



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jesper Norin

Ny lag om beskattningen vid
överlåtelse till underpris
– särskilt med inriktning mot kravet på kvarstående
3:12-kvalifikation

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårterminen 1999

Sammanfattning

Tidigare har de särskilda skälen för att underlåta uttagsbeskattning reglerats av Regeringsrättens praxis. Med tillämplighet från och med den 1 januari 1999 regleras de dock i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen). Detta examensarbete behandlar därför de nya kraven för att underlåta uttagsbeskattning, frågan i vilken utsträckning som äldre rättspraxis kan komma att tillämpas och frågan om det har öppnats några möjligheter att uppnå otillbörliga skatteförmåner, som är det enda rekvisit som har behållits. Det rekvisitet omfattar endast systemet för resultatutjämning och ”3:12-beskattningen”.

Systemet för resultatutjämning leder till särskilda krav för att koncernbidragskravet inte skall kunna kringgås. Det sker genom att det inte är tillåtet att överlåta enstaka tillgångar till underpris. Förbudet kan dock kringgås, men det kräver två olika beskattningsår. Det anses inte strida mot koncernbidragskravet att överlåta en hel verksamhet eller en verksamhetsgren. Begreppet verksamhetsgren kommer därmed att få en stor betydelse, då det reglerar vad som får överlåtas till underpris utan att uttagsbeskattning skall ske. Vid bedömningen av om den överlåtna tillgången är en enstaka tillgång eller en verksamhetsgren kan äldre rättsfall angående organisatoriska skäl komma att få betydelse. Rättsfallens betydelse kan dock komma att inskränkas av att ett enstaka fartyg eller en enstaka fastighet kan anses utgöra en verksamhetsgren enligt prop. 1998/99:15 s. 138 och att det inte krävs att förutsättningarna för den bedrivna verksamheten skall förbättras vid en uppdelning.

För att undvika att 3:12-reglerna beträffande företag och särregleringen för handelsbolag kringgås, om överlåtare är en enskild näringsverksamhet, företag med kvalificerade andelar eller ett handelsbolag, har det införts särskilda krav på förvärvaren för att underprisöverlåtelse skall få äga rum utan uttagsbeskattning. Jag redogör för i vilken utsträckning som indirekt ägda företag skall anses som kvalificerade. Denna kvalifikationskedja avbryts dock om det förs in handelsbolag i kedjan. Jag redogör för de problem som kan komma att uppstå, eftersom det skall göras *en* bedömning av om kvalifikationen föreligger vid överlåtelsen och en *senare* bedömning vid utdelning från eller eventuell försäljning av det förvärvande företaget.

I och med att den nya lagen införs öppnas det en möjlighet för en närståendekrets att gemensamt utnyttja takregeln, i 3 § 12 b mom. 5 st. SIL, i olika fåmansföretag, genom att först överlåta inkråmet till underpris till ett gemensamt ägt fåmansföretag och därefter sälja andelarna i det förvärvande företaget. Denna nya möjlighet väcker frågan om takregeln skall begränsas till att endast gälla ett och samma företag. Min uppfattning är att detta inte leder till en ny tolkning av takregeln.

Innehåll

FÖRKORTNINGAR	1
1 INLEDNING	2
1.1 Syfte	3
1.2 Metod	3
1.3 Disposition	4
2 FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA	5
2.1 Fåmansföretag	5
2.1.1 Reavinst- och utdelningsbeskattning i fåmansföretag	6
2.1.1.1 Takregeln	8
2.1.2 Möjlighet till undantag	9
3 OLIKA NYA VERKSAMHETSFORMER	11
3.1 Enskild näringsverksamhet	11
3.2 Handelsbolag	12
3.2.1 Bolagsrättsliga aspekter på handelsbolag	12
3.2.2 Skatterättsliga aspekter på handelsbolag	12
3.3 Aktieföretag	14
3.3.1 Lättnadsreglerna	14
3.4 Möjligheter att överföra expensionsmedel och periodiseringsfond	15
3.4.1 Expansionsmedel	15
3.4.2 Periodiseringsfond	16
3.5 Slutsats	16
4 ASSOCIATIONSRÄTTSLIG SYN PÅ UNDERPRISÖVERLÅTELSE	17
4.1 Angående aktieföretag	17
4.2 Angående handelsbolag	18
5 UNDERPRISLAGEN	19
5.1 Tidigare särskilda skäl mot uttagsbeskattning	19
5.2 Allmänt om underprislagen	22
5.3 Otillbörlig skatteförmån	22
5.3.1 Systemet för resultatutjämnning	23
5.3.2 Reavinstbeskattningen	24
5.3.3 Fåmansföretagsreglerna	24
5.3.4 Lättnadsreglerna	26

5.4	Nya begreppsdefinitioner	26
5.4.1	Uttag	26
5.4.2	Marknadsvärde	27
5.4.2.1	Affärsmässigt motiverad avvikelse	27
5.4.3	Verksamhetsgren	28
5.4.3.1	Rörelse	29
5.4.3.2	Lämplighetsrekvisitet	29
5.4.3.3	Näringsbetingade andelar	30
5.5	Krav för undantag från uttagsbeskattning	32
5.5.1	Koncernbidragskravet	32
5.5.2	Krav på fortsatt beskattning i inkomst av näringsverksamhet	33
5.5.3	Underskotts begränsning	33
5.6	Förhållandet till lagen (1995:575) mot skatteflykt	34
6	VILLKOR AVSEENDE KVALIFICERADE ANDELAR M.M.....	36
6.1	Om överlåtaren är en fysisk person	36
6.1.1	Samtliga andelar i förvärvaren måste vara kvalificerade	37
6.1.2	3 § 12 e mom. SIL leder till diskvalifikation	37
6.2	Om överlåtaren är ett företag	37
6.3	Om överlåtaren är ett handelsbolag	38
6.3.1	Med fysisk person som delägare	38
6.3.2	Med endast företag som delägare	39
6.3.3	Skillnad beroende på ägare	39
6.4	Hur kvalifikationen vandrar nedåt i hierarkin	39
6.5	När kvalifikationen skall ha uppstått	40
6.6	Bevisproblematiken	41
6.6.1	Olika bevisintressen	41
6.6.2	Tidsaspekten	43
7	HAR DÖRREN STÄNGTS FÖR OTILLBÖRLIGA SKATTEFÖRMÅNER?	44
7.1	Systemet för resultatutjämning	44
7.2	Kravet på kvarstående kvalifikation	45
7.2.1	Kravet på förvärvaren	46
7.2.2	Hur kvalifikationen sprider sig nedåt	47
7.2.3	När kvalifikationen skall ha uppstått	47
7.2.4	Ny tolkning av takregeln	48
7.3	Slutsats	49
	KÄLLFÖRTECKNING	50
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	52

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
Andelsbyteslagen	Lag (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten
anv. p.	Anvisningarna punkt
Expansionsmedelslagen	Lag (1993:1537) om expansionsmedel
f., ff.	följande sida, följande sidor
Fusionslagen	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser
Handelsbolagslagen	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
men.	meningen
mom.	momentet
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
p.	Punkt
Periodiseringslagen	Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder
prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Räntefördelningslagen	Lag (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) om skatteflykt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
st.	Stycke
SvSkT	Svensk skattetidning
Särregleringslagen	Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
TL	Taxeringslag (1990:324)
Underprislagen	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris
Underskottslagen	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet
ÄKL	Kommunalskattelag (1928:370) i lydelse före 1990 års skattereform

1 Inledning

Med tillämpning från och med den 1 januari 1999 gäller ny lagstiftning för omstruktureringar av olika verksamheter i Sverige. Lagstiftningen har främst tillkommit för att det skall vara möjligt att genomföra omstruktureringar utan att det uppkommer några omedelbara beskattningskonsekvenser. För att undvika beskattningskonsekvenser hos överlåtaren sker ofta överlåtelse till underpris. Benämningen underpris syftar på att överlåtelsen sker till ett pris som understiger marknadsvärdet. Överlåtelsen får dock inte ske till ett pris som understiger det skattemässiga restvärdet. Anledningen till detta är att det skulle leda till bokföringsmässiga förluster. Vidare tillåts bara avdrag för verkliga reaförluster, vilket anses uppkomma först om överlåtelsen sker till en utomstående.

Det råder en konflikt mellan statens intresse av att företagen är organiserade på ett ekonomiskt riktigt sätt och att staten inte vill att de skattskyldiga skall kunna tillämpa reglerna för att komma i åtnjutande av skatteförmåner. Det råder vidare en konflikt mellan statens intresse å ena sidan och den skattskyldiges intresse av att minimera sin skatt, vilket leder till att allt för liberala regler öppnar för skatteundandragande transaktioner.

I dagens skattesystem är fåmansföretagsägare intresserade av att omvandla arbetsinkomster till inkomst av kapital. Detta intresse beror på skillnaden i beskattning mellan inkomst av tjänst och kapital. Inkomst av tjänst beskattas med en kommunalskattesats om cirka 30 procent. Till detta tillkommer statlig inkomstskatt på inkomster som överstiger de så kallade brytpunkterna, vid 219 300 kronor och 360 000 kronor för 2000 års taxering. Utöver detta skall det erläggas sociala avgifter på inkomst av tjänst. Inkomst av kapital beskattas med en proportionell skattesats om 30 procent. Det är förmånligare om ägaren kan ta utdelning eller sälja aktierna med jämna mellanrum och då tillgodogöra sig upparbetade vinster i inkomstslaget kapital istället för att beskattas för dem som inkomst av tjänst.

Det är konflikten mellan statens intresse och den skattskyldiges intresse som måste balanseras för att företagsamheten skall vara organiserad på bästa möjliga sätt samtidigt som inga otillbörliga skatteförmåner skall uppkomma.

Det finns en mängd olika orsaker till varför man skulle vilja genomföra en underprisöverlåtelse. En orsak kan vara att man vill dela upp den befintliga verksamheten för att uppnå en bättre organisation, genomföra ett generationsskifte eller dela upp verksamheten mellan två eller flera kompanjoner som idag bedriver verksamhet tillsammans. En annan orsak kan vara att man vill slå ihop två idag fristående verksamheter för att uppnå en bättre organisation eller för att kunna resultatutjämna mellan de två företagen. En tredje orsak kan vara att den skattskyldige vill lägga ihop verksamheter innan en försäljning för att kunna utnyttja den så kallade takregeln i 3 § 12 b mom. 5 st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

(SIL) eller för att kunna sälja ut en del av verksamheten och separera den fastighet som överlåtaren kanske själv bor i. En fjärde orsak kan vara att den skattskyldige vill ombilda verksamheten till ett handelsbolag, kommanditbolag eller ett aktiebolag för att kunna expandera och skaffa nytt kapital.

För att förhindra att företag säljer ut tillgångar till ett pris som understiger marknadsvärdet finns det i 22 § anv. p. 1 a kommunalskattelagen (1928:370) (KL) regler om uttagsbeskattning. Utagsbeskattning sker genom att ett belopp motsvarande marknadsvärdet tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos företaget. Undantag från uttagsbeskattning skall ske om det är uttag från lantbruksfastighet av bränsle för att värme upp den skattskyldiges privatbostad eller vid uttag av andra aktier än omsättnings-tillgångar. Utagsbeskattning skall heller inte ske om lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen) är tillämplig.

För att förhindra att ägaren tillgodogör sig tillgångar ur fåmansföretaget till ett pris som understiger marknadsvärdet har det införts så kallade stopp-regler¹. Enligt 32 § anv. p. 14 4 st. KL skall beskattning ske i inkomstslaget tjänst om företagsledare eller till delägaren närstående får köpa tillgångar från ett fåmansföretag. Enligt sista meningen skall denna beskattning inte ske om underprislagen skall tillämpas.

1.1 Syfte

Meningen med underprislagen är att införa en lagreglering av kraven för att underlåta uttagsbeskattning, istället för att så som idag låta rättspraxis reglera området.

De frågor som jag därför anser intressanta att belysa är:

- Vilka är kraven för att underlåta uttagsbeskattning?
- I vilken utsträckning kommer tidigare rättspraxis att tillämpas?
- Har det öppnats några möjligheter att uppnå otillbörliga skatteförmåner, och vilka är i så fall dessa?

1.2 Metod

Jag har studerat förarbeten och doktrin för att utifrån dessa analysera hur fåmansföretagsreglerna har växt fram. Jag har med dessa hjälpmedel och rättsfall också analyserat underprislagen. Jag har även haft förmånen att få diskutera underprisöverlåtelser med Klas Svanberg, verksam som skatte-konsult vid Ernst & Young i Malmö.

¹ 32 § anv. p. 14 KL.

1.3 Disposition

För att ge en inledning i fåmansföretagens speciella skattesituation börjar jag med en beskrivning av hur beskattning skall ske vid utdelning på, och försäljningen, av kvalificerade andelar (kap. 2). Därefter ger jag en kortfattad beskrivning av beskattningssituationen för olika verksamhetsformer (kap. 3). Underprisöverlåtelser berör inte enbart skatterätten utan det finns även vissa associationsrättsliga aspekter av problemet som jag belyser (kap. 4). Efter denna bakgrund beskriver jag underprislagen (kap. 5 och 6), för att i en avslutande analys beskriva i vilken utsträckning som man har lyckats med att stänga dörren för otillbörliga skatteförmåner (kap. 7).

2 Fåmansföretagsreglerna

Problemet med fåmansföretag är att det sällan föreligger något egentligt tvåpartsförhållande, eftersom ägare och anställd ofta tenderar att vara samma fysiska person som företrädaren för företaget. Ägarna kommer att kunna planera företagets verksamhet på ett sådant sätt att de kommer att uppnå skatteförmåner som inte är avsedda. Genom den lagstiftning som följde på prop. 1975/76:79 infördes en enhetlig definition av begreppet ”fåmansföretag”. Begreppet hade tidigare varit definierat i många olika paragrafer och lagar. Det var en liknande definition som den som finns idag, men med den betydelsefulla skillnaden att även handelsbolag ansågs utgöra fåmansföretag.²

2.1 Fåmansföretag

I 3 § 12-12 e mom. SIL regleras reavinst- och utdelningsbeskattningen i fåmansföretag. För reglernas tillämplighet krävs att det är ett fåmansföretag och att det är kvalificerade aktier som säljs eller ger utdelning.

Fåmansföretag definieras i 32 § anv. p. 14 8 st. KL, som det hänvisas till i 3 § 12 a mom. SIL. För att det skall anses föreligga ett fåmansföretag krävs att det antingen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening med ett fåtal ägare som äger mer än hälften av rösterna. Med ett fåtal anses enligt prop. 1975/76:79 10-20 ägare. RSV anser att med ett fåtal bör anses högst tio personer. Jag tror dock att detta kommer att inskränkas ytterligare dels med tanke på Stoppregelutredningen³ som föreslår att definitionen av fåmansföretag skall inskränkas till fyra delägare, dels 5 § 3 p. i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen) där lagstiftningen avser att förhindra samordnade förfaranden med upp till fyra delägare.⁴

Kvalificerade aktier definieras i 3 § 12 a mom. 1 st. SIL. För att en aktie skall vara kvalificerad krävs att delägaren eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget. Departementschefen menade att en person skall anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.⁵ Aktier är också kvalificerade om fåmansföretaget äger aktier i ett annat fåmansföretag där den fysiska ägaren har varit verksam i betydande omfattning. En aktie skall vidare anses kvalificerad om ägaren eller närstående till denne har varit aktiv i ett företag med samma eller likartad verksamhet.

² Prop. 1975/76:79, s. 40.

³ SOU 1998:116.

⁴ Prop. 1975/76:79, s. 70, RSV s. 1182 och SOU 1998:116, s. 60-62.

⁵ Prop. 1989/90:110, s. 703.

Regeringsrätten har i RÅ 1997 ref. 48 I och II tagit ställning till kravet på samma eller likartad verksamhet. Rättsfallen rörde underprisöverlåtelser av aktier (I) och rörelsefastighet (II) från fåmansföretag till andra företag. Frågan uppkom då om aktierna i det förvärvande företaget skulle anses kvalificerade, enligt 3 § 12 a mom. 1 st. SIL, på grund av att det förvärvande företaget skulle komma att bedriva samma eller likartad verksamhet. I båda rättsfallen ansågs kravet på samma eller likartad verksamhet vara uppfyllt. Den slutsats som man, enligt Grosskopf, kan dra av Regeringsrättens avgörande är att ”om man för över tillgångar från ett bolag till ett annat bolag och dessa tillgångars innehav varit betingat av det förra bolagets verksamhet och dessutom varit av ett betydande värde relativt sett”⁶, då kommer aktierna i det förvärvande bolaget att bli kvalificerade. Detta är en uppfattning som jag tycker har vunnit ytterligare stöd efter Regeringsrättens dom den 26 april 1999, mål nr 7708-1997. Rättsfallet rörde frågan om två olika fåmansföretag skulle anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Båda företagen bedrev finansiell verksamhet. Regeringsrätten ansåg att kravet på samma eller likartad verksamhet ”i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (jfr RÅ 1997 ref. 48).”⁷ Efter det att ett fåmansföretag upphör att vara fåmansföretag skall aktien ändå anses kvalificerad i fem år, enligt 3 § 12 a mom. 3 st. SIL.

Frågan om fåmansföretag föreligger och om kravet på ”samma eller likartad verksamhet” är uppfyllt är mycket intressanta frågor att fundera kring. Jag har dock valt att inte behandla dem ytterligare, då det skulle föra arbetet för långt.

2.1.1 Reavinst- och utdelningsbeskattning i fåmansföretag

I 3 § 12 b-d mom. SIL regleras hur reavinst och utdelning skall beskattas i fåmansföretag.

Ägaren till ett fåmansföretag beskattas för utdelning för belopp upp till ett gränsbelopp i inkomstslaget kapital, enligt 3 § 12 b mom. 1 st. SIL. Den eventuella delen av utdelningen som överstiger gränsbeloppet kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst. Denna beskattning sker dock i en särskild post i inkomstslaget tjänst, som leder till att inkomsten inte berättigar till något schablon- eller grundavdrag och att sociala avgifter eller särskild löneskatt inte utgår på beloppet. Gränsbeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan, den 30 november året före beskattningsåret, med ett tillägg av fem procentenheter. Den skattskyldige får själv avgöra om anskaffningskostnaden skall utgöras av den faktiska kostnaden för anskaffningen, ett indexuppräknat värde om

⁶ Grosskopf, SN 1998 s. 339, s. 341.

⁷ Regeringsrättens dom den 26 april 1999, mål nr 7708-1997.

aktien har anskaffats före 1990 eller kapitalunderlaget om aktien har förvärvats före 1992.⁸

Till anskaffningskostnaden får läggas ett löneunderlag, enligt 3 § 12 d mom. SIL. Om aktieägaren året före beskattningsåret varit aktiv i betydande omfattning, så får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast under i 3 § 12 d mom. 2 st. SIL angivna förutsättningar. För att löneunderlaget skall få medräknas krävs att aktieägaren har tagit ut lön från företaget motsvarande det lägsta beloppet av tio basbelopp eller 120 procent av den lön som har betalats ut till den högst avlönade inom företaget. Det finns en spärr i 3 st. i form av att löneunderlaget inte får överstiga 50 gånger den ersättning som aktieägaren har erhållit från företaget under året före beskattningsåret. Löneunderlaget kommer att påverka gränobeloppet först nästa år, men det kommer att kunna ha stor betydelse för den utdelning som beskattas som inkomst av kapital. Löneunderlaget påverkar även lätt-nadsbeloppet (se vidare 3.3.1).⁹

Om utdelningen understiger gränobeloppet får skillnaden sparas och utnyttjas under senare år eller vid reavinstbeskattningen. Detta belopp kallas sparad utdelning och kommer att påverka anskaffningskostnaden vid beräkningar av det framtida gränobeloppet.

Vid reavinstbeskattningen skall beskattning ske enligt följande. Det kapitalbeskattade utrymmet:

försäljningspriset
– verklig anskaffningskostnad
– sparad lätt-nad
– tjänstebeskattat utrymme
= kapitalbeskattat utrymme.

Det utrymme som skall tjänstebeskattas är hälften av summan av följande uträkning:

försäljningspriset
– anskaffningskostnaden
– sparad utdelning
= tjänstebeskattat utrymme.

Det tjänstebeskattade utrymmet är dock begränsat i form av den så kallade takregeln i 3 § 12 b mom. 5 st. SIL till 100 basbelopp. Begränsningen gäller för en aktieägare och dennes närstående-krets och deras beskattning under den senaste femårsperioden.

En intressant fråga är när lätt-nadsbeloppet skall avräknas från det skattepliktiga beloppet, det vill säga före eller efter uppdelningen i tjänst

⁸ RSV, s. 1217 och 1226-1235.

⁹ RSV, s. 1235-1240.

respektive kapital.¹⁰ Den vedertagna uppfattningen synes vara att lättnadsbeloppet skall avräknas från det belopp som skall beskattas i kapital.¹¹ Den uppfattningen får anses bygga på systematiken, där en viss del av reavinsten på kvalificerade andelar skall hänföras till inkomst av tjänst, enligt 3 § 1 mom. 3 st. SIL. Vidare bygger uppfattningen på lättnadsreglernas placering i 3 § SIL, som bör tolkas som att reglerna avser lättnad från det kapitalbeskattade utrymmet. Vid en läsning av lagtexten synes dock inte lösningen så självklar. Exempel på detta finns i 3 § 1 e mom. SIL, enligt vilket sparad lättnad skall undantas från skatteplikt då reavinst uppkommer. Sista meningen i 3 § 12 mom. 1 st. SIL kan tolkas till förmån för båda dessa tolkningar, då den anger att lättnadsreglerna leder till att en viss del av reavinsten skall undantas från skatteplikt. Om lättnadsbeloppet avräknas innan uppdelningen i tjänst och kapital leder det till att beloppet undantas från beskattning. Detsamma sker om beloppet avräknas endast från den del som skall beskattas i inkomst av kapital. När lagtexten är svårtolkad kan man gå till förarbetena för att få tolkningsmaterial. I prop. 1996/97:45 skriver regeringen att metoden för lättnad inte skall leda till ökat tryck på 3:12-reglerna och att den ”bör utformas så att av utdelning och aktievinst som faller inom det kapitalbeskattade utrymmet – bestämt enligt 3:12-reglerna – skall viss del undantas från beskattning”.¹² Med tanke på uttalandet i förarbetet anser jag att lättnadsbeloppet endast skall avräknas från det kapitalbeskattade beloppet. Det finns dock en onödig osäkerhet kring läget som beror på att lagstiftningen inte innehåller någon klagörande reglering av saken.

2.1.1.1 Takregeln

I 3 § 12 b mom. 5 st. SIL finns den så kallade takregeln som begränsar det belopp som skall beskattas som inkomst av tjänst vid realisationsvinst vid avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag till 100 basbelopp. Syftet bakom regeln är att den skattskyldige inte skall beskattas i tjänst om inkomsterna uppenbarligen inte är sparad inkomst. Enligt takregeln får även närståendes försäljningar räknas in. Anledningen till detta är att departementschefen ansåg att det skulle kunna leda till oskäliga effekter vid flera försäljningar i ett och samma bolag inom en närståendekrets om sammanräkning inte fick ske.¹³

En intressant fråga är i vilken utsträckning som närstående aktieägare kan lägga ihop sina aktieinnehav inför en extern aktieförsäljning för att utnyttja takregeln. Lagtexten synes tala om kvalificerade andelar utan något krav på att det skall vara i ett och samma företag. Att det skulle vara ett och samma företag synes strida mot syftet med regeln, om det är en och samma fysiska person som har arbetat upp inkomsterna, även om dessa är utspridda på flera

¹⁰ Lättnadsreglerna leder till att en viss del av inkomsten blir skattefri. Jag beskriver reglerna i 3.3.1.

¹¹ RSV, s. 1245 f. och Tjernberg, s. 92-94 och 99-101.

¹² Prop. 1996/97:45, s. 37.

¹³ Prop. 1990/91:54, s. 223 f.

fåmansföretag, då det finns en fysisk begränsning i hur stora arbetsinkomster en person kan upparbeta. 3:12-reglerna i stort synes dock vara tillämpliga på ett fåmansföretag åt gången. Takregeln strider mot syftet med 3:12-reglerna om det är flera personer inom en närstående krets, som har upparbetat de sparade arbetsinkomsterna. Vid tillkomsten av stycket menade departementschefen att det skulle röra sig om samma bolag.¹⁴ Detta är också en ståndpunkt som de flesta har anfört i litteraturen.¹⁵

Detta är dock en uppfattning som Företagsskatteutredningen och regeringen inte delar, eftersom de anser att det är förenligt med 3:12-reglerna att man överför övervärden från ett fåmansföretag till ett annat.¹⁶ Jag anser att takregeln endast skall tillämpas på ett fåmansföretag åt gången även om det finns en möjlighet att utnyttja den för en närstående krets samtliga innehav i fåmansföretag.

Jag tycker att det är beklagligt att takregeln endast innefattar reavinster och därmed utesluter utdelningar. Det är två olika sätt att tillgodogöra sig företagets vinst även om en inkråmsöverlåtelse är mer komplicerad än en utdelning. Jag tycker vidare att det är beklagligt att man inte har infört en regel som leder till att kvalifikationskravet upphävs om man har beskattats för 100 basbelopp i tjänst. En sådan regel skulle i och för sig öppna möjligheten att ge utdelningar utan att de kommer att 3:12-beskattas, eftersom man skulle kunna överlåta till ett företag som inte är ett fåmansföretag och därmed kringgå kravet på kvalifikation.

Närståendekretsens definition är ett problem i sig eftersom olika personer ingår i en och samma närståendekrets utan att de behöver vara närstående sinsemellan. Jag beskriver inte detta problem ytterligare, då jag anser att det inte ryms inom detta arbete.

2.1.2 Möjlighet till undantag

I 3 § 12 e mom. SIL ges den skattskyldige en möjlighet att undgå beskattning enligt 3:12-reglerna om han ”visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning”.¹⁷ Departementschefen ansåg att ”Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst också tillfaller dessa ägare.”¹⁸ Det kan dock diskuteras om gränsen skall gå vid 30 procent eller om gränsen har ändrats till följd av de reformer som skett efter uttalandet.¹⁹ Syftet med dessa regler är att det inte skall vara förmånligare att ta ut vinst i företaget i form av

¹⁴ Prop. 1990/91:54, s. 221-224.

¹⁵ Se RSV, s. 1249, Tjernberg, s. 85 f., Båvall s. 157, Söderholm och Grosskopf, s. 98 f. och GRS s. 3:48 Si (supplement 14, jan 1997).

¹⁶ Prop. 1998/99:15, s. 145.

¹⁷ 3 § 12 e mom. 1 st. SIL.

¹⁸ Prop. 1989/90:110, s. 468.

¹⁹ Se vidare om 30 procentsgränsen Tjernberg, 1999, s. 273-277.

utdelning eller realisationsvinst än som arbetsinkomst. Förutom att bevisa detta behöver den skattskyldige visa att det inte föreligger några särskilda skäl som leder till att undantaget inte skall tillämpas. Departementschefen anförde som exempel på särskilda skäl: resultatfördelningsavtal, korsvisa äganden och avtal om framtida förvärv. Sammanfattningsvis kan tilläggas att ju mer komplicerade förhållandena är, desto svårare anser departementschefen att det skall vara att bevisa att särskilda skäl inte föreligger.²⁰ Jag har valt att inte heller behandla denna fråga, även om den synes intressant, eftersom den är beroende av förutsättningarna i det enskilda fallet.

²⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468 och 704.

3 Olika nya verksamhetsformer

Det finns främst tre olika verksamhetsformer som den skattskyldige kan tänkas överföra tillgångarna till. Jag skall därför kort redogöra för enskild näringsverksamhet, handelsbolag och aktiebolag och dess olika särdrag ur en skatterättslig synvinkel.

3.1 Enskild näringsverksamhet

Enskild näringsverksamhet bedrivs av en fysisk person och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Alla inkomster som den fysiska personen har från olika näringsverksamheter hänförs numera till en förvärvskälla vilket innebär att underskott och överskott kan kvittas mot varandra, enligt 18 § 2 st. KL. Vidare ges inte avdrag för den skattskyldiges egna arbete eller andre makens arbete, enligt 20 § 2 st. KL.²¹

Det har stiftats tre lagar för att enskild näringsverksamhet och fåmansaktiebolag skall beskattas likvärdigt. Det är lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning (räntefördelningslagen), lagen (1993:1537) om expansionsmedel (expansionsmedelslagen) och lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder (periodiseringslagen). Räntefördelningslagen har till syfte att en viss del av inkomsten skall beskattas som inkomst av kapital, och därmed leda till ett något lägre skattetryck. Beloppet som ligger till grund för fördelningen skall beräknas mot bakgrund av det egna kapitalet med justeringar, enligt 8-13 §§ räntefördelningslagen. Beloppet skall, om det är positivt, multipliceras med statslåneräntan med ett tillägg av fem procentenheter, enligt 3 § räntefördelningslagen.²²

Expansionsmedelslagen har till syfte att ge enskilda näringsidkare en möjlighet att expandera sin verksamhet med medel, som är beskattade på samma sätt som ett aktiebolags egna kapital. Lagen ger den enskilde näringsidkaren en möjlighet att avsätta expansionsmedel som en särskild post i deklarationen. Vid avsättningen skall expansionsmedelsskatt på 28 procent betalas till staten, enligt 3 § expansionsmedelslagen. Avsättningen får inte leda till ett negativt resultat. Vid debitering av den slutliga skatten kommer den skattskyldige att gottskrivas 28 procent av det belopp som återförs från expansionsmedlen. Detta leder till att den skattskyldige kan expandera sin verksamhet med enkelbeskattade medel på samma sätt som ett aktiebolag.²³

Enskilda näringsidkare har också en möjlighet att göra avsättningar till periodiseringsfond, enligt 3 § 2 st. periodiseringslagen. Det finns en

²¹ Se vidare Prop. 1993/94:50, s. 226-240.

²² LLMS, s. 346 f. och Mattsson, s. 73.

²³ LLMS, s. 347-351.

begränsning i att maximalt 25 procent av inkomsten av förvärvskällan får avsättas.

3.2 Handelsbolag

3.2.1 Bolagsrättsliga aspekter på handelsbolag

För att ett handelsbolag skall föreligga krävs minst två ägare. Det krävs vidare att dessa har registrerat bolaget i handelsregistret, enligt 1 kap. 1 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (handelsbolagslagen). Ägarkravet kan dock vara uppfyllt genom att en fysisk person och hans helägda aktiebolag äger varsin del i handelsbolaget. Ett kommanditbolag är ett handelsbolag där ägarna har avtalat om minst en av dem skall ansvara för bolagets förpliktelser, enligt 1 kap. 2 § handelsbolagslagen. Värt att notera är att ett handelsbolag skall likvideras om det endast finns en ägare, enligt 2 kap. 28 § handelsbolagslagen. Handelsbolagets vinst skall fördelas lika mellan delägarna om något annat inte har avtalats, enligt 2 kap. 1 och 8 §§ handelsbolagslagen. I fortsättningen avses med handelsbolag både handels- och kommanditbolag.

3.2.2 Skatterättsliga aspekter på handelsbolag

Handelsbolagets vinst beskattas hos respektive delägare, enligt 53 § 2 mom. KL och 6 § 2 mom. SIL. Ett handelsbolag beskattas löpande för sina intäkter med avdrag för sina kostnader. Alla inkomster i ett handelsbolag är inkomster av näringsverksamhet förutom intäkter vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter.²⁴

Det har även införts lagstiftning för att handelsbolag skall beskattas på ett likvärdigt sätt som enskild näringsverksamhet och fåmansaktiebolag. Detta har skett genom att det har införts möjligheter att göra avsättningar till periodiseringsfond, att få en del av vinsten beskattad som inkomst av kapital och att expandera verksamheten med enkelbeskattade medel.

Möjligheten att göra avsättningar till periodiseringsfond finns i periodiseringslagen. Avsättning till periodiseringsfond skall ske hos delägarna, enligt 2 § 3 st. periodiseringslagen. Varje avsättning bildar en egen fond, enligt 2 § 1 st. periodiseringslagen. Om det är en juridisk person som är delägare i ett handelsbolag får den juridiska personen endast göra avsättning med 20 procent av inkomsten för beskattningsåret. Fonden skall sedan återföras till beskattning senast efter fem år efter det beskattningsår då avdraget medgavs, enligt 4 § periodiseringslagen. Syftet med periodiseringsfonder är att den skattskyldige skall kunna erhålla skattekrediter under fem år.²⁵

²⁴ Mattsson, s. 39 och 56.

²⁵ Mattsson, s. 77-79.

För att ge fysiska personer, som är delägare i handelsbolag, en möjlighet att få en del av inkomsten beskattad som inkomst av kapital har räntefördelningslagen införts. Det sker genom att fördelningsunderlaget fastställs i enlighet med 2 § 2 st. räntefördelningslagen. Underlaget får inte understiga 50 000 kronor för att det skall beaktas, enligt 6 § räntefördelningslagen. Fördelningsunderlaget är det justerade ingångsvärdet i enlighet med 28 § SIL.²⁶ Om fördelningsunderlaget är positivt, skall det multipliceras med statslåneräntan plus fem procentenheter.

Expansionsmedelslagen har införts för att ge delägarna en möjlighet att expandera verksamheten med enkelbeskattade medel. För att reglerna skall bli tillämpliga krävs att den skattskyldige yrkar på detta. Avdrag medges för det belopp som motsvarar en ökning av expansionsmedel, enligt 2 § expansionsmedelslagen. Vid avsättningen till expansionsmedel tas det ut en särskild expansionsmedelsskatt på 28 procent och när expansionsmedel minskar gottskrivs den skattskyldige 28 procent av beloppet när den slutliga skatten skall betalas, enligt 3 § expansionsmedelslagen. I 6 § expansionsmedelslagen finns en beloppsbegränsning i form av att resultatet inte får vara negativt, efter det att avsättningen av gjorts.²⁷

Dessa regler leder till att ett handelsbolag kommer att bli beskattat på i stort sett samma sätt som en enskild näringsverksamhet och ett fåmansaktiebolag.

Som jag skall visa senare har regeringen valt att inte ge handelsbolag samma möjligheter som övriga verksamhetsformer att delta i underprisöverlåtelser (se 6.1-6.4). Orsaken till detta beslut är lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (särregleringslagen). Syftet med lagen är att det inte skall vara möjligt att föra över inkomster i ett handelsbolag som beskattas som inkomst av näringsverksamhet till inkomstlaget kapital genom att sälja andelarna innan beskattningsåret upphört. För att lagen skall vara tillämplig krävs att:

1. det är en onerös överlåtelse,
2. överlåtaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
3. förvärvaren är annan än fysisk person eller dödsbo, och
4. överlåtaren har varit aktiv i handelsbolaget.

²⁶ Det justerade ingångsvärdet beräknas enligt följande:

+ kostnaden för förvärvet av andelen (köpeskilling, tillskott vid bildandet etcetera)
+ tillskott till handelsbolaget
– uttag från bolaget
+ skattepliktiga inkomster från bolaget, utan beaktande av räntefördelning, 28 § 7 st. SIL
– avdragsgilla underskott från bolaget
+ 28 procent av ökningen av expansionsmedel
– 28 procent av minskningen av expansionsmedel
= justerat ingångsvärde

Avsättningen till expansionsmedel leder till en lägre skattepliktig inkomst vilket påverkar ingångsvärdet. Detta kompenseras genom att expansionsmedelsskatten ökar ingångsvärdet med samma belopp. RSV, s. 1163-1167 och Mattsson, s. 42-45.

²⁷ Mattsson, s. 79-83.

Huvudregeln är att hela reavinsten skall tas upp som inkomst av näringsverksamhet, enligt 2 § särregleringslagen. Det finns dock en kompletteringsregel i 3 § särregleringslagen, som tillåter en uppdelning. Uppdelningen leder till att ett belopp kommer att beskattas i näringsverksamhet och ett annat enligt reglerna i 28 § SIL. Det belopp som skall beskattas i näringsverksamhet är den vinst som handelsbolaget har gjort under innevarande beskattningsår. För att få tillämpa kompletteringsregeln krävs att ett särskilt bokslut upprättats.²⁸

3.3 Aktiebolag

Aktiebolag beskattas endast i inkomstlaget näringsverksamhet, enligt 1 § 3 mom. SIL. Aktiebolagets intäkter hänförs till endast en förvärvskälla, enligt 2 § 1 mom. 4 st. SIL och beskattas med 28 procent, enligt 10 a § SIL. Det betyder att även intäkter av kapital hänförs till inkomst av näringsverksamhet. Reavinstberäkningen skall dock ske enligt de allmänna reglerna i 24-26 §§ SIL, med vissa undantag i 2 § 1 mom. 8 st. SIL. Vidare är ett aktiebolag ett eget skattesubjekt, enligt 6 § 1 mom. b) SIL.

Aktiebolagen har möjligheten att göra avsättningar till periodiseringsfond med 20 procent av årets vinst, enligt 3 § periodiseringslagen. Det är den enda formen av bokslutsdisposition som ett aktiebolag kan genomföra förutom överavskrivningar på inventarier och andra tillgångar.

Utdelningar från aktiebolag är skattepliktiga och ses som inkomst av kapital vilket leder till en skattesats på 30 procent. Det är detta som tillsammans med att aktiebolaget inte medges avdrag för utdelning brukar benämnas den ekonomiska dubbelbeskattningen. Den effektiva beskattningen av vinster i aktiebolag kommer då att bli 49,6 procent.²⁹ I detta sammanhang skall noteras att en del av utdelningen i vissa fall är undantagen från utdelningsbeskattning genom att de så kallade lättnadsreglerna i 3 § 1 a-g mom. SIL är tillämpliga.

3.3.1 Lättnadsreglerna

Lättnadsreglerna i 3 § 1 a-g mom. SIL gäller, enligt 3 § 1 a mom. SIL, endast utdelningar från aktiebolag. Dessa moment leder till att en viss del av utdelningen anses vara skattefri. Det utdelande bolaget får dock inte avdrag för utdelningen. I 2 st. finns det ett antal rekvisit som måste vara uppfyllda för att lättnad skall medges. I 3 § 1 a mom. 2 st. 1 p. SIL anges som krav att bolaget inte får vara marknadsnoterat. Med marknadsnoterat förstås, genom en hänvisning till definitionen i 27 § 2 mom. 3 st. SIL, att aktien är noterad

²⁸ Prop. 1992/93:151, s. 8, prop. 1998/99:15, s. 154 och Mattsson, SN 1993 s. 2.

²⁹ Vinsten i ett aktiebolag beskattas med 28 procent. Det betyder att 72 procent av vinsten är utdelningsbar. Utav dessa 72 procent får ägaren behålla 70 procent eftersom 30 procent avgår i skatt. Aktieägaren får behålla $(0,72 \times 0,7 =) 0,504$ av vinsten om den delas ut. Skattesatsen för att vinsten skall kunna komma ägarna tillgodo är därmed 49,6 procent.

på en börs eller att den är föremål för en kontinuerlig notering. Enligt regeringen skall den inte anses som marknadsnoterad ”om ett erbjudande riktas till allmänheten vid enstaka tillfälle att köpa aktier i bolaget”.³⁰ Att en aktie är föremål för en kontinuerlig notering skall anses uppfyllt om det publiceras avslut i aktien någon gång per vecka. För att kravet på icke marknadsnotering inte skall kunna kringgå, har det i 3 § 1 a mom. 2 st. 2 p. SIL införts ett krav på att lättadsföretaget inte får äga mer än 25 procent av rösterna eller kapitalet i ett marknadsnoterat aktiebolag.³¹

Lättnadsbeloppet beräknas, enligt 3 § 1 b mom. SIL, som 70 procent av statslåneräntan multiplicerad med anskaffningskostnaden för aktien, även de alternativa anskaffningskostnaderna i 3 § 12 c mom. 2 och 3 st. får användas om aktien är kvalificerad. Till anskaffningskostnaden får även ett löneunderlag läggas och är aktien kvalificerad enligt 3 § 12 mom. SIL skall även 3 § 12 d mom. 2 och 3 st. SIL tillämpas.

Lättnadsreglerna medför att skattesatsen om 49,6 procent av ett bolags vinst inte kommer att upprätthållas. Det kan ifrågasättas hur ofta som dubbelbeskattning egentligen sker, eftersom ett företag sällan delar ut hela sin vinst.

3.4 Möjligheter att överföra expensionsmedel och periodiseringsfond

En underprisöverlåtelse kan tänkas utlösa beskattning av de medel som har avsatts i verksamheten. Jag skall därför kort beskriva vilka möjligheter det finns att överföra expensionsmedel och periodiseringsfonder utan att tillgångarna beskattas.

3.4.1 Expensionsmedel

Huvudregeln är att om den enskilda näringsverksamheten upphör eller handelsbolagsandelen avyttras skall expensionsmedel anses ha minskat till noll kronor, enligt 9 § expensionsmedelslagen.

Vid överlåtelse från en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag, i vilket överlåtaren äger en andel, kan överlåtaren föra över expensionsmedel på sin andel i handelsbolaget, enligt 11 § expensionsmedelslagen. Den fysiska personen kan vid överlåtelse av samtliga reelltillgångar till ett aktiebolag tillskjuta expensionsmedel till aktiebolaget. Tillskottet blir då att anse som beskattade medel i aktiebolaget. Det krävs vidare att personen skjuter till kapital motsvarande 72 procent av expensionsmedlen, enligt 12 § expensionsmedelslagen.

³⁰ Prop. 1996/97:45, s. 56.

³¹ Prop. 1996/97:45, s. 32 och 56.

En delägare i ett handelsbolag har en möjlighet, i 13 § 2 st. expansionsmedelslagen, att föra över expansionsmedel till enskild näringsverksamhet vid ett skifte som har skett vid upplösningen av handelsbolaget.

3.4.2 Periodiseringsfond

För att periodiseringsfonder skall kunna överlåtas utan att beskattningskonsekvenser uppstår, vid överlåtelser från enskild näringsverksamhet eller ett handelsbolag till ett aktiebolag, krävs att någon uttagsbeskattning inte skall ske enligt 22 § anv. p. 1 a KL, enligt 6 § periodiseringslagen. Det krävs vidare att den fysiska personen eller handelsbolaget skjuter till motsvarande belopp, om det inte är frågan om en apportemission och att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för periodiseringsfonden. Det finns dock ingen möjlighet att överföra en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag.

Någon möjlighet för ett aktiebolag att utan beskattningskonsekvenser överlåta inkråmet till enskild näringsverksamhet eller handelsbolag torde däremot inte föreligga, enligt 5 § periodiseringslagen.³²

3.5 Slutsats

De olika formerna att bedriva verksamhet beskattas på i ett stort sett likvärdigt sätt. Regeringen har dock valt att inte likställa de olika formerna vid underprisöverlåtelser. Detta är enligt min uppfattning mycket olyckligt eftersom det kommer att försvåra olika former av omstruktureringar, vilka ligger i samhällets intresse enligt Företagsskatteutredningen.³³ Regeringen noterar i prop. 1995/96:168 att inkomstbeskattningen i enskild näringsverksamhet och handelsbolag är likvärdig med den som sker i enmansaktiebolag. Mot denna bakgrund synes det förvånande att utredningen föreslår att handelsbolag skall uppfylla vissa särskilda krav för att få delta i en underprisöverlåtelse.³⁴

³² Johansson och Rabe, s. 360 f.

³³ SOU 1998:1, s. 162.

³⁴ Prop. 1995/96:168, s. 15 och prop. 1998/99:15, s. 154 f.

4 Associationsrättslig syn på underprisöverlåtelse

Underprisöverlåtelse har även en civilrättslig sida. Jag beskriver därför kort vilka krav som måste vara uppfyllda för att en underprisöverlåtelse skall få ske från aktiebolag och handelsbolag.

4.1 Angående aktiebolag

Kap. 12 i aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL) reglerar utdelning från aktiebolag. I 12 kap. 1 § ABL hänvisas i och för sig till utbetalningar, men uttrycket får även anses innefatta överföringar av sakvärden. En överföring av sakvärden till underpris betecknas som en förtäckt utdelning. Att en utdelning är förtäckt leder dock inte till några särskilda konsekvenser om det utdelade beloppet ryms inom det fria egna kapitalet i det överlåtande företaget. Om utdelningen inte ryms inom det fria egna kapitalet kommer detta att leda till att utdelningen behandlas som olovlig, vilket kommer att leda till återbäringsplikt, enligt 12 kap. 5 § ABL. Återbäringsplikten kommer dock i praktiken endast att göras gällande om företaget går i konkurs.³⁵

Även vid underprisöverlåtelse till tredje man kommer aktiebolagsrätten in. Enligt Rodhe är det en allmän uppfattning att vederlagsfria utbetalningar till tredje man endast är lovliga så länge som de håller sig inom det fria egna kapitalet. Olovliga utdelningar till tredje man borde analogvis komma att bedömas enligt reglerna för olovlig utdelning till aktieägare.³⁶

Utdelningen måste alltså rymmas inom det fria egna kapitalet. Vid utdelning av kontanta medel kommer detta leda till att det fria egna kapitalet minskar i samma utsträckning som tillgångarna, vilket inte leder till samma värderingsproblem som vid utdelningen av sakvärden. Vid överlåtelse av tillgångar uppkommer frågan om det är det bokförda värdet (nettometoden) eller marknadsvärdet (bruttometoden) som skall rymmas inom det fria egna kapitalet.³⁷ Högsta domstolen har i NJA 1995 s. 742 tagit ställning till frågan.³⁸ Domstolen analyserade frågan och konstaterade att argumenten för de olika metoderna vägde jämnt. Högsta domstolen valde dock nettometoden med hänvisning till att då ”det praktiska rättslivet synes under lång tid ha inrättat sig efter det ena alternativet ... skulle det leda till många

³⁵ Rodhe, s. 81-88 och s. 103-107 och Kedner och Roos, s. 254.

³⁶ Rodhe, s. 120 f.

³⁷ För vidare läsning om netto- och bruttometoden, se Kedner och Roos, s. 225 f. och Rodhe, s. 85 f.

³⁸ Konkursförvaltaren hade stämt en tidigare ägare och hävdade att denne var återbärings-skyldig, eftersom den tidigare ägaren hade tillgodogjort sig tillgångar ur bolaget vars marknadsvärde inte rymdes inom det belopp, som var fritt eget kapital.

svåröverskådliga komplikationer ... om det nu konstateras att bestämmelserna i själva verket skulle ges en annan innebörd än den så många antagit”.³⁹

Det överlåtande företaget bör också beakta likhetsprincipen, som kommer till uttryck i 9 kap. 37 § ABL. Aktiebolag får, enligt 9 kap. 37 § ABL, inte besluta om åtgärder som leder till en otillbörlig fördel för en eller flera aktieägare eller närstående till den eller dessa.⁴⁰

Det är således aktiebolagsrättsligt tillåtet att genomföra underprisöverlåtelser, om överlåtaren har fritt eget kapital, det bokförda värdet på den överlåtna tillgången ryms inom det fria egna kapitalet och överlåtelserna inte leder till att en eller flera aktieägare får en otillbörlig fördel jämfört med de övriga ägarna i aktiebolaget.

4.2 Angående handelsbolag

En grundläggande tanke rörande handelsbolag är att det råder avtalsfrihet beträffande bolagsmännens interna förhållande, enligt 2 kap. 1 § handelsbolagslagen. Det är dock ingen total frihet för bolagsmännen, utan de har en trohetsplikt mot varandra. Detta leder till att de bolagsmän som handhar handelsbolagets förvaltning måste främja bolagets intressen, av vilket det främsta torde vara att bolaget skall generera vinst. Bolagsmännens befogenheter är också begränsade av att de inte får vidtaga åtgärder som är främmande för bolagets verksamhet, enligt 2 kap. 3 § handelsbolagslagen.

Nial ger två exempel på verksamhetsfrämmande åtgärder, dels verksamhet som inte har med den normala verksamheten att göra, dels åtgärder som strider mot vinstsyftet med verksamheten. Han anser därmed att en underprisöverlåtelse kan strida mot vinstsyftet. En underprisöverlåtelse kan dock vidtagas med samtliga bolagsmäns samtycke. Det är dock troligt att detta leder till att det blir lättare för skattemyndigheten att visa på att det har utgått ett sidovederlag. I ett handelsbolag behöver man inte göra någon bedömning av om det finns fritt eget kapital vid en underprisöverlåtelse, eftersom kapitalskyddsregler saknas i handelsbolag. Det finns en likhetsprincip även för handelsbolag även om den inte har kommit till uttryck i lagtexten, enligt Nial.⁴¹

³⁹ NJA 1995 s. 742, s. 766.

⁴⁰ Rodhe, s. 241-244.

⁴¹ Nial, s. 44 och 48-51.

5 Underprislagen

Syftet med den nya lagstiftningen för underprisöverlåtelser är att regeringen vill införa klara regler för vad som skall gälla vid olika former av omstrukturering. Området har tidigare reglerats främst genom Regeringsrättens praxis och där främst genom det så kallade Sipano-målet⁴² (se 5.1). Regeringen avser dock att följa utvecklingen på området för att eventuellt återkomma för att förhindra att kringgåenden sker som lagstiftningen inte förhindrar.⁴³

5.1 Tidigare särskilda skäl mot uttagsbeskattning

Innan underprislagen tillkom hade Regeringsrätten genom sin praxis ställt upp följande villkor för att uttagsbeskattning skulle underlåtas:

1. ägarsamband,
2. organisatoriska skäl,
3. inte leda till någon otillbörlig skatteförmån,
4. tillgången får inte ändra karaktär från omsättningstillgång till anläggningstillgång, samt
5. tillgången får inte lämna den dubbelbeskattade sektorn.

Kravet på *ägarsamband* har tagits bort. Anledningen till detta var att regeringen ansåg det inkonsekvent, eftersom fysiska personer utan uttagsbeskattning benefikt kan överlåta en hel näringsverksamhet. Det ansågs då inkonsekvent att ha ett krav på ägarsamband mellan aktiebolag. Regeringen menar vidare att om priset understiger vad som är ”affärsmässigt motiverat, utgår därför i allmänhet ett dolt vederlag av något slag som utgör skattepliktig intäkt”.⁴⁴ Om sidoverdrag har utgått skall därmed avgöras med tillämpning av vanliga bevisregler, med bevisbördan hos skattemyndigheten. Regeringens slutsats av detta blir att ”Det blir alltså möjligt att genomföra en underprisöverlåtelse med benefika inslag men detta kan ... aktualisera gåvobeskattning.”⁴⁵

Även om regeringen har valt att ta bort kravet på ägarsamband i lagtexten, skriver den om konsekvenserna av att ägarsamband inte föreligger i prop. 1998/99:15. Regeringen använder i propositionen uttrycket ”livets regler”, enligt vilka det normalt inte sker ”överlåtelser av egendom till underpris

⁴² RÅ 1992 ref. 56, där aktierna i ett dotterföretag skulle överföras till ett nybildat företag för att sedan aktierna i det nybildade företaget skulle överlämnas som gåva till en av sönerna till ägarna. Den andra sonen skulle som gåva få aktierna i det ursprungliga moderbolaget. Aktierna i moderbolaget var att anse som kvalificerade eftersom ägarna hade varit aktiva i bolaget.

⁴³ Prop. 1998/99:15, s. 125.

⁴⁴ Prop. 1998/99:15, s. 128.

⁴⁵ Prop. 1998/99:15, s. 128 f., med citat s. 129.

mellan av varandra oberoende kontrahenter i den meningen att överlåtaren utan någon form av kompensation avstår från ett vederlag som denne skulle ha kunnat erhålla”.⁴⁶ Det finns med andra ord endast två sätt på vilket en underprisöverlåtelse utan ägarsamband kan äga rum, antingen har den benefika inslag eller så har det utgått ett sidovederlag. Problemet är att skattemyndigheten skall bevisa detta, och det finns inga egentliga presumtionsregler för underprisöverlåtelser, om man inte utgår från den ovan förda diskussionen om ”livet regler”. De har inte heller kommit till uttryck i lagtexten, varför det kan anses strida mot legalitetsprincipen att tillämpa sådana presumtionsregler.⁴⁷

Klas Svanberg, verksam som skattekonsult vid Ernst & Young, har framfört kritik mot resonemanget kring sidovederlag. Han är kritisk till slutsatsen kring ”livets regler” då han anser att överlåtelser mellan oberoende parter skall presumeras ske till marknadsvärdet, även om det skulle framstå som lågt vid en jämförelse. Det är endast om det är frågan om överlåtelser till uppenbara underpriser som sidovederlag bör anses ha utgått, vilket kan vara svårt för skattemyndigheten att bevisa eftersom det kan vara svårt att hitta jämförelseobjekt. Detta är en uppfattning som jag delar eftersom överlåtelsepriset, vid bedömningen av om det har skett en underprisöverlåtelse eller inte, skall jämföras med marknadspriset. Marknadsvärdet skall, enligt 22 § anv. p. 1 a 4 st. KL, fastställas till det pris som tillgången hade betingat om den överlåtits på marknaden, med vilket torde avses det pris som avtalas mellan just oberoende parter.⁴⁸

Regeringen anser att domstolarna inte bör pröva om *organisatoriska skäl* föreligger då det leder till att möjligheterna att förutse konsekvenserna av underprisöverlåtelser minskar. Det föreligger ju ett samhällsintresse av att företagsamheten är organiserad på bästa möjliga sätt. Det är även ett svårbedömt område, vilket visar sig i att Regeringsrättens majoritet och minoritet i Sipano-målet kom fram till två helt olika slutsatser huruvida organisatoriska skäl skulle anses föreligga eller inte. Företagsskatteutredningen ansåg att det var motsägelsefullt att praxis underlät uttagsbeskattning i ett fall, men inte i ett annat, även om slutresultatet blev det samma. Den syftade på att moderbolaget i Sipano-målet inte utan uttagsbeskattning direkt hade kunnat överlåta dotterbolaget till sonen.⁴⁹

Kravet på att det inte skall leda till någon *otillbörlig skatteförmån* återkommer jag till senare i detta arbete, eftersom det är det enda krav som regeringen har behållit. Jag vill dock nämna ett par rättsfall där Regeringsrätten tidigare har tagit ställning till detta rekvisit i förhållandet till fåmansföretag. I Sipano-målet ansåg Regeringsrätten att en otillbörlig skatteförmån skulle anses föreligga om ”omstruktureringen medför befrielse från betydande beskattning som annars skulle ha utgått enligt andra regler; det

⁴⁶ Prop. 1998/99:15, s. 128.

⁴⁷ Prop. 1998/99:15, s. 128 f.

⁴⁸ Intervju med Klas Svanberg.

⁴⁹ Prop. 1998/99:15, s. 130-137 och SOU 1998:1, s. 160.

bör dock inte vara nödvändigt att skattebefrielsens exakta storlek kan fastställas”.⁵⁰ Regeringsrätten fortsatte sedan med att konstatera att 3:12-reglerna har särskild betydelse för om en otillbörlig skatteförmån skall anses föreligga. Med hänvisning till att aktierna även i fortsättningen skulle vara kvalificerade ansåg Regeringsrätten att någon otillbörlig skatteförmån inte skulle anses föreligga. I RÅ 1993 not. 537 konstaterade Regeringsrätten kort att en otillbörlig skatteförmån inte förelåg. Rättsfallet rörde en överlåtelse av verksamheten i ett aktiebolag till ett av samma ägare nybildat aktiebolag, två fastigheter skulle behållas i det överlåtande bolaget.

Kravet på att *karaktärsbyte* inte får ske har nu ändrats för att fastigheter inte skall kunna överlåtas till underpris från ett aktiebolag till någon som inte är skattskyldig för vinsten i inkomstslaget näringsverksamhet vid en framtida avyttring. Syftet bakom denna reglering är att den skattskyldige inte skall kunna överföra tillgångar från den dubbelbeskattade sektorn till inkomst av kapital som endast beskattas med 30 procent.⁵¹

Kravet på att tillgången inte får lämna den *dubbelbeskattade sektorn* ses i prop. 1998/99:15 som ”ett utflöde av det allmänna villkoret att en överlåtelse inte får medföra en otillbörlig skatteförmån”.⁵² Det anses i propositionen tillåtet att överlåta tillgångar från aktiebolag till fysiska personer. Det skall dock noteras att tillgången måste överlåtas till en näringsverksamhet, enligt 19 § underprislagen. Bakgrunden till denna uppfattning är att beskattningen är likvärdig i aktiebolag och enskild näringsverksamhet.⁵³

Jag vill med följande exempel visa på att det är tveksamt om lagstiftningen medför några större förändringar materiellt sett.

- Man slopar kravet på ägarsamband, men antingen kommer det förvärvande företaget att gåvobeskattas i enlighet med NJA 1980 s. 642 I och II eller kommer det överlåtande företaget att anses ha fått ett dolt vederlag som inkomstbeskattas hos överlåtaren. Detta är dock en felaktig slutsats eftersom frågan om en underprisöverlåtelse har skett skall bedömas med utgångspunkt i marknadsvärdet, som är det värde som just oberoende parter skulle ha förhandlat fram.
- Organisatoriska skäl har kritiserats och har skjutits i bakgrunden vid bedömningen. Rekvisitet organisatoriska skäl består dock enligt min mening i form av ett krav på verksamhetsgren i underprislagen. Det består dock endast till en viss del, eftersom det tidigare krävdes att förutsättningarna för att bedriva verksamheten förbättrades. Detta torde inte vara fallet nu, utan det är tillräckligt att den överlåtna verksamheten kan bedrivas självständigt.
- Otillbörlig skatteförmån har behållits och det skall behandlas senare.

⁵⁰ RÅ 1992 ref. 56, s. 241.

⁵¹ Prop. 1998/99:15, s. 149.

⁵² Prop. 1998/99:15, s. 152.

⁵³ Prop. 1998/99:15, s. 153.

- Förbudet mot karaktärsbyte saknar större betydelse efter 1990 års skatte-reform.
- Att tillgången inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn är till för att förhindra att en tillgång förs över till en lägre beskattad verksamhets-form, och när man nu har harmoniserat beskattningen finns det ingen anledning att behålla kravet.⁵⁴

5.2 Allmänt om underprislagen

För att underprislagen skall kunna tillämpas krävs att följande generella rekvisit är uppfyllda:

1. Överlåtare och förvärvare skall vara en fysisk person, ett handelsbolag eller ett företag, enligt 18 § underprislagen. Företag definieras i 5 § underprislagen.
2. Förvärvaren måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet för den överlåtna tillgången, enligt 19 § underprislagen.
3. Om det inte föreligger möjlighet att ge koncernbidrag mellan överlåtare och förvärvare måste en hel verksamhet eller en verksamhetsgren överlätas, enligt 20 § underprislagen. Definitionen av verksamhetsgren finns i 12 § underprislagen.

Om underprislagen är tillämplig, utesluter detta uttagsbeskattning, enligt 14 § underprislagen. Jag har valt att inte behandla det.⁵⁵ Förutom dessa generella rekvisit gäller att det inte får finnas något underskott hos förvärvaren, enligt 21-25 §§ underprislagen. Om överlåtaren skulle ha beskattats i enskild näringsverksamhet eller som ett fåmansföretag uppställs särskilda krav för att den särskilda beskattningen inte skall kunna undvikas. Beträffande handelsbolag gäller ännu strängare regler beroende på hur handelsbolaget ägs. En nyhet med underprislagen är att den tillåter att tillgångar förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, dock med inskränkningen att förvärvaren måste vara skattskyldig i inkomst av näringsverksamhet omedelbart efter förvärvet, något som tidigare har varit otänkbart. Tolkningen av begreppet verksamhetsgren kommer troligtvis att tolkas i ljuset av äldre praxis för organisatoriska skäl, med inskränkningen att omorganisationen inte behöver leda till att förutsättningarna att bedriva verksamheten förbättras.

5.3 Otillbörlig skatteförmån

Regeringen anser att rekvisitet otillbörlig skatteförmån skall vara kvar. Definitionen av en otillbörlig skatteförmån är i detta sammanhang ”en för den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatte-

⁵⁴ Wiman, s. 120 och Pelin, 1993, s. 90-115 och 119 f.

⁵⁵ I prop. 1998/99:15, s. 168-172, förs en diskussion kring vad som sker om underprislagen inte är tillämplig.

effekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler”.⁵⁶ Otillbörlig skatteförmån aktualiseras enligt regeringen främst inom följande fyra områden, systemet för resultatutjämning mellan företag, reavinstbeskattningen, fåmansföretagsreglerna och lätttnadsreglerna.⁵⁷

5.3.1 Systemet för resultatutjämning

För att komma till rätta med problematiken kring resultatutjämning har regeringen valt att inte medge undantag för underprisöverlåtelser, om koncernbidragsrätt inte föreligger före överlåtelsen och det har uppstått underskott under beskattningsåret före det beskattningsår som överlåtelsen sker hos förvärvaren. Underskott i det förvärvade företaget regleras i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (underskottslagen). Det finns dock en möjlighet, i 25 § underprislagen, att avstå från underskottsavdrag. Företagsskatteutredningen ansåg att om ett underskott uppkom i efterhand skulle inte undantag från uttagsbeskattning medges om parterna hade kunnat förvänta sig detta. Ett underskott skulle till exempel kunna uppstå genom att det begärs omprövning av taxeringen. Regeringen behandlar inte frågan vidare i propositionen och föreslår inte heller någon reglering av problemet i underprislagen.⁵⁸

Underskottsavståendet sker genom ett yrkande i deklarationen. Det finns dock en möjlighet för den skattskyldige att begära omprövning av sin deklaration i enlighet med 4 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) (TL). Skattemyndigheten skulle med största sannolikhet försöka att eftertaxera den skattskyldige, enligt 4 kap. 16 § 1 p. TL, med hänvisning till att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Jag tror dock att skattemyndighetens försök att eftertaxera inte skulle röna någon framgång, eftersom oriktigheten skall bedömas utifrån en objektiv bedömning av omständigheterna när deklarationen avgavs.

En annan möjlighet för skattemyndigheten är att försöka att eftertaxera den skattskyldige genom ett så kallat följdändringsbeslut, enligt 4 kap. 17 § 3 p. TL. Följdändringsbeslut bygger på en hänvisning därifrån till 4 kap. 13 § 2 st. 1 p. TL. Detta kräver dock att beslutet ”föranleds” av ett annat beslut, vilket har kommenterats i både förarbeten och litteraturen. Det kräver enligt departementschefen att ändringen är en ”direkt konsekvens av ’huvudbeslutet’”.⁵⁹ Tärnberg menar att ett följdändringsbeslut kräver att någon ytterligare utredning inte behövs utan att beslutet direkt påverkar ett annat beslut. RSV menar att det inte finns utrymme för några bedömningar i ett följdändringsbeslut utan att det skall ”vara en mekanisk följd av huvudbeslutet”.⁶⁰ För att ett följdändringsbeslut skall kunna meddelas krävs med

⁵⁶ Prop. 1998/99:15, s. 139.

⁵⁷ Prop. 1998/99:15, s. 139 f.

⁵⁸ Prop. 1998/99:15, s. 140-142 och SOU 1998:1, s. 166.

⁵⁹ Prop. 1989/90:74, s. 305.

⁶⁰ RSV, 1996, s. 327.

andra ord att det följer omedelbart av huvudbeslutet. Huvudbeslutet skulle i sådana fall komma att utgöras av beslutet att avståendet av underskott inte skall gälla. Jag anser att ett beslut där ett yrkande om underskottsavstående tas tillbaka borde ha ett sådant nära samband med beslutet att tillåta en underprisöverlåtelse, och att detta borde leda till att skattemyndigheten får meddela ett följdändringsbeslut på det sättet att uttagsbeskattning skall ske i efterhand.⁶¹

5.3.2 Reavinstbeskattningen

Vid fysiska personers ägande av oäkta koncerner aktualiseras enligt propositionen problemet kring hur reavinstbeskattning skall ske. Regeringen åskådliggör detta genom ett exempel i propositionen.⁶² Den menar sedan att med ett ”övergripande skatteförmågeresonemang” kan man inte beskatta den fysiska personen, F, för realisationsvinsten i det ena företaget när personen har en realisationsförlust i ett annat företag. Omstruktureringen kommer enligt regeringen att leda till att F får en riktig beskattning.⁶³

Detta leder till en förbättrad situation, eftersom det utvidgar möjligheterna till kvittning som finns i 27 § 5 mom. 2 st. SIL, till att även omfatta den tjänstebeskattningsdelen i fåmansföretag. Möjligheterna att kvitta förluster och vinster inskränks av förbudet att överlåta till underpris till någon som befinner sig i en underskottsposition (se 5.5.3).

5.3.3 Fåmansföretagsreglerna

Regeringen har velat säkerställa att en överlåtelse från ett företag där aktierna är kvalificerade sker till en annan verksamhetsform där beskattningen är likvärdig. Man har haft för avsikt att förhindra att den särskilda 3:12-beskattningen kringgås. Det har dock öppnats en möjlighet att genom en underprisöverlåtelse till ett av en närstående krets gemensamt ägt fåmansföretag använda sig att ett gemensamt takbelopp. Det är också frågan om man inför en ny tolkning av takregeln, där det inte behöver vara ett och samma företag som de närstående har ägt andelar i.

⁶¹ Prop. 1989/90:74, s. 304 f., RSV, 1996, s. 326 f., Tärnberg, s. 211 och Wennergren SvSkT 1992 s. 117.

⁶² Prop. 1998/99:15, s. 142. ”En fysisk person, F, äger samtliga aktier i två aktieföretag, A och B. Bolagen har startat verksamheter samtidigt, båda med ett kapital på 100 som skjutits till av F. A har upparbetat övervärden på 50. B har i samband med att verksamheten under det aktuella beskattningsåret avvecklats gjort en förlust på 50. F önskar avyttra verksamheten i A. Denna är, schematiskt sett, värd 136 ’förpackad i bolag’ (100+0,72 x 50, där termen 0,72 x 50 är övervärden med hänsyn till latent skatt). Avyttrar F aktierna i A uppkommer således en reavinst på 36. Ett alternativt förfarande är att F låter verksamheten i A föras över till B till det skattemässiga värdet 100. Härefter är aktierna i båda bolagen värda 100 och aktierna i B, som nu innehåller verksamheten, kan avyttras utan att reavinst uppkommer. Kan det anses förenligt med grunderna för reavinstbeskattningen att uttagsbeskattning underläts vid överföringen av verksamheten från A till B?”

⁶³ Prop. 1998/99:15, s. 142.

Det får nu anses tillåtet att genom underprisöverlåtelser inom en närståendekrets lägga ihop sina reavinsten för att gemensamt kunna utnyttja ett takbelopp. Regeringen skriver i prop. 1998/99:15 att det inte strider mot grunderna för 3:12-beskattningen att övervärden förs över mellan olika fåmansföretag genom underprisöverlåtelser. Beträffande takregeln skriver regeringen att det är förenligt med takregeln att *en* skattskyldig som bedriver verksamhet i flera fåmansföretag får samla övervärdena i ett fåmansföretag. Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet har anfört att detta öppnar möjligheten för en närståendekrets att gemensamt utnyttja takregeln. Regeringen funderar inte mer kring följderna av detta, utan menar att det viktiga är att överlåtelser inte sker till ett företag som inte beskattas enligt 3:12-reglerna. Den inför inga regler för att förhindra detta förfarande. Möjligheten att gemensamt utnyttja takregeln är enligt min uppfattning inte förenlig med syftet bakom takregeln, där man ville förhindra att en fåmansföretagsägare blev för hårt beskattad för den verksamhet som han bedrev i ett och samma företag.⁶⁴

Det är också frågan om detta innebär en ny tolkning av takregeln, så att den kan anses omfatta en närståendekrets totala innehav eller om den även fortsättningsvis endast skall gälla ett och samma företag. Den allmänna uppfattningen i litteraturen synes vara att takregeln endast gäller för ett och samma företag.⁶⁵ Eftersom regeringen anser det vara förenligt med 3:12-reglerna att en närståendekrets lägger samman sina fåmansföretag genom en underprisöverlåtelser för att gemensamt kunna utnyttja takregeln, tycks den anse att en närståendekrets gemensamt kan utnyttja takregeln oavsett om det är i ett och samma företag eller inte. Eftersom lagstiftningen tillåter underprisöverlåtelser till ett av en närståendekrets gemensamt ägt fåmansföretag, anser jag att det är inkonsekvent att en närståendekrets måste genomföra en överlåtelser till underpris för att få använda sig av ett gemensamt takbelopp.⁶⁶

Det är viktigt att notera att detta förarbetsuttalande inte kommer till uttryck i själva lagtexten utan endast ger uttryck för regeringens syn på 3:12-reglerna. Förarbeten som kommenterar annan lagstiftning än den aktuella lagstiftningen skall dock inte tillmätas större vikt än den allmänna doktrinen. Enligt Peczenik med flera finns dock följande undantag från denna huvudregel:

1. om samma utredningsorgan behandlar flera lagar och kommenterar ett tidigare behandlat lagförslag bör ett sådant uttalande beaktas, eller
2. uttalanden i förarbetena till nya lagar bör beaktas vid tolkningen av äldre lagar som reglerar ett intilliggande område.⁶⁷

⁶⁴ Prop. 1998/99:15, s. 145 och Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, s. 3.

⁶⁵ Se RSV, s. 1249, Tjernberg, s. 85 f., Båvall s. 157, Söderholm och Grosskopf, s. 98 f. och GRS s. 3:48 Si (supplement 14, jan 1997).

⁶⁶ Prop. 1998/99:15, s. 145.

⁶⁷ Peczenik, Aarnio och Bergholtz, s. 169.

Det första punkten är inte aktuell eftersom prop. 1998/99:15 inte behandlar 3:12-reglerna mer än i en allmän betydelse. Det andra punkten är inte heller aktuell eftersom tillämpningen av takregeln inte är oklar, då det råder en samstämmig uppfattning i litteraturen och förarbeten om att den endast skall tillämpas på ett och samma företag. Uttalandet i propositionen bör därmed inte tillmätas större betydelse än doktrinen i övrigt.

5.3.4 Lättnadsreglerna

För att lättnadsreglerna i 3 § 1 a-1 g mom. SIL skall tillämpas krävs enligt 3 § 1 a mom. SIL bland annat att företaget inte är marknadsnoterat. Företagsskatteutredningen diskuterade möjligheterna att kravet kan komma att kringgås. Utredningen menade att detta kunde ske genom att tillgångar förs över från icke lättnadsberättigade företag till företag som är lättnadsberättigade. Den föreslog dock ingen lagstiftning för att förhindra ett sådant förfarande. De fall där det skulle vara möjligt med ett sådant förfarande kommer därför att tillåtas. Den främsta möjligheten att kringgå lättnadsreglerna består i att separera den lättnadsberättigade verksamheten från den icke-lättnadsberättigade, genom att exempelvis skilja ett marknadsnoterat innehav eller bostadsinnehav från den resterande verksamheten.⁶⁸

5.4 Nya begreppsdefinitioner

I samband med införandet av underprislagen har det införts nya definitioner. De mest intressanta är enligt min mening definitionerna av *uttag*, *marknadsvärde* och *verksamhetsgren*.

5.4.1 Uttag

Företagsskatteutredningen, som menade att det inte fanns någon definition, har lånat definitionen av uttag från Skattelagskommitténs förslag i SOU 1997:2. Definitionen har förts in i 22 § anv. p. 1 a 2 st. KL och lyder: ”Med *uttag* avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en förvärvskälla för privat bruk eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla.”. I 3 st. fortsätter definitionen med ”Uttag föreligger vidare om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.”. Detta bör jämföras med den gamla ”definitionen” av uttag då ”en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla”.⁶⁹

Enligt min mening är skillnaderna mellan de två definitionerna inte särskilt stora. Det är väl i och för sig bra att man för in definitionerna i lagtexten istället för att lagstifta via förarbeten. Något som blir viktigare när Regeringsrättens tolkningsprinciper verkar gå mot en utveckling där förarbetena tillmätas betydelse endast om de objektivt sett rymms inom lag-

⁶⁸ SOU 1998:1, s. 169 f.

⁶⁹ 22 § anv. p. 1 4 st. KL, enligt dess gamla lydelse.

texten. Det torde inte ha varit några större problem med att definiera ett uttag tidigare. Den skillnaden man har åstadkommit är att man nu undviker diskussioner huruvida en tillgång har tagits ut ”ur” en förvärvskälla eller någon har tillgodogjort sig en tillgång från en förvärvskälla.⁷⁰

5.4.2 Marknadsvärde

Definitionen av marknadsvärde finns i 22 § anv. p. 1 a 4 st. KL, till vilket det finns en hänvisning från 11 § underprislagen.

Definitionen lyder ”Med *marknadsvärde* avses det pris som överlåtaren kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga.”⁷¹ Uttrycket har hämtats från SOU 1997:2 som har hämtat det från 42 § anv. p. 1 2 st. KL. I specialmotiveringen till stycket skrev departementschefen att det är: ”principen om ... marknadsvärdet som skall gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip”.⁷² ”En jämförelse med det pris som säljaren skulle ha kunnat få vid en försäljning under liknande (jämförbara) förhållanden är inte relevant,” anser regeringen i prop. 1998/99:15 ”eftersom man söker någon sorts objektivt jämförelsepris.”⁷³ Då regeringen anser att säljarens pris är irrelevant, torde man motsatsvis kunna dra slutsatsen att man skall ta hänsyn till förvärvarens pris.

Enligt lagtexten utgör överlåtarens eventuella pris det som man skall jämföra med. Enligt min uppfattning kan det föreligga en skillnad mellan det pris som förvärvaren skulle ha fått betala om han själv skaffat sig tillgången och det pris som överlåtaren skulle ha fått under affärsmässiga villkor. Det föreligger därmed en konflikt mellan förarbetena och lagtexten, där lagtexten bör gå före förarbetena.

5.4.2.1 Affärsmässigt motiverad avvikelse

Enligt 22 § anv. p. 1 a 3 st. skall uttag anses föreligga om marknadsvärdet underskrids utan att det är affärsmässigt motiverat. Regeringen har, i prop. 1998/99:15, uttryckt saken på följande sätt ”I vissa fall kan det för ett företag framstå som långsiktigt fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare.”⁷⁴ Regeringens slutsats blir därmed att det saknas anledning att uttagsbeskatta om det föreligger affärsmässiga skäl för att avvika från marknadspriset.⁷⁵

⁷⁰ Bergström, SN 1997 s. 351 och Pelin, SN 1994 s. 486.

⁷¹ 22 § anv. p. 1 a 4 st. KL.

⁷² Prop. 1989/90:110, s. 655.

⁷³ Prop. 1998/99:15, s. 166.

⁷⁴ Prop. 1998/99:15, s. 166.

⁷⁵ Prop. 1998/99:15, s. 166.

Frågan är dock hur detta undantag bör bedömas. Är det så att detta undantag endast kommer att tillämpas om det inte föreligger någon intressegemenskap mellan ägarna eller kommer det att ställas krav på att förvärvarens omsättning till en viss del skall hänföras till överlåtaren? I det första fallet kommer undantaget inte ha någon betydelse eftersom marknadsvärdet skall fastställas mellan oberoende parter, vilket torde vara fallet om tillgången överläts till någon med vilken intressegemenskap inte föreligger, i synnerhet med tanke på "livets regler". I det andra fallet kan det vara intressant att dra paralleller till kraven för att tillåta koncernbidrag som omkostnad. Det torde då ha betydelse att den till vilken tillgången överläts finns i ett senare säljled och att den till vilken tillgången överläts kan komma att påverka de framtida intäkterna.

5.4.3 Verksamhetsgren

Verksamhetsgren definieras i 12 § 1 st. underprislagen. Syftet bakom definitionen är att den skattskyldige inte skall kunna överföra enstaka tillgångar och på detta sätt kringgå reglerna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL, se 20 § underprislagen. Uttrycket verksamhetsgren är knutet till rörelse och rörelsen "bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt".⁷⁶ Regeringen skriver i propositionen inget om hur stor verksamhetsgrenen skall vara, hur storleken skall beräknas eller om den skall sättas i proportion till något. Verksamhetsgren består enligt 12 § 1 st. underprislagen av två rekvisit, dels skall det vara en rörelse, dels skall rörelsen vara lämplig att avskilja. I 12 § 2 st. underprislagen finns det ett betydelsefullt undantag från vad som anses som en verksamhetsgren för näringsbetingade andelar.

Wiman för en diskussion om skillnaden mellan enstaka tillgångar och verksamhetsgren, som enligt honom hade betydelse för om organisatoriska skäl föreligger. Enligt honom skulle en möjlighet vara att utgå från förvärvskällebegreppet i 18 § anv. p 3 KL i dess lydelse före 1990 års skattereform (ÄKL). Med rörelse avsågs i 18 § c) ÄKL "varje förvärvsverksamhet, som är att anse såsom självständig rörelse". För att verksamheterna skulle anses som en rörelse krävdes normalt att det fanns ett starkt samband mellan verksamheterna samt att det fanns en gemensam ledning.⁷⁷

I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) finns en definition av verksamhetsgren i 5 § 2 st. som hänvisar till 11 kap. 8 § 9 p. ABL.⁷⁸ Problemet med att använda den definitionen är att både IGOL och hela 11 kapitlet i ABL är upphävda.⁷⁹ Det kan ändå vara intressant att se på definitionen för att hämta eventuell hjälp vid tolkningen. I samband med införandet av IGOL skrev

⁷⁶ Prop. 1998/99:15, s. 138.

⁷⁷ Wiman, s. 133 f.

⁷⁸ 11 kap. 8 § 9 p. ABL "Driver bolaget rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt."

⁷⁹ SFS 1998:1618 beträffande IGOL och SFS 1995:1555 beträffande 11 kap. ABL.

regeringen, i specialmotiveringen till 5 § 2 st., att det var lämpligt att knyta definitionen av verksamhetsgren till uttrycket oberoende rörelsegren som Bokföringsnämnden, i BFN R 9, har rekommenderat skall tolkas på följande sätt, ”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.”⁸⁰ Regeringen anser i och för sig att rörelsegren är ett vidare begrepp än verksamhetsgren, men den anser ändå att det är relevant att knyta definitionerna till varandra.⁸¹ Enligt min mening, vilken jag utvecklar nedan, är detta dock ett för stort krav att ställa på den överlåtna verksamheten för att det skall anses rymmas inom kravet i 12 § 1 st. 1 men. underprislagen.

Jag skall först beskriva vad som menas med rörelse för att sedan diskutera lämplighetsrekvisitet och avsluta med funderingar kring undantaget för näringsbetingade andelar.

5.4.3.1 Rörelse

Rörelse kan vara alla typer av verksamheter med undantag för innehav av kontanta medel eller värdepapper, enligt 12 § 1 st. 2 men. underprislagen. Detta är klart och lättförståeligt. Frågan är dock vad som menas med den tredje meningen, som lyder ”Innehav av kontanta medel eller värdepapper hänförs dock till en rörelse om medlen eller värdepappren innehas som ett led i rörelsen.”. Meningen bör tolkas så att kontanta medel eller värdepapper endast är en del av en rörelse om de innehas som ett led i en värdepappersrörelse. En sådan tolkning kan dock synas stå i konflikt med den andra meningen, som tycks utesluta innehav av kontanta medel eller värdepapper som rörelse. Ordet ”dock” indikerar att tredje meningen skall tolkas som ett undantag till den andra meningen.⁸²

Att innehav av kontanta medel och värdepapper kan anses vara en del av rörelse leder till ett intressant följdproblem, eftersom med verksamhetsgren avses en del av en rörelse och frågan är om inte innehavet kan anses utgöra en verksamhetsgren i sådana fall.

5.4.3.2 Lämplighetsrekvisitet

I första meningen i 12 § underprislagen finns det ett krav på att den delen av rörelsen som avskiljs skall vara lämplig att avskilja. Regeringen exemplifierar i propositionen och menar att ett enstaka fartyg i en rederirörelse eller ägande och förvaltning av enstaka fastighet i vissa fall kan

⁸⁰ BFN R 9, 6 punkten. Rekommendationen har omformulerats och reviderats i december 1996 och finns idag i 8 p. 2 st. i BFN R 9.

⁸¹ Prop. 1994/95:52, s. 49.

⁸² Prop. 1998/99:15, s. 138.

utgöra en verksamhetsgren. Det viktiga är att det är ändamålsenligt att bedriva den nya verksamheten självständigt. Regeringen uttrycker inte hur bedömningen skall ske, vilket leder till att frågan kommer att avgöras av praxis. Frågan är i vilken utsträckning detta kommer att skilja sig från tidigare praxis, exempelvis RÅ 1989 ref. 119, där Regeringsrätten inte underlät uttagsbeskattning.⁸³

Enligt min uppfattning torde det vara svårare att uppfylla lämplighetsrekvisitet vid överlåtelser av enstaka tillgångar än om det är en självständigt bedriven verksamhet som överläts. Den glidande skalan däremellan kommer troligtvis att bedömas i skenet av den gamla praxisen för organisatoriska skäl.

En intressant fråga rör kontantmedels eller värdepappers möjligheter att överlåtas som en verksamhetsgren. Jag har tidigare konstaterat att de kan utgöra en del av en rörelse, vilket leder till frågan om de kan anses som lämpliga att avskilja. Att fundera kring kontanta medel är inte intressant eftersom de inte kan överlåtas till underpris. Kontanta medel kan komma att överlåtas benefikt, vilket aktualiserar utdelningsbeskattning. Det ligger dock utan för examensarbetets ram. Annorlunda torde det däremot förhålla sig med eventuella värdepappersinnehav som saknar samband med den bedrivna verksamheten. Det finns dock endast små möjligheter att överlåta aktier till en fysisk person, eftersom de normalt kommer att beskattas i kapital hos förvärvaren, vilket förhindrar en underprisöverlåtelse. Det är vidare av intresse från vems synvinkel bedömningen skall göras. Utgången av bedömningen torde komma att skifta beroende på om den görs utifrån överlåtarens eller de överlåtna värdepappernas synvinkel. Bedömningen bör, enligt 12 § 1 st. 1 men., komma att avgöras utifrån det överlåtna värdepappernas möjlighet att vara självständiga.

5.4.3.3 Näringsbetingade andelar

Andelsinnehav skall anses som en verksamhetsgren om förvärvaren under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget. Regeringen föreslog att stycket skulle ha följande lydelse: ”Innehav av andelar i ett företag *som inte innehas som ett led i en rörelse* anses som en verksamhet eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.”[min kursivering].⁸⁴

Skatteutskottet ändrade dock lydelsen i förhållande till propositionen och tog bort det som jag har kursiverat med motiveringen att ”Bestämmelsen har fått en sådan utformning att den inte skulle vara tillämplig när en aktiepost

⁸³ Prop. 1998/99:15, s. 138 och RÅ 1989 ref. 119, där Regeringsrätten inte underlät uttagsbeskattning, med hänvisning till att det inte förelåg några organisatoriska skäl att överlåta ett fartyg från ett företag till ett annat företag som ägdes av samma fysiska personer som det överlåtande företaget.

⁸⁴ Prop. 1998/99:15, s. 12.

som innehas som ett led i en rörelse hos överlåtaren avyttras separat.”⁸⁵ Detta är enligt min uppfattning en felaktig tolkning. Jag anser att det 2:a st. är en utökning av det 1:a st. Den uppfattningen stödjer jag på regeringens uttalande i propositionen ”Även innehav av aktier eller andra andelar som inte innehas som ett led i en rörelse bör kunna vara en verksamhet eller verksamhetsgren.”⁸⁶ Ordet ”även” tyder på att det är en utökning av tillämpningen av 1 st. som regeringen har avsett. Detta leder till att andelar kan anses utgöra en verksamhetsgren om de innehas som ett led i rörelsen, vilket torde vara lättare att uppfylla än kravet på näringsbetingade andelar.

Begreppet näringsbetingade andelar leder också till funderingar. I underprislagen finns ingen definition av näringsbetingade andelar. För en tolkning av begreppet blir man hänvisad till KL och SIL enligt 3 § underprislagen. Den enda definitionen av begreppet finns i 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Problemet är dock att det där finns två alternativa möjligheter för att en andel skall anses som näringsbetingad. Kravet kan vara uppfyllt om förvärvaren äger 25 procent av andelarna, enligt a), eller om innehavet betingas av verksamheten i de bägge företagen, enligt b). I propositionen anges att andelarna under beskattningsåret skall erhålla ”karaktär av näringsbetingade andelar”⁸⁷, vilket jag tycker är ett diffust uttalande. ”Karaktären” skulle kunna syfta på att regeringen endast har avsett ett verksamhetsbetingat innehav i enlighet med 7 § 8 mom. 3 st. b) SIL. Karaktären har dock inte kommit till uttryck i själva lagtexten, och skall således sakna betydelse.

Kravet på ett 25 procentigt ägande skall vara uppfyllt vid beskattningsårets utgång och enligt RÅ 1985 Aa 208 är det mottagarens beskattningsår som avses. Det finns därmed en möjlighet att senare under beskattningsåret uppnå den 25 procentiga ägarandelen, vilket även kommer till uttryck i 12 § 2 st. underprislagen. Det är därmed möjligt för förvärvaren att under det egna beskattningsåret öka sitt innehav för att kunna delta i en underprisöverlåtelse.⁸⁸

Verksamhetskravet kräver att den skattskyldige visar att innehavet betingas av verksamheten i de båda företagen. Wiman menar att detta krav inte bara skall vara uppfyllt vid förvärvet utan att det skall prövas fortlöpande. Vid underprisöverlåtelser torde dock, enligt min mening, förvärvarens beskattningsår utgöra ett tillräckligt bedömningsunderlag. För att uppfylla kravet menar Wiman att det krävs att företagen är verksamma inom samma bransch och att det föreligger ett avtal eller liknande mellan parterna. Andelsinnehavet behöver inte vara betingat av verksamheten utan det kan även vara beroende av äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden som leder till att företagen anses stå varandra nära. Detta krav måste, enligt

⁸⁵ 1998/99:SkU5, s. 20.

⁸⁶ Prop. 1998/99:15, s. 138.

⁸⁷ Prop. 1998/99:15, s. 139.

⁸⁸ Wiman, s. 48 f.

12 § 2 st. underprislagen, vara uppfyllt under det beskattningsår hos förvärvaren som förvärvet sker.⁸⁹

Johansson anser att med näringsbetingad andel skall förstås den definition som finns i 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Han menar därmed att andelen är näringsbetingad om 25-procentskravet eller verksamhetskravet är uppfyllt. Det är med tanke på lagtextens utformning en uppfattning som jag delar. Jag anser inte att det finns någon anledning att förorda det ena eller det andra alternativet i 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Näringsbetingad andel är därmed uppfyllt om förvärvaren äger 25 procent i det överlåtna företaget eller verksamhetsbetingade andelar. Regeringens uppfattning kan dock, enligt min mening, tolkas som att den har velat att inskränka begreppet till att endast gälla verksamhetsbetingade innehav.⁹⁰

Följande exempel belyser problemet med vad som får och inte får överlåtas till underpris: Aktiebolaget A bedriver värdepappersrörelse och vill överlåta sina tillgångar, till ett företag utanför den krets till vilken det kan ge koncernbidrag. Tillgångarna består av kapitalplaceringsaktier i ASG, 25 procent av rösterna i intressebolaget B och diverse aktier som är hänförliga till den bedrivna handeln. Aktierna i ASG kan inte överlåtas till underpris enligt 12 § underprislagen, såvida inte aktierna blir näringsbetingade i det förvärvande företaget. Aktierna i dotterbolaget kan överlåtas till underpris eftersom förvärvaren kommer att äga näringsbetingade andelar i B, då förvärvaren får 25 procent av rösterna i B. De resterande aktierna kan överlåtas enligt 12 § 1 st. 3 men. då aktierna ”innehåses som ett led i rörelsen” och de är lämpliga att avskilja.

5.5 Krav för undantag från uttagsbeskattning

5.5.1 Koncernbidragskravet

För att de skattskyldiga inte skall kunna överföra enstaka tillgångar mellan sig, och därmed kringgå kraven för att få ge koncernbidrag, har man infört en regel i 20 § underprislagen. För att koncernbidragsrätt, enligt 2 § 3 mom. SIL, skall föreligga krävs att dotterbolaget har varit helägt under hela beskattningsåret. Med helägt avses mer än 90 procent av aktiekapitalet. Om man inte får ge koncernbidrag, enligt 2 § 3 mom. SIL, krävs det att den skattskyldige överlåter hela verksamheten eller en verksamhetsgren. Kravet kan dock kringgåas genom att man bildar ett nytt dotterbolag, enligt 2 § 3 mom. 1 st. c) SIL. Moderbolaget måste äga dotterbolaget vid beskattningsårets utgång för att avdragsrätt för koncernbidrag skall föreligga.

Det finns dock inget krav på vad som skall vara kvar i det överlåtande bolaget. Möjligheten föreligger därmed att internt inom koncernen överlåta det mesta av inkråmet, som kan ges som koncernbidrag eller åtminstone

⁸⁹ Wiman, s. 49-51.

⁹⁰ Johansson, SvSkT 1998 s. 969 och Prop. 1998/99:15, s. 138 f.

betraktas som en verksamhetsgren. Resterande inkråm torde sedan komma att betraktas som hela verksamheten, vilken den skattskyldige har rätt att överlåta.⁹¹

Detta kan exemplifieras på följande sätt: aktiebolaget A bedriver idag industriverksamhet. Företaget äger också en motorbåt, som man har för avsikt att överlåta till underpris. Det kan inte överlåta båten till underpris om koncernbidragsrätt inte föreligger, eftersom den får anses utgöra en enstaka tillgång. Företaget får istället överlåta verksamheten exklusive motorbåten till underpris till ett nystartat företag inom koncernen eftersom koncernbidragsrätt föreligger eller att det är en verksamhetsgren som överlåts. Därefter kan företaget överlåta motorbåten till de företag som uppfyller kvalifikationskravet, eftersom båten kommer att anses utgöra hela verksamheten eller så kommer förvärvaren att äga näringsbetingade andelar i det förvärvade företaget.

Om koncernbidragsrätt föreligger kan en enskild tillgång överlåtas. Enligt min uppfattning skulle koncernbidragsrätt kunna uppkomma genom att den skattskyldige bildar ett nytt företag och överför de tillgångar som man önskar till det nya företaget. Därefter kan aktierna i det nybildade företaget överföras till ett annat företag om det förvärvande bolaget kommer att äga näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget. Detta kan, som jag konstaterat ovan, ske genom ett minst 25-procentigt innehav eller att innehavet är verksamhetsbetingat (se 5.4.3.3).

Med detta vill jag visa att det inte föreligger någon neutralitet i systemet, eftersom de skattskyldiga relativt enkelt kan kringgå kravet på att man inte får överlåta enskilda tillgångar.

5.5.2 Krav på fortsatt beskattning i inkomst av näringsverksamhet

I 19 § underprislagen finns ett krav på att förvärvaren efter förvärvet skall vara skattskyldig för överföringen i inkomstslaget näringsverksamhet. Kravet kommer dock inte att vara uppfyllt om en fysisk person köper aktierna i ett företag av ett annat företag. Detta leder till att fysiska personer inte kan förvärva andelar från ett företag utan endast inkråmet, under förutsättning att beskattningen av tillgångarna kommer att ske i inkomstslaget näringsverksamhet, eftersom en utdelning eller eventuell reavinst kommer att beskattas i inkomst av kapital.

5.5.3 Underskotts begränsning

I 21-24 §§ underprislagen finns det regler för det fall då förvärvaren befinner sig i underskottsposition. Dessa paragrafer leder till att underprisöverlåtelse

⁹¹ Wiman, s. 61 se även s. 60-70.

inte får sker om förvärvaren har underskott i den förvärvskälla där förvärvet skall ske.

För fysiska personer gäller att de inte får ha underskott i den förvärvskälla som förvärvet avser eller i någon annan förvärvskälla, enligt 21 § underprislagen eftersom det föreligger kvittningsmöjlighet mellan olika förvärvskällor.

För företag gäller att det inte får finnas underskott i företaget eller i företag till vilket förvärvaren kan ge koncernbidrag, enligt 21 § underprislagen. Det finns dock ett undantag från detta krav om överlåtaren och förvärvaren kan ge koncernbidrag mellan sig, enligt 24 § underprislagen. Detta är naturligt med tanke på reglernas syfte som är att förhindra underprisöverlåtelser mellan företag som inte kan ge koncernbidrag mellan sig.

För handelsbolag finns reglerna i 23 § underprislagen. Paragrafen innehåller tre stycken. I 2 st. hänvisas till när en delägare är en fysisk person och 3 st. till när en delägare är ett företag. Det gäller i dessa fall samma regler som om delägaren hade förvärvat tillgången direkt, det vill säga samma regler som finns i 21 och 22 §§ underprislagen.

För att inte obetydliga underskott skall omöjliggöra en underprisöverlåtelse finns det i 25 § en möjlighet för förvärvaren att avstå från underskottet (se vidare 5.3.1).

5.6 Förhållandet till lagen (1995:575) mot skatteflykt

I propositionen diskuteras kring förhållandet mellan underprislagen och lagen (1995:575) om skatteflykt (skatteflyktslagen).⁹² Regeringen delar Företagsskatteutredningens åsikt om att någon generell regel om att uttagsbeskattning skall ske om någon otillbörlig skatteförmån har uppstått inte skall införas. Regeringen anser dock att utredningen är väl kategorisk när den anser att alla otillbörliga skatteförmåner är reglerade i underprislagen. En underprisöverlåtelse som faller inom underprislagen ”kan visserligen inte *normalt* strida mot lagstiftningens syfte”, anser regeringen. ”Det kan dock inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen är tillämplig.”⁹³ Till denna diskussion bör också fogas skatteutskottets betänkande. Utskottet förutsätter att regeringen följer utvecklingen och att den är beredd ”att snabbt vidta de åtgärder som kan visa sig vara nödvändiga”.⁹⁴

⁹² Rekvisiten i skatteflyktslagen har ändrats under 1997 med tillämpning från och med den 1 januari 1998.

⁹³ Prop. 1998/99:15, s. 147.

⁹⁴ 1998/99:SkU5, s. 9.

Min slutsats av detta är att skatteflyktslagen endast är tillämplig i mycket svårartade fall av kringgåenden och att eventuella otillbörliga skatteförmåner främst skall förhindras genom lagstiftning i underprislagen.

6 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

I 26-31 §§ underprislagen behandlas överlåtelser mellan olika verksamhetsformer. Jag skall nedan redogöra för de olika paragraferna samt peka på eventuella problem som kan komma att uppstå. Varje paragraf inleds med ett stycke där lagstiftningen anger vem som är överlåtaren, sedan redogörs för vilka olika förvärvare som kan komma i fråga.⁹⁵

6.1 Om överlåtaren är en fysisk person

I 26 § underprislagen regleras det fallet att överlåtaren är en fysisk person. Förvärvaren måste i sådana fall vara en fysisk person eller ett företag, enligt 2 st. Detta utesluter handelsbolag, då de inte faller inom definitionen av företag i 5 §. Är förvärvaren en fysisk person inträder inga ytterligare krav, eftersom beskattningen kommer att bli likvärdig bortsett från eventuella skillnader i inkomstbeskattningen på individnivå i form av progressiv beskattning. På grund av särregleringslagen får handelsbolag inte förvärva till underpris utan uttagsbeskattning, då en sådan ”lösning skulle kräva att tillämpningsområdet för den särskilda regleringen för handelsbolag utvidgas, något som i betydande grad skulle öka komplexiteten”.⁹⁶

Är förvärvaren ett företag krävs, enligt 3 st., att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade i enlighet med 3 § 12 a mom. SIL. Det är dock värt att notera att en aktie inte skall anses som kvalificerad om 3 § 12 e mom. SIL skall tillämpas. Det 4:e st. är därmed onödigt eftersom det inte finns någon situation, där samtliga aktier är kvalificerade och 3 § 12 e mom. SIL är tillämpligt samtidigt. Om någon utomstående äger aktier är dessa aktier inte kvalificerade vilket leder till att samtliga aktier i företaget inte är kvalificerade och därmed är det 3:e st. inte uppfyllt. Det 4:e st. bör därför kunna upphävas.

Den ovan förda diskussionen visar på två olika problem. Ett problem är att samtliga andelar i det förvärvande företaget måste vara kvalificerade och ett annat är att om 3 § 12 e mom. SIL är tillämpligt så leder det till att aktierna i det förvärvande företaget inte skall anses som kvalificerade. Det senare problemet kommer att leda till en skillnad i den skattskyldiges intressen av att visa att det finns utomstående som i en betydande omfattning äger andelar i företaget. Den skattskyldige vill vid underprisöverlåtelserna inte visa att 3 § 12 e mom. SIL är uppfyllt, men vid en framtida utdelning eller eventuell försäljning är han intresserad av att uppfylla kraven.

⁹⁵ För vidare läsning om vilka andelar som är kvalificerade se 2.1.

⁹⁶ Prop. 1998/99:15, s. 155.

6.1.1 Samtliga andelar i förvärvaren måste vara kvalificerade

Lagstiftningen ställer upp ett krav på att *samtliga* andelar i det förvärvande företaget måste vara kvalificerade. Syftet med denna reglering är att den enskilde näringsidkaren inte skall kunna sätta sin verksamhet på bolag. Detta för att sedan sälja företaget innan hans andelsinnehav blir att anse som kvalificerat, enligt 3 § 12 a mom. SIL, då han inte har varit verksam i företaget och kravet på samma eller likartad verksamhet endast gäller verksamheten i ett annat fåmansföretag och inte enskild näringsverksamhet.⁹⁷

Syftet bakom denna reglering är också att beskattning enligt principerna i 3 § 12 mom. SIL skall säkerställas. Motivet bakom 3:12-beskattningen är att en arbetstagare inte skall kunna omvandla sina arbetsinkomster till kapitalinkomster i form av utdelning från fåmansföretaget eller realisationsvinst vid försäljningen av fåmansföretaget.

6.1.2 3 § 12 e mom. SIL leder till diskvalifikation

Regeringen har efter lagrådsremissen valt att införa en regel att om 3 § 12 e mom. SIL är tillämpligt så skall det leda till att aktierna i det förvärvande företaget inte är kvalificerade. Detta får till följd att företaget inte kan medverka i en underprisöverlåtelse, eftersom uttagsbeskattning skall ske då samtliga andelar i företaget inte är kvalificerade, vilket är ett absolut krav för att underprisöverlåtelser skall få äga rum utan uttagsbeskattningskonsekvenser.

Detta kan komma att leda till oönskade konsekvenser eftersom den skattskyldige vid olika tidpunkter kommer att ha olika intressen av att uppfylla beviskravet i 3 § 12 e mom. SIL. Den skattskyldige kommer inte att vara intresserad av att uppfylla kravet, i förhållande till underprislagen, för att en överlåtelse till underpris skall kunna ske. Vid en framtida utdelning eller försäljning kommer den skattskyldige dock att vara intresserad av att uppfylla kravet i 3 § 12 e mom. SIL för att undgå beskattning enligt principerna i 3 § 12 mom. SIL (se 6.6.1).

6.2 Om överlåtaren är ett företag

I 27 § underprislagen finns regler för när överlåtaren är ett företag och någon andel i företaget är kvalificerad. I denna paragraf tillåter lagstiftningen att handelsbolag får vara förvärvare. Det krävs dock att samtliga delägare måste vara företag för att handelsbolag skall få förvärva. Beträffande fysiska personers förvärv uppställs inga särskilda krav.

⁹⁷ Prop. 1998/99:15, s. 152 och Tjernberg, s. 57 f.

Den skattskyldige fysiske personen bör dock tänka över sin situation eftersom en eventuell återgång till bolag kommer att kräva att *samtliga* aktier i det förvärvande bolaget är kvalificerade. Här skall också noteras att förvärvaren måste vara skattskyldig för näringsverksamhet för den överlåtna verksamheten.⁹⁸

Är förvärvaren *ett* företag krävs att det finns minst samma andel kvalificerade andelar i det förvärvande företaget som i det överlåtande. Det synes dock oklart om lagtexten även innefattar flera företag. Jag anser dock att flera förvärvsföretag rymms inom lagtextens lydelse.

Om förvärvaren är ett handelsbolag krävs att det endast ägs av företag. Det krävs vidare att varje företag ägs av minst samma andel kvalificerade aktier som överlåtaren. Det finns därmed ingen möjlighet att göra en helhetssyn av de ägande företagen till det förvärvande handelsbolaget, utan det måste göras en separat bedömning för varje företag. Följande exempel kan visa hur bedömningen skall ske. Om man antar att ett det överlåtande bolaget ägs till 70 procent av kvalificerade andelar krävs att varje deläggande företag i handelsbolaget till minst 70 procent ägs av kvalificerade andelar.

Värt att notera i denna paragraf är att 3 § 12 e mom. SIL inte leder till diskvalifikation. Syftet med momentet är att beskattning enligt 3:12-reglerna inte skall ske om ägaren får en lägre del av vinsten vid utdelning jämfört med ett löneuttag.

Det hade enligt min uppfattning varit relevant att här föra in en likadan regel som 26 § 4 st. underprislagen efter 27 § 1 st. Det saknas anledning att ställa upp ett krav på att andelar i det förvärvande företaget skall vara kvalificerade, om andelarna i det överlåtande företaget inte skall beskattas enligt reglerna i 3 § 12 b mom. SIL på grund av att utomstående äger en betydande andel i det överlåtande företaget.

6.3 Om överlåtaren är ett handelsbolag

Om ett handelsbolag är överlåtare, regleras det i 28 och 29 §§ underprislagen. I 28 § regleras det fall att minst en av ägarna i handelsbolaget är en fysisk person, medan 29 § gäller om enbart företag är delägare. 28 § skall alltså tillämpas om minst en fysisk person är delägare i handelsbolaget.

6.3.1 Med fysisk person som delägare

Om en fysisk person är delägare i det överlåtande handelsbolaget, leder det till att endast fysiska personer eller företag kan vara förvärvare. Är det ett företag som är förvärvare krävs att samtliga andelar i det företaget är kvalificerade. Det finns ingen möjlighet att göra någon samlad bedömning av hur ägandet i handelsbolaget ser ut, utan samtliga andelar i de

⁹⁸ Prop. 1998/99:15, s. 153.

förvärvande företagen skall vara kvalificerade om någon av delägarna är en fysisk person.

6.3.2 Med endast företag som delägare

Är det enbart företag som äger handelsbolaget, och är någon andel i något av företagen kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. Andra handelsbolag är därmed uteslutna som förvärvare, då de inte faller inom definitionen av företag i 5 och 6 §§ underprislagen: "Är förvärvaren ett företag skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget."⁹⁹ Detta illustreras med följande exempel: Om ett handelsbolag ägs av ett antal företag, som i sin tur ägs av kvalificerade andelar till följande olika kvoter 0 %, 20 %, 70 % och 100 %, kommer detta att leda till att samtliga andelar i det förvärvande företaget eller företagen måste vara kvalificerade. Utgår man från att samtliga delägare har gjort lika stora insatser och lika stor del i vinsten i handelsbolaget, kommer detta att leda till att tillgångar som vid en eventuell utdelning från företagen inte hade kommit att beskattas enligt 3:12-reglerna nu kommer att beskattas enligt dessa regler. Detta kommer att leda till en högre beskattning än vad som hade varit fallet om tillgångarna hade utskiftats till handelsbolagets delägare istället för att överlåta dem till underpris.

Vid flera företag som delägare krävs att samtliga ägs till minst samma andel kvalificerade andelar, som den största andelen kvalificerade andelar bland de företag som äger det överlåtande handelsbolaget.

6.3.3 Skillnad beroende på ägare

Skillnaden mellan de två ägaralternativen blir att om någon av delägarna är en fysisk person måste samtliga andelar vara kvalificerade i det förvärvande företaget. Om samtliga delägare, i ett överlåtande handelsbolag, är företag är det tillräckligt att andelen kvalificerade andelar i det förvärvande företaget är lika stor som den största andelen kvalificerade andelar bland det överlåtande handelsbolagets ägare.

6.4 Hur kvalifikationen vandrar nedåt i hierarkin

Enligt 30 § underprislagen så skall kvalifikation hos ägarna vandra nedåt i ägarhierarkin. Regeringen exemplifierar det hela på följande sätt "Aktiekapitalet i ett aktiebolag, D, är fördelat på 100 aktier. 30 av dessa ägs av en passiv delägare. 70 av aktierna ägs av ett moderbolag, M. Av de 100 aktierna i moderbolaget ägs 80 av aktiva delägare och 20 av passiva delägare. Av aktier i D som ägs av M skall $(0,8 \cdot 70 =)$ 56 anses kvalificerade

⁹⁹ 29 § 3 st. underprislagen.

på grund av bestämmelsen i paragrafen. Resultatet blir detsamma om M äger aktierna i D genom ett helägt aktiebolag eller ett helägt handelsbolag.”¹⁰⁰

Läser jag själva lagtexten i förhållande till detta så ställer jag mig två frågor.¹⁰¹ Vandrar kvalifikationen vidare endast om det är ett *helägt* aktiebolag eller handelsbolag som ligger emellan, och ligger handelsbolag inom definitionen av vad som avses i paragrafen?

Enligt min mening torde ordet helägt i exemplet inte vara avsett att ha någon självständig betydelse utan bara vara till för att exemplifiera. Det finns ingen anledning till att kvalifikationen inte skall vandra nedåt bara för ett mellanliggande företag inte är helägt. I exemplet har regeringen utgått från att D inte är helägt, och det torde sakna betydelse om det skjuts in ytterligare ett eller flera delägda företag. Det torde endast leda till att kvalifikationsgraden blir lägre.

Handelsbolag ryms enligt min uppfattning inte inom paragrafens användningsområde. Anledningen till denna slutsats är att paragrafen endast syftar på företag, och i begreppet ”företag” ryms inte handelsbolag, enligt 5 och 6 §§ underprislagen. Regeringens uttalande om att även handelsbolag skall leda till att kvalifikationen vandrar nedåt i ägarhierarkin är därför enligt min mening felaktigt och inte förenligt med legalitetsprincipen. Den praktiska betydelsen av denna lagstiftning kommer att begränsas till att ett handelsbolags dotterföretag inte kan förvärva tillgångar från ett företag med kvalificerade andelar oavsett ägarförhållandena i handelsbolaget.

6.5 När kvalifikationen skall ha uppstått

Kravet på kvalifikation skall vara uppfyllt i samma innehavares hand och senast under förvärvsåret. Detta leder till två frågor. Den ena frågan är vad som avses med samma innehavares hand. Den andra frågan är under vilken typ av år är det som avses. Då svaret på den första frågan kommer att ha betydelse för svaret på den andra, har jag valt att behandla dem i den ordningen.

Kravet på ”i samma innehavares hand” kan tolkas på två olika sätt. Det kan anses uppfyllt antingen genom att den fysiska person som äger förvärvaren uppfyller kvalifikationskravet eller att andelarna i det förvärvande bolaget blir kvalificerade. Uttrycket skulle kunna innefatta den situationen att en juridisk person under förvärvsåret får en ny ägare, där den nya ägarens aktivitet leder till att andelarna blir kvalificerade. En alternativ tolkning av lagtexten är att det är hänförligt till den fysiska personen som äger företaget, direkt eller indirekt, vid tidpunkten för förvärvet. Det står dock inte fysisk

¹⁰⁰ Prop. 1998/99:15, s. 275.

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

person i lagtexten, men i prop. 1998/99:15 är det uttryckt så att andelen ”blir kvalificerade i handen på en person som ägde aktierna vid tidpunkten för överlåtelsen. Detta kan ske t.ex. genom att en tidigare passiv ägare aktivt tar del i den förvärvade verksamheten.”¹⁰² Till stöd för att bedömningen skall göras utifrån fysiska personer får ”hand” läggas. Det är svårt att se att en juridisk person har någon hand att tala om. Det synes vidare svårt att tolka begreppet ”en person” som att det även skall innefatta juridiska personer. Även exemplifieringen i propositionen talar för att det är de personer som äger företaget eller handelsbolaget vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen som skall uppfylla kvalifikationskravet. Till stöd för en sådan tolkning talar vidare det faktum att 31 § underprislagen inte hänvisar till 30 § underprislagen, som reglerar kvalifikationens vandring i hierarkin. Detta skulle kunna tolkas som att kvalifikationen inte skall anses vandra nedåt vid en sådan bedömning, utan att man endast skall titta på den fysiska personen som leder till att kvalifikation uppstår.

Jag anser därmed att även om andelarna, i förvärvaren vid förvärvstidpunkten, inte är kvalificerade saknar detta betydelse under förutsättning att andelarna blir kvalificerade under förvärvarens beskattningsår. Denna uppfattning kan enligt min mening även finna stöd i 3 § 12 a mom. SIL, där en aktie skall anses kvalificerad om ägaren har varit aktiv under företagens beskattningsår.

6.6 Bevisproblematiken

Vid underprisöverlåtelsen skall det göras en bedömning av om kvalificerade andelar finns i överlåtaren eller förvärvaren. Vid en utdelning eller en eventuell senare försäljning kommer ytterligare en bedömning att behöva göras. Den första bedömningen kommer att präglas av att den skattskyldige vill uppfylla kravet på kvalificerade andelar hos förvärvaren om det krävs för att en underprisöverlåtelse skall bli tillåten. Bedömningen vid utdelningen eller försäljningen kommer att präglas av det motsatta eftersom en tillämpning av 3:12-reglerna leder till en hårdare beskattning. Den andra bedömningen kan också komma att präglas av att de faktiska förhållandena har ändrats eller att förhållandena skall bedömas annorlunda eftersom det var mer än fem år sedan som de förelåg.

6.6.1 Olika bevisintressen

För den skattskyldige finns det ett intresse av att uppfylla kraven för kvalificerade andelar för att en underprisöverlåtelse skall kunna genomföras utan att uttagsbeskattning skall ske. 3 § 12 e mom. SIL ger en möjlighet att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna om den skattskyldige visar att utomstående äger en betydande andel i företaget. Det finns vidare en regel i 26 § 4 st. underprislagen som leder till att en andel inte skall anses

¹⁰² Prop. 1998/99:15, s. 144.

kvalificerad om 3 § 12 b mom. SIL inte skall tillämpas på grund av att 3 § 12 e mom. SIL är tillämpligt.

För att 3 § 12 e mom. SIL skall vara tillämpligt krävs att utomstående äger en betydande andel i företaget och att det inte föreligger särskilda skäl mot att tillämpa 3 § 12 e mom. SIL. Enligt förarbetena till 3 § 12 e mom. SIL är det den skattskyldige som skall visa att det föreligger skäl för att regeln skall tillämpas. I prop. 1989/90:110 ges sedan exempel på vad som skall anses leda till att undantaget är tillämpligt. Det skall göras en bedömning av de olika skälen som den skattskyldige lägger fram.¹⁰³ Då det är en subjektiv bedömning kan detta enligt min uppfattning leda till att olika instanser kommer fram till olika slutsatser vid bedömningen av om utomstående äger en betydande andel i företaget.

Den skattskyldige kan efter det att konsekvenserna av en underprisöverlåtelse har fastslagits av en instans komma att sälja sina andelar och då anföra bevis för att utomstående äger en betydande andel i företaget. Detta skulle leda till att 3:12-beskattning inte skall ske. De senaste fem åren skall i och för sig beaktas vid denna bedömning, men eftersom det är en subjektiv bedömning som skall göras av domstolar och skattemyndigheter är det inget som hindrar att de gör två olika bedömningar av förhållandena. Det finns inga regler om att den första bedömningen skall ligga till grund för den andra bedömningen. Det saknas vidare regler för att en annorlunda bedömning skall leda till att uttagsbeskattning sker i efterhand. Det är dock troligt att den första bedömningen skulle kunna ha en viss bevisverkan vid den andra bedömningen.

Det skall noteras att fåmansföretag och dess ägare skall upplysa om vissa fakta i deklARATIONEN, enligt 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK). Enligt 2 kap 16 § skall fåmansföretaget i självdeklarationen lämna upplysningar om delägarnas aktieinnehav och om det förekommer olika röstvärden skall det också anges.¹⁰⁴

Det finns i och för sig regler i 5 kap. TL om skattetillägg. Dessa regler är dock endast tillämpliga om de uppgifter som den skattskyldige har lämnat är oriktiga och leder till en för låg beskattning. Det är svårt att se att den skattskyldige skall vara skyldig att lägga fram bevis för att han uppfyller kraven i 3 § 12 e mom. SIL, eftersom det leder till att han får en lägre skatt. Om den skattskyldige sedan ändrar inställning och vill uppfylla kraven i 3 § 12 e mom. SIL, finns det enligt min uppfattning inga medel att förhindra detta. Någon möjlighet att tillämpa skatteflyktslagen torde inte heller föreligga, eftersom det inte har företagits någon rättshandling som det kan bortses ifrån.¹⁰⁵

¹⁰³ Prop. 1989/90:110, s. 704.

¹⁰⁴ Tjernberg, 1999, s. 155-162.

¹⁰⁵ RSV, s. 121 f.

En intressant fråga är om detta leder till att skattemyndigheten får rätt att ompröva underprisöverlåtelsen. Möjligheten för skattemyndigheten att få göra en omprövning är att hävda att den skattskyldige har lämnat en felaktig uppgift till ledning för taxeringen, enligt 4 kap. 15 och 16 §§ TL.

6.6.2 Tidsaspekten

I flera av styckena i 3 § 12 a-e mom. SIL finns det regler om att en aktie skall anses kvalificerad i fem år från det att den upphörde att vara kvalificerad. Detta leder till ett problem eftersom en aktie kan anses kvalificerad vid underprisöverlåtelsen, men att det inte skall vara fallet vid en senare utdelning eller försäljning av aktierna.

Ett exempel på detta är 3 § 12 a mom. 1 st. 1 p. SIL där en aktie skall anses kvalificerad om aktieägaren har varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som har bedrivit samma eller likartad verksamhet under de fem beskattningsår som har föregått beskattningsåret. Det finns med andra ord en möjlighet att överlåta till underpris till ett företag som är på slutet av sin femårskarens, eftersom en viss andel av aktierna i förvärvaren kommer att vara kvalificerad. Därefter kan man överlåta utan att beskattas enligt 3:12-reglerna, eftersom aktierna inte är kvalificerade. Det är dock troligt att verksamheten i det förvärvande företaget kommer att anses som samma eller likartad, och har aktieägare eller någon närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i det överlåtande företaget kommer det att leda till att aktierna anses som kvalificerade.

Ett annat exempel är 3 § 12 e mom. SIL där man även skall beakta förhållandena under de senaste fem åren. Detta kan leda till att gamla förhållanden medför att 3 § 12 e mom. SIL inte skall tillämpas vid själva underprisöverlåtelsen, men att de vid en senare utdelning eller försäljning inte skall beaktas eftersom de ligger utanför femårsperioden.

7 Har dörren stängts för otillbörliga skatteförmåner?

I detta avslutande kapitel skall jag redogöra för i vilken utsträckning som jag anser att man har lyckats med att stänga möjligheterna för de otillbörliga skatteförmåner som man ville förhindra. Jag skall vidare visa på tveksamheter i lagtexten.

Regeringen ansåg att det främst var inom fyra områden som otillbörlig skatteförmån aktualiserades. Dessa var systemet för resultatutjämning, reavinstbeskattningen, 3:12-beskattningen och lätttnadsreglerna. Jag skall främst analysera 3:12-beskattningen och systemet för resultatutjämningen. Anledningen till att jag har valt att inte behandla de två övriga frågorna är att regeringen anser att det är tillåtet att kringgå lätttnadsreglerna, och att den anser det vara materiellt felaktigt att reavinstbeskatta en aktieägare för att det har genererats övervärden i ett företag, om det finns en förlust som uppkommer under beskattningsåret i ett annat företag.

7.1 Systemet för resultatutjämning

Ett av syftena med underprislagen är att man vill förhindra möjligheten att kvitta överskott mot ett underskott i ett annat företag utan att det föreligger koncernbidragsrätt mellan företagen. Man har lyckats med att förhindra att man överlåter tillgångar till ett företag med underskott. Detta sker genom 21-24 §§ underprislagen. Det finns dock en möjlighet att överlåta till ett företag eller en fysisk person om det eller den avstår från att utnyttja sitt underskottsavdrag, enligt 25 §. Är det däremot ett förlustföretag som överlåtes regleras det i underskottslagen.

Föreligger koncernbidragsrätt, enligt 2 § 3 mom. SIL, finns det ingen anledning att ställa upp några ytterligare krav då man ändå hade kunnat överföra tillgångar, och det har inte heller gjorts i lagtexten. Man har vidare valt att tillåta att hela verksamheten eller en verksamhetsgren överlåts till underpris, även om koncernbidragsrätt inte föreligger. Med hela verksamheten avses att det är ett företags samtliga tillgångar som överlåts. Rekviritet verksamhetsgren är dock inte särskilt väldefinierat, utan kommer att få avgöras av rättspraxis. Enligt lagtexten är det en del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas, med undantag för kontanta medel eller värdepapper som kan ingå i en rörelse. Det viktiga är dock att den avskilda verksamheten är lämplig att bedriva som en självständig verksamhet. Det kravet kommer antagligen att vara något lägre än de tidigare kraven på organisatoriska skäl, eftersom det enligt förarbetena är tillåtet att överlåta ett fartyg vilket inte var fallet enligt tidigare praxis, se RÅ 1989 ref. 119. Kravet på verksamhetsgren är alltid uppfyllt om förvärvaren, efter förvärvet, men under beskattningsåret, äger näringsbetingade andelar i det överlåtna

företaget. Kravet på näringsbetingad andel skall bedömas enligt 7 § 8 mom. 3 st. a) eller b) SIL. Det kan uppfyllas genom ett 25-procentigt innehav eller ett verksamhetsbetingat innehav.

För att förhindra att koncernbidragsreglerna kringgås har det införts ett förbud mot att överlåta enstaka tillgångar under ett beskattningsår. Det finns dock en möjlighet att göra en överlåtelse av en enstaka tillgång, men det krävs då två beskattningsår för att åstadkomma det hela. Det kan börja med att överlåtaren bildar ett nytt aktiebolag. Det är viktigt att det är ett företag som inte har bedrivit verksamhet tidigare, för att koncernbidragsrätt skall uppkomma omedelbart, enligt 2 § 3 mom. c) SIL. Då koncernbidragsrätt föreligger kan det överlåtande företaget överföra vilka tillgångar det vill till det nystartade företaget. Det krävs dock enligt 2 § 3 mom. b) att förhållandet har bestått under hela beskattningsåret. Beskattningsåret efter koncernbidraget kan sedan överlåtaren sälja det nystartade företaget till förvärvaren.

Förvärvaren kommer att förvärva hela det nystartade företaget, vilket leder till att en underprisöverlåtelse är tillåten enligt 20 § underprislagen. Även om skattemyndigheten skulle anse att detta inte är fallet, till exempel på grund av att de anser att det är en enstaka tillgång, kommer en underprisöverlåtelse att kunna äga rum eftersom förvärvaren kommer att äga näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget.

Efter att överlåtelsen har skett kan förvärvaren absorbera det nystartade företaget genom en fusion i enlighet med lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen). Med fusion avses att ett företags samtliga tillgångar, skulder och övriga förpliktelser övertas av ett annat företag. Det överlåtande företaget skall även upplösas utan likvidation, enligt 4 § fusionslagen. I 9 § finns villkoren för att omedelbar beskattning skall underlåtas. Dessa krav är att det överlåtande och förvärvande företaget skall vara skattskyldiga i Sverige före respektive efter fusionen, beskattningsåret får inte överstiga arton månader och om inte ägaren äger samtliga aktier skall fusionsvederlag betalas till övriga aktieägare. Om man uppfyller dessa krav, leder det till att förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation.

7.2 Kravet på kvarstående kvalifikation

Man har valt att införa regler för att förhindra att reglerna för beskattning enligt 3:12-reglerna undviks. Detta sker genom att det har införts särskilda krav på förvärvaren, regler om när kvalifikationen skall ha uppstått och regler för hur kvalifikationen skall anses vandra nedåt i hierarkin, i 26-31 §§ underprislagen.

Det är inte klart om takregeln gäller ett företag eller totalt för en närstående-krets. I prop. 1998/99:15 menar regeringen att det genom en underpris-

överlåtelse är möjligt att gemensamt för en närståendekrets använda sig av takregeln.

7.2.1 Kravet på förvärvaren

För att förhindra att beskattning enligt 3:12-reglerna undviks har det, i 26-29 §§ underprislagen, införts krav på vem eller vilka som får vara förvärvare och hur företaget eller handelsbolaget skall ägas. Generellt sett tycker jag att det är fel att man har ett så strängt krav på kvalifikation hos förvärvaren när det viktigaste är att principerna för beskattning enligt 3:12-reglerna uppfylls. Detta tillsammans med den beloppsbegränsning som finns i form av takregeln, som leder till en begränsning av det belopp som beskattas enligt 3:12-reglerna, bör enligt min uppfattning leda till en förändring av lagstiftningen. Det är enligt min åsikt tillräckligt att beskattning sker för ett belopp som motsvarar 100 basbelopp i tjänst. Om en tjänstebeskattning motsvarande 100 basbelopp sker tycker jag att saknas anledning att ställa upp ett krav på kvalifikation hos förvärvaren.

I 26 § 4 st. har man enligt min uppfattning infört en onödigt stycke. Jag anser att det inte finns något tillfälle när 3 st. är uppfyllt samtidigt som 3 § 12 e mom. SIL är tillämpligt. För att 3 § 12 e mom. SIL skall vara tillämpligt krävs att en utomstående äger en betydande andel i företaget. Dessa aktier skall dock inte anses som kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL. Det borde därmed vara tillräckligt att bibehålla kravet på att samtliga andelar i det förvärvande företaget skall vara kvalificerade.

Det hade enligt min mening varit bättre att placera 26 § 4 st. efter 27 § 1 st. i underprislagen. Med tanke på syftet bakom kravet på kvarstående kvalifikation, att man inte skall undgå 3:12-beskattning, är det rimligare att inte uppställa något krav på att aktierna i det förvärvande bolaget skall vara kvalificerade, om 3 § 12 e mom. SIL är tillämpligt på en försäljning av aktierna i överlåtaren. Det finns ingen anledning till att en underprisöverlåtelse skall leda till att 3:12-reglerna tillämpas på förvärvaren, om de inte skulle ha tillämpats vid en försäljning av andelarna i det överlåtande företaget.

Den skattskyldige kommer att ha olika intressen av att lägga fram bevisning vid de bedömningar i förhållande till 3 § 12 e mom. SIL som skall göras. Vid en underprisöverlåtelse kommer den skattskyldige vara intresserad av att inte lägga fram bevis som skulle leda till att 3 § 12 e mom. SIL skall vara tillämpligt, eftersom det leder till att en underprisöverlåtelse inte kan äga rum utan beskattningskonsekvenser. Detta intresse kommer dock att vända vid en senare utdelning eller försäljning av aktierna. En tillämpning av 3 § 12 e mom. SIL kommer att leda till att någon beskattning enligt 3:12-reglerna inte skall ske, vilket den skattskyldige kommer att vara intresserad av. Om det nu skall finnas någon regel om betydelsen av 3 § 12 e mom. SIL i underprislagen, måste det införas en regel med innebörden att den bedömning som sker vid underprisöverlåtelsen skall ligga till grund för den

bedömning av kvalifikationskravet som sker vid en senare utdelning eller en eventuell överlåtelse. Ett alternativ till en sådan reglering är att en annorlunda bedömning leder till att uttagsbeskattning sker i efterhand. Det första alternativet är att föredra, eftersom det andra alternativet leder till ett ökat kontrollbehov hos skattemyndigheterna.

Handelsbolagen särregleras vid underprisöverlåtelser. Orsaken till detta är särregleringslagen, som innehåller särskilda regler för avyttring av handelsbolagsandelar. Lagen syftar till att förhindra ett förfarande där delägarna under beskattningsåret säljer sin handelsbolagsandel för att kapitalbeskattas och för att därigenom undvika att beskattas i inkomst av näringsverksamhet. Lagen leder under vissa förutsättningar till att en viss del av vinsten skall tas upp som inkomst av aktiv näringsverksamhet. Jag tycker att det hade varit lämpligare att ändra i särregleringslagen för att kunna tillåta handelsbolag att förvärva till underpris, än att införa en särreglering i underprislagen. Att införa hårdare krav på handelsbolagen leder till en icke önskvärd begränsning av möjligheterna att expandera verksamheten, eftersom ombildning av en enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag kommer att utlösa beskattning.

7.2.2 Hur kvalifikationen sprider sig nedåt

Eftersom syftet med reglerna är att man inte skall kunna undvika beskattning enligt 3:12-reglerna, finns det ingen anledning att inte tillåta underprisöverlåtelser om fortsatt beskattning enligt 3:12-reglerna säkerställs. Man har därför infört en regel i 30 § underprislagen om att förvärvaren skall anses kvalificerad i den utsträckning som det finns kvalificerade aktier i de företag som äger förvärvaren. Detta leder till att man måste göra en översyn av alla företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget. Regeringen anser att det inte spelar någon roll om det skjuts in andra helägda företag eller handelsbolag i denna kedja.¹⁰⁶ Jag delar inte regeringens uppfattning, eftersom jag anser att det saknar betydelse om det inskjutna företaget eller handelsbolaget är helägt och att handelsbolag inte ryms inom definitionen av företag. Att ett företag i kedjan inte är helägt torde endast få som effekt att kvalifikationsgraden tunnas ut ytterligare. Att handelsbolag inte ryms inom definitionen av företag följer av 5 och 6 §§ underprislagen. Det praktiska betydelsen av detta skall dock inte överdrivas, även om den leder till att handelsbolags dotterföretag inte kan förvärva tillgångar från företag som ägs av kvalificerade aktier eller enskild näringsverksamhet oavsett ägarförhållandena i handelsbolaget.

7.2.3 När kvalifikationen skall ha uppstått

Kvalifikationskravet skall ha uppstått under det beskattningsår som överlåtelserna sker. Vidare krävs att kvalifikationskravet blir uppfyllt i samma innehavares hand. Detta rekvisit syftar enligt min uppfattning till att de

¹⁰⁶ Prop. 1998/99:15, s. 275.

andelar som finns i det förvärvande företaget senast under sitt beskattningsår måste bli kvalificerade. Kvalifikationskravet skall uppfyllas av den eller de ägare som ägde det förvärvande företaget eller handelsbolaget vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen.

7.2.4 Ny tolkning av takregeln

I litteraturen har så gott som samtliga författare utgått från att takregeln i 3 § 12 b mom. 5 st. SIL skall gälla för ett och samma företag.¹⁰⁷ Det har med andra ord i så fall inte funnits någon möjlighet att lägga ihop en närstående-krets försäljningar av kvalificerade andelar för att gemensamt utnyttja takregeln. Det är väl i och för sig diskutabelt om det inte skall finnas någon möjlighet till undantag, om det är en och samma fysiska person som har arbetat upp vinsterna i olika företag. Avsaknaden av en sådan regel skulle kunna strida mot neutralitetsprincipen, då beskattningen blir hårdare beroende på att den skattskyldige har valt att bedriva verksamheten i olika fåmansföretag istället för i ett enda.

Regeringens och Företagsskatteutredningens uppfattning är att det inte strider mot syftet bakom 3:12-reglerna att man anlägger ett gemensamt synsätt på en närståendekrets samlade innehav, genom att med underprisöverlåtelser lägga ihop reavinsterna för att gemensamt kunna utnyttja takregeln. Detta är en ny tolkning som kommit till uttryck av 3:12-reglerna och frågan är om detta leder till en ny tolkning av takregeln. Helt klart är att en underprisöverlåtelse inte borde kunna angripas med skatteflyktslagen med motiveringen att det strider mot lagstiftningens syfte. En ny tolkning av 3:12-reglerna kan dock komma att få effekt för alla de försäljningar som har skett de senaste fem åren, eftersom det är inom den tiden som den skattskyldige får begära omprövning av sin taxering.

För regeringens ståndpunkt talar egentligen själva lagtexten, där endast kvalificerad andel står omnämnd. Det finns inget krav på att det skall vara i ett och samma företag. Det som talar för att det skall vara i ett och samma företag är ett förarbetsuttalande i prop. 1990/91:54, som legat till grund för den tolkning som den eniga litteraturen har gjort. Det uttalande som regeringen gör, i prop. 1998/99:15, skall endast tillmätas betydelse som doktrin. Uttalandet skall inte ges tyngden av förarbete eftersom den kommenterar en annan lagtext.

En förändrad tolkning av gällande rätt där takregeln gäller för aktieägaren och dennes närståendekrets utan något krav på att det skall vara i ett och samma företag leder till ett nytt rättsläge, som kan komma att medföra ett antal omprövningsärenden. Detta nya läge innebär att en fysisk person, som är närstående med någon som har sålt kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag, kan åberopa takregeln och få en del av den reavinst som har

¹⁰⁷ Se RSV, s. 1249, Tjernberg, s. 85 f., Båvall s. 157, Söderholm och Grosskopf, s. 98 f. och GRS s. 3:48 Si (supplement 14, jan 1997).

beskattats som tjänst omklassificerad till kapitalinkomst. Jag anser dock inte att regeringens uttalande i prop. 1998/99:15 skall leda till en ny tolkning av takregeln, utan att det endast skall ses som en möjlighet att genom en underprisöverlåtelse kunna utnyttja takregeln för flera fåmansföretag oavsett om de har samma ägare eller inte.

7.3 Slutsats

Lagstiftningen har lyckats förhindra en del av de skatteförmåner som var avsedda. Trots att regeringen anser att beskattningen är likvärdig mellan olika verksamhetsformer tar den inte steget fullt ut, utan en fortsatt särreglering av handelsbolagen sker. Det har dock öppnats en möjlighet att gemensamt använda takregeln för en närståendekrets. Det finns fortfarande ett stort behov av klargörande rättsfall, främst avseende gränsdragningen mellan en verksamhetsgren och en enstaka tillgång. Lagtexten skulle också behöva vissa klargöranden och även redigeringar, exempelvis 26 § 4 st. i underprislagen, som borde strykas, införande av en generell regel om vad som händer när 3 § 12 e mom. SIL är tillämpligt och ett klargörande av vad som avses med näringsbetingade andelar i 12 § 2 st. underprislagen.

Källförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Proposition 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m.

Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Proposition 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Proposition 1992/93:151 om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Proposition 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Proposition 1994/95:52 Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Proposition 1995/96:168 Inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser för aktiekapitalets storlek.

Proposition 1996/97:45 Lättnad i ägarbeskattningen i små och medelstora företag.

Proposition 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning.

Skatteutskottets betänkande 1998/99:SkU5 Omstruktureringar och beskattning.

SOU 1975:54 Fåmansbolag.

SOU 1989:2 Beskattning av fåmansföretag översyn av 1976 års lagstiftning.

SOU 1997:2 Inkomstskattelag.

SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning.

SOU 1998:116 Stoppreglerna.

Litteratur

Båvall, Bertil, Fåmansföretag, Göteborg, 1995.

Bergström, Sture, Tolkning och tillämpning av skattelag, Skattenytt 1997 s. 351 f.

Bokföringsnämndens rekommendation R9, om Redovisning av rörelsegrenar m.m., jämte revidering från december 1996.

Ekman, Gösta, Berglöf, Sigvard, Gustafson, Arne och Tivéus, Ulf, GRS Skattehandbok – 1990 års skattereform, del 3, Stockholm 1996, [cit. GRS].

Grosskopf, Göran, Beskattning av fåmansföretag, Skattenytt 1998 s. 339 ff.

Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar, Det svenska skattesystemet, 11 uppl., 1998.

Johansson, Gunnar, Underprisöverlåtelser, Svensk Skattetidning 1998 s. 966 ff.

Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Remiss: Betänkandet (SOU 1998:1) Omstruktureringar och beskattning, J Ä 1 97/98.

- Kedner, Gösta och Roos, Carl Martin, Aktiebolagslagen, del II, jämte Bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut med kommentar, 4 uppl., Lund, 1991.
- Kedner, Gösta, Former för koncerninterna vinstöverföringar, 1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 1985.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1 och 2, 7 uppl., Lund, 1999 [cit. LLMS].
- Mattsson, Nils, Beskattning av handelsbolag, 9 uppl., Stockholm, 1994.
- Mattsson, Nils, Nya regler vid avyttring av handelsbolagsandel, Skattenytt 1993 s. 2 ff. [cit. Mattsson, 1993].
- Nial, Håkan, Handelsbolagsrätt, 7 uppl., Göteborg, 1994.
- Peczenik, Aleksander, Aarnio, Aulis och Bergholtz, Gunnar, Juridisk argumentation – en lärobok i allmän rättslära, Lund, 1990.
- Pelin, Lars, Några funderingar kring uttagsbeskattningen, Skattenytt 1994 s. 486 ff.
- Pelin, Lars, Överlåtelse av företag, Lund, 1993 [cit. Pelin, 1993].
- Riksskatteverket,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering, Del 1 och 2, 1998 [cit. RSV].
- Riksskatteverket,Handledning för taxeringsförfarandet, 1996 [cit. RSV, 1996].
- Rodhe, Knut, Aktiebolagsrätt, uppl. 18:1, Stockholm, 1999.
- Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, Den nya fåmansföretags beskattningen, Malmö, 1993.
- Tjernberg, Mats, Beskattning av Fåmansföretag, 4 uppl., Lund, 1998.
- Tjernberg, Mats, Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., Uppsala, 1999 [cit. Tjernberg, 1999].
- Tärnberg, Ann, Överklagande & Skatter – så umgås du med skattemyndigheten, Uddevalla, 1997.
- Wiman, Bertil, Koncernbeskattning, 3 uppl., Uppsala, 1995.
- Wennergren, Bertil, Följdändring enligt 4:17 NTL i ljuset av 105 § GTL, Svensk Skattetidning 1992 s. 117 ff.

Övriga källor

- Intervju med Klas Svanberg, verksam som Skattekonsult vid Ernst & Young i Malmö.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1980 s. 642 I och II

NJA 1995 s. 742

Regeringsrätten

RÅ 1985 Aa 208

RÅ 1989 ref. 119

RÅ 1992 ref. 56

RÅ 1993 not. 537

RÅ 1997 ref. 48 I och II

Regeringsrättens dom den 26 april 1999, mål nr 7708-1997