 fotnot 22.

<sup>112</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 18.

<sup>113</sup> Redogörelsen för villkoren för en verksamhetsavyttring och beskattningskonsekvenserna som inträder vid en verksamhetsavyttring gör inga anspråk på att vara fullständig.

<sup>114</sup> Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. EGT L 225, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20-24.

<sup>115</sup> Prop. 1994/95:52 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m., s. 1.

<sup>116</sup> I fusionsdirektivet benämns detta förfarande överföring av tillgångar, art. 2 led c.

<sup>117</sup> 1, 5, 19-21 §§ IGOL.

<sup>118</sup> 1 § IGOL.

<sup>119</sup> Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser.

<sup>120</sup> Prop. 1998/99:15 s. 233.

benämndes förfarandet verksamhetsavyttring istället för verksamhetsöverlåtelse.<sup>121</sup> Bestämmelser om verksamhetsavyttringar placerades i 38 kap IL.

Enligt 38 kap. 2 § IL utgör en verksamhetsavyttring en ombildning, där ett företag överlåter samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag. För att en verksamhetsavyttring i lagens bemärkelse skall anses föreligga måste vissa villkor vara uppfyllda. Det krävs att ersättningen är marknadsmässig och utgörs av andelar i det köpande företaget. Ersättningen kan också utgöras av att köparen övertar ansvaret för säljarens eventuella förpliktelser hänförliga till de avyttrade tillgångarna. Det ställs även upp vissa villkor om skattskyldighet. Ett sådant villkor är att det avyttrande företaget före överlåtelsen skall ha varit skattskyldigt i Sverige för åtminstone någon del av den avyttrade verksamheten.<sup>122</sup> Det är vidare nödvändigt att köparen efter överlåtelsen är skattskyldig för sådan näringsverksamhet som säljaren beskattats för.<sup>123</sup>

Tillämpning av reglerna om verksamhetsavyttringar innebär att undantag från omedelbar beskattning medges. För att dessa regler skall vara tillämpliga krävs att säljaren och köparen begär det.<sup>124</sup>

Vid en verksamhetsavyttring av näringstillgångar skall säljaren inte ta upp ersättningen, utan i stället det skattemässiga värdet, till beskattning.<sup>125</sup> Säljaren skall anses ha förvärvat de mottagna andelarna för nettovärdet<sup>126</sup> av den avyttrade verksamheten. Detta följer av 38 kap. 13 § IL. Enligt 38 kap. 14 § IL skall köparen anses ha förvärvat näringstillgångarna för ett belopp motsvarande det belopp som säljaren skall ta upp till beskattning, d.v.s. det skattemässiga värdet.

Nedan har jag för avsikt att behandla tolkningen av begreppet verksamhetsgren i verksamhetsavyttringssammanhang. Inledningsvis skall jag fokusera på den inhemska tolkningen för att därefter behandla den EG-rättsliga tolkningen.

#### **4.6.2.1 Den inhemska tolkningen av begreppet verksamhetsgren i verksamhetsavyttringssammanhang**

Fusionsdirektivet definierar verksamhetsgren som ”alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, dvs. en enhet som kan fungera på egen hand”.<sup>127</sup> Som ovan nämndes införlivades fusionsdirektivet genom antagandet av IGOL. I IGOL definierades verksamhetsgren som ”sådana tillgångar som

---

<sup>121</sup> Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen, del 2 s. 440.

<sup>122</sup> 38 kap. 6 § IL.

<sup>123</sup> 38 kap. 7 § IL.

<sup>124</sup> 38 kap. 1 och 5 §§ IL.

<sup>125</sup> 38 kap. 9-10 §§ IL.

<sup>126</sup> Enligt 38 kap. 13 § 2 st. IL utgörs nettovärdet av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och värdena på skulderna och förpliktelserna.

<sup>127</sup> Art. 2 led i i fusionsdirektivet.

utgör en rörelsegren enligt 11 kap. 8 § 9 aktiebolagslagen (1975:1385) eller, om fråga inte är om ett svenskt aktiebolag, skulle ha utgjort en sådan rörelsegren om bolaget varit ett svenskt aktiebolag”.<sup>128</sup> Enligt tidigare 11 kap. 8 § p. 9 ABL<sup>129</sup> skall bruttoresultatet av varje rörelsegren redovisas särskilt om ett bolag driver rörelsegrenar som är väsentligt oberoende av varandra.

I förarbetena till IGOL<sup>130</sup> citeras punkt 6 i Bokföringsnämndens rekommendation nummer 9, vilken behandlar redovisning av rörelsegrenar m.m. I rekommendationen sägs följande: ”En oberoende rörelsegren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra företagsdelar vad gäller affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur, risknivå e.dyl. För att en rörelsegren skall anses oberoende fordras också att den är fristående i bemärkelsen att den i huvudsak har externa kunder och leverantörer eller i varje fall marknadsliknande relationer till andra enheter vid internleveranser.”<sup>131</sup>

Utredningen och regeringens uppfattning var att rörelsegren i ABL var ett mer omfattande begrepp än begreppet verksamhetsgren i fusionsdirektivet. Anledning till att hänvisning till begreppet rörelsegren gjordes vid definitionen av verksamhetsgren var att begreppet rörelsegren redan användes i lagstiftningen och att begreppet, tack vare BFN:s rekommendation, fått viss stadga.<sup>132</sup>

Uttalandena i BFN:s rekommendation tyder enligt min mening på att bedömningen av om en rörelsegren föreligger skall göras utifrån överlåtarens perspektiv. För att utgöra en rörelsegren, och tidigare därmed indirekt en verksamhetsgren, krävs det att företagsdelen skiljer sig från den övriga verksamheten. Fusionsdirektivets definition lägger, enligt min mening, däremot inte någon vikt vid att den del av rörelsen som skall överlåtas till sin art skiljer sig från den övriga verksamheten. Det avgörande enligt fusionsdirektivet är istället att den överlåtna verksamheten skulle kunna fungera på egen hand.<sup>133</sup>

---

<sup>128</sup> 5 § 2 st. IGOL.

<sup>129</sup> Det finns en liknande bestämmelse i 5 kap. 6 § ÅRL. Enligt denna bestämmelse skall nettoomsättningen, och inte bruttoresultatet, delas upp mellan verksamhetsgrenarna.

<sup>130</sup> Prop. 1994/95:52 s. 49.

<sup>131</sup> Bokföringsnämndens rekommendation nr 9, Redovisning av rörelsegrenar m.m. p. 6. Citatet avser lydelsen av p. 6 före revideringen i december 1996. En i princip identisk bestämmelse finns numera i p. 8 2 st. i rekommendationen.

<sup>132</sup> Prop. 1994/95: 52 s. 49 och SOU 1994:100 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m., s. 48.

<sup>133</sup> Uttalandet i rekommendationen om att rörelsegrenen måste vara ”fristående i bemärkelsen att den i huvudsak har externa kunder och leverantörer eller i varje fall marknadsliknande relationer till andra enheter vid internleveranser” tyder på att rörelsegrenen även enligt denna definition måste kunna fungera självständigt. Bedömningen görs dock utifrån förhållandena hos överlåtaren.

I fusionslagen definierades verksamhetsgren på ett annorlunda sätt. En verksamhetsgren är en ”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”.<sup>134</sup> I inkomstskattelagen saknas det i 38 kap. en definition av begreppet verksamhetsgren.<sup>135</sup> Definitionen av verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL är, som ovan nämnts, generellt tillämplig och gäller därmed vid verksamhetsavyttringar. Inkomstskattelagens definition av verksamhetsgren motsvarar i princip fusionslagens definition.<sup>136</sup>

#### **4.6.2.2 Den EG-rättsliga tolkningen av begreppet verksamhetsgren i verksamhetsavyttringssammanhang**

Som ovan nämdes låg fusiondirektivet till grund för IGOL, och direktivets regler kom även att utgöra grunden för den generellt tillämpliga lagstiftningen, som tillkom i ett senare skede. Av EG-domstolens praxis framgår att en inhemsk domstol har en skyldighet att, beträffande framförallt en nationell lag genom vilken ett direktiv implementerats, tolka lagen mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte.<sup>137</sup> Förfarandet benämns ibland EG-konform tolkning.<sup>138</sup>

Fusionsdirektivet omfattar inte rent interna verksamhetsavyttringar.<sup>139</sup> EG-domstolen uttalade i *Leur-Bloem* att domstolen är behörig att avge förhandsbesked i ett fall som inte direkt omfattas av gemenskapsrätten, men rör en situation där ett direktiv ligger till grund för reglering av rent interna situationer.<sup>140</sup> Frågan uppkommer därmed om man från detta rättsfall kan dra slutsatsen, att det även är nödvändigt att ta hänsyn till direktivet vid tillämpningen av lag som reglerar rent interna situationer. Roger Persson Österman och Kristina Ståhl anser att EG-rätten inte kräver att direktivet beaktas i en sådan situation.<sup>141</sup> Av ett rättsfall<sup>142</sup> och ett förarbetsuttalande<sup>143</sup>

---

<sup>134</sup> 8 § 2 st. fusionslagen.

<sup>135</sup> I SOU 1997:2 Inkomstskattelag föreslog Skattelagskommittén att verksamhetsgren vid internationella verksamhetsöverlåtelser skulle definieras som ”sådan rörelsegren som omfattas av 5 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller, om den bestämmelsen inte är tillämplig, en motsvarande del av verksamheten”. SOU 1997:2 del I s. 187. Anledningen till att Skattelagskommittéen valde att hänvisa till 5 kap. 6 § ÅRL var att denna bestämmelse i princip ersatte den upphävda bestämmelsen i 11 kap. 8 § 9 ABL. Medlemmarna i Skattelagskommittéen framhöll dock att de ställde sig tveksamma till om de nämnda bestämmelserna i ÅRL och ABL hade exakt samma innebörd. SOU 1997:2 del II s. 352.

<sup>136</sup> Definitionen av rörelse i 2 kap. 24 § IL skiljer sig något från definitionen av uttrycket i 8 § 2 st. fusionslagen.

<sup>137</sup> Mål 14/83 *Von Colson och Kamann* p. 26 och mål C-106/89 *Marleasing* p. 8. Denna skyldighet att beakta direktivets ordalydelse och syfte vid tolkningen gäller i den utsträckning som det är möjligt enligt nationell rätt. *Marleasing* p. 8.

<sup>138</sup> Se närmare om EG-konform tolkning i Persson Österman, Roger & Ståhl, Kristina: *EG-skatterätt*, Uppsala 2000, s. 34 ff.

<sup>139</sup> Av art. 1 i fusionsdirektivet framgår att direktivet är tillämpligt på vissa förfaranden, där bolag från åtminstone två medlemsstater deltar.

<sup>140</sup> Mål C-28/95 *Leur-Bloem* p. 34.

<sup>141</sup> Persson Österman & Ståhl a.a. s. 255.

framgår att fusionsdirektivet och praxis från EG-domstolen ändå i praktiken kommer att inverka styrande vid tolkningen av lagregleringen, avseende rent interna situationer.<sup>144</sup> EG-domstolens tolkning av begreppet verksamhetsgren kan alltså få betydelse vid den nationella tolkningen av begreppet vid gränsöverskridande omstruktureringar och troligtvis även vid rent interna.

Som ovan nämndes avses med verksamhetsgren i fusionsdirektivets bemärkelse ”alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, dvs. en enhet som kan fungera på egen hand”. Dessvärre är tolkningen av begreppet verksamhetsgren även i detta sammanhang oklar.<sup>145</sup> Exempelvis råder det osäkerhet om även passiv verksamhet, och inte enbart aktiv verksamhet, omfattas av definitionen.<sup>146</sup> Jag kan konstatera att i just detta avseende är rättsläget beträffande den svenska definitionen av verksamhetsgren i verksamhetsavyttringssammanhang klar. Innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar anses inte utgöra en rörelse. För att innehavet skall räknas till rörelsen krävs det att de kontanta medlen m.m. innehas som ett led i rörelsen.<sup>147</sup>

Roger Persson Österman och Kristina Ståhl påpekar att definitionen av verksamhetsgren i fusionsdirektivet inte överensstämmer med definitionen av fast driftställe i OECD:s modellavtal. Detta kan få till följd att ett fast driftställe inte anses utgöra en verksamhetsgren i direktivets bemärkelse, och därmed kommer direktivet inte vara tillämpligt vid en eventuell överlåtelse av det fasta driftstället.<sup>148</sup>

Det finns ett förhandsavgörande från EG-domstolen där bl.a. tolkningen av begreppet verksamhetsgren i fusionsdirektivet aktualiseras.<sup>149</sup> I målet skulle bolaget X:s tillgångar inför ett generationsskifte föras över till bolaget Y mot att X fick andelar i Y. Både X och Y var danska bolag och det var därmed fråga om en nationell omstrukturering. Aktieägarna önskade minska nettovärdet av tillgångarna och skulderna som skulle överföras. X skulle därför före överlåtelsen av tillgångarna ta upp ett lån som skulle uppgå till ett avsevärt belopp. Avsikten var att det lånade beloppet skulle stanna kvar i

---

<sup>142</sup> RÅ 2000 ref. 23.

<sup>143</sup> Prop. 1998/99:15 s. 215.

<sup>144</sup> För närmare diskussion se Persson Österman & Ståhl a.a. s. 254 ff.

<sup>145</sup> Persson Österman & Ståhl a.a. s. 229.

<sup>146</sup> I mål C-164/90 Muwi, vilket rörde tillämpningen av en bestämmelse i direktiv 69/335/EEG om indirekta skatter på kapitalanskaffning, hade EG-domstolen att ta ställning till om en viss överlåtelse ansågs utgöra en verksamhetsgren. EG-domstolen kom fram till att ett bolags överlåtelse av samtliga andelar i ett annat bolag inte anses utgöra överlåtelse av en verksamhetsgren. Målet p. 25. Målet saknar omedelbar relevans vid tolkningen av begreppet verksamhetsgren i fusionslagens mening, då målet inte rör en bestämmelse i samma direktiv. Persson Österman & Ståhl a.a. s. 230.

<sup>147</sup> 2 kap. 24 § IL.

<sup>148</sup> Persson Österman och Ståhl a.a. s. 230.

<sup>149</sup> Mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS.

X, samtidigt som skulden skulle övertas av Y. X skulle lämna aktierna i Y som pant för en driftskredit som Y skulle få hos en bank. X:s tillgångar skulle efter den genomförda transaktionen bestå av det lånade beloppet och en mindre aktiepost i ett tredje bolag.

Generaladvokaten uttalade att det krävs att samtliga tillgångar och skulder som utgör en nödvändig del av en verksamhet, vilken har egenskaper som talar för att den är oberoende, överförs. Vidare uttalade generaladvokaten följande: ”Det förhållandet att en tillgång som är en nödvändig del av en sådan verksamhet inte har överförts innebär således att transaktionen inte kan kvalificeras som överföring av en verksamhetsgren i den mening som avses i artikel 2 i direktivet. Följaktligen kan en överföring av en verksamhetsgren i den mening som avses i artikel 2 i direktivet inte motivera överföring av en skuld som är en nödvändig del av en annan verksamhet som har förblivit hos det överförande bolaget.”<sup>150</sup> EG-domstolen delade generaladvokatens bedömning, och uttalade att det är nödvändigt att de tillgångar och skulder som hänförs till en verksamhetsgren överförs i sin helhet. En situation där det lånade beloppet stannar kvar i det överlåtande bolaget samtidigt som förpliktelserna överförs innebär emellertid att tillgångar och skulder delas upp. I denna situation föreligger det inte någon överföring av tillgångar i direktivets bemärkelse.<sup>151</sup>

EG-domstolens uppfattning var däremot att förhållandet att det överlåtande bolaget även fortsättningsvis skulle inneha en mindre aktiepost i ett tredje bolag, inte utesluter ”att en verksamhetsgren utan samband med denna aktiepost har överförts”.<sup>152</sup>

Beträffande driftskrediten och ställandet av säkerhet uttalade EG-domstolen att ”frågan huruvida verksamheten är oberoende i första hand skall bedömas ur funktionell synvinkel ... och först i andra hand ur ekonomisk synvinkel”.<sup>153</sup> Utnyttjande av en kredit på normala villkor utesluter inte i sig att den överförda verksamheten anses oberoende. Detta gäller även i en situation där aktieägarna i det övertagande bolaget lämnar sina aktier i pant för denna kredit.<sup>154</sup> Bedömningen kan dock bli en annan ”om det övertagande bolagets ekonomiska situation i sin helhet är sådan att det måste konstateras att det med största sannolikhet inte kan överleva på egen hand”.<sup>155</sup> Som exempel på den senare situationen nämner EG-domstolen att intäkterna inte står i proportion till räntor och amorteringar på övertagna skulder. Det är den nationella domstolens uppgift att med beaktande av omständigheterna avgöra om en verksamhet är oberoende.<sup>156</sup>

---

<sup>150</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Antonio Tizzano i mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS p. 22.

<sup>151</sup> Mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS p. 25, 29.

<sup>152</sup> Mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS p. 28.

<sup>153</sup> Mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS p. 35.

<sup>154</sup> Mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS p. 35.

<sup>155</sup> Mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS p. 36.

<sup>156</sup> Mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS p. 36-38.

## 4.7 Näringsbetingade andelar

### 4.7.1 Lagtext och förarbeten

I 23 kap. 7 § IL finns en utvidgning av uttrycket näringsverksamhet och verksamhetsgren. Enligt denna utvidgning 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”. Denna utvidgade definition gäller endast i 23 kap. IL.<sup>157</sup> Innebörden av utvidgningen av begreppet är alltså att andelar under vissa omständigheter kan anses utgöra en verksamhetsgren. Andelarna kan därmed överlåtas till underpris utan att uttagsbeskattning sker, trots att varken koncernbidragsrätt föreligger eller andelarna innehas som ett led i rörelsen.

För bedömningen av vad som anses utgöra en näringsbetingad andel hänvisas till 24 kap. 16 § IL. En andel måste enligt denna bestämmelse först och främst utgöra en kapitaltillgång hos ägarföretaget för att kunna vara en näringsbetingad andel. Vidare är det nödvändigt att någon av nedan nämnda förutsättningar är uppfylld. Den ena förutsättningen innebär att ägarföretaget vid utgången av beskattningsåret innehar minst 25 % av rösterna för samtliga andelar i företaget. Enligt den andra förutsättningen skall det göras sannolikt att innehavet av andelen är betingat av rörelsen.<sup>158</sup> Innehavet behöver inte ha blivit näringsbetingat just vid överlåtelsen. Vid bedömningen av om förvärvarens innehav är näringsbetingat summeras de till underpris överlåtna andelarna med andelar som förvärvaren redan innehar eller förvärvar under samma beskattningsår.<sup>159</sup>

Inte alla typer av andelar omfattas av denna utvidgning av uttrycket. Andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och utländskt bolag anses utgöra andel i 23 kap. IL:s bemärkelse.<sup>160</sup> Då andel i handelsbolag inte omfattas av denna uppräkningslista kan andel i ett sådant bolag inte anses utgöra en verksamhetsgren enligt 23 kap. 7 § IL.<sup>161</sup>

---

<sup>157</sup> Utvidgningen av begreppet blir inte aktuell vid verksamhetsavyttringar. I en situation där det överlåtna utgörs av andelar och ersättningen sker i form av andelar i det mottagande företaget tillämpas nämligen istället exempelvis reglerna om andelsbyten (49 kap. IL). Prop. 1998/99:15 s. 234.

<sup>158</sup> Det kan här nämnas att i SOU 2001:11 föreslås att näringsbetingade andelar istället skall benämnas näringsandelar. Enligt betänkandet skall även definitionen ändras. En aktie skall utgöra en näringsaktie om den är onoterad, om ägarföretaget innehar minst 10 % av rösterna eller om det görs sannolikt att innehavet är betingat av rörelsen. SOU 2001:11 s. 137 och 146 ff.

<sup>159</sup> Prop. 1998/99:15 s. 138 f.

<sup>160</sup> 23 kap. 4, 6 §§ IL.

<sup>161</sup> Se även Svensson, Bo: ”Omstruktureringsfrågor för handelsbolag”. I: *Skattenytt* 1999, s. 489 f.

#### 4.7.2 Förhandsbesked rörande tolkningen av 23 kap. 7 § IL

I avsnitt 4.4.2 behandlade jag den första frågeställningen i SRN:s förhandsbesked den 24 februari 2000.<sup>162</sup> Förhandsbeskedet gällde som bekant en överföring av tillverkningen från ett bolag till ett annat bolag med samma ägare. Det överförande bolaget skulle även fortsättningsvis äga produktionsapparaten men hyra ut denna till det bolag som förvärvat tillverkningsrätten.<sup>163</sup> Jag skall här behandla förhandsbeskedets andra frågeställning. Frågan gällde om uttagsbeskattning skulle underlåtas vid överföring av tillverkningen enligt det andra alternativa tillvägagångssättet. Detta tillvägagångssätt innebar att tillverkningen inledningsvis skulle föras över till ett av sökandebolaget ägt dotterbolag. Sökandebolaget hade möjlighet att ge koncernbidrag med avdragsrätt till detta dotterbolag. Kommande år skulle sökandebolaget överlåta sina aktier i dotterbolaget till NYA AB.

Skatterättsnämnden uttalade att en verksamhetsgren förelåg eftersom förvärvaren efter förvärvet kom att äga näringsbetingade aktier i företaget. Uttagsbeskattning skulle därför inte ske vid sökandebolagets överlåtelse av aktierna till NYA AB. Sökandebolaget ställde också frågan om skatteflyktlagen skulle tillämpas på överlåtelsen enligt detta tillvägagångssätt. Skatterättsnämnden fann att så inte var fallet eftersom tillvägagångssättet, enligt nämndens bedömning, inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte.

I SRN:s förhandsbesked den 21 mars 2000 innehade AB X samtliga aktier i LTD och hälften av aktierna i S A/S.<sup>164</sup> AB X planerade att avyttra dessa aktier till underpris till Y AB, som var ett av AB X indirekt ägt bolag. Enligt ett tillvägagångssätt skulle överlåtelsen ske under ett år då koncernbidragsrätt saknades mellan AB X och Y AB. Frågan var om överlåtelsen från AB X till Y AB skulle bli föremål för uttagsbeskattning.

SRN gjorde bedömningen att ”innehavet av aktierna i LTD respektive A/S måste anses utgöra var sin verksamhetsgren”. Sökanden hade särskilt önskat få svar på frågan om aktierna skulle klassificeras som näringsbetingade, och en verksamhetsgren därmed skulle föreligga. Det är oklart om SRN i ärendet gjorde bedömningen utifrån den utvidgade definitionen<sup>165</sup> eller utifrån den generella definitionen<sup>166</sup>. Aktierna innehades nämligen troligtvis som ett led

---

<sup>162</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 7 mars 2000, rättsfallsprotokoll 9/00.

<sup>163</sup> Se avsnitt 4.4.2 för närmare redogörelse för omständigheterna och den första frågeställningen.

<sup>164</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 18 april 2000, rättsfallsprotokoll 15/00.

<sup>165</sup> 12 § 2 st. UPL, nuvarande 23 kap. 7 § IL.

<sup>166</sup> 12 § 1 st. UPL, nuvarande 2 kap. 24-25 §§ IL.



i rörelsen och utgjorde redan av denna anledning sannolikt en verksamhetsgren.<sup>167</sup>

SRN har i ett förhandsbesked den 13 juni 2001 tolkat bl.a. bestämmelsen i 23 kap. 7 § IL.<sup>168</sup> I detta mål önskade två fysiska personer förändra sitt respektive ägande av aktier i ett noterat bolag. Inledningsvis skulle därför de fysiska personerna överlåta sina aktier i det noterade bolaget till var sitt indirekt ägt svenskt aktiebolag. Moderbolagen till de svenska aktiebolagen skulle därefter överlåta dessa bolag till andra svenska aktiebolag. De senare aktiebolagen ägdes av holländska företag, vilka i sin tur ägdes av de fysiska personerna. Ersättningen vid samtliga aktieöverlåtelser skulle understiga marknadsvärdet.

Sökanden önskade bl.a. få utrett om uttagsbeskattning kunde komma att aktualiseras vid moderbolagens överlåtelse av aktierna i sina respektive dotterbolag till de andra svenska aktiebolagen. Frågan blev därmed att avgöra om de sistnämnda svenska aktiebolagens förvärv av aktierna i dotterbolagen avsåg en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren, då parterna i detta fall utgjordes av förvaltningsföretag. Bestämmelsen i 23 kap. 7 § IL med hänvisning till 24 kap. 16 § IL aktualiserades därmed. Under förutsättning av att de svenska aktiebolagen vid beskattningsårets utgång innehade minst 25 % av rösterna i dotterbolagen var innehavet enligt 24 kap. 16 § IL näringsbetingat. SRN uttalade att ”Av lagtexten framgår inte annat än att denna definition är tillämplig även om företagen i fråga är förvaltningsföretag. Det förhållandet att överlåtelserna avser samtliga aktier i förvaltningsföretag och sker från ett förvaltningsföretag till ett annat förvaltningsföretag utgör således inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning”.

Att definitionen i 24 kap. 16 § IL är tillämplig även om företagen är förvaltningsföretag bekräftas av SRN:s förhandsbesked den 5 oktober 2001.<sup>169</sup>

---

<sup>167</sup> Kommentaren till SRN:s förhandsbesked den 21 mars 2000. Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 18 april 2000, rättsfallsprotokoll 15/00.

<sup>168</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001, rättsfallsprotokoll 18/01.

<sup>169</sup> Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001, rättsfallsprotokoll 25/01.

# 5 Analys

## 5.1 Inledning

Jag har för avsikt att i detta kapitel genomföra en analys, och försöka dra några slutsatser angående tolkningen av begreppet verksamhetsgren. Det finns en hel del frågeställningar angående tolkningen av begreppet. Min förhoppning är att kunna ge förslag på hur några av dessa kan besvaras. Ett exempel på frågeställning som skall behandlas i detta kapitel är vilket krav på omfattning som uppställs för att överlåtelsen skall anses omfatta en verksamhetsgren. En annan frågeställning är vad som menas med överlåtelse av en ideell andel av en verksamhetsgren. För att i ett enskilt fall kunna bedöma om en överlåtelse anses omfatta en verksamhetsgren eller inte, är det nödvändigt att ha vetskap om utifrån vems perspektiv, överlåtaren eller förvärvarens, bedömningen skall ske. Det är denna frågeställning som jag inledningsvis skall behandla.

## 5.2 Ur vems perspektiv och hur skall bedömningen göras?

Uttrycket ”som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse” i 2 kap. 25 § IL tyder enligt min mening på att bedömningen av om en verksamhetsgren skall anses föreligga skall göras utifrån förvärvarens situation. Uttalandet i propositionen om att ”verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt” bekräftar denna tolkning.<sup>170</sup> Som tidigare nämnts har denna tolkning även kommit till uttryck inom doktrin.<sup>171</sup> Det är därmed enligt min uppfattning klart att 2 kap. 25 § IL bör tolkas som att de överlåtna tillgångarna hos mottagaren skall lämpa sig för självständig rörelse.

En annan fråga är om det även uppställs krav på att de överlåtna tillgångarna utgjorde en självständig verksamhetsgren hos överlåtaren. I förarbetena saknas det stöd för att denna fråga skall besvaras jakande. Jag anser att man av omständigheterna i de tidigare behandlade förhandsbeskeden kan dra slutsatsen, att de överlåtna tillgångarna i vissa förhandsbesked redan hos överlåtaren utgjorde en verksamhetsgren, medan så inte var fallet i andra situationer. Ett exempel på den förra situationen är enligt min uppfattning SRN:s förhandsbesked den 16 mars 1999. Överlåtelsen omfattade i detta fall den som Bank & Finans benämnda verksamheten. Denna verksamhet utgjorde troligtvis redan hos överlåtaren en självständig verksamhetsgren. SRN:s förhandsbesked den 1 november 2000, där överlåtelse av en driftsfastighet och maskiner för plasttillverkning var föremål för prövning, är ett exempel på den senare situationen. I detta fall framgår ingen

---

<sup>170</sup> Prop. 1998/99:15 s. 138.

<sup>171</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 481 f. och Silfverberg a.a. s. 513 fotnot 22 samt avsnitt 4.5.3.

omständighet som enligt min mening tyder på att de överlåtna tillgångarna utgjorde en verksamhetsgren hos överlåtaren. Som jag tidigare har konstaterat kan man av förhandsbeskeden troligtvis dra slutsatsen, att det enligt SRN saknar betydelse om de överlåtna tillgångarna utgjorde en verksamhetsgren hos överlåtaren. Även Peter Nilsson och Urban Rydin är, vilket tidigare nämnades, av uppfattningen att det inte spelar någon roll om de överlåtna tillgångarna brukades självständigt hos överlåtaren.<sup>172</sup>

Varken förarbetena, förhandsbeskeden eller doktrin ger något som helst stöd för att det överlåtna skall ha utgjort en verksamhetsgren hos överlåtaren. Vissa rättskällor ger t.o.m. uttryck för motsatt ståndpunkt, nämligen att ett sådant krav inte ställs upp. Även om uttalanden i rättskällorna skulle ge stöd för en tolkning som innebär att det överlåtna även hos överlåtaren skall anses ha utgjort en verksamhetsgren, skulle en sådan tolkning enligt min uppfattning sakna objektivt stöd i lagtextens ordalydelse. Som ovan nämnts kan en sådan tolkning komma i konflikt med legalitetsprincipen. Jag instämmer därmed i den inom doktrin framförda tolkningen, att bedömningen huruvida det föreligger en verksamhetsgren skall göras enbart utifrån förvärvarens perspektiv.

Definitionen av verksamhetsgren i den nu upphävda IGOL hänvisade till begreppet rörelsegren i ABL. Bokföringsnämndens rekommendation nr 9 Redovisning av rörelsegrenar m.m. ger som ovan nämnts vägledning vid tolkningen av begreppet rörelsegren. I rekommendationen uttalas bl.a. följande: ”En oberoende rörelsegren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra företagsdelar vad gäller affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur, risknivå e. dyl.” Som jag konstaterade i avsnitt 4.6.2.1 tyder uttalandet i rekommendationen på att bedömningen av om det föreligger en verksamhetsgren skall göras utifrån överlåtarens perspektiv. På detta sätt skiljer sig den tidigare definitionen från dagens definition, vilken som nämnts fokuserar på förvärvarens situation. Som jag nyss konstaterade skulle en tolkning som innebär att bedömningen skall göras utifrån överlåtarens perspektiv sakna objektivt stöd i ordalydelsen av den nya definitionen. Min slutsats blir därför att BFN:s rekommendation inte torde kunna ge vägledning vid tolkningen av vad som skall anses vara en verksamhetsgren enligt den nya definitionen.

Enligt Peter Nilsson och Urban Rydin har uttrycket verksamhetsgren fått en ny definition. Deras uppfattning är att fokus i äldre praxis låg på situationen hos överlåtaren. Som stöd för denna uppfattning anför författarna rättsfallen RÅ ref. 1976:6 och RÅ 1992 not 242.<sup>173</sup> Enligt min mening kan även RÅ

---

<sup>172</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 481.

<sup>173</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 482. I RÅ ref. 1976:6, som gällde överlåtelse av inventarier i samband med bodelning, uttalade Regeringsrätten att ”överlåtelsen kan inte anses omfatta själva rörelsen eller någon gren därav”. RÅ 1992 not 242 gällde en uppdelning av fastigheter på olika bolag. Skatterättsnämnden uttalade i detta mål att en ”uppdelning av den för närvarande förhållandevis homogena verksamheten inte enligt något av de båda

1992 not 241 åberopas till stöd för att äldre praxis fokuserade på överlåtarens situation. I detta rättsfall skulle ett aktiebolag överlåta aktier och andelar i handels- och kommanditbolag till underpris till ett annat aktiebolag. Av beskrivningen av omständigheterna i det aktuella fallet framgår följande: ”Koncernens verksamhet bestod således av två verksamhetsgrenar, dels entreprenad- och maskinrörelsen, dels fastighetsförvaltning.” Vidare uttalade Skatterättsnämnden att de överlåtna tillgångarna i det aktuella fallet avsåg ”en avgränsad del av verksamheten inom koncernen”. Min uppfattning är att dessa uttalanden ger stöd för att äldre praxis inriktade sig på frågan om de överlåtna tillgångarna utgjorde en verksamhetsgren hos överlåtaren. Jag instämmer därmed i Nilsson och Rydins uppfattning att uttrycket verksamhetsgren har fått en ny definition.

Ovan har konstaterats att bedömningen skall göras utifrån förvärvarens perspektiv. Nästa fråga att avgöra är om det krävs att de överlåtna tillgångarna i praktiken verkligen måste utgöra en självständig rörelse hos förvärvaren. Som tidigare nämnts anser Peter Nilsson och Urban Rydin att så inte är fallet. De menar att det viktiga istället är förhållandet att det skulle vara möjligt för en person att driva näringsverksamhet på ett ändamålsenligt sätt med endast de överlåtna tillgångarna. Prövningen bör inte beakta hur egendomen i realiteten kommer att användas.<sup>174</sup>

Det finns enligt min mening fog för Nilsson och Rydins uppfattning. Om man beaktar det valda uttryckssättet ”lämpar sig” anser även jag att den rimliga tolkningen bör vara att det är tillräckligt att en person hypotetiskt skulle kunna bedriva verksamhet med enbart de överlåtna tillgångarna. Det krävs inte att de överlåtna tillgångarna faktiskt också kommer att utgöra en självständig rörelse. Om lagstiftaren åsyftat att den överlåtna egendomen verkligen måste utgöra en självständig rörelse hos förvärvaren, borde enligt min mening ett annat uttryckssätt ha valts. I lagtexten kunde exempelvis stadgas att en verksamhetsgren är en sådan del av en rörelse, som om den avskiljs, hos förvärvaren kommer att utgöra en självständig rörelse.

Den nya definitionen av uttrycket verksamhetsgren utgår som sagt från mottagarens situation. De överlåtna tillgångarna behöver alltså inte ha använts självständigt hos överlåtaren. I vissa överlåtelsesituationer kan dock tillgångarna som är föremål för överlåtelsen redan hos överlåtaren utgöra en avgränsad verksamhet. Frågan blir om man i denna situation kan dra slutsatsen att dessa tillgångar automatiskt lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Om överlåtaren kan bedriva självständig rörelse med enbart dessa tillgångar bör verksamheten enligt min mening anses ha ”sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt”<sup>175</sup>. Det rimliga synsättet är därmed enligt min uppfattning att rörelsedelen lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse hos

---

alternativen anses utgöra en företagsombildning av det slag som bör föranleda undantag från uttagsbeskattning”.

<sup>174</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 482.

<sup>175</sup> Prop. 1998/99:15 s. 138.

förvärvaren. En annan sak är att det i vissa situationer eventuellt kan vara svårt att avgöra om verksamheten hos överlåtaren verkligen bedrevs med enbart dessa tillgångar. Verksamheten var kanske exempelvis finansiellt beroende av andra rörelsegrenar hos överlåtaren.

När jag nu klargjort ur vems perspektiv bedömningen skall ske, skall jag i nästa avsnitt diskutera vilket krav på omfattning som uppställs för att överlåtelse av verksamhetsgren skall anses föreligga.

### 5.3 Omfattningen av de överlåtna tillgångarna

Överlåtelse av verksamhet knuten till ett fartyg är enligt min mening en situation, som med stor sannolikhet av skattemyndigheterna och domstolarna i många fall kommer att klassificeras som överlåtelse av verksamhetsgren. Överlåtelse av fastighet är en annan sådan situation. Båda dessa situationer nämns i förarbetena som exempel på överlåtelse av verksamhetsgren. Som tidigare visats talar mycket för att förarbetena beaktas i en situation som denna, då lagtexten är obestämd.

Att den överlåtna tillgången utgörs av ett fartyg eller en fastighet innebär dock inte att det automatiskt rör sig om en verksamhetsgren. Överlåtelsen måste också vara av viss omfattning. Som RSV i sin handledning konstaterat saknas det krav på viss minsta storlek för att de överlåtna tillgångarna skall anses utgöra en verksamhetsgren.<sup>176</sup> Enligt min uppfattning är detta naturligt. Det hade exempelvis inte varit rimligt att ställa upp ett krav på att det överlåtna skall ha ett visst värde. Beroende på vad det är för typ av verksamhet som överläts kan de överlåtna tillgångarnas värde variera mycket. Även om det inte ställs upp ett konkret krav på viss omfattning, stadgas det i propositionen beträffande fartyg och fastigheter att ”verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt”.<sup>177</sup> Det är rimligt att detta krav även gäller vid överlåtelse av andra typer av tillgångar än fastigheter och fartyg. Jag skall nu analysera vilken betydelse uttrycken *lämpar sig* och att det skall framstå som *ändamålsenligt* att bedriva verksamheten självständig, har för kravet på omfattning.

Som ovan nämnts anser Peter Nilsson och Urban Rydin att om förvärvaren faktiskt skall bedriva verksamhet med endast de förvärvade tillgångarna, kommer det överlåtna troligtvis som regel att klassificeras som en verksamhetsgren. Deras uppfattning är att det vid prövningen sannolikt inte går att ogilla det faktiska förhållandet.<sup>178</sup>

Att man skall bedriva verksamhet med enbart de överlåtna tillgångarna, torde enligt min uppfattning i och för sig vara ett tillräckligt bevis på att de överlåtna tillgångarna lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

---

<sup>176</sup> RSV:s Handledning a.a. s. 1425.

<sup>177</sup> Prop.1998/99:15 s. 138.

<sup>178</sup> Nilsson & Rydin a.a. s. 482.

Samtidigt kan man fråga sig vad som ligger i förarbetsuttalandet att det skall framstå som *ändamålsenligt* att bedriva verksamheten självständigt. Exempelvis kan man tänka sig situationen att en person, som inte tidigare bedriver näringsverksamhet, planerar att till underpris förvärva en eller ett fåtal maskiner från en annan rörelse. Personen har för avsikt att bedriva näringsverksamhet med enbart dessa tillgångar. Skattemyndigheten ställer sig dock frågande till om omfattning är tillräcklig för att det skall vara möjligt att bedriva rörelsen självständigt. Kommer skattemyndigheten i en sådan situation, oavsett överlåtelsens omfattning, acceptera underprisöverlåtelser där förvärvaren skall bedriva verksamhet med enbart de överlåtna tillgångarna? Eller bör uttalandet om ändamålsenlighet tolkas så att det krävs att verksamheten, som bedrivs med de överlåtna tillgångarna, skall vara lönsam?

För att en underprisöverlåtelse skall föreligga krävs enligt 23 kap. 16 § IL att förvärvaren efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet, i vilken tillgången ingår. Då förvärvaren i denna situation inte tidigare bedrev näringsverksamhet, måste en näringsverksamhet därmed uppstå vid förvärvet. Om det inte föreligger någon näringsverksamhet uppfylls inte villkoret i 23 kap. 16 § IL. En underprisöverlåtelse kan då överhuvudtaget inte vara för handen. Av lagtexten följer vidare att de överlåtna tillgångarna skall lämpa sig att avskiljas till en självständig *rörelse*, vilken är en viss typ av näringsverksamhet.<sup>179</sup>

Enligt 13 kap. 1 § 1 st. IL avses med näringsverksamhet ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. Med att verksamheten skall bedrivas yrkesmässigt menas att den skall bedrivas regelbundet. Detta innebär att det uppställs krav på bl.a. viss omfattning. Om verksamheten pågår under lång tid minskar dock kravet på omfattning.<sup>180</sup> Det kan nämnas att i RÅ 1982 Aa 132 ansågs näringsverksamhet föreligga trots att bruttointäkten uppgick till endast 7 765 kr.<sup>181</sup> För att näringsverksamhet skall anses föreligga krävs vidare att det finns ett förvärvssyfte. Det som är avgörande är syftet, och inte att verksamheten i praktiken är lönsam.<sup>182</sup>

I en situation där förvärvaren inte tidigare bedriver näringsverksamhet uppställer villkoret i 23 kap. 16 § IL, enligt min uppfattning, indirekt visst krav på storleken av de överlåtna tillgångarna. För att uppfylla kravet på näringsverksamhet krävs det som sagt att tillgångarna kan generera intäkter i tillräcklig omfattning. Redan detta villkor torde därmed hindra överlåtelser av alltför ringa omfattning. Kravet på omfattning för att det skall föreligga

---

<sup>179</sup> 2 kap. 24-25 §§ IL.

<sup>180</sup> LLMS a.a. s. 231.

<sup>181</sup> Verksamheten bestod av fiske och hade bedrivits under ett antal år. Man får ha i åtanke att rättsfallet är från 1982. Det skulle idag eventuellt ha krävts något högre intäkter för att näringsverksamhet skall anses föreligga.

<sup>182</sup> LLMS a.a. s. 229.

en näringsverksamhet behöver som ovan visats inte vara särskilt högt. Det kan därmed uppstå situationer, som i exemplet, där skattemyndigheten skulle kunna ifrågasätta ändamålsenligheten.<sup>183</sup> Min uppfattning är dock att skattemyndigheten troligen oftast kommer att anse att det föreligger en verksamhetsgren. Personen skall ju faktiskt bedriva självständig verksamhet med de överlåtna tillgångarna. Det torde inte vara skattemyndighetens uppgift att bedöma bärkraftigheten av en planerad affärsverksamhet. Det kan dock konstateras att SRN i förhandsbeskeden inte automatisk uttalar att det föreligger en verksamhetsgren, utan gör en prövning av om det framstår som ändamålsenligt att bedriva den överlåtna verksamheten självständigt.<sup>184</sup> Denna prövning ledde i samtliga av de ovan behandlade förhandsbeskeden till att en verksamhetsgren ansågs föreligga. Det är troligt att så kommer att bli fallet även i fortsättningen. Redan kravet på beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet innebär att det måste finnas ett förvärvssyfte. Propositionsuttalandet om att det skall *framstå* som ändamålsenligt tyder enligt min mening på att det är tillräckligt med förvärvssyfte. Det torde därmed inte ställas krav på att den överlåtna verksamheten också kommer att gå med vinst. Jag instämmer därmed i Peter Nilsson och Urban Rydins uppfattning, att om förvärvaren skall bedriva rörelse med enbart de överlåtna tillgångarna, kommer troligtvis det överlåtna att klassificeras som en verksamhetsgren.

Överlåtelse av tillgångar kan också ske till någon som redan bedriver näringsverksamhet. SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2001 gällde en överlåtelse av två hyresfastigheter från en person till ett av honom helägt aktiebolag, som bedrev byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning.<sup>185</sup> Detta förhandsbesked ger uttryck för att prövningen om det föreligger en verksamhetsgren skall ske på objektiva grunder.

Omständigheterna i förhandsbeskeden är kortfattat återgivna. Det är därför svårt att dra några slutsatser från förhandsbeskeden beträffande kravet på omfattning. Som jag tidigare konstaterade fann Skatterättsnämnden i samtliga av de ovan behandlade förhandsbeskeden att en verksamhetsgren förelåg. Enligt ett uttalande av Peter Kindlund har Skatterättsnämnden beträffande fastighetsöverlåtelser regelmässigt kommit fram till att det föreligger en verksamhetsgren.<sup>186</sup> Det är härmed eventuellt möjligt att dra slutsatsen att Skatterättsnämndens inställning i frågan är tämligen liberal.

Beträffande kravet på omfattning är det enligt min uppfattning svårt att göra några konkreta uttalanden. Det kan dock konstateras att både Skatterättsnämnden och doktrin lägger vikt vid förarbetsuttalandet om att det skall framstå som ändamålsenligt att bedriva verksamheten självständigt. Som nämndes i avsnitt 5.2 blir troligtvis därmed det avgörande vid

---

<sup>183</sup> Dessa situationer torde dock inte vara vanliga, då en person normalt inte önskar bedriva en verksamhet i mindre omfattning än som framstår som ändamålsenligt.

<sup>184</sup> Se exempelvis SRN:s förhandsbesked den 1 november 2000.

<sup>185</sup> Se avsnitt 4.4.2 för närmare redogörelse för förhandsbeskedet

<sup>186</sup> Kindlund (2001) II a.a. s. 536.

prövningen om en verksamhetsgren föreligger, att det skulle vara möjligt för en person, att på ett ändamålsenligt sätt, bedriva näringsverksamhet med endast de överlåtna tillgångarna. En prövning utifrån detta krav får ske i varje enskilt fall. I de behandlade förhandsbeskeden har överlåtelse av tillgångar inom en rad olika typer av verksamheter varit föremål för prövning. Exempelvis kan nämnas bank- och finansverksamhet, tillverkningsindustri och vattenkraftindustri. Överlåtelse av tillgångar inom alla möjliga sorters verksamheter torde därmed kunna klassificeras som överlåtelse av verksamhetsgren.

Av avsnitt 4.6.2.2 framgår att praxis från EG-domstolen kan komma att inverka styrande på tolkningen av begreppet verksamhetsgren i verksamhetsavyttringsfallen. Begreppet verksamhetsgren gäller som sagt generellt i hela inkomstskattelagen. EG-domstolens praxis beträffande tolkningen av begreppet kan därmed troligtvis få betydelse även i underprisöverlåtellesammanhang.

I mål C-43/00 Andersen og Jensen ApS uttalade sig EG-domstolen bl.a. om betydelsen av driftskrediter och ställande av säkerhet. Dessa uttalanden torde kunna få betydelse vid tolkningen i underprisöverlåtelsefall.<sup>187</sup>

I nästa avsnitt skall jag diskutera en frågeställning som delvis har att göra med omfattningen av de överlåtna tillgångarna. Det gäller frågan om det även krävs överlåtelse av eventuell kringorganisation, för att överlåtelse av en verksamhetsgren skall anses föreligga.

## 5.4 Kringorganisation

I både utredningsbetänkandet och propositionen uttalas att verksamhet som är knuten till ett fartyg kan anses utgöra en verksamhetsgren. Som jag konstaterade i avsnitt 4.3 kan regeringen genom detta uttryckssätt ha velat poängtera, att det även krävs att kringorganisationen överläts för att en verksamhetsgren skall anses föreligga.<sup>188</sup> I Peter Nilsson och Urban Rydins exempel beträffande överlåtelse av en lastbil<sup>189</sup>, inkluderas eventuella tillstånd och medlemskap för lastbilen i överlåtelserna. Detta kan tyda på att författarnas uppfattning är att överlåtelse av sådant som krävs för brukandet av den överlåtna tillgången också måste ske.

Som konstaterats vid ett flertal tillfällen tidigare, torde det avgörande vid bedömningen huruvida en verksamhetsgren föreligger vara att en person skulle kunna bedriva näringsverksamhet, med bara de överlåtna tillgångarna. Om inte eventuell kringorganisation, som är nödvändig för att kunna

---

<sup>187</sup> Se avsnitt 4.6.2.2.

<sup>188</sup> Som nämndes i avsnitt 4.3 påpekade Handelshögskolan i Stockholm i sitt remissyttrande att vissa uttalanden i utredningsbetänkandet beträffande denna fråga kunde uppfattas som motsägelsefulla. Handelshögskolans påpekande refererades i propositionen, prop. 1998/99:15 s. 138. Regeringen torde därmed ha uppmärksammat påpekandet.

<sup>189</sup> Redogörelsen för exemplet återfinns i avsnitt 4.5.3.



använda tillgångarna överläts, torde detta krav inte vara uppfyllt. I en situation, där kringorganisation krävs för brukande av de överlåtna tillgångarna, måste troligtvis även denna överlåtas för att en verksamhetsgren skall anses föreligga.

Det kan eventuellt uppstå situationer då det av någon anledning inte är möjligt att överlåta den nödvändiga kringorganisationen. Om kringorganisationen är av underordnat värde, kan det enligt min mening tyckas oskäligt att överlåtelsen klassificeras som överlåtelse av enstaka tillgång. Omedelbara beskattningskonsekvenser inträder ju därmed. I en sådan situation skulle det enligt min mening eventuellt vara rimligt att anse en verksamhetsgren föreligga.

## 5.5 Ideell andel

Som ovan nämnts framförde RSV i sitt remissyttrande önskemål om ett klagörande av i vilken utsträckning överlåtelse av andel av en verksamhetsgren är möjlig. Som exempel nämnde RSV situationen att 25 % av en verksamhetsgren önskas delas upp mellan tre syskon.<sup>190</sup> I propositionen uttalade regeringen att förutom överlåtelse av hela verksamheten eller en verksamhetsgren, borde det även vara möjligt att överlåta en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Exempelvis borde det vara möjligt för en näringsidkare att överlåta ideella andelar till sina barn.<sup>191</sup> En möjlighet att överlåta en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren togs därmed in i lagtexten. Detta avsnitt skall ägnas åt vad som menas med överlåtelse av ideell andel av en verksamhetsgren.

RSV påpekar att det inte är klart vad som menas med överlåtelse av en ideell andel. Verket anser att man troligtvis kan acceptera överlåtelser av andelar i exempelvis fastigheter och rörelsegrenar. För att detta skall vara möjligt krävs att den förvärvade ideella andelen ”i sig är lämplig att ligga till grund för att driva näringsverksamhet”. Bedömningen om så är fallet får enligt RSV göras utifrån mottagarens perspektiv.<sup>192</sup>

Jag ställer mig något tveksam till om RSV:s uppfattning, att den ideella andelen i sig skall lämpa sig för att ligga till grund för att bedriva rörelse, framstår som rimlig i alla situationer. För att illustrera vad jag menar använder jag mig av ett exempel, där en företagare önskar överlåta ideella andelar av en verksamhetsgren till sina barn. I denna situation är min uppfattning, att det eventuellt skulle vara att gå för långt att kräva att varje ideell andel skall lämpa sig för att ligga till grund för att bedriva näringsverksamhet. Samtidigt torde det enligt min uppfattning inte vara möjligt att överlåta en ideell andel av alltför ringa omfattning. Syftet med lagstiftningen är att underlätta omstruktureringar. För att accepteras får inte

---

<sup>190</sup> RSV:s remissyttrande s. 30.

<sup>191</sup> Prop.1998/99:15 s. 273.

<sup>192</sup> RSV:s Handledning a.a. s. 1420.

överlåtelsen av den ideella andelen framstå som en motsvarighet till överlåtelse av en enstaka tillgång.

Om man godtar RSV:s resonemang blir nästa fråga att avgöra hur bedömningen av om den ideella andelen lämpar sig för att ligga till grund för att bedriva näringsverksamhet skall göras. Överlåtelsen avser en kvotdel av en verksamhetsgren och inte specifika tillgångar. Om samma kvotdel av intäkterna av verksamhetsgrenen uppgår till ett sådant belopp, att det framstår som ändamålsenligt att bedriva verksamhet med den ideella andelen hos förvärvaren, får överlåtelsen troligtvis accepteras.

## 5.6 Kritik mot begreppet verksamhetsgren

I detta avsnitt skall jag säga något kort om den kritik som riktats mot begreppet verksamhetsgren. Kritiken riktar sig främst mot att begreppet är vagt.<sup>193</sup> I propositionen uttalas att för att öka förutsebarheten skulle konkreta villkor för när en underprisöverlåtelse kan genomföras ställas upp i lagtexten.<sup>194</sup> Denna tanke är enligt min uppfattning god. Villkoret om att hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren skall överlåtas är i och för sig också ett konkret villkor. Vad som menas med begreppet verksamhetsgren är däremot inte särskilt klart. Detta innebär att den åsyftade ökade förutsebarheten inte kommer till stånd.<sup>195</sup> Osäkerheten beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren medför många ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.<sup>196</sup> Den framförda kritiken mot begreppets vaghet är därmed enligt min mening befogad.

---

<sup>193</sup> Se bl.a. Nilsson & Rydin a.a. s. 481 och Johansson a.a. s. 969.

<sup>194</sup> Prop. 1998/99:15 s. 124, 137.

<sup>195</sup> Johansson a.a. s. 969.

<sup>196</sup> Kindlund (2001) II a.a. s. 533.

## 6 Slutord

Min målsättning med denna uppsats var att kunna presentera slutsatser som gör att bilden av vad som avses med en verksamhetsgren klarnar något. Genomgången av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin har gjort det möjligt för mig att dra flera slutsatser. Min förhoppning är att dessa slutsatser skall kunna bidra till att rättsläget beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren framstår som något klarare. Som framgått ger rättskällorna i vissa avseenden tyvärr liten vägledning, och det är då mycket svårt att dra några säkra slutsatser. På vissa punkter är det därmed fortfarande oklart hur begreppet verksamhetsgren skall tolkas.

I en situation där koncernbidragsrätt saknas kan en verksamhetsgren överlåtas till underpris utan omedelbara beskattningskonsekvenser. Överlåtelse av enstaka tillgång utlöser däremot i denna situation beskattning. Med tanke på denna olikbehandling i skattemässigt avseende, är det av yttersta vikt att kunna bedöma hur en planerad överlåtelse kommer att klassificeras. Det skulle ha varit önskvärt om tolkningen av begreppet verksamhetsgren, redan vid införandet av underprisreglerna, framstod som i alla fall relativt klar. På detta sätt skulle förutsebarheten ha tillgodosetts.

Den kvarstående osäkerheten beträffande tolkningen av begreppet verksamhetsgren, kommer sannolikt även i framtiden att resultera i en del ansökningar om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. På detta sätt kan det med tiden växa fram ännu fler rättsfall, som kan ge ledning vid bedömningen av om en verksamhetsgren föreligger i ett enskilt fall. Tolkningen av begreppet verksamhetsgren kan också komma under Regeringsrättens prövning och resultera i rättsfall med prejudikatvärde. Det är även tänkbart att EG-domstolens praxis, vilken har betydelse för tolkningen av begreppet verksamhetsgren, i framtiden kommer att ge mer vägledning. Tolkningen av begreppet verksamhetsgren kan också bli föremål för ytterligare utredningar inom doktrin. Detta klargörande av tolkningen av begreppet verksamhetsgren inom praxis och doktrin kan dock ta tid. Sannolikt kommer det därmed att dröja innan det i alla avseenden framstår som klart hur begreppet verksamhetsgren skall tolkas.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck m.m.

### Sverige

#### Propositioner

- Prop. 1965:126 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m. ; given Stockholms slott den 12 mars 1965
- Prop. 1994/95:52 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.
- Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning
- Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

#### Betänkanden

- SOU 1994:100 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.
- SOU 1997:2 del I-II Inkomstskattelag
- SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning. Slutbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning
- SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar

#### Remissyttranden

- FAR:s remissyttrande ”Omstrukturering och beskattning (SOU 1998:1)”. I: *Balans* 1998, nr 5, s. 43
- Handelshögskolan i Stockholms remissyttrande ”Remiss Fi98/114 Betänkandet (SOU 1998:1) Omstruktureringar och beskattning”
- KF:s remissyttrande ”Omstruktureringar och beskattning. Slutbetänkande av 1992 års företagsskatteutredning SOU 1998:1”

RSV:s remissyttrande ”Betänkandet (SOU 1998:1) Omstruktureringar och beskattning”, Dnr 446-98/910

### **Handledning**

RSV Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 2, utgåva 17, Fritzes offentliga publikationer, Stockholm 2000

### **Rekommendation**

BFN R 9 Redovisning av rörelsegrenar m.m. , (i lydelsen före och efter revisionen i december 1996)

## **EG**

### **Direktiv**

Direktiv 90/434/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. EGT L 225, svensk specialutgåva, 1994, område 9, volym 2, s. 20-24

## **Litteratur**

### **Böcker**

Bernitz, Ulf *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2000

Heuman, Lars  
Leijonhufvud, Madeleine  
Seipel, Peter  
Warnling-Nerep, Wiweka  
Victorin, Anders  
Vogel, Hans-Heinrich

Carlsson, Magnus  
Silfverberg, Christer  
Stenman, Olle *Generationsskiften och blandade fång. Om gåvotransaktioner som innehåller villkor om vederlag*, tredje upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 1999

Johansson, Gunnar  
Rabe, Gunnar *Det svenska skattesystemet*, fjortonde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2001

Lodin, Sven-Olof  
Lindencrona, Gustaf  
Melz, Peter  
Silfverberg, Christer *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, åttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2001, [cit. LLMS]

Persson Österman, Roger  
Ståhl, Kristina *EG-skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2000

- Påhlsson, Robert *Inledning till skatterätten*, andra upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala 2001
- Artiklar**
- Bergström, Sture "Tolkning och tillämpning av skattelag". I: *Skattenytt* 1997, s. 351-352
- Bergström, Sture "Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten". I: *Svensk skattetidning* 1998, s. 823-828, [cit. Bergström (1998)]
- Bergström, Sture  
Bruzelius, Anette "Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective". I: *Intertax* 2001, s. 233-241
- Johansson, Gunnar "Underprisöverlåtelser". I: *Svensk skattetidning* 1998, s. 966-979
- Kindlund, Peter "Förhandsbesked direkt skatt juli-december 2000". I: *Skattenytt* 2001, s. 67-86, [cit. Kindlund (2001) I]
- Kindlund, Peter "Förhandsbesked direkt skatt januari-juni 2001". I: *Skattenytt* 2001, s. 533-553, [cit. Kindlund (2001) II]
- Nilsson, Peter  
Rydin, Urban "Omstruktureringsfrågor för enskild näringsverksamhet". I: *Skattenytt* 1999, s. 473-486
- Silfverberg, Christer "Benefika överföringar av företagsförmögenhet". I: *Skattenytt* 1999, s. 508-518
- Ståhl, Kristina "En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget". I: *Skattenytt* 2001, s. 206-212
- Svensson, Bo "Omstruktureringsfrågor för handelsbolag". I: *Skattenytt* 1999, s. 487-497
- Wiman, Bertil "Några internationella aspekter på de nya omstruktureringsreglerna". I: *Skattenytt* 1999, s. 519-528

# Rättsfallsförteckning

## Svenska rättsfall

RÅ ref. 1976:6

RÅ 1982 Aa 132

RÅ 1989 ref. 119

RÅ 1992 ref. 56

RÅ 1992 not 237

RÅ 1992 not 241

RÅ 1992 not 242

RÅ 1993 not 468

RÅ 1994 ref. 31

RÅ 1996 ref. 101

RÅ 2000 ref. 23

RÅ 2000 not 86

SRN:s förhandsbesked den 16 mars 1999 – Ersson, Stefan:

”Förhandsbesked direkt skatt januari-juni 1999”. I: *Skattenytt* 1999, s. 597

SRN:s förhandsbesked den 23 juni 1999 – Ärendet behandlat vid RSV:s

rättsfallsseminarium den 29 juni 1999, rättsfallsprotokoll 25/99

SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999 – Ärendet behandlat vid

RSV:s rättsfallsseminarium den 23 november 1999, rättsfallsprotokoll 39/99

SRN:s förhandsbesked den 24 februari 2000 – Ärendet behandlat vid RSV:s

rättsfallsseminarium den 7 mars 2000, rättsfallsprotokoll 9/00

SRN:s förhandsbesked den 21 mars 2000 – Ärendet behandlat vid RSV:s

rättsfallsseminarium den 18 april 2000, rättsfallsprotokoll 15/00

SRN:s förhandsbesked den 7 september 2000 – Ärendet behandlat vid

RSV:s rättsfallsseminarium den 19 september 2000, rättsfallsprotokoll 29/00

SRN:s förhandsbesked den 1 november 2000 – Kindlund, Peter:

”Förhandsbesked direkt skatt juli-december 2000”. I: *Skattenytt* 2001, s. 73

SRN:s förhandsbesked den 27 november 2000 – Kindlund, Peter:

”Förhandsbesked direkt skatt juli-december 2000”. I: *Skattenytt* 2001, s. 73

SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2001 - Kindlund, Peter:

”Förhandsbesked direkt skatt januari-juni 2001”. I: *Skattenytt* 2001, s. 536 f

SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2001 – Ärendet behandlat vid RSV:s

rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001, rättsfallsprotokoll 18/01

SRN:s förhandsbesked den 5 oktober 2001 – Ärendet behandlat vid RSV:s rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001, rättsfallsprotokoll 25/01

## **EG-domstolen**

Mål 14/83 *Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v. Land Nordrhein-Westfalen* [1984] ECR 1891

Mål C-106/89 *Marleasing SA v. Comercial Internacional de Alimentacion SA* [1990] ECR I-4135

Mål C-164/90 *Muwi Bouwgroep BV v. Staatssecretaris van Financiën* [1991] ECR I-6049

Mål C-28/95 *A. Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* REG 1997 s. I-4161

Mål C-43/00 *Andersen og Jensen ApS mot Skatteministeriet*, EDG:s dom den 15 januari 2002

Förslag till avgörande av generaladvokat Antonio Tizzano i mål C-43/00 *Andersen og Jensen ApS mot Skatteministeriet*, föredraget den 11 september 2001