

35 Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall

51 kap. IL

SkU 1992/93:20, prop. 1992/93:151

SkU 1995/96:20, prop. 1995/96:109 s. 94-95

SkU 1999/2000:2, 5 och 8, prop. 1999/2000:2 Del 2, s. 600-604

35.1 Allmänt

Under första delen av 1990-talet började fysiska personer i ökad omfattning driva aktiv näringsverksamhet genom handelsbolag. I stället för att behålla handelsbolaget räkenskapsåret ut, och ta upp handelsbolagets resultat som inkomst av aktiv näringsverksamhet, avyttrades andelen i handelsbolaget kort före bokslutsdagen. Den kapitalvinst som uppkom beskattades i inkomstslaget kapital till en väsentligt lägre skattesats och utan att egenavgifter utgick.

Köparna var ofta skattefria stiftelser eller aktiebolag som i sin tur antingen kunde avyttra andelen eller likvidera handelsbolaget och kvitta den då uppkomna kapitalförlusten mot ett överskott i aktiebolaget och på så sätt minska sin skatt.

Exempel

Överskottet i handelsbolaget uppgår till 1 milj. kr och en handelsbolagsandel överläts för motsvarande belopp. Förvärvaren tar ut överskottet ur handelsbolaget. Förvärvarens omkostnadsbelopp höjs med belopp motsvarande anskaffningsutgiften och överskottet samt sänks med uttaget. När handelsbolaget likvideras uppkommer en kapitalförlust på 1 milj. kr som kan kvittas mot överskottet från handelsbolaget och mot andra inkomster.

Anledningen till förlusten är att resultatet i handelsbolaget, i motsats till vad som gäller för t.ex. aktier, direkt påverkar kapitalvinsten på andelen.

Särskilda bestämmelser

I syfte att förhindra att inkomster av näringsverksamhet omvandlades till kapitalvinster på sätt som beskrivs ovan, infördes år 1992 bestämmelser genom en särskild lag, lagen om (1992:1643)

om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL). Bestämmelserna finns numera i 51 kap. IL och går i korthet ut på att det finns två alternativa beskattningsmöjligheter.

- Säljaren kan ta upp kapitalvinsten på grund av avyttringen av andelen som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget (avsnitt 35.2).
- Säljaren och köparen fördelar årets resultat i bolaget mellan sig genom ett bokslut per överlåtelsedag eller tillträdesdag.
- Säljaren ska då även utträda ur bolaget (avsnitt 35.3).

I de bägge fallen ska kapitalvinsten på andelen beräknas enligt de vanliga bestämmelserna för avyttringar av andelar i handelsbolag.

Andelar som är lagertillgångar

Om andelarna i ett handelsbolaget utgör lagertillgångar för ägarerna beskattas en andelsavyttring i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom bestämmelserna i 51 kap. IL förutsätter att det ska uppkomma en kapitalvinst i inkomstslaget kapital är de särskilda bestämmelserna inte tillämpliga på sådana avyttringar.

35.2 Förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna

Beskattning i inkomstslaget kapital

Av 51 kap. 1 § IL framgår att bestämmelserna bara ska tillämpas när;

- en fysisk person eller dödsbo avyttrar sin andel i ett svenskt handelsbolag,
- det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital, förvärvaren inte är en obegränsat skattskyldig fysisk person, och
- verksamheten i handelsbolaget varit sådan som anges i 51 kap. 2 § IL, d.v.s. det ska röra sig om aktiv näringsverksamhet.

Inlösen

I 51 kap. 1 § 3. IL anges vad som gäller för förvärvaren. Eftersom bestämmelserna även ska omfatta inlösen gäller de även den som fått sin andel inlöst. Vid inlösen ska inlösenlikviden minskas med anskaffningsutgiften, justerad med delägarrens tillskott och uttag, och tas upp som inkomst av aktiv näringsverksamhet. Det beskattade beloppet ska öka anskaffningsutgiften och kapitalvinsten på andelen sänks med motsvarande belopp.

Likvidation

De särskilda bestämmelserna tillämpas däremot inte vid likvidation av handelsbolag. Reglerna är inte heller tillämpliga vid benefika överlåtelse, såsom överlåtelse genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Verksamhetskravet

Enligt 51 kap. 2 § 1. IL gäller bestämmelserna bara om verksamheten i handelsbolaget under räkenskapsåret är aktiv näringsverksamhet för överlåtaren. Bedömningen av om verksamheten varit aktiv eller passiv görs enligt de vanliga reglerna (del 3, avsnitt 2.2.3.4) och ska avse förhållandena före avyttringen.

Närstående

Bestämmelserna tillämpas också, enligt 51 kap. 2 § 2. IL, om någon närstående till överlåtaren varit delägare och verksamheten under räkenskapsåret varit aktiv näringsverksamhet för denne. Detsamma gäller om en närstående varit anställd hos handelsbolaget eller bedrivit näringsverksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. Dessa bestämmelser ska förhindrar att en aktiv delägare överlåter sin andel i handelsbolaget genom en benefik överlåtelse till någon familjemedlem som sedan i sin tur avyttrar andelen. Bestämmelsen hindrar också kringgåenden genom att den aktive är anställd hos bolaget och en familjemedlem enbart äger en andel utan att vara aktiv i bolaget. Det kan dessutom noteras att även delägare i dödsbo är närstående om överlåtaren är ett dödsbo (avsnitt 35.4).

Inskjuten juridisk person

För att förhindra kringgåenden gäller bestämmelserna också om överlåtaren, eller någon närstående till honom, under räkenskapsåret på motsvarande sätt bedrivit näringsverksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget. I RÅ 1994 not. 404 tillämpades SHBL vid avyttring av en andel i ett handelsbolag vars enda uppgift var att äga andelar i ett annat handelsbolag. Regeringsrätten motiverade sitt ställningstagande i målet med att bolagen utgjorde en förvärvskälla. Bestämmelsen hade då dock en någon annan utformning än den i IL.

Avyttring med kapitalförlust

Om andelen avyttras med kapitalförlust är bestämmelserna i 51 kap. IL inte tillämpliga.

35.2.1 Vinsten tas upp i näringsverksamhet

Av 51 kap. 3 § IL framgår att huvudregeln vid avyttring av ifrågavarande slag är att överlåtaren ska ta upp ett belopp som motsvarar kapitalvinsten på grund av avyttringen som överskott av näringsverksamhet från handelsbolaget. Hela kapitalvinsten ska hänföras dit oavsett om verksamheten i handelsbolaget avsett aktiv eller passiv näringsverksamhet (prop. 1992/93:151 s. 12). Detta torde enligt SKV:s mening gälla även för eventuella kapitalinkomster hos bolaget under förutsättning att överlåtaren bedrivit aktiv näringsverksamhet i bolaget under året.

Av 51 kap. 5 § IL framgår att vid beräkningen ska andelens anskaffningsutgift inte heller ökas med det belopp som ska tas upp som överskott av näringsverksamhet.

Exempel 1

Avyttringspriset är 400 000 kr. Omkostnadsbeloppet inklusive tillskott och uttag under året uppgår till 0 kr. Ett belopp som motsvarar kapitalvinsten, 400 000 kr, ska tas upp hos överlåtaren som överskott av aktiv näringsverksamhet.

Kapitalvinstbeskattning

Överlåtaren ska dessutom beskattas för kapitalvinsten på andelen i inkomstslaget kapital. Utgångspunkten är att beloppet inte ska beskattas ytterligare en gång (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 603). En ökning ska således, enligt 51 kap. 5 § IL, göras med motsvarande belopp vid beräkningen av kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital.

Exempel 2 (fortsättning)

Det belopp som ska beskattas i näringsverksamhet, 400 000 kr, läggs till anskaffningsutgiften. Eftersom avyttringspriset, enligt förutsättningarna i exemplet, uppgick till motsvarande belopp uppkommer ingen kapitalvinst att ta upp till beskattning.

I vissa fall, t.ex. när det finns ett underskott i näringsverksamheten att dra av, kan det däremot uppkomma en kapitalvinst.

Exempel 3 (fortsättning)

I bolaget finns ett outnyttjat underskott om 100 000 kr. Underskottet är avdragsgillt från näringsinkomsten och denna uppgår efter avdrag till 300 000 kr. Eftersom avyttringspriset var 400 000 kr uppkommer en kapitalvinst om $(400\,000\text{ kr} - 300\,000\text{ kr}) = 100\,000\text{ kr}$.

Årets resultat

I 51 kap. IL saknas bestämmelser om det aktuella årets resultat i handelsbolaget ska beräknas på något särskilt sätt. Beräkningen ska emellertid göras med tillämpning av de vanliga reglerna i IL vilket innebär att förvärvaren ska beskattas för handelsbolagets resultat.

Kedjeförsäljningar

Av 51 kap. 3 § 2 st. IL framgår att om andelen tidigare under räkenskapsåret avyttrats en eller flera gånger från obegränsat skattskyldiga fysiska personer, ska beloppet som tas upp i näringsverksamhet ökas med summan av de kapitalvinster som uppkommit vid dessa tidigare avyttringar. Detta gäller även om någon av överlåtelseerna skett benefikt. Det saknas regler för vad som gäller om någon i överlåtelsekedjan gjort en kapitalförlust. Enligt SKV:s uppfattning lämnar lagtextens ordalydelse knappast något utrymme för att ta hänsyn till ett sådant förhållande.

En förutsättning för att bestämmelserna ska tillämpas är att någon av de tidigare överlåtarna varit verksam i bolaget före överlåtelse-

sen i sådan omfattning att den utgör aktiv näringsverksamhet för honom. Som närlående ses i detta fall även närlående till tidigare innehavare under samma räkenskapsår.

Det saknas ytterligare bestämmelser för kedjeförsäljningsfallen. I analogi med vad som gäller vid bara en överlåtelse kan det därför finnas anledning att lägga det beskattade beloppet till anskaffningsutgiften för andelen hos den siste säljaren. Om en kapitalförlust skulle uppkomma är denna avdragsgill i inkomstslaget kapital med 70 procent.

Exempel

A som är fysisk person säljer sin andel i HB B till C, som också är fysisk person, för 800 tkr vilket medför en kapitalvinst på 200 tkr. C säljer senare samma räkenskapsår andelen till AB D för 900 tkr, dvs. med en kapitalvinst på 100 tkr.

A beskattas i inkomst av kapital för 200 tkr.

C beskattas i inkomst av näringsverksamhet för 300 tkr (200 + 100).

C beräknar sin justerade anskaffningsutgift:

Köpeskilling	800
Beskattat i näringsverksamhet	<u>300</u>
Justerad anskaffningsutgift	1 100

C:s kapitalvinstberäkning:

Ersättning	900
Omkostnadsbelopp	<u>-1 100</u>
Kapitalförlust	-200

Av kapitalförlusten drar C av 140 tkr (70 % x 200) i inkomst av kapital.

Tidigare ägare i överlåtelsekedjan berörs inte av bestämmelserna i 51 kap. IL utan beskattas som vanligt för sina avyttringar i inkomstslaget kapital. Det belopp som tas upp i näringsverksamhet hos den säljare som är sist i avyttringskedjan påverkar således inte storleken på de andra ägarnas kapitalvinster eller kapitalförluster.

Tilläggsköpeskillning

Enligt 51 kap. 4 § IL gäller bestämmelserna också för kapitalvinster på grund av tillkommande ersättning (tilläggsköpeskillning) som erhålls efter det räkenskapsår för handelsbolaget då avyttringen har skett. I andra fall än då tillkommande ersättning beräknas på grundval av bolagets resultat eller omsättning eller liknande gäller detta dock bara om överlåtaren eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter avyttringen och det inte är uppenbart att verksamheten saknar betydelse för storleken av ersättningen. Vanliga regler ska således tillämpas om det är uppenbart att denna verksamhet saknat betydelse för tilläggsköpeskillningens storlek.

Avyttringar efter den 20 september 1999

Om en avyttring skett efter den 20 september 1999 gäller något annorlunda regler (prop. 1999/2000:6 s. 63). Sådan ersättning som betalas ut efter avyttringsårets utgång men som beror på handelsbolagets resultat eller omsättning e.d. för avyttringsåret ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet oavsett om säljaren eller närstående till honom varit verksam i bolaget efter överlåtelsen eller ej. Denna tilläggsköpeskillning baseras ju på resultatet under det år då säljaren varit verksam i bolaget.

35.3 Fördelning av resultatet

Om överlåtaren, enligt överenskommelse med förvärvaren, tar upp överskott eller drar av underskott från i handelsbolaget, och vissa särskilda förutsättningarna är uppfyllda, ska de bestämmelser som redogjorts för i föregående avsnitt inte tillämpas.

Fördelning av resultatet

En fördelning av handelsbolagets resultat mellan överlåtaren och förvärvaren ska göras på ett sådant sätt att överlåtaren tillgodoförs den del av resultatet från handelsbolaget som enligt bolagsavtalet belöper på andelen för tiden fram till dagen för avyttringen eller tillträdet i de fall uppdelningen i stället ska göras per denna dag. Med hänsyn till att det är vanligt att överlåtaren arbetar i bolaget fram till denna tidpunkt finns i stället en alternativ möjlighet att beräkna resultatet fram till denna dag.

Det civilrättsliga bolagsavtalet reglerar fördelningen av resultatet mellan överlåtaren och övriga bolagsdelägare. Fördelningen kan dock inte göras godtyckligt. Det är resultatet, som med tillämpning av god redovisningssed kan anses hänförlig till tiden fram till dagen för avyttringen eller tillträdet, som ska hänföras till överlåtaren. Förvärvaren beskattas för den resterande tidsperioden fram till bokslutsdagen. Om första delen av året gått med underskott och bokslutet i slutet av året visar överskott, kommer förvärvaren att beskattas för summan av underskottet och överskottet. Om hela året gått med underskott kommer den senare delens underskott att hänföras till förvärvaren (prop. 1992/93:151 s. 20).

Särskilt bokslut	Ett särskilt bokslut ska, enligt 51 kap. 6 § 2. IL, upprättas över tiden från räkenskapsårets ingång fram till dagen för överlåtelsen eller tillträdet. Bokslutet ska upprättas som om handelsbolaget hade ett beskattningsår som avslutats vid den sluttidpunkt för inkomstberäkningen som överlåtaren valt. Bokslutet och de uppgifter som ska lämnas till ledning för taxeringen ska ha godkänts skriftligen av förvärvaren. Det kan t.ex. röra sig om sådana uppgifter som avser intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, tillgångar, skulder, obeskattade reserver och eget kapital. För det särskilda bokslutet gäller således samma regler som för ett ordinarie bokslut.
Felaktig fördelning	Om fördelningen inte kan godkännas skattemässigt, eller inte uppfyller de ovan angivna formkraven, ska överlåtaren inte beskattas enligt 51 kap. 6-7 §§ IL. I stället ska överlåtaren ta upp ett belopp motsvarande kapitalvinsten i aktiv näringsverksamhet och, om fördelningen godtas av Skatteverket, för sin del av resultatet enligt vanliga regler (prop. 1992/93:151 s. 13). Motsvarande belopp ska då öka anskaffningsutgiften på andelen vid kapitalvinstberäkningen.
Verksam efter överlåtelsen	En uppdelning mellan överlåtare och förvärvare får inte, enligt 51 kap. 7 § 1 IL, göras om överlåtaren eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, varit verksam i handelsbolaget efter överlåtelседagen eller tillträdesdagen.
Andelar i fåmansföretag	Någon uppdelning får heller inte göras om handelsbolaget, direkt eller indirekt, äger andelar som, om de hade ägts direkt av överlåtaren, skulle ha varit kvalificerade andelar. Beloppet ska då tas upp enligt 51 kap. 1-5 §§ IL och beskattning ske i näringsverksamhet.
Kapitalvinstbeskattning	Kapitalvinstbeskattningen sker på vanligt sätt. Den del som ska hänföras till näringsverksamhet för överlåtaren ska öka andelens anskaffningsutgift. Kapitalvinsten minskas således med motsvarande belopp.
Inlösen	Även i detta fall är bestämmelsen, enligt 51 kap. 6 § 2 st. IL, tillämplig vid inlösen. En fördelning får då ske mellan den deläggare som löst in sin andel och kvarvarande bolagsdelägare. Det torde även krävas att ett särskilt bokslut upprättas per inlösendag.

35.4 Närståendekretsen

När bestämmelserna i 51 kap. IL ska tillämpas finns en något utvidgat närståendekrets jämförd med den som anges i 2 kap. 22 § IL. Enligt 51 kap. 8 § IL anses – förutom de personer som anges i 2 kap. 22 § IL - i detta fall även delägare i dödsbon som närstående om överlåtaren är ett dödsbo.