

SKATTEFÖRVALTNINGENS ANVISNING

Behörighetsstadgande

2 § 2 mom. i lagen om Skatteförvaltningen (237/08)

Giltighet

Tills vidare

Ersätter normen (nr, datum)

57/349/2010, 17.3.2010

Mottagare

Skatteförvaltningens enheter

Datum

15.2.2011

Diarienummer

137/349/2011

FÖRETAGETS GENERATIONSVÄXLING I BESKATTNINGEN

Denna anvisning handlar om de vanligaste situationerna för generationsväxling i företag och om hur de beskattas (inkomst-, arvs- och gåvo-, överlåtelse- och mervärdesskatt). Anvisningen behandlar varken generationsväxlingar i fråga om gårdsbruk eller frågor i anslutning till internationella generationsväxlingar.

Skatteförvaltningens anvisning av 17.3.2010 (nr 57/349/2010) har preciserats på det sätt som presenteras vid punkterna 1 och 2.

1. Högsta förvaltningsdomstolen gav 5.1.2011 sitt årsboksavgörande HFD 2011:1 om gåvobeskattningen. Avgörandet gällde betydelsen av gåvotagarens minderårighet då man bedömer förutsättningarna för att tillämpa Arvsskattel 55 § om gåvotagaren försätter företagsverksamhet i aktiebolagsform. Anvisningens text har därför reviderats under punkt **2.5.6.3** på s. 13 och under punkt **15.2.6** på s. 57

Utgångspunkten är att bevisningen om alla de förutsättningar för fortsättandet av verksamhet som föreskrivs i Arvsskattel 55 § måste föreligga då ett beskattningsbeslut i ett arvs- eller gåvobeskattningsärende fattas. Den princip som framgår av HFD:s avgörande tillämpas på de arvs- eller gåvoskattefall där skattskyldigheten börjat 6.1.2011 eller därefter. Den som försätter företagsverksamhet som bedrivs i aktiebolagsform måste således vara myndig då beskattningsbeslutet i arvs- eller gåvobeskattningsärendet ges.

Beskattningspraxis ändras inte i sådana fall där den som fortsätter företagsverksamhet som bedrivs i någon annan form än i aktiebolagsform är minderårig.

2. Ändring av ISkL 48 § 5 mom. trädde i kraft vid ingången av 2011. På grund av ändringen har anvisningens text reviderats under punkt **2.4.2** på s. 8.

Överdirektör

Juha Lindgren

Överinspektör

Jarmo Salminen



Skatteförvaltningen
Beskattningscentralen
PB 325, 00052 SKATT
Aspnäsgatan 4 A, Helsingfors

www.skatt.fi
tel. (09) 7311 36
fax (09) 7311 3595
VEROH 0310r/w 8.2008

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR	VI
1 ALLMÄNT OM BESKATTNING AV GENERATIONSVÄXLINGAR.....	1
2 GENERATIONSVÄXLING I AKTIEBOLAG GENOM AKTIEKÖP.....	1
2.1 ALLMÄNT.....	1
2.2 BESKATTNING AV SÄLJARENS ÖVERLÅTELSEVINST VID AKTIEKÖP.....	1
2.2.1 Beräkning av överlåtelsevinst	1
2.2.2 Skatteåret för överlåtelsevinst.....	3
2.2.3 Ändringar i köpesumma	3
2.2.4 Överlåtelsekattens belopp.....	3
2.2.5 Skattefri överlåtelse av aktier i samband med generationsväxling	4
2.2.5.1 Villkor för skattefrihet	4
2.2.5.2 Föremålet för överlåtelsen – aktier	4
2.2.5.3 Ågartid för aktier som överläts	4
2.2.5.4 Släktskap mellan parterna	5
2.3 BEHANDLING AV ÖVERLÅTELSEFÖRLUSTER I SÄLJARENS BESKATTNING	5
2.4 KÖPARENS INKOMSTBESKATTNING VID AKTIEKÖP	6
2.4.1 Anskaffningsutgift för aktier	6
2.4.2 Skattelättnaden förloras – vidareöverlåtelse inom fem år.....	7
2.5 KÖPARENS GÅVOSKATT I AKTIEKÖP TILL UNDERPRIS	8
2.5.1 Allmänt.....	8
2.5.2 Gåvoskattepliktigt förvärv.....	8
2.5.3 Avdrag på aktiers gängse värde	9
2.5.4 Sammanräkning av gåvor	10
2.5.5 Gåvoskattens belopp	10
2.5.6 Skattelättnad i gåvoskatten.....	11
2.5.6.1 Allmänt.....	11
2.5.6.2 Företag eller en del därav som föremål för överlåtelse	11
2.5.6.3 Fortsättning av företagsverksamheten	12
2.5.6.4 Beräkning av skattelättnaden	13
2.5.6.5 Förlust av skattelättnaden.....	16
2.5.6.6 Förlängning av betalningstiden för gåvoskatten	16
2.6 ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN I AKTIEHANDEL	17
2.6.1 Allmänt.....	17
2.6.2 Justeringsklausul för köpesumma.....	17
2.6.3 Upphävning av köp	17
2.7 RÄTTEN TILL AVDRAG AV FÖRLUSTER OCH GOTTGÖRELSE AV BOLAGSSKATT.....	18
3 VEDERLAGSFRI ÖVERLÅTELSE AV AKTIER	18
3.1 GÅVOSKATT VID VEDERLAGSFRI ÖVERLÅTELSE	18
3.2 AKTIER SOM ÖVERFÖRS GENOM ARV ELLER TESTAMENTE	19
3.3 AKTIERNAS ANSKAFFNINGSGIFT I GÅVOTAGARENS INKOMSTBESKATTNING	19
3.4 ÖVERLÅTELSESKATT I VEDERLAGSFRI ÖVERLÅTELSE.....	19
4 FÖRVÄRV OCH INLÖSEN AV EGNA AKTIER	19
4.1 ALLMÄNT.....	19
4.2 ÖVERLÅTARENS SKATTEPLIKT.....	20
4.2.1 Beskattningen av överlåtelsevinst	20
4.2.2 Förtäckt dividend	20

4.3	BESKATTNING AV AKTIEBOLAGET	21
4.4	FÖRVÄRV ELLER INLÖSEN AV AKTIER TILL UNDERPRIS I GÅVOBESKATTNINGEN	21
4.5	FÖRVÄRV ELLER INLÖSEN AV EGNA AKTIER I ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN	21
5	AKTIEEMISSION SOM HJÄLPÅTGÄRD I GENERATIONSVÄXLING	21
5.1	ALLMÄNT.....	21
5.2	INKOMSTBESKATTNINGEN	22
5.3	AKTIEEMISSION TILL UNDERPRIS ELLER AVSTÅENDE FRÅN TECKNINGSRÄTT I GÅVOBESKATTNINGEN	22
5.4	ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN I SAMBAND MED AKTIEEMISSION	23
6	ÖVERLÅTELSE AV ETT AKTIEBOLAGS AFFÄRSVERKSAMHET	23
6.1	INKOMSTBESKATTNINGEN AV BOLAGET SOM UTFÖR ÖVERLÅTELSEN	23
6.2	MOTTAGARENS ANSKAFFNINGSGIFT	23
6.3	ÖVERLÅTELSE AV AFFÄRSVERKSAMHET – ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN.....	23
6.3.1	Skattegrund	23
6.3.2	Överlåtelseskattens storlek och betalningstidpunkt.....	24
6.4	ÖVERLÅTELSE AV AFFÄRSVERKSAMHET I MERVÄRDEBESKATTNINGEN.....	25
6.4.1	Allmänt.....	25
6.4.2	Överlåtelse av rörelse – identifiering.....	25
6.4.3	Överlåtelse för ett ändamål som berättigar till avdrag	25
6.4.4	Fastigheter.....	26
6.4.5	Marginalbeskattade tillgångar	26
7	OM FÖRETAGSARRANGEMANG SOM FÖRHANDSÅTGÄRD FÖR GENERATIONSVÄXLING I AKTIEBOLAG	27
7.1	ALLMÄNT.....	27
7.2	DELNING SOM FÖRHANDSÅTGÄRD FÖR GENERATIONSVÄXLING	27
8	OM ANVÄNDNING AV HJÄLPBOLAG I GENERATIONSVÄXLING INOM AKTIEBOLAG. 28	
8.1	ALLMÄNT.....	28
8.2	ÖVERLÅTELSE TILL UNDERPRIS ELLER UTAN VEDERLAG TILL HJÄLPBOLAG I GÅVOBESKATTNINGEN	29
8.3	ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN.....	29
9	GENERATIONSVÄXLING I ÖPPET BOLAG OCH KOMMANDITBOLAG GENOM FÖRSÄLJNING AV BOLAGSANDEL.....	29
9.1	ALLMÄNT.....	29
9.2	BESKATTNING AV ÖVERLÅTELSEVINST FRÅN FÖRSÄLJNING AV BOLAGSANDEL	30
9.2.1	Beräkning av överlåtelsevinst	30
9.2.2	Tillägg till överlåtelsevinsten	31
9.2.3	Överlåtelseskattens belopp.....	32
9.2.4	Skattefri överlåtelse av bolagsandel i samband med generationsväxling	32
9.2.4.1	Tid som den överlåtna bolagsandelen har ägts.....	33
9.2.4.2	Överlåtelsevinsten som skattelättnaden hänför sig till.....	33
9.3	FÖRLUST FRÅN FÖRSÄLJNING AV BOLAGSANDEL I BESKATTNINGEN	34
9.4	INKOMSTBESKATTNING VID KÖP AV BOLAGSANDEL	34
9.4.1	Anskaffningsutgift	34
9.4.2	Förlust av skattelättnad – vidareöverlåtelse inom fem år	35
9.5	GÅVOBESKATTNING NÄR BOLAGSANDEL KÖPS TILL UNDERPRIS	35
9.5.1	Allmänt.....	35
9.5.2	Skattelättnad i gåvoskatten	36
9.5.2.1	Allmänt.....	36
9.5.2.2	Företag eller en del därav som föremål för överlåtelse	36
9.5.2.3	Fortsättning av företagsverksamheten	37
9.5.2.4	Beräkning av skattelättnaden	37
9.5.2.5	Förlust av skattelättnaden.....	39
9.5.2.6	Förlängning av betalningstiden för gåvoskatten	39
9.6	FÖRSÄLJNING AV BOLAGSANDEL – ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN	40

9.7	RÄTTEN TILL AVDRAG AV FÖRLUSTER	40
10	ÖVERLÅTELSE AV BOLAGSANDEL I ÖPPET BOLAG ELLER KOMMANDITBOLAG UTAN VEDERLAG	40
10.1	GÅVOSKATT VID VEDERLAGSFRI ÖVERLÅTELSE	40
10.2	BOLAGSANDEL ÖVERFÖRS GENOM ARV ELLER TESTAMENTE	41
10.3	ANSKAFFNINGSGIFTEN FÖR BOLAGSANDELEN I GÅVOTAGARENS INKOMSTBESKATTNING ..	41
11	2.4 ÖVERLÅTELSE AV ÖPPET BOLAGS ELLER KOMMANDITBOLAGS AFFÄRSVERKSAMHET	41
11.1	INKOMSTBESKATTNINGEN AV BOLAGET SOM UTFÖR ÖVERLÅTELSEN	41
11.2	INKOMSTBESKATTNING AV DELÄGARE – EVENTUELL INKOMSTUTJÄMNING.....	41
11.3	MOTTAGARENS ANSKAFFNINGSGIFT	42
11.4	ÖVERLÅTELSE AV AFFÄRSVERKSAMHET I ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN.....	42
11.5	ÖVERLÅTELSE AV AFFÄRSVERKSAMHET I MERVÄRDESBESKATTNINGEN.....	42
12	ANVÄNDNING AV HJÄLPBOLAG VID GENERATIONSVÄXLING I ÖPPET BOLAG ELLER KOMMANDITBOLAG	42
12.1	ÖVERLÅTELSE AV BOLAGSANDEL MOT VEDERLAG TILL HJÄLPBOLAG	42
12.2	ÖVERLÅTELSE AV BOLAGSANDEL UTAN VEDERLAG ELLER MED KARAKTÄR AV GÅVA TILL HJÄLPBOLAG	42
12.3	ÖVERLÅTELSE AV BOLAGSANDEL MOT VEDERLAG TILL HJÄLPBOLAG	43
13	FÖRSÄLJNING AV RÖRELSEIDKARES OCH YRKESUTÖVARES NÄRINGSVERKSAMHET	43
13.1	ALLMÄNT.....	43
13.2	VEDERLAG VID ÖVERLÅTELSE AV NÄRINGSVERKSAMHETEN.....	44
13.3	BESKATTNING VID FÖRSÄLJNING AV NÄRINGSVERKSAMHET	44
13.3.1	Beräkning av inkomsterna från näringsverksamheten	44
13.3.2	Inkomstutjämning.....	45
13.3.3	Inkomstutjämningsförfarande.....	45
13.3.4	Avdrag av förluster vid nedläggelse	47
13.4	INKOMSTBESKATTNING VID KÖP AV NÄRINGSVERKSAMHET	48
13.4.1	Anskaffningsutgiften för företagstillgångarna	48
13.4.2	Anskaffningsutgift i överlåtelser med karaktär av gåva	48
13.5	ÖVERLÅTELSE AV NÄRINGSVERKSAMHET TILL UNDERPRIS – KÖPARENS GÅVOSKATT	49
13.5.1	Allmänt.....	49
13.5.2	Gåvoskattepliktig förmögenhet	49
13.5.3	Skattelättnad i gåvoskatten.....	49
13.5.3.1	Allmänt.....	49
13.5.3.2	Företag eller en del därav som föremål för överlåtelse	50
13.5.3.3	Fortsättning av företagsverksamheten	50
13.5.3.4	Beräkning av skattelättnaden.....	51
13.6	FÖRSÄLJNING AV NÄRINGSVERKSAMHET I ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN	52
13.7	FÖRSÄLJNING AV NÄRINGSVERKSAMHET – MERVÄRDESBESKATTNINGEN	52
14	VEDERLAGSFRI ÖVERLÅTELSE AV RÖRELSEIDKARES OCH YRKESUTÖVARES NÄRINGSVERKSAMHET	52
14.1	ALLMÄNT.....	52
14.2	GÅVOSKATT VID VEDERLAGSFRI ÖVERLÅTELSE AV NÄRINGSVERKSAMHET.....	53
14.3	ANSKAFFNINGSGIFT I GÅVOTAGARENS INKOMSTBESKATTNING.....	53
15	NÄRINGSVERKSAMHET FORTSÄTTER EFTER ATT RÖRELSEIDKAREN ELLER YRKESUTÖVAREN HAR AVLIDIT.....	53
15.1	NÄRINGSVERKSAMHET FORTSÄTTER I DÖDSBOETS NAMN - INKOMSTBESKATTNINGEN	53
15.2	ARVSBESKATTNINGEN.....	54
15.2.1	Allmänt.....	54
15.2.2	Beskattningsbar andel i kvarlåtenskap.....	54
15.2.3	Generationsväxlingsöverlåtelse genom testamente	55

15.2.4	Överföring av företagsförmögenhet vid avvittring eller arvskifte	55
15.2.5	Verksamhet fortsätter för oskiftat dödsbos räkning	56
15.2.6	Skattelättnaden i fråga om arvsskatten	56
15.3	ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN VID TESTAMENTE, ARVSKIFTE OCH AVVITTRING	58
16	ANVÄNDNING AV HJÄLPBOLAG VID GENERATIONSVÄXLING MELLAN RÖRELSEIDKARE ELLER YRKESUTÖVARE	58
16.1	ÖVERLÅTELSE AV NÄRINGSVERKSAMHET MOT VEDERLAG TILL HJÄLPBOLAG	58
16.2	ÖVERLÅTELSE AV NÄRINGSVERKSAMHET VEDERLAGSFRIIT ELLER TILL UNDERPRIS TILL HJÄLPBOLAG	58
16.3	ÖVERLÅTELSE AV NÄRINGSVERKSAMHET VEDERLAGSFRIIT ELLER TILL UNDERPRIS TILL HJÄLPBOLAG, GÅVOBESKATTNINGEN	59
17	ÄNDRINGAR AV VERKSAMHETSFORM	59
17.1	ALLMÄNT OM ÄNDRINGAR AV VERKSAMHETSFORM	59
17.2	ÄNDRING AV VERKSAMHETSFORM I INKOMSTBESKATTNINGEN	60
17.3	ÄNDRING AV VERKSAMHETSFORM I GÅVOBESKATTNINGEN	61
17.4	ÄNDRING AV VERKSAMHETSFORM I MERVÄRDEBESKATTNINGEN	62
17.5	ÄNDRING AV VERKSAMHETSFORM I ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN	62
17.6	ÄNDRING AV DÖDSBOS VERKSAMHETSFORM	62
17.6.1	Att fortsätta dödsboets näringsverksamhet i egenskap av firma	62
17.6.2	Omvandling från dödsbo till personbolag	63
17.6.3	Omvandling av dödsbo till aktiebolag	63
17.6.4	Att fortsätta näringsverksamheten för dödsboets räkning	63
17.6.5	Gåvobeskattningen vid ändring av dödsboets verksamhetsform	63
18	FÖRHANDBESKED OCH -AVGÖRANDE	64
18.1	AVGIFTER AV FÖRHANDBESKED OCH -AVGÖRANDE	64
18.2	INKOMSTBESKATTNINGEN	64
18.3	MERVÄRDEBESKATTNING	65
18.4	ÄRVS- OCH GÅVOBESKATTNINGEN	65
18.5	ÖVERLÅTELSEBESKATTNINGEN	65
19	DISPENSFÖRFARANDE FÖR FÖRLUSTER OCH INNESTÅENDE GOTTGÖRELSER AV BOLAGSSKATT	66
BILAGA 1	KALKYL ÖVER VINST VID ÖVERLÅTELSE AV BOLAGSANDEL	68

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslag 21.7.2006/624
ArvsskatteL	Lag om skatt på arv och gåva 12.7.1940/378
BFL	Lag om beskattningsförfarande 18.12.1995/1558
FMF	Finansministeriets förordning
Gv-värde	Värde som används i arvs- och gåvobeskattningen för att bestämma skattelättnader på grund av generationsväxling. Värdet motsvarar 40 procent av företagsförmögenheten beräknad enligt värderingslagen
ISkL	Inkomstskattelag 30.12.1992/1535
MomsL	Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501
NärSkL	Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 24.6.1968/360
VärdL	Lag om värdering av tillgångar vid beskattningen 22.12.2005/1142
ÄB	Ärvdabalk 5.2.1965/40
ÖSL	Lag om överlåtelseskatt 29.11.1996/931

1 Allmänt om beskattning av generationsväxlingar

Med generationsväxling avses en situation där ett aktiebolag, ett personbolag eller en enskild näringsidkares företagsverksamhet under ägarens livstid eller efter det att han avlidit överförs till ägarens barn eller en annan person som fortsätter med verksamheten. I varje företag utgör generationsväxling en speciell händelse som kan ha konsekvenser för inkomstbeskattningen, arvs- och gåvobeskattningen samt överlåtelsebeskattningen. Skattepåföljderna kan vara inriktade på den som överlåter företaget och mottagaren samt på själva bolaget när det gäller aktiebolag och personbolag.

En generationsväxling medan företagaren lever kan ske på många olika sätt. Den valda lösningen kan påverka beskattningen i omfattande grad. Efter företagarens död sker generationsväxlingen genom arv eller testamente. Inkomstskattelagen (ISkL) och lagen om skatt på arv och gåva (ArvsskatteL) innehåller särskilda bestämmelser om skattelättnad på grund av generationsväxling. Lagen om överlåtelseskatt (ÖSL) och mervärdesskattelagen (MomsL) innehåller däremot inga särskilda bestämmelser rörande generationsväxling.

I denna anvisning behandlas skattepåföljderna för den som överlåter företagsverksamheten, för den som tar över verksamheten och för företaget, enligt företagsform och skatteslag samt enligt hur generationsväxlingen genomförs. Anvisningen behandlar främst generationsväxlingar som genomförs via aktieköp, köp av bolagsandel och köp av enskild näringsidkares näringsverksamhet, men den berör även andra skattepliktiga operationer som hänger samman med generationsväxling.

2 Generationsväxling i aktiebolag genom aktieköp

2.1 Allmänt

Generationsväxling genom aktieköp är en transaktion där den som överlåter företaget säljer sina aktier i aktiebolaget till den som tar över företagsverksamheten. Försäljningen av aktierna kan ge upphov till överlåtelseskatt i säljarens (överlåtarens) inkomstbeskattning. Vinst som erhållits vid överlåtelse utgör skattepliktig kapitalinkomst enligt ISkL 45 §. ISkL 48 § innehåller emellertid en särskild bestämmelse rörande generationsväxlingar enligt vilken vinsten från försäljningen av aktier är skattefri om vissa förutsättningar föreligger.

För köparen (mottagaren) medför aktieköpet inga direkta konsekvenser i inkomstbeskattningen. Om priset för aktierna är för lågt måste köparen dock betala gåvoskatt på grundval av ArvsskatteL 18 § 3 mom. Lagen om skatt på arv och gåva innehåller också en särskild bestämmelse rörande generationsväxlingar (ArvsskatteL 55 §) enligt vilken gåvoskatten kan lättas om vissa villkor uppfylls.

Inkomstskattelagens villkor för skattefri överlåtelsevinst och villkoren för skattelättnad i lagen om skatt på arv och gåva skiljer sig från varandra och bedöms därför individuellt för varje skatteslag. Det kan t.ex. hända att köparen inte kan få lättnad på gåvoskatten trots att säljaren inte behöver betala skatt på överlåtelsevinsten.

Följande avsnitt handlar om skattepåföljderna av aktieköp för säljaren, köparen och företaget.

2.2 Beskattning av säljarens överlåtelsevinst vid aktieköp

2.2.1 Beräkning av överlåtelsevinst

Enligt ISkL 46 § räknas överlåtelsevinsten ut så att från överlåtelsepriset dras av det sammanlagda beloppet av den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften för egendomen och utgiften för vinstens förvärvande. Enligt lagrummet som gäller den s.k. presumtiva anskaffningsutgiften är avdraget dock alltid minst 20 procent av överlåtelsepriset, eller 40 procent för egendom som ägts i minst 10 år. Den presumtiva anskaffningsutgiften används m.a.o. när den faktiska anskaff-

ningsutgiften jämte försäljningskostnaderna understiger den presumtiva anskaffningsutgiften. Om den överlåtna egendomen har förvärvats vid avvittring beräknas ägartiden och anskaffningsutgiften med hänsyn till det förvärv som är tidigare än avvittringen (ISkL 46 § 2 mom.).

ISkL 47 § innehåller närmare bestämmelser om hur överlåtelsevinsten skall räknas ut. Som anskaffningsutgift för egendom som erhållits vederlagsfritt anses beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen. Anskaffningsutgiften räknas för egendom som erhållits som gåva dock utgående från givarens anskaffningsutgift om mottagaren överlåter egendomen vidare inom ett år från gåvan. I så fall räknas ägartiden från den dag gåvan tas emot, dvs. i enlighet med de generella principerna, vilket innebär att man istället för givarens anskaffningsutgift kan beräkna överlåtelsevinsten utifrån en presumtiv anskaffningsutgift (20 procent).

Anskaffningsutgiften för aktier eller andelar som den skattskyldige tidigare har ägt samt anskaffningsutgiften för aktier eller andelar som tecknats på basis av dem fördelas både på de aktier eller andelar som ägts tidigare och på de aktier eller andelar som tecknats på basis av dem. Enligt övergångslagstiftningen fördelas inte anskaffningsutgiften på nya och gamla aktier om ökningen av aktiekapitalet har antecknats i handelsregistret före den 1 januari 2005.

Om egendom har överlåtits till ett lägre pris än det gängse priset så att affären har karaktär av gåva (Arvsskattel 18 § 3 mom.), delas överlåtelsen utgående från det proportionella förhållandet mellan det pris som betalats och det gängse värdet i en del som överlåtits mot vederlag och en vederlagsfri del (ISkL 47 § 5 mom.). Överlåtelsen betraktas som gåva om det överenskomna vederlaget utgör högst tre fjärdedelar av det gängse priset. Som anskaffningsutgift för delen som överlåtits mot vederlag betraktas den proportionellt motsvarande delen av anskaffningsutgiften för egendomen. Resten av anskaffningsutgiften dras inte av i fall av denna typ.

Exempel 1

Fru A har köpt 7 procent av aktierna i bolaget X för åtta år sedan. Köpesumman var 50 000 euro. Hon säljer aktierna åt sin dotter för 30 000 euro. Aktiernas gängse värde då de säljs är 80 000 euro vilket innebär att affären anses ha karaktär av gåva.

Relationen mellan köpesumman och det gängse värdet är $30\,000 / 80\,000 = 37,5\%$.

Överlåtelsepris	30 000
<u>./. Anskaffningsutgift (37,5 procent av 50 000 euro)</u>	<u>18 750</u>
<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>11 250</u>

Dottern anses ha fått en gåva värd 50 000 euro (80 000 - 30 000).

I överlåtelser med karaktär av gåva kan man också använda en presumtiv anskaffningsutgift (20 procent eller 40 procent). Avdraget beräknas i så fall på det överenskomna vederlaget. Indelningen av den verkliga anskaffningsutgiften i en del som överlåtits mot vederlag och en vederlagsfri del enligt ISkL 47 § 5 mom. påverkar inte den presumtiva anskaffningsutgiften.

Exempel 2

Fru A har köpt 7 procent av aktierna i bolaget X för åtta år sedan. Köpesumman var 10 000 euro. Hon säljer aktierna åt sin dotter för 30 000 euro. Aktiernas gängse värde då de säljs är 60 000 euro. Det är alltså fråga om en affär med karaktär av gåva.

Relationen mellan köpesumman och det gängse värdet är $30\,000 / 60\,000 = 50\%$.

Överlåtelsepris	30 000
(./. Anskaffningsutgift (50 procent av 10 000 euro)	5 000)
<u>./. Presumtiv anskaffningsutgift 20 procent</u>	<u>6 000</u>
<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>24 000</u>

Dottern anses ha fått en gåva värd 30 000 euro (60 000 - 30 000).

2.2.2 Skatteåret för överlåtelsevinst

Överlåtelsevinst betraktas som inkomst för det skatteår under vilket köp, byte eller annan överlåtelse skedde (ISkL 110 § 2 mom.). Skatteåret för överlåtelsevinsten bestäms m.a.o. i regel enligt datumet på det slutliga bindande köpebrevet. Avtalsvillkor är i allmänhet inte av betydelse när överlåtelseåret avgörs.

Enligt formuleringen i ISkL 110 § 2 mom. beskattas hela överlåtelsevinsten samma år som överlåtelsen äger rum. Vinsten utgör inkomst för överlåtelseåret även om köpesumman inte ännu har betalats. Om köpeskillingsfordran senare blir värdelös, kan den skattskyldige inom de föreskrivna tiderna yrka på ändring i sin beskattning.

2.2.3 Ändringar i köpesumma

I överlåtelseavtalet angående aktier kan en del av köpesumman bindas till någon osäker händelse i framtiden. Tilläggspris enligt villkoren i köpebrevet har vid uträkningen av vinst vid överlåtelse av företagsaktier betraktats som inkomst för det år då köpet ingicks till den del tilläggspriset var känt till sitt belopp innan beskattningen hade slutförts för det år då under vilket köpet hade ingåtts (bl.a. HFD 1994 B 534). Den del av köpesumman om vars betalningsskyldighet det då inte fanns någon vetskap betraktades inte som inkomst för det år då köpet hade ingåtts.

HFD 1994 B 534

Den skattskyldige hade genom köpebrevet daterat 26.3.1990 sålt aktierna i ett bolag som han förvärvat år 1987. Enligt köpebrevet beräknades köpesumman på basis av det saluvärde som bestämts för koncernen enligt resultatet i balansräkningarna över räkenskapsperioderna som utgick 31.12.1990 och 31.12.1991, på basis av substansen i koncernens balansräkning och täckningsbidragen per projekt i fråga om de ingångna och beställda entreprenadavtalen. Köpesumman betalades delvis under det år då köpet skedde, dvs. år 1990. Därutöver betalades tilläggspris för aktierna under de två år som följde det år då köpet ingicks, m.a.o. åren 1991 och 1992. Eftersom betalningsskyldigheten för och storleken av det tilläggspris som betalades under det år (dvs. 1991) som närmast följde efter köpeslutet var kända innan beskattningen hade slutförts för det år under vilket köpet ingicks, hänfördes denna delbetalning som tillfällig försäljningsvinst till inkomsten för det år då köpet ingåtts. Däremot förelåg det inga grunder att beskatta det tilläggspris som betalades senare, år 1992, som inkomst för det år då köpet ingåtts. Skatteåret 1990. Omröstning 3-2-2.

I fallet avgjordes inte hur den vinst som beror på tilläggspriset och som inte har beskattats det år då köpet ingicks skall beskattas. För att man skall kunna bestämma den vinst som uppstår i fråga om tilläggspriset, torde man uträkna överlåtelsevinsten på nytt genom att beakta även tilläggspriset som överlåtelsepris. Vinsten torde uträknas också till denna del enligt de bestämmelser som varit gällande under det år då köpet ingåtts. Även den presumtiva anskaffningsutgiften bestäms enligt den tidpunkt då affären ingås och inte enligt den tidpunkt då tilläggspriset motas. Den överlåtelsevinst som tilläggspriset innehåller räknas emellertid som intäkt under det år tilläggspriset har erlagts och skatten beräknas enligt det årets skattesats.

Det kan också hända att köpesumman sjunker på basis av en osäker faktor i framtiden, i enlighet med avtalsvillkoren. I sådana fall verkställs beskattningen enligt köpesumman i köpebrevet. Om köpesumman senare sjunkit enligt villkoret i köpebrevet, kan den skattskyldige inom de föreskrivna tiderna yrka på ändring i sin beskattning (lag om beskattningsförfarande, BFL 64 §).

2.2.4 Överlåtelseskattens belopp

Den beskattningsbara överlåtelsevinsten utgör kapitalinkomst, vars skattesats är 28. Enligt ISkL 48 § 6 mom. är emellertid överlåtelsevinsten för tillgångar som en fysisk person eller ett dödsbo får inte skattepliktig inkomst, om de sammanlagda överlåtelsepriserna för egendom som överlåts under skatteåret är högst 1 000 euro.

2.2.5 Skattefri överlåtelse av aktier i samband med generationsväxling

2.2.5.1 Villkor för skattefrihet

Vinst som erhållits vid överlåtelse av aktier i samband med generationsväxling utgör skattefri inkomst om villkoren i ISkL 48 § 1 mom. 3 punkten uppfylls. Villkoren för skattefrihet är tre:

- 1) Att den skattepliktige överlåter aktier eller andelar i ett bolag, vilka berättigar till en egendomsandel på minst 10 procent i bolaget.
- 2) Att mottagaren är hans barn eller en bröstarvinge till barnet eller hans syskon eller halvsyskon. Skattefriheten omfattar även mottagarens make om släktingen i fråga och maken mottar de överlåtna aktierna tillsammans.
- 3) Att egendomen i sammanlagt över 10 år har varit i överlåtarens eller i dennes och en sådan persons ägo av vilken han erhållit den utan vederlag.

Om bara ett av ovannämnda villkor inte uppfylls, betraktas överlåtelsevinsten som skattepliktig inkomst.

I ISkL 48 § 5 mom. föreskrivs om förlust av skattelättnaden i fråga om generationsväxling. Huojennus menetetään, jos luovutuksensaaja luovuttaa samaa omaisuutta edelleen ennen kuin viisi vuotta on kulunut hänen saannostaan. Förlusten av skattelättnaden påverkar inte beskattningen utan enbart hur överlåtelsevinsten beräknas när egendomen överlåts vidare. Förlusten av skattelättnad behandlas i avsnitt 2.4.2 som handlar om köparens skatteplikt.

2.2.5.2 Föremålet för överlåtelsen – aktier

Skattefriheten omfattar de fall där det överlåts aktier eller andelar i ett bolag vilka berättigar till en egendomsandel på minst 10 procent i bolaget. Enligt lagrummets ordalydelse är det den rätt som aktierna ger i bolagets förmögenhet som är avgörande, inte t.ex. rösträtten som kan vara mindre än 10 procent.

I beskattningspraxis har lagrummet tolkats så att varje enskild överlåtelse till sin storlek måste vara åtminstone 10 procent. Om man överlämnar aktier t.ex. till barn och dennes make, måste man således till var och en överlåta minst 10 procent eller genom en enda överlåtelse minst 10 procent till samägo. Om bägge föräldrarna överlåter, måste vardera föräldrarnas varje överlåtelse vara minst 10 procent.

Man har försökt inrikta skattelättnaden på sådana generationsväxlingssituationer som ansluter sig till den egentliga verksamheten för inkomstens förvärvande genom att begränsa överlåtelseföremål. Bestämmelserna förutsätter likväl inte att köparen skall fortsätta med verksamheten eller att säljaren skulle nedlägga ifrågavarande verksamhet. Det är inte heller någon förutsättning att ett bolag som är föremål för generationsväxling skall bedriva näringsverksamhet (Jfr villkoren för skattelättnad vid generationsväxling i lagen om skatt på arv och gåva, punkt 2.5.6).

2.2.5.3 Ägartid för aktier som överlåts

Förutsättningen för överlåtelsevinstens skattefrihet är förutom storleken på den egendomsandel som aktierna ger även att aktierna som överlåts har varit i sammanlagt över 10 år i den skattskyldiges eller i dennes och en sådan persons ägo av vilken han erhållit dem utan vederlag. Därför räknas till ägartiden för aktier som erhållits som gåva eller arv förutom överlåtarens ägartid även gåvogivarens och arvlåtarens ägartid. Också då det gäller avvittring räknas ägartiden för aktier som förvärvas med interna tillgångar i avvittringen omfatta den tid de har ägts av överlåtarens.

En stiftande delägare anses äga sina aktier i aktiebolaget från och med den dag aktierna tecknas, dvs. den dag bolaget konstitueras och stiftelseurkunden undertecknas. Då det gäller köpta aktier anses ägartiden i allmänhet börja i samma stund som köpebrevet tecknas. Om delägaren tecknat aktier vid nyteckning eller vid fondemission på grundval av sin tidigare egendomsandel,

räknas ägartiden från den tidpunkt då delägaren förvärvade de ursprungliga aktierna på vilka teckningsrätten baserar sig.

HFD 2009:71

Genom en ändring av bolagsordningen hade X Oyj Abp, som tidigare hade haft två aktieserier, år 2002 övergått till en enda aktieserie. I samband med denna förändring genomfördes i kompensations syfte en riktad aktieemission till de röstberättigade ägarna till aktier i K-serien. Vid emissionen hade dessa aktieägare mot två aktier i K-serien fått teckna en aktie i A-serien. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en skattskyldig, som mera än tio år tidigare hade ärvt K-aktier, vid beräkningen av överlåtelsevinsten för en aktieförsäljning skulle anses ha ägt de aktier som han hade tecknat vid emissionen år 2002 i över tio års tid och att som antagen anskaffningsutgift skulle betraktas 50 procent av överlåtelsepriset. Skatteåret 2004.

Om aktieägaren erhållit aktierna då ett öppet bolag eller ett kommanditbolag ändrats till ett aktiebolag, har förvärvstidpunkten för aktierna som motsvarar delägarens tidigare bolagsandel ansetts vara den tidpunkt då delägaren förvärvade sin andel i det öppna bolaget eller kommanditbolaget, m.a.o. då bolagsavtalet undertecknades. När det gäller aktier som inte ingår i den tidigare bolagsandelen anses förvärvningstidpunkten emellertid vara den dag de nya aktierna har tecknats eller då teckningsrätten för dem har köpts. När en privat affär eller en beskattningssammanslutning ändras till ett aktiebolag, anses ägartiden för aktierna börja vid den tidpunkt då aktiebolaget stiftas.

2.2.5.4 Släktskap mellan parterna

För att en generationsväxling skall vara skattefri måste mottagaren vara överlåtarens barn eller en bröstarvinge till barnet eller hans syskon eller halvsyskon. En av de ovannämnda personerna kan vara mottagare antingen ensam eller tillsammans med sin make. Förteckningen är uttömmande, varför bestämmelsen om skattefrihet t.ex. inte tillämpas på överlåtelse till broderns barn.

Lagrummets ordalydelse "tillsammans med sin make" har i beskattningspraxis tolkats så att egendom kan överlåtas antingen till i lagen nämnd släkting och dennes make gemensamt genom att minst tio procent överlåts till samägo eller till vardera maken så att förvärvet för vardera maken är tio procent. Om överlåtelsen sker till vardera maken måste vardera överlåtelsen ske samtidigt (åtminstone under samma dag), för att villkoren för skattefrihet enligt lagrummet skall uppfyllas för makens del.

Enligt ISkL 8 § 2 mom. avses med barn även adoptiv- och fosterbarn. Enligt ISkL 7 § anses som makar (med vissa undantag) förutom makar även sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har eller har haft ett gemensamt barn.

Eftersom mottagaren enligt ISkL 48 § 1 mom. 3 punkten skall vara i lagrummet nämnd släkting, tillämpas bestämmelsen om skattefrihet inte på de situationer där generationsväxlingen genomförs så att bolaget inlöser avträdarens aktier eller överlåtaren säljer aktierna till ett bolag som ägs av hans släkting.

2.3 Behandling av överlåtelseförluster i säljarens beskattning

Vid generationsväxling kan överlåtelsepriset för aktierna understiga överlåtarens anskaffningsutgift. Det uppkommer då överlåtelseförlust hos överlåtaren. Enligt ISkL 50 § 1 mom. skall förlust som uppkommit vid överlåtelse av egendom dras av från vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom under skatteåret och de tre följande åren allteftersom vinst uppstår och förlusten beaktas inte när underskottet för kapitalinkomstslaget fastställs.

Om överlåtaren säljer sina aktier till den som tar över verksamheten på villkor som gör att affären kan betraktas som gåva enligt ArvsskatteL 18 § 3 mom. (överlåtelsepriset är högst tre fjärdedelar av det gängse värdet) delas överlåtelsen utgående från förhållandet mellan det pris som betalats och det gängse värdet i en del som överlåtits mot vederlag och en vederlagsfri del. Som anskaffningsutgift för delen som överlåtits mot vederlag betraktas den proportionellt motsvarande delen av anskaffningsutgiften för egendomen. Då man beräknar överlåtelsevinsten (överlåtelseförlus-

ten) i förenämnda fall skall alltså endast en del av anskaffningsutgiften dras av från överlåtelsepriset.

Exempel 3

Herr B säljer aktier som han köpt för 120 000 euro till sin dotter. Köpeskillingen är 40 000 euro. Aktiernas gängse värde då de säljs till dottern är 100 000 euro. I enlighet med ISkL 47 § delas överlåtelsen i en del som överlåtits mot vederlag och en vederlagsfri del utgående från förhållandet mellan det pris som betalats och det gängse värdet.

Relationen mellan köpeskillingen och det gängse värdet är $40\,000 / 100\,000 = 40\%$.

Överlåtelsepris	40 000
<u>./. Anskaffningsutgift (40 % av 120 000)</u>	<u>48 000</u>
<u>Överlåtelseförlust</u>	<u>8 000</u>

Överlåtelseförlusten får dras av från överlåtelsevinsten under skatteåret och de tre påföljande åren.

Dottern anses ha fått en gåva värd 60 000 euro (100 000 - 40 000). Om villkoren i ArvsskatteL 55 § uppfylls kan gåvoskatten lättas (se punkt 2.5.6).

I ISkL 50 § 2 mom. definieras vissa situationer i vilka överlåtelseförlusten inte är avdragbar. Överlåtelseförlust vid generationsväxling nämns inte bland dessa situationer. Den verkliga överlåtelseförlust som uppkommer i samband med en generationsväxling kan alltså dras av från vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom, oberoende av om vinsten har varit skattepliktig eller skattefri.

En artificiell förlust som uppstått i en affär där överlåtelsepriset är för lågt godtas dock inte som avdragbar förlust eftersom man i så fall inte kan anse att affären har ingåtts i syfte att förvärva inkomst. En överlåtelseförlust i en affär som ingås till underpris men som inte kan betraktas som gåva är alltså avdragbar endast i den utsträckning anskaffningsutgiften för aktierna överskrider det gängse priset och överlåtelseförlusten är genuin.

Exempel 4

Herr B säljer aktier som han köpt för 10 000 euro till sin son. Köpesumman är 7 000 euro. Aktiernas gängse värde då de säljs till sonen är 9 000 euro. Herr B gör en förlust på 3 000 euro. Om herr B hade sålt aktierna för det gängse priset 9 000 euro skulle förlusten ha varit 1 000 euro. Han kan alltså endast dra av 1 000 euro. Den del av förlusten som beror på att priset är för lågt, 2 000 euro, är inte avdragbar.

2.4 Köparens inkomstbeskattning vid aktieköp

2.4.1 Anskaffningsutgift för aktier

I beskattningen av mottagaren har anskaffningsutgiften för aktierna betydelse senare vid vidareöverlåtelsen. Som anskaffningsutgift för aktier som förvärvats mot vederlag betraktas köpesumman som betalats för aktierna utökad med det betalade överlåtelseskatten. Om det vederlag som betalats för aktierna utgör högst $\frac{3}{4}$ av aktiernas gängse värde, anses skillnaden mellan det gängse priset och vederlaget utgöra gåva. I beskattningen av mottagaren anses då förutom den betalade köpesumman även skillnaden mellan det värde som i gåvobeskattningen utnyttjades för egendomen och den betalade köpesumman utgöra anskaffningsutgiften för egendomen.

Om mottagaren överlåter den mottagna egendomen vidare inom ett år beräknas anskaffningsutgiften på basis av överlåtarens anskaffningsutgift (ISkL 47 § 1 mom.). Samma princip tillämpas på egendom som förvärvas genom en affär med karaktär av gåva.

Exempel 5

Herr B säljer aktier åt sin dotter för 20 000 euro. Aktiernas gängse pris är 100 000 euro. Av affären betraktas alltså 80 000 euro som gåva. Om dottern överlåter aktierna vidare inom ett år räknas anskaffningsutgiften utifrån faderns anskaffningsutgift för gåvans del. Om fadern t.ex. har köpt aktierna för 50 000 euro blir anskaffningsutgiften för gåvodelen 40 000 euro. Dotterns anskaffningsutgift blir alltså den betalda summan, 20 000 euro, plus givarens anskaffningsutgift för gåvodelen, 40 000 euro, dvs. sammanlagt 60 000 euro.

2.4.2 Skattelättnaden förloras – vidareöverlåtelse inom fem år

Enligt ISkL 48 § 5 mom. förloras skattelättnaden i fråga om överlåtelsevinst vid generationsväxling om köparen överlåter samma egendom vidare innan fem år förflutit från förvärvet. Enligt lagrummet skall vid uträkningen av vinsten vid denna vidareöverlåtelse från anskaffningsutgiften dras av det belopp av den skattepliktiga överlåtelsevinsten som med stöd av ISkL 48 § 1 mom. 3 punkten inte har ansetts som skattepliktig inkomst för den som överlät aktierna. Förlusten av skattelättnaden påverkar inte beskattningen för överlåtaren utan ökar överlåtelsevinsten för den som överlåter egendomen vidare.

Den utsatta tiden (fem år) beräknas i regel från det första köpebrevet till det andra köpebrevet.

Exempel 6

Herr B har sålt aktier som han ägt i över 10 år till sin son. Sonen säljer aktierna vidare tre år senare. Överlåtelsevinsten räknas ut med de nedanstående inköps- och försäljningspriserna enligt följande:

	Fadern	Sonen
Inköpspris	75 000 euro	250 000 euro
Överlåtelsepris	250 000 euro	450 000 euro

Vid uträkningen av faderns överlåtelsevinst görs ett avdrag på 40 procent från överlåtelsepriset (250 000 euro) såsom anskaffningsutgift eftersom fadern ägt aktierna i över 10 år och den presumtiva anskaffningsutgiften som bestäms på detta sätt är högre än det ursprungliga anskaffningspriset (100 000 euro). Överlåtelsevinsten blir således 150 000 euro. Med stöd av ISkL 48 § 1 mom. 3 punkten är faderns överlåtelsevinst skattefri.

Vid uträkningen av sonens överlåtelsevinst tillämpas bestämmelsen i ISkL 48 § 5 mom. eftersom mindre än fem år förflutit från inköpet av aktierna. Från sonens anskaffningsutgift, 250 000 euro, görs alltså ett avdrag på 150 000 euro, m.a.o. det belopp som inte ansågs utgöra faderns skattepliktiga inkomst. Beloppet på sonens skattepliktiga överlåtelsevinst blir således 350 000 euro.

Överlåtelsepris	450 000 euro
<u>./. Anskaffningsutgift (250 000 - 150 000)</u>	<u>100 000 euro</u>
<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>350 000 euro</u>

I praktiken kan en vidareöverlåtelse inom fem år kanske beröra endast en del av de aktier som köpts i generationsväxlingssyfte. Från överlåtarens anskaffningsutgift avdras då den proportionella andel av den hos överlåtaren icke beskattade vinsten som motsvarar den överlåtna egendomen.

Exempel 7

Det ovanstående exemplet ändras så att sonen säljer hälften av sina aktier till en utomstående person för 225 000 euro och behåller själv resten. Sonens överlåtelsevinst räknas ut enligt följande:

Överlåtelsepris	225 000 euro
<u>./. Anskaffningsutgift ($\frac{1}{2} * 250\,000 - \frac{1}{2} * 150\,000$)</u>	<u>50 000 euro</u>
<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>175 000 euro</u>

Av det belopp som inte beskattats vid generationsväxlingen (150 000 euro) beaktas i detta fall endast den proportionella andel som motsvarar den överlåtna andelen, dvs. hälften.

Avdraget enligt ISkL 48 § 5 mom. görs fr.o.m. 1.1.2011 även från den presumtiva anskaffningsutgiften. Avdraget gjordes tidigare endast från den verkliga anskaffningsutgiften (HFD 2009:65).

Även överlåtelse till eget bolag betraktas som i lagrummet avsedd vidareöverlåtelse (HFD 1991 L 3891). Även upplösning av bolag betraktas som överlåtelse. Bolagsarrangemang enligt NärSkL där man inte anser att bolaget blir upplöst kan däremot inte betraktas som överlåtelse. Man går alltså inte miste om skattelättnaden t.ex. i en bolagsfusion som utförs enligt NärSkL 52 a §. Om tillgångar ges som gåva medför det inte heller förlust av skattelättnaden.

2.5 Köparens gåvoskatt i aktieköp till underpris

2.5.1 Allmänt

Vid generationsväxlingar säljs aktier ofta till ett pris som är lägre än det gängse priset. Förutom inkomstskatten kan affärer av denna typ även ge upphov till gåvoskatt. Den som köper aktierna skall i princip betala gåvoskatt om köpeskillingen är högst tre fjärdedelar av aktiernas gängse pris. Gåvoskatten kan emellertid lättas om villkoren i Arvsskattel 55 § uppfylls.

Följande punkt handlar om principerna för bestämmande av gåvans värde när den köpeskillning som betalats för aktierna är lägre än deras gängse värde.

2.5.2 Gåvoskattepliktigt förvärv

Överlåtelse av aktier mot vederlag utgör ett gåvoskattepliktigt förvärv om vederlaget är så litet att förvärvet kan betraktas ha karaktär av gåva. Ett köp, byte eller annan typ av överlåtelse mot vederlag anses ha karaktär av en gåva om vederlaget är högst $\frac{3}{4}$ av det gängse värdet av föremålet för överlåtelsen (Arvsskattel 18 § 3 mom.). Med gängse värde avses det sannolika priset för överlåtelse av egendom mellan två oberoende parter. Reglerna för bestämmande av gängse värde finns i Skatteförvaltningens anvisning Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnr 746/36/2009). Om en överlåtelse anses ha karaktär av gåva anses gåvodelen utgöra skillnaden mellan aktiernas gängse värde och det vederlag som har erlagts för dem.

Vederlaget vid aktieköp är oftast en köpeskillning, dvs. en summa pengar. Om annan egendom än pengar ges som vederlag värderas vederlaget enligt de överlåtna tillgångarnas gängse värde. Förutom en köpeskillning som betalas i form av pengar eller andra tillgångar kan även andra åligganden som innebär en aktiv prestationsskyldighet för köparen betraktas som vederlag. Vederlaget kan exempelvis vara skulder i säljarens företagsverksamhet som köparen åtar sig att svara för.

Den som överlåter aktier kan förbehålla sig eller någon annan en del av rättigheterna som hänförs till aktierna. Den rättighet som förbehålls är vanligtvis rätten till avkastningen från aktierna. En förbehållen rätt till avkastning betraktas inte som vederlag som mottagaren betalat, utan den förbehållna rätten tas dock i beaktande när det gäller att bestämma det gängse värdet för aktierna (se följande punkt). Om den som överlåter aktier eller annan innehavare av rätt senare avsäger sig från den förbehållna rätten innan den upphör, betraktas det som en separat överlåtelse.

Om överlåtelsen av aktier har karaktär av gåva och man kommit överens om att vederlaget, som mottagaren skall betala, betalas till mottagarens syskon (ersättning för syskonandel), anses vederlaget som syskonen får utgöra separata gåvor från den som överlåter aktierna. I en dylik situation anses alltså den som överlåter aktierna ha gett mottagaren egendom som gåva till ett be-

lopp som motsvarar skillnaden mellan aktiernas gängse värde och vederlaget och syskonen det belopp som motsvarar det vederlag som betalats till dem.

Om den köpesumma som man kommit överens om i överlåtelsen med karaktär av gåva har övergått till att vara mottagarens skuld och den som överlåter aktierna senare avstår från fordran utan prestation, anses mottagaren som är gäldenär ha erhållit en gåva av den som avstått från fordran. Om man kommit överens om att någon ränta inte skall betalas på köpeskillingsskulden, betraktas den kalkylmässiga förmånen som uppstår av räntefriheten inte som skattepliktig gåva. Den förmån som följer av att en lägre ränta än den gängse räntan har bestämts för köpeskillingsskulden beaktas inte heller som gåva.

En överlåtelse av aktier kan också betraktas som gåva i samma stund den ingås om det är sannolikt att priset i verkligheten inte är avsett att erläggas, t.ex. mot bakgrund av betalningsvillkoren i köpebrevet eller köparens ekonomiska möjligheter att erlægga alla betalningar.

Om det finns flera delägare som överlåter aktier, betraktas aktierna som erhållits från olika överlåtare som separata förvärv (ArvsskatteL 20 § 3 mom.). Till exempel utgör aktierna som den som fortsätter med verksamheten erhållit av vardera föräldern två separata gåvor. Om aktierna ges till två eller flera personer, betraktas varje gåvotagarens förvärv på motsvarande sätt som separat gåva.

Om företagstillgångar ges som gåva till äkta makar gemensamt, påförs makarna en gemensam skatt på gåvans sammanräknade värde. Skatten beräknas enligt skatteklassen för den äkta make vars släktskapsförhållande till gåvogivaren är närmare (ArvsskatteL 15 § 1 mom.). ArvsskatteL 15 § 1 mom. om gåva som tillfaller äkta makar gemensamt tillämpas enligt bestämmelsens ordalydelse endast på äkta makar och gäller därför inte par som jämställs med äkta makar enligt ISkL 7 §.

I stegvis generationsväxling kan en vederlagsfri gåva och ett köp med karaktär av gåva eller annan överlåtelse betraktas som ett enda förvärv om överlåtelseerna skett tidsmässigt nära varandra.

2.5.3 Avdrag på aktiers gängse värde

Då man fastställer aktiernas gängse värde skall rätten till avkastning dras av från aktiernas värde om denna rätt har förbehållits. Avkastningsrättens årsvärde räknas på basis av dividendutdelningen under de föregående 3–5 åren. Beräkningsperioden kan vara tre år t.ex. om bolaget har haft en jämn och stadig årlig dividendutdelning under en längre tid och fem år om utdelningen har varierat avsevärt. Exceptionellt stora dividender som beror på att räkenskapsperioden har omfattat en sporadisk vinst skall inte beaktas i beräkningsperioden.

Om avkastningsrättens årsvärde inte kan värderas utgående från den genomsnittliga avkastningen under de senaste åren skall värdet beräknas vid fem procent av aktiernas gängse värde. Den beräknade årsavkastningen kan höjas eller sänkas på basis av utförda dividendutdelningar och utdelningsprognoser.

Avkastningsrättens totala värde fastställs enligt värderingsprinciperna i ArvsskatteL 10 §. För att värdera förbehåll på livstid multipliceras den årliga avkastningen med en koefficient enligt ArvsskatteL 10 § 2 mom. En förmån som förbehålls för ett bestämt antal år värderas på basis av förmånens giltighetstid, det genomsnittliga årsvärdet och en räntesats om åtta procent (ArvsskatteL 10 § 3 mom.). En avkastningsrätt eller annan rätt som förbehållits till aktierna beaktas i gåvobeskattningen endast om förbehållet nämns i köpebrevet eller i en annan överlåtelsehandling.

Om gåvotagaren säljer aktierna vidare inom ett år kan den redan verkställda gåvobeskattningen på den skattskyldiges begäran justeras så att inkomstskatten på överlåtelsevinsten dras av från gåvans värde (ArvsskatteL 21 a §). Inkomstskatt får dock inte avdras till ett större belopp än ett belopp som borde ha betalats om priset hade varit lika stort som det för egendomen vid gåvobeskattningen fastställda gängse värdet. Om gåvoskatten har lindrats med stöd av ArvsskatteL 55 §

och/eller om betalningstiden för skatten har förlängts med stöd av lagens 56 §, kan försäljningen av aktierna medföra förlust av skattelättnaden eller av förlängningen av betalningstiden. Villkoren för förlust presenteras närmare i punkterna 2.5.6.5 och 2.5.6.6.

2.5.4 Sammanräkning av gåvor

På stegvis generationsväxling kan tillämpas bestämmelsen om sammanräkning av gåvorna. Enligt ArvsskatteL 20 § 2 mom. skall en gåva som erhållits från samma gåvogivare under de tre senaste åren läggas på värdet av den senaste gåvan. En gåva som erhållits på dagen tre år tidigare läggs inte på. Om den som fortsätter med företagsverksamheten får t.ex. 25 procent av aktiestocken i aktiebolaget den 1 januari 2009, läggs på gåvans värde de gåvor som gåvotagaren fått från samma gåvogivare den 2 januari 2006 eller senare.

Gåvor kan inte räknas samman då man bedömer om lättnadsvillkoret på minst en tiondel av aktiebolagets aktier uppfylls. Villkoren för skattelättnad på grund av generationsväxling skall granskas separat för varje förvärv (se punkt 2.5.6 om skattelättnad). Denna princip härrör från högsta förvaltningsdomstolens beslut rörande det tidigare andelskravet på 20 procent:

HFD 1994 B 560

X hade via gåvobrev daterat den 29 juni 1989 fått i gåva av sin far 20 procentenheter av bolagsandelen som personligen ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag. Arvsskattenämnden avvisade X:s krav om tillämpning av 63 a § lagen om skatt på arv och gåva. Länsrätten ansåg att gåvan med beaktande av de tysta bolagsmännens bolagsandelar inte omfattade minst en femtedel av de andelar som berättigade till innehav av bolaget, och avvisade därför X:s besvär. HFD upprätthöll länsrättens beslut.

Den 8 februari 1991 fick X ytterligare 3 procentenheter av bolagsandelen som personligen ansvarig bolagsman i gåva av sin far. Gåvorna från den 29 juni 1989 och den 8 februari 1991 utgjorde tillsammans minst en femtedel av de andelar som berättigade till innehav av bolaget. Arvsskattenämnden avvisade kravet om tillämpning av 63 a § lagen om skatt på arv och gåva. Länsrätten ansåg att den gåva som X fick den 8 februari 1991 inte omfattade minst en femtedel av de andelar som berättigade till innehav av bolaget. Med anledning av detta och av att tidigare gåvor inte kan tas i beaktande när man tillämpar bestämmelserna om skattelättnad vid generationsväxling kunde gåvoskatten inte lämnas odebiterad, inte ens delvis. HFD upprätthöll slutresultatet i länsrättens beslut eftersom den gåva som X fick den 8 februari 1991 inte hade omfattat minst en femtedel av de andelar som berättigade till innehav av kommanditbolaget och eftersom det inte har någon betydelse för tillämpningen av 63 c § lagen om skatt på arv och gåva om bolagsmannen tidigare har fått andelar i samma bolag som gåva.

2.5.5 Gåvoskattens belopp

Gåvoskatten beräknas enligt gåvotagarens skatteklass och gåvans beskattningsbara belopp. Till den första skatteklassen hör gåvogivarens make, arvinge i rakt uppstigande eller nedstigande led samt makens arvinge i rakt nedstigande led. Både biologiska barn och adoptivbarn betraktas som arvingar i rakt uppstigande eller nedstigande led. Den första skatteklassen tillämpas även på gåvogivarens sambo om sambon omfattas av bestämmelserna om sambor i inkomstbeskattningen (ISkL 7 §). I andra skatteklassen ingår andra släktingar och utomstående (ArvsskatteL 11 §).

Om tidigare erhållna gåvor vid påförandet av gåvoskatten har lagts på värdet av gåvan som skall beskattas, skall från det sammanräknade värdet av gåvorna avräknas den gåvoskatt som redan betalats för de tidigare gåvorna (ArvsskatteL 20 § 2 mom.). Om den skatt som påförts de tidigare gåvorna har lättats med stöd av ArvsskatteL 55 § om generationsväxlingar, avräknas även skattelättnadsbeloppet.

Om värdet på gåvan som skall beskattas understiger 4.000 euro, behöver någon gåvoskatt inte betalas på gåvan.

2.5.6 Skattelättnad i gåvoskatten

2.5.6.1 Allmänt

Enligt 55 § lagen om skatt på arv och gåva kan gåvoskatten på aktier som förvärvats som gåva eller genom affär som anses ha karaktär av gåva lämnas delvis eller helt och hållet odebiterad. Villkoren för att skatten skall lämnas delvis odebiterad är

- 1) att den skattepliktiga gåvan innefattar ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att den påförda gåvoskatten överstiger 850 euro.

Villkoren för att skatten skall lämnas helt och hållet odebiterad är

- 1) att det som överlåts är ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att överlåtelsen sker mot vederlag som överstiger 50 procent av aktiernas gängse värde.

I båda fallen skall ansökan om skattelättnad inlämnas hos Skatteförvaltningen innan gåvobeskattningen verkställs.

2.5.6.2 Företag eller en del därav som föremål för överlåtelse

Enligt ArvsskatteL 55 § 1 mom. 1 punkten är villkoret för skattelättnad att det som överlåts är ett företag eller en del därav. Som en del av ett företag betraktas enligt ArvsskatteL 57 § minst en tiondel av de aktier som berättigar till innehav av ett företag. Kravet på en tiondel måste uppfyllas för varje enskild gåva. Denna regel fastställs i högsta förvaltningsdomstols följande beslut rörande det tidigare kravet på 20 procent i lagstiftningen:

HFD 8.12.1993/4934

Ab:s hela aktiestock bestod av 30 aktier. Den 9 november 1989 hade X i samråd med sin make skänkt dotter A tre aktier och dotter B fyra, och maken hade skänkt dotter A fyra och dotter B tre aktier. Trots att den sammanräknade gåva som båda döttrarna erhållit separat från varje förälder, 7 aktier, utgjorde minst en femtedel av de aktier som berättigade till innehav av Ab kunde inte skattelättnad enligt 63 a, 63 b och 63 c § lagen om skatt på arv och gåva tillämpas i gåvoskatten för A och B.

Begreppet företag definieras inte särskilt i lagen om skatt på arv och gåva. I regel avses dock med företag ett bolag som idkar rörelse och på vars resultat skatt skall betalas enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL). Ett företag betraktas således som företag enligt ArvsskatteL 55 § om det med hänsyn till verksamheten och verksamhetens omfattning skall betala inkomstskatt enligt föreskrifterna i NSL. Exempelvis ett holdingföretag betraktas som företag om holdingföretaget med hänsyn till hela koncernens verksamhet skall beskattas enligt NSL. Bestämmelsen om skattelättnad kan inte tillämpas på ett företag vars verksamhet enbart beskattas enligt inkomstskattelagen (ISkL).

Ett företag som idkar värdepappershandel kan i regel omfattas av lättnadsbestämmelsen om värdepappershandeln kan betraktas som näringsverksamhet. För att värdepappershandel skall betraktas som näringsverksamhet skall den idkas kontinuerligt, systematiskt och aktivt, med tagande av risker och i vinstdrivande syfte. Verksamheten utvärderas som helhet på basis av dessa kännetecken.

HFD 13.6.2002/1488

Ett aktiebolag var enligt bolagsordningen stiftat för att idka värdepappershandel, äga och hyra ut fastigheter och byggnader och idka finansierings- och leasingverksamhet. Under den räkenskapsperiod som gick ut den 31 mars 2000 hade bolaget en omsättning på 268 879 mark och resultatet enligt bokslutet var 736 675 mark. Omsättningen hade i huvudsak härrört från den dagliga värdepappershandeln. Bolagets kapital enligt balansräkningen var ca 8,6 miljoner mark. De största tillgångarna var värdepapper bokförda som omsättningstillgångar, 27 062 992 mark; byggnader,

2 796 048 mark och placeringsaktier och -andelar, 1 451 495 mark. Affärsverksamheten hade i huvudsak bestått av värdepappershandel och intäkterna därav hade sedan 1981 beskattats i enlighet med lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Företaget betraktades som företag enligt 55 § lagen om skatt på arv och gåva. Förhandsbeslut.

Om värdepappershandel som ett bolag idkar utgör placeringsverksamhet av passiv karaktär, som skall beskattas enligt ISkL, kan lättnadsbestämmelsen inte tillämpas. Huruvida inkomstbeskattningen i verkligheten utförs enligt NärSkL har ingen avgörande betydelse.

HFD 30.11.2009/3394

Ab:s aktiestock bestod av 1 000 aktier varav A ägde 520 och hans tre barn 160 aktier var. Bolaget var registrerat den 13 maj 1987. Bolagets verksamhetsområde var att sälja och köpa, förmedla och äga värdepapper och bostadsaktier och att hyra ut bostäder och fastigheter. Bolaget kunde även idka konsult-, import- och agenturverksamhet. A hade för avsikt att skänka vart och ett av sina barn minst 100 aktier. Bolaget hade ingen anställd personal och hade inte betalat några löner. Styrelsen 2006 bestod av A samt hans två barn B och C, men enligt ansökan om förhandsbeslut kommer styrelsen att bestå av A jämte sina tre barn. Företagets omsättning mellan 2004 och 2007 har varierat mellan ca 534 000 euro och 832 000 euro. Antalet köp mellan 2005 och 2007 hade varierat mellan 11 och 75 och antalet försäljningar mellan 13 och 33. Värdet för köpen varierade mellan ca 512 000 och 613 000 euro och värdet för försäljningarna mellan ca 507 000 och 830 000 euro under perioden 2004–2007. Omsättningstillgångarna uppgick till 925 408 euro 2005 och 1 031 714 euro 2006. Under 2005 och 2006 hade bolaget haft ett långfristigt lån på 164 824,17 euro och två kortfristiga lån på 257 247,55 och 324 544,05 euro. Bolaget hade delat ut 36 000 euro i dividender 2005 och 48 000 euro i dividender 2006. Vinsten för räkenskapsperioden 1.1.2006–31.12.2006 hade varit 154 864,70 euro och vinsten för tidigare räkenskapsperioder hade varit 546 967,48 euro den 31 december 2006. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att man i dessa omständigheter inte kunde tillämpa bestämmelserna om skattelättnad på grund av generationsväxling enligt 55 § lagen om skatt på arv och gåva på de planerade aktiegåvorna, trots att inkomsterna från värdepappershandel hade beskattats enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Förhandsbeslut.

I fråga om hur intäkter från näringsförvärvskälla och personlig förvärvskälla påverkar lättnadens storlek, se även punkt 2.5.6.4. Beräkning av skattelättnaden.

2.5.6.3 Fortsättning av företagsverksamheten

Enligt ArvsskatteL 55 § 1 mom. 2 punkten skall mottagaren fortsätta bedriva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva. Med företagsverksamhet avses enligt NärSkL skattepliktig affärs- och yrkesverksamhet. Skattelättnad beviljas inte i situationer där generationsväxlingen innebär att företagsverksamheten förändras så att den verksamhet som mottagaren fortsätter med inte kan betraktas som verksamhet som beskattas enligt NärSkL.

Villkoren för skattelättnad uppfylls inte heller om företagsverksamheten har upphört och mottagaren återupptar den. Om företagsverksamheten har upphört av tvingande skäl före överlåtelsetransaktionen, t.ex. på grund av invaliditet, finns det emellertid inget som hindrar att skattelättnadsbestämmelsen tillämpas. Om företagsverksamheten har upphört och varit nedlagd längre än ett år före överlåtelsen av företagstillgångarna, bör man i regel anse att företagsverksamheten har varit avvecklad.

Uppfyllandet av villkoret på företagsverksamhetens kontinuitet förutsätter däremot inte att det har varit företagets ägare som personligen har utövat verksamheten innan överlåtelsen ägde rum. Företagsverksamheten kan alltså anses fortsätta om företagsförmögenhet som hör till bolaget har använts i företagsverksamheten t.ex. med stöd av hyresavtal.

Även om den som överlåter företagsverksamheten inte måste utöva verksamheten personligen måste den som tar över företaget vara personligen inblandad i ledningen av företaget för att villkoret om kontinuitet skall anses uppfyllt. Mottagaren anses utan särskild utredning fortsätta med företagsverksamheten på det sätt som avses i skattelättnadsbestämmelsen om han fungerar som ordinarie medlem i bolagets styrelse eller som verkställande direktör efter att överlåtelsen har ägt rum.

Mottagaren skall fortsätta med företagsverksamheten omedelbart efter överlåtelsen. Villkoret om kontinuitet anses uppfyllt även när det av tillfälliga skäl, t.ex. på grund av att mottagaren fullgör sin värnplikt eller på grund av studier, inte är möjligt att omedelbart fortsätta med verksamheten. I sådana fall måste mottagaren fortsätta med företagsverksamheten så fort hindret inte längre finns och senast omkring ett år från förvärvet för att få rätt till skattelättnad.

Högsta förvaltningsdomstolens årsboksavgörande 2011:1 som getts 5.1.2011 gäller betydelsen av mottagarens minderårighet vid bedömningen av förutsättningarna för att tillämpa ArvsskatteL 55 §. Enligt avgörandet uppfylls villkoren för fortsättandet av företagsverksamhet som bedrivs i aktiebolagsform inte i sådana fall där gåvotagaren är minderårig och där han på grund av sin omyndiga ålder inte kan vara styrelsemedlem i ett bolag.

HFD 2011:1

Magistraten hade förordnat en ställföreträdare för en minderårig persons intressebevakare. Ställföreträdaren skulle vara medlem av styrelsen för ett bolag tills den minderåriga blev myndig, då han skulle komma att väljas till ordinarie medlem av styrelsen. Eftersom en minderårig enligt aktiebolagslagen inte kan vara medlem av styrelsen i ett aktiebolag och en medlem av styrelsen i ett aktiebolag inte kan verka för någon aktieägares räkning, var det i målet inte frågan om en situation där gåvotagaren med gåvomedlen skulle komma att fortsätta företagsverksamheten på det sätt som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva. Det stod inte heller i strid med 6 § i Finlands grundlag att bedöma förutsättningarna att tillämpa nämnda 55 § annorlunda för en minderårig än för en vuxen. Förhandsavgörande

En minderårig kan inte heller vara verkställande direktör för ett bolag. I ett sådant fall är förutsättningen för att ArvsskatteL 55 § ska kunna tillämpas att övertagaren som i gåva fått tillgångar i företagsverksamhet som bedrivs i aktiebolagsform är myndig när beskattningsbeslutet i hans gåvobeskattningsärende ges.

2.5.6.4 Beräkning av skattelättnaden

Gåvoskatten kan på begäran av gåvotagaren lämnas delvis odebiterad om denne inte har erlagt något vederlag för aktierna eller om det erlagda vederlaget motsvarar högst hälften av aktiernas gängse värde. För att beräkna skattelättnaden för aktier som getts som gåva eller som överlåtits genom en affär med karaktär av gåva används det gängse värdet och ett generationsväxlingsvärde (gv-värde). Skattelättnaden, dvs. den del av gåvoskatten som skall lämnas odebiterad, är skillnaden mellan skatten på det gängse värdet och skatten på gv-värdet, eller skillnaden mellan skatten på det gängse värdet och 850 euro. Det skattebelopp som återstår att betala motsvarar gåvoskatten på aktiernas gv-värde, eller minst 850 euro.

När gv-värdet beräknas värderas aktiebolagets företagsförmögenhet vid ett belopp som utgör 40 procent av det belopp som fastställs på basis av 4 och 5 § i värderingslagen. 4 och 5 § i värderingslagen innehåller bestämmelser om beräkning av jämförelsevärde för aktier i ett aktiebolag. Gv-värdet är i vanliga fall alltså 40 procent av jämförelsevärdet. I princip beräknas gv-värdet utgående från aktiernas jämförelsevärde utan vidare justeringar förutsatt att det inte har skett några väsentliga förändringar i företagets tillgångsmassa och att man inte har vidtagit några speciella åtgärder enbart för att få skattelättnad. Denna princip framgår t.ex. av motiveringen i högsta förvaltningsdomstolens årsboksbeslut 2006:100.

För att beräkna jämförelsevärdet för aktier i bolag som inte är offentligt noterade dividerar man nettoförmögenheten med antalet aktier som finns på marknaden (VärdL 5 §). Till nettoförmögenheten räknas företagets alla tillgångar och skulder. Tillgångarna och skulderna värderas i princip enligt deras oavskrivna värde i inkomstbeskattningen eller deras jämförelsevärde (närmare VärdL 3–8). Den nettoförmögenhet som är skillnaden mellan tillgångar och skulder skall justeras bl.a. med avdrag av de dividender som man har beslutat att dela ut för räkenskapsperioden. Eventuella förändringar i företagets förmögenhet enligt VärdL 5 § skall också tas i beaktande. Aktiernas jämförelsevärde begränsas av en bestämmelse enligt vilken jämförelsevärdet för ett skatteår får vara högst 50 procent högre än föregående år.

Jämförelsevärdet utifrån vilket gv-värdet för aktierna beräknas fastställs på basis av det senaste bokslutet före gåvan. Om det har skett väsentliga förändringar i förmögenhetsmassan sedan den

senaste räkenskapsperioden upphörde skall jämförelsevärde justeras så att det motsvarar företagsförmögenheten i den stund skatteskyldigheten uppkommer.

Exempel 8

Bolagets räkenskapsperiod börjar den 1 april och slutar den 31 mars. Aktierna säljs den 1 juli 2009; överlåtelsen har karaktär av gåva. Gv-värdet beräknas på ett jämförelsevärde som bygger på bokslutet av den 31 mars 2009. Om det har skett väsentliga förändringar i tillgångsmassan sedan den 31 mars 2009 skall jämförelsevärde justeras så att det motsvarar företagsförmögenheten i den stund skatteskyldigheten uppkommer.

Exempel 9

Bolagets räkenskapsperiod börjar den 1 januari och slutar den 31 december. Aktierna säljs den 15 november 2010; överlåtelsen har karaktär av gåva. Gv-värdet beräknas på ett jämförelsevärde som bygger på bokslutet av den 31 december 2009. Om det har skett väsentliga förändringar i tillgångsmassan sedan den 31 december skall jämförelsevärde justeras så att det motsvarar företagsförmögenheten i den stund skatteskyldigheten uppkommer.

Jämförelsevärde för offentligt noterade värdepapper är 70 procent av slutkursen enligt bokslutsdagen för värdepapperen (VärdL 4 §). Som jämförelsevärde för offentligt noterade aktier används alltså 28 procent av slutkursen den dag då överlåtelsen äger rum (40 procent av 70 procent).

Eftersom skattelättnaden i princip beräknas på aktiens jämförelsevärde utan ytterligare justeringar beviljas lättnad i allmänhet också för företagstillgångar som härrör från en personlig förvärvskälla. I rättspraxis har tillgångar som härrör från en personlig förvärvskälla betraktats som företagstillgångar även om de har utgjort en avsevärd del av företagstillgångarna. T.ex. i högsta förvaltningsdomstolens beslut av den 9 juni 2009, liggarexemplar 1491 (ej publ.), utgjorde företagstillgångarna från personlig förvärvskälla ca 60 procent av slutbeloppet i balansräkningen. Tillgångarna räknades till företagsförmögenheten enligt Arvsskattel 55 § bl.a. på grundval av att den förmögenhet som härrörde från den personliga förvärvskällan hade förvärvats med intäkter från företagets näringsverksamhet.

Om huvudparten av företagets tillgångar härstammar från en personlig förvärvskälla och de personliga tillgångarna inte har förvärvats med hjälp av intäkterna från företagets näringsverksamhet kan skattelättnad nekas för dessa tillgångars del. Lättnad beviljas inte heller för tillgångar som har överförs till företaget enkom för att få skattefördelar.

I överlåtelser med karaktär av gåva som omfattas av $\frac{3}{4}$ -bestämmelsen beaktas endast den del av aktiernas gv-värde som hänför sig till gåvan. Denna proportionalitetsprincip iaktas även i situationer där den som överlåter aktierna förbehåller sig rätten till aktiernas avkastning. Som värde av avkastningsrätt avdras från aktiernas gv-värde den proportionella andel som motsvarar den andel som avkastningsrättens gängse värde utgör av aktiernas gängse värde.

Exempel 10

A som är den enda delägaren i X Ab och hans son B kommer överens om generationsväxling i bolaget så att B köper 20 aktier, dvs. 20 procent av aktiestocken i bolaget, av A till ett pris på 30 000 euro. Köpebrevet tecknas de 1 juni 2009. B fortsätter med X Ab:s företagsverksamhet som verkställande direktör och ansöker om skattelättnad för gåvoskatten på aktierna i sin gåvoskattedeklaration till Skatteförvaltningen.

Bolagets räkenskapsperiod är ett kalenderår. Under perioden mellan det föregående bokslutet och gåvan har inga väsentliga förändringar skett som skulle ha inverkat på bolagets tillgångar eller aktiernas värde. Bolagets nettotillgångar enligt förmögenhetskalkylen i skattedeklarationen för räkenskapsperioden som utgått den 31 december 2008 är 700 000 euro (7 000 euro/aktie). Bolagets jämförelsevärde, beräknat på basis av nettoförmögenheten i föregående års bokslut (uppgjort den 31 december 2007) är 4 000 euro/aktie (jämförelsevärde för 2008).

Bolagets gängse värde, beräknat på basis av dess substansvärde och avkastningsvärde, är 1 000 000 euro; det gängse värdet för en aktie är 10 000 euro. Det gängse värdet för de aktier som B har köpt för 30 000 euro är alltså 200 000 euro.

Skillnaden mellan aktiernas gängse värde och köpeskillingen, 170 000 euro (200 000-30 000 euro), betraktas som gåva. Gåvoskatten på 170 000 euro enligt skatteklass I är 19 910 euro.

Gåvoskatten som B skall betala:

Gv-värdet beräknas på ett jämförelsevärde som bygger på bokslutet för den senaste hela räkenskapsperioden före överlåtelsen. I praktiken beräknas jämförelsevärdet i samband med företagets inkomstskattedeclaration. Eftersom inkomstskattedeclarationen för skatteåret 2008 inte ännu har blivit klar när gåvoskatten skall deklarerats finns det inte något jämförelsevärde för 2009. Gv-värdet måste beräknas utgående från bolagets skattedeclaration för skatteåret 2008.

Aktiernas jämförelsevärde för 2009 utgående från företagets nettoförmögenhet:

$$20 \% * 700\ 000 = 140\ 000$$

Aktiernas jämförelsevärde för 2009 med beaktande av begränsningsbestämmelsen om 50 procent:

$$20\ \text{st.} * 4\ 000 * 1,5 = 120\ 000\ \text{euro}$$

Jämförelsevärdet beräknat på basis av företagets nettoförmögenhet är över 50 procent större än föregående år. Aktiernas jämförelsevärde för 2009 beräknas därför inte enligt nettoförmögenheten utan enligt begränsningsbestämmelsen (50 procent).

Gåvans proportionella andel av förvärvet $170\ 000 / 200\ 000 = 85\ \%$

Gåvans proportionella andel av aktiernas jämförelsevärde $85\ \% * 120\ 000 = 102\ 000$

Gv-värde beräknat på gåvans proportionella andel $40\ \% * 102\ 000 = 40\ 800$

Gåvoskatt på det gängse värdet 19 910 euro

./. Gåvoskatt på gv-värdet 3 390 euro

Skillnad I 16 520

(skillnad mellan gåvoskatten på det gängse värdet och gåvoskatten på gv-värdet)

Skillnad II 19 910-850 19 060

(skillnad mellan gåvoskatten på det gängse värdet och 850 euro)

Den mindre av skillnaderna dras av från skatten beräknad på det gängse värdet. Skatten som skall betalas blir 3 390 euro (motsvarar skatten beräknad på gv-värdet).

Om B hade betalat mera än 100 000 euro för aktierna (dvs. över 50 procent av aktiernas gängse värde), skulle hela gåvoskatten ha lämnats odebiterad. Hade priset varit över 150 000 euro (m.a.o. överstigit $\frac{3}{4}$ av det gängse värdet), skulle överlåtelsen inte ha betraktats som gåva varvid det inte skulle ha varit nödvändigt att deklarerat gåvoskatt.

Om företagsgåvan sammanräknas med en senare gåva får även den lättade skatten dras av från gåvornas sammanräknade värde.

2.5.6.5 Förlust av skattelättnaden

Skattelättnaden förloras om den skattskyldige överlåter huvuddelen av aktierna innan 5 år förflutit från den dag gåvoskatten uppbärs. Förlust av skattelättnad innebär att det belopp som har lättats från skatten debiteras av den skattskyldige. Det lindrade beloppet förhöjs med 20 procent (ArvsskatteL 55 § 6 mom.).

Med huvuddelen avses över hälften av aktieantalet. Om aktierna överlåts i flera poster, verkställs debiteringen när det sammanlagda aktieantalet i posterna överstiger hälften av aktierna.

Med överlåtelse av aktier avses även överlåtelse av den företagsförmögenhet till vars indirekta innehav aktierna berättigar. Om skattelättnaden har beviljats t.ex. i fråga om aktierna i moderbolaget på basis av den av dotterbolaget ägda företagsförmögenheten, medför överlåtelsen av huvuddelen i dotterbolaget förlust av skattelättnaden.

Med överlåtelse avses att överlåtaren frivilligt släpper ifrån sig företagsförmögenheten och företagsverksamheten. Det har inte någon betydelse i hurdan form innehavet av företaget överförs. Som överlåtelse betraktas alltså bl.a. i denna anvisning nämnda åtgärder som inverkar på ägandeförhållandena i ett företag. Eftersom fission (delning) enligt NärSkL 52c § inte inverkar på ägandeförhållandena i företaget, kan den således inte heller betraktas som överlåtelse som medför förlust av skattelättnaden.

Skattelättnaden debiteras inte om företagsverksamheten måste nedläggas på grund av konkurs, exekutiv auktion, tvångsinlösning, avvitring, sjukdom, dödsfall, olönsamhet eller av andra med dessa jämförbara skäl.

Den ursprungliga mottagaren skall till Skatteförvaltningen lämna in en anmälan om överlåtelsen inom tre månader från överlåtelsen av egendomen.

2.5.6.6 Förlängning av betalningstiden för gåvoskatten

Om gåvoskatten som påförs på aktierna inte lättas helt och hållet kan betalningstiden för den del som debiteras i regel förlängas under samma förutsättningar som skattelättnaden beviljats. Villkoren för en förlängning av betalningstiden enligt ArvsskatteL 56 § är:

- 1) att den skattepliktiga gåvan innefattar ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att gåvoskatten för företaget eller företagsdelen är 1 700 euro eller mera.

Den skattskyldige skall dessutom ansöka om förlängd betalningstid hos Skatteförvaltningen innan gåvobeskattningen verkställs.

Förlängningen av betalningstiden genomförs så att skatten som skall debiteras uppbärs i lika stora årliga poster under högst fem år. Beloppet på en enskild årlig post är minst 850 euro. Förlängningen om fem år beviljas om skatten som skall debiteras är minst 4 250 euro.

För den förlängda betalningstiden uppbärs inte ränta (ArvsskatteL 56 §). Den första betalningen skall göras senast första dagen i den kalendermånad som börjar närmast efter förloppet av sex månader från början av den månad som följer närmast på den dag då arvs- eller gåvoskatten uppbärs (FMF om skatteuppbörd 15.9.2005/747, 4 § 2 mom.).

Om betalningstiden för gåvoskatten har förlängts och mottagaren överlåter över 50 procent av aktierna som han erhållit som gåva innan alla rater har betalats, måste de obetalda raterna betalas i samband med den följande uppbördsraten (ArvsskatteL 56 § 3 mom.). Beslut om förlust av betalningstidsfördelen fattas på samma grunder som rörande förlust av skattelättnaden (se föregående punkt).

2.6 Överlåtelsebeskattningen i aktiehandel

2.6.1 Allmänt

Enligt lagen om överlåtelseskatt (ÖSL) skall förvärvaren betala överlåtelseskatt som utgör 1,6 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag. Aktier i aktiebolag omfattas av begreppet värdepapper i lagen om överlåtelseskatt.

Den som är skyldig att betala skatten vid överlåtelse av värdepapper skall på eget initiativ betala överlåtelseskatten inom två månader från det att överlåtelseavtalet ingicks (med undantag av handel genom förmedling av värdepappersföretag eller kreditinstitut). Inom samma tid skall även anmälan om överlåtelseskatt företes till Skatteförvaltningen.

Överlåtelseskatt betalas endast på överlåtelse mot vederlag av sådan egendom som omfattas av lagen om överlåtelseskatt. Överlåtelseskatten beräknas på det vederlag som erlaggs för aktierna. I en affär med karaktär av gåva betalas överlåtelseskatt enligt köpeskillingen eller annat vederlag, dock inte på den del som betraktas som gåva. Annat i lagen avsett vederlag kan t.ex. vara säljarens skulder som köparen åtar sig att svara för. Om säljaren förbehåller rätten till avkastning på de sålda aktierna är även förbehållet skattepliktigt om det har inverkat på vederlagets storlek och köparen har åtagit sig att betala den avkastning som delas ut efter affären till säljaren (HFD 5.11.2002 I. 2826 (ej publ.); inget besvärstillstånd).

Om köpesumman för värdepapper i stället för pengar betalas med egendom som omfattas av lagen om överlåtelseskatt (byte), skall skatten betalas på vardera överlåtelsen.

2.6.2 Justeringsklausul för köpesumma

I överlåtelseavtalet angående aktier kan en del av köpesumman bindas till någon osäker händelse i framtiden. Det finns inte några bestämmelser för detta i lagen om överlåtelseskatt utan lagen utgår ifrån att skatten betalas i rätt belopp i rätt tid. Om parterna inte kommit överens om maximiköpesummans storlek, måste skatten betalas till det belopp som motsvarar den objektiva uppskattningen om köpesumman för tillfället. Det belopp som räknas som vederlag för överlåtelseskatten kan alltså vara större än det belopp som räknas som köpeskillning för inkomstskatten (se punkt 2.2.3). Om köpesumman blir större än den uppskattade summan, måste mera skatt betalas i motsvarande mån. Om någon uppskattning inte skett, kan det medföra skattetillägg beträffande tillägget till köpesumman. Om skatten betalats till för stort belopp, betalas skatteåterbäring jämte stadgad ränta. Ansökan skall göras inom fem år från utgången av det kalenderår under vilket skatten betalades.

2.6.3 Upphävning av köp

Om ett aktieköp upphävs på rättsliga grunder kan man ansöka om återbäring av överlåtelseskatten. Skatten återbärs t.ex. om en domstol har hävt överlåtelsen eller förordnat att den skall hävas. Om köpet hävs genom avtal återbärs skatten enligt ansökan om köpet kunde ha blivit hävt genom dom på grund av ett villkor i överlåtelsehandlingen eller till följd av avtalsbrott. Vidare återbärs överlåtelseskatten om ägorätten över avtalsföremålet i verkligheten inte har övergått till köparen på grund av en uppskjutande klausul i köpebrevet eller på grund av en senare uppkommen hävningsgrund.

HFD 2009:27

X och Y hade med ett köpebrev 24.4.2006 av Z köpt de aktier som berättigade till besittningen av en bostadslägenhet. Köpesumman hade varit 149 000 euro och av den hade sammanlagt 15 000 euro kvitterats betald genom undertecknandet av köpebrevet. Återstoden, 134 000 euro, skulle betalas senast 31.10.2006 eller genast när ägande- och besittningsrätten kunde överföras på köparna. Enligt köpebrevet övergick äganderätten till aktierna när köpesumman i sin helhet var betald, och då skulle även aktiebrevet försedda med anteckning om transport överlämnas till köparna. Innan hela köpeskillingen var betald, hade avtalsparterna 12.5.2006 undertecknat ett frivilligt avtal om hävning av köpet. Enligt avtalet skulle säljaren återbetala de 15 000 euro som köparna hade betalt av köpeskillingen. Därefter hade parterna dessutom 16.8.2006 korrigerat hävningsavtalet. I korrigeringen konstaterades bland annat att orsaken till att köpet hävdes var att X och Y omedelbart efter köpslu-

tet i de bärande väggarna i sovrummet hade observerat sprickor, som de inte hade observerat vid visningen av lägenheten. Eftersom äganderätten till bostadsaktierna enligt det suspensiva villkoret i köpbrevet inte före hävningen av köpet alls hade övergått på X och Y, hade ingen sådan överlåtelse av äganderätten till värdepapper skett för vilken ska betalas överlåtelseskatt enligt 15 § 1 mom. i lagen om överlåtelseskatt. Den omständigheten huruvida köpet med stöd av villkoret i köpbrevet eller till följd av avtalsbrott hade kunnat hävas genom dom saknade betydelse i sammanhanget. Utan hinder av vad som föreskrivs i 21 § 3 mom. i lagen om överlåtelseskatt hade X och Y med anledning av köpet 24.4.2006 betalt överlåtelseskatt utan grund så som avses i 40 § 1 mom. i lagen om överlåtelseskatt.

2.7 Rätten till avdrag av förluster och gottgörelser av bolagsskatt

En ägarväxling i ett aktiebolag genom försäljning av aktier har ingen direkt inverkan på aktiebolagets inkomstbeskattning. Något som däremot är relevant ur beskattningssynvinkel är eventuella ackumulerade förluster och gottgörelser av bolagsskatt. Dessa är i vanliga fall avdragsgilla i tio år efter deras uppkomst. Rätten till avdrag av förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt förloras om över hälften av aktierna har bytt ägare under eller efter förluståret till följd av något annat förvärv än arv eller testamente (ISkL 122 § och 5 a § lagen om gottgörelse av bolagsskatt).

Lagen om gottgörelse av bolagsskatt upphävdes den 30 juli 2004 och sedan skatteåret 2004 har inga fler gottgörelser av bolagsskatt uppkommit. Gottgörelser som uppkommit tidigare kan dras av från inkomstskatterna för senare skatteår enligt den upphävda lagens lydelse.

Om en motsvarande ägarväxling har ägt rum i en sammanslutning som äger minst 20 procent av aktierna i en annan sammanslutning anser man att också aktierna eller andelarna i den förstnämnda sammanslutningen har bytt ägare (frågan behandlas närmare i Skattestyrelsens anvisning Fastställd förlust och ägarväxling, given den 14 februari 1996, Dnr 634/348/96).

Exempel 11

A äger 60 procent av X Ab. X Ab äger 55 procent av Y Ab. A säljer sina aktier i X Ab till B. I både X Ab och Y Ab har det således skett en ägarväxling som gör det omöjligt att dra av förluster och gottgörelser av bolagsskatt (utan dispens).

Ett bolag kan av särskilda skäl, när det är påkallat med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet, erhålla dispens för avdrag av förluster och/eller gottgörelser av bolagsskatt (dispensförfarandet behandlas närmare under punkt 19 Dispensförfarande för förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt).

3 Vederlagsfri överlåtelse av aktier

3.1 Gåvoskatt vid vederlagsfri överlåtelse

Den som överlåter ett företag åt en annan kan välja att skänka aktierna åt denne vederlagsfritt istället för att sälja dem. Överlåtelsen är vederlagsfri om den som överlåter aktierna inte får någon fördel med penningvärde med anledning av överlåtelsen (i punkt 2.5.2. ovan, Gåvoskatteplik-tigt förvärv, fastställs vilka prestationer som betraktas som vederlag). Bestämmelserna rörande överlåtelsevinst är inte relevanta i vederlagsfria överlåtelser.

Gåvotagaren skall betala gåvoskatt på de aktier som ingår i gåvan. Skatten beräknas på aktiernas gängse värde. Reglerna för bestämmande av gängse värde finns i Skatteförvaltningens anvisning Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnr 746/36/2009).

Om det finns flera delägare som överlåter aktier, betraktas aktierna som erhållits från olika överlåtare som separata förvärv (ArvsskatteL 20 § 3 mom.). Till exempel utgör aktierna som den som fortsätter med verksamheten erhållit av vardera föräldern två separata gåvor. Om aktierna ges till två eller flera personer, betraktas varje gåvotagarens förvärv på motsvarande sätt som separat gåva.

Om företagsförmögenheten ges som gåva till äkta makar gemensamt, påförs makarna en gemensam skatt på gåvans sammanräknade värde. Skatten beräknas enligt skatteklassen för den äkta make vars släktskapsförhållande till gåvogivaren är närmare (ArvsskatteL 15 § 1 mom.). ArvsskatteL 15 § 1 mom. om gåva som tillfaller äkta makar gemensamt tillämpas enligt bestämmelsens ordalydelse endast på äkta makar och gäller därför inte par som jämställs med äkta makar enligt ISkL 7 §.

I stegvis generationsväxling kan en vederlagsfri gåva eller ett köp med karaktär av gåva eller annan överlåtelse betraktas som ett enda förvärv om överlåtelseerna skett tidsmässigt nära varandra.

Frågor som rör avdrag från aktiernas gängse värde, hopräkning av gåvor, gåvoskattens belopp och lättnad av gåvoskatten behandlas ovan i punkterna 2.5.3 - 2.5.6. Samma principer gäller för vederlagsfria förvärv.

3.2 Aktier som överförs genom arv eller testamente

Aktier som ingår i aktieägarens kvarlåtenskap övergår till arvtagarna eller testamentstagarna i enlighet med den lagbestämda arvsordningen och de testamentariska förordningarna. Bolagsandelar som ingår i ett förvärv genom kvarlåtenskap omfattas av arvsbeskattningen. I fråga om arvsbeskattningen av aktier iakttas i tillämpliga delar vad som presenteras nedan i punkt 15.2 rörande rörelsesidkare och yrkesutövare.

Arvsskatten kan lättas om villkoren i ArvsskatteL 55 § uppfylls. Villkoren för och beräkningen av skattelättnaden behandlas från och med punkt 2.5.6 ovan. Eftersom en fullständig skattelättnad endast är möjlig i överlåtelser mot vederlag kan det i arvsbeskattningen endast bli fråga om partiell lättnad.

3.3 Aktiernas anskaffningsutgift i gåvotagarens inkomstbeskattning

Om den som tar över ett företag har fått aktierna i gåva bestäms anskaffningsutgiften för aktierna enligt beskattningsvärdet i gåvobeskattningen. Samma värde används som anskaffningsutgift om gåvoskatten har lämnats delvis odebiterad.

Om gåvotagaren överlåter den mottagna egendomen vidare inom ett år beräknas emellertid anskaffningsutgiften på basis av gåvogivarens anskaffningsutgift (ISkL 47 § 1 mom.). I så fall räknas ägartiden från den dag gåvan förvärvas, dvs. i enlighet med de generella principerna, vilket innebär att man istället för givarens anskaffningsutgift kan använda den presumtiva anskaffningsutgiften på 20 procent för att beräkna överlåtelsevinsten.

3.4 Överlåtelseskatt i vederlagsfri överlåtelse

Överlåtelseskatten betalas inte på rent vederlagsfri överlåtelse av aktier. Om överlåtelsen sker mot någon form av vederlag, helt och hållet eller bara delvis, skall överlåtelseskatt betalas enligt vad som förklaras i punkt 2.6 ovan.

4 Förvärv och inlösen av egna aktier

4.1 Allmänt

I en situation där den som fortsätter med företagsverksamheten redan är en delägare i bolaget kan ägaren som avgår avstå från sitt ägande så att bolaget förvärvar (eller löser in) hans aktier. Eftersom förvärv och inlösen av aktier från delägare är ett sätt att dela ut bolagets tillgångar kan det bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna om förtäckt dividend.

15 kapitlet i lagen om aktiebolag (ABL) innehåller bestämmelser om förvärv och inlösen av egna aktier. Bolaget kan lösa in eller förvärva egna aktier med utdelningsbara vinstmedel eller eget

kapital som blivit bundet genom borgenärsskyddsförfarande (ABL 14 kap.). Eftersom förvärv och inlösen av egna aktier också kan betraktas som utbetalning av bolagets medel är bestämmelserna om utbetalning av medel i ABL 13 kap. relevanta.

Med förvärv av egna aktier avses situationer där aktieägarna frivilligt överlåter aktier åt bolaget, vanligtvis genom försäljning. Med inlösen avses situationer där en delägare på grundval av bolagsstämmans beslut måste överlåta sina aktier åt bolaget. Inlösen kan ske mot vederlag eller vederlagsfritt. Bolaget kan behålla aktierna, överlåta dem vidare eller förklara dem ogiltiga. Bolagets egna aktier som tillhör bolaget ger inte bolaget rösträtt och det betalas ingen dividend på dem.

I Skattestyrelsens anvisning Den nya aktiebolagslagen och dess inverkan på beskattningen (Dnr 206/345/2007) behandlas de olika formerna av utbetalning av medel enligt aktiebolagslagen och återbetalning av kapital från fonden för inbetalt fritt eget kapital.

4.2 Överlåtarens skatteplikt

4.2.1 Beskattningen av överlåtelsevinst

Det överlåtelsepris som en delägare erhåller med anledning av inlösen eller förvärv av hans aktier beskattas i vanliga fall enligt bestämmelserna om överlåtelsevinst. Då aktiebolaget förvärvar aktier från en delägare, är det inte en i 48 § 1 mom. 3 punkten nämnd släkting som är mottagaren, varför lagrummets bestämmelse om skattefrihet inte tillämpas på överlåtelsen. Beskattningen av överlåtelsevinst/-förlust vid överlåtelse av aktier behandlas mera ingående i punkterna 2.2 och 2.3 ovan.

4.2.2 Förtäckt dividend

Då det i förvärvet av egna aktier är fråga om utdelning av bolagets tillgångar till delägare, kan BFL 29 § om förtäckt dividend komma på fråga i vissa fall. Om aktiebolaget betalar ett högre pris än det gängse värdet för sina aktier, beskattas den del som överstiger det gängse värdet med stöd av 29 § 1 mom. lagen om beskattningsförfarande som förtäckt dividendutdelning. Oberoende av det belopp som betalats för aktierna kan utdelningen av bolagets tillgångar till delägare genom inlösen eller förvärv av aktier med stöd av BFL 29 § 2 mom. anses som förtäckt dividend om det är uppenbart att utdelningen av tillgångar har skett i syfte att undgå skatt på dividend.

Rättspraxis har stor betydelse i tolkningen av vad som utgör förtäckt dividend. På basis av i rättspraxis hävdvunnen tolkning betraktas en del av omständigheterna kring överlåtelsesituationer som försvårande, en del som förmildrande. Bestämmelsen har t.ex. i allmänhet inte tillämpats på inlösen av aktier om det sker i samband med generationsväxling eller på situationer där minoritetsaktieägare löses ut ur bolaget.

Bestämmelserna i lagen om aktiebolag angående förvärv av egna aktier har som mål att garantera jämlik behandling av aktieägarna. I skatterätten har det å andra sidan betraktats som försvårande omständighet som pekar på förtäckt dividend att inlösen hänför sig lika till alla aktieägare. Utgångspunkten är att det uppstår förtäckt dividend om aktier förvärvs eller inlöses lika mycket från alla aktieägare.

BFL 29 § om förtäckt dividend tillämpas inte i beskattningen när:

- den andel som den som fortsätter med företagsverksamheten äger i bolaget som är föremål för generationsväxling ökar markant i och med förvärvet av egna aktier
- den aktieägare som avstår från aktierna i och med förvärvet och eventuella andra ägararrangemang som genomförs i samband därmed (t.ex. köp eller gåva) förlorar sin aktiemajoritet och den återstående ägarandelen inte kan betraktas som betydande (högst ca 20 procent)
- inlösnings- eller köppriset är högst samma som aktiernas gängse värde och

- de nya aktieägarna efter generationsväxlingen börjar sköta bolaget som aktivt verk-samma företagare och de fakto utövar sin makt i bolaget.

4.3 Beskattning av aktiebolaget

Då egna aktier förvärvas och inlöses, skall uppmärksamhet fästas på det totala antalet aktier som köpts under skatteåret eftersom man även beaktar dessa överlåtelser då man värderar om över hälften av bolagets aktier bytt ägare. Om ägarförhållandena i bolaget förändras så att över hälften av aktierna har bytt ägare i och med inlösningen eller förvärvet av aktier förlorar bolaget rätten att dra av förluster och gottgörelser av bolagsskatt. Dispensförfarandet behandlas närmare under punkt 19 Dispensförfarande för förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt.

4.4 Förvärv eller inlösen av aktier till underpris i gåvobeskattningen

Överföring mot vederlag av aktier från den avträdande aktieägaren till bolaget behandlas i gåvo-beskattningen i princip på samma sätt som överlåtelser av aktier eller företagsförmögenhet di-rekt till en aktieägare som fortsätter med företagsverksamheten.

Om bolaget som vederlag för aktierna betalar högst $\frac{3}{4}$ av aktiernas gängse värde, kan skillnaden mellan det gängse värdet och vederlaget betraktas som gåva (ArvskatteL 18 § 3). Gåvan anses tillfalla aktieägarna i överlåtarens närmaste krets i proportion till deras inbördes aktieinnehav då det är fråga om en enda gåvogivare. Om det finns flera gåvogivare och -tagare, anses att den andel av den totala egendomen som gåvotagaren fått från var och en av gåvogivarna utgör en motsvarande andel av den hela överlåtna egendomen som var och en av gåvogivarna överlåtit.

Om gåvan till den aktieägare som fortsätter med företagsverksamheten omfattar minst 10 pro-cent av företaget, kan gåvoskatten lättas med stöd av ArvskatteL 55 §. Gåvor från olika gåvogi-vare skall behandlas separat när man analyserar om detta villkor uppfylls. Om bolaget för aktier-na betalar vederlag till ett belopp som överstiger 50 procent av aktiernas gängse värde debiteras gåvoskatten inte alls.

Övriga gåvobeskattningsfrågor som hänför sig till förvärv eller inlösen av aktier skall avgöras med iakttagande av punkt 2.5.

4.5 Förvärv eller inlösen av egna aktier i överlåtelsebeskattningen

Bolaget måste betala överlåtelseskatt då det förvärvar eller inlöser sina egna aktier mot vederlag. Skatten måste betalas även när ett aktiebolag inlöser sina egna aktier genom nedsättning av aktiekapitalet (HFD 16.4.1999/772). Skatten beräknas på köppriset eller inlösningspriset för de överlåtna aktierna eller på det returnerade aktiekapitalet. Överlåtelseskatten skall betalas som vanligt även när förvärvade/inlösta aktier överlåts vidare mot köpesumma eller annat vederlag.

5 Aktieemission som hjälpåtgärd i generationsväxling

5.1 Allmänt

Man kan förbereda sig för generationsväxlingen i aktiebolaget genom att förändra ägandeförhål-landena i bolaget genom en aktieemission som riktas till den som fortsätter med företagsverk-samheten. Ägandet kan förstas inte i sin helhet övergå till den nya företagaren enbart genom den riktade aktieemissionen, varför överföringen av överlåtarens ägarandel genom en särskild överlå-telse (eller inlösen) är nödvändig även efter aktieemissionen.

Med aktieemission avses både emission av nya aktier och att aktier som har kommit i bolagets besittning släpps ut på nytt på marknaden. Enligt ABL 9 kap. 3 § har aktieägarna vid en emission företrädesrätt till aktier i samma förhållande som de sedan tidigare har aktier i bolaget om inget annat fastställs i bolagsordningen. I ABL 9 kap. 4 § föreskrivs att riktade emissioner endast får genomföras om det från bolagets synpunkt finns vägande ekonomiska skäl för detta. Beslutet

kräver minst två tredjedelar av de avgivna rösterna och de vid stämman företrädde aktierna. Då bolag som är föremål för generationsväxling ofta ägs av en enda person, medför dessa begränsningar i vanliga fall inte några förhinder för att aktieemissionen riktas till den som fortsätter med verksamheten.

5.2 Inkomstbeskattningen

Belopp som bolaget får in som kapitalplaceringar med anledning av aktieemission är inte skattepliktiga (NärSkL 6 § 2 punkten). Vilka skattepåföljder aktieemissionen har för delägarna beror på vilket teckningspris som används i emissionen.

Om man genom aktieemissionen förändrar ägarförhållandena i bolaget så att över hälften av aktierna byter ägare förlorar bolaget rätten att dra av förluster och gottgörelser av bolagsskatt. Dispensförfarandet behandlas närmare under punkt 19 Dispensförfarande för förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt.

5.3 Aktieemission till underpris eller avstående från teckningsrätt i gåvobeskattningen

Generationsväxling kan genomföras genom aktieemission som riktas till efterträdaren eller så att aktieägarna i bolaget avstår från sin rätt att teckna nya aktier till förmån av efterträdaren. Till följd av nyemissionen blir efterträdaren en aktieägare i bolaget eller hans tidigare ägarandel av aktiestocken i bolaget växer.

Då aktieägarna avstår från aktieteckningen och den som fortsätter med verksamheten tecknar nya aktier, behandlas detta i gåvobeskattningen i regel på samma sätt som då aktier eller företagsförmögenhet överläts direkt till en aktieägare som fortsätter med verksamheten.

Om den som fortsätter med verksamheten betalar som teckningspris för de nya aktierna högst $\frac{3}{4}$ av aktiernas gängse pris, betraktas skillnaden mellan det gängse värde och vederlaget som gåva (ArvsskatteL 18 § 3 mom.). Gåvan anses komma från de aktieägare vars aktieinnehav minskar i värde i aktieemissionen. Egendomen anses bli fördelad på gåvotagarna i förhållande till deras inbördes aktieinnehav när det finns endast en gåvogivare. Om det finns flera gåvogivare och -tagare, anses att den andel av den totala egendomen som gåvotagaren fått från var och en av gåvogivarna utgör en motsvarande andel av den hela överlåtna egendomen som var och en av gåvogivarna överlätit.

HFD 28.7.1987/2859

Föräldrarna ägde tillsammans med sina barn alla de 45 aktierna i ett aktiebolag. I samband med en aktieemission avstod föräldrarna från sina teckningsrätter, varvid barnen fick teckna alla de 105 aktierna. Det ansågs att barnen då från vardera föräldern fick en i lagen om skatt på arv och gåva avsedd gåva i form av teckningsrätt till aktierna.

Om en aktieägare överlåter sin rätt till att teckna nya aktier till den som fortsätter med verksamheten, bestäms teckningsrättens gängse värde enligt skillnaden mellan de nya aktiernas gängse värde och teckningspriset. Om mottagaren som vederlag för teckningsrätten betalar högst $\frac{3}{4}$ av dess gängse värde, betraktas skillnaden mellan det gängse värdet och vederlaget som gåva från den som överlåter teckningsrätten (ArvsskatteL 18 § 3 mom.).

Förutsättningen för skattelättnaden i fråga om skatten som påförs på gåvan som erhålls vid aktieteckningen är att gåvotagaren tecknar minst 10 procent av aktierna som berättigar till innehav av företaget (ArvsskatteL 57 §). Om efterträdaren för de nya aktierna som teckningspris betalar över 50 procent av aktiernas gängse värde, lämnas gåvoskatten i sin helhet odebiterad.

Övriga gåvobeskattningsfrågor som hänför sig till aktieemission skall avgöras med iakttagandet i tillämpliga delar av vad som nämns ovan angående överlåtelse av aktier.

Den fördel som skapas i och med aktieemission till underpris eller avstående från teckningsrätt betraktas emellertid som lön när det vid avsaknad av släktrrelation eller annan nära relation inte kan anses finnas något gávosyfte.

5.4 Överlåtelsebeskattningen i samband med aktieemission

Om det i aktiebolaget placeras värdepapper och fastigheter mot aktie, måste bolaget betala överlåtelseskatt på överlåtelsen. Skatten på en överlåtelse som sker som apport beräknas utgående från det gängse värdet vid överlåtelsepunkten.

Teckningen av nya aktier vid höjningen av aktiekapitalet utgör inte i lagen om överlåtelseskatt avsedd överlåtelse av värdepapper. Den som ger apport behöver således inte betala överlåtelseskatt på bolagets nya aktier som han fått som vederlag vid aktieteckningen (HFD 30.8.1994/3736). Om bolaget vid aktieemissionen avyttrar egna aktier i bolagets besittning skall överlåtelseskatt betalas som normalt.

6 Överlåtelse av ett aktiebolags affärsverksamhet

6.1 Inkomstbeskattningen av bolaget som utför överlåtelsen

Då generationsväxlingen genomförs genom försäljning av egendom som hör till aktiebolaget, är det fråga om det säljande bolagets normala affärstransaktion. De erhållna överlåtelsepriserna inkomstförs och de återstående anskaffningsutgifterna dras av såsom omkostnader för försäljningsåret.

Trots att bolaget inte längre bedriver näringsverksamhet, existerar det fortfarande som aktiebolag och det måste även i fortsättningen t.ex. inlämna skattedeklaration.

6.2 Mottagarens anskaffningsutgift

Som anskaffningsutgift för egendom betraktas det pris som betalats för egendomen till säljaren. På goodwill som eventuellt ingår i köpesumman tillämpas periodiseringsbestämmelsen i NärSKL 24 § om den skall anses medföra inkomst eller bibehålla densamma under minst tre år.

6.3 Överlåtelse av affärsverksamhet – överlåtelsebeskattningen

6.3.1 Skattegrund

I bolagets överlåtna affärsverksamhet kan ingå egendom som omfattas av överlåtelseskatt. Enligt lagen om överlåtelseskatt skall skatt betalas på överlåtelse mot vederlag av äganderätt till fastighet och värdepapper.

Vad lagen om överlåtelseskatt föreskriver om fastigheter gäller också kvotdelar eller outbrutna områden av fastigheter samt arrende- eller nyttjanderätter vars innehavare enligt jordabalken (12.4.1995/540) är skyldig att ansöka om inskrivning av sin nyttjanderätt. Med fastighet jämställs även en byggnad eller en konstruktion som på ett bestående sätt betjänar användningen av en fastighet. Överlåtelse av en byggnad är således en överlåtelseskattepliktig transaktion oberoende av om marken överläts eller inte och oberoende av vem som äger marken.

Förvärv av kvotdel eller outbrutet område skall enligt jordabalken lagfaras.

Inskrivningen av en tidsbestämd arrenderätt skall enligt jordabalken ansökas om rätten får överföras på tredje man utan att fastighetsägaren hörs och om det på området finns eller enligt avtal får uppföras byggnader eller anläggningar som tillhör rättsinnehavaren. För skatteunderlaget har det ingen betydelse vem som äger marken. Däremot behöver man inte betala skatt för bildandet av arrenderätten eftersom det inte där är fråga om överlåtelse av arrenderätten.

I lagen om överlåtelseskatt avses med värdepapper aktier i aktiebolag, andelsbevis i ekonomiska sammanslutningar, grundfondsbevis i sparbanker och placeringsandelsbevis i andelsbanker samt interimbevis för dessa. Även sådana aktier som emitterats av ett bolag som ännu inte registrerats i handelsregistret omfattas av begreppet värdepapper i lagen om överlåtelseskatt (ÖSL 19 §).

Som värdepapper anses vidare sådana av samfund utfärdade skuldebrev eller andra fordringsbevis för vilka räntan bestäms enligt resultatet eller dividendens storlek eller vilka berättigar till del i årsvinsten eller överskottet.

Med värdepapper avses därutöver bevis över teckningsrätt till värdepapper och överlåtelsehandlingar som gäller en sådan rätt. Som teckningsrätt betraktas exempelvis optionsbevis. Som värdepapper anses även värdeandelar som motsvarar värdepapper.

En placeringsfondsandel utgör emellertid inte sådan värdepapper som avses i lagen om överlåtelseskatt eftersom en placeringsfond inte utgör en särskild juridisk person utan en placeringsfond ägs tillsammans av de personer som placerar sina medel i fonden.

6.3.2 Överlåtelseskattens storlek och betalningstidpunkt

Vid överlåtelse av fastighet utgör skatten 4 procent och vid överlåtelse av värdepapper 1,6 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag.

Fastighetsköp (även köp av kvotdel eller outbrutet område) skall enligt jordabalken 2 kap. 1 § slutas skriftligen och köpevitnet skall bestyrka det. Skatten skall betalas senast när lagfart eller inskrivning söks eller åtminstone senast inom sex månader efter att överlåtelseavtalet ingicks. Lagfarten ansöks från och med den 1 januari 2010 hos lantmäterikontoret på den ort där fastigheten finns.

Då en **arrenderätt** som får överföras utan att markägaren hörs överläts, skall inskrivningen av överföringen ansökas hos lantmäterikontoret för den ort där fastigheten finns. Skatten skall betalas senast när lagfart eller inskrivning söks eller åtminstone senast inom sex månader efter att överlåtelseavtalet ingicks.

Då endast en **byggnad** (separat från marken) överläts, behövs inga särskilda inskrivningsåtgärder. Då måste överlåtelseskatten på grund av överlåtelsen betalas senast inom sex månader efter att överlåtelseavtalet ingicks.

Skatten på överlåtelse av **värdepapper** skall betalas inom två månader efter att överlåtelseavtalet ingicks (med undantag av köp genom förmedling av värdepappersföretag eller kreditinstitut samt köp av ny bostad). Inom samma tid skall även anmälan om överlåtelseskatt företas till Skatteförvaltningen.

Överlåtelseskatt betalas endast på överlåtelse mot vederlag av sådan egendom som omfattas av lagen om överlåtelseskatt. Utöver köpeskillingen utgörs annat i lagen avsett vederlag av bl.a. säljarens skulder som köparen åtar sig att svara för. Även förmåner som säljaren kommer att få, t.ex. sytning eller pension, utgör vederlag. Däremot läggs inte värdet av en förbehållen nyttjanderätt eller rätt att bo till köpeskillingen när dessa rätter inte förutsätter någon aktiv prestation från köparen. Överlåtelseskatten betalas vid överlåtelse mot vederlag på den del av överlåtelsepriset som hänför sig överlåtelseskattepliktig egendom.

Om även köpeskillning för fastigheter och aktier betalas med egendom som omfattas av lagen om överlåtelseskatt (byte) i stället för pengar, skall skatten betalas på vardera överlåtelsen. Om det rör sig om byte beräknas skatten på den överlåtna egendomens gängse värde.

Överlåtelseskatt behöver inte betalas på sådant rent vederlagsfritt förvärv som grundar sig på gåva, arv, testamente eller upplösning av samägandeförhållande. Om till och med en liten andel av överlåtelsen sker mot vederlag måste överlåtelseskatten emellertid betalas.

6.4 Överlåtelse av affärsverksamhet i mervärdesbeskattningen

6.4.1 Allmänt

Mervärdesskattelagen (MomsL) innehåller inga specifika bestämmelser om generationsväxling. Enligt MomsL 1 § betalas mervärdesskatt på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster. Om en generationsväxling genomförs via överlåtelse av affärsverksamheten kan mervärdesskatt uppkomma.

I MomsL 19 a § fastställs emellertid att sådan överlåtelse av varor och tjänster som sker i samband med total eller delvis överlåtelse av rörelse till den som fortsätter rörelsen, så att denne tar i bruk de överlåtna varorna och tjänsterna för ett ändamål som berättigar till avdrag, inte betraktas som försäljning. Om villkoren i lagparagrafen uppfylls behöver överlåtaren inte betala skatt och mottagaren har inte rätt till avdrag. Bestämmelsen gäller inte bara försäljning utan också annan form av överlåtelse som t.ex. gåva, affär med karaktär av gåva, arv och apport.

MomsL 19 a § är en obligatorisk paragraf, dvs. den måste tillämpas om villkoren uppfylls. Mer information om överlåtelse av rörelse, bl.a. rörande överlåtelsehandlingar och anteckningar på fakturan, finns i Skatteförvaltningens publikation 191 Mervärdesbeskattning i samband med företagsarrangemang.

6.4.2 Överlåtelse av rörelse – identifiering

En överlåtelse av rörelse identifieras av att rörelsens anläggnings- och omsättningstillgångar, kundfordringar, kundregister och arbetslokaler övergår till den som tar över verksamheten. Även personalen kan helt eller delvis övergå till att vara anställd hos den som fortsätter driva företaget. De ovannämnda kännetecknen behöver inte alla uppfyllas samtidigt. Det väsentliga är att den överlåtna förmögenheten utgör ett företag eller en del av ett företag som självständigt kan idka ekonomisk verksamhet. Ett företag med verksamhet i flera branscher kan tas över av flera aktörer.

Uthyrning betraktas inte som överlåtelse av en rörelse eller en del därav. Uthyrningen av en fastighet (t.ex. affärslokal) är dock momsfri om inte företagaren har ansökt om momsskyldighet för uthyrning av fastighet. Ansökan bör göras också i de fall där hyresvärden redan är momsskyldig för övrig verksamhet.

MomsL 19 a § tillämpas inte på generationsväxling som sker stegvis eftersom man i så fall inte överlåter hela förmögenheten på en gång. Bestämmelsen gäller heller inte enskilda överlåtelser av lösöre. Om man exempelvis först överlåter ett företag och en del av lösöret genom överlåtelsehandling och sedan tecknar en separat överlåtelsehandling för resten av lösöret kan inte MomsL 19 a § tillämpas på den andra överlåtelser.

6.4.3 Överlåtelse för ett ändamål som berättigar till avdrag

Enligt MomsL 19 a § måste den som tar över rörelsen vara momsskyldig och använda tillgångarna och tjänsterna för ett ändamål som berättigar till avdrag. Mottagaren skall ge överlåtaren en redogörelse som visar att tillgångarna och tjänsterna används på detta sätt. Redogörelsen hjälper även säkra att de rätta anteckningarna görs på köpebrevet och fakturan och på övriga handlingar.

Den som tar över rörelsen betraktas som överlåtarens efterträdare. Mottagaren tar över alla de rättigheter och skyldigheter som hänger samman med tillgångarna och tjänsterna och mervärdesbeskattningen.

På överlåtelse av egendom som inte kommer att användas för ett ändamål som berättigar till avdrag tillkommer moms. Om mottagaren endast delvis börjar använda tillgångarna och tjänsterna

för ett avdragsgillt ändamål betraktas överlåtelsen som en skattepliktig försäljning i den utsträckning mottagaren inte använder tillgångarna och tjänsterna på avdragsgillt vis.

Om den som tar över rörelsen senare tar in tillgångar eller tjänster för annan än avdragsgill användning skall han betala skatt enligt bestämmelserna om egen användning.

6.4.4 Fastigheter

I samband med överlåtelse av en rörelse eller en del därav överförs även rättigheten och skyldigheten att justera avdrag som hänför sig till eventuella fastighetsinvesteringar.

Överlåtaren är skyldig att ge mottagaren en utredning med följande information rörande de fastigheter som överlåts:

- datum när utredningen är uppgjord,
- överlåtarens och mottagarens namn, adresser och FO-nummer,
- när överlåtelsen görs,
- överlåtelsens art,
- när byggtjänsten slutförs eller när fastigheten tas emot,
- skatten som ingår i anskaffningen och som hänför sig till fastighetsinvesteringen,
- den del av skatten enligt föregående punkt på vilken avdrag har kunnat göras i samband med att byggtjänsten slutfördes eller fastigheten togs emot,
- den skatt som ingår i anskaffningen och som gäller en fastighet som avskrivits från rörelsetillgångarna och
- en redogörelse över om överlåtaren eller en tidigare överlåtare har gjort en justering då skattskyldigheten upphört eller en justering i samband med en fastighetsöverlåtelse som inte har rättats.

Överlåtaren skall även ge mottagaren en kopia av den redogörelse som överlåtaren har fått i samma syfte av den tidigare fastighetsinnehavaren. Om den skatt som ingår i anskaffningen och som hänför sig till fastighetsinvesteringen har ändrats eller om avdragsrätten för skatten eller någon uppgift som har skattemässiga konsekvenser för mottagaren har ändrats efter redogörelsen skall överlåtaren ge mottagaren en kompletterande redogörelse.

Mottagaren är skyldig att ge överlåtaren en redogörelse som visar att han förvärvar fastigheten för affärsverksamheten. Mer information om momsbeskattning av fastighetsinvesteringar finns i Skattestyrelsens anvisning Momsbeskattning av fastighetsinvesteringar av den 14 december 2007 (Dnr 1845/40/2007).

6.4.5 Marginalbeskattade tillgångar

Vid överlåtelse av rörelse helt och hållet eller delvis får den som tar över rörelsen tillämpa förfarandet för marginalbeskattning på de begagnade tillgångar och de konstverk, samlarföremål och antikviteter som ingår i överlåtelsen på samma villkor som överlåtaren. Om överlåtaren har tillämpat en s.k. förenklad marginalbeskattning på de överlåtna begagnade tillgångarna eller konstverken, samlarföremålen och antikviteterna, dvs. dragit av deras köppris från vinstmarginalen för den månad då de köptes, kan mottagaren bibehålla avdragen i kraft i beskattningen. Om överlåtaren har tillämpat en tillgångsspecifik marginalbeskattning och mottagaren säljer varan vidare betraktas vinstmarginalen som skillnaden mellan det pris som överlåtaren betalade och det pris för vilket mottagaren säljer tillgången vidare.

Den som överlåter en rörelse eller en del därav skall ge mottagaren en redogörelse som klarlägger om det finns förutsättningar för marginalbeskattning när det gäller de begagnade tillgångar och de konstverk, samlarföremål och antikviteter som överlåts. Redogörelsen är nödvändig för att mottagaren skall kunna betala rätt skattebelopp. Redogörelsen bör även innehålla följande information:

- datum när redogörelsen är uppgjord,

- överlåtarens och mottagarens namn, adresser och FO-nummer,
- överlåtelseart och
- till vilket pris de överlåtna tillgångarna har köpts.

Då man tillämpar ett skatteperiodsbaserat förfarande behöver mottagaren dessutom en redogörelse över den del av de överlåtna tillgångarnas köppris som överlåtaren inte har kunnat dra av i sin egen marginalbeskattning (dvs. den negativa vinstmarginalen).

7 Om företagsarrangemang som förhandsåtgärd för generationsväxling i aktiebolag

7.1 Allmänt

Hur företagsarrangemang behandlas i beskattningen presenteras utförligt i Skattestyrelsens meddelande av den 10 januari 1997 Företagsarrangemang, Meddelande 1/1997 samt i Skattestyrelsens anvisning av den 28 november 2000 Företagsarrangemang i samband med beskattningspraxis (Dnr 3311/345/2000).

7.2 Delning som förhandsåtgärd för generationsväxling

Delning (fission) kan vara en nödvändig åtgärd om inte alla tillgångsposter i det bolag där generationsväxlingen sker är nödvändiga för affärsverksamheten. Enligt bestämmelserna i ABL 17 kap. kan ett bolag delas antingen totalt eller delvis. Vid total delning övergår det ursprungliga bolagets alla tillgångar och skulder till två eller flera övertagande bolag; vid partiell delning övergår endast en del av det ursprungliga bolagets tillgångar och skulder till ett eller flera övertagande bolag. Ur beskattningssynpunkt är förutsättningen för partiell delning att de tillgångar och ansvarsförbindelser som överförs utgör en oberoende verksamhet, dvs. en enhet som kan fungera på egen hand (NärSkL 52 c §).

I beskattningen är det allmänt accepterat att man vid total delning överför placeringstillgångar till sitt företag.

HFD 1999:2

I ett bolag som erbjöd revisions- och konsulttjänster planerades en delning av bolaget i två nya bolag enligt bestämmelserna i 14 a kap i aktiebolagslagen så att det ena bolaget skulle idka enbart konsultverksamhet och det andra enbart placeringsverksamhet. Enligt bolaget var delningen nödvändig för att åstadkomma en förändring av kapitalstrukturen som bl.a. bidrar till en vettig delägarpolitik och understöder utvecklingen av affärsverksamheten. I de presenterade omständigheterna ansåg domstolen inte att delningen var avsedd för att kringgå eller undgå skatt enligt 52 g § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Förhandsavgörande för åren 1998 och 1999.

Om planen exempelvis är att sälja eller upplösa det bolag som tar emot placeringstillgångarna efter att delningen har skett kan man anse att ett av syftena eller det enda syftet med delningen är att kringgå eller undgå skatt enligt NärSkL 52 h §. I så fall tillämpas inte NärSkL 52 c § om delning.

HFD 1999:63

I ett bolag som erbjöd revisions- och skattekonsulttjänster planerades en delning av bolaget i två nya bolag enligt bestämmelserna i 14 a kap i aktiebolagslagen. Det ena av de nya bolagen skulle idka samma affärsverksamhet som det ursprungliga bolaget och de tillgångar som inte var nödvändiga för affärsverksamheten skulle överföras till det andra bolaget. Det sistnämnda bolaget skulle sedan realisera de överförda fastighetstillgångarna och bolaget skulle upplösas senast ett år efter delningen. Enligt bolaget var delningen nödvändig för att åstadkomma en förändring av kapitalstrukturen och kunna ta in nya expertdelägare. Trots denna målsättning ansåg domstolen att arrangemangen skedde med det huvudsakliga ändamålet att kringgå eller undgå skatt och bestämde därför att bestämmelserna om delning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet inte var tillämpliga. Förhandsbeslut för 1999. Omröstning 7–1.

Ur beskattningssynpunkt kan partiell delning genomföras endast om alla de tillgångar och ansvarsförbindelser som överförs utgör en oberoende verksamhet, dvs. en enhet som kan fungera på egen hand (NärSkL 52 c § 2 mom.). I princip är det alltså inte möjligt att överföra enbart passiva tillgångar eller individuella tillgångsposter till ett annat bolag på det sätt som fastställs i NärSkL 52 c §.

HFD 2008:74

A Ab, som enligt sin bolagsordning förutom handelsträdgårdsverksamhet även bedrev värdepappershandel och annan placeringsverksamhet, hade för avsikt att överföra sina placeringstillgångar till ett nytt aktiebolag som var under bildande. På denna omstrukturering av bolaget kunde inte tillämpas bestämmelsen om partiell fission i 52 c § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. De tillgångar som överföringen gällde omfattande 1 602 000 euro i bankdepositioner, ett indexlån om 100 000 euro samt 828 696 euro i fondplaceringar. Det var inte fråga om överföring av en verksamhetsgren, då det överlåtande bolaget inte hade bedrivit aktiv placeringsverksamhet och då de tillgångar som överföringen gällde inte omfattade annat än enskilda förmögenhetsposter, det vill säga penningtillgångar och fondplaceringar. Förhandsbeslut för 2007.

I beskattnings- och rättspraxis har generationsväxling betraktats som en av beskattningen oavhängig orsak av sådan art att man inte utan särskilda skäl kan anse att totaldelningen har tillgripits enbart eller huvudsakligen i syfte att kringgå eller undgå skatt. Därför skall NärSkL 52 g § inte utan särskilda skäl tillämpas på delningar i samband med generationsväxlingen. Senare arrangemang inom ett bolag som uppstått vid delningen inverkar alltså inte på bedömningen av den ursprungliga delningen enligt NärSkL. Om det då delningen sker emellertid står klart att bolaget skall lösas upp kan BFL 28 och 29 § bli tillämpliga.

8 Om användning av hjälpbolag i generationsväxling inom aktiebolag

8.1 Allmänt

Företagsaffär ingås ofta för det bolag som bildas och det köpta företaget fusioneras eller upplöses efter affären in i det bolag som köpt aktiestocken.

När den som fortsätter med verksamheten förvärvar ett bolag som är föremål för generationsväxling för ett hjälpbolag som han äger, skall man beakta att skattelättnadsbestämmelsen i 48 § ISkL inte kan tillämpas på säljarens överlåtelsevinst eftersom affären sker inte mellan i lagrummet nämnda personer.

När bolaget som bildas tar ett lån för att finansiera företagsaffären, skall man vid avdragandet av räntorna utreda om räntorna är avdragbara enligt NärSkL eller om man skall betrakta dem som räntor enligt ISkL som hänför sig till skulden för inkomstens förvärvande. Bl.a. HFD:s årsboksbeslut 1989 B 507 gäller avdragandet av hjälpbolags räntor. I beslutet ansågs att ett hjälpbolag utgjorde ett bolag som bedrev affärsverksamhet fr.o.m. det skatteår då fusionen hade genomförts.

I fallet HFD:s årsboksbeslut 1990 B 547 hade verksamheten av det bolag som bildas i central-skattenämnden an-setts före fusionen utgöra s.k. annan förvärvsverksamhet och räntorna fick dras av såsom räntor på annan förvärvsverksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen som upprätthöll centralskattenämndens avgörande behövde inte ta ställning till om verksamheten av det bolag som bildas borde ha betraktas som näringsverksamhet.

Efter de ovannämnda publicerade fallen har högsta förvaltningsdomstolen meddelat opublicerade avgöranden där den ansett att hjälpbolaget redan under det år då företagsaffären ingåtts har bedrivit näringsverksamhet och enligt NärSkL fått dra av räntorna som tagits för att finansiera företagsaffären om det köpta företaget har fusionerats in i det under den följande räkenskapsperioden och om det fortsatt det köpta företagens affärsverksamhet.

Överföringen av förlusterna och gottgörelserna av bolagsskatt skall säkerställas genom dispensförfarandet. Dispensförfarandet behandlas närmare under punkt 19 Dispensförfarande för förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt.

Då ett hjälpbolag utnyttjas, kan ett bolag som är föremål för generationsväxling anslutas till hjälpbolaget genom fusion (NärSkL 52-52 b §). I detta sammanhang är det skäl att komma ihåg att förlusterna och gottgörelserna av bolagsskatt inte nödvändigtvis överförs till det övertagande bolaget automatiskt om de utsatta tiderna enligt ISkL 123 § inte uppfylls.

8.2 Överlåtelse till underpris eller utan vederlag till hjälpbolag i gåvobeskattningen

Om hjälpbolaget för egendomen betalar vederlag som utgör högst $\frac{3}{4}$ av egendomens gängse värde, kan skillnaden mellan det gängse värdet och vederlaget betraktas som gåva (ArvskatteL 18 § 3 mom.). Om mottagaren är ett aktiebolag, anses egendomen komma till aktieägarna i den avträdande aktieägarens närmaste krets i proportion till deras aktieinnehav. Om mottagaren är ett personbolag, överförs egendomen till de ansvariga bolagsmännen proportionellt enligt bolagsmännens andelar i bolagets tillgångar. Gåvoskatt påförs alltså i dessa situationer inte bolaget men de bolagsmän eller aktieägare som man anser ha mottagit företagsförmögenheten.

Om gåvan till den aktieägare som fortsätter med företagsverksamheten omfattar minst 10 procent av företaget kan gåvoskatten lättas med stöd av ArvskatteL 55 §. Gåvor från olika gåvogivare skall behandlas separat när man analyserar om detta villkor uppfylls. Om bolaget för aktierna betalar vederlag till ett belopp som överstiger 50 procent av aktiernas gängse värde debiteras gåvoskatten inte alls.

De övriga gåvobeskattningsfrågorna i anslutning till överlåtelse avgörs med iakttagandet i tillämpliga delar av vad som nämns ovan angående överlåtelse av aktier.

8.3 Överlåtelsebeskattningen

När bolagets ägare överlåter de aktier som utgör föremålet för generationsväxlingen till ett hjälpbolag som ägs av den som fortsätter med verksamheten, är det fråga om överlåtelseskattpliktig värdepappersöverlåtelse. Om beräkning av överlåtelseskatten se punkt 2.6.

9 Generationsväxling i öppet bolag och kommanditbolag genom försäljning av bolagsandel

9.1 Allmänt

Med försäljning av bolagsandel avses en situation där den som överlåter företagsverksamheten säljer sin andel i det öppna bolaget eller kommanditbolaget till den som tar över verksamheten. Försäljningen kan leda till överlåtelseskatt i säljarens (överlåtarens) inkomstbeskattning. Vinst som erhållits vid överlåtelse utgör skattepliktig kapitalinkomst enligt 45 § i ISkL. ISkL 48 § innehåller emellertid en särskild bestämmelse rörande generationsväxlingar och om villkoren i bestämmelsen uppfylls är försäljningen skattefri.

För köparen (mottagaren) medför aktieköpet inga direkta konsekvenser i inkomstbeskattningen. Om priset för aktierna är för lågt måste köparen dock betala gåvoskatt på grundval av ArvsskatteL 18 § 3 mom. Lagen om skatt på arv och gåva innehåller också en särskild bestämmelse rörande generationsväxlingar (ArvsskatteL 55 §) enligt vilken gåvoskatten kan lättas om vissa förutsättningar föreligger.

Villkoren för skattefrihet av överlåtelsevinst i inkomstskattelagen och för skattelättnad i lagen om skatt på arv och gåva skiljer sig från varandra och skall därför bedömas individuellt för varje skatteslag. Om den ena bestämmelsen är tillämplig kan man inte dra slutsatsen att den andra också är det. Det kan t.ex. hända att köparen inte kan få lättnad på gåvoskatten trots att säljaren inte behöver betala skatt på överlåtelsevinsten.

9.2 Beskattning av överlåtelsevinst från försäljning av bolagsandel

9.2.1 Beräkning av överlåtelsevinst

Enligt ISkL 46 § beräknas vinsten av egendomsöverlåtelse så att det sammanlagda beloppet av den icke-avskrivna delen av anskaffningsutgiften för egendomen och utgiften för vinstens förvärvande dras av från överlåtelsepriset. Enligt lagrummet som gäller den s.k. presumtiva anskaffningsutgiften är avdraget dock alltid minst 20 procent av överlåtelsepriset, eller 40 procent för egendom som ägts i minst 10 år. Den presumtiva anskaffningsutgiften används när den faktiska anskaffningsutgiften jämte försäljningskostnaderna understiger den presumtiva anskaffningsutgiften. Om den överlåtna egendomen har förvärvats vid avvittring med interna tillgångar beräknas ägartiden och anskaffningsutgiften med hänsyn till det förvärv som är tidigare än avvittringen (ISkL 46 § 2 mom.).

ISkL 47 § innehåller närmare bestämmelser om hur överlåtelsevinsten skall räknas ut. Som anskaffningsutgift för egendom som erhållits vederlagsfritt anses beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen. Anskaffningsutgiften för egendom som erhållits som gåva räknas dock utgående från givarens anskaffningsutgift om mottagaren överlåter egendomen innan ett år förflutit från gåvan. I så fall räknas ägotiden från den dag gåvan tas emot, dvs. i enlighet med de generella principerna, vilket innebär att man istället för givarens anskaffningsutgift kan använda den presumtiva anskaffningsutgiften på 20 procent för att beräkna överlåtelsevinsten.

Till anskaffningsutgiften för en bolagsandel i ett öppet bolag eller kommanditbolag räknas utöver köpriset och andra utgifter även det positiva saldot på bolagsmannens privatkonto, dvs. de årliga vinstandelar och investeringar i bolaget som överskrider bolagsmannens privatuttag. I anskaffningsutgiften beaktas dessutom bolagsmannens rättmätiga andel av den innevarande räkenskapsperiodens vinst. Bolagsmannens andel av vinsterna kan kontrolleras från det deltidslut som uppgörs till överlåtelsen.

Ett negativt saldo i bolagsmannens privatkonto påverkar inte anskaffningsutgiften för bolagsandelen och dras inte av från den anskaffningsutgift som beräknas utifrån köpriset, annat vederlag eller beskattningsvärdet enligt arvs- och gåvobeskattningen. Ett negativt saldo beaktas som tillägg enligt ISkL 46 § 4 mom. då man beräknar överlåtelsevinsten (se följande punkt).

Anskaffningsutgiften för en bolagsandel som tillhör en bolagsman som varit med om att grunda bolaget (stiftande delägare) beräknas enligt det kapital som bolagsmannen har placerat i bolaget och lyft från bolaget. För stiftande delägare består anskaffningsutgiften alltså av det positiva saldot på bolagsmannens privatkonto (investeringar + vinstandelar - privatuttag > 0) och om saldot är negativt anses anskaffningsutgiften vara noll (0).

Exempel 12

En ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag har investerat 20 000 euro i bolaget, fått 500 000 i vinstandelar och gjort privatuttag på 550 000 euro. Saldot på hans privatkonto är -30 000 euro och anskaffningsutgiften för bolagsandelen anses därför vara 0. Den presumtiva anskaffningsutgiften används för att beräkna överlåtelsevinsten.

Om egendom har överlåtits till ett lägre pris än det gängse priset så att det är fråga om en affär med karaktär av gåva (Arvsskattel 18 § 3 mom.), delas överlåtelsen utgående från förhållandet mellan det pris som betalats och det gängse värdet i en del som överlåtits mot vederlag och en vederlagsfri del (ISkL 47 § 5 mom.). Överlåtelsen betraktas som gåva om det överenskomna vederlaget utgör högst tre fjärdedelar av det gängse priset. Som anskaffningsutgift för delen som överlåtits mot vederlag betraktas den proportionellt motsvarande delen av anskaffningsutgiften för egendomen. Resten av anskaffningsutgiften dras inte av i fall av denna typ.

Exempel 13

Herr B har för åtta år sedan köpt en andel i bolaget Kb för priset 80 000 euro. Han säljer sin andel till sin son för 50 000 euro. Det gängse värdet för bolagsandelen då den säljs är 150 000 euro vilket innebär att affären anses ha karaktär av gåva.

Relationen mellan vederlaget och det gängse värdet är $50\,000 / 150\,000 = \frac{1}{3}$

Överlåtelsepris	50 000 euro
<u>./. Anskaffningsutgift ($\frac{1}{3}$ av 80 000 euro)</u>	<u>26 667 euro</u>

<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>23 333 euro</u>
-------------------------	--------------------

Sonen anses ha fått en gåva värd 100 000 euro. Om villkoren i Arvsskattel 55 § uppfylls kan gåvoskatten lättas (se punkt 9.5.2).

9.2.2 Tillägg till överlåtelsevinsten

Enligt ISKL 46 § 4 mom. skall vid uträkning av den vinst som erhållits vid överlåtelse av en andel i ett öppet bolag eller kommanditbolag till överlåtelsepriset läggas det belopp varmed bolagsmannens privatuttag sammanlagt har överskridit summan av hans årliga vinstandelar och hans investeringar i bolaget. Tillägget görs på överlåtelsevinsten efter att den eventuella presumtiva anskaffningsutgiften har dragits av.

Det belopp som skall läggas till överlåtelsevinsten beräknas enligt den situation som råder då överlåtelsen sker. Beloppet beror på saldot på privatkontot samt på hur stor andel av räkenskapsperiodens vinster som bolagsmannen har rätt till. Rätten till vinst dras av från det belopp som skall tilläggas.

Exempel 14

Herr B har för åtta år sedan köpt en andel i bolaget Kb för priset 80 000 euro. Han säljer sin andel till sin son för 50 000 euro. Det gängse värdet för bolagsandelen då den säljs är 150 000 euro vilket innebär att affären anses ha karaktär av gåva. Då försäljningen äger rum överskrider faderns privatuttag från bolaget hans sammanräknade investeringar och vinstandelar med 15 000 euro.

Relationen mellan vederlaget och det gängse värdet är $50\,000 / 150\,000 = \frac{1}{3}$

Överlåtelsepris	50 000 euro
<u>./. Anskaffningsutgift ($\frac{1}{3}$ av 80 000 euro)</u>	<u>26 667 euro</u>

Överlåtelsevinst (mellanresultat)	23 333 euro
<u>Tillägg till vinsten</u>	<u>15 000 euro</u>

<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>38 333 euro</u>
-------------------------	--------------------

Sonen anses ha fått en gåva värd 100 000 euro. Om villkoren i Arvsskattel 55 § uppfylls kan gåvoskatten lättas (se punkt 9.5.2).

Eftersom överlåtelseförlusten skall beräknas enligt bestämmelserna om överlåtelsevinst görs tillägget även på överlåtelseförlusten som därmed kan omvandlas till överlåtelsevinst.

Exempel 15

A har för fyra år sedan köpt en andel i bolaget Kb för priset 100 000 euro. A säljer sin andel vidare för 80 000 euro. Då försäljningen äger rum överskrider A:s privatuttag från bolaget hans sammanräknade investeringar och vinstandelar med 25 000 euro. Överlåtelsen anses inte ha karaktär av gåva.

Överlåtelsepris	80 000 euro
<u>./. Anskaffningsutgift</u>	<u>100 000 euro</u>

Överlåtelseförlust (mellanresultat)	-20 000 euro
<u>Tillägg till vinsten</u>	<u>25 000 euro</u>

Överlåtelsevinst 5 000 euro

Om en bolagsman överlåter endast en del av sin bolagsandel skall privatuttag som överstiger vinstandelarna och investeringarna läggas till överlåtelsevinsten endast till det belopp som motsvarar överlåtelsens proportionella andel i bolagsmannens bolagsandel före överlåtelsen (HFD 2005:68).

Exempel 16

Delägarna i Kb är en ansvarig bolagsman och en tyst bolagsman. Den ansvariga bolagsmannen säljer hälften av sin andel för 80 000 euro. Han är en stiftande delägare och har investerat 30 000 euro i bolaget. Han har dessutom samlat en vinst på 550 000 euro och gjort privatuttag på 600 000 euro. Bolaget har funnits i tio år.

Privatkontots saldo är $30\,000 + 550\,000 - 600\,000 = -20\,000$ euro. Anskaffningsutgiften för bolagsandelen är alltså 0.

Vederlag	80 000 euro
<u>./. Presumtiv anskaffningsutgift 40 %</u>	<u>32 000 euro</u>

Överlåtelsevinst (mellanresultat) 48 000 euro	
<u>Tillägg till vinsten ($\frac{1}{2} * 20\,000$)</u>	<u>10 000 euro</u>

<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>58 000 euro</u>
-------------------------	--------------------

Om en bolagsman tidigare har överlåtit en del av sin bolagsandel och överlåtelsevinsten har utökats med den proportionella andelen av privatkontots negativa saldo skall tillägget på en senare överlåtelsevinst enligt ISkL 46 § 4 mom. endast omfatta den del av privatkontots aktuella negativa saldo som överskrider det tidigare tillägget.

Exempel 17

Bolagsman A har för en tid sedan sålt hälften av sin bolagsandel och överlåtelsevinsten utökades då med 10 000 euro vilket motsvarade hälften av det negativa saldot på hans privatkonto (saldot var -20 000 euro). Då A senare säljer andra hälften av sin bolagsandel är saldot på hans privatkonto -30 000 euro. A:s överlåtelsevinst utökas med privatkontots negativa saldo minus det belopp som lades till den tidigare överlåtelsevinsten. Beloppet som läggs till överlåtelsevinsten är alltså 20 000 euro.

Om det negativa saldot på A:s privatkonto är under 10 000 euro då den senare överlåtelsen görs tillkommer inget tillägg.

Vid uträkningen av den vinst som uppstår vid överlåtelse av en bolagsandel i ett öppet bolag eller kommanditbolag och av det tillägg som skall göras till vinsten (förlusten) kan man som hjälpmedel använda blanketten i **Bilaga 1**.

9.2.3 Överlåtelseskattens belopp

Skattepliktig överlåtelsevinst utgör kapitalinkomst. Skattesatsen för kapitalinkomst är 28. Överlåtelsevinst för egendom som tillkommer en fysisk person eller ett dödsbo är emellertid inte skattepliktig inkomst om de sammanlagda överlåtelsepriserna för egendom som överlåtit under samma skatteår är högst 1 000 euro.

9.2.4 Skattefri överlåtelse av bolagsandel i samband med generationsväxling

Vinst som erhållits vid överlåtelse av bolagsandel i samband med generationsväxling utgör skattefri inkomst om villkoren i ISkL 48 § 1 mom. 3 punkten uppfylls. Lagparagrafen lyder enligt följande:

”Vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom är inte skattepliktig inkomst, om den skatt-skyldige överlåter... .. andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag eller aktier eller andelar i ett bolag,

vilka berättigar till en egendomsandel på minst 10 procent i bolaget, och om mot-tagaren är hans barn eller en bröstarvinge till barnet eller hans syskon eller halvsyskon, antingen ensam eller tillsammans med sin make, och om egendomen i sammanlagt över tio år har varit i den skattskyldiges eller i dennes och en sådan persons ägo av vilken han erhållit den utan vederlag.”

Man har i beskattningspraxis tolkat ordalydelsen i lagrummet så att kravet på en egendomsandel på 10 procent inte gäller en andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag, varför även en sådan andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag som understiger 10 procent kan utgöra föremål för skattefri generationsväxling. Det finns ingen HFD:s eller CSN:s rättspraxis i ärendet.

De enda kraven för skattefrihet är alltså släktskap enligt ISkL 48 § och att tillgångarna har ägts i över tio år. Om ett av villkoren inte uppfylls är överlåtelsevinsten skattepliktig.

I ISkL 48 § 5 mom. föreskrivs om förlust av skattelättnaden för generationsväxling. Skattelättnaden förloras om mottagaren överlåter samma egendom vidare inom fem år efter förvärvet. Förlusten av skattelättnaden påverkar inte beskattningen utan enbart hur överlåtelsevinsten beräknas när egendomen överlåts vidare. Förlusten av skattelättnad behandlas i punkt 9.4.2 (beskattningen för köparens del).

Villkoren för skattefri överlåtelse i samband med generationsväxling mellan parter som är släkt med varandra behandlas i punkt 2.2.5.4 (aktiebolag).

9.2.4.1 Tid som den överlåtna bolagsandelen har ägts

Ägartiden för dem som bildat ett öppet bolag eller ett kommanditbolag räknas från den tidpunkt då bolagsavtalet ingicks. En bolagsandel anses förvärvad den dag bolagsavtalet har undertecknats även när det är fråga om en privat rörelse som har omregistrerats som personbolag och även om ändringen av verksamhetsform har skett i enlighet med kontinuitetsprincipen enligt 24 § inkomstskattelagen. I fråga om nya bolagsmän räknas ägartiden från den tidpunkt då de blev delägare i bolaget. Om bolagsandelen har förvärvats genom köp, anser man att ägartiden som regel börjat från den dag då köpebrevet undertecknats.

Ägartiden för bolagsandelar som har fåtts i arv eller gåva omfattar både den tid de har ägts av överlåtaren och den tid de har ägts av gåvogivaren eller arvlåtaren. Ägartiden för en bolagsandel som förvärvas med interna tillgångar i samband med avvittring anses vara den tid andelen har ägts av överlåtaren.

Om delägarens andel i sammanslutningens förmögenhet ändras, anser man att han förvärvat den del som överstiger hans tidigare andel först vid den tidpunkt då andelen har ändras. I skillnad till aktier omfattas bolagsandelar inte av fifu-principen när det gäller bolagsandelar som förvärvas vid olika tider, utan anskaffningsutgifterna beräknas proportionellt enligt de olika förvärven (HFD 2004:78). Det kan alltså exempelvis hända att villkoren för skattefrihet endast uppfylls för en proportionell del av den överlåtna andelen.

Exempel 18

A och B har år 1998 bildat ett öppet bolag så att både A:s andel och B:s andel av bolagets förmögenhet och vinster är $\frac{1}{2}$. År 2005 ändrades bolagsavtalet med anledning av en tilläggsplacering från A:s del så att A:s andel blev $\frac{3}{4}$ och B:s andel $\frac{1}{4}$. Under 2009 överlåter A $\frac{1}{2}$ av sin andel vidare åt sitt barn C varvid A:s och C:s andel blir $\frac{3}{8}$ var ($\frac{3}{4} * \frac{1}{2}$). A:s överlåtelsevinst räknas enligt följande: $\frac{2}{3}$ av överlåtelsevinsten är skattefri ($\frac{2}{3} * \frac{3}{4}$ dvs. $\frac{1}{2}$ av hela bolaget har förvärvats 2005), överlåtelseskatt skall betalas på $\frac{1}{3}$ ($\frac{1}{3} * \frac{3}{4}$ dvs. $\frac{1}{4}$ av hela bolaget har förvärvats 2005).

9.2.4.2 Överlåtelsevinsten som skattelättnaden hänför sig till

När man beräknar överlåtelsevinsten från överlåtelse av bolagsandel och saldot på bolagsmannens privatkonto är negativt behandlas överlåtelsevinsten som ett slags mellanresultat före tillägget. "Den egentliga överlåtelsevinsten" får man först när tillägget har lagts till vinstbeloppet, vilket

innebär att den skattefrihet som avses i ISkL 46 § 4 mom. (överlåtelse i samband med generationsväxling) också skall gälla tillägget.

Exempel 19

Delägarna i Kb är en ansvarig bolagsman och en tyst bolagsman. Kb har stiftats för mer än tio år sedan. Den ansvariga bolagsmannen säljer hälften av sin andel till sin son för 20 000 euro. Han är en stiftande delägare och har placerat 30 000 euro i bolaget. Han har dessutom samlat en vinst på 550 000 euro och gjort privatuttag på 600 000 euro. Bolaget har funnits i tio år.

Privatkontots saldo är $30\,000 + 550\,000 - 600\,000 = -20\,000$ euro. Anskaffningsutgiften för bolagsandelen är följaktligen 0.

Överlåtelsepris	20 000 euro
<u>./. Presumtiv anskaffningsutgift 40 procent</u>	<u>8 000 euro</u>
Överlåtelsevinst (mellanresultat)	12 000 euro
<u>Tillägg till vinsten</u>	<u>20 000 euro</u>
<u>Överlåtelsevinst</u>	<u>32 000 euro</u>

Överlåtelsevinsten är skattefri enligt ISkL 48 §.

9.3 Förlust från försäljning av bolagsandel i beskattningen

Om överlåtelsepriset för en bolagsandel minskat med anskaffningsutgiften och utökad med tillägget i ISkL 46 § 4 mom. är negativt, uppstår överlåtelseförlust för överlåtaren. Enligt ISkL 50 § 1 mom. skall förlust som uppkommit vid överlåtelse av egendom dras av från vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom under skatteåret och de tre följande åren allteftersom vinst uppstår. Överlåtelseförlusten beaktas inte när underskottet för kapitalinkomstslaget fastställs.

Om överlåtaren säljer sin andel till den som tar över verksamheten på villkor som ger affären karaktär av gåva enligt Arvsskattel 18 § 3 mom. delas överlåtelsen utgående från förhållandet mellan det pris som betalats och det gängse värdet i en del som överlåtits mot vederlag och en vederlagsfri del (ISkL 47 § 5 mom.). Som anskaffningsutgift för delen som överlåtits mot vederlag betraktas den proportionellt motsvarande delen av anskaffningsutgiften för egendomen. Då man beräknar överlåtelsevinst (överlåtelseförlust) i förenämnda fall skall alltså endast en del av anskaffningsutgiften dras av från överlåtelsepriset (se exempel 3 i punkt 2.3 om aktiebolag).

En artificiell förlust som uppstått i en affär där överlåtelsepriset är för lågt godtas dock inte som avdragbar förlust eftersom man i så fall inte kan anse att affären har ingåtts i syfte att förvärva inkomst. En överlåtelseförlust i en affär som ingås till underpris men som inte kan betraktas som gåva (vederlaget är över $\frac{3}{4}$ av det gängse priset) är alltså avdragbar endast i den utsträckning anskaffningsutgiften för bolagsandelen överskrider det gängse värdet och överlåtelseförlusten är genuin (se exempel 4 i punkt 2.3 om aktiebolag).

I ISkL 50 § 2 mom. definieras vissa situationer i vilka överlåtelseförlusten inte är avdragbar. Överlåtelseförlust vid generationsväxling nämns inte bland dessa situationer. Den verkliga överlåtelseförlust som uppkommer i samband generationsväxling kan alltså dras av från vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom oberoende av om vinsten har varit skattepliktig eller skattefri.

9.4 Inkomstbeskattning vid köp av bolagsandel

9.4.1 Anskaffningsutgift

I beskattningen av mottagaren har anskaffningsutgiften för bolagsandelen betydelse i en eventuell vidareöverlåtelse av andelen senare. Som anskaffningsutgift för en andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag som köpts mot vederlag betraktas köpesumman som betalats för ande-

len. Om vederlaget för bolagsandelen utgör högst $\frac{3}{4}$ av andelens gängse värde, anses skillnaden mellan det gängse priset och vederlaget utgöra gåva. I beskattningen av mottagaren anses då förutom den betalade köpesumman även skillnaden mellan det värde som i gåvobeskattningen utnyttjades för egendomen och den betalade köpesumman utgöra anskaffningsutgiften för egendomen. Om gåvotagaren överlåter den mottagna egendomen vidare inom ett år beräknas emellertid anskaffningsutgiften på basis av gåvogivarens anskaffningsutgift (ISkL 47 § 1 mom.)

9.4.2 Förlust av skattelättnad – vidareöverlåtelse inom fem år

I ISkL 48 § 5 mom. föreskrivs om förlust av skattelättnaden vid generationsväxling. Skattelättnaden förloras om mottagaren överlåter samma egendom vidare inom fem år efter förvärvet. Enligt lagrummet skall vinsten från vidareöverlåtelsen beräknas så att man från anskaffningsutgiften drar av det belopp av den skattepliktiga överlåtelsevinsten som med stöd av ISkL 48 § 1 mom. 3 punkten inte har betraktats som skattepliktig inkomst för den som överlät bolagsandelen. Förlusten av skattelättnaden påverkar således inte beskattningen för överlåtaren utan ökar överlåtelsevinsten för den som överlåter egendomen vidare.

Den i lagrummet utsatta tiden om fem år beräknas i regel från det första köpebrevet till det andra.

Avdraget enligt ISkL 48 § 5 mom. görs enligt den för närvarande (17.3.2010) gällande lagen endast från den verkliga anskaffningsutgiften (HFD 2009:65). ISkL 48 § 5 mom. har dock ändrats så att avdraget i fortsättningen görs även från den presumtiva anskaffningsutgiften. Lagändring träder i kraft vid en tidpunkt som bestäms genom förordning av statsrådet.

Upplösning av bolaget och utträde från bolaget betraktas också som vidareöverlåtelse. Arrangemang där bolaget inte anses bli upplöst (t.ex. ändringar av verksamhetsformen enligt ISkL 24 §) betraktas däremot inte som överlåtelser. Om egendom ges som gåva medför det i allmänhet inte heller förlust av skattelättnaden.

Se även exemplen 6 och 7 i punkt 2.4.2 om aktiebolag.

9.5 Gåvobeskattning när bolagsandel köps till underpris

9.5.1 Allmänt

Vid generationsväxling kan det ofta hända att bolagsandelen säljs till ett pris som är lägre än det gängse priset. Förutom inkomstskatten kan affärer av denna typ även ge upphov till gåvoskatt. Den som köper bolagsandelen skall i princip betala gåvoskatt om överlåtelsen har karaktär av gåva, dvs. om köpeskillingen är högst tre fjärdedelar av bolagsandelens gängse värde. Gåvoskatten kan emellertid lättas om villkoren i ArvsskatteL 55 § uppfylls.

Om en överlåtelse anses ha karaktär av gåva anses gåvodelen utgöra skillnaden mellan bolagsandelens gängse värde och det vederlag som har erlagts som köpeskillning. Med gängse värde avses det sannolika priset för överlåtelse av egendom mellan två oberoende parter. Reglerna för bestämmande av gängse värde finns i Skatteförvaltningens anvisning Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnr 746/36/2009).

När det gäller värdering av gåvoskattepliktigt förvärv, hopräkning av gåvor och gåvoskattens belopp tillämpas samma principer som för aktier; se punkterna 2.5.2, 2.5.4 och 2.5.5. Följande punkt handlar om villkoren för skattelättnad på grund av generationsväxling för gåvoskatten och om hur skattelättnaden beräknas vid överlåtelser av bolagsandel till underpris.

9.5.2 Skattelättnad i gåvoskatten

9.5.2.1 Allmänt

Enligt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva kan gåvoskatten på aktier som förvärvats som gåva eller genom affär med karaktär av gåva lämnas delvis eller helt och hållet odebiterad. Villkoren för att skatten skall lämnas delvis odebiterad är

- 1) att den skattepliktiga gåvan innefattar ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att den påförda gåvoskatten överstiger 850 euro.

Villkoren för att skatten skall lämnas helt och hållet odebiterad är

- 1) att det som överlåts är ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att överlåtelsen sker mot vederlag som överstiger 50 procent av bolagsandelens gängse värde.

I båda fallen skall ansökan om skattelättnad inlämnas hos Skatteförvaltningen innan gåvobeskattningen verkställs.

9.5.2.2 Företag eller en del därav som föremål för överlåtelse

Enligt ArvsskatteL 55 § 1 mom. 1 punkten är villkoret för skattelättnad att det som överlåts är ett företag eller en del därav. Som en del av ett företag betraktas enligt ArvsskatteL 57 § också minst en tiondel av de andelar som berättigar till innehav av ett företag (jfr ISkL 48 § om skattefrihet för överlåtelsevinst, som enligt beskattningspraxis inte kräver en bestämd andel av personbolaget). Kravet på en tiondel måste uppfyllas för varje enskild gåva. Denna regel fastställs i högsta förvaltningsdomstols följande beslut rörande det tidigare kravet på 20 procent i lagstiftningen:

HFD 8.12.1993/4934

Ab:s hela aktiestock bestod av 30 aktier. Den 9 november 1989 hade X i samråd med sin make skänkt dotter A tre aktier och dotter B fyra, och maken hade skänkt dotter A fyra och dotter B tre aktier. Trots att den sammanräknade gåva som båda döttrarna erhållit separat från varje förälder, 7 aktier, utgjorde minst en femtedel av de aktier som berättigade till innehav av Ab kunde inte skattelättnad enligt 63 a, 63 b och 63 c § i lagen om skatt på arv och gåva tillämpas i gåvoskatten för A och B.

Med minimiandel avses således den andel som bolagsandelens gängse värde utgör av hela företagets gängse värde. Vid uträkningen av den proportionella andelen skall även de tysta bolagsmännens kapitalinsatser tas i beaktande. När de tysta bolagsmännens kapitalinsatser dras av blir den ansvariga bolagsmannens andel på tio procent enligt bolagsavtalet i själva verket mindre än tio procent. Om den tysta bolagsmannens andel emellertid är av liten betydelse för företagets verksamhet, skall den inte tas i beaktande då minimiandelen om 10 procent beräknas.

Begreppet företag definieras inte särskilt i lagen om skatt på arv och gåva. I regel avses dock med företag ett bolag som idkar rörelse och på vars resultat skall betalas skatt enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL). Ett företag betraktas således som företag enligt ArvsskatteL 55 § om det med hänsyn till verksamheten och verksamhetens omfattning skall betala inkomstskatt enligt föreskrifterna i NärSkL. Bestämmelsen om skattelättnad kan inte tillämpas på ett företag vars verksamhet enbart beskattas enligt inkomstskattelagen (ISkL). Om företagets verksamhet har beskattats enligt NärSkL men verksamheten de facto är av sådan typ att den skall beskattas enligt ISkL kan ingen skattelättnad beviljas. (Se även punkt 9.5.2.4 Beräkning av skattelättnaden och punkt 2.5.6.2 om aktiebolag)

En bolagsandel kan inte anses berättiga till innehav av företaget om bolagsmannen före gåvan såsom privatuttag överför företagstillgångar till sig själv så att det inte är möjligt att fortsätta med företagsverksamheten med de tillgångar som blir kvar i bolaget.

9.5.2.3 Fortsättning av företagsverksamheten

PerVL 55.1. §:n 2 kohdan mukaan luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa lahjana Enligt ArvsskatteL 55 § 1 mom. 2 punkten skall mottagaren fortsätta bedriva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva. Med företagsverksamhet avses enligt NärSkL skattepliktig affärs- och yrkesverksamhet. Skattelättnad beviljas inte i situationer där generationsväxlingen innebär att företagsverksamheten förändras så att den verksamhet som mottagaren fortsätter med inte kan betraktas som verksamhet som beskattas enligt NSL.

Villkoren för skattelättnad uppfylls inte heller om företagsverksamheten har upphört och mottagaren återupptar den. Om företagsverksamheten har upphört av tvingande skäl före överlåtelse-transaktionen, t.ex. på grund av invaliditet, finns det emellertid inget som hindrar att skattelättnadsbestämmelsen tillämpas. Om företagsverksamheten har upphört och varit nedlagd längre än ett år före företagstillgångarna överläts, bör man i regel anse att företagsverksamheten har varit avvecklad.

Uppfyllandet av villkoret på företagsverksamhetens kontinuitet förutsätter däremot inte att det har varit företagets ägare som personligen har utövat verksamheten innan överlåtelsen ägde rum. Företagsverksamheten kan alltså anses fortsätta om företagsförmögenhet som hör till bolaget har använts i företagsverksamheten t.ex. med stöd av hyresavtal.

Även om den som överlåter företagsverksamheten inte måste utöva verksamheten personligen måste den som tar över företaget vara personligen inblandad i ledningen av företaget för att villkoret om kontinuitet skall anses uppfyllt. Mottagaren anses fortsätta med företagsverksamheten på det sätt som avses i skattelättnadsbestämmelsen, utan behov av vidare utredning, om mottagaren arbetar vid bolaget efter att överlåtelsen har ägt rum.

Mottagaren skall fortsätta med företagsverksamheten omedelbart efter överlåtelsen. Villkoret om kontinuitet anses uppfyllt även om det av tillfälliga skäl inte är möjligt att fortsätta med verksamheten (t.ex. om mottagaren är minderårig, fullgör värnplikt eller studerar). För att få rätt till skattelättnad måste mottagaren fortsätta med företagsverksamheten så fort hindret inte längre finns och senast omkring ett år från förvärvet.

9.5.2.4 Beräkning av skattelättnaden

Gåvoskatten kan på begäran av gåvotagaren lämnas delvis odebiterad om denne inte har erlagt något vederlag för bolagsandelen eller om det erlagda vederlaget motsvarar högst hälften av bolagsandelens gängse värde. För att beräkna skattelättnaden för en bolagsandel som getts som gåva eller som överläts via en affär med karaktär av gåva används det gängse värdet och ett s.k. generationsväxlingsvärde (gv-värde). Skattelättnaden, dvs. den del av gåvoskatten som skall lämnas odebiterad, är skillnaden mellan skatten på det gängse värdet och skatten på gv-värdet, eller skillnaden mellan skatten på det gängse värdet och 850 euro. Det skattebelopp som återstår att betala motsvarar gåvoskatten på bolagsandelens gv-värde, eller minst 850 euro.

För att beräkna gv-värdet för bolagsandelen värderas bolagstillgångarna till ett belopp som motsvarar 40 procent av det belopp som har deklarerats eller skall deklarerats i inkomstskattedeklarationen för föregående år, beräknat enligt reglerna i 3 och 4 kap. i värderingslagen. Gv-värdet är alltså 40 procent av den deklarerade nettoförmögenheten i bolagets inkomstbeskattning. Om det har skett väsentliga förändringar i tillgångsmassan skall nettotillgångarna justeras så att de motsvarar bolagets tillgångar i den stund skatteskyldigheten uppkommer.

Exempel 20

Bolagets räkenskapsperiod börjar den 1 april och slutar den 31 mars. Bolagsandelen säljs den 1 juli 2009; överlåtelsen har karaktär av gåva. Gv-värdet beräknas på basis av bokslutet för den räkenskapsperiod som slutade den 31 mars 2008. Om det har skett väsent-

liga förändringar i tillgångsmassan sedan den 31 mars 2008 skall nettotillgångarna justeras så att de motsvarar bolagstillgångarna i den stund skatteskyldigheten uppkommer.

När det rör sig om generationsväxling i ett personbolag kan man tillämpa samma princip som när man beräknar gv-värdet för aktier i ett aktiebolag. Enligt denna princip omfattar skattelättnaden i allmänhet också de tillgångar som härrör från en personlig förvärvskälla (se punkt 2.5.6.4 om beräkning av gv-värdet för aktier). Om huvudparten av företagets tillgångar härstammar från en personlig förvärvskälla och de personliga tillgångarna inte har förvärvats med hjälp av intäkterna från företagets näringsverksamhet kan skattelättnad nekas för dessa tillgångars del. Lättnad beviljas inte heller för tillgångar som har överförs till företaget enkom för att få skattefördelar.

I överlåtelser med karaktär av gåva som omfattas av $\frac{3}{4}$ -bestämmelsen beaktas endast den del av bolagsandelens gv-värde som hänför sig till gåvan.

Exempel 21

Bolagsmännen i X Kb är den ansvarige bolagsmannen A och den tysta bolagsmannen B. A säljer sin bolagsandel åt sitt barn C för 30 000 euro genom köpebrev undertecknat den 1 juni 2009. C fortsätter med X Ab:s företagsverksamhet som ansvarig bolagsman och ansöker om skattelättnad för gåvoskatten på bolagsandelen i sin anmälan om gåvoskatt till Skatteförvaltningen.

Bolagets räkenskapsperiod är ett kalenderår. Under perioden mellan föregående bokslut och den dag gåvan tas emot har inga väsentliga förändringar skett som skulle ha inverkat på bolagets tillgångar. Bolagets nettotillgångar enligt förmögenhetskalkylen i skattedeclarationen för räkenskapsperioden som utgått den 31 december 2008 är 120 000 euro. Av detta belopp motsvarar 20 000 euro den tysta bolagsmannens kapitalinsats.

Bolagets gängse värde, beräknat på basis av dess substansvärde och avkastningsvärde, är 200 000 euro. Med beaktande av den tysta bolagsmannens kapitalinsats på 20 000 euro är det gängse värdet för den överlåtna bolagsandelen 180 000 euro.

Skillnaden mellan bolagsandelens gängse värde och köpeskillingen, 150 000 euro (180 000-30 000 euro), betraktas som gåva. Gåvoskatten på 150 000 euro enligt skatteklass I är 17 310 euro.

Gåvoskatten som C skall betala:

Gv-värdet beräknas enligt inkomstbeskattningen för året före skatteskyldigheten uppkom, dvs. på basis av uppgifterna i förmögenhetskalkylen i skattedeclarationen för perioden 1 januari–31 december 2008.

Gåvans proportionella andel av förvärvet:

$$150\,000 / 180\,000 = 83,33\%$$

Gåvans proportionella andel av de nettotillgångar som den överlåtna bolagsandelen berättigar till:

$$83,33\% * 100\,000 = 83\,330\text{ euro}$$

Bolagstillgångarnas gv-värde beräknat enligt den proportionella gåvodelen

$$40\% * 83\,330 = 33\,332\text{ euro}$$

Gåvoskatt på det gängse värdet 17 310 euro

./. Gåvoskatt på gv-värdet 2 643 euro

Skillnad I 14 667 euro

(skillnad mellan gåvoskatten på det gängse värdet och gåvoskatten på gv-värdet)

Skillnad II 17 310-850 16 460 euro

(skillnad mellan gåvoskatten på det gängse värdet och 850 euro)

Den mindre av skillnaderna dras av från skatten beräknad på det gängse värdet. Skatten som skall betalas blir 2 643 euro (motsvarar skatten beräknad på gv-värdet).

Om C hade betalat mer än 100 000 euro för aktierna (dvs. över 50 procent av det gängse värdet), skulle hela gåvoskatten ha lämnats odebiterad. Hade priset varit över 135 000 euro (m.a.o. överstigit $\frac{3}{4}$ av det gängse värdet), skulle överlåtelsen inte ha betraktats som gåva varvid det inte skulle ha varit nödvändigt att deklarerat gåvoskatt.

Om företagsgåvan sammanräknas med en senare gåva får även den lättade skatten dras av från gåvornas sammanräknade värde.

9.5.2.5 Förlust av skattelättnaden

Skattelättnaden förloras om den skattskyldige överlåter huvuddelen av bolagsandelen vidare inom fem år efter att gåvoskatten uppbärs. Förlust av skattelättnad innebär att det belopp som har lättats från skatten debiteras av den skattskyldige. Det lindrade beloppet förhöjs därutöver med 20 % (ArvsskatteL 55 § 6 mom.).

Med huvuddelen avses över hälften av bolagsandelen. Om bolagsandelen överlåts i flera delar i en överlåtelse som berättigar till skattelättnad verkställs debiteringen när delarna sammanräknat överstiger hälften av den överlåtna bolagsandelen.

Med överlåtelse avses att överlåtaren frivilligt släpper ifrån sig företagsförmögenheten och företagsverksamheten. Det har inte någon betydelse i hurdan form innehavet av företaget överförs. Som överlåtelse betraktas alltså bl.a. i denna anvisning nämnda åtgärder som inverkar på ägandeförhållandena i ett företag.

Skattelättnaden debiteras inte om företagsverksamheten måste nedläggas på grund av konkurs, exekutiv auktion, tvångsinlösning, avvitrning, sjukdom, dödsfall, olönsamhet eller av andra med dessa jämförbara skäl.

Den ursprungliga mottagaren skall till Skatteförvaltningen lämna in en anmälan om överlåtelsen inom tre månader från överlåtelsen av egendomen.

9.5.2.6 Förlängning av betalningstiden för gåvoskatten

Om gåvoskatten som påförs en bolagsandel inte lämnas helt odebiterad, kan betalningstiden för den del som debiteras förlängas i regel under samma förutsättningar som skattelättnaden beviljats. Villkoren för en förlängning av betalningstiden enligt ArvsskatteL 56 § är:

- 1) att den skattepliktiga gåvan innefattar ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att gåvoskatten för företaget eller företagsdelen är 1 700 euro eller mera.

Den skattskyldige skall dessutom ansöka om förlängd betalningstid hos Skatteförvaltningen innan gåvobeskattningen verkställs.

Förlängningen av betalningstiden genomförs så att skatten som skall debiteras uppbärs i lika stora årliga poster under högst fem år. Beloppet på en enskild årlig post är minst 850 euro. Förlängningen om fem år beviljas om skatten som skall debiteras är minst 4 250 euro.

För den förlängda betalningstiden uppbärs inte ränta (ArvsskatteL 56 §). Den första betalningen skall göras senast första dagen i den kalendermånad som börjar närmast efter förloppet av sex månader från början av den månad som följer närmast på den dag då arvs- eller gåvoskatten uppbärs (FMF om skatteuppbörd 15.9.2005/747, 4 § 2 mom.).

Om betalningstiden för gåvoskatten har förlängts och mottagaren överlåter över 50 procent av den bolagsandel som han erhållit som gåva innan alla poster har betalats, måste de obetalda posterna betalas i samband med den följande uppborðsraten (ArvskatteL 56 § 3 mom.). Förlust av betalningstidsfördelen bestäms på samma grunder som förlust av skattelättnaden (se föregående punkt).

9.6 Försäljning av bolagsandel – överlåtelsebeskattningen

Överlåtelseskatt betalas på överlåtelse av fastigheter och värdepapper (ÖSL 1 §). Till skillnad från aktier är bolagsandelar inte värdepapper; vid försäljning av bolagsandel uppkommer följaktligen ingen överlåtelseskatt.

9.7 Rätten till avdrag av förluster

Överlåtelsen av en andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag kan medföra ändringar i avdragbarheten av förluster. Ett personbolags förluster dras inte av om över hälften av andelarna (ägarandelen) i sammanslutningen under eller efter förluståret har bytt ägare till följd av något annat förvärv än arv eller testamente.

Ett bolag kan av särskilda skäl, när det är påkallat med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet, erhålla dispens för avdrag av förluster. Dispensförfarandet behandlas närmare under punkt 19 Dispensförfarande för förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt.

10 Överlåtelse av bolagsandel i öppet bolag eller kommanditbolag utan vederlag

10.1 Gåvoskatt vid vederlagsfri överlåtelse

Den som överlåter ett företag åt en annan kan välja att skänka sin bolagsandel åt denne vederlagsfritt istället för att sälja den. Överlåtelsen är vederlagsfri om den som överlåter bolagsandelen inte får någon fördel med penningvärde med anledning av överlåtelsen (i punkt 2.5.2. Gåvoskattepliktigt förvärv (aktiebolag), fastställs vilka prestationer som betraktas som vederlag). Bestämmelserna rörande överlåtelsevinst är inte relevanta i vederlagsfria överlåtelser.

Gåvotagaren skall betala gåvoskatt på den erhållna bolagsandelen. Skatten beräknas på bolagsandelens gängse värde. Reglerna för bestämmande av gängse värde finns i Skatteförvaltningens anvisning Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnr 746/36/2009).

Om det finns flera delägare som drar sig ur bolaget betraktas bolagsandelar som erhållits från olika överlåtare som separata förvärv (ArvskatteL 20 § 3 mom.). Till exempel utgör de bolagsandelar som den som fortsätter med verksamheten erhållit av vardera föräldern två separata gåvor. Om en bolagsandel ges till två eller flera personer, betraktas varje gåvotagares förvärv på motsvarande sätt som separat gåva.

Om företagsförmögenheten ges som gåva till äkta makar gemensamt, påförs makarna en gemensam skatt på gåvans sammanräknade värde. Skatten beräknas enligt skatteklassen för den äkta make vars släktskapsförhållande till gåvogivaren är närmare (ArvsskatteL 15 § 1 mom.). ArvsskatteL 15 § 1 mom. om gåva som tillfaller äkta makar gemensamt tillämpas enligt bestämmelsens ordalydelse endast på äkta makar och gäller därför inte par som jämställs med äkta makar enligt ISkL 7 §.

I stegvis generationsväxling kan en vederlagsfri gåva eller ett köp med karaktär av gåva eller annan överlåtelse betraktas som ett enda förvärv om överlåtelserna skett tidsmässigt nära varandra.

Villkoren för lättnad av gåvoskatt och reglerna för hur skattelättnaden beräknas finns i punkt 9.5.2 ovan. Samma principer gäller för vederlagsfria förvärv.

10.2 Bolagsandel överförs genom arv eller testamente

En bolagsandel som ingår i en kvarlåtenskap efter en delägare i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag överförs till arvtagarna eller testamentstagarna i enlighet med den lagstadgade arvsordningen eller ett testamentariskt förordande. Bolagsandelar som ingår i ett förvärv genom kvarlåtenskap omfattas av arvsbeskattningen. I arvsbeskattningen av bolagsandelar tillämpas vad som presenteras nedan i punkt 15.2 rörande rörelseidkare och yrkesutövare, i den utsträckning det är relevant.

Arvsskatten kan lättas om villkoren i ArvsskatteL 55 § uppfylls. Villkoren för och beräkningen av skattelättnaden behandlas från och med punkt 9.5.2 ovan. Eftersom en fullständig skattelättnad endast är möjlig i överlåtelser mot vederlag kan det i arvsbeskattningen endast bli fråga om partiell lättnad.

10.3 Anskaffningsutgiften för bolagsandelen i gåvotagarens inkomstbeskattning

Om den som tar över ett företag har fått bolagsandelen i gåva bestäms anskaffningsutgiften för bolagsandelen enligt beskattningsvärdet i gåvobeskattningen. Samma värde används som anskaffningsutgift om gåvoskatten har lämnats delvis odebiterad.

Om gåvotagaren överlåter den mottagna egendomen vidare inom ett år beräknas emellertid anskaffningsutgiften på basis av gåvogivarens anskaffningsutgift (ISkL 47 § 1 mom.). I så fall räknas ägartiden från den dag gåvan tas emot, dvs. i enlighet med de generella principerna, vilket innebär att man istället för givarens anskaffningsutgift kan använda den presumtiva anskaffningsutgiften på 20 procent för att beräkna överlåtelsevinsten.

11 2.4 Överlåtelse av öppet bolags eller kommanditbolags affärsverksamhet

11.1 Inkomstbeskattningen av bolaget som utför överlåtelsen

Då en generationsväxling genomförs såsom försäljning av affärsverksamhet, utgör det en normal affärstransaktion för bolaget. De erhållna överlåtelsepriserna inkomstförs och de återstående anskaffningsutgifterna dras av såsom omkostnader för försäljningsåret.

Om ett bolag inte längre bedriver affärsverksamhet fortsätter det att existera som personbolag såvida det inte blir upplöst. Om bolaget inte blir upplöst måste det exempelvis fortsätta att lämna in skattedeklarationer varje år.

11.2 Inkomstbeskattning av delägare – eventuell inkomstutjämning

Om ett personbolag läggs ned kan inkomstutjämning tillämpas på den inkomst som härstammar från försäljningen av egendomen och som beskattas som förvärvsinkomst. Inkomstutjämningen kan också omfatta inkomster som härstammar från upplösning av driftsreserveringar.

HFD 6.9.2002/2102

A hade varit den andra ansvariga bolagsmannen i ett kommanditbolag som under det skatteåret då dess verksamhet upphört erhållit engångsinkomst i form av överlåtelsevinst av inventarierna och till följd av upplösningen av driftsreserveringen. Det ansågs att inkomstutjämning kunde tillämpas på den del som av engångsinkomsten fördelats som A:förvärvsinkomst. Skatteåret 1998.

En förutsättning för inkomstutjämning är att en fysisk person eller ett dödsbo under skatteåret har haft en förvärvsinkomst om minst 2 500 euro som skall anses ha influtit i förskott eller efterskott för två eller flera år.

Om inkomsten influtit för över fem år, verkställs inkomstutjämnningen för högst fem år. Det förutsätts ytterligare att engångsinkomsten utgör minst en fjärdedel av det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges nettoförvärvsinkomster under skatteåret. Med det sammanlagda beloppet av nettoförvärvsinkomsterna avses det sammanlagda beloppet av förvärvsinkomsterna under skatteåret minskat med de naturliga avdragen. Även den erhållna engångsinkomsten ingår i detta belopp. Inkomstutjämnningen verkställs om den skattskyldige yrkar på den innan beskattningen har slutförts.

Möjligheten till inkomstutjämnning gäller inte kapitalinkomster som beskattas enligt en proportionell skattesats samt inkomster som beskattas vid kommunalbeskattningen.

Information om inkomstutjämnning finns även under punkt 13.3.3 om rörelseidkare och yrkesutövare.

11.3 Mottagarens anskaffningsutgift

I beskattningen av mottagaren anses det pris som betalats till säljaren utgöra anskaffningsutgiften för rörelsetillgångarna. På goodwill som eventuellt ingår i köpesumman skall tillämpas periodiseringsbestämmelsen i NärSkL 24 § om den skall anses medföra inkomst eller bibehålla densamma under minst tre år.

11.4 Överlåtelse av affärsverksamhet i överlåtelsebeskattningen

Se punkt 6.3 Överlåtelse av affärsverksamhet i överlåtelsebeskattningen (aktiebolag).

11.5 Överlåtelse av affärsverksamhet i mervärdesbeskattningen

Se punkt 6.4 Överlåtelse av affärsverksamhet i mervärdesbeskattningen (aktiebolag).

12 Användning av hjälpbolag vid generationsväxling i öppet bolag eller kommanditbolag

12.1 Överlåtelse av bolagsandel mot vederlag till hjälpbolag

Företagsköpet kan även göras för det personbolag eller aktiebolag som skall bildas så att hjälpbolaget förvärvar alla bolagsandelarna i den sammanslutning som utgör föremålet för generationsväxlingen och bolaget upplöses efter köpet. Det köpta bolaget kan även fusioneras med bolaget som köpte andelarna. Ett personbolag kan inte fusioneras direkt in i ett aktiebolag utan det måste ändras till ett aktiebolag före fusionen.

Ett bolag anses ha upplösts om antalet bolagsmän har sjunkit till en och inte inom ett år har stigit till minst två (5 kap. 9 § lagen om öppna bolag och kommanditbolag) Ett hjälpbolag som har förvärvat samtliga av bolagsandelarna måste alltså genomföra en fusion eller upplösning inom ett år från förvärvet av andelarna eller alternativt måste man ta minst en bolagsman till in i bolaget.

När den som fortsätter med verksamheten förvärvar ett bolag som är föremål för generationsväxling för ett hjälpbolag som han äger, skall man beakta att skattelättnadsbestämmelsen i 48 § ISkL inte kan tillämpas på säljarens överlåtelsevinst eftersom affären sker inte mellan i lagrummet nämnda personer.

12.2 Överlåtelse av bolagsandel utan vederlag eller med karaktär av gåva till hjälpbolag

Om hjälpbolaget för bolagsandelen betalar vederlag som utgör högst $\frac{3}{4}$ av andelens gängse värde, kan skillnaden mellan det gängse värdet och vederlaget betraktas som gåva (ArvsskatteL 18 § 3 mom.). Om mottagaren är ett aktiebolag, anses egendomen komma till aktieägarna i den avträdande bolagsmannens närmaste krets i proportion till deras aktieinnehav. Om mottagaren är

ett personbolag, överförs egendomen till de ansvariga bolagsmännen proportionellt enligt bolagsmännens andelar i bolagets tillgångar. Gåvoskatt påförs alltså i dessa situationer inte bolaget men de bolagsmän eller aktieägare som man anser ha mottagit företagsförmögenheten.

Om gåvan till den delägare som fortsätter med företagsverksamheten omfattar minst 10 procent av företaget kan gåvoskatten lättas med stöd av ArvskatteL 55 §. Gåvor från olika gåvogivare skall behandlas separat när man analyserar om detta villkor uppfylls. Om bolaget för bolagsandelen betalar vederlag som överstiger 50 procent av den överlåtna egendomens gängse värde, lämnas gåvoskatten odebiterad i sin helhet.

Övriga gåvobeskattningsfrågor i samband med överlåtelser avgörs med iakttagandet av i tillämpliga delar vad som nämns om överlåtelse av bolagsandel.

12.3 Överlåtelse av bolagsandel mot vederlag till hjälpbolag

När ett personbolag säljer hela sin affärsverksamhet utgör det företagets sista affärstransaktion. Köpesumman är skattepliktig näringsinkomst för överlåtaren enligt bestämmelserna i NärSkL. Om personliga tillgångar överläts i samband med transaktionen gäller emellertid bestämmelserna i inkomstskattelagen för dem.

Från köpesumman kan man dra av de i beskattningen oavskrivna anskaffningsutgifterna för nyttigheter som ingår i rörelsetillgångarna, m.a.o. vanligtvis bokföringsvärdena för dessa nyttigheter. Eftersom företagsverksamheten upphör samtidigt som företaget säljer sina företagstillgångar, skall man vid beskattningen inkomstföra även de reserver som bolaget bokfört under tidigare räkenskapsperioder, t.ex. en eventuell driftsreserv.

Eftersom det är fråga om överlåtelse av rörelse, har bolagsmannen rätt att yrka på att den i ISkL 128 § föreskrivna inkomstutjämnningen skall tillämpas i fråga om den andel av överlåtelsevinsten som ingår i den förvärvsinkomstandel av sammanslutningsinkomst som skall beskattas hos honom.

Den köpesumma som betalats för egendomsposterna som övergår till bolaget som fortsätter med verksamheten bildar i beskattningen avdragbar anskaffningsutgift som den som fortsätter med verksamheten får dra av i näringsverksamheten i enlighet med bestämmelserna i NärSkL. Om köpesumman inte har fördelats i köpebrevet eller av köparen eller säljaren på nyttigheterna som utgör föremålet för köpet, måste man fördela den vid verkställandet av beskattningen. Köpesumman fördelas på nyttigheterna i proportion till deras gängse värde. Om det inte går att fastställa det gängse värdet för alla nyttigheter kan fördelningen göras på basis av värdet i balansräkningen. Man kan också använda jämförelsevärden om sådana finns att tillgå för nyttigheterna i fråga.

13 Försäljning av rörelseidkares och yrkesutövares näringsverksamhet

13.1 Allmänt

Men överlåtelse av näringsverksamhet avses att en rörelseidkare eller yrkesutövare överlåter hela företagsverksamheten åt en annan. De företagstillgångar som är knutna till rörelsen eller yrket kan överföras under rörelseidkarens eller yrkesutövarens livstid genom köp, byte, annan överlåtelse mot vederlag eller gåva. Med företagstillgångar avses de tillgångar som är knutna till rörelseidkarens eller yrkesutövarens näringsförvärvskälla.

Skattelättnadsbestämmelsen rörande överlåtelsevinst i ISkL 48 § 1 mom. 3 punkten gäller inte egendom som hör till privat rörelse eller yrke. Inkomst vid överlåtelse av sådan företagsverksamhet utgör alltid skattepliktig näringsinkomst.

Generationsväxlingen kan genomföras så att företagaren överlåter hela företagsverksamheten på en gång eller så kan överlåtelsen ske stegvis så att efterträdaren får bara en del av företaget. För rörelseidkaren eller yrkesutövaren förutsätter en stegvis generationsväxling att företagsformen ändras till personbolag eller aktiebolag om företagaren och efterträdaren vill bedriva näringsverksamhet tillsammans. När rörelseidkarens eller yrkesutövarens affärsverksamhet vid generationsväxlingen överförs till den som fortsätter med verksamheten, byts även den aktör som av företaget syns utåt.

Efter företagarens död kan man fortsätta att idka rörelsen eller utöva yrket på dödsboets namn. Ett dödsbo som bedriver näringsverksamhet beskattas som särskild skattskyldig för tre skatteår efter det år då arvlåtaren avled och därefter som sammanslutning (ISkL 17 § 2 mom.).

13.2 Vederlag vid överlåtelse av näringsverksamheten

När näringsverksamhet överläts är vederlaget typiskt en köpeskilling som betalas i pengar. Parterna har även kunnat komma överens om att vederlaget skall betalas i någon annan form än i pengar, t.ex. genom överlåtelse av värdepapper eller fast egendom. Om annan egendom än pengar ges som vederlag värderas vederlaget enligt de överlåtna tillgångarnas gängse värde. Man kan komma överens om att vederlaget skall betalas till efterträdarens syskon (ersättning för syskonandel).

När en rörelseidkare eller yrkesutövare överlåter hela företaget så att en annan tar över företagets alla tillgångar och skulder enligt balansräkningen betraktas inte skulderna som vederlag för överlåtelsen. Om en företagsverksamhet ges som gåva betraktas transaktionen således inte som överlåtelse med karaktär av gåva därför att överlåtelsen också omfattar förutom företagets tillgångar även dess skulder. Mottagaren fortsätter att göra avdrag på de anskaffningsutgifter som inte har blivit avdragna i överlåtarens inkomstbeskattning, i enlighet med NärSkL 15 §, så gåvan har inga konsekvenser för överlåtarens när det gäller inkomstbeskattningen.

13.3 Beskattning vid försäljning av näringsverksamhet

13.3.1 Beräkning av inkomsterna från näringsverksamheten

När en rörelseidkare eller yrkesutövare lägger ned näringsverksamheten och säljer företaget åt en annan behandlas försäljningen som rörelseidkarens eller yrkesutövarens sista affärstransaktion i inkomstbeskattningen. Köpesumman räknas till det innevarande skatteårets näringsinkomster. Om företaget överläts mot annat vederlag än pengar värderas köpeskillingen enligt vederlagets gängse värde. Under det sista skatteåret utökas inkomsterna av näringsverksamheten med eventuella reserver som dragits av i beskattningen under tidigare år (t.ex. verksamhetsreserv).

De anskaffningsutgifter som inte har dragits av i företagets inkomstbeskattning dras av som utgifter för näringsverksamheten enligt bestämmelserna i NärSkL. Om en rörelseidkare eller yrkesutövare säljer näringsverksamheten till underpris kan den del av den icke-avdragna anskaffningsutgiften som överstiger köpesumman inte betraktas som utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande enligt NärSkL 7 §. I så fall kan anskaffningsutgifterna för de överlåtna nyttigheterna alltså endast minskas med ett avdrag som motsvarar den avtalade köpesumman för den överlåtna företagsförmögenheten.

Rörelseidkaren eller yrkesutövaren kan lämna en viss nytthet utanför överlåtelsen och ta den i privat bruk. Överlåtelsepriset för transaktionen mellan näringsverksamheten och personens privata hushållning är i så fall den ursprungliga anskaffningsutgiften för nyttigheten eller dess lägre, sannolika överlåtelsepris enligt NärSkL 51 b §. Bestämmelsen tillämpas inte på överlåtelser av näringsverksamhet som sker till underpris. I sådana fall räknas näringsverksamheten inkomst vara den erhållna köpeskillingen.

I samband med överlåtelsen kan rörelseidkaren eller yrkesutövaren också omvandla en viss nytthet från näringsverksamheten till en personlig förvärvskälla, t.ex. hyra ut aktierna för arbetslokalen till den som tar över verksamheten eller till en utomstående part. Överlåtelsepriset för an-

läggningsstillgångar som den skattskyldige överför från en förvärvskälla till en annan är den del av anskaffningsutgiften som inte avskrivits i inkomstbeskattningen, och för finansierings- och omsättningstillgångar den ursprungliga anskaffningsutgiften eller ett lägre, sannolikt överlåtelsepris (NärSkL 51 a §).

Om en fastighet eller aktielägenhet som genererar hyra flyttas bort från näringsförvärvskällan och blir en personlig förvärvskälla beskattas hyresinkomsterna enligt inkomstskattelagen men tillgångarna fortsätter att betraktas som företagstillgångar också efter överförelsen från en förvärvskälla till en annan. Detta innebär att om tillgångarna senare överläts vidare tillämpas bestämmelserna i NärSkL. Näringskattelagen har i rättspraxis tillämpats på fastighetsförsäljningar även om fastigheten har varit uthyrd till en utomstående part i tio år. Om bestämmelsen om tagande i privat bruk (NärSkL 51 b §) har tillämpats i beskattningen beskattas senare överlåtelser av samma tillgångar enligt inkomstskattelagen.

Inkomsterna av näringsverksamheten under det sista skatteåret delas på normalt vis i förvärvsinkomster och kapitalinkomster enligt ISkL 38 § på basis av nettotillgångarna vid utgången av föregående skatteår. Oberoende av nettotillgångarna betraktas den del av överlåtelsevinsten som hänför sig till fastigheter och värdepapper som bokförts som anläggningstillgångar alltid som kapitalinkomst. I vissa fall kan inkomstutjämning tillämpas på en engångsinkomst som uppstår vid överlåtelse av rörelse eller yrke (se nedan).

13.3.2 Inkomstutjämning

Vid beskattningen av en engångsinkomst som uppstår vid överlåtelse av rörelse eller yrke kan man med stöd av ISkL 128 § på den skattskyldiges yrkande verkställa inkomstutjämning om de i lagen föreskrivna villkoren uppfylls. Inkomstutjämningen gäller inte beskattningen av den normala årliga inkomsten utan uttryckligen sådan engångsförvärvsinkomst som uppstår i samband med att företagaren upphör med näringsverksamheten.

Inkomstutjämning kan tillämpas endast vid beskattningen av fysiska personer eller dödsbon. Inkomstutjämningen kan verkställas om en fysisk person eller ett dödsbo under skatteåret haft en förvärvsinkomst om minst 2 500 euro som skall anses ha influtit i förskott eller efterskott för två eller flera år. Om inkomsten influtit för över fem år, verkställs inkomstutjämningen för högst fem år. Det förutsätts ytterligare att engångsinkomsten utgör minst en fjärdedel av det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges nettoförvärvsinkomster under skatteåret. Med det sammanlagda beloppet av nettoförvärvsinkomsterna avses det sammanlagda beloppet av förvärvsinkomsterna under skatteåret minskat med de naturliga avdragen. Även den erhållna engångsinkomsten ingår i detta belopp. Inkomstutjämningen verkställs om den skattskyldige yrkar på den innan beskattningen har slutförts.

HFD 13.11.1985/5236

Den skattskyldige var den enda delägaren i ett dödsbo efter en apotekare som idkat apoteksrörelse i flera år och som avlidit år 1979. Då han år 1980 överlät apoteksrättigheten till en ny besittare, utgjorde den inkomst som han erhöll vid överlåtelsen av rörelsen hans skat-tepliktiga inkomst. Då förutsättningarna för inkomstutjämning i fråga om denna inkomst be-dömdes, ansågs inkomsten ha influtit åtminstone för två år oberoende av den skattskyldiges egen ägartid i fråga om rörelsen.

Möjligheten till inkomstutjämning gäller inte kapitalinkomster som beskattas enligt en proportionell skattesats samt inkomster som beskattas vid kommunalbeskattningen.

13.3.3 Inkomstutjämningsförfarande

På rörelseidkarens och yrkesutövarens inkomst av den egentliga verksamheten kan inkomstutjämning inte tillämpas. Däremot kan inkomstutjämning tillämpas på överlåtelsepriser för anläggningstillgångarna och omsättningstillgångarna som blir inkomstförda i samband med överlåtelsen, på den ersättning som eventuellt separat betalas för goodwill och på de reserveringar som upplöses i samband med nedläggelsen. Om engångsinkomsten som är föremålet för inkomstutjämningen ingår i resultatet av näringsverksamheten, skall den delas i förvärvsinkomst och kapi-

talinkomst innan inkomstutjämningsverkställs. Som den engångsinkomst som görs till föremål för inkomstutjämnings betraktas lika stor relativ andel av engångsinkomstens totalbelopp som förvärvsinkomstens andel utgör av den skattskyldiges resultat av näringsverksamheten.

En förutsättning för verkställandet av inkomstutjämnings är därutöver att man helt ger upp näringsverksamheten och att hela rörelsen överläts till köparen. Försäljning av ringa nyttigheter som hörde till anläggningstillgångarna till någon annan än till den skattskyldige som fortsatte med rörelsen och privatuttag av en personbil som fanns i rörelsens bokföring hindrade inte inkomstutjämnings.

HFD 1985 B II 599

Den skattskyldige hade nedlagt sin livsmedelsaffär, som han bedrivit i hyreslokaler. Han hade sålt rörelsens lager och en del av inventarierna genom partihandels förmedling till en person som fortsatte bedriva livsmedelsaffären på samma driftställe. Även personalen i rörelsen hade övergått till efterträdarens anställning. Därutöver hade den skattskyldige sålt kylmaskiner, en personbil som tagits ur registret, kundvagnar samt skåp och hyllor till fyra olika köpare för sammanlagt 6 400 mk eftersom partihandeln, som köpt anläggningstillgångarna för efterträdaren, inte ville köpa dessa varor. För anläggningstillgångarna som den skattskyldige sålt till partihandeln fick han sammanlagt 16 000 mk. Dessutom hade han tagit i eget bruk en personbil som hade registrerats i rörelsens bokföring. Den skattskyldige ansågs ha överlåtit sin rörelse på ett sätt som avses i 60 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förvärvsmögenhet och han hade rätt till inkomstutjämnings i fråga om den inkomst han erhållit vid överlåtelsen. Omröstning 4-1.

I inkomstutjämningsförfarandet verkställs beskattningen av engångsinkomsten genom att tillämpa skatteårets inkomstskatteskala.

För inkomstutjämnings skall den engångsinkomst som är till föremålet för inkomstutjämnings, minskad med de naturliga avdragen, delas med antalet år som inkomsten anses hänföra sig till, dock högst med fem. På varje på detta sätt beräknad del av engångsinkomsten tas ut skatt lika mycket. Den skatt som skall betalas på en del av engångsinkomsten skall räknas ut så att en av inkomstdelarna läggs till den skattskyldiges övriga beskattningsbara förvärvsinkomster för skatteåret, varefter skillnaden mellan den skatt som skall betalas på den på detta sätt beräknade inkomsten och den skatt som skall betalas på enbart de övriga förvärvsinkomsterna skall räknas. Skatten som skall betalas på den inkomst som utgör föremålet för inkomstutjämnings räknas ut så att skatt på en del av engångsinkomsten multipliceras med antalet delar. Skatten på engångsinkomsten skall dock utgöra minst 15 procent av engångsinkomsten.

Exempel 22

En företagare som sedan 1995 bedrivit detaljhandel lägger ner affärsverksamheten år 2008. Omsättningstillgångarna (lagern vid försäljningstidpunkten) samt butiksinventarierna och de övriga förslitning underkastade lösa anläggningstillgångarna har sålts till en näringsidkare som fortsätter med verksamheten. Rörelsen har idkats i hyreslokaler. En bil som hörde till anläggningstillgångarna har i samband med försäljningen av verksamheten tagits i eget bruk. Dessutom innehåller bokföringen 1 700 euro i omkostnader för privat användning av bilen. Den i beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för bilen motsvarar dess gängse värde vid överföringstidpunkten. Den icke-avdragna anskaffningsutgiften för de övriga förslitning underkastade lösa anläggningstillgångarna utgör 2 000 euro. Anläggningstillgångarna omfattar aktier i Ab Partihandel. Den i beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för dem är 2 000 euro. En driftsreserv om 3 500 euro har gjorts i företaget under skatteåret 2007. Den för skatteåret 2007 fastställda nettoförmögenheten är 15 000 euro.

Köpesumman är 50 000 euro, som indelas enligt köpebrevet enligt följande:

Förslitning underkastade anläggningstillgångar	13 000 euro
omsättningstillgångar / lager enligt inventariet	11 000 euro
aktier	10 000 euro
goodwill	16 000 euro
Räkenskapsperiodens resultat enligt resultaträkningen	27 200 euro

Försäljningsvinst för aktierna (10 000 - 2 000)	8 000 euro
Beskattningsbar inkomst av näringsverksamhet:	
räkenskapsperiodens resultat	27 200 euro
direkta skatter	17 200 euro
<u>privat användning av bil</u>	<u>1 700 euro</u>
sammanlagt	46 100 euro
Inkomst som utgör föremål för inkomstutjämning	
försäljningsvinst av inventarier (13 000–2 000)	11 000 euro
goodwill	16 000 euro
driftsreserv som upplöstes i bokföringen	3 500 euro
<u>sammanlagt</u>	<u>30 500 euro</u>

Omsättningstillgångarna har sålts för inventarievärdet, ej inkomst som kan utjämnas

Utredning om den engångsinkomst som berättigar till inkomstutjämning:

Engångsinkomsten sammanlagt 30 500 euro. Som engångsinkomst betraktas en lika stor relativ andel av engångsinkomstens totalbelopp som förvärvsinkomstens andel utgör av den skattskyldiges resultat av näringsverksamhet.

Förvärvsinkomstens andel av resultatet av näringsverksamheten:

Nettoförmögenhet år 2007 är 15 000 euro.

Kapitalinkomstandel $15\,000 \cdot 20\% = 3\,000$ euro. Eftersom överlåtelsevinsten om 8 000 euro för aktierna som hör till anläggningstillgångarna överstiger detta, används 8 000 euro som kapitalinkomstandel (ISkL 38 § 2 mom.).

Förvärvsinkomstandel $46\,100 - 8\,000 = 38\,100$ euro, varvid förvärvsinkomstens andel av resultatet av näringsverksamheten är 82,6 %.

Den andel av engångsinkomsten som berättigar till inkomstutjämning är $30\,500 \cdot 82,6\% = 25\,193$ euro.

Uträkning av inkomstutjämning:

Beskattningsbar förvärvsinkomst:

förvärvsinkomst av näringsverksamhet	38 100 euro
övriga förvärvsinkomster, t.ex. löner	8 500 euro
besk.bar förvärvsinkomst sammanlagt	46 600 euro

Den totala förvärvsinkomsten på 46 600 euro innehåller en engångsinkomst på 25 193 euro som har inlutit i över fem år. Engångsinkomsten delas i fem delar varvid en del blir 5 038 euro. Till de övriga förvärvsinkomsterna läggs en del av engångsinkomsten: $(46\,600 - 25\,193) = 21\,407 + 5\,038 = 26\,445$ euro. Statsskatten på detta belopp är 1 777 euro. Statsskatten på 21 407 euro är 820 euro. Skatten på en del av engångsinkomsten är skillnaden mellan de ovannämnda skatterna, dvs. 957 euro. Skatten på hela engångsinkomsten är $5 \cdot 957$ euro, dvs. 4 785 euro. Den överstiger även minimibeloppet om 15 procent ($4\,785 / 25\,193 = 19\%$). Skatten på hela inkomsten är $820 + 4\,785 = 5\,605$ euro. Utan inkomstutjämning skulle statsskatten på inkomsten om 46 600 euro vara 6 174 euro enligt skatteskalen för 2008.

13.3.4 Avdrag av förluster vid nedläggelse

Förlusterna i näringsverksamheten flyttas inte över på den som tar över verksamheten. En skattskyldig som har upphört med en näringsverksamhet kan dra av de förluster som inte redan blivit

avdragna från kapitalinkomsterna i tio år efter det år då förlusterna görs. Dessa gamla förluster beaktas inte vid uträkningen av underskottet inom kapitalinkomstslaget.

Om makar upphör att bedriva gemensam näringsverksamhet, skall de från näringsverksamheten icke avdragna förlusterna delas mellan makarna och dras av från deras kapitalinkomster i förhållande till deras arbetsinsatser under året för nedläggelsen. Om någondera maken dock omedelbart fortsätter att bedriva näringsverksamheten, skall hans andel av den gemensamma verksamhetens förlust i enlighet med ISkL 119 § dras av från resultatet av den näringsverksamhet som han bedriver.

13.4 Inkomstbeskattning vid köp av näringsverksamhet

13.4.1 Anskaffningsutgiften för företagstillgångarna

För köparens dvs. mottagarens del fastställs anskaffningsutgifterna för de tillgångsposter som omfattas av företagstillgångarna enligt det köpebrev med vilket företagstillgångarna har överlåtit. Om vederlaget inte har fördelats på de tillgångsposter som ingår i köpet, i köpebrevet eller av köparen eller säljaren på annat vis, görs fördelningen i beskattningen enligt tillgångsposternas gängse värde. Tillgångarnas gängse värde fastställs enligt reglerna i Skatteförvaltningens anvisning Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnro 746/36/2009). Om det inte går att fastställa det gängse värdet för alla nyttigheter kan fördelningen göras på basis av värdet i balansräkningen. Man kan också använda jämförelsevärden om sådana finns att tillgå för nyttigheterna i fråga.

Om den fördelning av köpesumman som framgår av köpebrevet eller presenteras på annat sätt avviker väsentligen från nyttigheternas gängse värde t.ex. så att ett för högt värde fastställts för en avskrivbar förmögenhetsgrupp, kan fördelningen rättas i beskattningen. Också i detta fall fördelas köpesumman på de olika tillgångsposterna enligt deras gängse värde eller, om annan utredning saknas, enligt värdet i balansräkningen/jämförelsevärdet.

HFD 1979 B II 552

En jordbrukare hade köpt lägenhet av sina föräldrar. I köpebrevet hade de kommit överens om vilken andel av köpebrevet som hänförde sig till lantbruksbyggnaderna, täckdikena och bevattningsbassängen som fanns på lägenheten. Då det inbördes förhållandet mellan fastighetens olika beståndsdelar avvek väsentligen från vad som var det inbördes förhållandet mellan beståndsdelarnas gängse värden, hade skattenämnden rätt att utan att tillämpa 56 § i beskattningsslagen fastställa anskaffningsutgifterna genom att fördela den totala köpesumman för lägenheten i förhållande till beskattningsvärdena.

Då den betalade köpesumman överstiger det sammanräknade gängse värdet för tillgångarna och skulderna i företaget (tillgångar-skulder), betraktas den överstigande delen av köpesumman som goodwill, som i allmänhet dras av såsom i NärSkL 24 § avsedd utgift med lång verkningstid genom årliga avskrivningar under sin sannolika verkningstid. Om goodwills sannolika verkningstid emellertid överskrider 10 år, görs avskrivningarna dock under 10 år. Den goodwill som uppstår vid generationsväxling kan i allmänhet anses medföra inkomst under minst tre skatteår, varför den inte kan dras av såsom årskostnad.

13.4.2 Anskaffningsutgift i överlåtelse med karaktär av gåva

Överlåtelsen av en rörelse eller ett yrke betraktas ha karaktär av gåva om köpesumman eller vederlaget uppgår till högst $\frac{3}{4}$ av den överlåtna egendomens gängse värde. I överlåtelse med karaktär av gåva räknas köparens anskaffningsutgift bestå av det givna vederlaget samt av den del av överlåtelsen som räknas som gåva. Anskaffningsutgiften för den som tar över företagsverksamheten fastställs m.a.o. i praktiken enligt tillgångarnas gängse värde. Gåvans värde enligt gåvobeskattningen räknas till anskaffningsutgiften också i de fall där gåvoskatten har lättats.

13.5 Överlåtelse av näringsverksamhet till underpris – köparens gåvoskatt

13.5.1 Allmänt

Vid generationsväxlingar säljs företagstillgångar ofta till ett pris som är lägre än det gängse priset. Förutom inkomstskatten kan affärer av denna typ även ge upphov till gåvoskatt. Köparen skall i princip betala gåvoskatt om överlåtelsen har karaktär av gåva, dvs. om köpeskillingen eller vederlaget är högst tre fjärdedelar av företagstillgångarnas gängse värde. Gåvoskatten kan emellertid lättas om villkoren i ArvsskatteL 55 § uppfylls.

Om en överlåtelse anses ha karaktär av gåva anses gåvan utgöra skillnaden mellan företagstillgångarnas gängse värde och köpeskillingen eller vederlaget. Med gängse värde avses det sannolika priset för överlåtelse av egendom mellan två oberoende parter. Reglerna för bestämmande av gängse värde finns i Skatteförvaltningens anvisning Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnr 746/36/2009).

När det gäller värdering av gåvoskattepliktigt förvärv, hopräkning av gåvor och gåvoskattens belopp i fråga om företagstillgångar tillämpas samma principer som för aktier; se punkterna 2.5.2, 2.5.4 och 2.5.5. Följande punkt handlar om gåvoskattepliktiga tillgångar, villkoren för lättnad av gåvoskatten på grund av generationsväxling och hur skattelättnaden beräknas.

13.5.2 Gåvoskattepliktig förmögenhet

De gåvoskattepliktiga företagstillgångarna värderas enligt köpebrevet eller annat överlåtelsedokument. Om de överlåtna tillgångsposterna inte har individualiserats i dokumentet fastställs de skattepliktiga tillgångarna enligt den balansräkning som gjorts upp strax för överlåtelsen.

Om man inte har gjort upp någon balansräkning strax före överlåtelsen används balansräkningen för den senaste utgångna räkenskapsperioden före skattskyldighetens uppkomst. I så fall bör man beakta eventuella kvantitativa och kvalitativa förändringar i tillgångarna mellan tidpunkten för bokslutet och tidpunkten då skattskyldigheten har uppkommit.

13.5.3 Skattelättnad i gåvoskatten

13.5.3.1 Allmänt

Enligt 55 § i lagen om skatt på arv och gåva kan gåvoskatten på företagsförmögenhet som förvärvats som gåva eller genom affär som anses ha karaktär av gåva lämnas delvis eller helt och hållet odebiterad. Villkoren för att skatten skall lämnas delvis odebiterad är

- 1) att den skattepliktiga gåvan innefattar ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att den påförda gåvoskatten överstiger 850 euro.

Villkoren för att skatten skall lämnas helt och hållet odebiterad är

- 1) att det som överlåts är ett företag eller en del därav, och
- 2) att gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva, och
- 3) att överlåtelsen sker mot vederlag som överstiger 50 procent av bolagsandelens gängse värde.

I båda fallen skall ansökan om skattelättnad inlämnas hos Skatteförvaltningen innan gåvobeskattningen verkställs.

13.5.3.2 Företag eller en del därav som föremål för överlåtelse

Enligt ArvsskatteL 55 § 1 mom. 1 punkten är villkoret för skattelättnad att det som överläts är ett företag eller en del därav. Begreppet företag definieras inte särskilt i lagen om skatt på arv och gåva. Som företag betraktas i princip en serie tillgångar som bildar en sammanhängande helhet och som är nödvändiga för rörelseidkarens eller yrkesutövarens näringsverksamhet. Med företagsförmögenhet avses de tillgångar och skulder som härrör från rörelseidkarens eller yrkesutövarens näringsförvärvskälla.

Skattelättnadsbestämmelsen innefattar ingen minimigräns beträffande storleken av den överlåtna andelen i företaget. För att skattelättnaden skall beviljas måste det dock vara möjligt att fortsätta driva företaget med de tillgångar som överläts. Normalt kan alltså inte någon enskild nyttighet som man använder sig av vid företagsverksamhet betraktas som en andel i ett företag.

Om överlåtaren bibehåller besittnings- eller nyttjanderätten till det överlåtna företaget hos sig själv eller hos någon annan person, kan man inte anse att mottagarens förvärv skulle omfatta företaget eller en del därav på det sätt som skattelättnadsbestämmelsen förutsätter.

Om gåvan utöver företagsförmögenheten innefattar andra tillgångar kan gåvoskatten endast lätas för företagsförmögenhetens del, dvs. för de tillgångar som hör till näringsverksamheten. Med tillgångar som hör till näringsverksamhet avses de tillgångar som ingår i nettoförmögenhetskalkylen för näringsverksamheten i fråga. Som tillgångar som hör till näringsverksamhet betraktas inte masskuldebrev enligt lagen om källskatt på ränteinkomst, depositioner samt sådana skattefria depositioner som avses i lagen om skattelättnader för depositioner och obligationer (VärdL 15 § 3 mom.). Skattelättnad kan alltså inte beviljas för dessa tillgångar.

13.5.3.3 Fortsättning av företagsverksamheten

Enligt ArvsskatteL 55 § 1 mom. 2 punkten skall mottagaren fortsätta bedriva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva. Med företagsverksamhet avses enligt NärSkL skattepliktig affärs- och yrkesverksamhet.

Att fortsätta företagsverksamheten med de medel som man fått i gåva förutsätter att ifrågavarande företagstillgångar faktiskt har utnyttjats i företagsverksamheten omedelbart före överlåtelsen. Om företagsverksamheten redan har nedlagts vid ett tidigare skede, kan man inte anse att det är fråga om kontinuitet även om gåvotagaren skulle återuppta företagsverksamheten efter överlåtelsetransaktionen.

Men om företagsverksamheten före överlåtelsetransaktionen har upphört av en tvingande skäl, utgör detta inget hinder för tillämpningen av skattelättnadsbestämmelsen. Ett exempel på ett dylikt tvingande skäl är att den ursprungliga företagaren hade förlorat sin arbetsförmåga. Om företagsverksamheten har upphört och varit nedlagd längre än ett år före överlåtelsen av företagstillgångarna, bör man i regel anse att företagsverksamheten har varit avvecklat.

Uppfyllandet av villkoret på företagsverksamhetens kontinuitet förutsätter däremot inte att det har varit rörelseidkaren eller yrkesutövaren som personligen har drivit företagsverksamheten innan överlåtelsen ägde rum. Man kan anse att företagsverksamheten har fortsatt om de företagstillgångar som hänför sig till rörelsen eller yrket har utnyttjats vid företagsverksamheten t.ex. på basen av ett hyreskontrakt.

Även om den som överlåter företagsverksamheten inte måste utöva verksamheten personligen måste den som tar över företaget personligen arbeta i företaget för att företagsverksamheten skall anses fortsätta. Mottagaren av överlåtelsen bör utöva rörelsen eller yrket omedelbart efter överlåtelsen. Skattelättnaden förfaller inte om den som tar över företaget också arbetar annanstans, utanför det överlåtna företaget.

Mottagaren skall fortsätta med företagsverksamheten omedelbart efter överlåtelsen. Villkoret om kontinuitet anses också uppfyllas om det av tillfälliga skäl inte är möjligt att fortsätta med verksamheten (t.ex. om mottagaren är minderårig, fullgör värnplikt eller studerar). För att få rätt till

skattelättnad måste mottagaren fortsätta med företagsverksamheten så fort hindret inte längre finns och senast omkring ett år från förvärvet.

13.5.3.4 Beräkning av skattelättnaden

Gåvoskatten kan på begäran av gåvotagaren lämnas delvis odebiterad om denne inte har erlagt något vederlag för företagsförmögenheten eller om det erlagda vederlaget motsvarar högst hälften av företagsförmögenhetens gängse värde. För att beräkna skattelättnaden för en företagsförmögenhet som getts som gåva eller som överlåtits via en affär med karaktär av gåva används det gängse värdet och ett s.k. generationsväxlingsvärde (gv-värde). Skattelättnaden, dvs. den del av gåvoskatten som skall lämnas odebiterad, är skillnaden mellan skatten på det gängse värdet och skatten på gv-värdet, eller skillnaden mellan skatten på det gängse värdet och 850 euro. Det skattebelopp som återstår att betala motsvarar gåvoskatten på företagsförmögenhetens gv-värde, eller minst 850 euro.

För att beräkna gv-värdet för företagsförmögenheten värderas rörelseidkarens eller yrkesutövarens företagsförmögenhet till ett belopp som motsvarar 40 procent av det belopp som har deklarerats eller skall deklarerats i inkomstskattedeklarationen för föregående år, beräknat enligt reglerna i 3 och 4 kap. i värderingslagen. Gv-värdet är alltså 40 procent av de deklarerade nettotillgångarna i näringsverksamhetens inkomstbeskattning. Om det har skett väsentliga förändringar i tillgångsmassan skall nettotillgångarna justeras så att de motsvarar företagets tillgångar i den stund skatteskyldigheten uppkommer.

Exempel 23

En rörelseidkare har en räkenskapsperiod som börjar den 1 april och slutar den 31 mars. Företagsförmögenheten säljs den 1 juli 2009; överlåtelsen har karaktär av gåva. Gv-värdet beräknas på basis av bokslutet för den räkenskapsperiod som slutade den 31 mars 2008. Om det har skett väsentliga förändringar i tillgångsmassan sedan den 31 mars 2008 skall nettotillgångarna justeras så att de motsvarar företagsförmögenheten i den stund skatteskyldigheten uppkommer.

I överlåtelser med karaktär av gåva som omfattas av $\frac{3}{4}$ -bestämmelsen beaktas endast den del av företagsförmögenhetens gv-värde som hänför sig till gåvan.

Exempel 24

Rörelseidkare A säljer sitt företag åt sitt barn B för 50 000 euro i köpebrev tecknat den 1 juni 2009. B fortsätter att driva företagsverksamheten och anhåller om skattelättnad för gåvoskatten i sin ansökan om gåvoskatt till Skatteförvaltningen.

Företagets räkenskapsperiod är ett kalenderår. Under perioden mellan föregående bokslut och den dag gåvan tas emot har inga väsentliga förändringar skett som skulle ha inverkat på företagets tillgångar. Enligt förmögenhetskalkylen i skattedeklarationen (skattedeklaration för näringsverksamhet) för den räkenskapsperiod som utgick den 31 december 2008 uppgick näringsverksamhetens tillgångar till 100 000 euro och skulderna till 20 000 euro, dvs. företagets nettotillgångar uppgår till 80 000 euro.

Företagets gängse värde, beräknat på basis av dess substansvärde och avkastningsvärde, är 150 000 euro.

Skillnaden mellan företagets gängse värde och vederlaget för överlåtelsen är 100 000 euro (150 000 - 50 000). De skulder som B tar emot betraktas inte som vederlag eftersom överlåtelsen omfattar A:s rörelse i sin helhet, med alla dess tillgångar och skulder enligt balansräkningen. Gåvoskatten på 100 000 euro enligt skatteklass I är 10 810 euro.

Gåvoskatten som B skall betala:

Gv-värdet beräknas enligt inkomstbeskattningen för året före skatteskyldigheten uppkom, dvs. på basis av uppgifterna i förmögenhetskalkylen i skattedeklarationen för perioden 1 januari–31 december 2008.

Gåvans proportionella andel av förvärvet:

$$100\ 000 / 150\ 000 = 66,67\ \%$$

Gåvans proportionella andel av företagsförmögenheten:

$$66,67\ \% * 80\ 000 = 53\ 336\ \text{euro}$$

Företagsförmögenhetens gv-värde beräknat enligt den proportionella gåvodelen

$$40\ \% * 53\ 336 = 21\ 334\ \text{euro}$$

Gåvoskatt på det gängse värdet 10 810 euro

./. Gåvoskatt på gv-värdet 1 443 euro

Skillnad I 9 367 euro

(skillnad mellan gåvoskatten på det gängse värdet och gåvoskatten på gv-värdet)

Skillnad II 17 310-850 9 960 euro

(skillnad mellan gåvoskatten på det gängse värdet och 850 euro)

Den mindre av skillnaderna dras av från skatten beräknad på det gängse värdet. Skatten som skall betalas blir 1 443 euro (motsvarar skatten beräknad på gv-värdet).

Om B som köpeskilling eller annat vederlag hade erlagt mera än 75 000 euro (dvs. över 50 procent av det gängse värdet), skulle hela gåvoskatten ha lämnats odebiterad. Hade priset varit över 112 500 euro (m.a.o. överstigit $\frac{3}{4}$ av det gängse värdet), skulle överlåtelsen inte ha betraktats som gåva varvid det inte skulle ha varit nödvändigt att deklarerat gåvoskatt.

Om företagsgåvan sammanräknas med en senare gåva, får även den icke-debiterade skatten dras av från gåvornas sammanräknade värde.

13.6 Försäljning av näringsverksamhet i överlåtelsebeskattningen

Se punkt 6.3 Överlåtelse av affärsverksamhet i överlåtelsebeskattningen (aktiebolag).

13.7 Försäljning av näringsverksamhet – mervärdesbeskattningen

Se punkt 6.4 Överlåtelse av affärsverksamhet i mervärdesbeskattningen (aktiebolag).

14 Vederlagsfri överlåtelse av rörelseidkares och yrkesutövares näringsverksamhet

14.1 Allmänt

En rörelseidkare eller yrkesutövare kan skänka sin näringsverksamhet vederlagsfritt åt en annan, som tar över verksamheten. Överlåtelsen betraktas som vederlagsfri även när det som överläts är hela företaget med alla tillgångar och skulder enligt balansräkningen. Det faktum att företags-skulder enligt balansräkningen överförs på mottagaren leder inte till att överlåtelsen anses gjord mot vederlag.

En vederlagsfri överlåtelse av näringsverksamhet har inga konsekvenser för överlåtaren i inkomstbeskattningen eftersom mottagaren fortsätter med avdragen av de anskaffningsutgifter som inte har blivit avdragna i överlåtarens inkomstbeskattning, i enlighet med NärSkL 15 §. Näringsverksamhetens reserveringar övergår också till mottagaren och behöver således inte intäktsföras av överlåtaren.

14.2 Gåvoskatt vid vederlagsfri överlåtelse av näringsverksamhet

De gåvoskattepliktiga tillgångarna värderas enligt köpebrevet eller annat överlåtelsedokument. Om de överlåtna tillgångsposterna inte har individualiserats i dokumentet fastställs de skattepliktiga tillgångarna enligt den balansräkning som gjorts upp strax för överlåtelsen.

Om man inte har gjort upp någon balansräkning strax före överlåtelsen används balansräkningen för den senaste utgångna räkenskapsperioden före skattskyldighetens uppkomst. I så fall bör man beakta eventuella kvantitativa och kvalitativa förändringar i tillgångarna mellan tidpunkten för bokslutet och skattskyldighetens uppkomst.

Gåvobeskattningen förutsätter att värdet för de överlåtna tillgångarna och skulderna i näringsverksamheten fastställs. I gåvobeskattningen används tillgångarnas och skuldernas gängse värde enligt Skatteförvaltningens anvisning Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnr 746/36/2009).

Skatten på gåvan kan lättas om villkoren i Arvsskattel 55 § uppfylls. Villkoren för skattelättnad och reglerna för beräkning av skattelättnaden finns i punkt 13.5.3 ovan.

14.3 Anskaffningsutgift i gåvotagarens inkomstbeskattning

I NärSkL 15 § föreskrivs i fråga om förvärv utan vederlag att gåvotagaren skall dra av den del av anskaffningsutgiften som inte har blivit avdragen i gåvogivarens inkomstbeskattning. Mottagarens avdragsgrund bestäms alltså inte enligt beskattningsvärdena i gåvobeskattningen.

NärSkL 15 § innehåller också en bestämmelse om hur man bestämmer anskaffningsutgiften för enskilda nyttigheter som räknas till näringsverksamhetens anläggningstillgångar och som överlåts vederlagsfritt. Anskaffningsutgiften för finansierings-, omsättnings- och anläggningstillgångar som erhållits som gåva anses vara det sannolika överlåtelsepriset, dvs. det gängse värdet, för nyttigheten vid tidpunkten för förvärvet eller ett lägre, sannolikt överlåtelsepris vid den tidpunkt då nyttigheten tas i bruk i näringsverksamheten. Som ett dylikt gängse värde kan man anse t.ex. i gåvobeskattningen fastställt värde.

HFD 1983 B II 521

En taxiföretagare hade köpt en bil av sin far för 16 500 mk i syfte att använda bilen i sitt yrke. I gåvobeskattningen senare hade man som bilens värde fastställt 55 800 mk. Det senare värdet accepterades som den avdragbara anskaffningsutgiften i inkomstbeskattningen av chauffören.

15 Näringsverksamhet fortsätter efter att rörelseidkaren eller yrkesutövaren har avlidit

15.1 Näringsverksamhet fortsätter i dödsboets namn - inkomstbeskattningen

Efter en privat rörelseidkares eller yrkesutövares död kan den avlidnes näringsverksamhet fortsättas för dödsboets räkning. Fortsättningen kan också äga rum utan ett uttryckligt avtal.

En under skatteåret avlidne persons dödsbo beskattas för detta år såväl för den avlidnes som för boets inkomst. Beskattningen verkställs som om den avlidne hade levat ända fram till slutet av kalenderåret och de bestämmelser i ISkL tillämpas på dödsboet som man skulle ha tillämpat på den avlidne under samma år.

Fortsätter dödsboet att bedriva näringsverksamhet ännu efter året då arvlåtaren avled, kommer dödsboet att beskattas som en särskild skattskyldig för tre skatteår efter dödsåret. Efter det tredje året ändras beskattningsprincipen och dödsboet börjar betraktas som en i ISkL 4 § avsedd sammanslutning som skall fördelas och vars i beskattningen fastställda inkomst beskattas i förhållandet till personer som delägarnas inkomst.

15.2 Arvsbeskattningen

15.2.1 Allmänt

Det är också möjligt att förverkliga generationsväxlingen så att en näringsidkare överlåter sin företagsförmögenhet genom testamente till den person som utsetts för att fortsätta verksamheten. Om det inte finns något testamente, kan delägarna i dödsboet lämna den ifrågavarande företagsförmögenheten oskiftad och fortsätta att bedriva den avlidnes näringsverksamhet i dödsboets namn. Delägarna kan även verkställa avvittring och arvsifte på så sätt att företagstillgångarna överförs till den delägare som kommer att fortsätta verksamheten.

Enligt lagen om skatt på arv och gåva bör man betala skatt för egendom som man erhåller i arv eller på basen av ett testamente. Skatt påförs den skattskyldige enligt värdet av den beskattningsbara andelen av kvarlåtenskapen. Nedan beskriver vi i korthet principerna för beräkningen av den beskattningsbara andelen av kvarlåtenskapen.

15.2.2 Beskattningsbar andel i kvarlåtenskap

Egendom som vid tidpunkten för den avlidnes frånfälle tillhörde den avlidne anses vara skattepliktig förmögenhet (ArvsskatteL 9 § 1 mom.). Skäliga kostnader för den avlidnes begravning, för boets upptecknande och den avlidnes skulder får avdras från värdet av egendom (ArvsskatteL 9 § 2 mom.). Förmögenhet, skulder och de avdragbara summorna värderas enligt gängse värden som gällt vid tidpunkten för den avlidnes frånfälle (ArvsskatteL 10 § 1 mom.). Kvarlåtenskapens behållning är skillnaden mellan totalvärdet av tillgångarna och de avdragbara summorna samt skulderna.

Man tillägger i kvarlåtenskapens behållning eventuella förhandsarv och övriga gåvor i den utsträckning som de ska beaktas vid arvsiftet (ArvsskatteL 16 § 1 mom.). Dessutom tillägger man värdet av ett eventuellt kalkylmässigt utjämningsbelopp som hör till arvingarna enligt giftorätt, och på motsvarande sätt subtraherar man från behållningen det kalkylmässiga utjämningsbeloppet som hör till änkan. Vidare subtraherar man från behållningen värdet av skattefritt bohag (ArvsskatteL 7 b §). Om det efter dessa kalkyler visar sig att behållningen i kvarlåtenskapen är positiv, skall man räkna ut de skattepliktiga andelarna av kvarlåtenskapen som tillfaller arvingarna och testamentstagarna.

Den del av kvarlåtenskapen som motsvarar änkans kalkylmässiga utjämningsbelopp anses inte tillhöra den egendom för vilken arvsskatt bör betalas. Den skattepliktiga andelen av kvarlåtenskapen är den del av kvarlåtenskapens indelade behållning som tillfaller ifrågavarande arvinge enligt den lagbestämda arvsordningen i samband med arvsiftet eller genom testamente.

Ifall behållningen som skall indelas inte räcker till för att täcka alla andelar av kvarlåtenskapen, skall man enligt ärvdabalken fastställa förturerna mellan arvingarna och testamentstagarna enligt följande.

- 1) bröstarvingarnas laglott
- 2) särskilt testamente (s.k. legat)
- 3) universellt testamente
- 4) arvsandel.

Den beskattningsbara andelen av kvarlåtenskapen som tillfaller en skattskyldig bör justeras genom att subtrahera värdet av en eventuell förpliktelse som ansluter sig till andelen. Ett typiskt exempel på dylik förpliktelse är änkans av ÄB 3 kap. 1 a § avsedda rätt att förvalta bostaden som hör till kvarlåtenskapen, eller också en nyttjanderätt o.d. som grundar sig på ett ömsesidigt testamente mellan makarna. Alternativt kan man subtrahera värdet av en nyttjanderätt från kvarlåtenskapens behållning, om den kan fördelas mellan andelarna av kvarlåtenskapen så att fördelningen motsvarar de proportionella andelarna.

Den beskattningsbara andelen av kvarlåtenskapen justeras vidare genom att tillägga värdet av en gåva som arvingen eller testamentstagaren erhållit av den avlidne inom de tre senaste åren

(ArvsskatteL 16 § 1 mom.). Justeringen tilläggs andelen av kvarlåtenskapen om gåvans värde inte redan har lagts till kvarlåtenskapens behållning som förhandsarv. Arvsskatten justeras då genom att subtrahera den tidigare betalda gåvoskatten (ArvsskatteL 16 §). Har gåvoskatten justerats med en skattelättnad i enlighet med bestämmelserna i ArvsskatteL 55 §, får man även avdra summan av skattelättnaden.

15.2.3 Generationsväxlingsöverlåtelse genom testamente

Ett sätt att genomföra generationsväxlingen i ett företag är att arvlåtaren genom testamente ger efterträdaren huvudsakliga rätten att erhålla kvarlåtenskapens företagsförmögenhet. Om denna testamentstagare utnyttjar sin rätt vid arvskiftet, anses företagsförmögenhetens värde eller del därav tillhöra testamentstagarens beskattningsbara andel av kvarlåtenskapen, maximalt till värdet av ifrågavarande andel av kvarlåtenskapen. Dessutom förutsätts att arvskiftet blir genomfört innan arvsbeskattningen äger rum.

Men om arvskiftet genomförs efteråt, så att beskattningen redan har verkställts, kan man med ett rättelseyrkan begära att beskattningen ändras. Detta förutsätter att dödsboets förmögenhet och värdet av dess egendom generellt sett har bibehållits som sådan.

Om testamentstagaren beviljas fullständig äganderätt till företagsförmögenheten (särskilt testamente), anses egendomen tillhöra testamentstagarens andel av kvarlåtenskapen i den utsträckning som den inte behöver användas för att täcka bröstarvingarnas laglotter.

Det är möjligt att genom testamente bevilja en testamentstagare rätten att inlösa från övriga arvingar de kalkylmässiga delarna av företagsförmögenheten. Om testamentstagaren utnyttjar sig av denna inlösningsrättighet innan arvsbeskattningen verkställs, kan man anse att det betalade inlösningspriset har ingått i testamentstagarens förpliktelser och därför bör det avdras från värdet av hans andel av kvarlåtenskapen. Inlösningspriset anses tillfalla mottagarna genom arv (eller på basen av ett universellt testamente) och räknas till deras beskattningsbara andelar av kvarlåtenskapen (s.k. ersättning för syskonandel).

Har testamentstagaren erhållit en del av företaget som gåva av testatorn inom loppet av de tre åren före dödsfallet, skall värdet av gåvan ingå i testamentstagarens beskattningsbara kvarlåtenskapsandel. Arvsskatten justeras då genom att subtrahera den tidigare betalda gåvoskatten (ArvsskatteL 16 §). Har gåvoskatten justerats med en skattelättnad i enlighet med bestämmelserna i ArvsskatteL 55 §, får man även avdra summan av skattelättnaden.

Det är möjligt för en testamentstagare att avstå från testamentet förutsatt att han inte redan har vidtagit åtgärder som anses motsvara mottagandet av egendomen. Har sådana åtgärder inte vidtagits anses företagsförmögenheten bli överförd till testamentets sekundära tagare. Om det inte ingår någon bestämmelse om sekundär testamentstagare i testamentet och om ingen annan mottagare av egendomen går att finnas genom tolkning av testamentet, anser man i allmänhet att testamentsbestämmelsen förlorat sin verkan. I detta fall bör företagsförmögenheten sammanläggas med andelarna av kvarlåtenskapen som tillfaller universella testamentstagare eller arvingarna.

ArvsskatteL 55 § 5 mom. föreskriver att den fulla skattelättnaden kan beviljas men denna lättnad berör endast gåvoskatt och därför kan man inte bevilja den i fråga om arvsskatt även om företagsförmögenheten har erhållits på basen av en inlösningsrätt utsedd av ett testamente. Därför kan en skattelättnad beträffande arvsskatt bara vara partiell med stöd av ArvsskatteL 55 § 1 mom. Den partiella skattelättnaden med stöd av ArvsskatteL 55 § 1 mom. beräknas på basen av företagsförmögenheten som ingår i testamentstagarens andel i kvarlåtenskapen.

15.2.4 Överföring av företagsförmögenhet vid avvittring eller arvskifte

När kvarlåtenskap avvittras mellan änkan och arvingarna skall det utjämningsbelopp som änkan kan erhålla i form av den avlidnes företagsförmögenhet inte betraktas som skattepliktigt förvärv. Men om gängse värdet av egendomen som har överförts till änkan klart överstiger gängse värdet

av det enligt äktenskapslagen uppskattade utjämningsbeloppet skall man anse att den överskjutande delen är en gåva från övriga delägare. Om änkan fullständigt eller partiellt avstår från utjämningsbeloppet vid avvittring eller tidigare, anses föremålet för avstående inte vara en gåva från änkan utan ett arv från den avlidne.

Om delägarna i ett dödsbo vill vid avvittring eller arvskifte överföra den till kvarlåtenskapen hörande företagsförmögenheten till den delägare som fortsätter företagsverksamheten, kan skatteförvaltningen på ansökan uppskjuta arvsbeskattningen för viss tid, dock högst ett år (ArvsskatteL 25 § 3 mom.). Om en delägare som fortsätter företagsverksamheten vid arvskifte erhåller företagsförmögenheten så att den blir en del av hans andel i arvet, skall man anse att företagsförmögenhetens värde eller del av den tillhör mottagarens skattepliktiga andel av kvarlåtenskapen, dock maximalt till värdet av andelen av kvarlåtenskapen.

Om omfattningen av egendomen som en mottagare erhåller vid arvskifte klart överstiger värdet av mottagarens andel av kvarlåtenskapen, anser man inte att den överskjutande delen är ett arv från arvlåtaren. Om den överskjutande delen erhålls utan vederlag, skall den anses vara en gåva från övriga delägare. Om arvskiftet verkställs efter att arvsbeskattningen redan verkställts, skall man fastställa värdet av egendomen som erhöles vid arvskifte enligt det gängse värdet som egendomen hade vid tidpunkten för arvskiftet.

15.2.5 Verksamhet fortsätter för oskiftat dödsbos räkning

Skyldigheten att betala arvsskatt börjar när arvlåtaren avlider trots att dödsboets delägare samses om att kvarlåtenskapen inte skall skiftas. Företagsförmögenheten som tillhör kvarlåtenskapen anses ingå i delägarnas arvsskattepliktiga andelar av kvarlåtenskapen i samma proportion som andelarna utgör kvarlåtenskapens totala värde.

Delägaren som kommer att fortsätta företagsverksamheten skall påföras arvsskatt, för vilken man kan bevilja lättnad endast till den utsträckning som motsvarar företagsförmögenheten som ingår i hans skattepliktiga kvarlåtenskap.

15.2.6 Skattelättnaden i fråga om arvsskatten

En del av arvsskatten som påförs för arvsandelen debiteras inte (ArvsskatteL 55 § 1 mom.) om

- 1) den skattepliktiga andelen av kvarlåtenskapen innefattar ett företag eller en del därav, och
- 2) arvingen eller testamentstagaren fortsätter med företagsverksamheten vid det erhållna företaget; och
- 3) den påförda arvsskatten överstiger 850 euro.

Den skattskyldige ska dessutom ansöka om skattelättnad hos Skatteförvaltningen innan arvsbeskattningen verkställs.

Om arvlåtaren har förordnat att rätten att förvalta eller utnyttja företagsförmögenheten som hänförs till rörelse eller yrke överförs till någon annan person än den som kommer att fortsätta verksamheten, blir det omöjligt att bevilja skattelättnad för arvsskatten. I denna situation kan man inte anse att den andel arvtagaren erhållit innehåller ens en del förmögenhetshelheten som betraktas som ett självständigt företag. Ett förordnande om rätt till egendomens avkastning anses dock inte utgöra något hinder för tillämpningen av skattelättnadsbestämmelsen.

HFD 1995 B 543

En änka som inte hade giftorätt på makens tillgångar hade i testamente fått nyttjanderätt på livtid över den först avlidne makens aktier i ett aktiebolag som ingick i kvarlåtenskapen, dvs. rätten till aktiernas avkastning. Ägorätten övergick till de två bröstarvingarna. Eftersom bröstarvingarna genom ägorätten hade beslutsmakt i bolaget och eftersom de i egenskap av styrelsemedlemmar hörde till bolagets direktion och arbetade i bolaget på heltid ansåg man att de fortsatte med företagsverksamheten med de tillgångar de hade mottagit i arv, i enlighet med vad som avses i 63 a § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på arv och gåva.

Den fullständiga skattelättnaden enligt ArvsskatteL 55 § 5 mom. gäller endast gåvoskattepliktiga överlåtelser mot vederlag och därför kan man inte tillämpa denna bestämmelse på arvsskatt.

Om andelen av kvarlåtenskapen också omfattar någon annan typ av egendom än företagstillgångar anses den övriga egendomen inte tillhöra den egendom för vilken arvsskattelättnad kan beviljas.

Om fortsättningen av företagsverksamheten uppskjuts av någon tillfällig orsak, t.ex. på grund av värnplikt eller utbildning, anser man att företagsverksamhetens kontinuitet uppfylls om arvingen eller testamentstagaren fortsätter verksamheten efter att hindret inte längre föreligger. Man anser vanligen inte att verksamheten fortsätter om efterträdaren inte börjar utöva verksamheten senast inom ett år efter att arvsbeskattningen verkställdes.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens årsboksavgörande 2011:1 av 5.1.2011 uppfylls villkoret för fortsättandet av företagsverksamhet i aktiebolagsform inte när gåvotagaren är minderårig och han på grund av sin omyndiga ålder inte kan vara styrelsemedlem i ett bolag (se ovan punkt **2.5.6.3 Fortsättning av företagsverksamheten**). Samma hinder för fortsättandet anses föreligga även när arvsbeskattningen av förmögenhet i aktiebolagsform verkställs. Då måste en sådan minderårig vars skattskyldighet börjat 6.1.2011 eller därefter och som tänker fortsätta verksamheten av ett aktiebolag som han fått genom testamente eller i arv vara myndig senast då beslutet om arvsbeskattningen fattas för att han ska kunna få skattelättnaden.

I en situation där den som fortsätter annan verksamhet än verksamhet i aktiebolagsform är minderårig ändras beskattningspraxis vid bedömningen av förutsättningarna för att tillämpa ArvsskatteL 55 § inte.

Man kan av vägande skäl uppskjuta verkställandet av arvsbeskattningen för högst ett år (ArvsskatteL 25 § 3 mom.). En typisk uppskjutningsorsak är att man måste utreda frågor kring generationsväxlingen och omständigheter som utgör grunden för skattelättnaden. Uppskjutningsorsaken kan utgöras av exempelvis förrättandet av arvsfifte för att man ska kunna klarlägga vem som är den delägare i vars andel av kvarlåtenskapen företagsförmögenheten faktiskt ingår. Uppskjutningsorsaken kan även utgöras av att den som kommer att fortsätta företagsverksamheten i aktiebolagsform med arvs- eller testamentsmedel ska kunna uppnå myndighetsåldern under uppskjutningstiden innan beslutet om arvsbeskattningen ges.

Exempel 25

Skatteåret 2009

Gångse värde för företagsförmögenhet som ingår i andelen av kvarlåtenskapen	500 000 euro
Gångse värde för övrig egendom	100 000 euro
Kvarlåtenskapsandelens totala gångse värde	600 000 euro
<u>A. Arvsskatt (1 skatteklassen)</u>	<u>73 700 euro</u>
Företagsförmögenhetens värde enligt VärDL	300 000 euro
Företagsförmögenhetens gv-värde 40 % * 300 000	120 000 euro
Gångse värde för övrig egendom	100 000 euro
<u>Sammanlagt</u>	<u>220 000 euro</u>
<u>B. Arvsskatt (1 skatteklassen)</u>	<u>24 300 euro</u>
<u>Skattelättnad (skillnaden mellan A och B)</u>	<u>49 400 euro</u>

Av arvsskatten (A) som motsvarar gängse värdet debiteras endast det enligt gv-värdet kalkylerade skattebeloppet (B), dvs. 24 300 euro.

Det är möjligt att förlänga betalningstiden av den debiterade arvsskatten i den utsträckning som skatten hänför sig till företagsförmögenhet. I exemplet ovan är beloppet som hänför sig till företagsförmögenheten lika med $120\ 000 / 220\ 000 * 24\ 300$, dvs. 13 255 euro.

Övriga frågor som hänför sig till beviljande av lättnad från arvsskatt skall i lämpliga delar behandlas enligt det som vi har redogjort ovan vid punkt 13.5.3 om gåvobeskattningen.

15.3 Överlåtelsebeskattningen vid testamente, arvskifte och avvitrning

Huvudregeln är att överlåtelseskatt inte betalas i samband med förvärv av egendom som annars skulle vara skattepliktig enligt lagen om överlåtelseskatt, om förvärvet baserar sig på gåva, arv, testamente eller upphävning av gemensamt ägande. Det finns dock några situationer som ger upphov till skyldigheten att betala denna skatt.

Om en testamentstagare med sina egna medel betalar det bristande beloppet av laglotterna till dem som är berättigade till laglotterna i syfte att helt erhålla ett företag i sin egen andel, anses det att mottagaren har förvärvat denna del av företaget mot vederlag, på grund av ett avtal, inte med anledning av testamentet. Om företagsförmögenheten vid ett sådant fall omfattar värdepapper eller fastigheter, är förvärvet av dessa skattepliktigt enligt lagen om överlåtelseskatt i den utsträckning som vederlaget som betalats av egna medel ansluter sig till värdepapperen och fastigheterna.

Vid arvskifte och avvitrning kan de utomstående medel som använts för överlåtelsen av äganderätt betraktas som vederlag. Situationen kan vara sådan speciellt ifall själva arvskiftet inte skulle ha givit upphov till att betala vederlag enligt lag, men man har dock betalat vederlag. Den del av vederlaget som hänför sig till egendom som omfattas av lagen om överlåtelseskatt utgör grunden för skatt.

16 Användning av hjälpbolag vid generationsväxling mellan rörelseidkare eller yrkesutövare

16.1 Överlåtelse av näringsverksamhet mot vederlag till hjälpbolag

Det är möjligt att genomföra generationsväxlingen i form av rent bolagsköp och därmed utnyttja hjälpbolag på samma sätt som vid övriga bolagsköp. Vid generationsväxling kan man överlåta företagsverksamheten till ett personbolag eller ett aktiebolag som efterträdaren äger. Detta bolag kan ha bildats redan tidigare eller alternativt kan det ha bildats med avsikt att förverkliga generationsväxlingen med bolaget. I allmänhet överlåts då rörelsen i sin helhet men även en organisatorisk eller materiell del som kan betraktas som en rörelse kan överlåtas. I det fallet kan den överlåtna rörelsen delas i flera delar som kan utgöra självständiga rörelser.

16.2 Överlåtelse av näringsverksamhet vederlagsfritt eller till underpris till hjälpbolag

Det är även möjligt att överlåta rörelse eller yrke vederlagsfritt till ett personbolag eller ett aktiebolag som efterträdaren äger.

Att överlåta hela företagsverksamheten eller en därtill hörande helhet föranleder inte några omedelbara inkomstskattepåföljder för överlåtaren. Gåvobeskattning inriktas på bolagets bolagsman eller aktieägare och den överlåtna rörelsen ska värderas enligt vid överlåtelse tidpunkten gällande gängse värdet.

Om näringsverksamheten överläts till efterträdaren genom köp till underpris, tillämpas bestämmelsen om privatuttag i NärSkL 51 b § inte på ett sådant köp eftersom hela företagsverksamheten utgör föremålet för överlåtelsen. I överlåtarens fall beskattas köpesumman som näringsinkomst och de anskaffningsutgifter som inte har avskrivits i företagets inkomstbeskattning dras av som verksamhetsutgifter. Om näringsverksamheten säljs till underpris kan den del av den icke-avdragna anskaffningsutgiften som överstiger köpesumman emellertid inte betraktas som utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande enligt NärSkL 7 §. I så fall kan anskaffningsutgifterna för de överlåtna nyttigheterna alltså endast minskas med ett avdrag som motsvarar den avtalade köpesumman för den överlåtna företagsförmögenheten.

Eftersom företagsverksamheten upphör samtidigt som företaget säljer sina företagstillgångar, skall man vid beskattningen intäktsföra även de reserver som bolaget bokfört under tidigare räkenskapsperioder, t.ex. en eventuell driftsreserv.

16.3 Överlåtelse av näringsverksamhet vederlagsfritt eller till underpris till hjälpbolag, gåvobeskattningen

Om ett hjälpbolag tar emot företagstillgångar som hänför sig till en näringsidkares rörelse eller yrke och betalar vederlag högst till $\frac{3}{4}$ av det gängse värdet, kan skillnaden mellan det gängse värdet och det betalda vederlaget betraktas som gåva (ArvsskatteL 18 § 3 mom.). Om mottagaren är ett aktiebolag, anses egendomen komma till aktieägarna i den avträdande företagarens närmaste krets i proportion till deras aktieinnehav. Är mottagaren ett personbolag, överförs egendomen till de ansvariga bolagsmännen proportionellt enligt bolagsmännens andelar i bolagets tillgångar. Gåvoskatt påförs alltså i dessa situationer inte bolaget men de bolagsmän eller aktieägare som man anser ha mottagit företagsförmögenheten.

Om det i den gåva som den delägare som fortsätter med företagsverksamheten erhåller ingår minst 10 procent av företaget, kan gåvoskatten med stöd av ArvsskatteL 55 § lindras. Om bolaget för företagsförmögenheten betalar vederlag som överstiger 50 procent av den överlåtna egendomens gängse värde, lämnas gåvoskatten odeberad i sin helhet.

De övriga gåvobeskattningsfrågorna i anslutning till överlåtelse avgörs med iakttagandet i tillämpliga delar av vad som nämns ovan angående överlåtelse av företagsförmögenhet.

17 Ändringar av verksamhetsform

17.1 Allmänt om ändringar av verksamhetsform

Ofta inleder företagaren sin verksamhet som privat företagare. Alltefter affärsverksamheten utvidgar sig kan bl.a. ansvarsfrågorna och behovet av garantier leda till ändring av bolagsform från enskild näringsidkare till personbolag eller aktiebolag. Alternativt kan motiveringen till omläggningen vara anknuten till att man vill optimera bolagets och dess ägares skattekostnader, förbereda sig till försäljning av bolaget eller till generationsväxling.

Man kan i flera sammanhang genomföra ändringen av bolagsform utan några direkta skattekonsekvenser förutom att bokslutets eventuella driftsreserv måste intäktsföras. Skattelagstiftningens bestämmelser om ändring av bolagsform finns i ISkL. Lagen om öppet bolag och kommanditbolag innehåller bestämmelser om de bolagsrättsliga principerna som bör följas vid omvandling av öppet bolag eller kommanditbolag till aktiebolag.

Anskaffningstidpunkten av en bolagsandel eller aktie i ett bolag anses vara tidpunkten för personbolagets eller aktiebolagets bildande eller en annan förvärvstidpunkt. I ett dödsbo är det den avlidnes dödstilltidpunkt som markerar början på bodeläggarens ägande. När man omvandlar ett personbolag till aktiebolag anser man att ägartiden för aktiebolagsaktierna har börjat vid förvärvet av andelen i det ursprungliga bolaget.

17.2 Ändring av verksamhetsform i inkomstbeskattningen

En rörelseidkare eller yrkesutövare kan med iakttagande av kravet om balanskontinuitet genomföra en ändring av företagsform enligt ISkL 24 § enligt följande:

- 1) genom att bilda öppet bolag som fortsätter verksamheten och själv bli bolagsman i detta;
- 2) genom att bilda ett kommanditbolag som fortsätter verksamheten och bli ansvarig bolagsman i detta eller
- 3) genom att bilda ett aktiebolag vars alla aktier han tecknar.

När man bildar ett öppet bolag eller ett kommanditbolag, kan man tillkalla personen som utsetts för att fortsätta verksamheten som bolagsman. Däremot skall i samband med aktiebolag en rörelseidkare eller yrkesutövare själv med stöd av ordalydelsen i ISkL 24 § teckna samtliga aktier i det nya aktiebolaget som bildas.

HFD 2002:35

Två åkare, som bedrev varutransporter med lastbil, grundade ett aktiebolag för att fortsätta samma verksamhet som de tidigare hade bedrivit var för sig under egen firma, och tecknade hälften var av bolagets aktier. Båda överförde tillgångarna och skulderna från sin tidigare näringsverksamhet på aktiebolaget till bokföringsvärdet. I detta fall var ISkL 24 § 1 mom. 1 punkten inte tillämplig, eftersom bestämmelsen förutsätter att en person som bedriver näring eller utövar yrke ensam skall teckna aktierna i aktiebolaget som fortsätter verksamheten. 6 punkten under samma moment var inte heller tillämplig eftersom den inte kan anses omedelbart utvidga förutsättningarna som fastställs i punkterna 1–5, utan den utgör en självständig bestämmelse som skall tillämpas i jämförbara fall. Bestämmelsen i NärSkL 51 b § 1 mom. tillämpades på överlåtelsen av den ena näringsidkarens rörelsetillgångar.

Vill man tillkalla en person som fortsätter verksamheten av en privat näringsidkare för att bli aktieägare i ett aktiebolag, blir detta möjligt endast efter att verksamhetsformen faktiskt har ändrats. Efterträdaren kan bli aktieägare även på det sättet att han inledningsvis blir en bolagsman i ett personbolag som först bildas och vid ett senare skede omvandlas till aktiebolag, i vilket personen i fråga blir aktieägare.

I samband med ändringen överförs de i beskattningen fastställda förlusterna till det nya bolaget. Men om det i fortsättningen förekommer omläggningar i bolagets ägarförhållanden, förlorar bolaget rätten att avdra förluster från föregående räkenskapsperioder om mer än hälften av personbolagets andelar eller aktier i aktiebolaget blir överförda till en ny ägare under den räkenskapsperiod då förlusten visas eller under den följande räkenskapsperioden. Skatteförvaltningen kan på den skattskyldiges ansökan av speciella skäl bevilja en dispens, förutsatt att detta är nödvändigt med tanke på samfundets eller sammanslutningens verksamhet, att avdra förlusten trots ändringarna i ägarförhållanden (se punkt 19).

Ändring av verksamhetsform går att verkställa utan skattekonsekvenser om tillgångarna och skulderna som hänför sig till den tidigare verksamheten överförs till oförändrade värden till bolaget som fortsätter verksamheten. Om kontinuitetsprincipen beträffande balansräkningar observeras kan de i beskattningen icke-avdragna utgifterna av den överförda företagsverksamheten bli avdragna i bokföringen, bokslutet och beskattningen av det nya bolaget på samma sätt som man skulle ha avdragit dem i det ursprungliga bolaget. Inte heller ägartiden avbryts vid eventuell vidareöverlåtelse av egendom, eftersom man utgår från att den har börjat vid tidpunkten för det ursprungliga förvärvet, som alltså har ägt rum innan företagsformen ändrades (ISkL 24 § 3 mom.).

I samband med ändring av företagsform bör det tidigare verksamma företaget alla eller nästintill alla rörelsetillgångar överföras till det nya företaget som kommer att fortsätta verksamheten. Å andra sidan finns det dock inget hinder för att man tar ut någon egendom till privat hushållning medan man förbereder ändringen av företagsform. Man bör dock komma ihåg att man inte skall lämna så mycket rörelsetillgångar utanför den företagsförmögenhet som överförs att rörelsens helhet och identitet inte längre kan anses vara bevarade. Om man inte bevarar rörelsens helhet och identitet, går bolagsformsändringen inte att genomföras utan skattekonsekvenser.

Kontinuitetsprincipen kan inte heller tillämpas i sådana fall då t.ex. en rörelse omvandlas till flera olika bolag i samband med ändringen av företagsform, trots att omvandlingen bokföringsmässigt skulle följa kontinuitetsprincipen beträffande balansräkningar och trots att det skulle vara frågan om rörelsehelheter som tidigare hade tillhört det ursprungliga företaget.

Om företagets identitet eller rörelsehelhet inte bevaras i samband med omvandlingen bör man anse att bolaget har avvecklats sin verksamhet. Då skall t.ex. bokslutets reserver såsom driftsreserven intäktsföras och man bör anse att rörelseidkaren eller yrkesutövaren och bolagsmannen i ett personbolag har överfört bolagets rörelsetillgångar till sig själv som ett privatuttag enligt bestämmelserna i NärSkL 51 b §.

HFD 7.5.1973/1865

Rörelseidkare X avvecklade sin kemikalierörelse 30.4.1969 och sålde på samma dag hälften av rörelsens omsättnings- och anläggningstillgångar till Y och överförde 13.5.1969 den resterande delen dvs. andra hälften av rörelsens omsättnings- och anläggningstillgångar till det nyss gemensamt med Y bildade öppna bolaget som utöver annan verksamhet även fortsatte verksamheten av X:s tidigare privata rörelse. Eftersom tillgångarna och skulderna i den av X ursprungligen bedrivna rörelse inte överfördes till det nya öppna bolaget som sådana, ansåg man att X hade överlåtit omsättnings- och anläggningstillgångarna på det sätt som avses i NärSkL 5 § 3 mom. Som skattepliktigt överlåtelsepris i X:s beskattning ansågs vara anskaffningsutgiften eller ett lägre, sannolikt överlåtelsepris för den egendom som X uttagit från sin rörelse.

HFD 3.6.1986/2211

Ett partrederi hade upplösts och ett aktiebolag bildats för att fortsätta affärsverksamheten. Balansvärdet av anläggningstillgångarna i partrederiet hade varit 105 094 mk. Anläggningstillgångarna hade dock uppskrivits till 535 983 mk i aktiebolagets balansräkning. Eftersom partrederiets tillgångar och skulder inte överfördes till aktiebolaget enligt sina bokföringsvärden, ansåg man att aktiebolaget inte hade bildats på det sätt som avses i NärSkL 52 a §. Därför justerades den beskattningsbara inkomsten med ett belopp som motsvarade den ursprungliga anskaffningsutgiften av anläggningstillgångarna.

HFD 23.9.1981/4394

En näringsidkare hade för egen räkning och som en av hans förvärvskällor utövat rörelse i en hushållsmaskin- och textilaffär. För att fortsätta verksamheten hade två kommanditbolag bildats. I det ena kommanditbolaget var näringsidkaren ensam den ansvariga bolagsmannen och i det andra kommanditbolaget var han det tillsammans med sin hustru. I början hade både hushållsmaskin- och textilaffärens tillgångar, skulder och verksamhet uppgivits i bokföringen av bolaget som bildats för att bedriva hushållsmaskinaffärens verksamhet, men efter att verksamheten hade pågått ungefär tre veckor hade textilförsäljningens omsättnings- och anläggningstillgångar sålts till bolaget som hade bildats för att bedriva textilaffärsverksamhet eftersom dess verksamhet hade blivit mera omfattande än vad den tidigare affärsverksamheten i textilbranschen varit. På grund av överföringen av tillgångarna från ett bolag till ett annat återkallades omsättningstillgångarnas kostnadsföringar i privatrörelsen och avskrivningarna på anläggningstillgångarna. Äänestys 3 - 1.

HFD 30.7.1999/1927

En jordbrukare och hans maka hade för avsikt att grunda ett aktiebolag som skulle fortsätta den mjölkboskapsskötsel som makarna gemensamt hade bedrivit. Tillgångarna och skulderna som hänförde sig till jordbruket skulle överföras till aktiebolaget som skulle bildas medan jordbrukslandet och ekonomibygnaderna skulle förbli i makarnas ägo som tidigare. Bestämmelsen i ISkL 24 § 1 mom. gick inte att tillämpa eftersom man ansåg att det jordbruk som började idkas inte bevarade sin identitet i samband med ändringen av verksamhetsform. Förhandsavgörande för åren 1998 och 1999.

17.3 Ändring av verksamhetsform i gåvobeskattningen

Saannon veronalaisuus lahjaverotuksessa on lähtökohtaisesti riippumaton luovutuksen Skatteplikten för förvärv i gåvobeskattningen är i regel oberoende av överlåtelsens juridiska form. En skattepliktig gåva kan alltså uppstå även till följd av ändring av verksamhetsform. Det är möjligt att genomföra en verksamhetsformändring så att företagets ägande vederlagsfritt överförs från de överlåtande personerna till den som fortsätter verksamheten.

T.ex. ett kommanditbolag kan omvandlas till aktiebolag så att en bolagsman som avstår från verksamheten erhåller ett antal aktiebolagsaktier vilkas gängse värde är klart lägre än det gäng-

se värdet av bolagsandelen. I så fall anser man att överlåtaren har gett en gåva åt de delägare som överlåtelsen tillfaller.

En rörelseidkare eller yrkesutövare som avstår från verksamhet kan förverkliga en generationsväxling genom att grunda ett öppet bolag eller kommanditbolag i vilket en eller flera personer som kommer att fortsätta verksamheten blir ansvariga bolagsmän. Rörelseidkaren eller yrkesutövaren anses i så fall ha gett den person som inträder i bolaget och fortsätter med bolagets verksamhet en gåva om bolagsmannen i fråga i bolaget placerar en kapitalinsats vars värde är mindre än det gängse värdet för hans bolagsandel.

Ett öppet bolag kan omvandlas till ett kommanditbolag genom att den avstående ansvariga bolagsmannen stannar i bolaget i egenskap av tyst bolagsman. Frågan om förvärvet är skattepliktigt bör också vid en sådan här situation undersökas genom jämförelse av gängse värden av delägarnas bolagsandelar med varandra.

17.4 Ändring av verksamhetsform i mervärdebeskattningen

Omläggningar i ägarförhållanden dvs. köp eller realisering av aktier eller andelar i aktiebolag, öppna bolag eller kommanditbolag påverkar inte bolagets skattskyldighet. Inte heller inverkar en namnändringssituation på skattskyldigheten eftersom det endast innebär att näringsidkarens namn byts ut. Man anser inte att den som utövar rörelsen förändras utan det blir skattemässigt samma subjekt som fortsätter verksamheten. Typiska namnändringssituationer inträffar vid ändringar av företagsform vilka genomförs på sättet som avses i lagar som gäller respektive företagsform.

17.5 Ändring av verksamhetsform i överlåtelsebeskattningen

Man behöver inte betala överlåtelseskatt om en fastighet eller ett värdepapper överförs till ett samfund som kommer att fortsätta verksamheten på grund av ändring i verksamhetsform, förutsatt att detta arrangemang genomförs enligt de lagar som gäller respektive samfund. Begreppet samfund inom lagen om överlåtelseskatt är civilrättsligt. Följaktligen är ett öppet bolag och ett kommanditbolag samfund avsedda i denna lag. Ändringar i bolagsform som lagen om överlåtelseskatt avser är fria från överlåtelseskatt endast vid sådana fall som lagen om öppet bolag och kommanditbolag och aktiebolagslagen avser. Eftersom en privat rörelse inte utgör någon separat juridisk person, leder företagsformsändringen till att överlåtelsen betraktas underkastad överlåtelsebeskattning i den utsträckning som föremål för överlåtelsen utgörs av fastigheter eller värdepapper (se punkt 6.3 om aktiebolag). I en överlåtelse där en firma ger värdepapper och fastigheter som vederlag mot bolagsandelar måste överlåtelseskatt betalas för det gängse värdet av dessa egendomsposter. Den som är skyldig att betala överlåtelseskatt är det öppna bolag, kommanditbolag eller aktiebolag som mottagit fastigheten eller värdepappret.

På ett förvärv som omfattas av lagen om överlåtelseskatt och som baserar sig på bolagsmannens privatuttag eller på annan utdelning av medel eller upplösning av samfund skall betalas överlåtelseskatt. Skatten räknas enligt det vid överlåtelse tidpunkten gällande gängse värdet av egendomen. Denna bestämmelse tillämpas för privatuttag ur öppna bolag och kommanditbolag och för förvärv av egendom som man erhåller vid upplösning av dessa bolag.

17.6 Ändring av dödsbos verksamhetsform

17.6.1 Att fortsätta dödsboets näringsverksamhet i egenskap av firma

Näringsverksamhet som ett dödsbo bedriver kan överföras exempelvis vid arvskifte till en dödsbodelägare som fortsätter företagsverksamheten för sin egen räkning. Överföringen medför dödsboet eller delägaren inga skattekonsekvenser om den genomförs enligt kontinuitetsprincipen beträffande balansräkningar.

17.6.2 Omvandling från dödsbo till personbolag

Ett dödsbo som bedriver näringsverksamhet kan utan direkta skattekonsekvenser omvandlas till ett öppet bolag eller kommanditbolag om minst en av dödsboets delägare ställer upp som bolagsman i det öppna bolaget eller som ansvarig bolagsman i kommanditbolaget. För att bibehålla företagets skattemässiga identitet rekommenderas att bolagets stadgar skall innehålla ett konstaterande att tillgångarna och skulderna i den privatreelse som dödsboet idkat överförs till sina bokföringsvärden till personbolaget som bildats för att fortsätta verksamheten. Trots att det ur skattekonsekvenssynvinkeln är tillräckligt att bara en delägare i dödsboet blir bolagsman skall ett öppet bolag även ha en annan bolagsman och ett kommanditbolag bör ha en tyst bolagsman, för att det bildade bolaget skall kunna anses vara ett personbolag som avses i lagen om öppet bolag och kommanditbolag.

I samband med ändring av verksamhetsform bör kontinuitetsprincipen beträffande balansräkningar följas, dvs. bokföringsvärdet av de överförda tillgångarna och skulderna får inte avvika från värdena i dödsboets bokföring. Förutom tillgångar och skulder i näringsverksamheten kan man även investera annan egendom i form av apport i det bildade bolaget. Då bör det beaktas att värdet av apporttillgångarna inte upptas i bolaget till ett högre värde än deras sannolika överlåtelsepris vid investeringstidpunkten.

Företagsverksamheten bevarar sin identitet trots att andelarna och ansvarsförhållandena i personbolaget avviker från det som har gällt i dödsboet.

Om näringsverksamheten som dödsboet har bedrivit ändrat sin form under räkenskapsperioden till öppet bolag eller kommanditbolag, kommer företaget att beskattas för hela räkenskapsperioden i enlighet med det bolagsform som företaget har på räkenskapsperioden sista dag.

17.6.3 Omvandling av dödsbo till aktiebolag

Om ett dödsbo har idkat en rörelse eller utövat ett yrke, kan denna verksamhet även direkt omvandlas till aktiebolagsform. Ändringen sker så att minst en av dödsboets delägare tecknar aktierna i aktiebolaget som skall bildas och därefter överför man dödsboets näringsverksamhet inklusive tillgångarna och skulderna till aktiebolaget enligt bokföringsvärdena. Skillnaden mellan tillgångarna och skulderna dvs. nettoförmögenheten anses vara det belopp som den stiftande aktieägaren i detta sammanhang investerar i bolaget som apportkapital. Vid sidan om denna apportinvestering kan man även göra andra investeringar i bolaget.

Finns det endast en aktieägare som bildar aktiebolaget ensam, bör han teckna samtliga aktier själv. Fördelningen av aktieägandet behöver inte motsvara ägarförhållandena i dödsboet.

När man omvandlar ett dödsbo till ett aktiebolag, skall dödsboets beskattas fram till införandet av aktiebolaget i handelsregistret som privat rörelse eller yrke, och efter registreringen som aktiebolag. I sitt bokslut får aktiebolaget för det skatteår då ändringen i verksamhetsformen ägt rum avskrivna högst de belopp som justerats med dödsboets avskrivningar för samma skatteår.

17.6.4 Att fortsätta näringsverksamheten för dödsboets räkning

Efter en privat rörelseidkares eller yrkesutövares död kan den avlidnes näringsverksamhet fortsättas för dödsboets räkning. En under skatteåret avliden persons dödsbo beskattas för detta år såväl för den avlidnes som för boets inkomst. Om näringsverksamheten fortsätts ännu efter det året beskattas dödsboet som särskild skattskyldig för tre följande åren och därefter beskattas det såsom sammanslutning, på samma sätt som ett öppet bolag.

17.6.5 Gåvobeskattningen vid ändring av dödsboets verksamhetsform

Om ett företag ingår i tillgångarna av ett oskiftat dödsbo efter en rörelseidkare eller yrkesutövare, kan ändringen av verksamhetsformen genomföras så att bodelägarna överför företagsförmögenheten till ett öppet bolag eller kommanditbolag eller aktiebolag som bildas för att fortsätta verksamheten. Överlåtelsen av företagsförmögenheten till bolaget betyder också att ett faktiskt arv-

skifte äger rum beträffande de överförda medlen. I samband med ändringen av verksamhetsformen kan man avvika från de lagbestämda arvsandelarna och därmed avsiktligt gynna den delägare som kommer att fortsätta verksamheten så att han erhåller en större andel av bolagets aktier och andelar än vad hans proportionella andel av kvarlåtenskapen betingar.

Om det gängse värdet av företagsförmögenheten som motsvarar andelen av kvarlåtenskapen som tillfaller delägaren som fortsätter verksamheten är högst $\frac{3}{4}$ av bolagsandelens eller aktiernas gängse värde och om de avstående delägarna inte erhåller någon gottgörelse för den eventuella andra egendomen som ingår i den oskiftade kvarlåtenskapen, anser man att skillnaden utgör en gåva från de övriga delägarna i dödsboet. Om det finns flera gåvogivare och -tagare, anses att den andel av den totala egendomen som gåvotagaren fått från var och en av gåvogivarna utgör en motsvarande andel av den hela överlåtna egendomen som var och en av gåvogivarna överlätit.

Det går att bevilja lättnad på gåvoskatt enligt de förutsättningar som avses i Arvsskattel 55 § på förvärv i vilka den vederlagsfritt av en avstående delägare erhållna företagsförmögenheten enligt gängse värden utgör mer än 10 procent av företagets gängse värde. Övriga frågor som hänför sig till beviljande av lättnad i fråga om gåvoskatt skall i lämpliga delar behandlas enligt det som vi har redogjort ovan vid punkt 13.5.3.

18 Förhandsbesked och -avgöranden

18.1 Avgifter av förhandsbesked och -avgöranden

Förhandsbesked och -avgöranden är avgiftsbelagda. Avgifterna baserar sig på Finansministeriets förordning om Skatteförvaltningens avgiftsbelagda prestationer.

18.2 Inkomstbeskattningen

Innan man vidtar åtgärder för att genomföra en generationsväxling, är det möjligt att erhålla ett bindande förhandsbesked av Skatteförvaltningen om hur man kommer att verkställa beskattningen. Man kan t.ex. begära ett förhandsbesked om tillämpningsmöjligheterna av skattelättnaden i samband med generationsväxlingen eller om någon åtgärd kommer att betraktas som en förtäckt dividend eller inte.

Bestämmelser om förhandsbeskedsförfarandet i fråga om inkomstskatt finns i BFL 85 §. Enligt detta lagrum kan Skatteförvaltningen på skriftlig ansökan från den skattskyldige eller från en sammanslutning meddela förhandsbesked om hur Skatteförvaltningen kommer att förfara i det ärende som avses i ansökan.

Förhandsbeskedet meddelas för viss tid, dock högst för det skatteår som utgår senast under det kalenderår som följer på meddelandet av förhandsbeskedet.

I ansökan skall redogöras för den individualiserade fråga i vilken förhandsavgörande söks och framläggas en tillräckligt omfattande utredning som behövs för avgörandet av ärendet. Ansökan skall inlämnas före utgången av den tid inom vilken det har bestämts att skattedeklaration skall avges.

Ändring får inte sökas genom besvär i skatteverkets beslut om förhandsbesked. Man kan söka ändring genom att göra ett rättelseyrkan först då när beskattningen har blivit verkställd i enlighet med förhandsbeskedet.

Det är även möjligt att begära ett förhandsavgörande av centralskattenämnden vid frågor som har anknytning till inkomstbeskattning. Behandlingen av ett ärende i centralskattenämnden förutsätter att frågan anses ha allmän betydelse eller att det rör sig om stort intresse. Centralskattenämnden ger inte förhandsbesked i frågor som rör värdering av tillgångar. Besvär om ett förhandsavgörande som centralskattenämnden gjort kan riktas direkt till högsta förvaltningsdomstolen.

18.3 Mervärdesbeskattning

Skatteförvaltningen kan på skriftlig ansökan göra ett förhandsavgörande om hur lagen kommer att tillämpas med hänseende till sökandens affärstransaktion (MomsL 190 §). Besvären om förhandsavgörandet riktas till Helsingfors förvaltningsdomstol. Alla de berörda parterna måste under förhandsavgörandets giltighetstid på sökandens yrkan iaktta ett förhandsavgörande som har fått laga kraft.

Dessutom kan den skattskyldige få avgiftsfri skriftlig skatterådgivning.

I mervärdesbeskattningssammanhang kan man dessutom ansöka om ett förhandsavgörande av centralskattenämnden. Förutsättningen för behandlingen av ansökan är på samma sätt som vid inkomstbeskattning att allmän betydelse eller stort intresse är anslutna till ärendet. Man kan rikta besvären om beslutet direkt till högsta förvaltningsdomstolen.

18.4 Arvs- och gåvobeskattningen

Skatteförvaltningen kan göra ett förhandsavgörande om arvsskatt och gåvoskatt (ArvsskatteL 39 a §). Både överlåtaren och mottagaren av egendom kan ansöka om ett förhandsavgörande om gåvoskatt. De som kan ansöka om förhandsavgörande beträffande arvsskatt är dödsboets delägare, änkan och testamentstagaren. Beträffande arvsskatt kan man först ansöka om förhandsavgörande efter arvlåtarens död. Förhandsavgörandet ansöks skriftligt.

Förhandsavgörandet ansöks skriftligt. Ansökan bör innehålla en utförlig beskrivning om den åtgärd som den skattskyldige vill genomföra och presentera den individualiserade fråga om vilken förhandsavgörande söks. Om ansökan om förhandsavgörande gäller företagets gängse värde eller gåvoskattens belopp skall följande utredningar bifogas:

- Den senaste fastställda balansräkningen (för räkenskapsperioden eller en del av denna)
- Specifikationer till balansräkningen
- En utredning över väsentliga förändringar i tillgångsmassan sedan den senaste räkenskapsperioden (t.ex. dividendutdelning, överlåtelse av anläggningstillgångar osv.)
- Resultaträkningarna i de tre senaste fastställda boksluten.

I beskattningen beaktar man ett lagakraftvunnet förhandsavgörande som ett bindande dokument på det sättet som bestäms i avgörandet. Förhandsavgörandet blir bindande om man begär om att skatteverket kommer att följa förhandsavgörandet. Dessutom förutsätts för att förhandsavgörandet skall kunna bli bindande att man i väsentliga delar har förverkligat den överlåtelse eller åtgärd som hade beskrivits i den skattskyldiges ansökan och att de övriga omständigheterna för förhandsavgörandet har fortsatt att gälla.

Man kan söka ändring till ett förhandsavgörande genom besvär till förvaltningsdomstolen. Besvären bör skickas inom loppet av 30 dagar efter att förhandsavgörandet mottagits. Besvärstiden för Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt räknas från beslutsdatumet.

Förhandsavgörande rekommenderas särskilt i fall där det finns rum för tolkning exempelvis rörande definitionen av företag enligt ArvsskatteL 55 § 1 mom.

18.5 Överlåtelsebeskattningen

Skatteförvaltningen kan på skriftlig ansökan meddela ett förhandsavgörande om skyldigheten att betala överlåtelseskatt och om skattens belopp (ÖSL 39 §). Centralskattenämnden kan inte göra något förhandsavgörande beträffande överlåtelseskatt.

Man kan till och med efter att lagfart och registrering sökts ansöka om ett förhandsavgörande beträffande överlåtelseskatten som bör betalas i samband med överlåtelse av en fastighet, om den registrerande myndigheten har ansett att tillräcklig skatt inte har betalats.

I ansökan skall redogöras för den individualiserade fråga i vilken förhandsavgörande söks och framläggas en tillräckligt omfattande utredning som behövs för avgörandet av ärendet. Alla de berörda parterna måste under förhandsavgörandets giltighetstid på sökandens yrkan iakttä ett förhandsavgörande som har fått laga kraft.

19 Dispensförfarande för förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt

En ägarväxling i ett aktiebolag genom försäljning har ingen direkt inverkan på aktiebolagets inkomstbeskattning. Något som däremot är relevant ur beskattningssynvinkel är eventuella ackumulerade förluster och gottgörelser av bolagsskatt. Dessa är i vanliga fall avdragsgilla i tio år efter deras uppkomst. Rätten till avdrag av förluster och inestående gottgörelser av bolagsskatt förloras om över hälften av aktierna har bytt ägare under eller efter förluståret till följd av något annat förvärv än arv eller testamente (ISkL 122 § och 5 a § lagen om gottgörelse av bolagsskatt).

Lagen om gottgörelse av bolagsskatt upphävdes den 30 juli 2004 och sedan skatteåret 2004 har inga fler gottgörelser av bolagsskatt uppkommit. Gottgörelser som uppkommit tidigare kan dras av från inkomstskatterna för senare skatteår enligt den upphävda lagens lydelse.

ISkL 122 § 3 mom. innehåller bestämmelser om dispens för avdrag av förluster. Ett samfund eller en näringsammanslutning kan ansöka om rätt till avdrag av förluster trots att ägarväxling pågår enligt 1 och 2 mom. i paragrafen. Enligt ISkL 122 § 4 mom. får aktiebolag och andelslag också ansöka om rätt att avdra förluster från koncernbidrag.

Enligt 122 § i inkomstskattelagen kan ett samfund eller en näringsammanslutning av särskilda skäl, när det är påkallat med hänsyn till samfundets eller sammanslutningens fortsatta verksamhet, erhålla tillstånd att dra av sina fastställda förluster. En överlåtelse vid generationsväxling kan anses utgöra ett dylikt speciellt skäl. Enligt regeringens proposition om ifrågasvarande dispens (RP 68/1994) kan rätten till förlustavdrag beviljas också om mottagaren av aktier eller andelar är överlåtarens barn eller bröstarvinge som ensam eller tillsammans med sin maka kommer att fortsätta näringsverksamhet eller jordbruksverksamhet. På motsvarande sätt kan dispens beviljas av särskilda skäl för att utnyttja de oanvända gottgörelserna för bolagsskatt om det är påkallat med hänsyn till sammanslutningens fortsatta verksamhet.

Ansökan om dispens kan göras antingen före ägarbyte eller efter det. Om man ansöker om dispens innan ägarbytet faktiskt har skett, bör det av de skriftliga ansökningshandlingarna framgå vem som varit den tidigare ägaren, vem som blir den nya ägaren och övriga väsentliga överlåtelsevillkor. Dessutom skall man meddela den sannolika överlåtelsepunkten.

Dispens ska ansökas in innan den utsatta tiden för avdrag av förluster eller inestående gottgörelser av bolagsskatt löper ut. Dispens kan även beviljas i förväg för förluster som inte ännu har fastställts i beskattningen om bokslutet för skatteåret i fråga har fastställts.

Sökanden bör i sin ansökan redogöra för följande fakta:

- 1) Allmänna uppgifter om bolaget och dess verksamhet: hemort, verksamhetsområde, datum då bolaget bildats, räkenskapsperiod, omsättning, antalet anställda och beskrivning om verksamhetens art och omfattning; för koncernbolag skall ansökan även innehålla grunduppgifter om koncernen, en redogörelse för koncernstrukturen och det sökande bolagets verksamhetsmässiga ställning i koncernen.
- 2) En redogörelse för ägarbytet och tidpunkten för det samt om ägarförhållanden före och efter ägarbytet.

- 3) En uppställning om förluster och/eller oanvända gottgörelser som berörs av den anhållna dispensen samt en redogörelse för ett eventuellt rättelseyrkan eller för eventuella besvär om förluster och/eller oanvända gottgörelser. Om dispens ansöks för icke-fastställda förluster skall en kopia av det fastställda bokslutet samt all annan information som är relevant för att beräkna beloppet av förlusten som skall fastställas i beskattningen bifogas till ansökan.
- 4) En redogörelse för ansökningens grunder dvs. om varför det är viktigt för att trygga kontinuiteten av bolagets verksamhet att kunna utnyttja förlusterna eller de oanvända gottgörelserna, och en redogörelse för de föreliggande särskilda skälen.
- 5) Det sökande bolagets eller ombudets postadress och telefonnummer under tjänstetid.

Därtill skall följande handlingar bifogas:

- Redogörelse för ägarbyte, såsom köpebrev eller protokoll av bolagsstämma och utdrag ur handelsregistret som bevisar att aktiekapitalet har höjts. Om t.ex. inget köpebrev finns till förfogande i samband med ett indirekt ägarbyte skall sökanden framlägga de nödvändiga omständigheterna i en fritt formulerad text som bifogas ansökan.
- Bokslutshandlingarna inklusive verksamhetsberättelse av det sökande bolagets senast avslutade räkenskapsperiod, och om bolaget är ett koncernbolag, bör även koncernens bokslutshandlingar inklusive verksamhetsberättelse bifogas.

För dispens uppbärs avgift enligt Finansministeriets förordning om Skatteförvaltningens avgiftsbelagda prestationer.

Dispensbeslut rörande utnyttjande av förlust och gottgörelse av bolagsskatt kan överklagas hos förvaltningsdomstol. Dispensbeslutet åtföljs av en besväransvisning med information om tidsfristen för överklagning, kraven i fråga om innehåll och bilagor i besvärsskrivelsen och om hur besväret skall frambefordras.

Bilaga 1 KALKYL ÖVER VINST VID ÖVERLÅTELSE AV BOLAGSANDEL

Delägare: _____ Personbeteckning: _____

Bolag: _____ FO-nummer: _____

Överlåten bolagsandel: _____

Överlåtelседatum: _____

Förvärvsdatum: _____

UTRÄKNING AV ÖVERLÅTELSEVINST/-FÖRLUST

Överlåtelsepris _____

./. Anskaffningsutgift:

Andelens anskaffningspris _____

Sammanräknade vinstandelar och investeringar
i bolaget som överskrider bolagsmannens privatuttag
(= det positiva saldot på bolagsmannens privatkonto)

Försäljningskostnader _____

Sammanlagt

Eller alternativt:**./. Presumtiv anskaffningsutgift 20 % / 40 %**

Överlåtelsevinst/-förlust

Justering av överlåtelsevinst ifall delägarens privatuttag utgör ett större belopp än summan av vinstandelarna och investeringarna i bolaget:Privatuttag som överskrider delägarens vinstandelar och investeringar i
bolaget (= det negativa saldot på bolagsmannens privatkonto)

Beskattningsbar överlåtelsevinst/-förlust
