

17 Verksamhetsavyttringar

prop. 1998/99:15 s. 233-237, 286, 290-291, bet. 1998/99:SkU5 s. 17, SOU 1998:1 s. 239-243, 300, 304-306

prop. 1999/2000:2 s. 439-443,

prop. 1999/2000:38 s. 38-39

17.1 Allmänt

Vid avyttring av en *verksamhet* eller en *verksamhetsgren* mot en ersättning som utgörs av andelar i det köpande företaget kan under vissa förutsättningar säljaren medges undantag från omedelbar beskattning. Det köpande företaget träder därvid i princip in i det säljande företagens skattemässiga situation. Det säljande företaget anses ha anskaffat de mottagna andelarna för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelserna som gäller vid beskattningen. Reglerna är med andra ord kontinuitetsregler.

Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är frivilliga. De tillämpas först om både det säljande och det köpande företaget begär det.

Reglerna om verksamhetsavyttringar finns i 38 kap. IL

17.2 Definitioner

Med *verksamhetsavyttring* avses, enligt 38 kap. 2 § IL, en ombildning som uppfyller villkoren i 6-8 §§ (se avsnitt 17.3) samt följande förutsättningar:

1. Ett företags samtliga tillgångar i dess verksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag.
2. Marknadsmässig ersättning ska lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också i form av att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Verksamhets- avyttring

Verksamhetsgren

Med *verksamhetsgren* avses en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 § IL). Bedömningen görs utifrån förvärvarens situation.

Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren. Om enbart andelar överlåts aktualiseras i stället reglerna för andelsbyten eller koncerninterna andelsöverlåtelser (prop. 1998/99:15 s. 287). Om den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen däremot innehåller andelar tillsammans med annan egendom kan reglerna om verksamhetsavyttringar i princip tillämpas. Begreppet verksamhetsgren finns också i reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. En närmare redogörelse för nämnda begrepp och den praxis som utvecklats enligt reglerna om underprisöverlåtelser lämnas under avsnitt 15.5.

Företag som omfattas av reglerna

De företag som omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbanker, sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 – 10 §§ IL samt utländskt företag som är hör hemma i ett EG-land och som omfattas av det s.k. fusionsdirektivet (EG:s fusionsdirektiv 90/434/EEG, detta finns som bilaga i prop. 1994/95:52). Privatbostadsföretag, investmentföretag eller utländskt skadeförsäkringsföretag omfattas däremot inte av reglerna.

Kretsen företag som omfattas av bestämmelserna är med andra ord densamma som för reglerna om fusioner, med undantag för att privatbostadsföretag och investmentföretag inte omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar (38 kap. 3 § IL).

17.3 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar gäller följande (38 kap. 6 – 8 §§ IL):

Ersättningens storlek

Ersättningen ska överstiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är därför bara tillämpliga i vinstfall.

Om det i stället är så att marknadsmässig ersättning lämnats men det likväl totalt sett uppkommer en förlust, tillämpas allmänna regler. Vid verksamhetsavyttring bedöms hela verksamheten. Allmänna regler innebär att varje tillgång måste anses avyttrad för visst pris. Detta kan innebära vinst beträffande vissa tillgångar och förlust beträffande andra.

I prop. 1998/99:15 s. 290 anges, med ändring av vad som sagts i den lagrådsremiss som föregick propositionen, att om ersättningen understiger marknadsvärdet av de överlåtna tillgångarna, föreligger

en sammansatt transaktion, dvs. till den del ersättningen motsvarar de överlåtna tillgångarna är det en verksamhetsavyttring och i övrigt en underprisöverlåtelse som ska prövas mot reglerna om underprisöverlåtelser (se även aa. s. 286, se dock häremot a.a. s. 248). Det är dock tveksamt om uttalandet har täckning i lagtexten i 38 kap. 2 § IL.

Skattskyldighet i Sverige

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller vidare, att *det säljande företaget* omedelbart före avyttringen ska ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte heller ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Det köpande företaget ska omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Begäran

Undantag från omedelbar beskattning medges endast om *både* det säljande *och* det köpande företaget begär det (38 kap. 5 § IL).

17.4 Beskattningen

Grundregel

Det säljande företaget ska inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen (38 kap. 9 § IL).

Värdering

Som nämnts inledningsvis ska det köpande företaget i princip överta det säljande företags skattemässiga situation. Detta uppnås genom bestämmelser, som reglerar till vilka värden det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna samt vilka skattemässiga värden det köpande företaget ska anses ha på de tillgångar som förvärvats genom verksamhetsavyttringen.

Lager, inventarier m.m.

När det gäller lager, inventarier och liknande tillgångar erhålls kontinuitet genom att det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna för deras skattemässiga värden (38 kap. 10 § IL), och det köpande företaget anses ha anskaffat dem för samma värden (38 kap. 14 § IL). Detta innebär att ersättningen inte ska tas upp som intäkt hos det säljande företaget. Värdeminskningsavdrag som medgetts skattemässigt och inte i bokföringen ska emellertid återföras hos det säljande företaget, när en lagerfastighet överlåts (jfr 38 kap. 12 § och 26 kap. 12 § IL).

Det kan förekomma att överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar, på vilka reglerna om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL är tillämpliga, endast utgjort en del av det säljande företags hela bestånd av sådan egendom. I sådana fall ska emellertid "en skäligen del av hela det skattemässiga värdet" för dessa

tas upp som intäkt hos säljaren (38 kap. 10 § 2 st. IL). Enligt uttalande i förarbetena till lagstiftningen kan i sådana fall interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. Som en annan möjlighet anges att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången (prop. 1998/99:15 s. 290).

Om inventarier, eller andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i 18 kap. IL är tillämpliga, tas upp till högre värde i det köpande företags räkenskaper än det skattemässiga värdet hos säljaren, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren (38 kap. 18 § IL).

Om det köpande företaget i sin redovisning tar upp lager eller liknande tillgångar till ett högre värde än värdet hos det säljande företaget, ska det köpande företaget ta upp skillnaden som intäkt (prop. 1998/99:15 s. 234).

Kapitaltillgångar

För kapitaltillgångar, dvs. sådana tillgångar där vinstberäkning vid en avyttring ska göras enligt reglerna för kapitalvinst (25 kap. 3 § IL), tillämpas en annan teknik. Beträffande sådana tillgångar gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon kapitalvinst eller göra något avdrag för kapitalförlust på grund av verksamhetsavyttringen (38 kap. 11 § IL). Det köpande företaget träder in i det säljande företags skattemässiga situation (38 kap. 14 § 2 st. IL).

Kontinuiteten i skattehänseende upprätthålls vidare genom en bestämmelse som reglerar vad som gäller när en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller en näringsbostadsrätt ingår i verksamhetsavyttringen. Det köpande företaget anses i ett sådant fall ha gjort de värdeminskningssavdrag och liknande avdrag som gjorts av det säljande företaget. Dessa avdrag ska därför inte återföras till beskattning hos det säljande företaget i samband med verksamhetsavyttringen (38 kap. 12 § IL). Det samma gäller för sådana avdragsgilla utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som annars skulle återföras till beskattning vid avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

Fonder

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget ska övertas av det köpande företaget om båda företagen begär det. Det köpande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar avdragen faktiskt hänför sig till (38 kap. 15 § IL).

Om verksamhetsavyttringen inte omfattar samtliga tillgångar hos det säljande företaget får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen. Med skattemässigt värde avses värde enligt 2 kap. 31 – 33 §§ IL.

Framtida utgifter

Reserveringar för framtida utgifter ska övertas till den del de är hänförliga till det som avyttras (38 kap. 16 § IL).

Underskott

Det köpande företaget får inte överta rätt till vare sig avdrag för underskott i näringsverksamheten eller avdrag för underskott enligt 48 kap. 26 § 1 st. IL, den s.k. aktiefällan (38 kap. 17 § IL).

Någon begränsning vad gäller underskott hos förvärvaren, så som är fallet vid underprisöverlåtelser eller för s.k. kvarstående underskott, som gäller vid vissa fusioner, föreligger inte.

17.5 Anskaffningsutgift för mottagna andelar

De andelar det säljande företaget får i ersättning ska anses anskaffade för nettovärdet av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelseerna som gäller vid beskattningen (38 kap. 13 § IL).

17.6 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m.

Om den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen innehåller andelar föreligger, såvitt gäller andelarna, ett andelsbyte. Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar gäller inte reglerna om andelsbyten i 49 kap. IL (49 kap. 5 § IL).

En verksamhetsavyttring kan också innebära en avyttring som utgör en koncernintern andelsavyttring. Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna om verksamhetsavyttringar tillämpas endast dessa regler och inte reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL (25 kap. 10 § IL).

17.7 Ikraftträdande

I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) fanns bestämmelser om internationella verksamhetsavyttringar. Dessa regler gjordes, med vissa ändringar, generellt tillämpliga och togs in i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och

1702 Verksamhetsavyttringar

verksamhetsöverlåtelser (FUL) som trädde i kraft den 1 januari 1999. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar har i IL tagits in i 38 kap.

IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Samtidigt upphävdes FUL. Sist nämnda lag tillämpas dock vid 2001 års taxeringar samt vid senare taxeringsår i fråga om skattskyldiga som taxeras för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt (1 kap. 3 § ILP).

För verksamhetsöverlåtelser som gjorts före ovanstående ikraftträdande tillämpas FUL fr.o.m. den 1 januari 1999. IGOL upphörde att gälla vid utgången av 1998 men ska även därefter tillämpas på internationella verksamhetsöverföringar före den 1 januari 1999 (lagen [1998:1618] om upphävande av lagen [1994:1854] om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG). Nämnda bestämmelser ska även i fortsättningen tillämpas på sådana verksamhetsöverföringar som har genomförts under åren 1995-1998 (4 kap. 61 § ILP).

Om ett företag, vars räkenskapsår har påbörjats före den 7 december 1999 till följd av förlängt räkenskapsår skulle taxeras för detta räkenskapsår först vid 2002 års taxering gäller den tidigare lydelsen av 38 kap. 12 § IL vid avyttring av lagerfastighet som gjorts före den 7 december 1999 (5 kap. 7 § ILP).