

Peter Nilsson

Begreppet verksamhetsgren – ett verkligt tolkningsproblem

I samband med olika omstruktureringar och generationsskiften inom näringslivet aktualiseras ofta frågan om det är en verksamhetsgren som överläts. I denna artikel diskuteras utifrån hittills publicerade förhandsbesked innebörden av begreppet verksamhetsgren och om det går att finna några riktlinjer som hjälp vid tillämpningen. Dessutom har EG-domstolen i en dom diskuterat innebörden av begreppet. Frågan är om denna påverkar hittillsvarande praxis på området.

1 Inledning

Eleonor Alhager har i Skattenytt nr 12 2002 diskuterat begreppet verksamhetsgren och dess nuvarande och framtida tillämpning i svensk rätt. Därefter har Niclas Virin i Skattenytt nr 4 2003 fortsatt diskussionen om än utifrån en annan dimension. Niclas Virin anser nämligen att problemen kring tolkning av begreppet verksamhetsgren är både onödiga och konstruerade. Avslutningsvis kan nämnas att Ulf Nilsson och Carl-Magnus Ugglar har i svensk Skattetidning nr 4 2003 diskuterat begreppet verksamhetsgren respektive del av verksamhet vid underprisöverlåtelser.

Vad man kan konstatera är att lagstiftningen om olika omstruktureringssituationer är både svårtillgänglig och komplicerad. Därför är det viktigt att den penetreras och diskuteras i olika sammanhang. Detta gäller i allra högsta grad frågan om hur begreppet verksamhetsgren skall preciseras och avgränsas.

Detta begrepp har betydelse för både underprisöverlåtelser¹ och verksamhetsavyttringar². Betydelsen torde ha ökat genom de nya reglerna om skattefri överlåtelse av näringsbetingade andelar och då tänker jag framför allt på möjligheten att packetera tillgångar. Vidare kommer det att få en avgörande betydelse för generationsskifte av företag. Regeringen har nämligen föreslagit att begreppet verksamhetsgren införs i arvs- och gåvoskattelagen.³ Vidare vållar begreppet ofta problem i den praktiska hanteringen.⁴ Problemet omfattning vidimeras också av Niclas Virin som anger att Skatterättsnämnden har "haft att ta ställning till begreppet verksamhetsgren ett antal gånger."⁵

I samband med olika omstruktureringar diskuteras ofta om det är tillräckligt om en viss mängd tillgångar överläts eller om det som överläts måste vara en geografisk avskiljbar enhet eller liknande. För de skattskyldiga som skall göra en omstrukturering och som måste tillämpa regeln är det otillfredsställande om det inte klart går att utreda inom vilka ramar man kan arbeta. Begreppet verksamhets-

¹ Se 23 kap. IL.

² Se 38 kap. IL.

³ Se prop. 2003/04:17 och SOU 2002:52 del 2, s. 27 f. och 235 f.

⁴ Detta kan vidimeras inte bara av mig utan även av Bo Svensson, se Skattenytt 2003 nr 4 s. 264.

⁵ Skattenytt nr 4 2003, s. 257.

gren infördes år 1999 och sedan dess har mycket vatten hunnit rinna under broarna, bl.a. finns det ett antal lämnade förhandsbesked och dessutom en dom från EGD.⁶

Avsikten med denna artikel är att se om det utifrån den hittillsvarande tillämpningen i praxis går att utkristallisera en metod för att avgöra om det som överlåts är en verksamhetsgren eller inte. Härvid utgör förutom lagtext och förarbeten Regeringsrättsdomar och ett antal förhandsbesked grunden för analysen.⁷ Eftersom det delvis är fråga om implementering av ett direktiv måste även hänsyn tas till EG-rätten. Fråga är således om den svenska regleringen och tillämpningen är förenlig med fusionsdirektivet.

2 Begreppet verksamhetsgren i inkomstskattelagen

2.1 Inledning

Innan IL infördes definierades begreppet verksamhetsgren på två olika ställen, dels i lagen om underprisöverlåtelser och dels i lagen om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. Två lagar som reglerade olika transaktioner och som hade olika utgångspunkter.⁸ Anmärkas kan att ordalydelsen var densamma i de båda lagarna.

I IL finns endast en generell och allmänt gällande definition av begreppet verksamhetsgren. I 2 kap. 25 § IL anges:

”Med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.”

Vidare definieras begreppet rörelse i 2 kap. 24 § IL som

”...annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.”

För att överlåtna tillgångar skall kunna konstituera en verksamhetsgren krävs enligt 2 kap. 25 § IL att de räknas till en rörelse. Detta torde gälla såväl före som efter överlåtelser. Bedömningen av om överlåtna tillgångar utgör en verksamhetsgren måste således ha sin utgångspunkt i överlåtarens förhållanden, d.v.s. ett överlåtareperspektiv. Tillgångarna skall ingå i dennes rörelse. Avgörande är härvid hur överlåtare använder de tillgångar som skall eller har överlåtit. Av betydelse är även en förvärvares användning. Tillgången måste även ingå i en förvärvares rörelse.

Det kan diskuteras vilken betydelse det har i detta sammanhang om en tillgång ingår i en rörelse eller inte. Såvitt jag kan se behövs bestämmelsen framför allt för att avgränsa sådana tillgångar som ur inkomstskatterättslig synvinkel hänförs till kapitalförvaltning.⁹ Överlåts sådana tillgångar utan ersättning eller mot ersättning

⁶ C-43/00.

⁷ Jag har gått igenom de förhandsbesked som publicerats från år 1999 till dags datum i Skattenytt, Svensk Skattetidning och på RSV:s hemsida. Vissa av förhandsbeskeden har refererats i så kort form att det inte varit möjligt att dra några slutsatser. Dessa har utelämnats.

⁸ Se vidare nedan avsnitt 4.2.

⁹ Ett företags ”överlikviditet” är exempel på tillgångar som inte räknas till rörelsen, d.v.s. sådana tillgångar som inte ingår i den egentliga näringsverksamheten, jfr RÅ 2001ref. 6 och prop. 2002/03:96, s. 99.

som understiger marknadsvärdet kommer uttagsbeskattning alltid att ske. Såvitt gäller underprisöverlåtelse av andelar i ett företag finns ett undantag från detta om andelarna är näringsbetingade hos förvärvaren.¹⁰

När det sedan gäller begreppet verksamhetsgren anfördes i förarbetena:

”Med ”verksamhetsgren” bör förstås sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet. Med denna definition kan t.ex. verksamhet som är knuten till ett företag utgöra en verksamhetsgren.”¹¹

”Det finns dock skäl att något förtydliga begreppet ”verksamhetsgren”. Med den föreslagna definitionen kan t.ex., som utredningen anger, i fråga om ett rederi med flera fartyg verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt...”¹²

Som det uttrycks i litteraturen torde det sakna betydelse om tillgångarna utgör en särskild rörelse eller om de integreras i en redan igångvarande verksamhet hos den nye ägaren. Det avgörande är istället att någon efter en överlåtelse skall kunna bedriva näringsverksamhet på ett ändamålsenligt sätt med enbart den förvärvade egendomen. Bedömningen bör således ske på helt objektiva grunder utan hänsyn till hur tillgången de facto kommer att utnyttjas hos förvärvaren eller hur de använts hos överlåtaren. Det viktiga är att egendomen lämpar sig för att utgöra en självständig rörelse hos någon, d.v.s. någon skall kunna bedriva verksamhet med de förvärvade tillgångarna. Denna någon måste rimligen vara en förvärvare.¹³

2.2 Begreppet verksamhetsgren i praxis

2.2.1 Inledning

Lagstiftningen har nu varit gällande i snart fem år. Som angavs i inledningen ger den i många fall upphov till tillämpningsproblem. Detta speglas också i det faktum att antalet förhandsbesked är många. Beträffande sedvanlig inkråmsöverlåtelse har Regeringsrätten ännu inte prövat om det varit fråga om överlåtelse av en verksamhetsgren. Däremot har Regeringsrätten prövat frågan om enbart aktier eller andelar i kommanditbolag och handelsbolag kan anses utgöra en verksamhetsgren. Jag har begränsat framställningen till frågor kring inkråmsöverlåtelse och vad som kan jämföras med sådan.

2.2.2 Inkråmsöverlåtelse

I RÅ 2000 not 86 var det fråga om att dela upp AB X utbildningsverksamhet som bedrevs i två olika lokaler. Detta skulle gå till på så sätt att verksamheten knuten till en av utbildningslokalerna skulle överlätas till Nya AB. Överlåtelsen skulle ske dels genom att tillgångar såldes till Nya AB för belopp motsvarande tillgångarnas skattemässiga värden och dels genom att vissa tillgångar, inklusive likvida medel, skulle överlätas utan vederlag till Nya AB. Utan någon egentlig kommentar ansåg

¹⁰ 23 kap. 7 § IL.

¹¹ SOU 1998:1 s. 162 f.

¹² Prop. 1998/99:15 s. 138 f.

¹³ Se bl.a. Christer Silverberg, Skattenytt 1999, s. 513, respektive min och Urban Rydins artikel i samma nummer, s. 481. Motsvarande uppfattning har numera framförts av Ulf Nilsson och Carl-Magnus Ugglå, Svensk Skattetidning 4/2003.

Skatterättsnämnden att de tillgångar som hade överlåtits var att betrakta som en verksamhetsgren. Förhandsbeskedet överklagades inte i denna del.

Med tanke på att det var uppenbart att oberoende av vem som förvärvade överlåtna tillgångar kunde denne bedriva en självständig utbildningsverksamhet är det svårt att dra några längre gående slutsatser av detta förhandsbesked.¹⁴

Sökanden i förhandsbeskedet den 16 mars 1999¹⁵ som framställde och marknadsförde bl.a. system och lösningar inom IT-området avsåg att antingen avyttra externt eller börsintroducera den IT-verksamhet som var inriktad på bank- och finansmarknaderna. Verksamheten skulle dock först överlåtas till underpris till ett nybildat aktiebolag. Skatterättsnämnden konstaterade utan närmare motivering att de i ärendet lämnade uppgifterna får anses ge vid handen att den verksamhet som skall överlåtas utgör en verksamhetsgren.

I förhandsbeskedet den 23 juni 1999¹⁶ skulle ett bolag som bedrev byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning delas upp i två självständiga delar. För ändamålet bildades ett nytt bolag, vartill tillgångar i form av kontanter, maskiner, inventarier och fastigheter vederlagsfritt skulle överlåtas. Skatterättsnämnden anförde kort och gott att den avskilda verksamheten uppfyller kraven för att lämpa sig för att avskiljas till en självständig rörelse enligt 12 § UPL.

I ett förhandsbesked från den 24 februari 2000¹⁷ bedrev sökandebolaget tillverkning och försäljning av möbler. Avsikten var att tillverkningen skulle avskiljas och föras över till NYA AB. Fråga var bl.a. om tillverkningsenheten lämpade sig för att avskiljas till en självständig rörelse enligt 12 § UPL. Även om Skatterättsnämnden inte besvarade frågan är deras resonemang i beslutet intressant. Nämnden angav:

”Förutsättningarna under vilka NYA AB har att bedriva tillverkningen åt sökandebolaget har dock inte närmar presenterats. Det framgår inte heller om den verksamheten skulle kunna bedrivas på det tilltänkta sättet även under andra ägarförhållande.”

Intressant är att nämnden först har ett förvärvarperspektiv vid sin bedömning. Därefter ställer nämnden frågan om någon annan – förmodligen inte närstående – skulle kunna bedriva samma verksamhet. Härigenom tydliggörs att det är någon förvärvare som skall kunna bedriva verksamheten. Bedömningen skall således göras på objektiva grunder.

I ett annat inte överklagat förhandsbesked från den 7 september 2000¹⁸ var fråga om två bröder som bedrev jordbruk och markskötsel. Avsikten var att tidigare ägare till underpris skulle överlåta den bedrivna verksamheten till ett aktiebolag. Då aktiebolaget inte kunde påräkna förvärvstillstånd skulle fastigheten behållas i enskild ägo. Nämnden ansåg att så kunde ske utan uttagsbeskattning och anförde:

”Den prövning som sökandena har aktualiserat är om det villkor för underlåten uttagsbeskattning som hänför sig till att överlåtelsen måste avse hel verksamhet eller en verk-

¹⁴ Eleonor Alhager åberopar däremot detta förhandsbesked som stöd för att en geografisk enhet kan anses som en sådan avskiljbar del som kan utgöra en verksamhetsgren. Detta gäller emellertid endast om själva verksamheten, d.v.s. personal, kunder och liknande följer med i överlåtelsen, Skattenytt 2002 s. 675.

¹⁵ Stefan Ersson, Skattenytt 1999, s. 597.

¹⁶ Stefan Ersson, Skattenytt 1999, s. 598.

¹⁷ RSV:s rättsfallsprotokoll 9/00.

¹⁸ RSV:s rättsfallsprotokoll 29/00.

samhetsgren är uppfyllt även om bolaget inte kommer att förvärva den fastighet på vilken jordbruket bedrivs. --- Det framstår inte som annat än att det är möjligt för bolaget att bedriva den förvärvade jordbruksdriften på ett ändamålsenligt och självständigt sätt även om bolaget inte äger den jordbruksfastighet på vilken verksamheten bedrivs utan i stället arrenderar densamma. Anledning saknas därför att göra annan bedömning än att det aktuella villkoret för underlåten uttagsbeskattning är uppfyllt.”

I detta förhandsbesked gör Skatterättsnämnden en bedömning av om förvärvaren kan bedriva ifrågavarande verksamhet. Således synes nämnden ha valt ett förvärvarperspektiv. Nämnden tar däremot inte direkt upp den aspekten att övertagna tillgångar objektivt sett skall kunna konstituera en rörelse hos någon. Å andra sidan synes förvärvaren ha varit ett nybildat aktiebolag. Därmed finns inte skäl att tro annat än att frågan har behandlats indirekt allra helst då nämnden fört ett sådant resonemang i det ovannämnda förhandsbeskedet.

I ett förhandsbesked den 1 november 2000¹⁹ skulle ett företag som bedrev tillverkning och handel med plastartiklar delas upp mellan de två ägarfamiljerna. Bl.a. skulle en driftfastighet och diverse maskiner för plasttillverkning överlåtas till ett nybildat bolag, NYAB. Skatterättsnämnden angav att det ”framstår mot denna bakgrund som att NYAB kan på ett ändamålsenligt och självständigt sätt bedriva den övertagna verksamheten”.

I ett förhandsbesked den 12 juni 2001²⁰ skulle en skattskyldig överlåta två av sex fastigheter, som samtliga utgjorde lagertillgångar, till ett aktiebolag. Skatterättsnämnden ansåg att den avskilda verksamheten hade avseende ägande och förvaltning av de två fastigheterna sådan omfattning att det på objektiva grunder framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt. Nämnden ansåg att det förhållandet att det förvärvande bolaget redan ägde fastigheter inte påverkade bedömningen.

Skatterättsnämnden gör även i detta fall en objektiv bedömning av om en förvärvare kan bedriva en självständig verksamhet med enbart överlåtna tillgångar.

Härutöver har Skatterättsnämnden lämnat ett antal olika förhandsbesked som gällt frågan om en eller flera fastigheter kan utgöra en verksamhetsgren. I samtliga fall synes nämnden ha ansett så vara fallet.

2.2.3 Andelsöverlåtelse

Förutsättningarna i RÅ 2001 not 24 var att X AB ägdes av Y AB. X AB ägde i sin tur 20,38 procent av andelarna i det finska bolaget Z AB. X AB skulle överlåta sina andelar i Z AB till Y AB till underpris. Den fråga som den skattskyldige önskade svar på var om X AB:s innehav om 20,38 procent i det finska företaget Z AB var att anse som ett led i rörelsen och därmed att anse som verksamhetsgren. Efter att ha redogjort för lagreglerna gjorde Regeringsrätten följande uttalande.

”Ordalagen talar för att värdepapper inte i sig kan utgöra en verksamhetsgren enligt första stycket. Stöd för denna tolkning kan hämtas från ett propositionsuttalande som gjordes i det lagstiftningsärende varigenom bestämmelserna infördes (prop. 1998/99:15 s. 287, uttalandet avsåg likalydande bestämmelser i 8 § andra stycket lagen, 1998:1603, om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser). Av förarbetena till bestämmelserna i 12 § första stycket UPL kan inte utläsas att avsikten varit att dessa

¹⁹ Peter Kindlund, Skattenytt 2001, s. 73.

²⁰ Peter Kindlund, Skattenytt 2001, s. 536–537.

skulle ges en annan innebörd än den nu angivna (se a. prop. s. 138 f. och bet. 1998/99:SkU5 s. 20; jfr prop. 1999/2000:2 s. 44 f.). – Regeringsrätten finner mot denna bakgrund att en verksamhetsgren enligt 12 § första stycket UPL inte kan utgöras av enbart värdepapper.”

Det är noterbart hur frågeställaren formulerar sin fråga. Först vill denne ha svar på frågan om X:s innehav av andelar i Z AB utgör ett led i sin rörelse. För att en eller flera tillgångar skall anses vara en verksamhetsgren krävs nämligen att de ingår i överlåtarens rörelse. Med rörelse avses annan tillgång än innehav av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen räknas innehavet dock till rörelsen. I detta fall kan mycket väl X AB:s innehav av andelar i Z AB vara ett led i rörelsen. Först när denna fråga besvarats jakande är det relevant att gå vidare till nästa frågeställning, nämligen om överlåtna tillgångar utgör en verksamhetsgren.

I detta fall går Regeringsrätten direkt på fråga två. Detta kan inte tolkas på annat sätt än att domstolen anser att överlåtarens innehav var ett led i rörelsen. Som framgår av citatet konstaterar Regeringsrätten kort och gott att enbart värdepapper inte kan konstituera en verksamhetsgren. Som stöd för detta söker domstolen ledning bl.a. i ett propositionsuttalande som ursprungligen avsåg en helt annan lag som reglerar helt andra transaktioner, nämligen verksamhetsavyttringar. Detta måste betecknas som intressant ur lagtolkningssynvinkel. När man finner stöd i andra förarbeten än de som direkt legat till grund för tillämplad bestämmelse måste det finnas speciella omständigheter, exempelvis som i detta fall att det var fråga om ett och samma lagstiftningsärende. Det är dock tveksamt om lagstiftaren haft underprisöverlåtelser för ögonen när ifrågavarande förarbetsuttalande gjordes. Därtill kan anmärkas att reglerna om andelsbyten inte blir tillämpliga om det är fråga om en underprisöverlåtelse.

Även när man prövar ifrågavarande andelsöverlåtelse på det synsätt som man synes ha när det gäller sedvanliga inkråmsöverlåtelser – att bedömningen skall göras utifrån ett förvärvarperspektiv – kommer jag till samma slutsats som Regeringsrätten. En förvärvare kan inte på objektiva grunder bedriva en självständig rörelse med enbart förvärvade andelar. Innehav av endast dotterbolagsaktier måste betecknas som kapitalförvaltning. Detta torde gälla även om innehavet av andelarna är näringsbetingat enligt 24 kap. 13–16 §§ IL.²¹ Om andelarna överlåts tillsammans med andra tillgångar och den samlade tillgångsmassan kan utgöra en verksamhetsgren är ifrågavarande villkor däremot uppfyllt.

Regeringsrätten har relativt nyligen haft att ta ställning till frågan om en andel i ett kommanditbolag är en verksamhetsgren.²² Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. I förhandsbeskedet redogjorde Skatterättsnämnden först för 2 kap. 24 § IL. Därefter angav nämnden att andelar i kommanditbolag är att räkna som värdepapper och att en verksamhetsgren inte kan utgöras av enbart värdepapper. Som stöd för detta åberopades det ovannämnda RÅ 2001 not 24.

²¹ I 23 kap. 7 § IL finns dock en särskild definition av en verksamhetsgren som endast består av andelar. Ett krav är att förvärvarens innehav är näringsbetingat. Av förarbetena till bestämmelsen kan utläsas att den tar sikte på innehav av aktier eller andelar som förvärvaren inte kommer att inneha som ett led i en rörelse, prop. 1998/99:15, s. 138 ff.

²² Regeringsrättens dom den 24 juni 2003, mål nr 3821-2002.

Även om en andel i ett kommanditbolag också kan vara ett värdepapper är det inte detsamma som att bedömningen skall var densamma som för andelar i aktiebolag. För dessa senare finns nämligen en särskild reglering i 23 kap. 7 § IL – näringsbetingat innehav hos förvärvaren. Dessa regler gäller inte andelar i kommanditbolag och handelsbolag.

Detta leder över till nästa fråga som också måste behandlas nämligen om en förvärvare på objektiva grunder kan bedriva en självständig rörelse med enbart förvärvade andelar i kommanditbolag eller handelsbolag. I praxis finns exempel på fall där man ansett att den verksamhet som bedrivs i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag vid beskattningen kan jämföras med att andelsägaren själv bedriver verksamheten. Som stöd för detta åberopar Skatterättsnämnden RÅ1978 1:80. Liknande resonemang har förts i bl.a. RÅ 1982 1:43. Motsvarande framgår av prop. 2001/2002:46 s. 41 f.

Nämnden angav emellertid att i detta fall innebär inte andelsavyttringen någon förändring i den verksamhet som kommanditbolaget bedriver och resultatet av andelsavyttringen beräknas enligt andra grunder än de som gäller om ett handelsbolag avyttrar en rörelse. Därför kunde inte ifrågavarande andelsavyttring jämföras med en överlåtelse av en rörelse. Ordalydelsen i den aktuella bestämmelsen är inte klar men den antyder att det är just de överlåtna tillgångarna som skall kunna konstituera en självständig näringsverksamhet. Ytterligare stöd för ett sådant synsätt går att finna i praxis där Regeringsrätten inte ansett att det föreläggat en rörelsesmitta. Så har varit fallet när särskilda regler eller regelkomplex skall tillämpas.²³

Två ledamöter i Skatterättsnämnden var skiljaktiga och ansåg att andelsägaren bedrev samma verksamhet som kommanditbolaget. Därmed ansåg de att det var fråga om överlåtelse av en verksamhetsgren. En förutsättning för en sådan slutsats torde vara att den verksamhet som bedrivs i handelsbolaget eller kommanditbolaget är av sådan omfattning att den skulle kunna betecknas som en självständig rörelse

Avgörandet ger upphov till märkliga effekter. Ett exempel får illustrera. Antag att ett aktiebolag äger ett antal fastigheter och att några av dessa skall överlåtas till underpris. Är det fråga om ett direktägande torde de överlåtna fastigheterna utgöra en verksamhetsgren och uttagsbeskattning sker inte. Motsvarande blir fallet om fastigheten ägs indirekt genom ett aktiebolag. Överlåts andelarna till underpris sker inte uttagsbeskattning om innehavet är näringsbetingat hos förvärvaren, 23 kap. 7 § IL.²⁴ Däremot sker uttagsbeskattning om fastigheten innehågs indirekt genom ett handelsbolag eller ett kommanditbolag och andelen överlåts till underpris. Jag kan inte se något skäl att inte åtgärda denna bristande skattneneutralitet.

Till detta kan läggas det faktum att Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked den 23 juni 2003²⁵ ansett att en överlåtelse till underpris av två fastighetsförvaltande handelsbolag, som var den byggmästarsmittade personens enda tillgångar i näringsverksamheten, var hela överlåtarens näringsverksamhet. Uttagsbeskattning skedde därför inte. Detta stärker ytterligare skevheten i systemet.

²³ Sune Jansson, Svensk Skattetidning 2002 s. 465 f. och där åberopade regeringsrättsavgöranden.

²⁴ Numera är innehavet i princip alltid näringsbetingat om inte andelarna är marknadsnoterade.

²⁵ RSV:s rättsfallsprotokoll 21/03.

2.3 Sammanfattning av begreppet verksamhetsgren i svensk praxis

Det resonemang som synes ha härskat i Skatterättsnämnden under de gångna åren är att ett krav för att det skall kunna betraktas som en verksamhetsgren är att verksamheten är av sådan beskaffenhet och omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva verksamheten självständigt.

Skatterättsnämnden bortser således helt från hur verksamheten bedrivs före överlåtelsen och gör en objektiv bedömning av om överlåtna tillgångar kan konstituera en självständig rörelse. Vid bedömningen synes man ställa frågan; kan någon bedriva en verksamhet med förvärvade tillgångar? Denne någon måste vara en förvärvare. Sedan saknar det betydelse om de överlåtna tillgångarna infogas i en av förvärvaren redan bedrivna verksamhet.

När det skall avgöras om de tillgångar som överlåtits utgör en verksamhetsgren kan det normalt inte bli fråga om någon djupare analys utan det torde mer vara fråga om en sannolikhetsbedömning. Om den skattskyldige gör gällande att det är möjligt att bedriva en självständig verksamhet med överlåtna tillgångar måste detta hållas för gått om det inte är uppenbart att det är omöjligt för en förvärvare att bedriva en sådan verksamhet som avses. Det är den skattskyldige som är bäst lämpad att göra en bedömning av om verksamheten kan leva vidare efter överlåtelsen. Även i det fall det i efterhand visar sig att verksamheten inte kunde fungera självständigt kan det vara en verksamhetsgren. Det måste göras en rimlighetsbedömning av om verksamheten kunde överleva och bedömningen görs i förtid, d.v.s. vid själva överlåtelsen. Tidsaspekten gör att beviskravet måste sättas relativt lågt.

När en överlåtelse innefattar endast olika typer av värdepapper är det aldrig fråga om en verksamhetsgren. Enbart ett värdepappersinnehav utgör kapitalförvaltning och inte en bedrivna rörelse. Som värdepappersinnehav räknas också andelar i handelsbolag och kommanditbolag. Skillnaden mellan dessa två är att om aktier är näringsbetingade hos förvärvaren är det en verksamhetsgren som överläts medan detta aldrig blir fallet om andelar i kommanditbolag och handelsbolag överläts.

3 EG-Rätten

3.1 Inledning

Omstruktureringsreglerna har påverkats av EG-rätten genom i första hand fusionsdirektivet. I direktivet finns en särskild definition av begreppet verksamhetsgren. Denna diskuteras kort i nästa avsnitt. EGD:s domar utgör en viktig del av EG-rätten. När det gäller begreppet verksamhetsgren har domstolen haft att ta ställning till dess innebörd i ett enskilt fall. Jag redogör kort för och kommenterar domen.

3.2 Fusionsdirektivet

Direktivets syftet är att vissa gränsöverskridande omstruktureringar²⁶ skall kunna genomföras utan att det uppkommer några omedelbara skattekonsekvenser. I

²⁶ Direktivet reglerar fyra olika situationer, nämligen fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och andelsbyten.

detta sammanhang är det reglerna om överföring av tillgångar²⁷ som är av intresse och härmed avses

”an operation whereby a company transfers without being dissolved all or one or more branches of its activity to another company in exchange for the transfer of securities representing the capital of the company receiving the transfer.”

Därefter anges i artikel 2 i att med ”branch of activity” (verksamhetsgren)

”shall mean all the assets and liabilities of a division of a company which from an organizational point of view constitute an independent business, that is to say an entity capable of functioning by its own means.”²⁸

Direktivet bygger på att det är fråga om marknadsmässig värdering av överlåtna tillgångar och skulder. Syftet med regleringen är att förhindra att den kapitalvinst som uppstår vid omstruktureringen inte blir beskattad vid i vart fall det tillfället. Omstruktureringar ska kunna göras utan omedelbara skattekonsekvenser.

Direktivtexten ger ingen egentlig ledning om innebörden i begreppet verksamhetsgren. Vid en första anblick ger den intryck av att bedömningen skall göras utifrån ett överlåtarperspektiv. Det talas i artikel 2 c om överlåtelse av ett företags verksamhetsgren. Detta synsätt förstärks delvis i artikel 2 i.

I sammanhanget måste dock den sista bisatsen i artikel 2 i särskilt uppmärksammas. Det skall nämligen göras en bedömning av om enbart överförda tillgångar och skulder *kan* fungera som ett självständigt företag. Ordalydelsen tyder på att det inte behöver vara fråga om en enhet hos överlåtare som de facto fungerar som en självständig enhet. En mer rimlig tolkning är att de överförda tillgångarna skall kunna fungera som en självständig enhet utan ytterligare investeringar eller överföringar hos någon. Denne någon kan vara en förvärvare. Bedömningen skall således göras på objektiva grunder. Även Eleonor Alhager synes vara av uppfattningen att bedömningen skall ske på objektiva grunder, hon skriver att man ”utgår ifrån verksamheten i sig”.²⁹

3.3 EG-domen

EGD har i en dom den 15 januari 2002 haft att ta ställning till om förutsättningarna för överföring av tillgångar (verksamhetsavyttring) var uppfyllda, närmare bestämt om överföring av en verksamhetsgren. I korthet var förhållandena följande i målet. Det danska bolaget A/S bedrev grossist- och detaljistverksamhet. I syfte att genomföra ett generationsskifte bildade delägarna ett nytt bolag, Nyt A/S, till vilket A/S verksamhet skulle överföras. Innan överföringen tog A/S upp ett större lån. Lånebeloppet skulle kvarstå i A/S medan den motsvarande ekonomiska förpliktelsen skulle överföras till Nyt A/S. Vidare skulle Nyt A/S behov av medel tillgodoses genom en driftskredit hos ett finansinstitut vilket såsom säkerhet begärde att få samtliga andelar i bolaget. Dessutom skulle A/S behålla en mindre aktiepost i ett utomstående bolag.

Noterbart är att målet gällde interna danska förhållanden, det var således inte fråga om en gränsöverskridande transaktion. Domstolen angav att även om den

²⁷ Direktivet talar om ”transfer of assets”.

²⁸ I prop. 1994/95:52, s. 82 har begreppet verksamhetsgren översatts. En verksamhetsgren definieras som ”samtliga tillgångar och skulder i en bolagsenhet som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende affärsverksamhet, d.v.s. en enhet som kan fungera självständigt.”

²⁹ Skattenytt 2002 s. 674.

situation som är aktuell i målet inte direkt omfattas av direktivet skall detta trots allt tillämpas eftersom den danske lagstiftaren har valt att behandla rent interna situationer på samma sätt som de som omfattas av direktivet.^{30, 31}

En viktig aspekt i sammanhanget är att en förutsättning för att man skall kunna överföra tillgångar utan direkta skattekonsekvenser är att inget kontantvederlag utgår utan vederlaget skall utgå i form av andelar som representerar kapitalet i det förvärvande bolaget. Genom det förfarande som är aktuellt i målet kringgår de skattskyldiga denna begränsning. Fråga är således om ett försök att kringgå direktivets regler. Enligt min mening är detta en avgörande aspekt vid tolkning av domen.³² Ett av direktivets övergripande syften är att värna om den stats ekonomiska intressen där det överlåtande eller övertagande bolaget är hemmahörande.³³

När det gäller överlåtelse av en verksamhetsgren anser EGD att gemenskapslagstiftaren har gjort bedömningen att de tillgångar och skulder som är hänförliga till en verksamhetsgren måste överföras i sin helhet.³⁴ Enligt domstolen är det inte möjligt att, som i målet, överföra de förpliktelser som följer av lånet medan det lånade beloppet kvarstår hos överlåtaren. Tillgångar och skulder synes därför enligt domstolen vara oskiljbara. Ett sådant synsätt kan inte anses allmängiltigt. I normalfallet är det svårt att "örönmärka" skulder till vissa tillgångar. Om inte företaget organiserar sin bokföringsmässiga redovisning på sådant sätt att varje enhet redovisas separat kommer det efter en tid att vara omöjligt att se sambandet mellan tillgångar och skulder.³⁵

Ett annat villkor som uppställs i direktivet är att det skall vara fråga om en oberoende enhet. Enligt EGD skall bedömningen i första hand göras utifrån en funktionell synvinkel vilket innebär att "de överförda tillgångarna skall kunna fungera som ett självständigt företag, utan att det för den skull krävs ytterligare investeringar eller överföringar".³⁶ Detta tyder på att EGD gör en objektiv bedömning utifrån ett förvärvarperspektiv. Detta stärks av det faktum att domstolen anser att det även skall ske en bedömning av om det övertagande företaget kan bedriva verksamheten ur ekonomisk synvinkel. En särskild bedömning skall göras i varje enskilt fall.³⁷

Omständigheterna i målet måste emellertid betecknas som säregna vilket naturligtvis bör beaktas när man drar olika slutsatser av domen. Förhållandena är t.o.m. så speciella att man kan tala om ett incasuavgörande. Vilka exakta krav som EGD uppställer för att det skall vara fråga om en verksamhetsgren är således inte möjligt att uttala sig om.³⁸ Det är tveksamt om det är möjligt och lämpligt att EGD uppställer sådana exakta krav. Ur tillämparens synvinkel är det mer lämpligt med en given ram eller generella riktlinjer som de skattskyldiga måste hålla sig inom.

Skall man försöka sig på att formulera några generella riktlinjer för hur man skall kunna bedöma om det föreligger en verksamhetsgren synes EGD:s utgångs-

³⁰ I sammanhanget hänvisade domstolen till domen Leur-Bloem, C-28/95.

³¹ I exempelvis RÅ 2000 ref. 23 har Regeringsrätten framfört motsvarande synpunkter beträffande andelbyten.

³² C-43/00 p. 26.

³³ C-43/00 p. 3.

³⁴ C-43/00 p. 25.

³⁵ Jfr. Kristina Ståhl, Skattenytt 2003, s. 481.

³⁶ C-43/00 p. 35.

³⁷ Jfr C-43/00 p. 36–37.

³⁸ Motsvarande uppfattning framförs av Kristina Ståhl, Skattenytt 2003, s. 481.

punkt vara att det skall göras en objektiv bedömning av om överlåtna tillgångar kan fungera som ett självständigt företag utan ytterligare investeringar eller överlåtelser men att även ekonomiska förhållanden hos just den aktuelle förvärvaren skall beaktas.

4 EG-rätten kontra svensk praxis

4.1 Inledning

Definitionen av begreppet verksamhetsgren är generell. Detta innebär att den skall tillämpas såväl när det är fråga om underprisöverlåtelser som verksamhetsavyttringar. Nedan kommer jag att kort belysa dessa två regelverk eftersom de har olika utgångspunkter. Beträffande fusionsdirektivet gäller detta endast överföring av tillgångar (verksamhetsavyttringar). Åtminstone två olika frågeställningar aktualiseras, för det första om reglerna om verksamhetsavyttringar är förenliga med direktivet och för det andra om begreppet verksamhetsgren har samma betydelse när det gäller både underprisöverlåtelser och verksamhetsavyttringar.

4.2 Regelbeskrivning

Med verksamhetsavyttring avses att ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag mot en marknadsmässig ersättning.³⁹ Ersättningen skall lämnas i form av andelar. I det fall det säljande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de avyttrade tillgångarna får ersättning lämnas också på det sättet att det köpande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna. Som angavs ovan torde det i många fall vara helt omöjligt att avgöra vilka skulder och tillgångar som hör ihop. En rimlig tolkning av bestämmelsen skulle kunna vara att det är fråga om kvotdelar av skulder och andra förpliktelser som är hänförliga till överlåtna tillgångar.

Reglerna om verksamhetsavyttringar tar sikte på såväl avyttringar inom landet som mellan parter hemmahörande i olika EU-länder.

Beträffande underprisöverlåtelser är utgångspunkten att den skattskyldige överlåter *en* tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Innebörden av detta är att uttaget skall behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Lagtextens utformning ger vid handen att frågan om uttagsbeskattning kan ske skall avgöras från tillgång till tillgång. Om det sker en inkrämsöverlåtelse måste således ställning tas om uttagsbeskattning skall ske för varje tillgång som omfattas av överlåtelserna. Därför måste en värdering och prisättning ske tillgång för tillgång.

Uttagsbeskattning kan underlåtas om det är fråga om sådan underprisöverlåtelse som definieras i 23 kap. IL. Härvid uppställs fem villkor. Ett av villkoren inträder i det fall koncernbidragsrätt saknas mellan parterna. Då skall överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåtas.

Det finns inget krav att det utgår någon ersättning för överlåtna tillgångar, fråga kan således vara om en renodlad gåva. Utgår ett vederlag kan detta bestå av såväl övertagande av skulder som kontant betalning. Begränsningen är att det

³⁹ Reglerna om verksamhetsavyttringar ersatte från och med den 1 januari 1999 lagen om beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m. Dessa regler infördes när fusionsdirektivet skulle implementeras år 1995.

sammanlagda vederlaget skall understiga överlättna tillgångars marknadsvärde. Lämnas marknadsmässig ersättning är det inte fråga om en underprisöverlåtelse.

4.3 EG-rättens betydelse för tolkning av IL:s regler

Ett direktiv är inte på samma sätt som en förordning bindande för medlemsstaterna utan det är i princip endast det resultat som föreskrivs i direktivet som är avgörande. Vidare måste reglerna i ett direktiv närmast betecknas som minimiregler varför det inte torde finnas något hinder för en medlemsstat att inom vissa ramar i större utsträckning underlätta olika omstruktureringar.⁴⁰ Genom införandet av lagen om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL)⁴¹ anpassades de svenska beskattningsreglerna till det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEC).

Regleringen motsvarade den som idag finns i kapitlet om verksamhetsavyttring. En sådan definieras som ett förfarande där ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en eller flera verksamhetsgrenar.⁴²

Noterbart är att orden avyttra respektive överföra inte används konsekvent i direktiv respektive svensk lagstiftning. Semantiskt är det två skilda uttryck. Nu skall man inte överdriva betydelsen av olika begrepp men om det i något avseende uppstår någon tveksamhet om en bestämmelses innebörd kan begrepps användningen givetvis få en avgörande betydelse.

En fråga som diskuterats i litteraturen är om begreppet verksamhetsgren måste tolkas EG-konformt.⁴³ Innebörden av detta är att svenska regler som bygger på ett EG-direktiv skall tolkas i enlighet med direktivet. Motsvarande gäller för regler som rör frågor som regleras av EG-rätten utan syfte att genomföra exempelvis ett EG-direktiv.⁴⁴

Det är emellertid inte i alla situationer det är möjligt att göra en EG-konform tolkning. Ordalydelsen i EG-direktivet måste rymmas inom den svenska bestämmelsens ordalydelse. Den nationella rättens tolkningsprinciper måste således medge en EG-konform tolkning.⁴⁵

Man kan konstatera att direktivets definition av verksamhetsgren är kortfattad och allmänt hållen. Vidare måste direktivtexten betecknas som oprecis. Detta torde ge medlemslandet möjlighet att anpassa den nationella regleringen till de interna förhållandena. Det viktiga är att resultatet av en transaktion blir det samma som direktivet föreskriver. Såvitt gäller verksamhetsavyttringar skall dessa regler ge samma resultat som föreskrivs i direktivet, nämligen att vissa omstruktureringar skall kunna genomföras utan skattekonsekvenser. Allmänt sett torde detta vara förhållandet.

Direktivet ställer krav på att såväl tillgångar som skulder i en enhet skall överföras och att denna enhet skall kunna fungera som en sammanhållen enhet. Enligt de svenska reglerna om verksamhetsavyttringar kan överlåtaren välja att behålla skulderna. Detta gör att det enligt de svenska reglerna är mer fritt att finansiera en överlåtelse av tillgångar. I det fall finansieringen delvis sker genom att förvärvaren

⁴⁰ Jfr bl.a. Ståhl/Österman, EG-skatterätten, s. 24 och 222 ff.

⁴¹ Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG som trädde ikraft den 1 januari 1995.

⁴² 38 kap. IL.

⁴³ Eleonor Alhager, Skattenytt 2002, s. 676 och Ståhl/Österman, EG-skatterätt, s. 253 ff.

⁴⁴ Ståhl/Österman, EG-skatterätt, s. 34.

⁴⁵ Ståhl/Österman, EG-skatterätt, s. 35.

övertar skulder krävs att dessa hänför sig till de avyttrade tillgångarna. Som jag angav ovan torde det vara svårt att hänföra specifika skulder till specifika tillgångar. Det krävs i princip att det går att härleda skulder och tillgångar till varandra i den bokföringsmässiga redovisningen. Bortsett från skuldövertagandet synes direktivet och reglerna om verksamhetsavyttringar vara uppbyggda på samma sätt.

När det gäller reglerna om underprisöverlåtelser skiljer sig dessa från reglerna om verksamhetsavyttringar. Förutom att det är fråga om underprisöverlåtelser och att reglerna tar sikte på enskilda tillgångar så skiljer finansieringsfrågan sig åt. Vid underprisöverlåtelser är det fritt för överlåtaren och förvärvaren att komma överens om att betalning skall ske genom övertagande av skulder hänförliga till överlåtna tillgångar, övertagande av andra skulder eller genom exempelvis kontant betalning. När det gäller underprisöverlåtelser är det t.o.m. så att något vederlag inte behöver utgå. I denna del finns således en helt annan reglering än i såväl reglerna om verksamhetsavyttringar som fusionsdirektivet.

I IL finns en delvis annan definition av begreppet verksamhetsgren än i direktivet. Gemensamt för direktivtext och den svenska regleringen är att de tillgångar som överlåts skall kunna fungera som en enhet på egen hand. När EGD avgör om det föreligger en verksamhetsgren sker detta utifrån en funktionell synvinkel vilket innebär att de överförda tillgångarna ur objektiv synvinkel skall kunna fungera som ett självständigt företag, utan att det för den skull krävs ytterligare investeringar eller överföringar. Enligt min uppfattning är det tveksamt om den domen egentligen har någon längre räckvidd eftersom det var fråga om att bedöma en kringgåendetransaktion. Därför bör man ha en restriktiv hållning när man bedömer domens räckvidd.

Sammanfattningsvis talar klart övervägande skäl för att den tolkning som skatterättsnämnden och Regeringsrätten gjort av 2 kap. 25 § IL är idag helt förenlig med EG-rätten som den kommer till uttryck i direktivet respektive hittillsvarande avgörande av EGD. Det synes vara om inte enhetlig så korresponderande tillämpning av begreppet verksamhetsgren i svensk praxis och EGD.

I det fall EGD i framtiden specificerar begreppet verksamhetsgren och ger det en delvis annan innebörd som gör att nuvarande tillämpning av 2 kap. 25 § IL inte är förenlig med EG-rätten uppkommer frågan om den svenska tillämpningen måste ändras. Härvid kan två olika situationer urskiljas. För det första sådana gränsöverskridande företagsombildningar som omfattas av gemenskapsrätten. I dessa fall måste den svenske rättstillämparen normalt tolka och tillämpa ett direktiv EG-konformt.

Den andra situationen är inhemska företagsombildningar. Intressant är om den svenske rättstillämparen är skyldig att beakta direktivet även i inhemska omstruktureringsituationer.

EGD anger att i de fall nationell lagstiftning valt att behandla rent interna situationer på samma sätt som situationer som omfattas av direktivet föreligger ett klart gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas. Härigenom kan man undvika skilda tolkningar av en bestämmelse.⁴⁶

EGD:s uttalande att det ligger inom ramen för domstolens kompetens att uttala sig om vissa förhållanden är inte detsamma som att svensk domstol är skyldig att

⁴⁶ Se bl.a. C-43/00 p. 18.

följa detta vid inhemska förhållanden. Bedömningen av sådana förhållande måste göras självständigt av svensk domstol genom tolkning av, i detta fall, IL. Sedan är det en helt annan fråga att det är lämpligt att intern och gränsöverskridande omstruktureringar bedöms på samma sätt.

I RÅ 2000 ref. 23, som gällde tillämpning av andelsbyteslagen, uttalade domstolen att i det fall en nationell lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och liknande fall som endast omfattas av IL måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet.⁴⁷ Ytterligare stöd för att interna och gränsöverskridande omstruktureringar bör behandlas på samma sätt är den grundlagsfästa likabehandlingsprincipen. Detta resonemang kan definitivt göras gällande när det gäller verksamhetsavyttringar.

I 2 kap. 25 § IL definieras begreppet verksamhetsgren som detta skall förstas inom ramen för två helt olika situationer – verksamhetsavyttringar respektive underprisöverlåtelser – med helt olika innebörd som inte är jämförbara. Några principiella hinder torde inte föreligga att ha skilda tillämpningar på de olika transaktionerna, i praktiken ge en bestämmelse olika innebörd beroende på vilken typ av överlåtelse det är fråga om. Detta gäller i allra högsta grad i detta fall då det före IL:s ikraftträdande fanns två olika bestämmelser.

Likabehandlingsprincipen torde inte kunna åberopas eftersom det är olika situationer. Detta förändrar inte det faktum att det kan vara lämpligt att en bestämmelse tolkas på samma sätt oberoende av vilken typ av transaktion det är fråga om. Detta synes också vara Regeringsrättens ståndpunkt.⁴⁸

5 Avslutande synpunkter

Som nämnts ovan vållar begreppet verksamhetsgren ofta problem i den praktiska hanteringen. Därför är den diskussion om ”begreppsprecisering och avgränsning” som Alhager inledde i sin artikel välkommen.

Som framgått synes det ha utkristalliserats en relativ klar modell i såväl praxis som litteraturen för hur begreppet verksamhetsgren skall avgränsas.

Först måste avgöras om tillgångarna ingår i överlåtarens rörelse. Det gäller således att avgränsa sådana tillgångar som ingår i överlåtarens kapitalförvaltning. Något skäl att underlätta överlåtelse av sådana tillgångar finns allmänt sett inte.

Därefter skall avgöras om överlåtna tillgångar konstituerar en verksamhetsgren. I de förhandsbesked som hittills lämnats har det varit fråga om att tolka begreppet verksamhetsgren i underprissituationer. För att det skall anses vara en verksamhetsgren synes Skatterättsnämnden ställa som krav att verksamheten är av sådan beskaffenhet och omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva verksamheten självständigt.

Skatterättsnämnden bortser således helt från hur verksamheten bedrivs före överlåtelserna utan gör en objektiv bedömning av om överlåtna tillgångar kan konstituera en självständig rörelse. Något krav att det skall vara fråga om en geografisk enhet eller liknande ställs inte i praxis.

I begreppet självständighet torde inrymmas sådana omständigheter som att det inte krävs ytterligare överlåtelser m.m. för att verksamheten skall fungera utan så

⁴⁷ Jfr även RÅ 2002 not 24, se ovan avsnitt 2.2.3.

⁴⁸ Se uttalandet i RÅ 2001 not 24, ovan avsnitt 2.2.3.

skall vara fallet med enbart överlåtna tillgångar. Motsvarande utgångspunkt synes EGD ha.⁴⁹

Vidare måste överlåtna tillgångar ingå i förvärvarens rörelse. Detta torde normalt inte vara något praktiskt problem. Har tillgångarna ingått i överlåtarens rörelse kommer de normalt även att ingå i en förvärvares rörelse.

Rent allmänt måste beviskraven ställas relativt lågt på de skattskyldiga när det gäller om överlåtna tillgångar utgör en verksamhetsgren. Bedömningen grundas på antaganden eftersom man skall avgöra om den överlåtna verksamheten *kan* bedrivas självständigt.

Regeringsrätten har prövat frågan om en överlåtelse av enbart aktier eller andelar i handelsbolag och kommanditbolag utgör en verksamhetsgren enligt nuvarande 2 kap. 25 § IL. Domstolen angav logiskt att inte endast ett innehav av värdepapper kan utgöra en verksamhetsgren. Detta har utvidgats till att även omfatta andelar i handelsbolag och kommanditbolag. Resultatet av detta blir märkligt där företagsformen handelsbolag utan skäl missgynnas. Fråga är om bristande skatteneutralitet.

Avslutningsvis kan sägas att begreppet verksamhetsgren är centralt vid olika omstruktureringar och tillämpningen av bestämmelsen kommer sannolikt att öka framgent dels nu när det är möjligt att förpacka olika tillgångar i dotterbolag och dels när det blir möjligt med successiva gåvor inom ramen för s.k. lättnads-gåva. Även fortsättningsvis kommer det att vara svårt att avgöra om överlåtna tillgångar verkligen utgör en verksamhetsgren. Därför kommer Skatterättsnämnden och domstolarna i framtiden att behöva göra ett stort antal bedömningar i frågan och precisera och avgränsa begreppet ytterligare.

Peter Nilsson är verksam som skattejurist vid Skattebyrån, LRF konsult, och som forskare vid Institutionen för handelsrätt vid Lunds Universitet.

⁴⁹ EGD:s utgångspunkt synes vara att det skall göras en objektiv bedömning av om överlåtna tillgångar kan fungera som ett självständigt företag utan ytterligare investeringar eller överlåtelser men att även ekonomiska förhållanden hos just den aktuella förvärvaren skall beaktas.