

Företagsbeskattning, seminarieövningar ht 2013 – Björn Forssén Örebro universitet (JPS)

Omstruktureringar

Övningsexempel 1

Elsa har ett bolag, AB X, som hon är ensam ägare till och bolagets verksamhet består i en klädbutik. AB Y vill köpa verksamheten i AB X och driva den vidare i sin regi. Elsa behåller bolaget och avser att pensionera sig. Lokalen har ett bra läge, och värderas av en företagsmäklare till 350 000 kr, och AB Y är villig att betala det beloppet för hyreskontraktet på lokalen. En varulagerinventering nyligen visade att värdet på varulagret är 400 000 kr. Det är snart höst och eftersom varorna till stor del utgörs av kvarvarande inköp av en sommarkollektion är AB Y villig att betala 250 000 kr för varulagret.

- a) Nu frågar Elsa: Kan priset sättas till 250 000 kr på varulagret utan att det leder till uttagsbeskattning hos AB X enligt IL avseende skillnaden mellan 400 000 och 250 000, dvs. avseende ett belopp om 150 000 kr?

Svar:

Ja. En ny värdering kan leda till att marknadsvärdet hamnar på 250 000 kr, eftersom det är en prisfallsrisk för kläder. Även om marknadsvärdet skulle vara högre, kan det vara affärsmässigt motiverat att sätta ett lägre pris på varulagret – med hänsyn till att sommarkollektionen ändå skulle ha behövt prissänkas genom realisation till hösten. Se 22 kap. 3 § första men. IL.

- b 1) Elsa frågar också: Blir det aktuellt med uttagsbeskattning hos AB X mervärdesskattemässigt sett avseende överlåtelsen av varulagret?

Svar:

Nej. Sedan 2008 gäller att underpris inte föranleder uttag av vara (eller tjänst) enligt 2 kap. 2 § första st. 1 (eller 2 kap. 5 § första st. 1) ML. För att omsättning genom uttag ska aktualiseras måste det vara fråga om överlåtelse utan ersättning (gratistillhandahållande). Eftersom AB X erhåller ersättning för varulagret, blir det således inte fråga om uttagsbeskattning mervärdesskattemässigt sett.

- b 2) Elsa frågar dessutom: Ska moms påföras på ersättningarna som AB X erhåller för varulagret respektive för kontraktet på lokalen?

Svar:

Svaret blir nej i båda delar:

- Det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse (inkräftsöverlåtelse). Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 25 § ML avseende omsättningen som AB X gör till AB Y. Då blir det inte heller fråga om uttagsbeskattning avseende varulagret enligt ML.
- Ersättningen för hyreskontraktet på lokalen (överlåtelse av hyresrätt) undantas från

skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första st. ML (även om det inte skulle vara fråga om en verksamhetsöverlåtelse enligt 3:25 ML).

Övningsexempel 2

Kalle bedriver tandläkarpraktik under enskild firma. I praktiken har han ett inventarium i form av ett specialinstrument för en viss sorts tandvårdsingrepp. Verksamheten anses dock inte bestå i olika verksamhetsgrenar. Emellertid visar det sig att de patienter som Kalle har i stort sett inte har behov av sådana ingrepp. Kalle avser därför att göra sig av med instrumentet, och AB Z, som ägs av Pelle, är inom branschen och har flera patienter med tandåkommor som kräver ingrepp med specialinstrumentet, önskar köpa det från Kalle. Kalle anskaffade specialinstrumentet för 300 000 kr. Värdeminskningsavdrag har gjorts med 30 % hittills i enlighet med s.k. räknenskapsenlig avskrivning. Det skattemässiga värdet är således 210 000 kr (se 2:33 IL), men marknadsvärdet bedöms vara 290 000 kr. Kalle tänker sälja specialinstrumentet till AB Z för det skattemässiga värdet 210 000 kr. Pelle arbetar som tandläkare i sitt AB Z. Kalle har en del frågor med anledning av försäljningen:

- a) Medför prissättningen vid försäljningen av specialinstrumentet att uttagsbeskattning enligt IL ska ske i Kalles verksamhet avseende det skattemässiga övervärdet (80 000 kr)?

Svar:

Ja. Priset är ett underpris eftersom det (210 000 kr) understiger marknadsvärdet (290 000 kr). Det är inte fråga om en kvalificerad underprisöverlåtelse, eftersom samtliga villkor i 23:14-29 IL inte uppfylls, och då gäller i enlighet med 23:9 IL inte undantag från uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Uttagsbeskattning av tillgången innebär att den ska behandlas som om den avyttrats till marknadsvärde (22:9 IL).

- I och för sig är överlåtaren en fysisk person (Kalle) och förvärvaren ett företag (AB) vari andelarna är kvalificerade på grund av att ägaren (Pelle) är aktiv i bolaget (se 23 kap. 4 och 18 §§ IL), och förvärvaren AB Z ska beskattas i näringsverksamhet vid en senare avyttring av tillgången (se 23 kap. 16 § första st. IL, där kontinuitetsprincipen kommer till uttryck).
- Emellertid kan inte överlåtaren (Kalle) lämna koncernbidrag till förvärvaren (AB Z), eftersom Kalle är fysisk person och således kan ingen koncern anses föreligga (även om Kalle skulle äga AB Z). Då krävs att Kalle (överlåtaren) ska överlåta hela sin näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren, enligt 23:17 IL. Kalle överlåter en tillgång, specialinstrumentet, och inte hela sin verksamhet eller en verksamhetsgren. Lagstiftaren har ansett att det med hänsyn till syftet med koncernbidragsreglerna inte bör vara möjligt att utan uttagsbeskattning överlåta enstaka tillgångar till underpris, om inte koncernbidragsrätt finns (se prop. 1998/99:15 s. 138). Eftersom 23:17-kravet inte uppfylls, gäller inte undantag från uttagsbeskattning för överlåtelse av specialinstrumentet (23:9 IL). Uttagsbeskattning ska ske i Kalles verksamhet avseende överlåtelsen av den tillgången till underpris.

- b) Kalle har hört att det avgörande för att undgå uttagsbeskattning enligt IL är att det inte får vara fråga om försäljning till en utomstående, utan försäljningen ska ingå i en omstrukturering av dennes egen verksamhet. Är detta riktigt?

Svar:

Nej. Sedan 1998 begränsas inte reglerna om (kvalificerade) underprisöverlåtelser i 23 kap. IL till underprisöverlåtelser nödvändiga vid omstruktureringar (se Lodin m.fl. 2013 s. 531). Om Kalle hade överlåtit hela sin näringsverksamhet till Pelles AB Z, hade 23:17-kravet också varit uppfyllt. Då hade fråga varit om en kvalificerad underprisöverlåtelse, och undantag från uttagsbeskattning hade gällt.

- c) Om villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda, tänker Kalle sälja specialinstrumentet till Pelles bolag till skattemässig förlust och priset sätts till 150 000 kr. Vad gäller då enligt IL?

Svar:

Denna underprisöverlåtelse ska anses ha skett till skattemässigt värde (210 000 kr). Ett pris under skattemässigt värde anses normalt sett inte innebära en verklig förlust. Därför stipulerar 23:10 första men. IL att överlåtelser ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Det ger ett skattemässigt nollresultat för Kalle ($210\,000 - 210\,000 = 0$), i stället för en skattemässig förlust. Pelles AB Z ska i sådant fall enligt 23:10 andra men. IL anses ha förvärvat tillgången för samma belopp, 210 000 kr, och inte för 150 000 kr (se Lodin m.fl. 2013 s. 535).

- d 1) Tillgångens skattemässiga värde antas alltjämt vara 210 000 kr, men marknadsvärdet är nu i stället 150 000 kr. Kalle säljer specialinstrumentet till AB Z för 100 000 kr. Hans fråga är: Aktualiseras reglerna i 23 kap. IL?

Svar:

Nej. Reglerna i 23 kap. IL om undantag från uttagsbeskattning vid kvalificerade underprisöverlåtelser tar sikte på att skattemässiga övervärden (obeskattade värden) ska kunna överföras utan sådan beskattning (enligt bestämmelserna i 22 kap. IL). I detta fall föreligger en latent förlust hos Kalle om 60 000 kr ($210\,000 - 150\,000$), och inte något skattemässigt övervärde. Att Kalle tar en större förlust genom att sälja tillgången för 100 000 kr, dvs. under marknadsvärdet, förändrar inte att reglerna i 23 kap. IL avser en annan situation (överföring av obeskattade värden) och således inte aktualiseras (se Lodin m.fl. 2013 s. 534).

- d 2) Kalle och Pelle undrar nu: Är det möjligt enligt IL att göra affären på så sätt att Pelles AB Z övertar den latent förlusten om 60 000 kr ($210\,000 - 150\,000$)?

Svar:

Om priset sätts till det skattemässiga värdet, 210 000 kr, gör Kalle ett skattemässigt nollresultat på försäljningen av tillgången till AB Z, som därmed övertar den latent förlusten om 60 000 kr. Den realiserar om Pelle bestämmer att AB Z ska vidareförsälja

tillgången. Latenta förluster torde kunna överföras genom att priset vid en överlåtelse sätts lika med det skattemässiga värdet (se Lodin m.fl. 2013 s. 534).

e) Om det föreligger grund för uttagsbeskattning enligt 22 kap. 1 L för försäljningen av tillgången, ställer sig också följande fråga: Påverkar det i så fall socialavgifter för Kalle?

Svar:

Ja. Överskottet i näringsverksamhet på vilket egenavgifter (28,97 %) ska erläggas av Kalle ökar (se 3 kap. 1-3 §§ SAL).

f 1) Kalle frågar också: Kan det bli fråga om uttagsbeskattning enligt ML på grund av underprisöverlåtelse?

Svar:

Nej. Underprissättning föranleder inte omsättning i form av uttag avseende varan (specialinstrumentet) enligt 2 kap. 2 § första st. 1 ML. För att omsättning genom uttag ska aktualiseras måste det vara fråga om överlåtelse utan ersättning (gratistillhandahållande). [Jfr även svaret på fråga 1 b 1 ovan.]

f 2) Kalle har hört att moms inte ska utgå på ersättningen för specialinstrumentet, eftersom det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Är det riktigt?

Svar:

Det är riktigt att moms inte utgår på ersättningen för tillgången i detta fall, men motiveringen är felaktig.

- I samband med förslaget om att inkomstskattemässig uttagsbeskattning ska kunna underlätas även vid överlåtelse av enstaka tillgång i vissa fall diskuterades också om en ändring av sådan innebörd skulle göras i 3 kap. 25 § ML, men lagstiftaren tog inte ställning i frågan (se prop. 1998/99:15 s. 173). Således får rättsläget uppfattas som att fråga ska vara om överföring av samtliga tillgångar eller del därav (verksamhetsgren), för att undantag enligt 3:25 ML ska aktualiseras [se art. 19 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)].
- Det är i stället en annan regel i ML som medför att överlåtelsen av specialinstrumentet undantas från skatteplikt, nämligen 3 kap. 24 § första st. 1 ML. Kalles verksamhet omfattas av undantag från skatteplikt för tandvård i 3 kap. 4 och 6 §§ ML. Det innebär att Kalle vid förvärvet av det inventarium (anläggningstillgång) som specialinstrumentet utgör inte hade avdragsrätt för ingående moms. Därför undantas överlåtelse av sådan anläggningstillgång från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § första st. 1 ML.

Övningsexempel 3

Kalle tänker i detta fall bolagisera sin tandvårdsverksamhet, och avser att bilda bolaget AB X med tillgångarna i sin näringsverksamhet som apportegendom. Kalles fråga är: Kan han i

samband därmed överföra specialinstrumentet till bolaget utan uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL?

Svar:

Ja. I detta fall föreligger ingen avyttring till marknadsvärde. Den förhärskande uppfattningen är att en överlåtelse i form av apport av näringstillgångar till ett eget bolag inte ska ses som en ersättning. Annars skulle syftet med reglerna i 23 kap. IL om undantag från uttagsbeskattning, vilket är att underlätta bl.a. omstruktureringar, elimineras. Frågan om hur ett tillskott ska behandlas är dock oklar enligt förarbetena (till de regler om överlåtelse av tillgångar till underpris som idag återfinns i 53 kap. IL). Där anges emellertid att "[m]ycket talar ... för att ett tillskott inte är att jämställa med avyttring till marknadsvärde. Praxis godtar att näringstillgångar lämnas som tillskott till ett aktiebolag. I detta fall står det klart att avyttring till marknadsvärde inte föreligger. Beskattning till marknadsvärde kan endast ske genom uttagsbeskattning, vilket normalt underlåts." (se prop. 1998/99:15 s. 174 och 175. Se även Lodin m.fl. 2013 s. 534).

Övningsexempel 4

Kalle driver sin tandvårdsverksamhet i en egen näringsfastighet (se 2:14 IL jfrd med 2:8 och 13 IL) med ett skattemässigt värde om 2 000 000 kr (se 2:32 andra st. IL). Marknadsvärdet på fastigheten är 2 500 000 kr. Kalle säljer fastigheten till sitt AB för 2 000 000 kr. Tanken är i detta fall att han fortsatt ska driva tandvårdsverksamheten i den enskilda firman och att han genom sitt AB X även ska arbeta med att hyra ut fastigheten till Pelles AB Z, som ska driva sin tandläkarpraktik i fastigheten.

a 1) Kalle frågar: Kan det bli fråga om uttagsbeskattning enligt IL i enskilda firman med anledning av fastighetsöverlåtelsen?

Svar:

Kalle äger AB X och är aktiv i bolaget med uthyrningsverksamheten. Kalles aktier i AB X är därmed kvalificerade andelar (23:4 och 18 IL). Förvärvaren AB X ska beskattas i näringsverksamhet vid en senare avyttring av fastigheten (och således uppfylls kontinuitetskravet i enlighet med 23:16 första st. IL). Eftersom Kalle är fysisk person, är det dock fråga om en oäkta koncern och således föreligger inte koncernbidragsrätt. Det innebär i enlighet med 23 kap. 17 § IL att undantag från uttagsbeskattning (enligt 22:9 IL) förutsätter att Kalle ska kunna anses överlåta en *verksamhetsgren* (eftersom han inte överlåter hela sin näringsverksamhet till AB X). Enligt förarbetena kan ägande och förvaltning av enstaka fastighet i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. För att undantag enligt 23:17 IL ska anses föreligga bör verksamheten ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt (se prop. 1998/99:15 s. 138 och även Lodin m.fl. 2013 s. 537 och 538). Begreppet verksamhetsgren anges i 2:25 IL avse sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Lagstiftaren använder således inte näringsverksamhet i sammanhanget utan rörelse. Det bör enligt min uppfattning innebära att fastigheten i denna fråga utgör en verksamhetsgren, eftersom den bildar en uthyrningsrörelse som kan fungera i AB X och därmed bör kunna anses som självständig i förevarande hänseende. Således bör enligt min uppfattning överlåtelsen av näringsfastigheten till AB X anses utgöra en kvalificerad underprisöverlåtelse. Underpriset bör inte leda till

uttagsbeskattning, eftersom villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda (jfr även svaret på fråga 2 a ovan).

a 2) Kalle frågar också: Kan det bli fråga om moms på ersättningen eller uttagsbeskattning momsmässigt sett för honom med anledning av fastighetsöverlåtelsen?

Svar:

Nej. Oavsett om fråga är om omsättning mot ersättning eller genom uttag av vara (fastighet) enligt 2:1 första st. 1 eller 2 ML, gäller undantag från skatteplikt för omsättning av fastigheter, enligt huvudregeln om undantag på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § första st. ML (jfr även svaret på fråga 1 b 2 ovan).

b) Om Kalle hade sålt näringsfastigheten till marknadsvärde, hade han gjort en kapitalvinst om 500 000 kr. Vad hade då gällt enligt IL beträffande beskattningen av vinsten?

Svar:

För enskilda näringsidkare räknas – som huvudregel – kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital (se 13 kap. 6 § första st. IL). I inkomstslaget kapital ska 90 % av den enskilda näringsidkarens kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (se 45:33 första st. IL). [Om en enskild näringsidkare bedriver yrkesmässig handel med fastigheter, beskattas vinsten däremot i inkomstslaget näringsverksamhet (se Lodin m.fl. 2013 s. 382 och 484).] I detta fall är Kalle inte fastighetshandlare, och således ska han ta upp 450 000 kr (90 % x 500 000) av vinsten i inkomstslaget kapital med anledning av fastighetsförsäljningen.

Övningsexempel 5

Ovan har uttagsreglerna i 22 kap. IL och reglerna om undantag från uttag avseende s.k. kvalificerade underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL berörts. Reglerna i 23 kap. IL begränsas (sedan 1998) inte till fall där de är nödvändiga i samband med omstruktureringar (ombildningar), utan även om tillgångar i näringsverksamhet överläts till ett pris under marknadsvärde (underprisöverlåtelse) till utomstående (se Lodin m.fl. 2013 s. 529 och 531). I detta övningsexempel är det i stället enbart fråga om vissa fall av typiska omstruktureringar. Vissa av de möjligheter till uppskjuten beskattning som IL erbjuder därvidlag anges nedan jämte vissa frågor som Du har fått från en frågeställare och vilka nu behöver behandlas.

- a) Ett aktiebolag, AB X, ska till sitt dotterbolag, AB Y, överföra en verksamhetsgren. Det ska ske genom en apportemission, dvs. AB Y emitterar aktier till AB X som ersättning för verksamhetsgrenen. Så många aktier nyemitteras att värdet av en aktie i det köpande företaget (AB Y) blir detsamma såväl före som efter överlåtelsen av verksamhetsgrenen från AB X till AB Y. Därmed är i princip de frivilliga reglerna om s.k. verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL tänkbara att tillämpa (se 38:5 IL), eftersom AB X under dessa omständigheter kan anses ha fått marknadsmässig ersättning för den överlättna verksamhetsgrenen i form av de mottagna andelarna i AB Y (se 38 kap. 2 § 2 IL). [Se Skatterättsnämndens lagkraftvunna förhandsbesked av 2000-05-11, Skatteverkets rättsfallssamling 19/2000*, kommenterat också i Skatteverkets

ställningstagande 2009-06-29, dnr 131 579523-09/111 (www.skatteverket.se) och i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2270.] Frågeställaren har emellertid noterat att det av 38 kap. 2 § 1 IL följer att AB X ska avyttra ”samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren”. Verksamhetsgren definieras i 2:25 IL: ”Med verksamhetsgren avses sådan del av rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.” Frågan är nu om ordalydelsen i 38 kap. 2 § 1 IL har en sådan självständig betydelse att uppskjuten beskattning inte är möjlig enligt 38 kap. IL om överlåtelsen enbart avser vissa tillgångar i AB X verksamhetsgren, även om verksamhetsgrenen med en sådan begränsning lämpar sig för att avskiljas som en självständig rörelse och överlåtas till AB Y. [Se RÅ 2006 ref 57 (som inte finns kommenterat i Lodin m.fl. 2013).]

*OBS! Förhandsbesked från tiden före 2007 återfinns i SKV:s rättsfallsprotokoll (www.skatteverket.se). Förhandsbesked från och med 2007 återfinns på Skatterättsnämndens hemsida (www.skatterattsnamnden.se).

Svar:

HFD har i förhandsbeskedet RÅ 2006 ref. 57 ansett att den allmänna definitionen av verksamhetsgren i 2:25 IL är avgörande och att uttrycket ”samtliga tillgångar” i 38 kap. 2 § 1 IL inte ska ges någon självständig betydelse. Även om inte samtliga tillgångar i verksamhetsgrenen överförs till AB Y, omfattas AB X överlåtelse av reglerna om undantag från omedelbar beskattning om verksamhetsgrenen lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse [se även Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2268].

- b) I enlighet med 38 kap. 2 § 2 IL ska, som nämnts, ersättningen som AB X mottar i form av andelar i AB Y vara ”marknadsmässig”. Det är principiellt viktig, eftersom reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL inte gäller underprisöverlåtelser (vilka i stället behandlas i 23 kap. IL). I förarbetena angavs emellertid (som en korrigerande uttalande i motsatt riktning i lagrådsremissen) att en sammansatt transaktion (blandad överlåtelse) föreligger om ersättningen understiger marknadsvärdet (se prop. 1998/99:15 s. 290). Det skulle innebära att om ersättningen i form av mottagna andelar i AB Y understiger marknadsvärdet, skulle AB X dels omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL till den del ersättningen motsvarar värdet på den överlåtna verksamhetsgrenen, dels omfattas i övrigt av reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. Vad anser Skatteverket om det? Finns det motsägelser i förarbetena till nämnda uttalande däri med strukturell hänsyn till de olika reglerna i fråga om uppskov av beskattningen? [Se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2270 och även s. 248 i prop. 1998/99:15 som verket bl.a. hänvisar till på s. 2270.]

Svar:

Skatteverket anser att det inte finns täckning i ordalydelsen av 38 kap. 2 § IL för uttalandena i förarbetena om sammansatta transaktioner. Ersättningen för samtliga tillgångar eller en verksamhetsgren måste vara marknadsmässig, för att verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL ska kunna anses föreligga. Det är också min uppfattning, men kanske inte så mycket beroende på själva lagtexten i 38:2 IL. I stället anser jag att det följer av att förarbetena behandlar fall av regelkonkurrens (regelkollision) utifrån en struktur där underprisöverlåtelserreglerna (idag

23 kap. IL) ställs mot övriga uppskavsregler på ett sådant sätt att lagstiftaren får uppfattas ha utgått från att om inte exempelvis andelsbyte eller verksamhetsavyttring föreligger ska – förutsatt givetvis att villkoren är uppfyllda – underprisöverlåtelsereglerna tillämpas (se prop. 1998/99:15 s. 248ff). Därmed bör enligt min uppfattning i förevarande fall där ersättningen understiger marknadsvärde endast prövas om reglerna i 23 kap. IL om kvalificerade underprisöverlåtelser är uppfyllda. Reglerna om omstruktureringar genom verksamhetsavyttringar (38 kap. IL), partiella fissioner (38 a kap. IL) och andelsbyten (48 a och 49 kap. IL) har det gemensamt att de – i motsats till reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser – förutsätter att marknadsmässig ersättning utgår för vad som överförs. Resonemang om sammansatta transaktioner bör således inte vara giltiga på det sätt som anförs på s. 290 i prop. 1998/99:15. Skatteverket är på s. 2270 i en parentes inne på att det ligger en motsättning i vad som sägs på s. 290 jämfört med s. 248 i prop. 1998/99:15, och jag anser att lagtexten (38:2 IL) tillsammans med hur fall av regelkollisioner på området behandlas i förarbetena leder till nyss nämnda konklusion.

c 1) Nu ska AB X överlåta samma verksamhetsgren till AB Y genom en s.k. partiell fission enligt reglerna i 38 a kap. IL. Dessa regler om omstrukturering och uppskjuten beskattning liknar i stort sett reglerna om verksamhetsavyttringar, men frågan är nu i vilka hänseenden som definitionen av partiell fission i 38 a kap. 2 § skiljer sig från definitionen av verksamhetsavyttring i 38:2 IL.

Svar:

- AB Y benämns här *det övertagande företaget* och inte det köpande företaget (se 38 a kap. 2 § 1 IL). Det räcker således med att AB Y övertar tillgångarna från AB X.
- AB X ska som överlåtande företag *behålla minst en verksamhetsgren* (se 38 a kap. 2 § 2 IL). Därav bestämmningen att fissionen ska vara partiell. En verksamhetsavyttring kan däremot avse hela verksamheten.
- Ersättningen ska lämnas till *ägarna av andelarna i AB X* och inte till AB X (se 38 a kap. 2 § 3 och 4 IL).
- Ersättningen ska lämnas i form av andelar i AB Y eller *i pengar* (se 38 a kap. 2 § 4 IL). Verksamhetsavyttringar sker däremot enbart mot ersättning i andelar i det köpande företaget. [I Lodin m.fl. 2013 s. 550-552 berörs inte särskilt alternativet med ersättning i pengar.]
- Dessutom återfinns inte ordet *ombildning* i 38 a kap. 2 § IL – jfr 38:2 IL där det uttryckligen anges att en verksamhetsavyttring ska avse en ombildning.

c 2) Kan både AB X och dess delägare undantas från omedelbar beskattning enligt reglerna om partiell fission avseende överlåtelser av en eller flera verksamhetsgrenar till AB Y, och hur följer det i så fall av lagtexten?

Svar:

Ja.

AB X

- Om villkoren är uppfyllda ska AB X (det överlåtande företaget) enbart ta upp som intäkt avseende den partiella fissionen de skattemässiga värdena avseende den eller de verksamhetsgrenar som övergår till AB Y (se 38 a kap. 10 och 11 §§ IL). På samma som vid en verksamhetsavyttring (jfr 38:10 IL) är det således skattemässiga värden som ska räknas som intäkt avseende näringstillgångar (verksamhetsgren/-ar) som överförs, vilket innebär ett nollresultat skattemässigt för AB X (skattemässiga värdet på verksamhetsgrenen/-ar blir både intäkt och kostnad=0).

Delägarna i AB X

- Delägarna i AB X anses erhålla andelarna i AB Y (ersättningen) som en utdelning från AB X vid partiell fission. Det följer av 42 kap. 16 b § IL, där det också anges att sådan utdelning inte ska tas upp som inkomst av kapital av delägarna. (OBS! Även om villkoren för uppskjuten beskattning på företagsnivå inte uppfylls, kan de vara uppfyllda på delägarnivå – se Lodin m.fl. 2013 s. 551)

d) Antag att verksamhetsgrenen som AB X överför till AB Y medförde underskottsavdrag hos AB X: Kan AB Y ta över rätten att göra underskottsavdrag i samband med en verksamhetsavyttring eller partiell fission?

Svar:

Nej. Rätten att göra underskottsavdrag är personlig och kan inte överföras till annan (se 38:17 och 38 a:17 IL. Jfr även 40:2 IL och Lodin m.fl. 2013 s. 549 och 562).

e) Enligt förarbetena kan ägande och förvaltning av enstaka fastighet i vissa fall utgöra en verksamhetsgren enligt 2:25 IL (se prop. 1998/99:15 s. 138). För enskilda näringsidkare räknas kapitalvinst och kapitalförlust på en näringsfastighet inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital (se 13 kap. 6 § första st. IL). Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är privatbostadsfastighet (2:14 IL), och med privatbostadsfastighet avses t.ex. ett småhus som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller närstående som permanentbostad eller fritidsbostad (2:8 och 13 IL). Vilken karaktär har ett småhus som ägs av en juridisk person, t.ex. av ett AB, men som används av bolagets ägare som permanentbostad? Utgör huset privatbostadsfastighet eller näringsfastighet? Har användningen någon betydelse för bedömningen?

Svar:

En fastighet som innehas av juridisk person räknas alltid – dvs. oavsett användning – som näringsfastighet (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501).

f) Kan en verksamhetsgren enligt 2:25 IL enbart bestå i andelar? Vilka regler om uppskjuten beskattning vid ombildningar aktualiseras enligt IL om så inte är fallet?

Svar:

Nej. Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren, enligt prop. 1998/99:15 s. 287 [se även RÅ 2001 not. 24, RÅ 2003 not. 132 och RÅ 2004 ref. 1 och Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2268]. Överlåts endast andelar, aktualiseras reglerna om andelsbyten, dvs. 48 a och 49 kap. IL [se prop. 1998/99:15 s. 287 och även Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering (del 4) s. 2268]. 48 a kap. IL gäller för fysiska personers andelsbyten. 49 kap. IL gäller i huvudsak endast lagerandelar och aktiebolags marknadsnoterade andelar, eftersom koncerninterna andelsöverlåtelser omfattas av skattefriheten på näringsbetingade andelar (25 a kap. IL) och gör andelsbytesreglerna i 49 kap. onödiga i sådana fall (se Lodin m.fl. 2013 s. 543).

g 1) Om reglerna om omstruktureringar genom verksamhetsavyttringar (38 kap. IL), partiella fissioner (38 a kap. IL) eller andelsbyten (48 a och 49 kap. IL) inte är tillämpliga, är frågan: Utgör s.k. förpackning (paketering) ett alternativ till att undvika omedelbar beskattning? Antag att det är fråga om att AB X, som har dotterföretaget AB Y, ska överföra en verksamhetsgren i AB X till AB Z. Om ett förpackningsförfarande är möjligt, beskriv det översiktligt.

Svar:

Ja, förpackning kan utgöra ett alternativ (svaret är också enbart översiktligt). Det finns ingen lagstiftning mot förpackningsförfarande, och ett sådant skulle utgöra en lösning i två steg:

- AB X överlåter i ett första steg verksamhetsgrenen i fråga till dotterföretaget AB Y till ett pris under marknadsvärde, dvs. en underprisöverlåtelse sker. Om villkoren för s.k. kvalificerad underprisöverlåtelse i 23:14-29 IL är uppfyllda, ska inte uttagsbeskattning ske (se 23:3 och 9 IL). Priset sätts lämpligen till skattemässiga värden på tillgångarna i verksamhetsgrenen (jfr 2:31-33 och 23:10 IL). Marknadsvärdet antas således vara högre än de skattemässiga värdena.
- I ett andra steg överlåter AB X aktierna i AB Y till AB Z, vilket innebär att AB Y med den förvärvade verksamhetsgrenen blir dotterbolag till AB Z. AB X andelar i AB Y utgjorde näringsbetingade andelar (se 24:13 och 14 IL). Därmed ska AB X inte ta upp till beskattning kapitalvinst på grund av försäljning av andelarna i AB Y till AB Z (förutsatt att AB Y inte utgjorde ett s.k. skalbolag) – se 25 a kap. 5 och 9 §§ IL.

(Se Lodin m.fl. 2013 s. 422, 423 och 523)

g 2) Antag att AB Z – efter det att förpackningsförfarandet genomförts – genom fusion (s.k. absorption) övertar AB Y, som därmed upplöses. Har det någon betydelse för en fråga om möjlighet föreligger att ta över rätten att göra underskottsavdrag avseende underskottet som verksamhetsgrenen har medfört hos AB X?

Svar:

Nej. Eftersom rätten att göra underskottsavdrag är personlig och inte kan överföras till annan (se 40:2 IL och Lodin m.fl. 2013 s. 562), är det redan på grund av första steget i förpackningsförfarandet – den kvalificerade underprisöverlåtelserna – inte möjligt för AB Y

eller AB Z att dra underskottet, utan det kvarstår att nyttjas av AB X själv (se 40:2 IL). Det är således inte fråga om något fall av regelkollision mellan 23 kap. IL och andra omstruktureringsregler i IL.

Det blir sedan eventuellt en ny frågeställning huruvida det föreligger begränsningar att utnyttja underskottsavdrag i relationen mellan AB Y och AB Z. Emellertid gäller det i så fall underskott som har uppkommit hos något av dessa båda bolag. De s.k. spärreglerna för underskottsavdrag i 40:15-17 IL (beloppsspärr) och i 40:18-19 IL (koncernbidragsspärr) ska motverka att det uppkommer handel med förlustavdrag (underskottsavdrag), och då gäller det underskott från tidigare år, dvs. underskott som uppkommit under beskattningsår före det år då ägarförändringen sker (se 40:2 IL och Lodin m.fl. 2013 s. 563). AB Z är nytt moderbolag till AB Y. Finns t.ex. gamla underskott i AB Y, skulle AB Z kunna kvitta bort överskott i sin verksamhet mot koncernbidrag till AB Y. Då aktualiseras både beloppsspärren och koncernbidragsspärren, för att motverka att handel med företag som innehåller underskottsavdrag uppkommer (se spärrsituation 1 i figuren på s. 566 i Lodin m.fl. 2013). Dessa begränsningar gäller enligt 37 kap. 21 § IL (beloppsspärr) och 37 kap. 24 § IL (koncernbidragsspärr) även vid fusioner, om underskott kvarstår från beskattningsår före det beskattningsår då fusionen genomfördes. Om en spärrsituation var tillämplig före fusionen, gäller begränsningarna att utnyttja underskottsavdrag även efter fusionen (se Lodin m.fl. 2013 s. 565). Beträffande gamla underskott i AB Y gäller följande för AB Z:

- Beloppsspärren innebär att AB Z inte får dra underskott från AB Y till den del de överstiger 200 % av det pris AB Z betalade för aktierna i AB Y till AB X (se 37:21 och 40:15 IL).
- Underskottsföretaget, AB Y, hade på grund av koncernbidragsspärren inte fått dra gamla underskott med högre belopp än beskattningsårets överskott förrän femte beskattningsåret efter det att den spärren inträdde (40:18 IL). Det vid fusionen övertagande företaget, AB Z, får dra underskottet först när begränsningen skulle ha upphört för överlåtande företag, AB Y, om fusionen inte hade genomförts (se 37:24 och 25 IL), dvs. först femte beskattningsåret efter det då spärren inträdde.

g 3) Även om det inte finns regler mot s.k. förpackningsförfarande (se s. 422 och 423 i Lodin m.fl. 2013), är frågan: Finns det någon annan skatterättsligt hindrande reglering att beakta därvidlag?

Svar:

Även om det – såsom anförs på s. 422 och 423 i Lodin m.fl. 2013 – inte har införts någon lagstiftning mot förpackning, bör enligt min uppfattning över huvud taget beträffande s.k. upplägg lagen (1995:575) mot skatteflykt beaktas. I förevarande sammanhang bör enligt min mening framför allt beträffande lösningar i flera led ansökan om förhandsbesked göras hos Skatterättsnämnden, om det inte kan anses att motiven för uppskjuten beskattning avseende omstruktureringar omfattar det planerade förfarandet totalt sett. Kombinationer av andra regler i IL avseende omstruktureringar med reglerna i 23 kap. IL om kvalificerade underprisöverlåtelser är enligt min uppfattning kanske mest problematiska eftersom 23 kap. IL sedan 1998 inte bara avser omstruktureringsfall. Det kan tänkas att ett upplägg omfattar flera led av kvalificerade underprisöverlåtelser av tillgångar, t.ex. från enskild firma till ett AB och vidare till ännu ett AB, innan försäljningen av näringsbetingade aktier sker. En kvalificerad underprisöverlåtelse kan också ske från AB till enskild firma, men då bör enligt

min uppfattning upplägg med ytterligare led vara helt poänglösa eftersom uppskjuten beskattning får uppfattas förutsätta att överfört obeskatat värde senare blir beskattat i den enskilda firman (dvs. hos den fysiska personen). Det är i sådant fall ett förfarande i riktning från dubbelbeskattat område (AB) till enkelbeskattat område (enskild firma). Förutsättningarna för att t.ex. ett s.k. upplägg ska kunna underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt, trots att varje led för sig är i enlighet med IL:s regler, är bl.a. att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Det går så att säga litet uppåt och nedåt med hur frekvent det är att Skatteverket driver mål med stöd av lagen mot skatteflykt (jag bortser från fall av skatteundandragande vilka givetvis alltid blir föremål för lagföring vid upptäckt), men enligt min uppfattning bör ansökan om förhandsbesked vara den lämpliga rekommendationen om en klient har hört talas om något upplägg och vill genomföra det – alltså först ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Vill klienten genomföra upplägget utan sådan föregående ansökan, bör Du fransäga Dig uppdraget. Det finns tillräckligt för skattekonserter att arbeta med beträffande skattefrågor som är av mer normal karaktär. Se för övrigt under *Skatteupplägg* på Skatteverkets hemsida (www.skatteverket.se), där verket bl.a. anger att verket kommer att underkänna kringgående av 3:12-systemet genom upprepade interna aktieöverlåtelser. För övrigt får också nämnas att även om uttalanden i tillåtande riktning skulle återfinnas på Skatteverkets hemsida, är de inte av bindande karaktär. Det är bara Skatterättsnämnden som kan ge förhandsbesked som (om de vinner laga kraft) är bindande för både den skattskyldige och Skatteverket.

I sammanhanget kan nämnas att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte omfattar mervärdesskatt. Emellertid kan dock den EU-rättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk på momsområdet aktualiseras i stället beträffande bl.a. upplägg som berör momsen. Skatteverket uttrycker att principen om förbud mot förfarandemissbruk tillämpas när syftet med mervärdesskattesystemet sätts ur spel (se Skatteverkets ställningstagande av 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111). [Se s. 82 i Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, av Björn Forssén (finns i fulltext som öppet dokument i DiVA på www.oru.se).]

h) Kan det bli fråga om mervärdesskatt på överlåtelse av verksamhetsgrenen, på fusionen eller på aktieförsäljningar eller eventuella andelsbyten i förevarande exempel?

Svar:

Nej. Överlåtelse av en verksamhetsgren eller en fusion av bolag bör typiskt sett omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML på tillgångar som överläts i samband med överlåtelse av verksamhet eller del därav (verksamhetsgren) eller i samband med fusion eller liknande förfarande. Emellertid bör beaktas att det förutsätter uppfyllelse av *mervärdesskattens egna krav på kontinuitet*: Överförd verksamhet eller verksamhetsgren ska i princip återuppstå oförändrad i mervärdesskatterättsligt hänseende hos förvärvande eller övertagande företag. [Se RÅ 2001 not 97-99 och t.ex. s. 361-367 i Mervärdesskatt vid omstruktureringar av Eleonor Kristoffersson, Iustus Förlag. Uppsala 2001.] Aktieförsäljningar eller andelsbyten omfattas av undantag från skatteplikt avseende omsättning av aktier, andra andelar och fordringar i 3 kap. 9 § ML.