

37 Överlåtelse av verksamhet

37.1 Allmänt

Genom bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML undantas från beskattning omsättning som annars skulle medföra skattskyldighet. Är omsättningen undantagen från skatteplikt enligt annan bestämmelse i 3 kap. (t.ex. 24 §) behöver inte förutsättningar för skattefrihet enligt 3 kap. 25 § ML prövas. Detta innebär att denna bestämmelse inte tillämpas vid överlåtelse av verksamhet som inte medfört skattskyldighet. Som exempel kan nämnas överlåtelse av en läkarpraktik, vilket torde kunna ske skattefritt enligt 3 kap. 24 § ML.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att undanröja likviditetspåfrestningar hos den som förvärvar en verksamhet eller del därav för fortsatt drift av verksamheten (SOU 1987:45 s. 123).

EG-rätt

Artikel 5.8 i sjätte direktivet anger att medlemsstaterna kan anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig detta sker mot vederlag eller inte eller som tillskott till ett bolag. Att det svenska medlet för att undanta de aktuella transaktionerna från beskattning är en regel om undantag från skatteplikt medan EG-bestämmelserna innebär att aktuella överlåtelser inte ska anses utgöra varuomsättning har ansetts sakna betydelse eftersom resultatet blir detsamma (SOU 1994:88).

Särskilt om 3 kap. 25 § ML

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller när en sådan tillgång överläts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Undantaget är tillämpligt även i de fall förvärvaren på grund av förvärvet av verksamheten blir skattskyldig, exempelvis när ett nystartat AB köper hela verksamheten av ett upphörande AB.

Om en verksamhet avvecklas genom att varulager och inventarier säljs ut, föreligger skattskyldighet i vanlig ordning. Även

vid överlåtelse av varulager m.m. i samband med utarrendering av rörelse föreligger skattskyldighet.

Reglerna gäller även vid överlåtelse av ”del” av verksamhet (se avsnitt 37.4).

RR-dom

RR har i dom 2001-06-18 (mål nr 5173-1997) uttalat följande allmänna slutsatser beträffande vad som förstås med överlåtelse av verksamhet. ”En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag (”a going concern”). RR anger vidare i domen att som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv av tillgångar som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål.

Med hänsyn till att bestämmelserna i 3 kap. 25 § ML utgör ett undantag från den generella skatteplikten för omsättning av varor bör vidare, enligt RR, iakttas att tolkningen ska göras restriktivt så att påförande av utgående moms hos överlåtaren inte underlåts och avdrag för ingående moms inte vägras förvärvaren i andra fall än då det klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av undantagsbestämmelsen är uppfyllda.

RR anger dessutom i den här domen följande synsätt på överlåtarens skattskyldighet respektive förvärvarens avdragsrätt. Frågorna om skattskyldighet för överlåtaren och avdragsrätt för förvärvaren avgörs genom separata beskattningsbeslut, som ibland kan komma att fattas av skilda skattemyndigheter. Ett ställningstagande beträffande skatteplikten är inte formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rätts-säkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om skattemyndigheten vid en reell prövning av skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt normalt komma i fråga endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

37.2 Skattefrihetens omfattning

Krav på överlåten egendom

Undantaget förutsätter att tillgångarna tillhör en verksamhet. Begreppet verksamhet är olika beroende på vilken av yrkesmässig-hetsbestämmelserna i 4 kap. ML som kommer ifråga. Enligt prop. 1993/94:99 s. 163 bör beträffande verksamhet i 4 kap. 1 §

1 p. och 4 kap. 5 § ML ledning kunna sökas i det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet.

**Förhandsbesked
kommunal
verksamhet**

I RSV/FB Im 1982:20 gällde frågan överlåtelse av inventarier från en kommunalt bedriven tvättverksamhet, vilken uteslutande hade avsett kommunens eget behov. Verksamheten hänfördes inte till förvärvskälla enligt KL, varför stadgandet i dåvarande 8 § 10) GML inte var tillämpligt på överlåtelsen.

**KR-dom, ej
verksamhetsöver-
låtelse**

KR i Jönköping har i dom 1996-04-04 (mål nr 2835-1993) gått emot SKM och ansett att det inte var fråga om verksamhetsöverlåtelse och att undantagsregeln i 3 kap. 25 § ML inte var tillämplig. KR ansåg att den i målet avgörande omständigheten var att köparen, utöver lager och vissa inventarier, varken avsett att ta över några förpliktelser eller rent faktiskt gjort det. RR har beslutat att inte meddela prövningstillstånd i detta mål.

**KR-domar,
verksamhets-
överlåtelse**

KR i Göteborg har i en dom 1997-03-21 (mål nr 4897-1996) ej funnit anledning att frångå den bedömning som LR och SKM gjort att ett restaurangbolags överlåtelse av tillgångar i oktober 1992 till ett annat restaurangbolag skett i samband med överlåtelse av verksamheten och att överlåtelsen omfattades av undantagsregeln. I det aktuella målet hade ett AB som bedrev restaurang- och nattklubbsrörelse kort tid före konkurs överlåtit huvuddelen av varulagret, byggnadsinventarier och restauranginventarier i de förhyrda lokalerna till ett annat restaurangbolag. Enligt avtalet gällde överlåtelsen "restaurangrörelsen", men det köpande bolaget hävdade att någon överlåtelse av verksamheten ej ägt rum eftersom bolaget inte övertagit hyreskontraktet för lokalen. SKM hävdade att alla omständigheter talade för att en verksamhetsöverlåtelse skett. Av domen framgår att det köpande bolaget omedelbart fortsatte verksamheten i samma lokaler, ombyggnadsarbeten påbörjades till och med före den avtalade tillträdesdagen, bolagets firma var närmast identisk med säljarbolagets, efter konkursen övertog köparen resterande delen av varulagret och överlåtelsen innebar även att huvuddelen av det säljande bolagets personal bereddes anställning hos köparen.

KR i Stockholm har i en dom 1999-08-31 (mål nr 8509-1998) ansett att överlåtelse av advokatverksamhet Försäkring till flera förvärvare omfattas av undantaget. SKM var av den uppfattningen att undantagsregeln i 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig eftersom överlåtelsen inte hade skett till en och samma köpare och att därför verksamheten inte övergått oförändrad till en ny ägare. Såväl LR som KR ansåg att enbart det förhållandet att verksamheten har övertagits av flera förvärvare inte kan anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelsen.

Krav på övertagen verksamhet

Undantaget från skatteplikt förutsätter vidare att tillgångarna överläts till den som tar över verksamheten. Vid skattereformen 1991 gjordes ett tillägg i lagtexten så att undantaget uttryckligen begränsades till de fall när förvärvaren är skattskyldig. Detta justerades i 3 kap. 25 § ML till att även omfatta det fall att förvärvaren är återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Det finns inget krav på någon minsta mängd tillgångar som säljaren ska överlåta för att undantaget från skatteplikt ska gälla. Upphör säljaren med verksamheten och överlåter tillgångarna är bestämmelsen tillämplig. Hela verksamheten eller avgränsad del av verksamheten ska överlåtas för att 3 kap. 25 § ML ska bli tillämplig. En samlad bedömning får göras av föreliggande omständigheter i varje enskilt fall.

SRN har i ett förhandsbesked 2001-01-15 (ej överklagat) ansett att undantagsbestämmelsen inte var tillämplig när ett bolag som hyrde ut maskiner till ett annat företag skulle avyttra denna del av sin verksamhet till det förhyrande företaget och detta senare företag skulle använda tillgångarna i sin egen verksamhet som var en annan än den som överlåtaren bedrivit. Den som tar över verksamheten måste således bedriva samma slags verksamhet som överlåtaren tidigare gjort för att undantagsbestämmelsen ska vara tillämplig.

Principen att verksamheten ska övergå oförändrad till den nye ägaren även beträffande den momspliktiga karaktären har behandlats i RÅ 1987 ref. 152. Skatteplikt ansågs föreligga för överlåtelse av anläggningstillgångar från ett bolag, som bedrev momspliktig verksamhet, till en samfällighet, som inte under yrkesmässiga förhållanden skulle fortsätta verksamheten. Eftersom samfällighetens verksamhet därigenom skiljde sig från verksamheten hos överlåtaren förelåg alltså inte förutsättningar för tillämpning av dåvarande 8 § 10) GML.

I ett annat fall (RSV/FB Im 1984:13) bedrev en skattskyldig rörelse med dels skolverksamhet för flygutbildning, dels uthyrning av mindre flygplan till klubbmedlemmar i en flygklubb. Han planerade en försäljning av rörelsen som omfattade fyra flygplan, en hangarbyggnad samt diverse verkstadsinventarier till flygklubben. Överlåtelsen skulle även avse all personal. Flygklubben bedrev inte yrkesmässig verksamhet. Klubben skulle inte överta rörelsens utestående fordringar och skulder annat än två lån. Överlåtelsen ansågs inte som överlåtelse av verksamhet enligt dåvarande 8 § 10) GML. Utgången torde även i detta fall ha berott på att övertagaren inte var skattskyldig enligt GML, eftersom den bedrivna verksamheten inte var yrkesmässig. Enbart det förhållandet att övertagande inte sker av överlåtarens

fordringar och skulder medför inte i sig att lagrummet inte är tillämpligt.

RR har i dom 2001-06-18 (mål nr 3802-1996) ansett att undantagsbestämmelsen var tillämplig trots att den övertagna verksamheten var avsedd att bedrivas endast under en kortare tid för att därefter av förvärvaren flyttas till annan ort och införlivas med en där sedan tidigare bedriven verksamhet.

Allmänna advokatbyråernas avveckling

I en skrivelse 1999-09-20, dnr 8326-99/120, har RSV behandlat frågan om undantagsregelns tillämplighet vid de allmänna advokatbyråernas avveckling. RSV anför sammanfattningsvis. "I detta aktuella fall när de allmänna advokatbyråerna avvecklas och en överlåtelse av tidlager sker till enskilda advokater i deras fortsatta verksamhet som privatpraktiserande, anser RSV att undantagsregeln kan bli tillämplig. RSV menar att varje advokat övertar en specifik och vital del av verksamheten nämligen främst sina egna pågående ärenden med upparbetade kostnader. Detta tillsammans med egen upparbetad goodwill och klientstock torde vara tillräckligt för att börja bedriva advokatverksamhet. Härutöver kan inventarier, hyresrätt etc. övertas från fall till fall. RSV menar dock att i förevarande fall torde inte krävas att överlåtelsen även innefattar överlåtelse av inventarier etc. för att undantagsregeln ska bli tillämplig. I detta specifika fall får, enligt en samlad bedömning och enligt RSV:s uppfattning, den nedlagda tiden på klienterna anses utgöra själva advokatverksamheten, av vilken varje advokat får anses överta en specifik del".

37.3 Överlåtelse i flera led

Det förekommer att verksamhet överläts till person, som i sin tur överlåter verksamheten vidare. Prövning av undantag från skatteplikt måste göras vid varje omsättning. Som exempel kan nämnas att en konkursförvaltare överlåter verksamheten i ett handelsbolag till en person som anger att han ska driva verksamheten vidare. Denne kan sedan finna att det är lämpligare att bedriva verksamheten i aktiebolagsform. När konkursförvaltaren överlåter tillgångarna bör det få ske skattefritt. Samma bör gälla vid överlåtelsen till aktiebolaget, som ska driva näringsverksamheten vidare.

RR-dom, vidareöverlåtelse

RR har i dom 2001-06-18 (mål nr 4968-1997) ansett att undantagsbestämmelsen var tillämplig vid ett bolags förvärv från en restaurangidkare av restauranginventarier och varulager som i anslutning till förvärvet såldes vidare till ett tredje företag. Utöver inventarier och varulager överläts vid vidareförsäljningen också den från fastighetsägaren förvärvade hyresrätten till restauranglokalen. RR motiverade sitt ställningstagande enligt

följande. ”Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, dvs. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som enligt 8 § 18 GML är undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då inte för bolaget med anledning av förvärvet av restauranginventarierna”.

37.4 Del av verksamhet

I 1 kap. 7 § 1 st. ML framgår att med verksamhet avses även del av verksamhet. Undantag från skatteplikt gäller således även vid överlåtelse av del av verksamhet.

Förhandsbesked

Sökanden bedrev mekanisk verkstad med tillverkning och konstruktion av specialmaskiner. Under några års tid hade sökanden utvecklat ett visst slags skåp och erhållit industriellt rättsskydd till detta. Ett antal skåp hade tillverkats och sålts. Sökanden beslutade emellertid att överlåta den särskilda verksamhet som tillverkning och försäljning av skåpen utgjorde. SRN ansåg i förhandsbesked 1994-12-30 (ej överklagat) att sökandens verksamhet i denna del fick anses utgöra en särskild, klart avgränsad del av sökandens rörelse. De med ansökningen avsedda överlåtelseerna uppgavs omfatta samtliga de till denna rörelsedel hörande immateriella rättigheterna, vilka utgör tjänster enligt ML, och samtliga till rörelsedelen hörande maskiner, inventarier, lager m.m. De aktuella överlåtelseerna undantogs från skatteplikt vid överlåtelse till skattskyldig köpare.

KR-domar

KR i Göteborg har i dom 1996-11-14 (mål nr 3964-1995) liksom LR och SKM ansett att undantag enligt 3 kap. 25 § ML förelåg för överlåtelse av varor och inventarier och att fråga var om överlåtelse av del av verksamheten. Säljaren, som var i intressegemenskap med köparen, begärde sig i konkurs två dagar efter överlåtelsen. I faktura hade specificerats att överlåtelsen avsåg samtliga varor och lösa inventarier i av köparen förhyrda lokaler samt inneliggande order på angivet sortiment.

KR i Göteborg har i en dom 1997-11-05 (mål nr 8656-1995), med ändring av LR:s dom, fastställt SKM:s beslut att inte medge avdrag för ingående moms för perioden januari-februari 1993 avseende förvärv av taxibil och tillhörande utrustning. Liksom SKM fann KR att övervägande skäl talade för att ett tillstånd att bedriva taxitrafik medföljt i samband med överlåtelsen av inventarierna. KR ansåg att det förelåg en sådan överlåtelse av del av

verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

I en dom 1997-04-08 (mål nr 6323-1994) har KR i Jönköping, liksom LR och SKM, ansett att ett bolags överlåtelse under år 1992 av en avelshingst jämte vissa inventarier, fölavgifter och djupfrost sperma var att anse som överlåtelse av den del av verksamheten i säljarbolaget som omfattade avelsverksamheten. Överlåtelsen var undantagen från skatteplikt och köparen ägde inte rätt till avdrag för ingående moms.

37.5 Exempel på överlåtelse av verksamhet

Nedan anges några exempel på vad som betraktas som överlåtelse av verksamhet.

Överlåtelse av inventarier, varulager och annan tillgång vid ombildning av ett företag från t.ex. en enskild firma till ett aktiebolag.

Ett lastbilsåkeri som överlåter en eller flera lastbilar tillsammans med andel i lastbilscentral, kontrakterade körningar eller en godslinje.

En affärsidkare som överlåter varulager, inventarier, rörelselokaler och kundregister till en och samma köpare.

37.6 Avträdesersättning

Vid till- eller frånträde av jordbruksarrende sker avräkning på grund av förändringar på arrendestället. Avräkning kan också ske under löpande arrende. Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlagga s.k. avträdesersättning. Sådan betalning utgör inte omsättning i ML:s mening och medför därför varken skattskyldighet eller avdragsrätt.

Se även avsnitt 18.4.1 om redovisningsskyldighetens inträde vid överlåtelse av verksamhet.