

Eleonor Alhager

Verksamhetsgren i inkomstskatten

Denna artikel handlar om begreppet verksamhetsgren. Detta begrepp är av central betydelse för omstruktureringsformerna "underprisöverlåtelse" enligt 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och "verksamhetsavyttring" enligt 38 kap. IL. I början av år 2002 utvecklade EG-domstolen för första gången vad som avsågs med en verksamhetsgren beträffande verksamhetsavyttring enligt det EG-rättsliga fusionsdirektivet. Den centrala frågan i denna artikel är om EG-domstolens praxis om begreppet verksamhetsgren beträffande verksamhetsavyttring får betydelse för den helt nationella omstruktureringsformen underprisöverlåtelse. Artikeln utmynnar i slutsatsen att EG-domstolens praxis troligen har stor betydelse för begreppet verksamhetsgren för underprisöverlåtelser - inte på grund av EG-rätten utan på grund av svensk, nationell rätt.

1 Inledning¹

Den 15 januari 2002 kom EG-domstolens dom C-43/00, Andersen og Jensen.² I domen utvecklar EG-domstolen närmare vad som avses med begreppet *verksamhetsgren*. Denna dom kastar nytt ljus på bestämmelsen i 2 kap. 25 § IL³ som definierar verksamhetsgren gemensamt för både underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL och verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL. Artikeln syftar till att besvara frågan om det EG-rättsliga begreppet verksamhetsgren, såsom det har definierats av EG-domstolen i C-43/00, Andersen og Jensen, även måste tillämpas på det nationella konceptet underprisöverlåtelse, på grund av att den svenska lagstiftaren har valt att använda sig av en gemensam definition.

Denna artikel är upplagd på följande sätt. Först, i avsnitt 2, behandlas begreppet verksamhetsgren enligt den EG-rättsliga fusionsdirektivet.⁴ Därefter, i avsnitt 3, diskuteras verksamhetsgren enligt IL. I avsnitt 4 diskuteras EG-rättens betydelse för detta begrepp i svensk inkomstskatterätt. Slutligen, i avsnitt 5, gör jag några avslutande kommentarer.

¹ Denna artikel kommer också att publiceras på engelska i anpassad form i *Scandinavian Studies in Law*.

² EG-domstolens dom den 15 januari 2002 i C-43/00 Andersen og Jensen ApS mot Skatteministeriet.

³ Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁴ 434/95/EEG.

2 Verksamhetsgren enligt fusionsdirektivet

2.1 Den rättsliga regleringen i fusionsdirektivet

I fusionsdirektivet regleras bl.a. omstruktureringsformen verksamhetsavyttring,⁵ som i direktivet kallas *överföring av tillgångar*. Med en överföring av tillgångar avses en transaktion varigenom ett bolag utan att upplösas överför alla eller en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat bolag i utbyte mot värdepapper, som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna.⁶ En överföring av tillgångar är således en marknadsmässig transaktion, i vilken inkråm byts mot andelar. Rättsföljden av en överföring av tillgångar är dubbel skatterättslig kontinuitet, vilket innebär att andelarnas anskaffningsvärde bestäms av de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värde.⁷

Begreppet verksamhetsgren är centralt för en överlåtelse av tillgångar enligt fusionsdirektivet, eftersom en överföring av alla eller en eller flera verksamhetsgrenar är en förutsättning för att en överlåtelse av tillgångar skall kunna äga rum. Verksamhetsgren definieras i artikel 2.i i fusionsdirektivet enligt följande.

”Verksamhetsgren: alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet.”⁸

2.2 Rättspraxis från EG-domstolen

Det enda rättsfall som finns från EG-domstolen beträffande en verksamhetsgren enligt fusionsdirektivet är C-43/00, Andersen og Jensen. Domen, som var en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, handlar om ett generationsskifte.⁹ Omstrukturen gick till på så sätt att delägarna till ett bolag, Randers Sport A/S, bildade ett nytt bolag, Randers Sport Nyt A/S.¹⁰ Det ursprungliga bolagets verksamhet skulle överföras till det nya bolaget.¹¹ Inför omstrukturen upptog Randers Sport A/S ett lån om 10000000 DKK.¹² Lånebeloppet skulle behållas i Randers Sport A/S medan förpliktelsen beträffande lånet skulle överföras till Randers Sport Nyt A/S.¹³ Det behov av medel som skulle uppkomma hos Randers Sport Nyt A/S skulle tillgodoses genom en driftskredit hos ett finansbolag.¹⁴ För att bevilja krediten krävde finansbolaget samtliga aktier i Randers Sport Nyt A/S som pant.¹⁵ Vidare skulle Randers Sport A/S behålla ett litet antal aktier i ett utomstående bolag.¹⁶ Frågan var om kravet att överföra alla eller en eller flera verksamhetsgrenar enligt fusionsdirektivet hade uppfyllts.¹⁷

EG-domstolen konstaterade att för att alla eller en eller flera verksamhetsgrenar skulle kunna anses vara överförda, var de tillgångar som hörde till verksamhetsgrenen eller verksamhetsgrenarna tvungna att överföras i sin helhet.¹⁸ Det var således inte möjligt att

⁵ Se 38 kap. IL.

⁶ Artikel 2.c i fusionsdirektivet.

⁷ Se Alhager, Eleonor och Magnus, Omstruktureringar och moms, Stockholm 2002 s. 141.

⁸ Artikel 2.i i fusionsdirektivet. Se även Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, EG-skatterätt, Uppsala 2000 s. 229–230 (citeras Ståhl/Österman 2000) beträffande rättsläget innan C-43/00 Andersen og Jensen.

⁹ C-43/00 p. 8.

¹⁰ C-43/00 p. 8.

¹¹ C-43/00 p. 8.

¹² C-43/00 p. 8.

¹³ C-43/00 p. 8.

¹⁴ C-43/00 p. 8.

¹⁵ C-43/00 p. 8.

¹⁶ C-43/00 p. 8.

¹⁷ C-43/00 p. 20.

¹⁸ C-43/00 p. 25.

behålla ett belopp om 10000000 DKK om en sådan överföring skulle kunna anses gjord.¹⁹ Vidare konstaterades att det överlåtande och det övertagande företaget skulle ha uppnått samma resultat om det övertagande företaget först hade tagit upp ett lån och därefter hade betalat överlåtaren med både det lånade beloppet och aktier.²⁰ En sådan transaktion skulle emellertid inte, enligt EG-domstolen, uppfylla förutsättningarna för att vara en överföring av tillgångar enligt direktivet.²¹ Vid en verksamhetsavyttring får nämligen inte något kontant vederlag utgå.

Som ovan nämnts hade Randers Sport A/S behållit en liten aktiepost i ett utomstående bolag. Detta förhållande innebar, enligt EG-domstolen, endast att det var utslutet att all verksamhet i det överlåtande företaget hade överlåtits.²² Det var således inte utslutet att en verksamhetsgren som saknade samband med aktieposten hade överlåtits.²³

Det faktum att behovet av likvida medel hos Randers Sport Nyt A/S skulle tillgodoses genom en driftskredit från ett finansinstitut, som krävde att bolagets aktier sattes i pant, aktualiserade frågan om en ekonomisk bedömning av verksamhetens överlevnadsförmåga påverkade bedömningen av om en verksamhetsgren förelåg eller inte.²⁴ Det var nämligen inte klart om tillgångarna och skulderna i ett sådant fall fungerade som en *oberoende verksamhet*.²⁵ EG-domstolen konstaterade att det av lydelsen av artikel 2.i i fusionsdirektivet framgår att frågan huruvida verksamheten är oberoende i första hand skall bedömas ur *funktionell synvinkel*.²⁶ Tillgångarna skall följaktligen kunna *fungera som ett självständigt företag utan att det krävs ytterligare investeringar eller överföringar*.²⁷ Först i andra hand skall oberoendet betraktas ur ekonomisk synvinkel.²⁸ Domstolen konstaterade att det förhållandet att ett övertagande bolag utnyttjar en bankgaranti på villkor som är normala på marknaden *inte i sig* innebär att det är utslutet att den verksamhet som har överförts är av oberoende karaktär.²⁹ Att säkerhet ställs av en aktieägare på så sätt att aktierna i bolaget pantsätts påverkar inte bedömningen.³⁰

EG-domstolen nämnde som exempel på när oberoendet brister fallet när det *övertagande bolagets* ekonomiska situation i sin helhet är sådan att det måste konstateras att *bolaget med största sannolikhet inte kan överleva på egen hand*.³¹ Denna situation kan, enligt domstolen, exempelvis föreligga när det övertagande bolagets intäkter framstår som otillräckliga i förhållande till räntor och amorteringar på de skulder som bolaget har övertagit.³²

De viktigaste slutsatserna som, enligt min uppfattning, kan dras av domen C-43/00, Andersen og Jensen, är de följande.

1. För att ett företags hela verksamhet skall anses överförd måste alla tillgångar överföras.
2. Det överlåtande företaget får inte behålla några tillgångar som finns i den verksamhetsgren som överförs – inte ens likvida medel.
3. Bedömningen av om en verksamhetsgren är oberoende görs i första hand i funktionellt hänseende, på så sätt att verksamhetsgrenen måste kunna fungera på egen hand.

¹⁹ C-43/00 p. 25.

²⁰ C-43/00 p. 26.

²¹ C-43/00 p. 26.

²² C-43/00 p. 28.

²³ C-43/00 p. 28.

²⁴ C-43/00 pp. 30–31.

²⁵ Se C-43/00 p. 31.

²⁶ C-43/00 p. 35.

²⁷ C-43/00 p. 35.

²⁸ C-43/00 p. 35.

²⁹ C-43/00 p. 35.

³⁰ C-43/00 p. 35.

³¹ C-43/00 p. 36.

³² C-43/00 p. 36.

4. Den funktionella bedömningen utgår ifrån verksamheten i sig, och varken ifrån överlåtare eller förvärvaren.
5. I andra hand görs en bedömning av förvärvarens ekonomiska situation i sin helhet.
6. Om det övertagande bolaget sannolikt inte kan överleva på egen hand kan den ekonomiska situationen tyda på bristande oberoende.
7. En situation då det övertagande bolaget sannolikt inte kan överleva på egen hand är om detta bolags intäkter framstår som otillräckliga i förhållande till räntor och amorteringar på de skulder som bolaget har övertagit.

3 Verksamhetsgren enligt IL

3.1 Definitionen och betydelsen av verksamhetsgren i svensk inkomstskatterätt

Begreppet verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL enligt följande.

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

Denna definition är av avgörande betydelse för två regelkoncept beträffande omstruktureringar, 23 kap. IL om underprisöverlåtelser och 38 kap. IL om verksamhetsavyttring. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser reglerar när uttagsbeskattning kan underlåtas i vissa fall.³³ Bestämmelserna om verksamhetsavyttring utgör, som ovan nämnts, implementeringen av fusionsdirektivets regler om överföring av tillgångar.³⁴ Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är däremot *helt nationella* och saknar EG-rättslig anknytning. Begreppet verksamhetsgren är av betydelse för underprisöverlåtelser på så sätt att uttagsbeskattning enligt huvudregeln endast kan underlåtas om en hel näringsverksamhet eller en verksamhetsgren överlåts i de fall koncernbidragsrätt saknas.³⁵

Den svenska implementeringen av fusionsdirektivets bestämmelser om överföring av tillgångar i 38 kap. IL anknuter, liksom bestämmelserna i 23 kap. IL, även till *samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet*. Detta bör, enligt min uppfattning, tolkas EG-konformt på så sätt att det anses utgöra en implementering av direktivets begrepp *alla verksamhetsgrenar*.³⁶

Det kan noteras att det finns en ytterligare definition av begreppet näringsverksamhet eller verksamhetsgren i 23 kap. 7 § IL. Detta är dock en särregel som endast gäller för underprisöverlåtelser. Den saknar därför EG-rättsligt samband med den fråga om avgjordes i C-43/00 Andersen og Jensen. Definitionen i 23 kap. 7 § IL behandlas därför inte vidare i denna artikel.³⁷

3.2 Verksamhetsgren enligt förarbeten och praxis

Den proposition som låg till grund för bestämmelserna både om underprisöverlåtelser och verksamhetsavyttringar var prop. 1998/99:15, Omstrukturering och beskattning. Propositionen bygger på utredningen SOU 1998:1 med samma namn. I propositionen utvecklas begreppet verksamhetsgren närmare. Med en verksamhetsgren avses, enligt förarbetena, en sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en själv-

³³ Se 22 kap. 11 § IL.

³⁴ Se artikel 2.c i fusionsdirektivet.

³⁵ 23 kap. 17 § första stycket IL. Jfr dock 23 kap. 17 § andra stycket IL.

³⁶ Artikel 2.c i fusionsdirektivet.

³⁷ Se även prop. 1998/99:15 s. 138–139. Beträffande varför motsvarande definition gäller för verksamhetsavyttringar, se samma proposition s. 234.

ständig verksamhet.³⁸ Som exempel på en verksamhetsgren anges verksamhet som är anknuten till ett fartyg i en rederiverksamhet, i vilken flera fartyg ingår.³⁹ I detta fall avgränsas verksamhetsgrenen enligt fysisk belägenhet i stället för inriktning på verksamheten, vilket skulle kunna vara ett alternativ. Vidare kan, enligt förarbetena, en enstaka fastighet i vissa fall utgöra en verksamhetsgren.⁴⁰

Det finns en förhållandevis rikhaltig äldre praxis beträffande när en överlåtelse var organisatoriskt betingad, varför uttagsbeskattning kunde underlåtas.⁴¹ Denna praxis kodifierades i den mån den ansågs vara relevant genom omstruktureringsreformen år 1999, dvs. resultatet av den ovan nämnda propositionen 1998/99:15.⁴² Det har däremot inte utvecklats någon rikhaltig praxis beträffande vad som är en verksamhetsgren i inkomstskattehänseende.⁴³

Det mest centrala rättsfallet torde vara RÅ 2000 not 87, som rörde en delning av en skolverksamhet som bedrevs på två geografiskt skilda platser. Delningen skulle ske genom en underprisöverlåtelse in i ett nytt bolag. Personal och elevunderlag skulle följa med in i det nya bolaget. Skatterättsnämnden, vars förhandsbesked i den del det hade överklagats fastställdes av Regeringsrätten, uttalade:

”Prövningen gäller om förhållandena är sådana att någon uttagsbeskattning inte skall ske vid överlåtelsen av tillgångar från X AB till Nya AB. – I lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL, anges de villkor som skall vara uppfyllda för att en sådan överlåtelse skall kunna genomföras utan uttagsbeskattning. Det villkor som kan sättas i fråga i ärendet är om överlåtelsen kan anses avse en verksamhetsgren. [...] Mot bakgrund av vad som uppgetts om den till Nya AB överförda verksamheten får såväl detta villkor som övriga villkor anses uppfyllda för att överlåtelsen skall kunna undantas från uttagsbeskattning.”⁴⁴

De slutsatser som eventuellt kan dras av förarbeten och praxis är att en geografisk enhet ofta kan anses som en sådan avskiljbar del som kan utgöra en verksamhetsgren. Detta torde dock endast gälla om själva verksamheten, dvs. personal, kunder och liknande, följer med i överlåtelsen.

I doktrinen förefaller den härskande uppfattningen vara att bedömningen om en verksamhetsgren har överlåtit eller inte skall göras hos förvärvaren.⁴⁵ I doktrinen anses detta som en stor förändring i och med omstruktureringsreformen år 1999. I tidigare rättspraxis skulle bedömningen om en verksamhetsgren hade överlåtit göras hos överlåtaren.⁴⁶

Enligt min uppfattning förefaller diskussionen i doktrinen inte ligga i linje med det ovan nämnda rättsfallet C-43/00, Andersen og Jensen. Enligt detta rättsfall betonar EG-domstolen särskilt de överlåtna tillgångarnas *funktion*. Följaktligen måste de överförda tillgångarna kunna fungera som en självständig enhet. Detta torde innebära att verksamhetsgrenen *i sig* måste ha vissa särskilda egenskaper. Hur tillgångarna faktiskt används hos överlåtaren respektive förvärvaren förefaller vara av underordnad betydelse.

³⁸ Prop. 1998/99:15 s. 137.

³⁹ Prop. 1998/99:15 s. 138.

⁴⁰ Prop. 1998/99:15 s. 138.

⁴¹ Se t.ex. RÅ 1989 ref. 119 (Fartygs målet), RÅ 1990 ref. 51, RÅ 1992 ref. 56 (Sipanomålet) och RÅ 1993 ref. 264.

⁴² Se prop. 1998/99:15 s. 137.

⁴³ På mervärdesskattens område finns flera rättsfall där likartade frågor berörs, se RÅ 2001 not. 97, RÅ 2001 not. 98 och RÅ 2001 not. 99.

⁴⁴ RÅ 2000 not. 87.

⁴⁵ Se Nilsson, Peter, Rydin, Urban, Omstrukturering av enskild näringsverksamhet, Skattenytt 1999 s. 481–482 och Silverberg, Christer, Benefika överföringar av företagsförmögenhet, Skattenytt 1999 s. 513.

⁴⁶ Se Nilsson/Rydin 1999 s. 482, RÅ 1976:6 och RÅ 1992 not. 242.

4 EG-rättens betydelse för begreppet verksamhetsgren i IL

EG-rättens betydelse för begreppet verksamhetsgren beträffande den EG-harmoniserade företets verksamhetsavyttring är uppenbar. Eftersom bestämmelserna om verksamhetsavyttring beträffande begreppet verksamhetsgren bygger på fusionsdirektivet, måste begreppet tolkas EG-konform.⁴⁷ Under vissa förutsättningar kan direktivets bestämmelse ha direkt effekt om svensk rätt inte skulle uppfylla direktivets krav, vilket innebär att direktivets bestämmelse kan tillämpas före nationella bestämmelser om de senare reglerna strider mot direktivet.⁴⁸ Begreppet verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL måste, enligt min bedömning, tillämpas i linje med de principer som framkommer dels av artikel 2.i i fusionsdirektivet, dels av det ovan diskuterade rättsfallet C-43/00 Andersen og Jensen.

Mer oklart är det, enligt min mening, om dessa principer även behöver tillämpas på verksamhetsgren enligt 2 kap. 25 § IL beträffande det nationella fenomenet underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. EG-rätten ställer, enligt min bedömning, inte något sådant krav. Däremot är rättsläget mer komplicerat utifrån nationell rätt. Är det möjligt att tolka och tillämpa bestämmelsen i 2 kap. 25 § IL på ett sätt beträffande verksamhetsavyttring och på ett annat sätt beträffande underprisöverlåtelse?

Den bestämmelse som komplicerar rättsläget är den s.k. likhetsprincipen, som kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF⁴⁹ och som innebär att alla är lika inför lagen.⁵⁰ Bestämmelsen innehåller också den s.k. objektivitetsprincipen, vilken innebär att domstolar och myndigheter skall iakttä saklighet och opartiskhet.⁵¹ I skattesammanhang innefattar 1 kap. 9 § RF ett krav på en likformig och enhetlig beskattning.⁵²

Att behandla näringsidkare som utför en underprisöverlåtelse på ett sätt och en annan näringsidkare som genomför en verksamhetsavyttring på ett annat sätt kan, enligt min bedömning, inte i sig anses strida mot 1 kap. 9 § RF, eftersom det finns ett uttryckligt lagstöd för den olika behandlingen.⁵³ Transaktionerna skiljer sig också åt. Däremot torde det, enligt min uppfattning, inte vara tillåtet för en domstol att tillämpa en och samma bestämmelse, nämligen 2 kap. 25 § IL, på olika sätt, eftersom de skattskyldiga då faktiskt inte är lika inför lagen.

5 Avslutande kommentarer

I denna artikel har begreppet verksamhetsgren analyserats. Detta begrepp är av stor betydelse för den skatterättsliga behandlingen av omstruktureringar, eftersom skattelättnader för både verksamhetsavyttringar och underprisöverlåtelse kan vara avhängiga av detta begrepp.

Regleringen av verksamhetsavyttringar är EG-harmoniserad genom fusionsdirektivet. Följaktligen är såväl fusionsdirektivet som EG-domstolens rättspraxis beträffande detta direktiv av stor betydelse för tolkningen av begreppet verksamhetsgren. Tills nyligen har det inte funnits någon rättspraxis från EG-domstolen beträffande begreppet verksamhets-

⁴⁷ Se t.ex. artikel 10 EG, 14/83 Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen, ECR 1984 p. 1892 och C-106/89 Marleasing SA v La Comercial Internacional de Alimentacion SA, ECR 1990 p. I-4135. För en allmän redogörelse om EG-rättskonform tolkning i skatterättsliga sammanhang, se Ståhl/Österman 2000 s. 34–37.

⁴⁸ Se t.ex. 8/81 Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt, ECR 1982 p. 53. Se även t.ex. Ståhl/Österman 2000 s. 32–34.

⁴⁹ Regeringsformen (1974:152).

⁵⁰ Se Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Uppsala 1995 s. 136–138 (citeras Pahlsson 1995) med hänvisningar.

⁵¹ Se Pahlsson 1995 s. 136–138 med hänvisningar.

⁵² Pahlsson 1995 s. 138.

⁵³ 23 respektive 38 kap. IL.

gren, och faktiskt bara ett rättsfall beträffande fusionsdirektivet.⁵⁴ I domen C-43/00, Andersen og Jensen, diskuterade EG-domstolen begreppet verksamhetsgren ingående. En central slutsats av denna dom är att begreppet verksamhetsgren skall tolkas utifrån ett funktionellt angreppssätt.

Regleringen av underprisöverlåtelser är helt nationell. Det finns inte mycket svensk rättspraxis beträffande begreppet verksamhetsgren, men den praxis som finns från Regeringsrätten avser underprisöverlåtelser.⁵⁵ Även äldre rättspraxis avser underprisöverlåtelser, liksom diskussionerna i förarbetena och i den skatterättsliga doktrinen.

I denna artikel har frågan analyserats om definitionen av verksamhetsgren i C-43/00, Andersen og Jensen, har betydelse inte endast för de EG-harmoniserade verksamhetsavyttringarna utan även för underprisöverlåtelser. I detta sammanhang har jag konstaterat att förarbetena förutsätter att definitionen av verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL tolkas och tillämpas enhetligt, så länge inte något annat stadgas i IL:s övriga bestämmelser. Eftersom begreppet verksamhetsgren beträffande verksamhetsavyttring måste tillämpas i enlighet med C-43/00, Andersen og Jensen, förefaller det enda sättet att uppnå en enhetlig tolkning att tillämpa EG-domstolens tolkning av begreppet även på underprisöverlåtelser. I artikeln har också konstaterats att olika tolkningar och tillämpningar av 2 kap. 25 § IL beträffande verksamhetsavyttring och underprisöverlåtelser troligen strider mot likhetsprincipen i 1 kap. 9 § RF

Jur. dr Eleonor Alhager är verksam som universitetslektor vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet.

⁵⁴ C-28/95, *Leur-Bloem*.

⁵⁵ Se RÅ 2000 not. 87, RÅ 2001 not. 24 och RÅ 2001 not. 188.