

## GENERATIONSVÄXLING - FISSION - GÅVA AV AKTIER

### SKATTELÄTTNADER

En generationsväxling innebär (i denna skrivelse) i korthet att en överlåtare (ägare) överför sin verksamhet (här företagsverksamheten i ett aktiebolag) till en övertagare, ägarens barn eller annan nära släkting.

Generationsväxlingen kan vara planerad under överlåtarens livstid) eller oplanerad (efter överlåtarens dödsfall). Vid en planerad överföring har vi att göra med en gåva, köp eller ett gåvoartat köp.

I det följande redogörs först kort om de initiala åtgärderna för att skatterättsligt kunna överföra företagsverksamheten ur ett vettigt skattekonomiskt perspektiv.

Som en förberedande åtgärd redogörs kort om en delning (fission) av ett privat aktiebolag, vilket delas i två nya bolag (total delning) i enlighet med NärSkL 52 c § (lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet). Efter att delningen fullföljts, ges det ena nya aktiebolagets aktier i gåva till givarens barn. Vid det laget kommer skattelättnaderna vid generationsväxlingen att stå i fokus (55 § lagen om skatt på arv och gåva 378/1040, Arvsskattel).

I denna skrivelse har vi att göra med en sedvanlig generationsväxling, vars föremål är aktier i ett aktiebolag, som bedriver sådan företagsverksamhet som är föremål för skattelättnad. Aktierna i sin tur överlåtes som en gåva efter slutförd delning.

Både aktiebolagslagen (ABL 17 kap.) och NäringsSkL innehåller bestämmelser om delning. Enligt ABL kan ett bolag delas antingen totalt eller partiellt. Vid en total delning övergår det ursprungliga bolagets alla tillgångar och skulder till två eller flera övertagande bolag. Ifall en delning uppfyller bestämmelserna i ABL men inte förutsättningarna i NärSkL, betyder det i skattehänseende, att aktiebolaget upphör med negative skatepåföljder. De civilrättsliga bestämmelserna om delning är likaledes av betydelse för att delningen kan betraktas som ett dylikt företagsarrangemang enligt NärSkL.

I det följande är utgångspunkten en total delning.

Enligt NärSkL (52 c §) utgör delningen ett arrangemang där ett aktiebolag genom upplösning utan likvidationsförfarande överför alla sina tillgångar och skulder till ett eller flera aktiebolag och där aktieägarna i det överlåtna bolaget som vederlag erhåller nya aktier som emmitteras i det nya bolaget (eller egna aktier som innehas av vart och ett av de övertagande bolagen) i förhållande till de aktier de ägde. Som vederlag får även lämnas pengar till ett belopp om max 10 % av det nominella värde av de aktier som lämnas som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet i bolaget som motsvarar aktierna.

En delning kan på flera sätt anses som ett ypperligt medel för en kommande generationsväxling. Balansomslutningen kan t.ex. i ett aktiebolag vara så pass stort att en

direkt gåva kan te sig synerligen dyrt för övertagande arvingar. Vid en delning kan man med fördel separera bolagets anläggningstillgångar (placeringstillgångar, likvida medel) från bolagets egentliga affärsverksamhet. Sålunda godkändes beskattningsmässigt en situation där X AB som bedriver advokatverksamhet, överförde dess tillgångar och skulder genom en delning till två nya aktiebolag. Av dessa två nya bolag fortsatte det ena nybildade bolaget advokatverksamheten och det andra bolaget placeringsverksamheten. Bolaget som övertog advokatverksamheten hade vid delningen erhållit alla tillgångar och skulder som direkt hänförde sig till denna verksamhet, anläggningstillgångarna, utgifter med lång verksamhetstid, viss del av kundfordringarna, lånefordringarna samt aktiva resultatregleringar. Resten av tillgångarna i placeringsfonder och aktier, stor del av kundfordringarna samt kassa och bank hade överförts till det andra nybildade bolaget (CSN 30/2001, HFD 17.10., 2001 L 2512).

Som anskaffningsvärde för det övertagande bolagets aktier betraktas i en delning den del av anskaffningsutgiften för aktierna i det övertagna bolaget som svarar mot den del av det överlåtande bolagets nettoförmögenhet som överförs till det övertagande bolaget. Lagen (NärSkL 52 c §) förutsätter dessutom att aktieägarna i det överlåtna bolaget får aktier i det övertagande bolaget i samma proportion som de äger aktier i det överlåtande bolaget.

Vid delningen iakttas kontinuitetsprincipen sålunda, att de vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgifterna och övriga utgifter med lång verkningstid hos det överlåtande bolaget dras av av det övertagande bolagets beskattning på samma sätt som de hade dragits av från det överlåtande bolagets beskattning.

Delningen ger sålunda inte upphov till skattepliktig inkomst i det övertagande bolaget. Vid delningen överförs det överlåtande bolagets förluster enligt ISkL 123 § (Inkomstskattelagen 1535/1992) till det övertagande bolaget till den del det anses uppenbart att förlusterna uppstått i den verksamhet som överförts till det övertagande bolaget.

I aktieägarens beskattning beaktas inte en delning som en överlåtelse av aktier, utan ägartiden för aktierna räknas från den tidpunkt då det överlåtande bolagets aktier förvärvades. Beskattningen av överlåtelsevinsten skjut upp fram till att delägarna överlåter de aktier i det övertagande bolaget vilka aktieägarna erhållit i samband med delningsvederlaget.

En av förutsättningarna för skattelättnad är att den verksamhet som bedrevs före gåvotillfället har karaktären av företagsverksamhet och att den verksamhet som fortsättes likaledes är att betrakta som företagsverksamhet. För erhållandet av skattelättnad enligt Arvsskattelagen (55 §) krävs att bolaget med hänsyn till verksamheten och dess omfattning skall inkomstbeskattas enligt NärSkL.

Villkoren för partiell skattelättnad enligt 55§ i Arvsskattelagen är att:

- den skattepliktiga gåvan innfattar ett företag eller del därav;
- gåvotagaren fortsätter att driva företagsverksamheten i det företag som erhållits som gåva;
- den påförda skatten överstige 850 euro.

I praktiken överlåtes givetvis inte företagsegendomen som sådan direkt, utan endast en indirekt ägarandel (aktier) av företagsegendomen. Viktigt härvidlag är att den skatteskyldige har självmant att ansöka om skattelättnader (Skatteförvaltningen).

En förutsättning att erhålla skattelättnad är dessutom, att överlåtelsemottagaren personligen deltar i företagets affärsverksamhet och utövar makt med sitt nya aktieinnehav som hen erhållit genom gåvan. Fortsättandet av verksamheten är enligt stadgad praxis, att skattelättnad alltid utan övrig utredning anses giltig, ifall gåvotagaren fungerar som styresmedlem eller VD i bolaget. Utövande av makt genom aktieinnehav har godkänts av t.ex. HFD 2014:92. Viktigt är även att mottagaren av aktierna omedelbart fortsätter företagsverksamheten efter gåvoöverlåtelsen.

Med stöd av 52 h § i NärSkL tillämpas inte bestämmelserna om delning ifall det visar sig vara uppenbart att det enda ändamålet eller ett av de huvudsakliga ändamålen med arrangemanget har varit att kringgå eller undgå skatt. Kringgående av skatt har varit föremål för granskning i ett tämligen färskt mål i HFD 2017:78. I avgörandet ansågs att 52 h § endast blir tillämplig ifall det är fråga om sådant missbruk som Unionens domstol uttalar i sin rättspraxis (C-126/10 Foggia). Eftersom domstolen uttalade att det inte visats att det i saken skulle uppstå konkreta eller systemvidriga skatteförmåner, utvärderades inte frågan om godtagbara affärsmässiga grunder över huvudtaget.

En godtagbar affärsmässig grund vid en delning är t.ex. omorganisering av koncernstrukturen, uppnåendet av synergifördelar samt vid ett underlättande av generationsväxlingar.

Skattelättnaden för gåvoskatten utgörs av differensen mellan skatten på gåvans värde och skatten på det sk. gv-värdet (generationsväxlingsvärde), eller på differensen mellan skatten på gängse värde och 850 euro (= minst 850euro skall alltid betalas som gåvoskatt). Partiell lättnad fås ifall fråga är om gåva som är max 50 % av det gängse värdet.

Gv-värdet beräknas i regel enligt (L om värdering av tillgång vid beskattningen 1142/2005, 2-3 § för onoterade bolag). 40 % av ett företags nettoförmögenhet (egna kapital/substansvärde). Aktiernas matematiska värde fås genom att dividera företagets nettoförmögenhet med antalet aktier (VärdL 5 §). Gv-värdet beräknas på ett jämförelsevärde som bygger på uppgifterna i bokslutet för det senaste räkenskapsperioden före överlåtelsen.

Ifall sålunda ett företags nettoförmögenhet är 800.000 euro, gv-värde 800.000 x 40 %), skulle övertagaren av gåvan erlagga i skatt sammanlagt 117.000 euro utan skattelättnad, medan hen erlagger endast 40.900 euro, ifall han yrkar och erhållert skattelättnad.

Förlust av skattelättnaden förloras om den skatteskyldige överlåter huvuddelen av aktierna innan fem (5) år förflutit från den dag gåvobeskattningen verkställdes.

Innan man genomför en generationsväxling kan det finnas anledning att mot en avgift ansöka om ett förhandsavgörande av Skatteförvaltningen. För att avgörandet skall vara bindande, bör de faktiska förhållandena motsvara de förhållanden som beskrivits i ansökan.

Björn Holming  
juris licentiat, vicehäradshövding  
Lakiasiaintoimisto Björn Holming law firm  
mobil 040 773 14 16  
e-post [bjorn@holminglaw.com](mailto:bjorn@holminglaw.com)  
[www.holminglaw.com](http://www.holminglaw.com)