

Bertil Wiman

Koncern- beskattning

Tredje upplagan

IUSTUS FÖRLAG

LAGERLÖF & LEMAN
Biblioteket
STOCKHOLM

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

LAGERLÖF & LEMAN
Biblioteket
STOCKHOLM

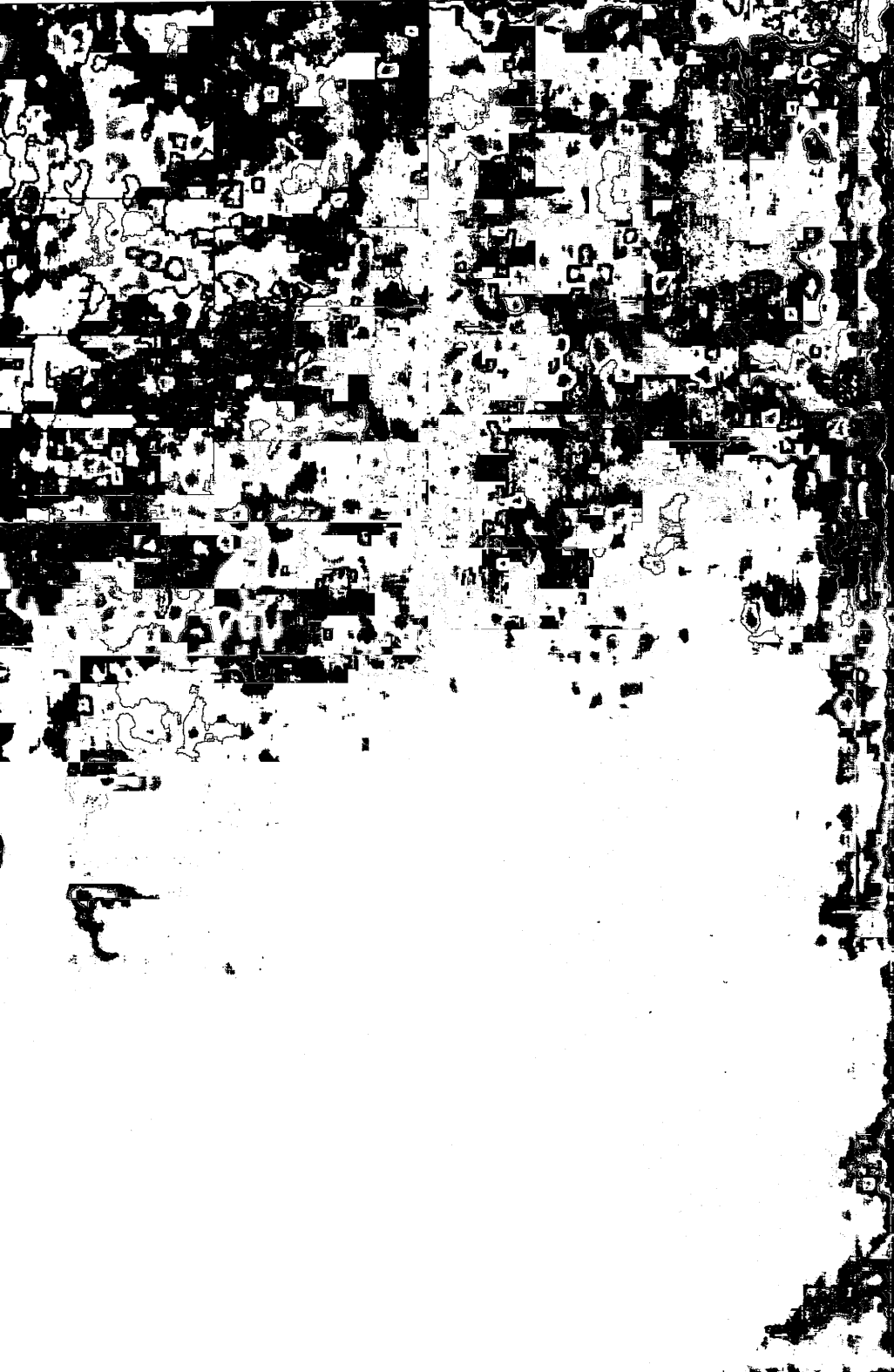
98-09-11

BERTIL WIMAN

KONCERNBESKATTNING

SUPPLEMENT JANUARI 1998 TILL TREDJE UPPLAGAN, (1995)

IUSTUS FÖRLAG



Bertil Wiman

Koncernbeskattning

Supplement januari 1998 till tredje upplagan (1995)

Detta supplement syftar till att läsarna av läroboken Koncernbeskattning skall uppmärksammas på de förändringar i regelsystemet som har förekommit efter utgivning-
en av den tredje upplagan. Ambitionsnivån är dock begränsad när det gäller preci-
sionsgraden. I vissa fall sker uppdateringen genom hänvisning till andra källor. Före-
tagsskatteutredningen avlämnade sitt slutbetänkande *Omstruktureringar och be-
skattning*, SOU 1998:1, den 19 januari 1998. I slutet av supplementet återfinns det
pressmeddelande från utredningen, som innehåller en översikt av förslagen.

Regeringen lämnade, som en följd av nyssnämnda betänkande, den 20 januari en
skrivelse till riksdagen med meddelande om kommande förslag till ändringar om
reglerna för beskattning av aktievinster i bolagssektorn.

Förslagen kommer, under förutsättning att riksdagen antar dem, att gälla från och
med den 21 januari. De innebär omedelbara förändringar av koncern-
regeln/uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 10 st. SIL, samt ett avskaffande av dispensre-
geln i 2 § 4 a mom. SIL.

Kapitel 1

I aktiebolagslagens 1 kap. 5 § har införts en ny koncerndefinition. Den innebär bl.a.
att ett bolag kan ingå i flera koncerner. SkattekONSEKVENSENA härav blir svåröver-
blickbara. I ett sammanhang, 2 § 4 mom. 10 st. SIL, har lagstiftaren anpassat skatte-
reglerna till den nya koncerndefinitionen. Se vidare nedan under kapitel 4. Beträffan-
de 1.3 gäller att årsredovisningsreglerna inte längre återfinns i aktiebolagslagen utan
är införlivade i den nya årsredovisningslagen. Den lagen är kommenterad i ett flertal
böcker, här kan särskilt hänvisas till Thorell, Årsredovisningslagen, lustus förlag
1996. Redovisningsrådet har (avsnitt 1.3) reviderat koncernredovisningsrekomen-
dationen, se RR 1:96 Koncernredovisning.

Kapitel 2

Kapitel 2 behandlar beskattning av aktiebolag. Det kan noteras att genom lagstiftning
hösten 1996 har en begränsad enkelbeskattning av onoterade aktiebolag ägt rum.
Lättnaden läggs i aktieägarledet, se 3 § 1 a mom.–3 § 1 g mom. SIL och prop.
1996/97:45. Till avsnitt 2.2 kan läggas att det Lodin/Söderstenska förslaget till enkel-
beskattning av aktiebolag inte kom att genomföras. Deras förslag innebar att aktiebo-
laget skulle få avräkning för den skatt som aktieägarna hade att erlagga för mottagen
utdelning. På sidan 42 kan noteras att enkelbeskattning av ekonomiska föreningar
har utvidgats väsentligt genom förändringar i 2 § 8 mom. SIL.

Till avsnitt 2.4.3 kan läggas en lagändring hösten 1996. Numera gäller enligt ett nytt
sista stycke till 7 § 8 mom. SIL att utdelning från ett svenskt företag som enligt ett

dubbelbeskattningsavtal anses ha hemvist i en annan stat skall vid tillämpningen av 8 mom. behandlas som utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person hemmahörande i den främmande staten. Detta innebär att om ett svenskt företag får utdelning från ett annat svenskt företag och det utdelande företaget har den verkliga ledningen i en annan stat (varvid bolaget enligt dubbelbeskattningsavtalet anses ha hemvist i den andra staten), betraktas det utdelande företaget som en utländsk juridisk person och prövningen enligt 7 § 8 mom. 6 st. måste göras.

Kapitel 3

På sid. 65 kan noteras att utgången i Eka-Nobel-målet avseende villkoren för avdragsrätt för marknadsföringsbidrag m.m. har bekräftats i ett antal notismål under 1995, se vidare SkatteNytt 1996, sid. 348–349.

Vidare har (avsnitt 3.4.4.4) OECD 1995 utkommit med OECD Guidelines avseende transfer pricing. I dessa guidelines har man inarbetat de tidigare rapporterna om interprissättning, samt utvecklat nya avsnitt avseende bl.a. advance pricing arrangements, nya metoder för att fastställa armlängdspriset, utveckling av de traditionella metoderna (vilka finns återgivna i läroboken), synpunkter på dokumentation m.m., och en del andra nyheter. För en vidare översikt se Wiman, SkatteNytt 1997, sid. 500–523.

Kapitel 4

Det har kommit ytterligare några mål avseende kraven för underlåten uttagsbeskattning. I RÅ 1995 not 125 bekräftades att uttagsbeskattning skall inträda om omsättningstillgångar genom överlåtelsen byter skattemässig karaktär till anläggningstillgångar. RÅ 1995 not 97 avsåg leveranser av el till underpris. RR majoritet (4–1) delade Skatterättsnämndens bedömning, att det av uttalanden i tidigare lagstiftnings-sammanhang framgår att lagstiftaren accepterat att vinstöverföring genom onormal prissättning mellan producent och distributör får ske utan beskattningskonsekvenser, om inte överföringen utgjort ett led i åtgöranden som syftat till att erhålla en obehörig förmån. I RÅ 1996 not 245 prövades med negativt resultat frågan om kravet på ägarsamband kan vara uppfyllt om det överlåtande är en stiftelse.

Avsnitt 4.4. Uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 10 st. SIL har ändrats på ett par väsentliga punkter. (Observera att regeln kan vara ändrad igen från 21/1 1998, se nedan). Den nya lydelsen gäller från 1 januari 1997. Genom förändringen har man syftat till att anpassa bestämmelsen till det nya koncernbegreppet i aktiebolagslagen och till att försvåra skatteplanering genom att flytta den verkliga ledningen till en annan stat med vilken vi har dubbelbeskattningsavtal. Vidare har den dispensgivning som regeringen haft möjlighet till vid överlåtelser till utländska företag överförs till Riksskatteverket. Förutsättningarna för att få dispens anges i ett nyinförd 4. a) moment till 2 § SIL. Notera att dispensregeln är föreslagen att avskaffas från 21/1 1998.

I uppskovsregeln anges numera uttryckligen att någon skattepliktig realisationsvinst inte anses uppkomma när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter aktier m.m. till ett företag inom samma koncern. Vidare krävs, utöver vad som redan tidigare gällt, att det överlåtande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår. Denna ändring beror på att ett bolag numera enligt 1:5 ABL samtidigt kan tillhöra två koncerner. Ett ytterligare krav som har införts

är att det övertagande företaget skulle ha beskattas här i Sverige om det omedelbart efter övertagandet avyttrat aktien eller andelen. Det innebär att det övertagande företaget inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal får ha hemvist i den andra avtalslutande staten. I detta fall kommer nämligen den andra staten att ha den uteslutande rätten att beskatta en efterföljande reavinst vid en aktieförsäljning (jfr Artikel 13 i OECD:s modellavtal). Fortfarande gäller att uppskovet effektueras genom att det förvärvande bolaget, d.v.s. det bolag som har köpt organisationsaktierna eller de näringsbetingade aktierna, vidareöverlåter aktierna till en utomstående part, det ursprungliga säljande och köpande företaget skall ses som en skattskyldig. Det innebär att det förvärvande bolaget övertar det säljande företags anskaffningsvärde på aktierna.

Till avsnitt 4.5.4 kan läggas att genom en lagändring 1995 har det underlättats för banker att utnyttja Lex ASEA, se 3 § 7 mom. 4 st. sista meningen SIL. Vidare kom det s.k. verksamhetsvillkoret att prövas i två mål under 1996, se RÅ 1996 ref. 101 (Volvos utdelning av Swedish Match) och RÅ 1996 not 11.

Kapitel 5

I avsnitt 5.5 beskrivs internationella andelsbyten. Som bekant skiljer sig uppskovstekniken mellan internationella andelsbyten i 22–23 §§ OL och strukturregeln i 27 § 4 mom SIL däri, att vid ett internationellt andelsbyte fastställs reavinsten, men någon skatt behöver inte betalas förrän vederlagsandelarna avyttras, emedan vid strukturregeln uppskovet effektueras genom att det skattemässiga anskaffningsvärdet på de överlåtna andelarna flyttas över till vederlagsandelarna. Ett problem med dessa regler har varit att den fastställda reavinsten skall beskattas när vederlagsandelarna avyttras, 23 § 2 st. OL. Det har inneburit att ett internationellt andelsbyte som har följts av en koncernintern aktieöverlåtelse, där överlåtelsen avser just vederlagsandelarna, har utlöst den latent reavinsten enligt OL. Därmed har inte uppskovsregeln fått avsedd effekt. Från 1 januari 1997 gäller därför enligt 22 § OL, att vid ett internationellt andelsbyte skall 27 § 4 mom. SIL tillämpas istället för bestämmelserna om internationellt andelsbyte i OL, om den skattskyldige begär det. Ett bolag som förvärvat aktier genom ett internationellt andelsbyte kan således istället välja att tillämpa strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL. I detta fall kommer således en efterföljande koncernintern aktieöverlåtelse inte att utlösa någon reavinstbeskattning. Däremot förefaller det svårt att i fåmansföretagssektorn använda sig utav denna nya valmöjlighet, eftersom det då krävs dispens enligt strukturregeln 27 § 4 mom. SIL. I dessa fall förefaller man enbart kunna använda reglerna i OL om internationella andelsbyten.

Kapitel 6

Till behandlingen av frågan om verklig förlust på sid. 186 f. kan läggas att Regeringsrätten i ett mål, RÅ 1995 ref. 83, fastställt att ett koncernbidrag som utges från ett dotterbolag till moderbolag skall beaktas vid fastställandet av moderbolagets verkliga förlust vid en senare avyttring av dotterbolagsaktierna, i varje fall när vinstmedlen fanns i dotterbolaget vid den tidpunkt när dotterbolaget förvärvades av moderbolaget. I rättsfallet antyds att utgången skulle kunna bli annorlunda om det är fråga om koncernbidrag m.m. som överförs till moderbolaget och som härstammar från vinster

upparbetade under den tid som moderbolaget innehade aktierna i dotterbolaget. Enligt RÅ 1997 ref. 11 skall man inte beakta koncernbidrag eller utdelning som går till moderbolaget från vinstmedel som upparbetats under den tid då moderbolaget innehade aktierna i dotterbolaget. Diskussionen i läroboken på sid. 186–187 har således vunnit stöd praxis.

Avsnitt 6.1.3. Också förlustavyttringsregeln i 2 § 4 mom 9 st. SIL har ändrats i samband med lagstiftning hösten 1996. Skälet är utgången i två rättsfall, RÅ 1995 ref. 13, som handlade om förlust vid överlåtelse av aktier i ett dotterbolag vid överlåtelse till kommun. Kommunen var icke skattesubjekt, och fråga uppkom om förlusten vid avyttring skulle medges det överlåtande bolaget. Det överlåtande bolaget var ägt av kommunen. I ett annat mål, RÅ 1995 ref. 43, hade ett aktiebolag överlåtit aktier i ett dotterbolag till ett utländskt koncernbolag med förlust. Regeringsrätten medgav avdrag i båda fallen trots existensen av 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Domstolen ansåg att en förutsättning för regeln är att det övertagande bolaget är skattskyldigt för egendomen i Sverige. Regeringen ansåg att förlustavyttringsregeln behövde ändras så att inte företag med utländska bolag i koncernen blev gynnade eftersom man i sådana fall med stöd av regeringsrättens praxis kan realisera förlusten. I den nya lydelsen från 1 januari 1997 anges att avdragsgill reaförlust inte anses uppkomma när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter sådana tillgångar som avses i 25–31 §§ SIL till en annan juridisk person om båda juridiska personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under huvudsaklig gemensam ledning.

Huvudregeln vid överlåtelse av anläggningstillgångar till närstående företag är således att en reaförlust inte medges. Istället får det övertagande företaget ta över anskaffningsvärdet m.m. från det överlåtande företaget, kontinuitetsprincipen skall således fortsätta att gälla. Härför krävs dock enligt den nya lydelsen, att det övertagande företaget skall beskattas för inkomst som är hänförlig till egendomen eller rättigheten. Det innebär att det övertagande bolaget måste vara skattskyldigt för den överförda egendomen här i Sverige. Därmed utesluts t.ex. kommuner från att kunna överta anskaffningsvärde (vilket i detta sammanhang vore meningslöst eftersom de ändå inte är skattskyldiga för en vidareavyttring av tillgången) men det innebär också att vid en överlåtelse till ett utländskt bolag med ett fast driftställe i Sverige till vilket den överlåtna egendomen knyts, kommer det fasta driftstället att få överta det överlåtande företags skattemässiga värde på tillgången. Detta är i sig logiskt, men det totala avdragsförbudet vid avyttring till utländska företag som står i intressegemenskap med det svenska strider, enligt min mening, mot internationellt vedertagna principer. Det blir exempelvis svårt för koncernen att gentemot skattemyndigheten i den andra staten hävda att man har tillämpat marknadsmässiga priser om man valt att överlåta tillgången till bokfört värde i syfte att undgå förlustavyttringsregelns effekter.

Avsnitt 6.1.4. I underskottslagen har förändringar ägt rum i 3 och 4 §§ avseende utländska bolag. Se vidare lagtexten. Dessutom har en mindre ändring av 12 § OL ägt rum.

Till avsnitt 6.2 om strukturrationaliseringsregeln kan följande synpunkter läggas. Till att börja med har ifrån det praktiska rättslivet uppmärksamats att den samtidiga tillämpning av förlustavyttrings-/uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 9 och 10 st. SIL och strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL kunnat leda till att antingen samma värdestegring

blir beskattad två gånger, alternativt samma värdenedgång blir avdragsgill två gånger, se också RÅ 1996 not 295 och 296. För att undvika detta har lagstiftaren nu samordnat bestämmelserna. Från den 1 januari 1997 gäller därför enligt 27 § 4 mom. SIL, att strukturregeln är inte tillämplig om förlustavyttringsregeln eller uppskovsregeln är tillämpliga. Frågan, som haft en stor praktisk betydelse, har därmed fått sin lösning. Texten på sid. 206 nedanför bilden är inte längre korrekt. Numera gäller enligt 27 § 4 mom. SIL att ett aktiebyte får innehålla en begränsad del av kontantbidrag, dock högst 10 % av de nyemitterade aktiernas värde.

En betydande förändring av strukturregel ägde rum med verkan från den 6 maj 1997. Syftet var att täppa till ett kryphål. Om ett bolag inapperterade kapitalplaceringsaktier (som inte omfattades av 2 § 4 mom. 10 st SIL) till ett dotterbolag innebar detta att dotterbolaget kom att få marknadsvärdet på de inapperterade aktierna som anskaffningsvärde. Dotterbolaget kunde därför vidareavyttra kapitalplaceringsaktierna utan att realisera någon skattemässig vinst. För moderbolaget förelåg visserligen en latent skatteskuld, däri att det skattemässiga värdet på kapitalplaceringsaktierna kom att överföras på de nyemitterade aktierna i dotterbolaget. Den latent vinsten kunde dock elimineras, exempelvis genom att fusionera dotterbolaget med moderbolaget. Strukturregeln kan p.g.a. stopplagstiftningen endast användas under mycket begränsade förutsättning, se lagtexten samt Burmeister, Skattenytt 1997 sid. 524–532.

Huvuddragen i SOU 1998:1 enligt pressmeddelandet

Endast hälften av en reavinst på aktier i dotterföretag tas upp till beskattning

Enligt gällande regler betalar aktiebolag bolagsskatt på vinster på aktier i dotterbolag och andra näringsbetingade aktier. Utredningen föreslår att endast hälften av en vinst skall tas upp till beskattning. Förslaget skall ses mot bakgrund bl.a. av att utdelning som ett företag tar emot på näringsbetingade aktier är skattefri.

Ökade möjligheter till underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning

I praxis har utformats vissa möjligheter att överlåta egendom inom koncerner och andra intressegemenskaper till skattemässigt värde utan att uttagsbeskattning sker (uttagsbeskattning innebär att beskattning sker som om egendomen sålts till marknadsvärde). Utredningen föreslår en lagreglering av underprisöverlåtelser som innebär att möjligheterna ökar att göra sådana överlåtelser utan att uttagsbeskattning sker.

Ny konstruktion av strukturregeln

Enligt den s.k. strukturregeln kan den som t.ex. vid ett uppköp säljer aktier mot ersättning i form av aktier i det köpande företaget få uppskov med beskattningen. Utredningen föreslår en ny teknisk konstruktion av uppskovet. Enligt förslaget kan även aktiva ägare till fåmansföretag få uppskov när de säljer aktier i företaget, vilket normalt inte är möjligt enligt gällande rätt.

Ny konstruktion av koncernregeln och förlustregeln

Enligt den s.k. koncernregeln kan aktier i dotterföretag överlåtas till marknadspris inom en koncern med uppskjuten beskattning. Regeln har kunnat utnyttjas för skatteundrandragande. Genom en ny konstruktion av koncernregeln stängs denna möjlighet. Tidigare effektuerades skatteuppskovet genom att det köpande bolaget övertog det skattemässiga värdet på aktierna. I den föreslagna regeln får i stället det säljande bolaget uppskov till dess att det köpande bolaget inte längre återfinns i koncerngemenskapen. Denna förändring är, som påpekats inledningsvis, genom en skrivelse till riksdagen föreslagen att införas med verkan redan från 21/1 1998.

Genom en liknande konstruktion av den s.k. förlustregeln öppnas möjlighet till uppskjutet avdrag vid försäljning av ett dotterföretag med verklig förlust till ett utländskt koncernföretag.

Ny reglering av beskattningen vid fusioner

En generell reglering av beskattningen vid fusion föreslås, som innebär att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Någon beskattning av det överlåtande företaget utlöses således inte av fusionen. Normalt sker inte heller beskattning hos ägarna till det överlåtande företaget.

Skatteuppskov vid verksamhetsöverlåtelse

Ett företag som säljer sin verksamhet eller en verksamhetsgren till ett aktiebolag mot ersättning av aktier i det köpande företaget föreslås kunna få uppskov med beskattningen. Transaktionen benämns verksamhetsöverlåtelse. För närvarande kan sådant uppskov erhållas endast vid gränsöverskridande transaktioner mellan företag i olika EU-länder.

Uppmjukade villkor för tillämpning av Lex ASEA

Enligt bestämmelser som brukar kallas Lex ASEA medges under vissa förutsättningar uppskov med beskattningen hos företaget och hos ägarna när ett börsnoterat företag delar ut aktierna i ett dotterföretag. Utredningen lämnar förslag som innebär att villkoren för att få tillämpa Lex ASEA mjukas upp. Förslaget innebär bl.a. att det räcker att moderföretaget är marknadsnoterat och att det gällande kravet att verksamheten i dotterföretaget skall vara av viss omfattning ersätts av ett krav på att dotterföretaget skall driva rörelse.

Mildrad avskattningsregel för investmentföretag

Enligt den s.k. avskattningsregeln för investmentföretag skall ett företag vilket upphör att vara ett investmentföretag som intäkt ta upp ett belopp som motsvarar 40 % av värdet av aktieportföljen. Utredningen föreslår att procenttalet ändras till 16. Byter aktier i investmentföretaget ägare i samband med att företagets skattemässiga karaktär ändras reduceras avskattningsintäkten. Omsätts samtliga aktier i investmentföretaget skall ingen avskattningsintäkt tas upp. Karaktärsbytet medför att anskaffningsvärdet för företagets aktieportfölj räknas upp till marknadsvärdet.

Uppskov med stämpelskatt vid överlåtelse av fastighet inom en koncern

Vid förvärv av fast egendom utgår stämpelskatt. Är förvärvaren ett aktiebolag tas skatt ut med 3 % av köpeskillingen. Utredningen föreslår att uppskov med stämpelskatten skall medges vid överlåtelse av en fastighet inom en koncern.

Finansiering

Den statsfinansiella kostnaden för förslagen beräknas till 1,6 mdkr. Kostnaden är i allt väsentligt hänförlig till förslaget att endast hälften av en vinst på närignsbetingade aktier skall tas upp till beskattning. Enligt direktiven skall finansiering ske inom bodelagssektorn. Utredningen föreslår som finansiering att den högsta procentsatsen för aktiebolags och andra juridiska personers avsättningar till periodiseringsfond sänks från 20 % till 10 %.

Bertil Wiman
Koncernbeskattning, 3 uppl, 1995
ISBN. 91-7678-304-9
Iustus Förlag AB
Supplement januari 1998



Bertil Wiman

Koncernbeskattning

Supplement till tredje upplagan, 1995

Detta supplement syftar till att läsarna av läroboken Koncernbeskattning skall bli varse de förändringar som har förekommit efter upplagans utgivning. Innehållet i supplementet syftar däremot inte till att i detalj redogöra för förändringarna. I vissa fall sker uppdateringen genom hänvisning till andra källor.

Kapitel 1

I aktiebolagslagens 1 kap. 5 § har införts en ny koncerndefinition. Den innebär bl.a. att ett bolag kan ha ingå i flera koncerner. SkattekONSEKVENSENA härav blir svåröverblickbara. I ett sammanhang, 2 § 4 mom. 10 st. SIL, har lagstiftaren anpassat skattereglerna till den nya koncerndefinitionen. Se vidare nedan under kapitel 4. Beträffande 1.3 gäller att årsredovisningsreglerna är uttagna ur aktiebolagslagen och införlivade i den nya årsredovisningslagen. Den lagen är kommen-terad i ett flertal böcker, här kan särskilt hänvisas till Thorell, Årsredovisningslagen, Iustus förlag 1996.

Kapitel 2

Kapitel 2 behandlar beskattning av aktiebolag. Det kan noteras att genom lagstiftning hösten 1996 har en begränsad enkelbeskattning av onoterade aktiebolag ägt rum. Lättnaden läggs i aktieägarledet, se vidare prop. 1996/97:45. Till avsnitt 2.2 kan läggas att det Lodin/Söderstenska förslaget till enkelbeskattning av aktiebolag inte kom att genomföras. Deras förslag innebar att aktiebolaget skulle få avräkning för den skatt som aktieägarna hade att erlägga för mottagen utdelning. På sidan 42 kan noteras att enkelbeskattning av ekonomiska föreningar har utvidgats väsentligt genom förändringar i 2 § 8 mom. SIL.

Till avsnitt 2.4.3 kan läggas en lagändring hösten 1996. Numera gäller enligt ett nytt sista stycke till 7 § 8 mom. SIL att utdelning från ett svenskt företag som enligt ett dubbelbeskattningsavtal anses ha hemvist i en annan stat skall vid tillämpningen av 8 mom. behandlas som utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person hemmahörande i den främmande staten. Detta innebär att om ett svenskt företag får utdelning från ett annat svenskt företag och det utdelande företaget har den verkliga ledningen i en annan stat (varvid bolaget enligt dubbelbeskattningsavtalet anses ha hemvist i den andra staten), så betraktas det utdelande företaget som en utländsk juridisk person och prövningen enligt 7 § 8 mom. 6 st. måste göras.

Kapitel 3

Till sid. 65 kan läggas att utgången i Eka-Nobelmålet avseende villkoren för avdragsrätt för marknadsföringsbidrag m.m. har bekräftats i ett antal notismål under 1995, se vidare SkatteNytt 1996, sid. 348-349.

Till avsnitt 3.4.4.4 kan läggas att OECD 1995 utkom med OECD Guidelines avseende transfer pricing. I dessa guidelines har man inarbetat de tidigare rapporterna om interprissättning, samt utvecklat nya avsnitt avseende bl.a. advance pricing arrangements, nya metoder för att fastställa armlängdspriset, utveckling av de traditionella metoderna (vilka finns återgivna i läroboken), synpunkter på dokumentation m.m. och en del andra nyheter. För en vidare översikt se Nils von Koch, SkatteNytt 1996, sid. 264-275.

Det har kommit ytterligare några mål avseende kraven för underlåten uttagsbeskattning. I RÅ 1995 not 125 bekräftades att uttagsbeskattning skall inträda om omsättningstillgångar genom överlåtelsen byter skattemässig karaktär till anläggningstillgångar. RÅ 1995 not 97 avsåg leveranser av el till underpris. RR majoritet (4-1) delade Skatterättsnämndens bedömning, att det av uttalanden i tidigare lagstiftningssammanhang framgår att lagstiftaren accepterat att vinstöverföring genom onormal prissättning mellan producent och distributör får ske utan beskattningskonsekvenser, om inte överföringen utgjort ett led i åtgöranden som syftat till att erhålla en obehörig förmån.

Avsnitt 4.4. Uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 10 st. SIL har ändrats på ett par punkter. Den nya lydelsen gäller från 1 januari 1997. Genom förändringen har man syftat till att anpassa bestämmelsen till det nya koncernbegreppet i aktiebolagslagen och till att försvåra skatteplanering genom att flytta den verkliga ledningen till en annan stat med vilken vi har dubbelbeskattningsavtal. Vidare har den dispensgivning som regeringen haft möjlighet till vid överlåtelser till utländska företag överförs till Riksskatteverket. Förutsättningarna för att få dispens anges i ett nyinförd 4. a) moment till 2 § SIL.

I uppskovsregeln anges numera uttryckligen att någon skattepliktig realisationsvinst inte anses uppkomma när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter aktier m.m. till ett företag inom samma koncern. Vidare krävs, utöver vad som redan tidigare gällt, att det överlåtande företaget inte samtidigt ingår i en annan koncern än den i vilken det övertagande företaget ingår. Denna ändring beror på att ett bolag numera enligt 1:5 ABL samtidigt kan tillhöra två koncerner. Ett ytterligare krav som har införts är att det övertagande företaget skulle ha beskattas här i Sverige om det omedelbart efter övertagandet avyttrat aktien eller andelen. Det innebär att det övertagande företaget inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal får ha hemvist i den andra avtalslutande staten. I detta fall kommer nämligen den andra staten att ha den uteslutande rätten att beskatta en efterföljande reavinst vid en aktieförsäljning (jfr Artikel 13 i OECD:s modellavtal). Fortfarande gäller att uppskovet effektueras genom att det förvärvande bolaget, d.v.s. det bolag som har köpt organisationsaktierna eller de näringsbetingade aktierna, vidareöverlåter aktierna till en utomstående part, det ursprungliga säljande och köpande företaget skall ses som en skattskyldig. Det innebär att det förvärvande bolaget övertar det säljande företagens anskaffningsvärde på aktierna.

Till avsnitt 4.5.4 kan läggas att genom en lagändring 1995 har det underlättats för banker att utnyttja Lex ASEA, se 3 § 7 mom. 4 st. sista meningen SIL.

Kapitel 5

I avsnitt 5.5 beskrivs internationella andelsbyten. Som bekant skiljer sig uppskovstekniken mellan internationella andelsbyten i 22-23 §§ OL och strukturregeln i 27 § 4 mom SIL däri, att vid ett internationellt andelsbyte fastställs reavinsten, men någon skatt behöver inte betalas förrän vederlagsandelarna avyttras, emedan vid strukturregeln uppskovet effektueras genom att det skattemässiga anskaffningsvärdet på de överlåtna andelarna flyttas över till vederlagsandelarna. Ett problem med dessa regler har varit att den fastställda reavinsten skall beskattas när vederlagsandelarna avyttras, 23 § 2 st. OL. Det har inneburit att ett internationellt andelsbyte som har följts av en koncernintern aktieöverlåtelse, där överlåtelsen avser just vederlagsandelarna, har utlöst den latent reavinsten enligt OL. Därmed har inte uppskovsregeln fått avsedd effekt. Från 1 januari 1997 gäller därför enligt 22 § OL, att vid ett internationellt andelsbyte skall 27 § 4 mom. SIL tillämpas istället för bestämmelserna om internationellt andelsbyte i OL, om den skattskyldige begär det. Ett bolag som förvärvat aktier genom ett internationellt andelsbyte kan således istället välja att tillämpa strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL. I detta fall kommer således en efterföljande koncernintern aktieöverlåtelse inte att utlösa någon reavinstbeskattning. Däremot förefaller det svårt att i fåmansföretagssektorn använda sig utav denna nya valmöjlighet, eftersom det då krävs dispens enligt strukturregeln 27 § 4 mom. SIL. I dessa fall förefaller man enbart kunna använda reglerna i OL om internationella andelsbyten.

Kapitel 6

Till behandlingen av frågan om verklig förlust på sid. 186 f. kan läggas att Regeringsrätten i ett mål, RÅ 1995 ref. 83, fastställt att ett koncernbidrag som utges från ett dotterbolag till moderbolag skall beaktas vid fastställandet av moderbolagets verkliga förlust vid en senare avyttring av dotterbolagsaktierna, i varje fall när vinstmedlen fanns i dotterbolaget vid den tidpunkt när dotterbolaget förvärvades av moderbolaget. I rättsfallet antyds att utgången skulle kunna bli annorlunda om det är fråga om koncernbidrag m.m. som överförs till moderbolaget och som härstammar från vinster upparbetade under den tid som moderbolaget innehade aktierna i dotterbolaget. Ett ännu inte överprövat förhandsbesked från Skatterättsnämnden hösten 1996 tyder också på att man inte skall beakta koncernbidrag eller utdelning som går till moderbolaget från vinstmedel som upparbetats under den tid då moderbolaget innehade aktierna i dotterbolaget. Den diskussion som förs i läroboken på sid. 186-187 förefaller således vinna stöd i senare praxis.

Avsnitt 6.1.3. Också förlustavyttringsregeln i 2 § 4 mom 9 st. SIL har ändrats i samband med lagstiftning hösten 1996. Skälet är utgången i två rättsfall, RÅ 1995 ref. 13, som handlade om förlust vid överlåtelse av aktier i ett dotterbolag vid överlåtelse till kommun. Kommunen var icke skattesubjekt, och fråga uppkom om förlusten vid avyttring skulle medges det överlåtande bolaget. Det överlåtande bolaget var ägt av kommunen. I ett annat mål, RÅ 1995 ref. 43, hade ett aktiebolag överlåtit aktier i ett dotterbolag till ett utländskt koncernbolag med förlust. Regeringsrätten medgav avdrag i båda fallen trots existensen av 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Den stolten ansåg att en förutsättning för regeln är att det övertagande bolaget är skattskyldigt för egendomen i Sverige. Regeringen ansåg att förlustavyttringsregeln behövde ändras så att inte företag med utländska bolag i koncernen blev

gynnade eftersom man i sådana fall med stöd av regeringsrättens praxis kan realisera förlusten. I den nya lydelsen från 1 januari 1997 anges att avdragsgill reaförlust inte anses uppkomma när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter sådana tillgångar som avses i 25-31 §§ SIL till en annan juridisk person om båda juridiska personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under huvudsaklig gemensam ledning.

Huvudregeln vid överlåtelse av anläggningstillgångar till närstående företag är således att en reaförlust inte medges. Istället får det övertagande företaget ta över anskaffningsvärdet m.m. från det överlåtande företaget, kontinuitetsprincipen skall således fortsätta att gälla. Här för krävs dock enligt den nya lydelsen, att det övertagande företaget skall beskattas för inkomst som är hänförlig till egendomen eller rättigheten. Det innebär att det övertagande bolaget måste vara skattskyldigt för den överförda egendomen här i Sverige. Därmed utesluts t.ex. kommuner från att kunna överta anskaffningsvärde (vilket vore i detta sammanhang meningslöst eftersom de ändå inte är skattskyldiga för en vidareavyttring av tillgången) men det innebär också att vid en överlåtelse till ett utländskt bolag med ett fast driftställe i Sverige till vilket den överlåtna egendomen knyts, det fasta driftstället kommer att få överta det överlåtande företags skattemässiga värde på tillgången. Detta är i sig logiskt, men det totala avdragsförbudet vid avyttring till utländska företag som står i intressegemenskap med det svenska strider, enligt min mening, mot internationellt vedertagna principer. Det blir exempelvis svårt för koncernen att gentemot skattemyndigheten i den andra staten hävda att man har tillämpat marknadsmässiga priser om man valt att överlåta tillgången till bokfört värde i syfte att undgå förlustavyttringsregelns effekter.

Avsnitt 6.1.4. I underskottslagen har förändringar ägt rum i 3 och 4 §§ avseende utländska bolag. Se vidare lagtexten. Dessutom har en mindre ändring av 12 § OL ägt rum.

Till avsnitt 6.2 om strukturrationaliseringsregeln kan följande synpunkter läggas. Till att börja med har ifrån det praktiska rättslivet uppmärksamats att den samtidiga tillämpning av förlustavyttrings-/uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 9 och 10 st. SIL och strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL kunnat leda till att antingen samma värdestegring blir beskattad två gånger alternativt samma värdenedgång blir avdragsgill två gånger. För att undvika detta har lagstiftaren nu samordnat bestämmelserna. Från den 1 januari 1997 gäller därför enligt 27 § 4 mom. SIL, att strukturregeln är inte tillämplig om förlustavyttringsregeln eller uppskovsregeln är tillämpliga. Frågan som haft en stor praktisk betydelse har därmed fått sin lösning. Texten på sid. 206 nedanför bilden är inte längre korrekt. Numera gäller enligt 27 § 4 mom. SIL att ett aktiebyte får innehålla en begränsad del av kontantbidrag, dock högst 10 % av de nyemitterade aktiernas värde.

BERTIL WIMAN
KONCERNBESKATTNING

KONCERNBESKATTNING

+

MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ
OMSTRUKTURERINGAR

TREDJE UPPLAGAN

B E R T I L W I M A N

LAGERLÖF & LEMAN
Biblioteket
STOCKHOLM

95-10-18

IUSTUS FÖRLAG

© FÖRFATTAREN OCH IUSTUS FÖRLAG AB, 3 UPPL., UPPSALA 1995

ISBN 91-7678-304-9

SÄTTNING: ANILEX HB

OMSLAG: ASON & CO

TRYCK: GRAPHIC SYSTEMS AB, GÖTEBORG 1995

FÖRLAGETS ADRESS: ÖSTRA ÅGATAN 9, 753 22 UPPSALA, TEL: 018-69 30 91

Förord till tredje upplagan

Denna lärobok är avsedd för användning på kurser i företagsbeskattning m.m. på universitet och högskolor. Den är således ingen handbok. Rättsfallsmaterialet har därför kraftigt begränsats. Det viktiga har varit att ge en samlad bild av de regler som inverkar på inkomstbeskattningen av koncerner i vid bemärkelse. Framställningen är huvudsakligen inriktad på aktiebolag, men i viss mån har utblickar härifrån skett. Vissa delar av boken skulle sannolikt vinna på en mer genomgripande bearbetning. En sådan får dock anstå till dess det pågående utredningsarbetet på företagsbeskattningens område är slutfört.

Jag har utgått från rättsläget vid 1996 års taxering om inget annat anges. Rättsfall t.om. 1994-12-31 har som regel beaktats och lagstiftning t.o.m. 1995-06-30. Jag har normalt inte tagit någon hänsyn till övergångsbestämmelser.

Inför tredje upplagan har jag tacksamt mottagit synpunkter från departementsrådet Bodil Hulgaard. Jag vill också tacka min sekreterare, jur. kand. Kristina Nilsson, för värdefull hjälp vid framtagningen av denna upplaga.

Synpunkter på boken mottages under adress Rättsvetenskapliga Institutionen, Umeå universitet, 901 87 Umeå.

Umeå i augusti 1995

Bertil Wiman

Innehåll

Förord till tredje upplagan	5
Innehåll	7
Förkortningar	11
1 Allmänt om koncerner	13
1.1 Inledning	13
1.2 Koncernen i associationsrättsligt hänseende	15
1.3 Koncernredovisning	18
1.4 Neutralitetsprincipen	19
1.5 De skatterättsliga koncernbegreppen	22
2 Beskattning av aktiebolag	24
2.1 Inledning	24
2.2 Dubbelbeskattningsprincipen	26
2.3 Säkerställande av dubbelbeskattningen	28
2.3.1 Inledning	28
2.3.2 Uttagsbeskattning	29
2.3.2.1 Syfte och historik	29
2.3.2.2 Reglernas uppbyggnad	30
2.3.2.3 Tillgångar	35
2.3.2.4 Tjänster	35
2.3.2.5 Marknadsvärdet	36
2.3.2.6 Benefika fång	37
2.3.3 Förtäckt utdelning	38
2.3.4 Kupongskatt	40
2.3.5 Likvidation	41

2.4	Beskattning av utdelning i aktiebolag	43
2.4.1	Allmänt	43
2.4.2	Förvaltningsföretag	44
2.4.3	Övriga företags aktieinnehav	47
2.4.4	Kringgåendefall	51
2.4.5	Utdelning från utlandet	54
3	Inkomstöverföringar m.m.	58
3.1	Inledning	58
3.2	Öppna koncernbidrag	60
3.2.1	Inledning	60
3.2.2	Enbart helägda koncerner	61
3.2.3	Företagsformer som omfattas	63
3.2.4	Helägt hela beskattningsåret	64
3.2.5	Samordning med utdelningsreglerna	67
3.2.6	Etappvisa koncernbidrag	69
3.2.7	Övriga bestämmelser	69
3.3	Kommissionärsföretag	70
3.4	Dolda inkomstöverföringar	72
3.4.1	Allmänt	72
3.4.2	Koncernbidrag som omkostnad	74
3.4.3	Inkomstöverföring mellan svenska företag	75
3.4.4	Prissättning mot utländska koncernföretag	79
3.4.4.1	<i>Allmänt</i>	79
3.4.4.2	<i>Bestämning av de närstående parterna</i>	81
3.4.4.3	<i>Ekonomisk intressegemenskap</i>	81
3.4.4.4	<i>Avvikelse från marknadsmässiga villkor</i>	82
4	Omstrukturering av företag	87
4.1	Inledning	87
4.2	Underlåten uttagsbeskattning vid överföring av tillgångar	90
4.2.1	Inledning	90
4.2.2	Särskilt om ombildning av enskild firma till aktiebolag	92
4.2.3	Retroaktiva överlåtelse	94
4.2.4	Överföring till skattemässiga restvärdet	96
4.2.5	Tillgången får inte lämna den dubbelbeskattade sektorn m.m.	105
4.2.6	Otillbörliga skatteförmåner	107

4.2.7	Tillgången får ej byta skatterättslig karaktär	113
4.2.8	Kravet på ägarsamband	114
4.2.9	Organisatoriska eller affärsmässiga skäl för ombildningen	119
4.2.10	Följdeffekter av uttagsbeskattning	134
4.3	Internationella ombildningar	136
4.3.1	Inledning	136
4.3.2	Ombildning av verksamhet i utlandet	137
4.3.3	Ombildning av utlandsägd verksamhet i Sverige	138
4.4	Koncerninterna överlåtelse av verksamhetsbetingade aktier	140
4.5	Utdelningsbeskattning m.m. vid omstruktureringar	145
4.5.1	Allmänt	145
4.5.2	Överföring av tillgångar till moderbolag	146
4.5.2.1	<i>I allmänhet</i>	146
4.5.2.2	<i>Fusion</i>	149
4.5.3	Utdelningsbeskattning vid överföring av tillgångar mellan systerbolag m.m.	154
4.5.4	Delning av aktiebolag	158
4.5.5	Ombildning av ekonomiska föreningar	162
5	Omstruktureringslagen	164
5.1	Allmänt	164
5.2	Internationell fusion	167
5.2.1	Inledning	167
5.2.2	Fusion – överlåtande bolag är hemmahörande i Sverige	168
5.2.3	Fusion av bolag i andra medlemsstater – fast driftställe i Sverige	169
5.2.4	Svenskt överlåtande bolag fusioneras med utländskt bolag – fast driftställe i tredje medlemsstat	170
5.2.5	Fusion – det övertagande bolaget är svenskt	171
5.3	Internationell fission	171
5.4	Internationell verksamhetsöverlåtelse	172
5.5	Internationella andelsbyten	174
6	Övriga frågor	178
6.1	Behandlingen av förluster	178
6.1.1	Inledning	178
6.1.2	Förlust på innehav av näringsbetingade aktier m.m.	179

6.1.3	Förlust vid överlåtelse av vissa anläggningstillgångar	191
6.1.4	Underskottsavdragslagen	192
6.1.4.1	<i>Inledning</i>	192
6.1.4.2	<i>Beloppsspärren</i>	198
6.1.4.3	<i>Koncernbidragsspärren</i>	200
6.1.4.4	<i>Samordningsregler</i>	202
6.1.4.5	<i>Övertagande av underskottsavdrag i samband med fusion m.m.</i>	203
6.2	Aktieutbyten – strukturrationalisering	205
6.3	Överföring av ersättningsfonder	207
6.4	Indirekta skatter och avgifter	207
	Rättsfallsregister	209
	Sakregister	211

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
Aä	Aktieägare
BAL	Bankaktiebolagslagen
BFN	Bokföringsnämnden
DB	Dotterbolag
DDB	Dotterdotterbolag
DF	Dotterföretag
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EG	Europeiska gemenskaperna
EFL	Ersättningsfondslagen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
Fb	Förhandsbesked
FRL	Försäkringsrörelselagen
KL	Kommunalskattelagen
KupL	Kupongskattelagen
LEF	Lag om ekonomiska föreningar
MB	Moderbolag
MF	Moderföretag
ML	Mervärdeskattelagen
OL	Lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
PerL	Periodiseringsfondslagen
PRV	Patent- och Registreringsverket
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SSL	Stämpelskattelagen
SST	Svensk skattetidning
SURVL	Lag om skatteutjämningsreserv
UAL	Underskottsavdragslagen

VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslagen
ÄKL	Kommunalskattelagen i lydelse före skattereformen
ÄSIL	Lagen om statlig inkomstskatt i lydelse före skattereformen



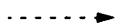
Betecknar fysisk person



Betecknar juridisk person



Ägande



Tillgångsöverföring

1 Allmänt om koncerner

1.1 Inledning

Det finns ingen allmänt omfattad definition av begreppet koncern. En för såväl företagsekonomer, jurister som andra användare gemensam definition torde heller inte gå att ta fram. Det beror på att koncernbegreppet skall användas i vitt skilda sammanhang och för olika syften. I juridiskt hänseende kan hävdas att en koncern kännetecknas av två egenskaper. För det första skall det vara fråga om två eller flera juridiskt fristående företag. Det kan gälla enskilda näringsidkare, handelsbolag, aktiebolag m.fl. associationstyper. Om exempelvis ett företag organiserar sig i divisioner eller genom filialer är det inte fristående företag. För det andra skall dessa företag finnas under gemensam kontroll. Med kravet på gemensam kontroll avser man vanligen finansiell kontroll. Typexempel på finansiell kontroll är att ett aktiebolag äger huvuddelen av aktierna och röstetalet i annat aktiebolag och att det således uppstår ett moder- och dotterbolagsförhållande. Det är inte ovanligt att moderbolaget i en koncern inte driver någon egen verksamhet utan enbart förvaltar aktierna eller andelarna i de rörelsedrivande dotterföretagen. Ett moderbolag av denna karaktär kallas ofta holdingbolag eller förvaltningsbolag. Skatterättsligt finns en särskild definition av förvaltningsföretag, se nedan avsnitt 2.4.2.

I ekonomiskt hänseende bortser man i princip från de juridiska företagsenheterna. Det väsentliga torde i stället vara vad som utgör en *ekonomisk företagsenhet*. Samma slags verksamhet kan i en koncern vara organiserad i ett dotterföretag men i en annan koncern som en division inom ett bolag. Den ekonomiska enheten kan framstå som mer eller mindre stark. Koncernledningen kan utöva större eller mindre inflytande på dotterföretagsledningarna. Moderföretagets inflytande på ledningen av dotterföretagen torde vara större ju starkare integration som

föreligger mellan moderföretagets och dotterföretagens rörelser. Dessutom betraktar man i ekonomiskt hänseende ofta koncernen som en enhet beträffande finansiering (såväl vad gäller extern finansiering som lån mellan koncernföretagen) och resultatutjämning.

En koncern kan i funktionellt hänseende vara organiserad på olika sätt. Man talar om att koncernen är vertikalt eller horisontellt integrerad. Med vertikal integration avses att företagen står för olika led i en produktions- eller distributionskedja. Om således ett bolag producerar råvaran, exempelvis skog, och ett annat företag inom koncernen förädlar råvaran skog till en ny produkt såsom pappersmassa eller brädor, och slutligen ett tredje bolag försäljer de förädlade produkterna, (papper, brädor, färdigtimrade hus el.dyl.), så föreligger vertikal integration. En koncern kan även vara horisontellt integrerad. De i koncernen ingående företagen ligger då i samma produktions- eller distributionsled. En butikskedja utgör exempel på en i huvudsak horisontellt integrerad koncern.

Själva koncernförhållandet kan uppstå på i princip två sätt, genom ombildning eller förvärv. En ombildning kan exempelvis innebära att en division bryts ut från företaget och sätts på bolag, varvid ett moderdotterbolagsförhållande uppstår. Vid koncernbildning genom förvärv köps ett fristående företag. Betalning för aktierna eller andelarna kan ske kontant, mot skuldebrev eller genom betalning med egna nyemitterade aktier.

Det anses att de främsta vinsterna med en koncernbildning framförallt ligger i stordriftfördelar i produktionen och försäljning, en gemensam administration, och möjliggörande av en gemensam satsning på forskning och utveckling. Dylika fördelar behöver dock inte vara direkt knutna till själva koncernbildningen. En annan fördel utgör möjligheten att resultatutjämna mellan olika enheter. Koncernen blir då motståndskraftigare mot t.ex. svackor i konjunkturen om koncernföretagen bedriver verksamheter som befinner sig på olika stadier i konjunkturcykeln.

Eftersom varje aktiebolag utgör en självständig juridisk enhet riskeras, i varje fall i teorin, dessutom enbart aktiekapitalet. I praktiken torde dock kreditinstituten ofta begära att ett moderbolag garanterar de lån som ges till dotterbolaget. En stor fördel med koncernförhållandet är det faktum att det normalt räcker med majoritetsägande för att kontrollera dotterbolaget. Däremot krävs inte att moderföretaget äger alla utestående aktier eller andelar. Därför klarar sig moderföretaget undan

med en lägre kapitalinsats än om man drivit verksamheten i egen regi. Genom s.k. ask i askenägande kan ett moderföretag kontrollera en stor mängd företag med endast ett relativt sett litet kapital. Ett dylikt ägande uppstår när ett dotterbolag, som ägs till mer än 50 procent, i sin tur äger mer än 50 procent av ett annat dotterbolag. Denna ägarstruktur kan sedan upprepas i flera led.

1.2 Koncernen i associationsrättsligt hänseende

Näringsverksamhet kan bedrivas av enskilda näringsidkare eller av juridiska personer. En uppdelning av juridiska personer kan göras på bolag och föreningar. Ur näringssynpunkt är de viktigaste bolagsformerna aktiebolag och handelsbolag (kommanditbolag). Den viktigaste föreningsformen är ekonomiska föreningar.

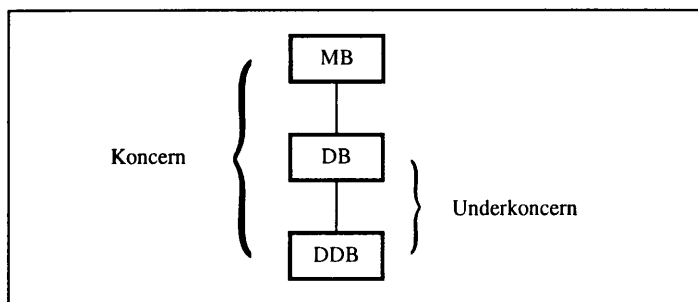
I stort sett alla näringsidkare, oavsett juridisk form, kan utgöra moderföretag i en koncern. Det man vanligen tänker på är dock att ett aktiebolag är moderföretag. Ett aktiebolag är ett självständigt bolag som normalt driver eller avser driva ekonomisk verksamhet. Civilrättsligt är således utgångspunkten att varje aktiebolag är en separat och självständig juridisk person. Eftersom ett aktiebolag påverkas av de dispositioner som framförallt aktieägarna förmår bolagets ledning att utföra finns det en risk för att aktiebolagets ställning och resultat undermineras. Risken ökar naturligtvis om aktieägare och bolagsledning är samma personer.

Huvudaktieägarnas dominerande ställning leder därför till att särskilda bestämmelser måste finnas till skydd av fordringsägare, framförallt borgenärer och staten samt minoritetsaktieägare. En majoritet av aktieägarna kan annars genom olika dispositioner på bekostnad av aktiebolagets kapital och resultat direkt eller indirekt berika sig själva. En stor del av aktiebolagslagens regler är till för att skydda bolagets kapital och resultat. Särskilt reglerna i 12 kapitlet ABL innebär ett skydd för aktiebolagets bundna kapital. Dessa regler innebär civilrättsliga begränsningar i möjligheterna att företa skatterättsliga dispositioner.

Även vid koncernförhållanden brister aktiebolagets självständighet. Det finns en uppenbar risk att aktiebolagslagens regler om redovisning av ekonomisk ställning och om vinst- och förlustberäkning blir verkningsslösa. Genom olika dispositioner kan ett koncernbolag åderlåtas på resurser till fördel för ett annat koncernbolag. Sådana dispositioner kan

i och för sig vara motiverade om man ser koncernen som en enhet. Men för borgenärer och minoritetsaktieägare i det bolag som blir åderlåtet kan dispositionerna utgöra en fara för deras ekonomiska intressen. Det måste därför finnas särskilda regler för koncerner.

En koncern föreligger enligt 1:5 1 st. ABL om ett aktiebolag äger mer än hälften av röstetalet av samtliga aktier och andelar i en svensk eller utländsk juridisk person. Då är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Det spelar ingen roll vilket slag av juridisk person dotterföretaget utgör. Även indirekta företagsinnehav omfattas av dotterföretagsdefinitionen. Härigenom kommer exempelvis även dotterdotterföretag att räknas som dotterföretag till moderbolaget. Samma sak gäller om ett dotterföretag och moderbolag gemensamt äger mer än hälften av röstetalet i en juridisk person. Ett dotterföretag som i sin tur äger dotterföretag utgör själv moderbolag och bildar tillsammans med sina dotterföretag en *underkoncern*. Begreppet underkoncern har dock i sig inte någon rättslig relevans.



Enligt 1:5 2 st. ABL gäller, att om ett aktiebolag i annat fall p.g.a. aktie- eller andelsinnehav eller avtal *ensamt* har ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet föreligger också ett moderdotterföretagsförhållande. Det bestämmande inflytandet skall vara en följd av aktieinnehavet eller följa av ett avtal. Redan en s.k. praktisk majoritet, varmed avses att aktierna eller andelarna är spridda på ett så stort antal ägare att det räcker med mindre än halva röstetalet för att dominera en bolagsstämma, räcker för att konstituera ett bestämmande inflytande.¹ Även ägande genom bul-

¹ Kedner, G–Roos, C-M, Aktiebolagslagen, del I, s. 22f.

van likställs med andels- eller aktieäggande. Innehav av konvertibla skuldebrev grundar dock inte andels- eller aktieäggande.²

Inflytandet kan som nämnts också grundas på avtal. Således kan en kreditgivare genom avtal ges viss bestämmanderätt. Ett exklusivt återförsäljaravtal anses också ge ett bestämmande inflytande. Det räcker dock inte med ett bestämmande inflytande. Därutöver krävs rätt till en betydande andel av resultatet. Härmed avses i första hand en rätt till andel i vinst, men enligt Kedner–Roos täcker uttrycket också fallet att det bestämmande bolaget via prissättningen vid affärstransaktioner med det andra bolaget tar ut en betydande andel av vinsten eller bär en avsevärd del av en uppkommen förlust.³

Ett särskilt problem utgör de s.k. 50/50-bolagen. Det händer att två fristående företag bildar ett aktiebolag för att gemensamt driva viss verksamhet. Det kan till exempel gälla gemensam marknadsföring eller forsknings- och utvecklingsarbete. De två ägarbolagen har i regel tillskjutit halva kapitalet var och utövar gemensamt bestämmanderätten över 50/50-bolaget. För att utgöra ett dotterföretag till något av ägarbolagen krävs dock att ett av dem ensamt har ett bestämmande inflytande.

Bestämmelsen i 1:5 ABL omfattar enbart koncerner med *svenska* moderföretag. Om ett svenskt dotterbolag har ett utländskt moderbolag, är aktiebolagslagens koncernregler inte tillämpliga på moderbolaget. Har ett svenskt dotterbolag egna dotterföretag är naturligtvis dotterbolaget moderbolag i förhållande till dessa.

Aktiebolagslagen reglerar enbart koncerner med vanliga aktiebolag som moderbolag. Även andra associationsformer eller fysiska personer kan dock utgöra moderföretag i en koncern. Dessa koncernbildningar finns också reglerade.

För bankaktiebolag, se koncerndefinitionen i 1:3 BAL. En ekonomisk förening kan utgöra moderförening i en koncern. I 1:4 LEF finns en koncerndefinition som i stort sett helt överensstämmer med 1:5 ABL. Även handelsbolag och andra juridiska personer än aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser samt enskilda näringsidkare kan enligt 1:1 ÅRL utgöra moderföretag. Moderföretag utgör tillsammans med dotterföretag en koncern. Koncerndefinitionen i ÅRL överensstämmer i stort sett med den i 1:5 ABL. Motsvarande gäller definitionen i 1:5 Stiftelselagen.

² A.a. s. 23.

³ A.a. s. 23.

1.3 Koncernredovisning

Det finns flera skäl till att det behövs särskilda bestämmelser avseende redovisningen av koncernens resultat och ställning. För olika intressenter är det viktigt att det ges en sådan inblick i koncernen att denna kan bedömas som en ekonomisk enhet. Aktiebolag och ekonomiska föreningar får enbart dela ut fritt eget kapital. För dessa associationer gäller att moderföretagets utdelningskapacitet inte bara kan beräknas på moderföretagets egen balansräkning. Hänsyn skall också tas till koncernens ställning i sin helhet. För aktiebolag gäller enligt 12:2 ABL att vinstutdelning till aktieägarna inte får överstiga vad som blivit fastställt i koncernbalansräkningen för det senaste räkenskapsåret. Moderbolag får med andra ord inte dela ut mer än vad som följer av koncernbalansräkningen oavsett om dess eget resultat sett för sig skulle innebära en större möjlighet till vinstutdelning. Ett moderbolag får heller inte dela ut mer än vad som framgår av den egna balansräkningen. Det föreligger här dubbla begränsningar.

För andra moderföretag, exempelvis handelsbolag, finns inte samma uppdelning på bundet och fritt eget kapital. Här kvarstår dock det allmänna behovet av att utomstående skall korrekt kunna bedöma en koncerns och de i koncernen ingående företagens ställning opåverkad av olika koncerninterna transaktioner.

Regler för fastställande av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning återfinns för aktiebolag i 11:10 och 11:11 ABL. Varje företag i koncernen är normalt skyldig att upprätta årsbokslut bestående av resultaträkning och balansräkning. Därutöver krävs att moderbolaget upprättar en koncernresultaträkning och en koncernbalansräkning. Dessa skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderbolagets och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar. Man kan förenklat påstå att syftet härmed är att nå samma redovisningsresultat för koncernen som om koncernens verksamhet hade drivits i ett enda aktiebolag. I resultaträkningen måste man därför beakta de koncerninterna transaktioner som har ägt rum. Således kan ett dotterföretag ha köpt varor från ett moderföretag och därvid kan moderföretaget ha gjort en vinst på försäljningen. Ur koncernens synvinkel är denna vinst inte realiserad förrän varorna sålts till en utomstående köpare. För att inte ge ett missvisande resultat för koncernen måste därför de koncerninterna vinsterna på sådana transaktioner elimineras. Vidare skall koncernresultaträkningen rensas från mottagna utdelningar från dotter-

företagen. I koncernbalansräkningen skall hänsyn tas till interna fordringar och skulder.

Aktiebolagslagens regler om koncernredovisning ger inte någon större vägledning. BFN och FAR har utgett rekommendationer av intresse vid upprättande av koncernredovisningen. Det 1989 bildade Redovisningsrådet har 1991 kommit med en rekommendation om koncernredovisning, RR 01:91. Den innehåller rekommendationer om redovisning av goodwill, värdering av aktier i dotterbolag, resultatredovisning m.m. Särskilt goodwillredovisningen är av stor betydelse i koncernsammanhang. Enligt rekommendationen är koncerngoodwill en tillgång som skall skrivas av, i regel under 10 år. Särskilda avskrivningsregler föreligger för koncerngoodwill som uppstår genom synergivinster efter företagsförvärv.

Om ett företag äger en betydande del (som regel minst 20 procent) av ett annat företag utan att det för den skull blir ett dotterföretag kallas det ägda företaget för ett *intresseföretag*. Förutom ägarintresset bör det också föreligga en varaktig förbindelse mellan företagen. Moderbolags förhållanden till intresseföretag bör noteras i koncernredovisningen.

1.4 Neutralitetsprincipen

Aktiebolagsrättsligt utgår man från det enskilda aktiebolaget som en separat juridisk person. Skatterättsligt har lagstiftaren valt samma modell, 6 § 1 mom. b) SIL. Men det finns flera alternativ. En modell är att beskatta moderbolaget för koncernens samtliga intäkter. Det är också möjligt att låta koncernresultaträkningen utgöra underlag för beräkning av koncernens inkomst. Därefter fördelas koncernens inkomst på de olika i koncernen ingående separata juridiska personerna efter respektive bolags omsättning, tillgångsmassa, anställda etc. Här utgör således varje bolag skattesubjekt men respektive bolags resultat har beräknats med utgångspunkt från koncernens inkomst. Fördelningsmetoden kallas på engelska bl.a. för unitary method. Den svenska kommunalbeskattningen av juridiska personer, vilken upphörde 1985, var uppbyggd på denna metod. För internationella företag är dock metoden av olika skäl mindre lämplig, vilket erfarenheter från USA visar.

Skatterättsligt finns många särregler för företag som på ett eller annat sätt befinner sig i intressegemenskap. Utformningen av dessa regler

varierar starkt. En del bestämmelser är till för att skapa skattemässig neutralitet mellan olika sätt att organisera sin näringsverksamhet, se t.ex. bestämmelserna om öppna koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL. Andra åter syftar till att förhindra att intressegemenskapen utnyttjas på ett sätt som lagstiftaren inte kan acceptera, t.ex. 43 § 1 mom. KL och 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Även i dessa fall kan sägas att neutralitetsskäl varit en bidragande orsak till reglernas existens och utformning.

Neutralitet i beskattningen kan åsyfta en mängd olika företeelser. När den används inom koncernbeskattningen menar man dock att ett företag som drivs i koncernform, d.v.s. med flera ingående juridiska enheter, inte skall drabbas av vare sig högre eller lägre beskattning p.g.a. den valda organisationsformen jämfört med om verksamheten hade bedrivits i en enda juridisk person. Jag kommer att framöver kalla detta för mer- eller mindrebeskattning. Denna princip har gamla anor i svensk skatterätt. Ett tydligt uttryck för principen finns i prop. 1953:28 s. 40, där departementschefen uttalade följande:

”I skattelagstiftningen har i princip intagits den ståndpunkten, att när fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening, skattebelastningen bör för koncernen och dess delägare ej bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag. Det har, med andra ord, ansetts sakna anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl fördelats på moder- och dotterföretag.”

Det finns olika metoder för att uppnå neutralitet mellan koncerner och enskilda aktiebolag som driver samma verksamhet. Enskilda aktiebolag kommer jag att kalla för *enkelbolag*. Sverige har valt att beskatta varje i koncernen ingående aktiebolag för sig. En jämförelse måste då ske mellan de verksamheter som drivs i koncernform och de verksamheter som drivs i enkelbolaget. För de typer av verksamheter där man anser att inga skillnader bör föreligga mellan de tänkbara organisationsformerna måste man ha särskilda regler för att likställa koncernen med enkelbolaget i skatterättsligt hänseende.

Neutralitetsprincipen har fått stor betydelse för utformningen av koncernbeskattningsreglerna. Det finns här anledning skilja mellan vad som kallats fördels- respektive nackdelslagstiftning. Fördelslagstiftning är de bestämmelser som syftar till att koncerner inte skall missgynnas enbart därför att man valt koncernformen vid organisationen av näringsverksamheten. Typexemplet är reglerna om öppna koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL. Denna typ av regler utmärks av en precis

utformning, med klart angivande av de rekvisit som skall vara uppfyllda, exempelvis i ägarhänseende, för att de fördelar som rättsföljden innebär skall uppnås. Nackdelslagstiftningen syftar till att man inte skall kunna missbruka det faktum att företag i intressegemenskap kan samverka på ett sätt som leder till för lagstiftaren skattemässigt oacceptabla resultat. Dessa regler skall således ta hand om kringgåendefallen. Utmärkande för denna typ av lagstiftning är att rekvisiten är vagt utformade. Skillnaden mellan fördels- och nackdelslagstiftning får betydelse bl.a. ur tolkningssynpunkt.

Denna bok handlar naturligen om många av de rättsregler som införts, antingen i lagstiftning eller i praxis, som en följd av neutralitetsprincipen. Principen har haft betydelse för införandet och utformningen av bestämmelserna om öppna koncernbidrag, vilka syftar till en utjämning av resultatet mellan koncernföretag, och därmed också av skattekostnaden. Möjligheten att skattefritt kunna ta emot utdelning från andra företag motiveras också med neutralitetsprincipen. Även vid omstrukturering av koncern bör neutralitetsprincipen leda till särskilda hänsynstaganden. En omstrukturering kan ske på olika sätt. De anläggnings- eller omsättningstillgångar som ofta utgör grund för verksamheten, kan överföras från ett koncernföretag till ett annat. Omstrukturering kan också ske genom att aktier eller andelar i ett koncernföretag överläts till ett annat koncernföretag. Denna form av omstruktureringar eller ombildningar bör med hänsyn till neutralitetsprincipen kunna genomföras utan omedelbara skattekonsekvenser inom koncernen. Skälet härtill är bl.a. att frågan om transaktionen givit upphov till skatteförmåga bör ses mot bakgrund av koncernens förmåga att betala skatt. Det är först när överlåtelsen sker till en utomstående som denna förmåga uppstår.

Man kan också uttrycka det så att realisationsprincipen skall ses ur ett koncernperspektiv. Det är först när tillgången avyttras till ett subjekt utanför koncernen som värdestegringen eller vinsten på tillgången har realiserats. Ett tydligt exempel på regler av detta slag är bestämmelserna om koncerninterna aktieöverlåtelse i 2 § 4 mom. 10 st. SIL. Å andra sidan är inga förluster realiserade förrän avyttring skett till utomstående köpare, varför det inte går att få avdrag för en förlust på en anläggnings-tillgång dessförinnan, 2 § 4 mom. 9 st. SIL.

Även andra typer av organisatoriskt betingade ombildningar än de jag diskuterat ovan bör principiellt inte leda till någon beskattning. Således bör företag inom koncernen kunna slås ihop genom fusion eller

delas genom s.k. fission utan skattekonsekvenser. Det är dock ofta inte möjligt.

1.5 De skatterättsliga koncernbegreppen

Det finns inget entydigt skatterättsligt koncernbegrepp. Lagstiftaren laborerar istället med flera koncernbegrepp, beroende på den situation som avses regleras. Man kan urskilja tre huvudfall av koncerndefinitioner. Det första faller tillbaka på den civilrättsliga bestämningen av koncern. En andra definition utgör vad som ibland kallats för det kvalificerade koncernbegreppet, varmed förstås den bestämning av koncernförhållandet som sker i bestämmelserna om öppna koncernbidrag. Här skall moderföretaget inneha mer än 90 procent av aktierna eller andelarna i dotterföretaget. Den tredje kategorin utgör övriga fall av intressegemenskap mellan företag.

I avsaknad av en skatterättslig definition får man som regel falla tillbaka på den definition som återfinns i aktiebolagslagen. När det således i skattelagstiftning utan närmare definition används uttrycket *koncern*, såsom fallet är exempelvis i 2 § 4 mom. 10 st. SIL ("överläts till ett svenskt företag inom samma koncern"), skall den närmare innebörden av begreppet koncern fastställas med ledning av aktiebolagslagens regler om koncernföretag, RÅ 1990 ref 90 (Fb). Vid tidpunkten för företagsskatteberedningens slutbetänkande förelåg ännu inget koncernbegrepp i annan associationsrättslig lagstiftning än i ABL. Därefter har en med ABL i huvudsak överensstämmande definition införts för andra koncernbildningar i Stiftelselagen, ÅRL, LEF, BAL och FRL. Användningen av uttrycket koncern utan särskild skatterättslig definiering har tilltagit, se t.ex. 3 § 12 mom. 8 st. SIL och 7–8 §§ UAL.

Det kvalificerade koncernbegreppet är som nämnts liktydigt med den definition som gäller vid tillämpning av de öppna koncernbidragsreglerna och vid kommissionärsföretagsreglerna. Jag behandlar dessa i avsnitt 3.2 och 3.3.

Slutligen finns gruppen övriga fall. Till dessa hör de som populärt brukar kategoriseras som *oäkta koncerner*. Härmed förstås som regel att två företag står i intressegemenskapsförhållande till varandra utan att för den skull koncerndefinitionen i 1:5 ABL är uppfylld. Ett vanligt exempel på oäkta koncern är när en fysisk person äger två näringsdrivande aktiebolag. Någon rättslig relevans har inte uttrycket. Till denna

kategori skulle dock kunna hänföras definitioner av det slag som återfinns i t.ex. 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Här i anges att intressegemenskap anses råda mellan juridiska personer som är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak *gemensam ledning*. I dessa fall är det således den gemensamma ledningen som är det väsentliga och inte ägarförhållandet i sig, även om dessa två faktorer som regel har ett starkt samband. Syftet med definitionen är att komma åt kringgåendefall.

Andra regler om intressegemenskap med liknande syfte återfinns t.ex. i 23 § 13 anv.p. 2 st. KL ("den skattskyldige eller någon, som står honom nära") och i 43 § 1 mom. KL ("ekonomisk intressegemenskap"). Dessa regler är tillämpliga på betydligt fler slag av intressegemenskap än vad som omfattas av uttrycket oäkta koncern, och är därför relevanta i alla slag av koncernförhållanden.

Det finns i flera fall, normalt i anslutning till för de skattskyldiga fördelaktig lagstiftning, en koppling till att aktier eller andelar i ett annat företag skall vara betingade av det ägande företags näringsverksamhet, se t.ex. 2 § 14 mom. 2 st. SIL och 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Detta uttryck omfattar naturligtvis också de fall där aktierna eller andelarna i det andra företaget innehas som ett led i själva organisationen av verksamheten, men uttrycket är vidare än så.

2 Beskattning av aktiebolag

2.1 Inledning

Aktiebolag utgör civilrättsligt separata rättssubjekt och svarar med sina tillgångar för bolagets förpliktelser. De bakomliggande aktieägarna riskerar normalt inte mer än det insatta aktiekapitalet. Även skatterättsligt behandlas varje aktiebolag som ett separat subjekt. Varje aktiebolag beskattas därför för sin egen inkomst, 6 § 1 mom. b) SIL. En aktieägare kan i princip njuta frukterna av bolagets vinstgivande verksamhet på två sätt. Denne kan antingen sälja bolaget eller låta bolaget utdela vinsten. I fåmansföretag kan vinstuttaget också ske genom utbetalning av lön. Försäljningsfallet skall inte vidare behandlas i detta kapitel. Vinstutdelning beslutas på bolagsstämma. En värdeöverföring i annat än kontanter, genom exempelvis utköp av egendom till underpris, brukar man benämna *förtäckt utdelning*. Förtäckt utdelning kan beslutas på bolagsstämma men vanligen sker utdelningen utan bolagsstämmobeslut.

Nettoinkomsten beräknas huvudsakligen med stöd av bestämmelserna i 21–27 §§ KL. Samma regler gäller också vid den statliga taxeringen, 2 § 1 mom. SIL, i den mån inte annat följer av SIL. Det innebär bl.a. att bolaget har rätt att dra av uppkomna driftkostnader. Vinstutdelning utgör ingen driftkostnad. Den tas från årets eller tidigare års i bolaget beskattade överskott. När dessutom aktieägaren normalt är skattskyldig för mottagen utdelning, 3 § 1 mom. SIL, inträder vad man brukar benämna *dubbelbeskattning* av aktiebolag. Det är möjligt att en bättre benämning är merbeskattning av aktiebolag, eftersom det bara är den utdelade vinsten, netto efter betald inkomstskatt i aktiebolaget, som blir beskattad hos aktieägarna. Denna s.k. *ekonomiska dubbelbeskattning* skall skiljas från internationell dubbelbeskattning. Internationell dubbelbeskattning innebär kortfattat, att två eller flera länder

beskattar ett och samma skattesubjekt för samma inkomst, skatteobjekt. Den närmare innebörden i principen om ekonomisk dubbelbeskattning av aktiebolag och hur denna skyddas mot kringgåendeåtgärder diskuterar jag i avsnitt 2.2 och 2.3.

När aktieägaren är ett dubbelbeskattat subjekt (aktiebolag eller en ekonomisk förening) för vilket mottagen utdelning är skattepliktig, och från vilket företag vinst i sin tur utdelas till ägarna, riskerar *kedjebeskattning* att uppstå. Ett exempel kan belysa detta.

<i>DB</i>		<i>MB</i>		<i>Fysisk person</i>	
Beskattas för nettoinkomst, 28 % skatt		Beskattas för nettoinkomst inklusive utdelning, 28 % skatt		Beskattas för mottagen utdelning, inkomst av kapital 30%	
Inkomst	100000	Inkomst	72000	Inkomst	51840
Skatt	<u>28000</u>	Skatt	<u>20160</u>	Skatt	<u>15552</u>
Utdelning	72000	Utdelning	51840	Kvar	36288

Kedjebeskattning kan således innebära klart negativa effekter. För att inte organisationsformen skall påverkas av beskattningseffekterna måste därför moderbolaget undgå beskattning för mottagen utdelning. I annat fall bryter man mot neutralitetsprincipen. Regler härom återfinns i 7 § 8 mom. SIL, vilka behandlas i avsnitt 2.4.

Sammanfattningsvis gäller alltså att aktiebolaget är ett eget skatteobjekt och beskattas för sin egen inkomst. Detta kallar jag för dubbelbeskattningens *första led*. Aktiebolaget medges inte avdrag för given utdelning, samtidigt som aktieägaren är skattskyldig för mottagen utdelning. Då inträder dubbelbeskattningens *andra led*. Om aktieägaren i sin tur är ett aktiebolag riskerar inkomsten att *kedjebeskattas*. En ytterligare beskattningseffekt inträder när aktiebolaget avyttras eftersom reavinsten är skattepliktig. Det pris en köpare är villig att betala för aktierna är delvis avhängigt storleken på förväntade framtida vinster. Eftersom dessa blir beskattade också de utdelas kan man därför i dessa fall påstå att trippelbeskattning inträder.

Detta kapitel handlar om aktiebolag. Mycket av det som behandlas är relevant också för ekonomiska föreningar. Dessa är i princip också dubbelbeskattade subjekt. Dubbelbeskattningen är dock genom bestämmelserna i 2 § 8 mom. SIL undanröjd i sådan omfattning att

det finns skäl beteckna dem som enkelbeskattade. Jag kommer i detta kapitel inte att särskilt behandla frågor som berör ekonomiska föreningar.

2.2 Dubbelbeskattningsprincipen

Sättet att beräkna inkomst av näringsverksamhet skiljer sig i princip inte mellan olika företagsformer. Det finns dock några bestämmelser där skillnad görs mellan aktiebolag och andra företagsformer. Jag lämnar dem utanför detta kapitel. Ur koncernperspektiv är det framförallt dubbelbeskattningsprincipen som gör aktiebolagsbeskattningen intressant.

Det är naturligt att fråga sig varför aktiebolag dubbelbeskattas. Svaret är ingalunda givet, och det finns flera länder där aktiebolag enkelbeskattas. Skälen till dubbelbeskattningen är historiska. Man har bland annat pekat på den fördel det innebär för aktieägarna att ha ett begränsat personligt ansvar, samt att själva aktiebolagsformen innebär att en särskild skattekraft tillskapas. Genom tillskjutande av kapital till en sammanslutning under aktiebolagets form ansågs kapitalet erhålla en "högre valör". Sammanslutningen i aktiebolagets form och därmed förknippade fördelar ansågs möjliggöra en högre vinst på det tillskjutna kapitalet än vad som skulle varit möjligt för en fysisk person. Även andra skäl kan ha förelegat.

I doktrinen har framförts att det verkliga skälet till att beskatta både bolag och aktieägare är att bolagsskatten ger intäkter utan att särskilt många av de vid de allmänna valen röstberättigade känner sig berörda. Numera torde neutralitetsaspekter vara väsentligare som motiv för dubbelbeskattningen. Genom dubbelbeskattningen uppnås (nästan) skattemässig neutralitet mellan utdelning av vinsten jämfört med att ta ut vinsten i form av avdragsgill lön på vilken sociala avgifter skall erläggas.

En följd av dubbelbeskattningen är att man måste uppmärksamma sambandet mellan bolagsskatten och aktieägarbeskattningen. Detta samband aktualiseras bl.a. om man vill åstadkomma en lindring av dubbelbeskattningen. Man kan då tala om integration av bolags- och aktieägarbeskattning.

Det finns teoretiskt flera sätt att undanröja eller lindra dubbelbeskattningen av aktiebolags inkomster. Ett enkelt sätt vore att undanröja dubbelbeskattningens första led genom att inte låta aktiebolag betala inkomstskatt eller endast låg sådan. En nackdel härmed är att fysiska

personer då kan utnyttja aktiebolag som "sparbössor", d.v.s. kanalisera sina personliga kapitalplaceringar via ett lågbeskattat aktiebolag. Även s.k. fördelningspolitiska skäl torde försvåra skattebefrielse av aktiebolag.

I svensk rätt har det här tidigare funnits tre bestämmelser som träffat dylika "sparbössor". Dessa är numera upphävda. Enligt lagen (1933:395) om ersättningsskatt skulle ett svenskt fastighets- eller värdepappersförvaltande aktiebolag eller svensk ekonomisk förening under vissa förutsättningar erlägga ersättningsskatt. Denna lag tillämpas sista gången vid 1991 års taxering. Det har även funnits bestämmelser om s.k. svarta fåmansbolag. Dessa bestämmelser tillämpades sista gången vid 1980 års taxering.

Med verkan från 1 januari 1994 har också bestämmelserna om s.k. Luxemburgbolag upphävts. Reglerna återfanns i 2 § 12 mom. SIL och innebar förenklat att ett företag i utlandet med svenska fysiska personer som ägare och som drev handel med eller förvaltning av värdepapper m.m. betraktades som en svensk ekonomisk förening. Som sådan var den obegränsat skattskyldig i Sverige.

Istället för total skattebefrielse kan ett s.k. *split rate-system* användas. Aktiebolaget betalar då skatt efter olika skattesatser. En högre skattesats på icke-utdelad vinst, och en lägre på utdelad vinst. Även ett system benämnd *avoir fiscal* innebär att hänsyn tas till gjord utdelning vid utformandet av bestämmelserna för att undanröja dubbelbeskattningen. Aktieägaren får vid avoir fiscal ett skattetillgodohavande motsvarande hela eller delar av den inkomstskatt aktiebolaget betalat på den *utdelade* bolagsvinsten. En svensk aktieägare i exempelvis ett franskt bolag får därmed en utbetalning av franska staten motsvarande den skatt bolaget betalat på den utdelade vinsten. Denna avoir fiscal beskattas i Sverige på samma sätt som utdelning från utländsk bolag och hänförs till det beskattningsår när utdelningen ägt rum, 3 § 10 mom. 2–3 st. SIL.

Dubbelbeskattningens första led kan även lindras eller undanröjas genom att medge aktiebolaget *avdrag* för utdelad vinst. I svensk rätt är det numera endast genom i princip obegränsade möjligheter till löneuttag för företagsledare i fåmansföretag som avdrag kan medges för vad som i realiteten är vinstutdelning.

Tidigare (t.o.m. taxeringsåret 1994) medgavs visst avdrag för utdelad vinst inom ramen för den s.k. Anellagen. Syftet med den var att stimulera företagens kapitalanskaffning. Aktiebolag hade rätt att vid beräkning av nettointäkt av näringsverksamhet årligen dra av högst 10 procent av inbetalt aktiekapital. Man fick över åren maximalt kostnadsföra vad som

inbetalts för aktierna. Annullavdraget innebar därför endast en lindring av dubbelbeskattningen.

Lön till företagsledare i rörelsedrivande fåmansföretag har i praxis tillåtitts vida överstiga marknadsmässig lön. Därmed utgör den överstigande delen i realiteten avdragsgill förtäckt utdelning. Förutsättningen för avdragsrätt torde vara att det rört sig om en väsentlig arbetsinsats.

Dubbelbeskattning av aktiebolag kan också lindras genom åtgärder avseende dubbelbeskattningens andra led. Om således aktieägarna skattefritt kan motta utdelning uppstår ingen dubbelbeskattning. Denna modell infördes i Sverige av den förutvarande borgerliga regeringen, men avskaffades av den socialdemokratiska regeringen hösten 1994. Enkelbeskattning av aktiebolag kom därmed att endast gälla för beskattningsåret 1994. Tilläggas bör, att när framförallt aktiebolag och ekonomiska föreningar under vissa angivna förutsättningar frikallas från skattskyldighet för mottagna utdelningar enligt 7 § 8 mom. SIL är detta inget undantag från dubbelbeskattningen utan från kedjebeskattningen. Mer härom i avsnitt 2.4.

2.3 Säkerställande av dubbelbeskattningen

2.3.1 Inledning

I förra avsnittet beskrevs de båda beskattningsleden vid dubbelbeskattning av aktiebolag. Jag skall nu kortfattat redogöra för de bestämmelser som syftar till att säkerställa en effektiv dubbelbeskattning. Eftersom åtgärder för att kringgå dubbelbeskattningen kan riktas mot antingen dubbelbeskattningens första eller andra led, är det naturligt att följa samma indelning för att beskriva bestämmelserna till skydd för (bland annat) dubbelbeskattningen av aktiebolag. I avsnitt 2.3.2 redogör jag för reglerna om s.k. uttagsbeskattning i 22 § 1 anv.p. KL. Utagsbeskattning syftar till att säkerställa att den verkliga nettotinkomsten av en näringsverksamhet blir beskattad. Den träffar således all näringsverksamhet, oavsett om den bedrivs av ett enkelbeskattat eller dubbelbeskattat subjekt.

I praxis har utvecklats regler om förtäckt utdelning. Ett särfall härav utgör de lagregler som avser fåmansföretag. Jag redogör för förtäckt utdelning i avsnitt 2.3.3. Dubbelbeskattningens andra led skyddas också av kupongskatten som uttas på bland annat utdelningar till

utlandet, avsnitt 2.3.4. Tidigare fyllde utskiftningsskatten samma syfte. Den tillämpades sista gången vid 1991 års taxering. Belopp som utskiftas i samband med likvidation m.m. behandlas numera inom reavinstsystemet, se vidare avsnitt 2.3.5.

2.3.2 Uttagsbeskattning

2.3.2.1 Syfte och historik

Svensk beskattningsrätt bygger på principen, att det är nettoinkomsten av varje inkomstslag (näringsverksamhet, tjänst och kapital) som utgör skatteobjektet. Beträffande inkomst av näringsverksamhet gäller således, att från intäkterna, 22 § KL, får avdrag göras för kostnaderna. 23 § KL. Efter justering för bl.a. in- och utgående balans, 24 § KL och avdrag för underskott enligt UAL återstår nettoinkomsten, 25 § KL. Det är nettoinkomsten som utgör grunden för möjligheten att betala skatt.

Principen om uttagsbeskattning bygger till stor del på neutralitets-hänsyn. Historiskt är det i första hand neutraliteten mellan näringsidkaren och löntagaren som lagstiftaren haft för ögonen. Följande tankegång har gällt. I normalfallet säljer näringsidkaren sina produkter (tjänster) till utomstående personer eller företag. Detta sker då till marknadsvärdet, som också intäktsförs i näringsverksamheten. Om näringsidkaren istället väljer att konsumera varan (tjänsten) för egen räkning krävs att näringsidkaren blir beskattad för produktens marknadsvärde, om man skall kunna säkerställa beskattning av den reella nettoinkomsten. Endast därigenom blir näringsidkaren beskattad efter förmåga (skatteförmågeprincipen). Liknande bestämmelser återfanns före skattereformen för inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet (s.k. konventionellt beskattad). Lagstiftaren har främst tänkt på vad den enskilde fysiske rörelseidkaren eller jordbrukaren konsumerat av verksamhetens tillgångar för egen del och därigenom inbesparat sig en privat levnadskostnad. Den bakomliggande tanken synes dock ha varit att uttagsbeskattning varit nödvändigt för att effektuera skatteförmågeprincipen.

En viktig följd av regelns konstruktion är, att den sannolikt endast träffar underprissättning vid närståendetransaktioner. Överprissättning får bedömas efter andra regler. Dessa är inte lika entydiga som uttagsbeskattningsregeln. Jag återkommer framförallt i avsnitt 3.4.3 till andra, mer generella regler.

Det har inte enbart varit uttag ur verksamheter som drivits av fysisk person som uppmärksammas. Av förarbetena till 1928 års kommunal-skattelag kan utläsas att även uttag från juridiska personer skall beskattas. Vad man då framförallt synes ha tänkt på var även här att åstadkomma neutralitet mellan näringsidkaren, d.v.s. den som ägde och drev verksamheten i den juridiska personens form, och en vanlig löntagare. Lagens upphovsmän var däremot inte lika tydliga när det gällde frågan om uttagsbeskattning generellt skulle inträda när tillgångar togs ut ur en verksamhet även om de inte på ett eller annat sätt konsumerades av näringsidkaren. Ett sådant fall är t.ex. när tillgångar förs mellan bolag i en äkta eller oäkta koncern. Regeringsrätten har dock vid tillämpning av de före skattereformen gällande reglerna beskattat även juridiska personer för uttag vid överföring av tillgångar mellan systerbolag, RÅ 1989 ref 119. Skattereformen undanröjde definitivt all tveksamhet. Utformningen av 22 § 1 anv.p. 4–7 st. KL ger inte utrymme för annan tolkning än att bestämmelserna är tillämpliga på all näringsverksamhet, oavsett i vilken juridisk form den bedrivs. De har också tillämpats på aktiebolag efter skattereformen, se t.ex. RÅ 1992 not 238. Reglerna har genom lagstiftning i december 1994 förtydligats och utvidgats. En samordning har skett med internationellt skatterättsliga regler, delvis som en följd av EG-anpassningen.

Även i inkomstslaget kapital finns en bestämmelse om avskattning vid ett s.k. karaktärsbyte på en tillgång. Enligt 3 § 1 mom. 4 st. SIL gäller nämligen att om en tillgång vid en avyttring skall beskattas i inkomstslaget kapital och i ägarens hand denna tillgång byter karaktär som medför att tillgången i stället vid en avyttring skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, skall beskattning ske som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. Marknadsvärdet blir då anskaffningsvärdet i näringsverksamheten. Men avskattningen är enligt lagtexten frivillig. Om den skattskyldige så yrkar sker ingen avskattning. I sådant fall bibehåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

2.3.2.2 *Reglernas uppbyggnad*

Bestämmelser om uttagsbeskattning återfinns i 22 § 1 anv.p. 4–7 st. KL och lyder:

”Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverk-

samhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,
2. om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,
3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller
4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

Bestämmelsen återfinns i inkomstslaget näringsverksamhet. Det torde därför inte vara möjligt att uttagsbeskatta tillgångar som för en fysisk person beskattas i inkomstslaget kapital. Huvudregeln avseende *tillgångar* är, att om en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla skall beskattning ske som om denna i stället avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. En förutsättning är att tillgången vid avyttringen skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet. Detta rekvisit torde alltid vara uppfyllt för aktiebolag. Även om kapitalplaceringsaktier för aktiebolag vid *vinsterberäkningen* följer inkomstslaget kapital, 2 § 1 mom. 6 st. SIL jämfört med 3 § 1 mom. SIL, utgör vinsten intäkt av näringsverksamhet varför eventuella uttag skall beskattas.

Uttagsbeskattning innebär att marknadsvärdet av det uttagna skall tas upp som intäkt. Om vederlag mottagits och intäktsförts är det därför enbart skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet som ytterligare skall intäktsföras. Antag att en maskin tas ut ur näringsverksam-

heten. Marknadsvärdet är 100, det skattemässiga restvärdet är 50 och näringsidkaren betalar 75 för maskinen. Utöver de 75 skall således uttagsbeskattning ske med 25 för att hela maskinens marknadsvärde skall bli intäktsfört. Det som kvarstår oavskrivet kostnadsförs på sedvanligt sätt.

Före skattereformen skedde uttagsbeskattning i princip enbart avseende rörelse, jordbruksfastighet och s.k. konventionellt beskattade fastigheter. Det innebar att reavinster i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet inte uttagsbeskattades. Man benämnde ofta detta förhållande som så, att man enligt svensk rätt inte beskattade "förtäckta reavinster". För aktiebolag innebär övergången till ett enda inkomstslag, näringsverksamhet, att även reavinstbeskattade tillgångar kan bli föremål för uttagsbeskattning. För fysiska personer innebär de nya reglerna ingen större förändring avseende uttagsbeskattningsregelns räckvidd. Avyttringar av aktier och fastigheter beskattas för fysiska personer normalt i inkomstslaget kapital varför de undgår att träffas av uttagsbeskattning.

Begreppet uttagsbeskattning härstammar från den historiska indelningen i förvärvskällor. Nettoinkomsten av varje förvärvskälla beskattades. Därför var och är det nödvändigt att uttag ur förvärvskällan beskattas. Tidigare kunde en enskild näringsidkare till skillnad från aktiebolag ha flera förvärvskällor i inkomstslaget näringsverksamhet. Numera skall dock också för fysiska personer och handelsbolag all inkomst av näringsverksamhet hänföras till samma förvärvskälla, 18 § 2 st. KL. Undantag görs dock för självständig näringsverksamhet i utlandet, som alltid skall hänföras till en särskild förvärvskälla, 18 § 2 st. KL.

När en tillgång förs över från en förvärvskälla A och in i en annan förvärvskälla B, skall normalt uttagsbeskattning till marknadsvärdet ske i förvärvskällan A. Det är nödvändigt eftersom ingen kvittning får ske mellan olika förvärvskällor, 27 § KL. Det värde som tagits upp som intäkt skall behandlas som en utgift i förvärvskällan B, 23 § 2 anv.p. KL. Beroende på tillgångsslag kan det därefter bli fråga om omedelbar kostnadsföring eller avskrivning. Bestämmelsen omfattar enligt förarbetena också tjänster trots att det i lagtexten inte skett någon hänvisning till 22 § 1 anv.p. 5 st. KL.¹ Avsikten synes vara att fullständig kontinuitet skall föreligga. Sker ingen uttagsbeskattning, antingen p.g.a. att särskilda skäl föreligger häremot eller att det är fråga om en tjänst av ringa omfattning, torde endast det värde som åsatts prestationen i den

¹ Prop. 1989/90:110 s. 660.

överlåtande förvärvskällan få avdragas. Genom bestämmelsen åstadkommes en riktig inkomstfördelning mellan förvärvskällorna. Nackdelen är att man härigenom riskerar utlösa en beskattning, vilken skulle strida mot realisationsprincipen.

Utagsbeskattning förutsätter således enligt lagtexten ett uttag ur en *förvärvskälla*. Överföringen kan då ske till en annan förvärvskälla innehavd av samma skattesubjekt (gäller främst enskilda näringsidkare) eller till ett annat skattesubjekt (exempelvis ett av överlåtaren innehaft aktiebolag). Begreppet uttagsbeskattning används dock även i betydelsen uttag från ett *skattesubjekt*. Det får betydelse för det fall *hela* (eller en självständig gren av) förvärvskällan överförs. I detta fall kan nämligen uttagsbeskattning enligt den snävare definitionen inte äga rum, eftersom ingen tillgång lämnat förvärvskällan. Antag att en enskild näringsidkare överför hela sin rörelse till ett av densamme innehaft aktiebolag. Ingen tillgång har lämnat förvärvskällan i sig, men däremot har alla tillgångar (och skulder) lämnat skattesubjektet – den enskilde näringsidkaren. För denne utgör överlåtelsen den sista affärshändelsen i verksamheten, 22 § 1 anv.p. 1 st. in fine KL. Man kan här i och för sig argumentera för att ingen uttagsbeskattning enligt lagtexten skall ske. Huvudregeln får dock även här anses vara att uttagsbeskattning skall inträda. Denna uppfattning finner också stöd i de senare årens rättsfall om uttagsbeskattning, se vidare kapitel 4. Man kan möjligen se det så, att det inte längre är samma förvärvskälla eftersom det skett ett byte av skattesubjekt. Vid överlåtelser från juridiska personer, vilka, bortsett från handelsbolag, endast kan ha en förvärvskälla, torde allt som överläts lämna den förvärvskälla som den juridiska personen måste ha kvar.

Utagsbeskattning av tillgångar kan enligt 22 § 1 anv.p. 4 st. KL underlåtas, om det föreligger särskilda skäl mot uttagsbeskattning. Härmed avses exempelvis olika fall där ombildningar av verksamheten äger rum. Trots det ringa utrymme denna fråga ägnats i lagtexten kan konstateras att frågan när uttagsbeskattning kan underlåtas är bland de svårare inom företagsbeskattningen. Jag behandlar denna fråga i avsnitt 4.2.

Hösten 1994 tillades 22 § 1 anv.p. 6–7 st. KL. De är delvis motiverade av fusionsdirektivet, men utgör till en del en kodifiering av vad som ändå antagits gälla. Även för de tillagda bestämmelserna gäller generellt att undantag från uttagsbeskattning kan ske om särskilda skäl föreligger. Med hänsyn till ordalydelsen i fjärde stycket har det stått klart att uttagsbeskattning enligt huvudregeln skall inträda när en tillgång har lämnat en förvärvskälla. Mer tveksamt har det möjligen

ansetts vara om exempelvis förvärvskällan upphört. De tillagda styckena innebär därför i flera hänseenden ett klarläggande.

Således skall uttagsbeskattning ske om verksamheten i en förvärvskälla upphör, t.ex. om ett aktiebolag likvideras eller när ett utländskt skattesubjekt upphör med verksamheten vid ett fast driftställe i Sverige. Utagsbeskattning skall också inträda, om en näringsidkare upphör att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Det kan exempelvis avse en fysisk person som varit bosatt i Sverige och här bedrivit näringsverksamhet och som upphör att vara bosatt här. Den i Sverige bosatta personen kan också ha bedrivit näringsverksamhet i en annan stat med vilken Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal eller med vilken vi har ett creditavtal. Det kan också vara en utländsk ägare med ett fast driftställe i Sverige där de anknytningsfakta som konstituerade det fasta driftstället försvinner. I detta fall kan det gälla att någon av förutsättningarna enligt 53 § anv.p. 3 KL upphör att vara för handen.

Enligt 22 § 1 anv.p. 6 st. 3 p KL gäller att uttagsbeskattning skall inträda om inkomsten av en förvärvskälla skall undantas från beskattning p.g.a. ett dubbelbeskattningsavtal. Det kan avse en fysisk person, bosatt i Sverige som p.g.a. avtal erhåller skatterättslig hemvist i en annan stat, eller ett svenskt aktiebolag som också p.g.a. skatteavtal erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat. Ett exempel på det sistnämnda fallet är om den verkliga ledningen för bolaget flyttar ut. Vidare kan denna bestämmelse bli tillämplig om Sverige ingår ett s.k. exemptavtal med en annan stat, med vilken Sverige inte tidigare haft avtal eller har haft ett s.k. creditavtal.

För båda fallen reglerade i 2 och 3 gäller att uttagsbeskattning inte skall ske om tillgångarna i förvärvskällan knyts till ett fast driftställe i Sverige, 22 § 1 anv.p. 7 st. KL. I sådana fall bibehålls ju möjligheterna att beskatta avkastningen av tillgångarna liksom en framtida vinst vid avyttring av dessa.

Utagsbeskattning skall också inträda om en tillgång förs från en del av en förvärvskälla som inte p.g.a. skatteavtal är undantagen från beskattning i Sverige till en annan del för vilken Sverige är undantagen beskattningsrätt. Man har bl.a. tänkt sig det fallet att en tillgång som finns i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och som där knyts till ett fast driftställe. Ett annat exempel som faller under denna bestämmelse är när en tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater överförs från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har

ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal, och som i denna stat knyts till ett fast driftställe. Genom att det knyts till ett fast driftställe i källstaten kommer källstaten att ha den uteslutande beskattningsrätten till inkomsterna från tillgångarna enligt artiklarna 5 och 7 i respektive dubbelbeskattningsavtal.

De nyinsatta bestämmelserna om uttagsbeskattning har framför allt betydelse vid internationella förhållanden och internationella ombildningar. Jag skall därför återkomma till dessa i avsnitt 4.3 och i kapitel 5.

2.3.2.3 Tillgångar

Uttrycket tillgång är inte närmare preciserat i lagtext eller förarbeten. Normalt bör det heller inte vålla några större svårigheter. Med tillgångar torde avses såväl materiella som immateriella tillgångar. En övergripande begränsning ligger naturligtvis i att en avyttring av tillgången skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för att uttaget skall kunna beskattas. Denna begränsning är som redan framgått inte aktuell för aktiebolag. Om en överföring av hel förvärvskälla uttagsbeskattas skall denna värderas till marknadsvärdet. I detta värde kommer också rörelsens goodwill att inkluderas. Även denna typ av immateriella tillgångar blir således beskattade. Det kan dock noteras att uttagsbeskattning ofta kan underlåtas vid överföring av hel eller självständig gren av en förvärvskälla, varigenom man undviker uttagsbeskattning av goodwillvärdet, se vidare avsnitt 4.2.9.

2.3.2.4 Tjänster

Det var i äldre rätt inte helt klart när uttag av tjänster skulle beskattas. Nu anges uttryckligen att det måste vara fråga om uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Dessutom har i motiven deklarerats, att uttagsbeskattning normalt inte skall äga rum om en näringsidkare utnyttjar sitt yrkeskunnande privat. En frisör som rakar och kammar sig själv skall således, föga förvånande, inte uttagsbeskattas.

Beträffande uttagsbeskattning av byggnadsarbeten på fastighet som inte är omsättningstillgång i byggnadsrörelse, och där byggnadsrörelsen bedrivs av fastighetsägaren direkt eller indirekt genom ett handelsbolag gäller särskilda regler i 21 § 4 anv.p. 4 st. KL.

Uttag skall inte anses föreligga i de fall en näringsidkare vederlagsfritt utför eget arbete åt annan. Om det är fråga om gentjänster kan dock

beskattning aktualiseras. Vare sig i lagtext eller i förarbeten har uttrycket tjänst definierats. Till begreppet torde som regel hänföras personliga prestationer, d.v.s. sådana tjänster som enbart kan utföras av fysiska personer (rådgivning, målning, klippning m.m.). Med en extensiv tolkning synes även (underlåten) hyra av fast eller lös egendom kunna omfattas. I specialmotiveringen till 22 § 1 anv.p. KL anger föredragande statsrådet vid diskussion av när uttag av tjänst har skett i mer än ringa omfattning, att en näringsidkare som privat "utnyttjar t.ex. en maskin som ingår i näringsverksamheten" inte alltid skall uttagsbeskattas. Därmed synes uttrycket tjänst också omfatta upplåtelser. Även lån torde utgöra en tjänst varför underränta bör kunna korrigeras med stöd av 22 § 1 anv.p. 5 st. KL.

2.3.2.5 Marknadsvärdet

Det är marknadsvärdet på den uttagna tillgången som skall intäktsföras. Uttrycket marknadsvärde är inte entydigt. Det kan finnas skäl att skilja mellan å ena sidan de fall som avser en näringsidkares uttag av varor och tjänster för eget bruk, när neutralitet skall uppnås med en löntagares konsumtion av motsvarande produkter, och övriga fall, exempelvis överföring mellan närstående bolag.

Beträffande uttag för egen konsumtion ges vägledning i 42 § KL. I detta lagrum ges allmänna anvisningar för bestämning av värdet på förmån som ingår i lön eller annan inkomst. Förmånen skall värderas till marknadsvärdet. I 42 § 1 anv.p. 2 st. KL ges det viss vägledning om vad som förstås med marknadsvärde. Är det fråga om att för kontanta medel köpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i lön eller annan inkomst utgör ortens pris marknadsvärdet. Här synes lagstiftaren framförallt ha tänkt på anställdas förmånsbeskattning.

Vid uttag av produkter och varor från *egen näringsverksamhet* skall enligt lagrummet som marknadsvärde tas upp det belopp som det kan beräknas att den skattskyldige skulle fått vid en försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter. Någon skillnad i sak borde inte föreligga jämfört med värderingen av förmåner för anställda, om de faktiska omständigheterna är desamma.

Övriga fall av värdering av uttag är inte direkt reglerade i 42 § KL annat än genom den allmänna bestämmelsen om marknadsvärdering, en regel som för övrigt framgår redan av 22 § 1 anv.p. KL. Ledning kan dock fås av nyssnämnda regel vid uttag ur egen näringsverksamhet,

nämligen att värdet skall bestämmas utifrån vad den skattskyldige kunnat erhålla vid en försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter. Marknadsvärdet torde förutom av kvantiteten också vara beroende av bland annat vilket led i förädlingskedjan som näringsidkaren befinner sig. Samma problemställning, att finna ett marknadsvärde på en transaktion, återfinns också vid transaktioner mellan närstående svenska och utländska företag. Dessa transaktioner är reglerade i 43 § 1 mom. KL. Man torde därför kunna hämta någon ledning från den teoribildning som utvecklats avseende 43 § 1 mom. KL.

2.3.2.6 *Benefika fång*

Beträffande benefika fång gäller för mottagaren enligt 19 § 1 st. 2 ledet KL, att vad denne uppburit genom olika familjerättsliga fång (bodelning, arv, testamente, fördel av oskift bo) eller genom gåva räknas inte som skattepliktig inkomst. Istället beläggs fångat med arvs- eller gåvoskatt. På givarsidan beror konsekvenserna på hur stor del av förvärvskällan som bortskänkes. Överläts hela förvärvskällan genom ett benefikt fång inträder ingen uttagsbeskattning, se t.ex. RÅ 1989 ref 112, RSV/FB Dt 1985:6 och RÅ 1976 ref 6. Motivet för underlåten uttagsbeskattning torde framförallt vara, att givaren inte tillförs någon skatteförmåga genom gåvan. Det finns inget kvar att betala skatt med. Samma regel synes också gälla om en självständig gren av förvärvskällan bortskänkes. I RÅ 1976 ref 6, där frågan gällde uttag av tillgångar ur rörelse i samband med bodelning uttalade regeringsrätten som ett led i sin argumentering för uttagsbeskattning att överlåtelsen *inte* omfattade "själva rörelsen eller någon gren därav." Därmed inträdde också uttagsbeskattning. Rena ombildningar, exempelvis överföring av näringsverksamheten från enskild firma till aktiebolag eller genom att överföra en division av ett företag till ett dotterbolag, utgör normalt onerösa fång.

Vid benefikt fång av hel förvärvskälla gäller kontinuitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Gåvotagaren inträder helt i givarens skatterättsliga ställning. Beträffande inventarier framgår det i 23 § 13 anv.p. 2 st. KL att vid benefika fång av hel näringsverksamhet övertas det skattemässiga restvärdet.²

² Samma bestämmelse gäller även också för byggnadsinventarier, 23 § 6 anv.p. 3 st. KL och för markinventarier, 23 § 7 anv.p. 4 st. KL.

Även för vissa andra slag av tillgångar finns uttryckligen angivna regler avseende benefika transaktioner, se för byggnader i 23 § 6 anv.p. 6 st., för markanläggning i 23 § 7 anv.p. 5 st. KL, för skog på jordbruksfastighet i 23 § 10 anv.p. 3 st. KL, för avdrag för substansminskning m.m. på grund av utvinning av naturtillgångar i 23 § 11 anv.p. 7 st. KL.

Bortskänkes enstaka tillgångar skall huvudregeln om uttagsbeskattning gälla. Varken billighetsskäl eller skatteförmågeresonemang gör sig i dessa fall särskilt starkt gällande som skäl för underlåten uttagsbeskattning. Genom att givaren blir uttagsbeskattad till marknadsvärdet kommer gåvotagaren att få marknadsvärdet som anskaffningsvärde, jfr 23 § 13 anv.p. 2 st. 1 meningen KL.

2.3.3 Förtäckt utdelning

Utdelning skall beslutas på bolagsstämma i enlighet med reglerna i 12 kapitlet ABL. Särskilt i bolag med ett mindre antal delägare finns det en risk för att aktieägarna i transaktioner med bolaget tar ut vinstmedel genom exempelvis en felaktig prissättning eller genom att till bolaget sälja för bolaget onyttig egendom. Vinstutdelning som sker genom att aktieägaren erhåller egendom eller andra förmåner för vilket man inte lämnat marknadsmässigt vederlag betraktas som *förtäckt utdelning*. Huruvida den dessutom är olovlig beror på om det finns utdelningsbara vinstmedel i aktiebolaget.

Det spelar ur aktieägarperspektiv ingen roll vilken typ av egendom eller förmåner som erhållits genom förtäckt utdelning. Däremot får naturligtvis en aktieägare handla kommersiellt med sitt aktiebolag på marknadsmässiga villkor.

Förtäckt utdelning kan äga rum också i stora bolag. En vanlig situation synes vara att aktieägaren till rabatterat pris erbjuder teckna aktier i ett annat bolag än det de är ägare av. Det kan t.ex. gälla ett dotterbolag som på detta sätt skall få en ägarspridning för att senare kunna marknadsnoteras. I den mån aktieägarna erhållit en rätt att till förmånlig kurs teckna aktier i dotterbolag skall aktieägarna beskattas för teckningsrättens värde. Beskattning såsom för förtäckt utdelning med teckningsrättens värde sker också om aktieägarna överlåter själva aktien med vidhängande teckningsrätt, RÅ 1968 ref 4 (ASEA). Förtäckt utdelning kan också i undantagsfall aktualiseras i samband med överlåtelse av tillgångar till underpris mellan systerbolag. I avsnitt 4.5 skall jag behandla den situationen, eftersom den har ett samband med uttagsbeskattningsreglerna vid ombildningar.

Det finns också ett par exempel där aktieägarna erhållit rabatter vid inköp hos bolaget (NK:s aktieägare, RÅ 1983 1:52) eller högre sparränta på särskilda aktieägarkonton (SE-Banken, RÅ 1983 1:55). Eftersom bolagens syften varit kommersiella har inköpsrabatten eller den högre sparräntan inte ansetts utgöra förtäckt utdelning.

Vanligast torde dock problemet med förtäckt utdelning vara inom fåmansföretagssektorn. Det är ju också här som extern kontroll och insyn är som minst. Aktieägaren/företagsledaren kan ha vissa besvär med att hålla isär den privata ekonomin och företagets. Det finns en rikhaltig praxis avseende förtäckt utdelning. I mitten av 1970-talet infördes dock i olika avseenden särskilda regler avseende fåmansföretag. Dessa regler skall tillämpas istället för de i praxis utvecklade reglerna om förtäckt utdelning. Det är dock viktigt att komma ihåg, att de allmänna reglerna fortfarande gäller utanför det särreglerade fåmansföretagsområdet.

Bestämmelserna om fåmansföretag återfinns numera huvudsakligen i 32 § 14 anv.p. KL. Som fåmansföretag räknas enligt lagrummets åttonde stycke bl.a. aktiebolag eller ekonomiska föreningar vari en eller ett fåtal fysiska personer äger mer än hälften av röstetalet.

Av intresse för denna lärobok är framförallt de bestämmelser som avser in- och utförsäljningar av egendom mellan delägarna och aktiebolaget. Det gäller såväl beskattningskonsekvenserna för delägaren som för aktiebolaget.

När en delägare (eller denne närstående) avyttrar egendom *till* sitt fåmansföretag för ett pris överstigande marknadsvärdet utgör överpriset förtäckt utdelning. Lagstiftaren har dock valt att låta beskatta delägaren för överpriset som intäkt av tjänst. Vid delägarens reavinstberäkning skall endast marknadsvärdet tas upp som intäkt, 32 § 14 anv.p. 2 st. KL och 24 § 6 mom. 1 st. SIL. Härigenom säkerställs att överpriset inte blir beskattat i båda inkomstslagen kapital och tjänst. Fåmansföretaget får inte avdrag för överpriset, 2 § 13 mom. 1 st. SIL.

Avser införsäljningen övrig lös egendom (31 § SIL) och egendomen inte är eller kan väntas bli till nytta för företaget blir hela försäljningssumman (brutto) beskattad som intäkt av tjänst, med uteslutande av beskattning i inkomstslaget kapital, 32 § 14 anv.p. 3 st. KL och 24 § 6 mom. 2 st. SIL. Bolaget vägras avdrag för vederlaget eftersom det beskattas som intäkt av tjänst för delägaren, 2 § 13 mom. 1 st. SIL. Detta torde gälla oavsett om det är fråga om en omsättnings- eller anläggningstillgång som bolaget köpt.

När en delägare köper egendom av sitt fåmansföretag för ett vederlag understigande marknadsvärdet beskattas mellanskillnaden hos delägaren som inkomst av tjänst, 32 § 14 anv.p. 4 st. KL. Genom utförsäljning till underpris kan bolaget söka undgå dubbelbeskattningens första led. Bolaget skall därför uttagsbeskattas för skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet, 2 § 13 mom. 2 st. SIL. Det finns här, såvitt framgår av lagtexten, ingen möjlighet att underlåta uttagsbeskattning om inte försäljningen avser egendom som redan beskattats hos företagsledaren därför att tillgången var avsedd så gott som uteslutande för dennes privata bruk (jfr 32 § 14 anv.p. 1 st. KL).

Ett företag kan också ge förtäckt utdelning genom att inköpa rörelsefrämmande egendom. Anskaffas egendom (utom förmånsbeskattade bilar) från annan än delägare eller denne närstående, och är den uteslutande eller så gott som uteslutande avsedd för privat bruk för företagsledare eller denne närstående tas anskaffningskostnaden upp som intäkt av tjänst för företagsledaren, 32 § 14 anv.p. 1 st. KL. Fåmansföretaget får inte avdrag för anskaffningskostnaden, 2 § 13 mom. 1 st. SIL.

2.3.4 Kupongskatt

När aktieägaren befinner sig utomlands är det svårt att effektuera dubbelbeskattningens andra led. Därför har utdelningar (undantaget utdelning av aktier i samband med delning av företag enligt 3 § 7 mom. 4 st. SIL) till utländska delägare i svenska aktiebolag belagts med en definitiv källskatt, benämnd kupongskatt, 1 § Kupongskattelagen (1970:624), KupL. Kupongskatt ersätter således den sedvanliga inkomstskatten, men utgör en särskild form av statlig inkomstskatt, 1 § 4 mom. SIL. Borttagandet av utskiftningsskatt har lett till att de belopp som tidigare belades med utskiftningsskatt numera för utländska aktieägare är inordnade kupongskatten. Med utdelning avses enligt 2 § KupL även vissa utbetalningar till aktieägare vid likvidation, nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och fusionsvederlag i ett par fall.

Även på återbetalning av tillskjutna belopp (t.ex. aktiekapitalet) utgår kupongskatt. En utländsk aktieägare är därför berättigad till restitution av kupongskatt enligt bestämmelserna i 27 § 2 st. KupL.

Skatten innehålls av utbetalaren (VPC, förvaltaren vid förvaltarregistrering eller aktiebolaget) och inbetalas till statsverket. Den som inne-

håller kupongskatten är endast verkställare av inbetalningen av skatten till statsverket. *Skattskyldig* till kupongskatt är däremot utdelningsberättigad som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i riket, eller utländsk juridisk person, 4 § KupL. Gränsen för skattskyldigheten har dragits så att skatten skall träffa fysiska eller juridiska personer som inte på annan grund blir skattskyldiga för utdelningen i Sverige. Det är av denna anledning naturligt att ingen kupongskatt utgår om den utländska personen driver ett s.k. fast driftställe i Sverige till vilket utdelningen är hänförligt. Skattskyldighet föreligger i detta fall ändå i Sverige, 6 § 1 mom. a) och c) SIL. Motsvarande samordning sker beträffande utländska delägare i handelsbolag och för utländska medlemmar i en EEIG, 4 § 2 st. KupL.

Kupongskatten utgår med en fast skattesats, 30 procent, oberoende av om mottagaren är en fysisk eller juridisk person och oberoende av om innehavet betingas av aktieägarens näringsverksamhet eller om innehavet utgör en kapitalplacering, 5 § KupL. Kupongskatten är således proportionell. Vidare utgörs skatteobjektet av bruttoutbetalningen. Det är därför ointressant vilka kostnader en utländsk aktieägare haft för själva aktieinnehavet och för att kunna uppbära utdelningen. Om exempelvis ett lån har upptagits för att finansiera aktieköpet är räntorna inte avdragsgilla vid fastställande av beskattningsunderlaget.

Utdelning kan ske av annat än kontanter. Så är ofta fallet vid förtäckt utdelning. Vid utdelning av andra tillgångar än kontanter utgår kupongskatt på de utdelade tillgångarnas marknadsvärde, RÅ 1952 ref 39 och 21 § KupL.

Om Sverige har träffat ett dubbelbeskattningsavtal med det land där aktieägaren har sin hemvist kan kupongskatt utgå med en lägre skattesats eller sättas ned till noll. EG:s moder- dotterbolags-direktiv har också föranlett en sänkning av kupongskatten till noll, 4 § KupL. Förutsättningen är, att en juridisk person i en medlemsstat innehar minst 25 % av andelskapitalet i det utdelande bolaget. Den utländska juridiska personen skall uppfylla direktivets artikel 2.

2.3.5 Likvidation

Det är möjligt att underlåta årlig vinstutdelning och istället utbetala ackumulerade vinstmedel till aktieägarna i samband med exempelvis likvidation av aktiebolaget. Fram till 1990 års utgång var utskiftningsskattelagen ikraft. Utskiftningsskatten (40 %) ersatte utdelningsbeskatt-

ningen som dubbelbeskattningens andra led vid nedsättning av aktiekapitalet eller vid bolagets upplösning. Syftet var att träffa uppsamlade vinstmedel, varför skatt inte utgick på det belopp som endast utgjorde återbäring till aktieägarna av tillskjutet belopp. I praxis hade dessutom likvidation av aktiebolag jämförts med avyttring av aktierna i bolaget och aktieägaren reavinstbeskattades därför också, jfr RÅ 1927 ref 32.

Numera gäller följande. En likvidation av ett aktiebolag kan utlösa tre olika beskattningseffekter. Den första sammanhänger med att bolagets tillgångar avyttras. Sker försäljning till en utomstående är vederlaget normalt marknadsmässigt, och orsakar inga problem. Om tillgångarna i stället avyttras till en närstående, eller utskiftas till aktieägarna, kan uttagsbeskattning i syfte att säkerställa dubbelbeskattningens första led aktualiseras. Huruvida uttagsbeskattning kan underlåtas får bedömas enligt de allmänna reglerna härom, se avsnitt 4.2. Vid 14:22-fusioner skall uttagsbeskattning ej inträda, 2 § 4 mom. 11 st. SIL.

För det andra, om en aktieägare i samband med likvidation förvärvar tillgångar till underpris, kan detta bli betraktat som förtäckt utdelning. Beroende på typ av aktieägare, kan utdelningen bli beskattad i inkomstslaget tjänst (fämansföretag), kapital eller näringsverksamhet. Om förutsättningarna i 7 § 8 mom. SIL är uppfyllda kan utdelningen vara skattefri.

Man kan notera att om aktiekapitalet nedsätts genom en minskning av aktiernas nominella belopp eller reservfonden nedsätts, skall detta anses som utdelning enligt 3 § 7 mom. 6 st. Motsvarande förfarande i samband med en utländsk juridisk person skall också anses som utdelning. Huruvida sådan utdelning är skattefri för mottagande aktiebolag får bedömas efter reglerna i 7 § 8 mom. SIL.

Den tredje effekten innebär reavinstbeskattning. Enligt 24 § 2 mom. SIL jämföras konkurs eller ett företags trädande i likvidation med avyttring av egendom. Motsvarande gäller vid bl.a. 14:1-fusion. Också när ett utländskt bolag upplöses genom ett fusionsliknande förfarande skall det utländska bolaget anses vara avyttrat. Tilläggs kan, att om ett aktiebolag upplöses genom att avregistreras därför att det exempelvis inte har ökat sitt aktiekapital till 100 000 kr före utgången av 1999, anses bolaget avyttrat.

Därefter får man beräkna eventuell reavinst eller realisationsförlust enligt allmänna regler. Om det är ett fämansföretag som likviderats kan exempelvis en del av reavinsten bli beskattad i inkomstslaget tjänst.

Skattskyldigheten respektive avdragsrätten inträder det beskattningsår då egendomen avyttras, 24 § 4 mom. SIL. Det innebär att skattskyldigheten inträder när bolaget träder i likvidation. Av 24 § 4 mom. 6 och 7 st. SIL framgår vissa samordningsregler mellan konkurs och likvidation. Där behandlas bl.a. det fallet att den skattskyldige efter det att likvidation faktiskt avyttrar aktierna.

Slutligen kan nämnas att vid 14:22-fusioner sker ingen beskattning av vare sig det överlåtande eller övertagande företaget. Se vidare avsnitt 4.5.2.2.

2.4 Beskattning av utdelning i aktiebolag

2.4.1 Allmänt

Ett konsekvent genomförande av dubbelbeskattningsprincipen kan komma att strida mot neutralitetsprincipen. Problemet uppkommer när ett dubbelbeskattat subjekt äger aktier eller andelar i ett annat dubbelbeskattat subjekt, t.ex. i ett aktiebolag. Tillämpas i detta fall dubbelbeskattningsprincipen utan undantag kommer aktiebolagets inkomster att bli beskattade inte bara två utan flera gånger. En dylik s.k. kedjebeskattningsprincip innebär att det aktiebolag som väljer att av organisatoriska skäl driva en del av sin verksamhet i dotterbolagsform kommer att skattemässigt missgynnas jämfört med det bolag som driver all verksamhet i egen regi. Denna skatteeffekt strider därför mot neutralitetsprincipen. Detta talar för att aktiebolag och ekonomiska föreningar bör kunna skattefritt mottaga utdelningar från dotterföretag.

Det finns dock ytterligare en neutralitetsaspekt att ta hänsyn till vid utformningen av utdelningsbeskattningen. Om alla aktiebolag generellt befrias från skattskyldighet för mottagna aktieutdelningar skulle det kunna bli lönsammare ur skattesynpunkt att investera i aktier än i räntebärande obligationer, banksparande m.m. där avkastningen alltid blir beskattad. I de fall aktieinnehavet är ett alternativ till andra kapitalplaceringar bör enligt denna tankegång utdelningen utgöra skattepliktig intäkt, men inte när aktieinnehavet är ett led i organisationen av näringsverksamheten. Aktierna brukar i det förstnämnda fallet kallas *kapitalplaceringsaktier* och i det sistnämnda fallet *näringsbetingade aktier*. Aktier kan vidare utgöra omsättningstillgång i ägarföretagets hand. Dylika aktier benämns *omsättningsaktier*, eller någon gång för

lageraktier. Terminologin har dock inte alltid varit enhetlig i förarbeten och doktrin.³

Aktiebolags och ekonomiska föreningars skattskyldighet för utdelningar är reglerade i 7 § 8 mom. SIL. Med utdelning avses naturligtvis i första hand sådan utdelning som uppburits i förhållande till antal aktier eller andelar. När jag i det följande uttalar mig om aktier avser jag också andelar i ekonomiska föreningar. Begreppet dotterföretag får beteckna såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar.

Normalt medges en kooperativ förening avdrag för rabatter och pristilllägg som utgått i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, 2 § 8 mom. 1 st. SIL. Medges avdrag undanröjs kedjebeskattnings redan härigenom. Någon anledning att dessutom medge skattefrihet för mottagaren föreligger inte. Annorlunda ter det sig om avdrag av någon anledning inte medges. Utbetalningen är då att jämställa med utdelning, 7 § 8 mom. 1 st. SIL.

I andra stycket regleras förvaltningsföretag. Definitionen av förvaltningsföretag är väsentlig och får betydelse även vid tillämpningen av reglerna om öppna koncernbidrag. Förvaltningsföretag behandlar jag i nästa avsnitt. Den betydelsefulla gränsdragningen mellan kapitalplaceringsaktier och näringsbetingade aktier återfinns i tredje stycket. Jag behandlar denna gränsdragning i avsnitt 2.4.3. Det finns vidare ett par bestämmelser i syfte att motverka kringgående av olika regler. Även om de avser olika fall behandlar jag dem tillsammans i avsnitt 2.4.4. Möjligheterna att skattefritt motta utdelningar från utländska subjekt behandlas i avsnitt 2.4.5. Här behandlar jag också de förändringar som föranleds av moder-dotter-bolagsdirektivet.

2.4.2 Förvaltningsföretag

Med förvaltningsföretag avses enligt 7 § 8 mom. 2 st. SIL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som "förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet". Ett sålunda definerat förvaltningsföretag är frikallat från skattskyldighet på mottagna utdelningar i den mån mottagen utdelning motsvaras av utdelning förvaltningsföretaget beslutat för samma beskattningsår. Den beslutade vidareutdelningen får dock inte utgöras av sådana aktier som enligt 3 §

³ Se härom Grosskopf, Aktiebolagens kedjebeskattnings, 1979 s. 25.

7 mom. 4 st. SIL är skattefria för mottagaren. Sistnämnda bestämmelse sammanhänger med regleringen av delning av företag (fission), se avsnitt 4.5.4. En särskild typ av förvaltningsföretag är investmentföretagen. De omfattas emellertid inte av förvaltningsföretagsdefinitionen i 7 § 8 mom. 2 st. SIL.

Ett förvaltningsföretag skall ägna sig åt förvaltning av värdepapper och därmed likartad lös egendom. Härutöver får inte förvaltningsföretaget, direkt eller indirekt, driva annat än obetydlig verksamhet. Den före skattereformen gällande lydelsen innebar att ett förvaltningsföretag "uteslutande eller så gott som uteslutande" skulle vara förvaltande. Någon ändring i sak med övergången till uttryckssättet att det endast får driva "obetydlig verksamhet" vid sidan av värdepappersförvaltningen är dock inte avsedd. Det innebär först och främst att företaget själv inte får driva annat än obetydlig verksamhet utöver förvaltningsverksamheten. Vid tillkomsten av förvaltningsföretagsbestämmelsen uttalades, att ett företag kan bli betraktat som förvaltningsföretag "även om det driver en i förhållande till förvaltningen av värdepapper och dylikt helt obetydlig rörelse, jordbruk eller skogsbruk eller äger en mindre annan fastighet". I doktrinen har angivits att en sidoverksamhet kan uppgå till 4–5 procent av övrig verksamhet utan att statusen som förvaltningsföretag går förlorad.⁴

Men även den verksamhet som bedrivs "indirekt" medräknas i bedömningen av om företaget bedriver annan verksamhet än värdepappersförvaltning. Härmed avses att bedömningen skall ske på koncernnivå och inte på företagsnivå. Vid bestämmande av om ett företag är förvaltande skall också medräknas den verksamhet som drivs i andra företag i vilka företaget har, som föredragande statsrådet uttryckte det, ett "bestämmande inflytande".⁵ Det innebär att om ett dotterföretag driver rörelse av viss omfattning kommer denna verksamhet att tillskrivas moderföretaget. Normalt kommer därigenom inte moderföretag inom koncerner att utgöra förvaltningsföretag. Därför krävs det numera inte att moderföretag utför några koncerngemensamma funktioner för att förvaltningsföretagsstatusen skall gå förlorad (jfr äldre rätt RÅ 1986 ref 72). Vad som avses med *bestämmande inflytande* är dock inte helt klart. Sannolikt får man knyta an till koncerndefinitionen i 1:5 ABL.

⁴ Se Grosskopf 1976 s. 42f, med vidare hänvisningar.

⁵ Prop. 1989/90:110 s. 707f.

Ett förvaltningsföretag förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. Företag som driver handel med värdepapper faller således utanför definitionen. Uttrycket "värdepapper eller likartad lös egendom" består av två led. Grosskopf påpekar att en snäv definition av begreppet värdepapper innebär att uttrycket likartad lös egendom blir desto vidare, och omvänt, en vid definition av värdepapper inskränker området för vad som kan omfattas av uttrycket likartad lös egendom.⁶ Det väsentligaste synes dock vara avgränsningen mot övriga företag. Med andra ord, när inträder respektive upphör förvaltningsföretagsstatusen. Enligt motiven får ett företag som tillfälligt nedlagt sin rörelse i regel betraktas som ett förvaltningsföretag.⁷ I ett sådant företag torde balansräkningen ofta endast innehålla likvida medel, d.v.s. en bankräkning. Detta antyder att bankräkningar i varje fall för lagens upphovsmän kan ha innefattats i uttrycket "likartad lös egendom". Frågan har stor principiell betydelse eftersom förvaltningsföretag också är uteslutna från möjligheten ge eller ta emot öppna koncernbidrag. Det borde inte spela någon roll om nedläggningen av rörelsen är tillfällig eller inte. Även ett nystartat aktiebolag som inte påbörjat rörelseverksamhet torde därför kunna utgöra ett förvaltningsföretag.

I ett äldre notismål, RÅ 1969 not 790, gällande ett svart fåmansbolags innehav av organisationsaktier, hade dotterbolaget upphört att driva rörelse. RR fastslog att aktierna i dotterbolaget därför inte längre kunde betraktas som organisationsaktier. De vinstmedel som utdelats från dotterbolaget härrörde dock från tiden när aktierna i dotterbolaget utgjorde organisationsaktier, och skedde i så nära samband med avvecklingen av organisationsförhållandet mellan bolagen att utdelningen inte var skattepliktig inkomst för moderbolaget.

Ett förvaltningsföretag är enligt 7 § 8 mom. 2 st. SIL befriat från skattskyldighet i den mån sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Utdelningar som förvaltningsföretaget beslutat om får dock inte utgöras av aktier utdelade i samband med fission enligt 3 § 7 mom. 4 st. SIL. En förutsättning för skattefrihet är således att utdelningen slussas vidare till aktieägarna. Förvaltningsföretaget får därmed inte skattefritt fondera mottagna utdelningar. Det är dock inte fråga om allt eller inget. Uttrycket "i den mån" ger vid handen att det bara är på den fon-

⁶ Grosskopf 1976 s. 44f.

⁷ Prop. 1960:162 s. 67.

derade utdelningen som förvaltningsföretaget mister skattebefrielsen. Dessutom torde det räcka med att förvaltningsföretaget vidareutdelar den behållna nettoinkomsten och behåller så mycket av utdelningsinkomsterna att det täcker företags egna avdragsgilla omkostnader.

Ett förvaltningsföretag är frikallad från skattskyldighet för *utdelning*. Med utdelning förstås normalt såväl på bolagsstämma beslutad utdelning som förtäckt utdelning. Det är däremot tveksamt om utdelningen behöver vara mottagen. Efter skattereformen skall aktiebolag redovisa alla intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär enligt 24 § KL att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Ett förvaltningsföretag kan dock inte samma år som utdelningen intäktsförts besluta om vidareutdelning. Det kan ske först på bolagsstämman nästföljande år. Därför är det tillfyllest att vidareutdelningen är beslutad för samma beskattningsår som den mottagna utdelningen intäktsförs. Viss oklarhet råder om även förtäckt utdelning skall tillgodoräknas vid bestämmande storleken på det vidareutdelade beloppet.

En speciell form av förvaltningsföretag utgör investmentföretag. Dessa regleras i 2 § 10 mom. SIL. Ett investmentföretag är ett förvaltningsföretag vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda ägarna riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar. För investmentföretag gäller särskilda bestämmelser om inkomstberäkningen.

2.4.3 Övriga företags aktieinnehav

Huvudregeln avseende undanröjande av kedjebeskattnings framgår av 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Kortfattat uttryckt innebär bestämmelsen att svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar beskattas för utdelningar på kapitalplaceringsaktier och omsättningsaktier eller andelar, men inte för utdelningar på näringsbetingade aktier eller andelar. Undantagna från bestämmelsen är förvaltningsföretag och investmentföretag. Svenska sparbanker och svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag kan skattefritt mottaga utdelningar från näringsbetingade aktier eller andelar trots att de inte är dubbelbeskattade subjekt. Någon risk för kedjebeskattnings finns således inte för dessa subjekt. Men om en sparbank med hänsyn till verksamheten väljer att bedriva viss verksamhet i dotterbolagsform uppstår dock en dubbelbeskattnings som för dessa enkelbeskattade subjekt kan leda till att man avstår från den orga-

nisation som är mest ändamålsenlig. Av neutralitetsskäl omfattas därför svenska sparbanker och ömsesidiga skadeförsäkringsföretag av regeln.

Utdelningar på aktier som för innehavaren utgör omsättningstillgångar är alltid skattepliktiga. Det kan vara fråga om olika typer av omsättningsaktier eller, som de också kallas, lageraktier. För ett företag som driver värdepappersrörelse består "lagret" av omsättningsaktier. Även fondkommissionärers och bankers lager av aktier är omsättnings-tillgångar. En viktig kategori omsättningsaktier utgör de aktier i fastighetsförvaltande dotterföretag som skattskyldiga, vilka driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, kan inneha. Eftersom fastigheterna för den skattskyldige skulle ha utgjort omsättningsfastigheter om denne ägt fastigheterna direkt anses, under vissa förutsättningar, istället aktierna eller andelarna i det fastighetsförvaltande företaget vara omsättningstillgångar, 21 § 4 anv.p. 5 st. KL.

Skälet till att utdelning på lageraktier alltid är skattepliktig är att neutralitetsprincipen i dessa fall inte kan åberopas för skattefrihet. Aktierna innehas i syfte att avyttras, och inte som ett led i organisationen. Avkastningen på aktierna är därför mer att jämställa med vanlig näringsinkomst, och anses därför böra behandlas på samma sätt som övriga näringsinkomster.

Därefter återstår klassificering av näringsbetingade aktier och kapitalplaceringsaktier. Gränsdragningen dem emellan har inte förändrats genom 1990 års skattereform, däremot terminologin. Det som tidigare benämndes rörelsebetingade aktier benämns nu näringsbetingade aktier. Någon ändring i sak synes inte vara åsyftad. Att avgöra om en aktie är innehavd i kapitalplaceringssyfte eller beror på näringsverksamheten är svårt, särskilt om det visar sig att moderföretagets innehav av aktier var kortvarigt. För att avgöra om aktieinnehavet är näringsbetingat anger lagtexten två alternativa regler, 7 § 8 mom. 3 st. SIL. Om ägarföretaget innehar minst 25 procent av *röstetalet* i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång anses innehavet vara näringsbetingat. Det är i detta fall betydelselöst om aktieinnehavet i realiteten är en kapitalplacering. Vid fastställande av om ägarföretaget uppnår 25 procent av röstetalet får endast direkta aktieinnehav medräknas. Indirekta innehav via andra bolag får inte tas med vid beräkningen. Det gäller även om aktierna ägs indirekt genom ett handelsbolag.

I RÅ 1985 1:72 (en skiljaktig) ägde två aktiebolag till lika delar ett handelsbolag. Handelsbolaget ägde i sin tur ett rörelsedrivande dotterbolag.

Utdelningar från dotterbolaget beskattades hos de två aktiebolagen, trots att de skulle varit skattefria om aktierna innehafts direkt.

Med beskattningsårets utgång torde avses ägarföretagets beskattningsår. Det innebär att om ett företag innehar minst 25 procent av röstetalet vid utdelningstillfället men därefter avyttrar aktier i en sådan omfattning att röstetalet nedgår under 25 procent blir utdelningarna skattepliktig inkomst. Det motiveras med att bestämmelsen är en schablonregel vars syfte är att utdelning under lätt konstaterbara förutsättningar skall kunna undantas från beskattning utan utredning om aktieinnehavets samband med ägarföretagets verksamhet, RÅ 1985 Aa 208 (Fb). I nu nämnda mål yttrade rättsnämnden dessutom i sitt beslut, vari regeringsrätten ej gjorde ändring, att regeln inte ger utrymme för hänsynstagande till förhållandena vid annan tidpunkt än beskattningsårets slut. Det är därför tänkbart att ett företag först uppbär utdelning från ett annat bolag i vilket man äger mindre än 25 procent av röstetalet vid utdelningstillfället och därefter genom tilläggsköp efter utdelningstillfället införskaffar ytterligare aktier till dess att röstetalet beskattningsårets utgång uppgår till 25 procent.

Det andra sättet att avgöra om aktier eller andelar är näringsbetingade anges i 7 § 8 mom. 3 st. b) SIL och innebär att även om röstetalet understiger 25 procent kan utdelningar på aktier vara frikallade från skatteplikt. Det krävs då att den skattskyldige gör sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska skäl kan anses stå ägarföretaget nära. Ursprungligen var det tillfyllest att själva *förvärvet* av aktierna betingats av verksamheten, men numera torde krävas att innehavet av aktierna eller andelarna fortlöpande är betingat av verksamheten. Bevisbördan åvilar således den skattskyldige. Däremot har i förarbetena angivits att man inte får ställa för stränga krav på bevisningen.⁸ Sålunda ansågs skattefrihet kunna medges även om någon tvekan kan råda om sambandet med ägarföretagets rörelse. Som exempel härpå angavs förvärv av aktier i företag som driver allmännyttig verksamhet såsom vissa kommunikationsföretag och förvärv i företag som bildats för att anskaffa lokaler för fritidsverksamhet i områden där ägarföretagets personal är bosatt. Aktieinnehavet kan vara en följd av att företaget önskar trygga tillförseln av råvaror,

⁸ Prop. 1960:162 s. 31 f.

vara ett led i avsättningen av företagets produkter eller för att samordna rörelser eller rörelsegrenar hos flera företag. Enbart den omständigheten att förvärvet skett för att få visst inflytande i ett annat företags förvaltning torde dock i sig inte medföra att aktieinnehavet är näringsbetingat.

Aktieinnehavet kan väsentligen understiga 25 procent och ändå anses betingade av näringsverksamheten.

I RÅ 1970 ref 52 innehade Svenska Lloyd ca 8 procent av ett hotell i Göteborg. Syftet var att tillförsäkra rederiets passagerare rum av god standard eftersom det förelåg en brist på rum i Göteborg. Aktierna ansågs rörelsebetingade. Det ansågs de även vara i RÅ 1968 not 2036, där rederiet Transmarin ägde 1 procent av aktierna i SCA. Aktierna innehades för att befrämja fraktförbindelserna med SCA. Även notismålet RÅ 1979 Aa 122 visar att det kan räcka med en liten ägarandel, i detta fall under 1 procent för att innehavet skall vara näringsbetingat. Kvills Bruk innehade en så liten andel av aktierna i AB Klippans Finpappersbruk, men hade ett avtal med sistnämnda bolag om leverans av massaved. Det förefaller inte vara tillfyllest att företagen är i samma bransch. För näringsbetingning krävs dessutom avtal eller liknande mellan parterna.

Beträffande 25 procentsregeln är som nämnts förhållandena vid årets utgång avgörande. Skälet härtill var att regeln var en schablonregel. Samma argument gör sig inte gällande avseende de aktier som äsyftas i 7 § 8 mom. 3 st. b) SIL. Frågan är då hur man skall betrakta ägarförändringar under utdelningsåret. Uppstår det kvalificerande ägarsambandet under året men före utdelningen synes lagtexten innebära att skattefrihet föreligger. Den s.k. Lundinregeln kan dock vara tillämplig i detta fall, se nedan avsnitt 2.4.4. Om däremot aktierna före utdelningstillfället övergår till att vara kapitalplaceringsaktier kan skäl såväl för som emot skattefrihet anföras. Grosskopf synes anse att utdelning samma år och året efter det att aktierna upphör att vara näringsbetingade bör kunna mottagas skattefritt.⁹ Utdelningen härstammar i dessa fall från tiden när samband mellan verksamheterna förelåg. För utdelning som äger rum senare år kan det stöta på svårigheter att avgöra om den kommer från vinstmedel genererade under tid när aktierna var näringsbetingade.

Av lagtexten framgår också att det inte är nödvändigt att aktieinne-

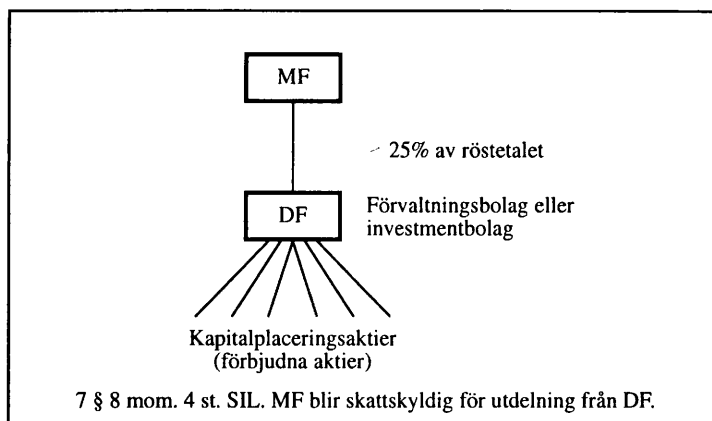
⁹ Grosskopf 1979 s. 41 f.

havet betingas av den verksamhet det aktieägende företaget själv driver. Det räcker om aktieinnehavet betingas av verksamhet som bedrivs av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det aktieägende företaget nära. Det kan inte krävas att det närstående företaget är vertikalt integrerat i koncernen. Även systerbolagsförhållanden m.fl. konstellationer torde omfattas.

2.4.4 Kringgåendefall

Bestämmelserna om utdelningsbeskattning i 7 § 8 mom. SIL innehåller ett par regler som syftar till att motverka olika kringgåendefall. I fjärde stycket stadgas att skattefrihet på näringsbetingade aktier inte föreligger om det utdelande företaget är ett förvaltningsföretag eller investmentföretag om detta företag äger mer än enstaka aktier på vilka utdelningen skulle ha varit skattepliktig om moderföretaget ägt dem direkt. Den kringgåendesituation som fjärde stycket avser förhindra innebär, att moderföretaget samlar alla sina kapitalplaceringsaktier i ett förvaltande dotterföretag i vilket man innehar minst 25 procent av rösttalet. Därigenom anses innehavet i dotterföretaget per definition vara näringsbetingat. Dotterföretaget, som är ett förvaltningsföretag, befrias från skattskyldighet i samma utsträckning som vidareutdelning sker. Om inte regeln i fjärde stycket fanns skulle moderföretaget omvandla skattepliktig utdelning på direktägda kapitalplaceringsaktier till skattefri utdelning från dotterföretag, ett dotterföretag som tack vare förvaltningsföretagsstatusen själv undgår beskattning av utdelningarna på kapitalplaceringsaktierna. De kapitalplaceringsaktier som ett förvaltningsföretag äger och som utgör mer än enstaka aktier brukar kallas för *förbjudna aktier*. Av lagtexten framgår att förvaltningsföretaget kan äga "enstaka" kapitalplaceringsaktier. Bestämmelsen ändrades från 1981 års taxering. Dessförinnan räckte det med att förvaltningsföretaget innehade en kapitalplaceringsaktie för att för att utdelning från förvaltningsföretaget skulle beskattas hos ägarföretaget.

Ett förvaltningsföretag som äger förbjudna aktier kan avvyttra dessa. I RÅ 1985 1:58 (Fb) avvyttrade förvaltningsföretaget (AEG) de förbjudna aktierna beskattningsåret 1984. Fråga uppkom då om utdelningen från förvaltningsföretaget under beskattningsåret 1985, vilken härstammade från 1984 års överskott, skulle beskattas hos ägarföretaget (Ahlsell). Regeringsrätten uttalade, att förvaltningsföretaget under 1985 inte hade ägt mer än enstaka aktier på vilka utdelningen skulle



varit skattepliktig om moderföretaget ägt dem direkt. Domstolen fortsatte: "Vid angivna förhållanden är nämnda lagrum inte tillämpligt på den utdelning från förvaltningsföretaget till Ahlsell Aktiebolag som beslutas vid 1985 års bolagsstämma. Den omständigheten att förvaltningsföretaget under del av det närmast föregående beskattningsåret 1984 ägde mer än enstaka sådana s.k. förbudna aktier föranleder inte någon annan bedömning." Det var således betydelselöst att de vinstmedel som utdelades efter 1985 års bolagsstämma härrörde från den tid när utdelning inte kunde ske skattefritt.

Den andra skatteflyktsregeln återfinns i 7 § 8 mom. 5 st. SIL och avser s.k. Lundintransaktioner. Regeln infördes i syfte att förhindra en skatteflyktsmetod som innebar att man försökte undgå dubbelbeskattningens andra led. Metoden beskrivs i förarbetena på följande sätt.¹⁰

"Den av företaget förvaltade egendomen, vanligen värdepapper eller fastighet, inköps efter marknadsvärdet av företagets delägare, som betalar med revers. Delägaren avyttrar därefter aktierna eller andelarna i företaget till ett för ändamålet tillhandahållt aktiebolag (eller möjligen en ekonomisk förening), vilket som likvid övertar överlåtarens skuld enligt reversen. Vinstmedlen i det förstnämnda företaget överförs senare genom utdelning till det sistnämnda företaget – något som före 1951 års lagstiftning i allmänhet kunde ske utan beskattningspåföljd. Slutligen likvideras det på vinstmedel tömda företaget i ett läge när tillgångarna motsvarar eller understiger det tillskjutna kapitalet."

¹⁰ Prop. 1966:85 s. 49.

I reaktion mot det avgörande vari regeringsrätten godtog förfaringssättet, RÅ 1953 ref 10, infördes bestämmelsen som numera återfinns i 7 § 8 mom. 5 st. SIL. Metoden har blivit mindre fördelaktig genom att beskattningen av utdelningsinkomster och reavinster numera i princip är jämställda för fysiska personer. Bestämmelsen finns dock kvar. Den innebär att det företag som förvärvat ett annat företag inte åtnjuter skattefrihet för utdelning härstammande från vinstmedel som vid förvärvet fanns i det köpta företaget, om det inte är uppenbart att det förvärvande företaget genom förvärvet erhåller tillgång av "verkligt och särskilt värde" med hänsyn till sin verksamhet. Härigenom kommer bestämmelsen i princip endast att träffa förvärv av *skalbolag*. Ett skalbolag som endast innehåller kassa- och bankmedel m.m. faller under regeln. I övrigt har den skattskyldige bevisbördan för att man erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde. Enligt departementschefen borde detta inte väcka betänkligheter eftersom det torde vara lätt att visa att ett företag med reella tillgångar (med undantag av kontanter) har verkligt värde för köparen.¹¹ Samma uttryck, verkligt och särskilt värde, användes tidigare i 2 § 16 mom. SIL (t.o.m. utgången av 1993). Den bestämmelsen avsåg möjligheten att behålla förlustavdrag (underskottsavdrag) efter ett ägarbyte. Denna bestämmelse var föremål för prövning i RÅ 1988 ref 48 (Fb). Ett börsnoterat rederi med stora förluster såldes. Verksamheten skulle fortsätta även efter ägarbytet. Av domskälen framgår att det väsentliga var att förlustbolaget drev verksamheten vidare, och att det var oväsentligt vilken verksamhet det förvärvande bolaget bedrev. Rekvisitet "verkligt och särskilt värde" har därför i praktiken endast begränsad betydelse.

Lundinreglerna är relativt lätta att kringgå. Ett sätt är att fusionera Lundinbolaget med moderbolaget. I samband med införande av Lundinregeln uppmärksammades att samma effekt i vissa fall kunde uppnås även om mottagaren var skattskyldig för mottagen utdelning. Om mottagaren t.ex. driver värdepappersrörelse kunde utdelningen kvittas mot en nedskrivning på aktierna eftersom dessa utgjorde lagertillgångar. En särskild regel infördes som numera återfinns i 24 § 2 anv.p. 6 st. KL.

¹¹ Prop. 1966:85 s. 64.

2.4.5 Utdelning från utlandet

Den generella skattefriheten i 7 § 8 mom. 3 st. SIL avser endast utdelningar på svenska aktier och andelar. Fram till taxeringsåret 1980 var enda möjligheten till skattebefrielse för utdelningar från utländska dotterbolag att bestämmelser härom intogs i de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingick. Så skedde också ofta. Detta befanns dock inte vara tillräckligt eftersom ett flertal länder, särskilt i mellersta östern inte var intresserade av att träffa dubbelbeskattningsavtal. De flesta av Sveriges konkurrentländer hade interna regler som befriade moderbolag från skattskyldighet på mottagna utdelningar från utländska dotterbolag. Av konkurrensskäl krävs därför att även svenska moderbolag ges samma skattebefrielse. Förutsättningarna för frikallelse från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person återfinns numera i 7 § 8 mom. 6–7 st. SIL.

För det första skall utdelningen ha varit skattefri om det utdelande bolaget varit svenskt. Det innebär exempelvis att man får pröva om aktieinnehavet är näringsbetingat enligt de rekvisit som anges i 7 § 8 mom. 3 st. SIL och utdelningarna skulle varit skattefria om det utdelande bolaget varit svenskt.

Vidare måste det utdelande företaget i den stat företaget är hemmahörande (källstaten) vara underkastad en beskattning *jämförlig* med den inkomstbeskattning som bolaget skulle belastats med i Sverige, om inkomsten hade förvärvats här. Skälet till detta krav är att skattebefrielser syftar till att undanröja kedjebeskattnings. Om det utländska företaget inte blivit beskattat för sina inkomster, eller bara utsatts för en låg beskattning, föreligger inte kedjebeskattnings. Det är vanligt att källstaten belägger utdelningen med kupongskatt, se nedan. Situationen förändras dock inte eftersom kupongskatten inträder istället för dubbelbeskattningsens andra och inte första led. Med jämförlig inkomstbeskattning avses enligt motivuttalanden en beskattning uppgående till ungefär 15 procent baserat på en nettointkomst beräknad enligt svenska regler.

Vad ovan beskrivits har gällt utdelningar från utländska juridiska personer i allmänhet. Om den utdelande juridiska personen är hemmahörande i en stat med vilken Sverige har ingått ett dubbelbeskattningsavtal, följer utdelningen bestämmelserna i sjunde stycket. I dessa fall presumeras den utländska juridiska personen vara underkastad en jämförbar inkomstbeskattning. Presumtionen gäller dock enbart om den

utländska juridiska personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller ett avtalsland och verksamheten i det eller de länder den bedrivs är underkastad en normal inkomstskatt. Med normal inkomstskatt avses att den är underkastad gängse bolagsskatt i respektive land, och får alltså inte vara utsatt för någon särskild skattebefrielse eller avse en särskild skattegynnad verksamhet.¹² Med andra ord behöver inkomstbeskattningen i verksamhetslandet inte vara låg jämfört med svensk motsvarande inkomstbeskattning, däremot måste det vara fråga om en för det landet normal inkomstbeskattning. Till viss del får den utländska juridiska personens intäkter härröra från verksamhet i andra länder än avtalsländer eller från särskilt skattemässigt gynnade verksamheter. Förutsättningen är dock att dessa intäkter endast är obetydliga. Härmed avses enligt motivuttalanden, att dessa intäkter inte får överstiga fem procent av totalintäkterna.¹³

För det fall det är fråga om sådana utländska juridiska personer som avses i artikel 2 i moder- dotterbolagsdirektivet, gäller särskilda regler i 8 och 9 st.

Enligt 7 § 8 st. SIL är svenskt företag, med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på andelar i bolag i annan medlemsstat. En förutsättning är att innehavet av andelar uppgår till minst 25 % av andelskapitalet i bolaget.¹⁴

Det finns några skillnader jämfört med motsvarande regler för utdelningar från svenska subjekt i tredje stycket. Ägarkravet är knutet till andelsinnehavet och inte som vid innehav i svenska subjekt till röstetallet. Vidare är också utdelningar på omsättningsandelar undantagna från skatteplikt. Sistnämnda förhållande leder till behov av ytterligare regler. En utdelning på utländska omsättningsaktier kan innebära att värdet på lagret nedgår. För att inte det svenska bolaget både skall få mottaga utdelning skattefritt och kostnadsföra den värdenedgång i det utdelande bolaget som förorsakats av utdelningen har 24 § 2 anv.p. 6 st. KL ändrats. En nedskrivning medges normalt inte om värde-

¹² Prop. 1993/94:234 s. 72.

¹³ Prop. 1993/94:234 s. 134.

¹⁴ Det kan påpekas att eftersom utdelning i samband med likvidation beskattas enligt reglerna för reavinst, och direktivet inte omfattade utdelning i samband med likvidation av dotterbolag ansåg regeringen att någon lättnad i dessa fall inte behövdes, prop. 1994/95:52 s. 43.

minskningen beror på utdelning av medel som fanns vid förvärvet av aktien och som inte motsvarar tillskjutet belopp. Nedskrivning medges dock vid utdelning från ett svenskt aktiebolag, om det är uppenbart att förvärvaren av det utdelande aktiebolaget därigenom erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde för förvärvaren med hänsyn till dennes näringsverksamhet. Detta undantag gäller inte vid utdelning från utländsk juridisk person, d.v.s. det är betydelselöst om en svensk näringsidkare genom förvärvet av omsättningsaktier i en utländsk juridisk person erhållit tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet.

Det är utdelning från bolag i annan medlemsstat som är skattefria. Med bolag avses sådana bolag som uppfyller villkoren i artikel 2 i moder- dotterbolagsdirektivet. Det skall således vara fråga om ett i direktivet uppräknad bolagstyp, bolaget skall vara hemmahörande i en medlemsstat och där vara skattskyldig för de inkomstskatter som för varje stat finns uppräknade i direktivet.

En ytterligare förutsättning är att det utländska bolaget skall vara underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med den ett motsvarande svenskt företag skulle ha utsatts för, 7 § 8 mom. 9 st. SIL. Kan inte ett svenskt företag visa att inkomstbeskattningen i den andra staten är jämförlig med svensk beskattning beskattas utdelningen. I ett sådant fall medges, om övriga förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda, nedsättning av statlig inkomstskatt med ett visst belopp. Detta har höjts från 10 till 13 procent av utdelningens bruttobelopp, 1 § 3 st. lagen om avräkning av utländsk skatt.

Hur beskattningen i källstaten av dotterbolaget är utformad har, förutom vid tillämpning av jämförbarhetskriteriet, enbart begränsad betydelse för det svenska moderbolaget. Dubbelbeskattning av aktiebolag är nu undanröjd eller lindrad i många länder. Genom bruket av avoin fiscal som metod för undanröjande kan det svenska moderbolaget få en utbetalning från den *stat* där dotterbolaget är hemmahörande motsvarande den inkomstskatt dotterbolaget betalat och som belöper på gjord utdelning. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag ska tillämpas även på skattetilgodohavande, 3 § 10 mom. 2 st. SIL.

I källstaten uttas med stor sannolikhet även en kupongskatt (withholding tax) på utdelningen till det svenska moderbolaget. Skattesatsen kan nedsättas om Sverige träffat ett dubbelbeskattningsavtal med källstaten. I vissa stater, kanske ofta länder med många dotterbolag till utländska moderbolag (utpräglade källstater) finns en rädsla för att multinationella

koncerner ska söka kringgå den ekonomiska dubbelbeskattningen genom förtäckt utdelning. Det kan vara fråga om att källstaten inte godtar betalningar betecknade som ränta, därför att man menar att dotterbolaget är underkapitaliserat (s.k. tunn kapitalisering eller thin capitalization), för svenskt vidkommande se RÅ 1990 ref 34.

I vissa länder föreligger också en misstro mot exempelvis royaltybetalningar och licensersättning. Det händer att dessa ersättningar jämföras med utdelningar, jfr RÅ 1987 not 269 (brasilianska dubbelbeskattningsavtalet). Om källstaten vägrar avdrag kan detta i och för sig strida mot icke-diskrimineringsregeln i ett eventuellt föreliggande dubbelbeskattningsavtal, jfr artikel 24:5 i OECD:s modellavtal. För att diskriminering inte ska föreligga måste nämligen samma avdragsrätt föreligga oavsett om mottagaren befinner sig i källstaten eller i ett annat land.

Slutligen kan noteras bestämmelsen i 3 § 10 mom. 1 st. SIL, som syftar till att vinst från utländsk juridisk person, som till följd av reglerna i 53 § 10 anv.p. 2 st. KL redan beskattats hos en svensk delägare, inte blir beskattad ännu en gång om den utdelas.

3 Inkomstöverföringar m.m.

3.1 Inledning

Konflikten mellan det sätt en koncern företagsekonomiskt fungerar, d.v.s. som en ekonomisk enhet (men uppdelad organisatoriskt) och skattelagstiftningens utgångspunkt, att varje separat juridisk person utgör ett eget, från de andra koncernbolagen skilt skattesubjekt, är särskilt markant med avseende på den resultatutjämning mellan koncernföretag som syftar till att utjämna skattebelastningen inom koncernen. Behovet av utjämning är störst om ett koncernbolag ger överskott och ett annat underskott. Mellan två svenska företag finns det annars normalt ingen anledning till resultatöverflyttningar mellan vinstgivande företag, eftersom skatten på bolagsinkomster är proportionell. Det gäller särskilt efter det att den kommunala beskattningen av juridiska personer upphört i mitten av 1980-talet. Dessförinnan fanns ett behov av att skydda även det kommunala beskattningsunderlaget mot koncern-interna transaktioner. En särskild regel mot felaktig prissättning vid interkommunala transaktioner mellan företag i intressegemenskap fanns då i 57 § 3 mom. KL. Annorlunda förhåller det sig om koncernbolagen befinner sig i olika länder. Av skatteminimeringsskäl kan det i dessa fall vara frestande att överflytta inkomster från ett bolag i ett land med hög skattesats till ett bolag i ett annat land där skattebelastningen är lägre.

Vad gäller nationella koncerner kan en skatteutjämning mellan koncernbolag tänkas ske på olika sätt. En modell, som bl.a. finns i USA, innebär att man för kvalificerade koncernförhållanden frångår principen att varje bolag skall taxeras för sig. Istället beskattas koncernen som sådan för det samlade koncernresultatet. Därigenom kommer automatiskt överskott i ett koncernbolag att utjämnas mot underskott i ett annat. Som underlag för en koncerntaxering kan exempelvis koncern-

resultaträkningen ligga till grund. Det uppstår dock flera svårigheter med en koncerntaxering.

En annan modell som är tänkbar, men som mig veterligt inte praktiseras någonstans, vore att medge det bolag som visar överskott en skattereduktion uppgående till en tänkt negativ skattebelastning för det bolag som gått med underskott.

Anta att bolag A uppvisar ett skattepliktigt resultat på 100 kr och därför skall betala 30 kr i skatt. Om koncernbolag B har gått med 100 i underskott, kunde man fingera 30 i "negativ" skatt. Dessa 30 kunde bolag A få avräkna som en skattereduktion mot sin egen skatt. Därmed skulle ingen skatt behöva erläggas. Härigenom uppnås samma resultat som om bolag A och B utgjort ett och samma företag. Modellen förutsätter att B inte får utnyttja uppkommet underskott mot framtida överskott. I annat fall kommer samma underskott att utnyttjas två gånger.

I svensk rätt har man valt en modell som innebär, att mellan koncernföretag får det ges koncernbidrag med avdragsrätt för det givande företaget och skattskyldighet för det mottagande, 2 § 3 mom. SIL. För att skilja de lagreglerade koncernbidragen från övriga bidrag mellan koncernföretag kallas de förstnämnda ibland för *öppna koncernbidrag*. Jag behandlar öppna koncernbidrag i avsnitt 3.2. Därefter följer i avsnitt 3.3 de skatterättsliga bestämmelserna om s.k. kommissionärsföretag. Dessa regler, som står att finna i 2 § 2 mom. SIL har ett nära samband med koncernbidragsreglerna.

Koncernbidrag som inte är öppna kan kallas för *dolda*. Begreppet dolda koncernbidrag används ibland på ett sätt som kan vilseleda. I uttrycket bidrag ligger att det är fråga om en medelsöverföring mellan två företag där det mottagande företaget inte utför någon motprestation för att erhålla bidraget. I annat fall är det helt enkelt fråga om sedvanliga betalningar för varor, tjänster etc. mellan två företag, låt vara närstående. Om betalningen avviker från marknadsmässigt pris för den aktuella prestationen innebär naturligtvis själva avvikelserna i sig ett bidrag från ett företag till ett annat. Bestämmelserna om öppna koncernbidrag antogs av riksdagen 1965. Dessförinnan hade praxis accepterat dolda koncernbidrag, under förutsättning att dessa utgjorde en omkostnad, s.k. *koncernbidrag som omkostnad*. Denna terminologi är inkonsekvent, eftersom ett bidrag efter vad jag nyss sagt enligt min mening i sig inte kan utgöra en omkostnad. Jag behandlar dolda inkomstöverföringar i avsnitt 3.4. I samma avsnitt behandlar jag arm-

längdsregeln, som avses skydda det svenska beskattningsunderlaget mot inkomstöverföringar till utländska koncernföretag.

3.2 Öppna koncernbidrag

3.2.1 Inledning

Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna bör utformas på sådant sätt att det ur koncernens synvinkel är likgiltigt hur man väljer att organisera verksamheten. Det innebär bl.a. att om en del av koncernen går med underskott bör detta underskott kunna kvittas mot rörelseöverskott i andra delar av koncernen. Om vinst- och förlustverksamheten bedrivs inom ett enda företag kan normalt kvittning äga rum. All verksamhet utgör en förvärvskälla. Är koncernen istället organiserad i flera företag, där förlustverksamheten bedrivs i ett företag och vinstverksamheten i ett annat skulle ingen resultatutjämning inom koncernen kunna äga rum utan särskilda bestämmelser härom. Varje aktiebolag och ekonomisk förening är som tidigare påpekats separata skattesubjekt som redovisar och blir beskattade var och en för sitt resultat. Lagstiftaren har därför varit tvungen att införa särskilda regler för hur ett överskott i ett koncernföretag skall kunna kvittas mot ett underskott i ett annat. Detta sker genom öppna koncernbidrag. Bestämmelserna återfinns i 2 § 3 mom. SIL.

Poängen med ett koncernbidrag är, som det uttrycks i lagtexten, att det skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren, "även om bidraget inte för givaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande". Det är alltså fråga om en utgift som inte på annan grund är avdragsgill i förvärvskällan. Ett syfte med införandet av öppna koncernbidrag var just att undvika en prövning av om ett bidrag kan utgöra en avdragsgill driftskostnad för givaren. Man får således skilja mellan öppna koncernbidrag och sådana överföringar som är avdragsgilla därför att de utgör en *driftkostnad*.

Den valda formen för resultatutjämning inom koncern innebär att ett företag med avdragsrätt kan få utge ett *öppet koncernbidrag* till ett annat företag inom koncernen, om vissa förutsättningar är uppfyllda. För det mottagande företaget utgör koncernbidraget skattepliktig intäkt.

3.2.2 Enbart helägda koncerner

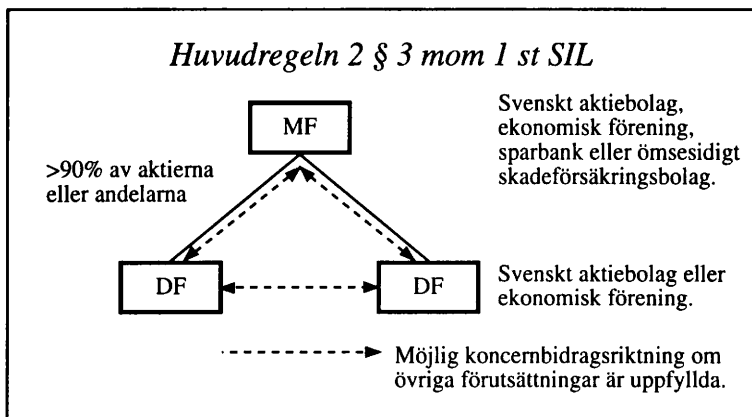
Av 2 § 3 mom. 1 st. SIL framgår att koncernbidrag kan ges om ett "svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag (moderföretag)" äger "mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett eller flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (helägda dotterföretag)". Man kan således konstatera att det är endast inom *helägd koncern* som det är möjligt att ge öppna koncernbidrag. Genom konstruktionen torde koncernbidrag uteslutas om det ligger ett handelsbolag mellan moderbolaget och dotterbolaget, jfr RÅ 1985 1:72, ovan avsnitt 2.4.3. I detta fall ägs ju inte mer än 90 procent av ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Med helägd avses att den vertikala integrationen uppgår till mer än 90 procents *ägende*. Det räcker således inte med att moderföretagets innehav överstiger 90 procent av röstetalet i dotterföretaget. Motivet till att integrationskravet knyter an till aktiekapitalet är historiskt betingat.

Enligt 174 § 1 och 2 mom. 1944 års ABL krävdes att moderbolag ägde mer än 90 procent av ett dotterbolags aktiekapital för att fusion skulle kunna äga rum mellan moder- och dotterbolag. När koncernbidragsreglerna infördes 1965 anknöt dessa till reglerna i 1944 års ABL för fusion och tvångsinlösen. Därefter kom 1975 års ABL att innehålla nya regler för fusion och inlösen av aktier. Någon motsvarande ändring av koncernbidragsreglerna kom dock inte att genomföras.

Endast direkt ägande av aktier räknas. Indirekt ägande via andra bolag i koncernen räknas ej trots att man vid tillämpning av 14:31 ABL får medräkna också indirekta innehav. Företagsskatteberedningen föreslog en koppling av koncernbidragsreglerna till reglerna om tvångsinlösen i ABL.¹ Förslaget ledde inte till lagstiftning.

Det är dock i viss utsträckning möjligt för ett moderföretag att ge koncernbidrag till ett dotterbolag trots att det inte är helägt, den s.k. *fusionsregeln* i 2 § 3 mom. 2 st. SIL. Företsätningarna härför är dock delvis knutna till de äldre bestämmelserna om fusion och tvångsinlösen i 1944 års ABL. Förutom att vissa allmänna rekvisit skall vara uppfyllda krävs att "ägarförhållandena under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mel-

¹ SOU 1977:86 s. 571 f.

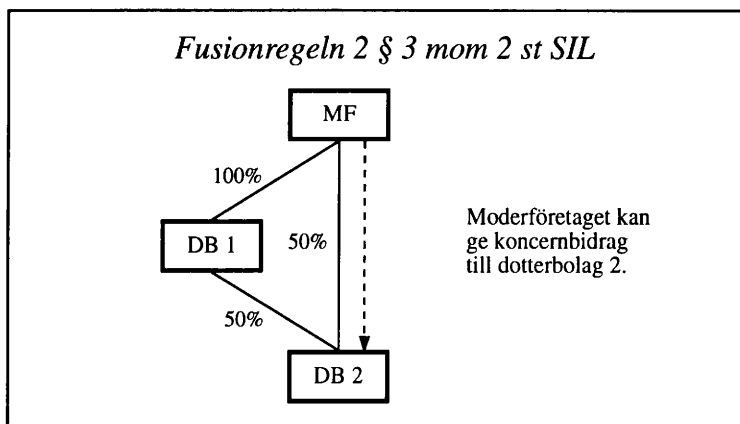


lan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Därvid skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall.” Bestämmelsen i sista meningen är nödvändig mot bakgrund av att 1975 års ABL innehåller fusionsregler som beträffande röstetal och indirekt ägande avviker från koncernbidragsreglerna. Om fusionsregeln enbart hade anknytit till när fusion kunnat äga rum hade kopplingen skett till 1975 års ABL, varför fusionsregeln inneburit ett både vidare (avseende indirekt ägande) som snävare (avseende röstetal) tillämpningsområde än det allmänna koncernbidragsrekvisitet för avdragsrätt avseende ägarintresset (90 procents ägande av aktiekapitalet).

Fusionsregeln är, om man bortser från kopplingen till 1944 års ABL och inte 1975 års ABL, i princip naturlig mot bakgrund av att koncernreglerna inte skall påverka organisationsvalet. Eftersom moderföretaget, om fusionsregeln inte fanns, ändå kunnat skapa förutsättningar för att kunna ge koncernbidrag genom att genomföra successiva fusioner, finns det ingen anledning att tvinga moderföretaget här till. Det spelar ingen roll hur långt bort i äganderättskedjan det mottagande företaget står i förhållande till moderföretaget. Av lagtexten framgår att det endast är koncernbidrag som ges nedåt i koncernstrukturen som omfattas av fusionsregeln. Härigenom uppstår ingen kollision med utdelningsbeskattningen. Fusionsregeln är endast tillämplig på koncernbidrag till aktiebolag.

Dessutom krävs, p.g.a. en lagändring våren 1995, att det mot-

tagande bolaget inte enligt dubbelbeskattningsavtal skall anses ha hemvist i en främmande stat. Denna förändring av fusionsregeln sammanhänger med att motsvarande krav införts som allmänt rekvisit i 2 § 3 mom. 1 st. f) SIL, se nedan 3.2.7.



3.2.3 Företagsformer som omfattas

Före skattereformen fanns ett krav på att den huvudsakliga verksamheten (RÅ 1990 not 211) för såväl givare som mottagare skulle avse "jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt".

Denna positiva bestämmelse har nu ändrats till en negativ. Enligt första stycket a) får numera varken givare eller mottagare vara bostads-, investment- eller förvaltningsföretag. Ur verksamhetssynpunkt torde avgränsningen mot förvaltningsföretag vara den väsentligaste. En koncern kan ofta vara organiserad på sådant sätt att moderföretaget handhar koncerngemensamma administrativa uppgifter, medan den operativa rörelsedelen sköts av dotterföretagen. Ett moderföretag som enbart förvaltar rörelsedrivande dotterföretag kommer genom definitionen i 7 § 8 mom. 2 st. SIL inte att betraktas som ett förvaltningsföretag, och får därför ge och ta emot koncernbidrag. Detta är en förändring i och med skattereformen, jfr RÅ 1986 ref 72.

Om dotterföretaget är vilande, d.v.s. inte driver någon verksamhet alls, uppstår frågan om koncernbidrag kan ges eller tas emot från ett

sådant dotterföretag. I RÅ 1980 1:22 kunde ett dotterbolag som inte drivit någon verksamhet inte ge eller ta emot koncernbidrag. Dotterbolaget hade inte huvudsakligen drivit rörelse eller liknande.

I rättsfallet önskade moderbolaget avdrag för koncernbidrag till sitt helägda dotterbolag. Dotterbolaget hade inte drivit verksamhet efter 1972. De förluster som ansamlats i dotterbolaget önskade moderbolaget kvitta ut med koncernbidrag vid 1975 års taxering. Förlusterna härstammade således från den tid när dotterbolaget var rörelsedrivande. Regeringsrättens majoritet (3–2) konstaterade att dotterbolaget inte drivit någon verksamhet efter 1972. Med hänsyn därtill var koncernbidraget inte avdragsgillt. Petréns var av skiljaktig mening och synes ha ansett att likvideringen av dotterbolagets skulder (till vilket koncernbidraget använts) ingick i avvecklingen av bolagets rörelse. Hans ståndpunkt var välgrundad. Syftet med koncernbidragsreglerna är att utjämna resultatet från den näringsverksamhet koncernbolagen bedrivit under den tid koncerngemenskapen bestått. Om förlusterna härstammar från näringsverksamhet kan man fråga sig varför den skattemässiga bedömningen skulle bli annorlunda om moderbolaget först ger koncernbidrag, (i händelse av likviditetsproblem genom uppbokande av en skuld) för att täcka förlusterna i dotterbolaget och därefter avvecklar rörelsen i dotterbolaget.

Numera torde det oftast vara frågan om dotterföretaget är ett förvaltningsföretag eller ej som måste avgöras. Av redogörelsen ovan i avsnitt 2.4.2 framgår att ett företag som inte driver någon verksamhet (direkt eller indirekt) normalt utgör ett förvaltningsföretag. Dotterföretaget torde heller inte vara något förvaltningsföretag om det inte driver någon verksamhet direkt men väl är delägare i ett handelsbolag som driver näringsverksamhet, och denna verksamhet inte endast är obetydlig.

I RÅ 1978 1:80 (Gullhögen) var två dotterbolag inte rörelsedrivande men ägde var sin hälft av ett rörelsedrivande handelsbolag. Frågan gällde om dotterbolagen huvudsakligen drev rörelse, vilket enligt äldre rätt var en förutsättning för att få ge eller ta emot koncernbidrag. Eftersom delägarna och inte handelsbolaget valts till skattesubjekt ansåg kammarrätten, vars dom regeringsrätten inte ändrade, att dotterbolagen drev samma verksamhet som handelsbolaget. Förutsättning för koncernbidrag förelåg därför.

3.2.4 Helägt hela beskattningsåret

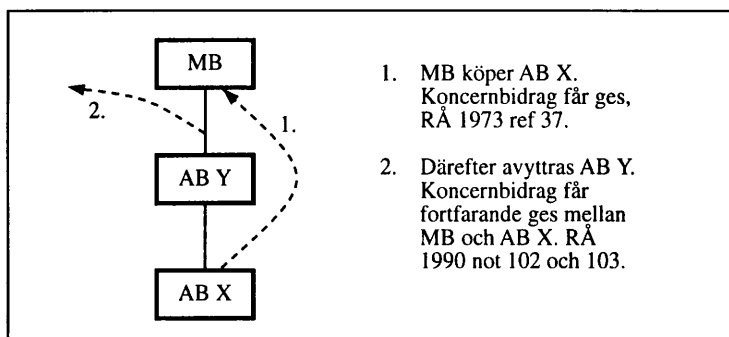
En tanke med bestämmelserna om öppna koncernbidrag är att möjliggöra en utjämning av de överskott och underskott som genererats *under*

den tid som givande och mottagande företag utgjort en ekonomisk enhet. Det innebär att över- eller underskott som härstammar från tiden före koncernförhållandets uppkomst i princip inte bör få kvittas mot senare uppkomna resultat. I 2 § 3 mom. 1 st. c) SIL finns därför ett krav på att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag ska ha varit helägt under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började driva verksamhet av något slag.

Lagtexten är utformad på ett sådant sätt att även koncerninterna aktieförsäljningar innebär att kravet på att dotterföretaget ska vara helägt hela beskattningsåret inte är uppfyllt. Regeringsrätten har i ett mål, RÅ 1973 ref 37 (Fb) (Euroc) dock tolkat rekvisitet restriktivt. I målet hade under beskattningsåret ett moderbolag som ett led i en organisatorisk ombildning av koncernen köpt ett dotterdotterbolag, AB X, av sitt dotterbolag, AB Y. Därmed kom AB X att bli ett dotterbolag. Vid oförändrad ägarstruktur hade moderbolaget fått ge och ta emot koncernbidrag från AB X. Regeringsrätten ansåg därför att det var förenligt med grunderna för lagstiftningen att medge avdrag trots att AB X inte varit helägt hela beskattningsåret. Det är enligt RÅ 1990 not 102 och 103 (Fb) betydelselöst om det mellanliggande bolaget, AB Y, avyttras till utomstående efter den koncerninterna aktieöverlåtelsen.

I RÅ 1990 not 103 (Fb) ägde en koncernintern företagsöverlåtelse rum på samma sätt som i RÅ 1973 ref 37. Därefter avyttrade moderbolaget AB Y. Frågan gällde om koncernbidrag kunde ges mellan de bolag som kvarstod i koncernen, d.v.s. moderbolaget och AB X trots att AB X inte varit helägt hela beskattningsåret. Rättsnämnden, vars beslut inte ändrades av regeringsrätten, fann att vare sig det faktum att AB X under beskattningsåret övergick till att vara helägt dotterbolag, eller att AB Y avyttrades under samma beskattningsår kunde hindra AB X från att ge eller ta emot öppna koncernbidrag. Motiveringen var i likhet med 1973 års mål att vid oförändrad ägarstruktur hade koncernbidrag kunnat ges. Det faktum att det mellanliggande bolaget avyttrades efter den koncerninterna aktieöverlåtelsen påverkade naturligt nog inte denna bedömning. Om AB X och AB Y redan från början varit systerbolag, hade det faktum att AB Y avyttrats under året inte påverkat frågan om AB X kunnat ge eller ta emot koncernbidrag.

I ett rättsfall från 1994 har dock lagtexten tolkats efter ordalydelsen, se RÅ 1994 not 655 (Fb). I målet hade två systerbolag under året fått ett nytt moderbolag. I ansökan om förhandsbesked frågades om systerbolagen kunde ge koncernbidrag sins emellan trots att de fått nytt moderbolag. Skatterättsnämnden besvarade den frågan nekande, med hänvis-



ning till att lagtexten förutsätter att moderföretaget varit detsamma under hela beskattningsåret. I målet hade enligt skatterättsnämnden systerbolagen inte bara fått ett nytt moderföretag utan också en ny koncern-tillhörighet. Regeringsrätten delade skatterättsnämndens uppfattning.

Såvitt gäller över- eller underskott från tiden innan ett dotterföretag blivit helägt utgör dessa inte resultatet av den koncerngemensamma ansträngningen. Beträffande till beskattning upptagna intäkter hänförliga till tidigare år är dessa vid årets ingång redan beskattade, och någon resultatutjämning genom koncernbidrag är således inte längre möjlig. Däremot finns det inget som hindrar att utnyttja tidigare års vinster i den mån de kvarstår obeskattade. Således kan en upplösning av värdereserver (som uppstått exempelvis p.g.a. av att de skattemässiga avskrivningarna överskrider de som är ekonomiskt erforderliga) ske efter det att företaget blivit helägt.

Särskilda gränsdragningsproblem uppstår vad gäller företag som blir uppköpta innan de ännu startat sin verksamhet. Det synes i praktiken inte vara ovanligt att exempelvis stora livsmedelskedjor köper upp nystartade lågprisaffärer innan dessa ännu påbörjat sin verksamhet med försäljning till allmänheten. Efter att ha givit koncernbidrag till det uppköpta bolaget för att täcka förvärv av varulager m.m. läggs affären ned. Det blir här väsentligt avgöra om man i lagtexten med uttrycket "dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag" avser även tid innan den egentliga näringsverksamheten påbörjas.

Möjligheten att efter ett ägarbyte utnyttja underskott hänförligt till tidigare beskattningsår är numera kraftigt begränsade, se vidare avsnitt 6.1.4.

Lagregeln innebär att det är dotterföretaget som skall vara helägt hela

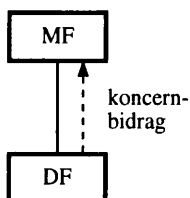
beskattningsåret, och det är också detta rekvisit regeringsrätten avvikit från i de ovannämnda rättsfallen, när situationen varit den att koncernbidrag kunnat ges vid oförändrad ägarstruktur. Ibland kan det emellertid vara moderföretaget som är nybildat, medan dotterföretaget redan existerat en tid och drivit verksamhet.

Antag exempelvis att ett utländskt företag har ett svenskt rörelsedrivande dotterbolag. Ett nytt svenskt dotterbolag bildas, till vilket det redan existerande bolaget överläts. Koncerngemenskap föreligger således redan från början av det nybildade moderbolagets existens. Detta fall är inte reglerat i lagtexten. Vid en objektiv tolkning av lagtexten kan koncernbidrag inte ges. Med utgångspunkt i ovannämnda rättsfall, och lagstiftningens syfte, kan det ändå finnas utrymme för en diskussion om möjligheten att ge koncernbidrag redan det första året som moderbolaget driver verksamhet.

3.2.5 Samordning med utdelningsreglerna

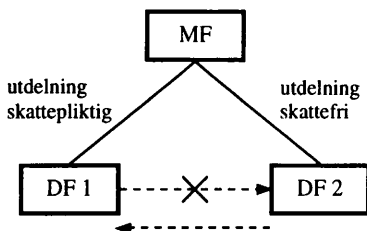
I 2 § 3 mom. 1 st. d) och e) SIL finns vissa begränsningar i möjligheterna att ge öppet koncernbidrag som har starkt samband med reglerna i 7 § 8 mom. SIL avseende skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. Dessa regler innebär att för vissa särskilt angivna fall undanröjs kedjebeskattningen av aktiebolag. I de fall kedjebeskattningen upprätthålls bör det däremot inte vara möjligt att med ett öppet koncernbidrag kringgå denna. Det är mot denna bakgrund man får förstå bestämmelserna i d) och e). I d) stadgas att en förutsättning för att få ge koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag är att moderföretaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från dotterföretaget. Det innebär huvudsakligen att om aktierna eller andelarna i dotterföretaget utgör omsättningstillgångar eller kapitalplaceringstillgångar kan moderföretaget inte mottaga koncernbidrag från dotterföretaget. Trots att schablonregeln i 7 § 8 mom. 3 st. SIL (25 procentsregeln) normalt innebär att om ett företag är helägt (90 procent) så kan också skattefri utdelning ges, är det möjligt att samtidigt äga mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men ändå inte nå upp till 25 procent av röstetalet. Härfor krävs att aktierna har rösträttsbegränsning, exempelvis att B-aktierna ger endast en tiondels röst.

Särskilda frågor uppstår om dotterbolaget är ett s.k. Lundinbolag. Om de vinstmedel som utdelas blir skattepliktiga till följd av Lundinregeln kan heller inte koncernbidrag ges.

2 § 3 mom. 1 st. d) SIL

För koncernbidrag krävs att MF är frikallat från skattskyldighet enligt 7 § 8 mom. SIL.

Det är vidare möjligt för ett moderföretag att äga flera dotterföretag där moderföretaget är befriat från skattskyldighet från det ena men inte från det andra företaget. Om koncernbidrag ges från dotterföretag där utdelningen är skattepliktig för moderföretaget till dotterföretag varifrån utdelning är skattefri uppstår en möjlighet att kringgå kedjebeskattningen som bör förhindras. Därför krävs enligt e) att vid koncernbidrag från ett dotterföretag till ett annat dotterföretag att moderföretaget är förvaltningsföretag (eller investmentföretag) – varvid moderföretaget under givna förutsättningar är befriat från skattskyldighet för mottagna utdelningar – eller antingen att utdelningar från det givande dotterföretaget är skattefria för moderföretaget eller att utdelningar från det mottagande dotterföretaget är skattepliktiga för moderföretaget. I dessa fall torde nämligen kedjebeskattningsreglerna inte kunna kringgå.

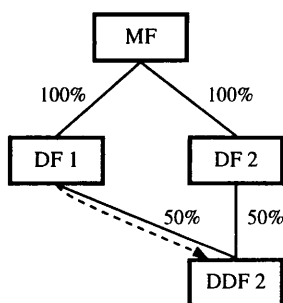
Exempel på tillämpning av 2 § 3 mom. 1 st. e) SIL

Koncernbidrag ej möjligt från DF 1 till DF 2, däremot i andra riktningen.

3.2.6 Etappvisa koncernbidrag

En förutsättning för att lämna eller ta emot koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. 1 st. SIL är att det är fråga om moder- dotterföretagsförhållande eller systerföretagsförhållande. Koncernbidrag från ett företag till exempelvis ett systerdotterföretag är med denna allmänna förutsättning inte möjlig. Ett alternativ vore därför att slussa koncernbidraget via moderföretaget till systerföretaget som i sin tur lämnar koncernbidrag till sitt dotterföretag. För att undvika proceduren med etappvisa koncernbidrag föreskrivs därför i 2 § 3 mom. 3 st. SIL att koncernbidrag även i andra fall får lämnas till ett koncernföretag. Förutsättningen är att avdragsrätt skulle föreläga om koncernbidraget hade slussats "rätt väg" genom koncernen. Man får härvid pröva varje led för sig. Vid denna prövning skall man inte enbart pröva om förutsättningarna enligt 2 § 3 mom. 1 st. SIL är förhanden vid denna led för led-prövning utan även kunna tillämpa fusionsregeln i andra stycket.

Exempel på etappvisa koncernbidrag, 2 § 3 mom. 3 st.



DF 1 kan ge koncernbidrag till DDF 2 eftersom DF 1 med stöd av 1 st. först kan ge till DF 2, och därefter DF 2 med stöd av 2 st. kan ge till DDF 2.

3.2.7 Övriga bestämmelser

I 2 § 3 mom. 1 st. b) SIL stadgas att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering. Syftet med denna bestämmelse torde vara att koncernföretagen inte skall kunna sända koncernbidrag fram och tillbaka och genom att utnyttja skillnader i räkenskapsår skjuta beskattningen framför sig. Sannolikheten härför torde dock numera inte vara särskilt stor eftersom man normalt måste ha samma räkenskapsår inom en koncern.

Det åligger enligt fjärde stycket den som yrkar avdrag för koncernbidrag att visa att förutsättningarna härför föreligger. Bestämmelsen har motiverats med ordningsskäl.

I femte stycket återfinns den s.k. lex Asea-Atom. Enligt denna bestämmelse kan regeringen medge att koncernbidrag får lämnas mellan svenska företag i intressegemenskap för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt även om någon eller några av förutsättningarna i första till tredje styckena inte är uppfyllda. Lagstiftaren har i första hand tänkt att dispensgivning skall kunna möjliggöra att två eller flera företag går samman i projekt som har väsentlig betydelse för exempelvis energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

Slutligen några internationella aspekter. Genom en lagändring som trädde i kraft 1 januari 1995 tillfördes första stycket ett nytt rekvisit. Numera gäller enligt f) att mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en främmande stat. Detta situation kan inträda om det mottagande företaget, oaktat att det är ett svenskt företag, p.g.a. artikel 4 i ett dubbelbeskattningsavtal anses vid tillämpningen av avtalet ha hemvist i den andra staten. Så kan bli fallet om företagets verkliga ledning finns i den andra staten. Dubbelbeskattningsavtal kan också inverka genom den s.k. icke-diskrimineringsregeln. I RÅ 1993 ref 91 tilläts koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterdotter-bolag trots att det mellanliggande bolaget var amerikanskt. Det skedde med hänvisning till icke-diskrimineringsregeln. I RÅ 1993 ref 91 II medgavs dock inte koncernbidrag eftersom det hade förutsatt en samtidig tillämpning av icke-diskrimineringsregeln i två olika skatteavtal. Om koncernbidrag ges mellan två svenska dotterbolag med gemensamt utländskt moderbolag kommer koncernbidrag sannolikt att medges mellan systerbolagen med hänvisning till icke-diskrimineringsregeln.

3.3 Kommissionärsföretag

Konstruktionen med kommissionärsföretag i 2 § 2 mom. SIL är helt skatterättslig och saknar samband med den civilrättsliga terminologin. Bestämmelserna innebär att inkomst av verksamhet, varmed torde avses näringsverksamhet, som ett företag, *kommissionärsföretaget*, har drivit för ett annat företags räkning, *kommittentföretaget*, får redovisas hos det sistnämnda företaget under vissa i lagtexten angivna förutsättningar.

Eftersom dessa förutsättningar i stort sett överensstämmer med de som skall vara uppfyllda för att kunna ge eller ta emot öppna koncernbidrag kan man fråga sig varför kommissionärsföretagsreglerna behövs. Konstruktionen påstås ha sin största praktiska betydelse genom den rationalisering av en koncerns redovisningsrutiner som den kan medföra.

Kommissionärsförhållanden kan ingås av olika skäl. Koncernen vill kanske utåt framstå som olika enheter trots att verksamheten i sig inte skiljer sig nämnvärt åt eller att t.ex. forskningsverksamhet av organisatoriska skäl lagts i ett särskilt bolag. Så kallade namnbolag omfattas dock inte av lagregleringen. Ett namnbolag driver ingen rörelse utan syftar endast till att skydda ett visst namn. Lagtexten talar om att det är inkomsten som skall redovisas hos kommittentföretaget. Kommissionärsföretagets resultaträkning inarbetas således i kommittentföretagets resultaträkning. I praktiken torde ofta också balansräkningen (utom eget kapital och mot detta svarande tillgångar), inarbetas. Något stöd härför kan inte utläsas av lagtexten. Normalt redovisar kommissionärsföretaget endast en fordran på kommittentföretaget och ibland den fastighet i vilken verksamheten bedrivs. Genom förfaringssättet kommer automatiskt årets överskott eller underskott att redovisas hos kommittentföretaget.

Ett kommissionärsföretag är definitionsmässigt ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som *uteslutande* driver verksamhet för ett kommittentföretags räkning. I praktiken händer det att ett kommissionärsföretaget äger exempelvis fast egendom. För att täcka avskrivningar och driftskostnader har företaget betingat sig ersättning från kommittentföretaget, och också intäktsfört ersättningarna. Häri- genom har dock inte kommissionärsföretaget brutit mot kravet på att uteslutande ha varit verksamt för kommittentföretagets räkning.

En viktig förutsättning är att såväl kommissionärsföretaget som kommittentföretaget skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag, 2 § 2 mom. 1 st. e) SIL. Man måste således exempelvis pröva om ett moderföretag äger mer än 90 procent av ett dotterföretag eller pröva om givare eller mottagare är förvaltningsföretag eller annat förbjudet subjekt. Dessutom måste ett dotterföretag ha varit helägt hela beskattningsåret eller sedan det började driva verksamhet. Det är därmed inte möjligt för ett företag att under löpande räkenskapsår förvärva ett annat företag för att upprätta ett kommissionärsförhållande med effekt redan från inköpsåret. Retroaktivt övertagande av ett annat företags resultat för det löpande räkenskapsåret är därmed inte möjligt. Enligt äldre praxis fanns vissa möjligheter till retroaktiva övertaganden men

eftersom lagtexten är avsedd att uttömmande ange förutsättningarna för när kommissionärsförhållanden accepteras skatterättsligt torde denna praxis vara överspelad. Även regler i andra momentet torde innebära att ett kommissionärsförhållande inte kan etableras med retroaktiv verkan. Således krävs att kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal samt att verksamheten drivits i kommissionärsförhållande hela beskattningsåret eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag.

Om flera företag väljer att samverka genom ett gemensamt kommissionärsföretag följer av 2 § 2 mom. 3 st. SIL att samtliga samverkande företag utgör kommittentföretag. Huruvida dessa får redovisa kommissionärsföretagets inkomst skall bedömas enligt de vanliga rekvisiten för kommissionärsförhållanden. Dock behöver kravet i första stycket b) av naturliga skäl inte vara uppfyllt. I tredje stycket finns också en möjlighet att söka dispens hos RSV från kravet att förutsättningar för koncernbidrag skall föreligga. Det bör vara möjligt för t.ex. tre kommittentföretag som äger en tredjedel var av kommissionärsföretaget att få dispens, givet att det föreligger organisatoriska, marknadstekniska eller andra synnerliga skäl härför.

I fjärde stycket anges att vid prövning av koncernbidragsrekvisitet skall kommissionärsföretagets verksamhet anses ingå i båda företagens verksamhet. Regeln tillkom eftersom det enligt äldre rätt för koncernbidrag krävdes att den huvudsakliga verksamheten för båda företagen avsåg jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Det var då osäkert om kommissionärsföretaget ansågs driva rörelse eftersom dess inkomst i sin helhet redovisades hos kommittentföretaget. Genom en lagändring 1986 klargjordes att båda företagen ansågs driva rörelse. Därigenom undanröjs risken för att kommissionärsföretaget, om det inte ansågs driva näringsverksamhet p.g.a. av att dess inkomst redovisas hos kommittentföretaget, skulle kunna anses vara ett förvaltningsföretag och därmed vara utesluten från att ge eller ta emot koncernbidrag.

3.4 Dolda inkomstöverföringar

3.4.1 Allmänt

Med inkomstöverföringar avser jag överföring av medel från ett koncernföretag till ett annat koncernföretag, där inte överföringen utgör

ett marknadsmässigt vederlag för en prestation i form av till exempel varor eller tjänster från mottagaren.

Termen inkomstöverföring synes mig bättre än begreppet vinstöverföring som ofta användes. Ordet vinstöverföring implicerar att det är ur ett bolags överskott som överföringen sker. En inkomstöverföring kan dock ske från ett företag trots att företaget inte går med vinst. För att en skattemässig korrektion skall inträda behöver det inte vara fråga om vinstöverföring.

Inkomstöverföringar mellan närstående företag kan ske antingen öppet eller dolt. De öppna inkomstöverföringar som direkt är lagreglerade är öppna koncernbidrag och kommissionärsföretagsförhållanden. Jag har redan behandlat dessa regler. Har ett företag betalat ersättning till ett annat närstående företag för exempelvis koncerngemensam administration kan naturligtvis avdrag medges om det är fråga om en driftskostnad. Dessa brukar kallas för koncernbidrag som omkostnad och jag behandlar dem i nästföljande avsnitt.

Dolda inkomstöverföringar kan bl.a. ske genom felaktig prissättning av löpande transaktioner och genom överföring av tillgångar. Överföring av medel via felaktig prissättning kan rubriceras som dolda koncernbidrag. Jag diskuterar i vilken utsträckning dolda inkomstöverföringar är tillåtna mellan svenska företag i avsnitt 3.4.3. Därefter behandlar jag dolda inkomstöverföringar till utlandet i avsnitt 3.4.4. En särskilt svår fråga framställningstekniskt är gränsdragningen mellan dolda inkomstöverföringar i syfte att utjämna resultaten inom en koncern och den resultatutjämning som kan möjliggöras genom överföring av tillgångar inom en koncern i samband med ombildningar. Naturligtvis finns det ett samband mellan frågorna. I omstruktureringssammanhang handlar det som regel om underprissättningar, för vilka en uttrycklig regel finns i 22 § 1 anv.p. 4 st. KL. När den är tillämplig torde den ha företräde framför de normer som i övrigt kan vara tillämpliga på inkomstöverföringar mellan svenska företag. Det innebär att diskussionen i avsnitt 3.4.3 framförallt är relevant vid överprissättningar. Man kan således i och för sig ha en annan disposition än den jag valt. Jag behandlar dock i detta kapitel inkomstöverföringar genom direkta bidrag och genom prissättning av varor, tjänster m.fl. transaktionstyper. Inkomstöverföringar genom överföring av tillgångar i samband med ombildningar behandlar jag i kapitel 4.

3.4.2 Koncernbidrag som omkostnad

Av 2 § 3 mom. SIL framgår indirekt att det kan finnas koncernbidrag som utgör en driftskostnad för det givande bolaget. Detta följde också av den praxis som utvecklats fram till införandet av de öppna koncernbidragen och som fortfarande gäller. Det torde dock vara endast i undantagsfall som man kan få avdrag för koncernbidrag som omkostnad. Härför krävs enligt det i detta sammanhang vanligen återopade målet, RÅ 1943 ref 50 (Arafart), att de inblandade bolagen skall befinna sig i intressegemenskap. Dessutom krävdes enligt regeringsrätten att det förelåg ett inre sammanhang mellan bolagens rörelser.

Sannolikt avsågs härmed en referens till bestämmelserna i 18 § 3 anv.p. ÄKL. I denna anvisningspunkt angavs kriterierna för när en eller flera förvärvskällor förelåg. Nyckelordet för att flera verksamheter skulle ingå i samma förvärvskälla var just att de företedde ett inre sammanhang. Bestämmelsen avsåg egentligen en situation när en och samma skattskyldig drev flera verksamheter men regeringsrätten tillämpade sannolikt samma måttstock även på koncernförhållandet i Arafart-målet. Det skulle i så fall innebära att det inte spelar någon roll om det föreligger vertikal eller horisontell integration eftersom inre sammanhang enligt 18 § 3 anv.p. ÄKL kunde föreligga i båda fallen.

Vidare har hävdats att det härutöver krävs ett betydande antal affärer mellan bolagen så att samma resultatutjämning kunnat åstadkommas genom prissättningen mellan bolagen. Sannolikt avses det faktum att enligt 57 § 3 mom. ÄKL skulle vid den kommunala beskattningen ingen korrigering av felaktig prissättning mellan svenska företag ske om inte inkomsten "i icke oväsentlig mån" kommit att redovisas i fel kommun. Det innebar därför att om det endast var mindre inkomstöverföringar som ägt rum skulle ingen korrigering ske.

Det är inte ovanligt att kamouflera rena koncernbidrag som marknadsföringsbidrag eller liknande. Om dessutom debiteringen av marknadsföringsbidraget sker i samband med bokslutet är det naturligt att misstänka, att det inte är fråga om en driftskostnad utan om en vinst-disposition.

Rättsläget har förtydligats genom RÅ 1994 ref 85 (eftertaxering för 1984). I målet ifrågasattes om Eka Nobel, ett svenskt moderbolag, var berättigat till avdrag för marknadsbidrag till ett finskt dotterbolag, Eka-raiso, respektive till avdrag för "management and consulting fees" till ett amerikanskt dotterbolag, Eka Chemicals (ECI). Regeringsrätten var

enig vad gällde marknadsbidraget till det finska dotterbolaget, men oenig (3–2) vad avsåg betalningarna till ECI.

Regeringsrätten inledde med att redogöra för villkoren för avdragsrätt sådana de framkommit i lag och praxis. Härför krävs att betalningarna enligt 20 § KL utgör omkostnader för att förvärva eller behålla intäkter, och närmare bestämt att de är att anse som driftkostnader i bolagets rörelse, dåvarande 29 § KL (numera 23 § KL). Enligt rättspraxis innebär detta att omkostnaderna måste kunna förväntas ge intäkter i den förvärvskälla till vilken omkostnaderna hänförs. Det krävs däremot inte för avdragsrätt att de under ett år nedlagda kostnaderna ger upphov till intäkter samma år. Regeringsrätten konstaterade också att avdragsrätt enligt rättspraxis kan föreligga även vid bidrag till andra rättssubjekt.

Regeringsrätten fann att Ekaraisio hade rätt till avdrag för bidragen. Det skedde bl.a. med hänsyn till att Ekaraisio som en väsentlig uppgift när det gällde Eka Nobels verksamhet hade att verka för avsättningen av Compozilsystemet, en produkt som tillverkades av Eka Nobel i Sverige och där någon tillverkning inte ägde rum i Finland. Majoriteten intog en annan ståndpunkt avseende de s.k. "management and consulting fees" som utbetalades av EKA Nobel till ECI under 1983. Avsikten var tidigt att ECI skulle starta egen produktion för den amerikanska marknads behov. En fabrik i USA färdigställdes först 1987, och togs då i bruk. Regeringsrättens majoritet konstaterade att de varor som produceras vid fabriken och som säljs på den amerikanska marknaden ger upphov till intäkter som tillfaller det amerikanska rättssubjektet. Med hänsyn härtill och till att det enligt Eka Nobels egna uppgifter tar lång tid att arbeta upp en ny marknad, särskilt den amerikanska marknaden, kunde enligt Regeringsrätten bolagets utbetalningar under 1983 till ECI inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge intäkter i bolagets rörelse. Utbetalningarna var därför inte avdragsgilla.

3.4.3 Inkomstöverföring mellan svenska företag

Det finns, utöver bestämmelsen om uttagsbeskattning i 22 § 1 anv.p. KL, inga uttryckliga regler om prissättningen mellan svenska företag. Rättsläget är ganska osäkert, och det kan därför vara motiverat att ge argumenten för och emot tillåtligheten av inkomstöverföringar mellan svenska företag. Historiska skäl talar för en viss möjlighet till dolda koncernbidrag. Genom lagstiftning i mitten av 1980-talet avskaffades

den kommunala beskattningen av juridiska personer. Särskilda skyddsregler i syfte att skydda det kommunala beskattningsunderlaget fanns såväl avseende öppna koncernbidrag som när det gällde prissättning mellan närstående svenska företag. Sistnämnda regel återfanns i 57 § 3 mom. ÄKL. Den var tillämplig om närstående näringsidkare sinsemellan hade handlat med varandra till priser som avvek från de i allmänhet gällande och därigenom åstadkommit att inkomsten "i icke oväsentlig mån" kommit att redovisas i annan kommun än den skulle om intressegemenskap inte funnits mellan näringsidkarna. Den näringsidkare som genom transaktionen erhållit för hög inkomst blev skattskyldig i den förfördelade kommunen för den genom den felaktiga prissättningen överförda inkomsten.

Bestämmelsen i 57 § 3 mom. ÄKL var inte tillämplig vid den statliga taxeringen och det är tveksamt vad som här gällde. Departementschefen diskuterade frågan vad som gällde utanför de lagreglerade fallen i 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom. KL i förarbetena till 1965 års lagstiftning. Han uttryckte då följande uppfattning.²

"Det förhållandet att möjligheten att göra dolda vinstöverföringar inte författningsmässigt regleras i andra fall än när det är fråga om vinstöverföring till utlandet eller mellan olika kommuner innebär enligt min mening inte att en obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen i övrigt alltid skall föreligga. Å andra sidan anser jag i likhet med flera remissinstanser, att en omräkning inte bör ske av de berörda företagens inkomster på grund av att de sinsemellan tillämpat onormal prissättning, om samma vinstöverföring skulle ha godkänts i form av öppet koncernbidrag på sätt jag nyss förordat. Lämnas uppgift om överföringen i deklarationen bör den behandlas som ett öppet koncernbidrag. I de fall då en resultatutjämning genom sådant koncernbidrag inte är medgiven bör emellertid vinstöverföringen via prissättning liksom hittills skett i praxis godtas skattemässigt endast inom vissa gränser. Är avvikelser i prissättningen alltför stor kan det, som utredningen framhåller, inte längre sägas vara fråga om en prissättning i egentlig mening vid affärer mellan företagen. Det är då fråga om en vinstdisposition och inte om omkostnad och intäkt i förvärvskälla. /.../ Det ligger i sakens natur att den onormala prissättningen alltid skall underkännas, när vinstöverföringen är ett led i åtgöranden, som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende. Således skall onormal prissättning inte godtas om den som tillförs vinst är skattskyldig för utdelning från givaren. Då det gäller vinstöverföring mellan två företag genom prissättning på varor och tjänsteprestationer vid affärer mellan företagen, står dock företagen i regel i sådant

² Prop. 1965:126 s. 54.

förhållande till varandra att – om det ena företaget äger aktier i det andra – dessa aktier utgör organisationsaktier. Vinstöverföringen bör då inte anses innebära att gällande regler om dubbelbeskattning och kedjebeskattnings kringgås.”

Liknande uppfattning om rättsläget har senare uttalats av bl.a. företags-skatteutredningen.³

Vid borttagandet av den kommunala beskattningen av juridiska personer kunde tyckas att bestämmelsen inte längre fyllde någon funktion. Den fick dock kvarstå en tid med följande motivering: ”Bestämmelserna i 3 mom. om beskattningsort för mottagare vid vinstöverföring genom felaktig prissättning gäller i princip för alla skattskyldiga och kvarstår därför i oförändrat skick.”⁴ Tanken var sannolikt att bestämmelsen även fortsättningsvis skulle tillämpas när det gällde fysiska personer som drev näringsverksamhet. Eftersom dessa fortsatte att vara kommunalt skattskyldiga för näringsverksamhet fanns behovet av ett skydd för det kommunala beskattningsunderlaget kvar. Bestämmelsen borttogs slutgiltigt med verkan från 1988 års taxering, när den så kallade utbotaxeringen av fysiska personer borttogs. Reglerna om fördelning av beskattningsunderlag mellan kommuner ansågs inte behövas eftersom fysiska personer bara beskattades i hemortskommunen.⁵

Av departementschefens uttalande 1965 kan dras slutsatsen att det utanför det lagreglerade området inte förelåg någon obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen. Man kan således inte tolka 57 § 3 mom. ÄKL e contrario, och hävda att vid den statliga taxeringen förelåg obegränsad vinstutjämningsrätt via prissättningen.

De fall där enligt departementschefens mening vinstutjämning via prissättningen kunde ske var för det första när öppna koncernbidrag får ges om redovisning skedde öppet.

Vidare kunde begränsade vinstöverföringar via prissättningen tillåtas även om öppna koncernbidrag inte får ges, i enlighet med vad som tidigare tillåtit i praxis. Härmed avsågs sannolikt vad som kallats koncernbidrag som omkostnad, se avsnitt 3.4.2, eftersom departementschefen hänvisade till att det vid alltför kraftig prisavvikelse blir fråga om en vinstdisposition och inte som en omkostnad och intäkt i förvärvskälla. Genom kopplingen till att det skulle vara fråga om omkostnad och

³ SOU 1977:86 s. 290.

⁴ Prop. 1984/85:70 s. 172.

⁵ Prop. 1985/86:100 Bilaga 1 s. 58.

intäkt i förvärvskälla synes det vara tveksamt om inkomstöverföring via prissättningen kan ske mellan företag som inte normalt handlar med varandra, om man undantar de fall där en ombildning av verksamheten äger rum och överföring av tillgångar till skattemässiga restvärden tillåts av den anledningen.

Uppkommer en obehörig skatteförmån förefaller det vara svårt att acceptera dolda koncernbidrag. Kringgående av de öppna koncernbidragsreglerna torde ofta innebära att en obehörig skatteförmån uppstår. Om exempelvis ett dotterföretag inte varit helägt hela beskattningsåret får inte öppet koncernbidrag ges. Det bör då inte accepteras att man kringgår kravet på att det skall vara helägt hela beskattningsåret genom att istället via prissättningen resultatutjämna. Kringgår man kravet på 90 procents ägande är det däremot tveksamt om en obehörig skatteförmån uppstår. Om så vore fallet skulle nämligen departementschefen 1965 helt kunnat koppla möjligheterna till dolda koncernbidrag till de öppna koncernbidragsreglerna.

Ägarkravet i de öppna koncernbidragsreglerna är således något som man möjligen kan kringgå utan att för den skull en obehörig skatteförmån uppstår. Däremot kan man hävda att en ren resultatutjämning mellan två företag (d.v.s., det ena företaget visar överskott och det andra företaget underskott) där ägarsambandet understiger 90 procent innebär en obehörig skatteförmån eftersom de öppna koncernbidragen syftar till att åstadkomma just denna resultatutjämning. En sådan ståndpunkt innebär att det skulle vara tillåtet med dolda koncernbidrag endast i de fall där en inkomstöverföring sker mellan två företag som båda visar överskott.

Diskussionen ovan torde ha visat att det inte är fråga om klara gränser utan om en glidande skala. Ju längre bort från de öppna koncernbidragsreglerna man kommer desto mindre sannolikt är det att dolda koncernbidrag accepteras. När det är fråga om oäkta koncerner förefaller det således vara mycket tveksamt om dolda koncernbidrag över huvud taget kan tillåtas. Ett motargument kan vara att gamla 57 § 3 mom. KL innebar ett accepterande av viss inkomstöverföring vid den kommunala beskattningen och härvidlag gjordes inte någon skillnad mellan äkta och oäkta koncerner.

För det fall öppna koncernbidrag får ges mellan företagen, har det hittills allmänt antagits att även dolda koncernbidrag kan ges. Det kan bl.a. bero på att det förefaller väl formellt att inte tillåta dolda koncernbidrag om förutsättningarna för öppna koncernbidrag är uppfyllda.

Eftersom även skattemyndigheterna i allmänhet har omfattat detta antagande har i praktiken få problem uppstått i dessa fall. Samtidigt bör man observera att det i 2 § 3 mom. SIL finns ett krav på att en förutsättning för öppna koncernbidrag är just att det sker öppet. Departementschefen uttalade dessutom vid införandet av koncernbidragsreglerna 1965 att man väl kan tänka sig koncernbidrag genom prissättning m.m. men att förutsättningen härför är att ett sådant koncernbidrag öppet redovisas. Frågan har livligt diskuterats under senare år.

En fråga är naturligtvis om skattereformen har försvagat styrkan på de argument som ovan redovisats, och som till stora delar stödjer sig på de öppna koncernbidragsreglerna, 57 § 3 mom. KL och dess förarbeten. Det är inte troligt att skattereformen fått någon större inverkan på just denna fråga. Problemet med dolda koncernbidrag via prissättningen har inte resulterat i någon lagändring, och det är heller inte, för vad det i sådana fall skulle varit värt, diskuterat i förarbetena till skattereformen. Den förändring som skett är skärpning och kodifiering av uttagsbeskattningsreglerna i 22 § KL, men det kan diskuteras i vilken utsträckning dessa äger relevans vid inkomstöverföringar via prissättningen. Och såvitt avser undantag från uttagsbeskattning avsågs inte skattereformen innebära någon förändring i tidigare praxis. Jag diskuterar undantagen från uttagsbeskattning i nästa kapitel. I viss utsträckning får dock praxisutvecklingen avseende undantag från uttagsbeskattning beaktas även vid inkomstöverföringar via prissättningen. Efter att under slutet av 1980-talet och början av innevarande decennium visat en större restriktivitet avseende när uttagsbeskattning kan underlätas förefaller praxis åter bli mer generös. Det är inte helt osannolikt att detta kan få genomslag även på dolda koncernbidrag.

3.4.4 Prissättning mot utländska koncernföretag

3.4.4.1 Allmänt

När det gäller prissättning av exempelvis varor och tjänster med utländska koncernföretag innehåller 43 § 1 mom. KL alltsedan kommunal-skattelagens tillkomst särskilda bestämmelser som syftar till att skydda det svenska beskattningsunderlaget. Bestämmelserna har dock vid två tillfällen, 1965 och 1982, undergått förändringar. 43 § 1 mom. KL ger uttryck för den s.k. armlängdsregeln. Armlängdsregeln, eller arm's length rule (principle) är den internationellt accepterade normen för bedöm-

ning av transaktioner mellan närstående företag inom multinationella koncerner. Den innebär att närstående företag skall handla med varandra på samma villkor som de handlar med fristående, oberoende företag, eller med andra ord, de skall handla med varandra som om de befinner sig på armlängds avstånd.

Det är många faktorer som påverkar beslut om prissättningen inom en multinationell koncern. Inkomstskatter kan innebära att koncernen söker minimera sin totala skattebelastning genom att förlägga resultatet i så stor utsträckning som möjligt till koncernföretag med låg skattesats. Men också tullar, pris- och valutaregleringar m.m. utgör exempel på offentliga regleringar som kan styra prissättningsbesluten. Även privaträttsliga bestämmelser såsom det aktiebolagsrättsliga minoritetsskyddet och redovisningsbestämmelser kan påverka. Det är också viktigt konstatera att rent företagsekonomiska motiv finns för prissättningsbesluten.

Nu nämnda faktorer, vilka påverkar koncernen att avvika från marknadsmässiga priser, motverkas av andra faktorer. Sett ur moderföretagets synvinkel är det nämligen ur bl.a. kontrollsynpunkt viktigt att varje dotterföretag/division redovisar sitt verkliga resultat opåverkat av manipulationer med prissättningen. I annat fall är det svårt att fastställa om dotterbolagets verksamhet har varit lönsam eller ej. Rent allmänt torde risken för avsiktliga prismanipulationer minska ju större den multinationella koncernen är. Det hindrar inte att prissättningen ändå kan bli felaktig. Sett från det land vars skatteunderlag genom felaktig prissättning blivit överflyttat till ett annat land är anledningen till den avvikande prissättningen ointressant. En korrigering måste ändå ske för att fiskus inte skall bli lidande. Man bör alltså betrakta 43 § 1 mom. KL som en ren korrigeringsregel.

Den svenska armlängdsregeln består av följande rekvisit.

- 1) Det skall föreligga ett avtal vars villkor avviker från armlängdsvillkor, och som innebär att en svensk näringsidkares inkomst har blivit lägre. Avvikelsen från armlängdsvillkor får inte bero på andra orsaker än den ekonomiska intressegemenskapen.
- 2) Avtalet skall vara träffat mellan en svensk näringsidkare och ett subjekt som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige.
- 3) Det skall föreligga ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna.

3.4.4.2 Bestämning av de närstående parterna

Bestämmelsen avser träffa svenska *näringsidkare*. Ursprungligen var bestämningen härav något osäker. Med näringsidkare avsågs då ett begrepp som var vidare än rörelseidkare och också omfattade skattskyldiga som drev jordbruk. För aktiebolag gäller att efter skattereformen utgör alla intäkter inkomst av näringsverksamhet. Därför är 43 § 1 mom. KL i princip tillämplig på alla transaktioner ett aktiebolag genomför med utländska koncernföretag eftersom näringsinkomsten alltid påverkas. 43 § 1 mom. KL har således fått ett utvidgat tillämpningsområde, jfr äldre rätt RÅ 1983 1:13.

Den svenske näringsidkaren skall ha handlat med någon som inte är skattskyldig för den överförda inkomsten i Sverige. Man får således undersöka om motparten är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige för den överförda inkomsten. Genom denna konstruktion kommer 43 § 1 mom. KL att i praktiken enbart omfatta internationella transaktioner.

Bestämmelsen är inte tillämplig på filialtransaktioner, d.v.s. där överföring av t.ex. varor skett från ett bolag i ett land till dess filial i ett annat land. Den kräver för sin tillämpning att ett avtal har ingåtts och man kan så att säga inte träffa avtal med sig själv. Dessutom har inkomsten överförs till någon som är skattskyldig för densamma i Sverige. Det står dock inte de skattskyldiga fritt att använda vilka avräkningsvärden som helst för transaktioner mellan filialen och övriga delar av företaget. Vid införandet av 1955 års Filiallag uttalade departementschefen att denna typ av transaktioner borde kunna korrigeras med stöd av "de allmänna grunderna för den skattemässiga inkomstberäkningen".⁶ Det som framförallt torde kunna aktualiseras är bestämmelserna om uttagsbeskattning. Eftersom aktiebolag endast har en förvärvskälla kan det därför vara svårt angripa transaktioner mellan ett svenskt aktiebolag och dess utländska filial eftersom tillgången inte lämnar förvärvskällan.

3.4.4.3 Ekonomisk intressegemenskap

Det måste också föreligga sannolika skäl att anta att de båda avtalsparterna befinner sig i ekonomisk intressegemenskap. Enligt 43 § 1 anv.p. KL anses ekonomisk intressegemenskap föreligga "då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan

⁶ Prop. 1955:87 s. 64.

näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.” Anvisningspunkten är exemplifierande men i denna beskrivning torde alla koncernstrukturer passa in. Även indirekt ägande genom exempelvis bulvan konstituerar ekonomisk intressegemenskap. Det uppställs inga formella krav på viss ägarandel eller liknande. Är ägarsambandet mellan de berörda bolagen alltför svagt är det dock svårt att beteckna det som *ekonomisk* intressegemenskap.

Ekonomiska intressen kan också föreligga mellan en borgenär och en gäldenär. I den mån en part investerat i ett annat företag, oavsett formen för investeringen, är det lätt att inse att *ekonomisk* intressegemenskap föreligger. Men anvisningspunkten talar också om att deltagande i ledning eller övervakning också kan innebära ekonomisk intressegemenskap. Slutligen bör betonas att det är existensen av en reell och inte formell intressegemenskap som är avgörande.

När det gäller större, väletablerade koncerner torde intressegemenskapsrekvisitet oftast inte vålla några större problem. I andra fall kan det vara svårt för det allmänna att styrka förekomsten av ekonomisk intressegemenskap. Endast ena parten befinner sig i Sverige. Svårigheter att erhålla tillräcklig information från det andra landet kan leda till att man inte kan visa att intressegemenskap föreligger. Vid 1982 års lagändring mildrades därför det allmännas beviskrav avseende intressegemenskapsrekvisitet. Numera är det tillräckligt om det föreligger sannolika skäl anta att intressegemenskap föreligger. Avvikelser från marknadsmässiga priser kan ju definitionsmässigt bara inträffa mellan närstående parter. Man kunde därför tycka att det skulle vara tillfyllest att visa på avvikelser från marknadsmässiga villkor. Men det är också så att det marknadsmässiga priset ligger inom ett visst intervall. Det är därför inte alltid säkert att en felaktig prissättning behöver innebära att parterna befinner sig i ekonomisk intressegemenskap. Intressegemenskapsrekvisitet torde därför vara nödvändigt. En alltför kraftig avvikelse från ett marknadsmässigt pris utgör naturligtvis en klar antydning om att intressegemenskap föreligger.

3.4.4.4 Avvikelse från marknadsmässiga villkor

Armlängdsregeln bygger på att närstående koncernföretag handlar med varandra till marknadsmässiga priser. För att få reda på om så har skett

skall man jämföra den koncerninterna transaktionen med de villkor oberoende parter skulle ha använt. OECD's skattekommitté har i skriften *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) angivit olika metoder för att fastställa armlängdspriset. Dessa metoder är i och för sig inte formellt bindande för svenskt vidkommande men ger en god vägledning vid tillämpningen av 43 § 1 mom. KL på konkreta transaktioner. Eftersom lagregeln i sig inte innehåller några bestämmelser om hur armlängdspriset framtages, bara att det skall användas, måste man utfylla regeln vid den praktiska tillämpningen. OECD's skrift fyller denna funktion. Riksskatteverket har 1990 publicerat en bok med utförliga synpunkter på prissättningsfrågorna. Jag skall nu kortfattat beskriva de metoder som rekommenderas i *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*.

Oavsett transaktionstyp (varor, lån, tjänster m.m.) är utgångspunkten att armlängdspriset är liktydigt med det pris som oberoende parter använt. Denna metod kallas för *marknadsprismetoden*, the comparable uncontrolled price method (CUP). För att kunna använda en oberoende transaktion som jämförelsetransaktion krävs att den är jämförbar med närstående transaktionen i olika viktiga hänseenden såsom prestationens kvalitet, kvantitet, leverans- och kreditvillkor m.m.

Kan man inte finna en jämförbar oberoende transaktion får man beträffande varor tillämpa *återförsäljningsprismetoden*, the resale price method. För att finna armlängdspriset mellan företag A och företag B utgår man härvid från det pris bolag B erhåller när B återförsäljer varan till ett oberoende företag F. Från detta pris avräknas sedan ett marknadsmässigt vinstpåslag. Detta vinstpåslag erhåller man genom en jämförelse i första hand med det vinstpåslag som återförsäljaren B använt när denne både köpt och sålt samma produkt från oberoende företag.

En tredje metod för att fastställa armlängdspriset på varor har givits den något otympliga benämningen *kostnadsplusmetoden*, the cost plus method. Utgångspunkten är de kostnader bolag A haft för att producera (eller köpa) varan. Till denna kostnad läggs ett marknadsmässigt vinstpåslag, hämtat från en oberoende transaktion avseende samma marknadsled. På detta sätt får man fram ett armlängdspris.

Från amerikansk rätt är den fjärde metoden hämtad. Denna metod är ett samlingsnamn för vilken annan metod än de tre första man än väljer för att fastställa armlängdspriset. Därför kallas den ibland för "any other method". Det är dock i USA vanligast att göra en "reasonable profit split". Den innebär att man fördelar den vinst koncernen

gjort på en viss transaktion på de koncernföretag som bidragit till vinsten. Fördelningen beror på t.ex. risktagande, funktion m.m. Denna metod är dock svår att inrymma under lagtexten i 43 § 1 mom. KL.

I svensk rätt har egentligen endast ett renodlat prissättningsmål avseende varor och tjänster avgjorts. Detta mål, RÅ 1991 ref 107, torde vara ett av de mest omfattande målen som överhuvudtaget avgjorts. Frågan gällde om AB Svenska Shell för beskattningsåren 1976–1981 hade betalat ett för högt pris till Shell International Petroleum Company, SIPC, i Storbritannien, för råolja och frakter.

Regeringsrätten ansåg bland annat att det många gånger var mer i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen av prissättningen på de långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats. Vid långvariga affärsförbindelser mellan parterna kan man således inte tillämpa 43 § 1 mom. KL så fort det på någon enstaka transaktion föreligger en prisavvikelse.

Det skulle här föra för långt att redogöra för regeringsrättens bedömningar i själva prissättningsfrågan. Av stor principiell betydelse är dock att regeringsrätten ansåg att de metoder för att fastställa armlängdspiset som anges i den ovannämnda rapporten från OECD samt de uttalande som sker i den i relevanta delar kan tjäna till ledning vid tolkning av 43 § 1 mom. KL.

Ett lite speciellt mål är RÅ 1984 1:83 (Upjohn). Ett svenskt bolag debiterade ett utländskt systerbolag för utförda marknadsföringstjänster. Ersättningen bestämdes att uppgå till de kostnader det svenska bolaget haft. Regeringsrätten ansåg, med hänsyftning bland annat på att en väsentlig del av det utländska bolagets omsättning i Sverige betalats ut till företag i Sverige, att det allmänna inte med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att ersättningen understigit marknadsmässigt pris.

Mellan koncernbolag kan förekomma såväl kortfristiga som långfristiga krediter. Långfristiga krediter kan ofta anta karaktär av eget kapital. Klassificeringen får betydelse för hur vinsthemtagningen skall behandlas skatterettsligt. När det gäller eget kapital utgör vinsthemtagningen icke avdragsgill utdelning. Föreligger lån utgör avkastningen ränta, vilken är avdragsgill. Det kan naturligtvis också föreligga mellanformer såsom vinstandelslån. Om förhållande mellan eget kapital och lån är alltför stort talar man om att bolaget är underkapitaliserat, s.k. *thin capitalization*. Det framgår av RÅ 1990 ref 34, att 43 § 1 mom. KL inte kan tillämpas för att omklassificera lån till eget kapital.

Moderbolaget hade omvandlat ackumulerade varuskulder till lån. Det svenska dotterbolagets aktiekapital uppgick till 13 miljoner och lånet till 65 miljoner kronor. I målet hade det allmänna med stöd av 43 § 1 mom. KL velat vägra avdrag för räntebetalningar därför att dotterbolaget haft för lågt eget kapital i förhållande till lånets storlek. Målet avsåg 1982 års taxering.

En viktig fråga i samband med armlängdsregeln avser s.k. setoffs. Mot ett påstående om att prissättningen på t.ex. varor är för hög kan företaget invända att det betalats för lite för exempelvis tjänster utförda av det utländska företaget. Setoffs är besvärliga därför att många och svåröverblickbara frågor kan bli aktuella. Vare sig lagtext eller förarbeten ger någon direkt vägledning. Det gavs istället i Shellmålet. Regeringsrätten ansåg att kvittning mellan över- och underprissättning kunde ske inte enbart samma beskattningsår utan också sett över en längre tidsperiod. Det viktiga ansågs vara att prissättningssystemet i ett längre perspektiv är godtagbart ur armlängdssynpunkt. Därmed kan också principen om beskattningsårets slutenhet komma att brytas vid tillämpning av lagrummet. Praxis har dock även före Shellmålet varit relativt generös när det gäller att anlägga en helhetssyn på förhållandet mellan parterna.

I RÅ 1979 1:40 (Öberg) köpte det svenska moderbolaget det portugisiska dotterbolagets hela produktion av filar. Moderbolaget underlät att utta ränta på dess fordringar på dotterbolaget. Regeringsrätten anlade en helhetssyn. Man antog att om dotterbolaget haft att erlägga ränta på fordringarna skulle dess produktionskostnader stigit i motsvarande mån. Dotterbolaget skulle då varit tvunget att höja priserna på filarna i samma utsträckning varför moderbolagets rörelseinkomst genom den underlåtna räntan inte blivit mindre än den annars skulle ha blivit.

I ett annat mål, RÅ 1980 1:59 (LME), hade det svenska moderbolaget beviljat ett australiensiskt dotterdotterbolag ett räntefritt lån. Moderbolaget hävdade bl.a. att räntefriheten var betingad av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl, samt att man kunnat kompensera sig genom licensavgifter, ökad försäljning av varor och ersättning för utförda tjänster. Regeringsrättens majoritet (3–2) ansåg att bedömningen enligt 43 § 1 mom. KL inte kan begränsas till enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att utta ränta kan enligt regeringsrätten också förekomma mellan oberoende företag om långvivaren blir kompenserad genom prissättning på t.ex. varor.

Den skattskyldige har bevisbördan för att de från armlängdsvillkor avvikande villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intresseegenskap, 43 § 1 mom. c) KL. Dessa skäl kan betecknas som *affärsmissiga skäl*. Härmed åsyftades i förarbetena t.ex. sådan särskild prissätt-

ning som kan äga rum i syfte att underlätta introducerandet av en ny vara på marknaden, eller en befintlig vara på en ny marknad. Denna verksamhet brukar kallas för *marknadsintroduktion* eller *market penetration*. Den särskilda prissättningen kan också avse s.k. uppstartningskostnader, d.v.s. att ett moderbolag via prissättningen subventionerar ett nystartat dotterbolag under den första tiden. Det är en sak att hänvisningen till affärsmässiga skäl innebär att ett företag för en begränsad tid får gå under det normalt gällande priset. Men en sådan "underprissättning" kan också ske i förhållande till oberoende företag, och innebär att priset ändå är på armlängd. Frågan kommer dock i ett annat läge om affärsmässiga skäl innebär att närstående bolag får gå under även marknadsintroduktionspriset till oberoende företag. Det är inte alls säkert att så får ske. I RÅ 1984 1:16 (Edet) tilläts dock ett moderbolag att underlåta belasta dotterbolaget med räntekostnader under uppbyggnadsskedet. Målet avsåg eftertaxering för åren 1973–1977, d.v.s. före införandet av 43 § 1 mom. c) KL.

I Shellmålet, RÅ 1991 ref 107, berördes också frågan om affärsmässiga skäl. Domstolen ansåg att ett hänsynstagande till affärsmässiga skäl måste göras redan vid bedömningen av om en prisavvikelse skett i de fall där det inte föreligger några jämförelsepriser och bedömningen därför måste ske utifrån antaganden om vad oberoende parter skulle ha överenskommit.

4 Omstrukturering av företag

4.1 Inledning

De problem som uppstår kring ombildning eller omstrukturering av företag och koncerner innefattar många och svåra frågor. Härmed avses situationer där tillgångar förs från ett subjekt till ett annat som ett led i skapandet av en ny organisation eller av andra skäl. Detta är också de skatterättsligt intressanta fallen. Överföring av tillgångar mellan olika divisioner eller liknande *inom* ett företag utlöser normalt inga skattemässiga effekter.

En omstrukturering kan ske på två principiellt olika sätt. För det första kan ett bolags tillgångar, helt eller delvis, föras över till ett annat bolag. Det mottagande bolaget kan vara nybildat för ändamålet, eller ha existerat en tid. För det andra kan en koncernintern aktieöverlåtelse äga rum, exempelvis genom att ett moderbolag avyttrar ett dotterbolag till ett annat bolag inom koncernen.

Ett sätt att organisera frågeställningarna vid omstruktureringar är att se dessa antingen ur ett aktieägarperspektiv eller ett företagsperspektiv. Ur företagsperspektiv är det för det överlåtande företaget framförallt frågan om uttagsbeskattning skall inträda som är av intresse, och för det mottagande företaget tillgångens värdering och klassificering. Detta är frågor som rör dubbelbeskattningens första led. Ser man omstruktureringen från aktieägarhåll är det, förutom att det också i detta fall kan uppstå frågor kring dubbelbeskattningens första led, främst utdelningsbeskattning men även någon gång realisationsvinstbeskattning som kan uppstå.

I vilken utsträckning nyss angivna frågor uppstår beror framförallt på riktningen av den företagna omstruktureringen. Förändringar nedåt i organisationen innebär t.ex. normalt inte någon större risk för utdelningsbeskattning.

Sett ur de skattskyldigas synvinkel är det naturligtvis önskemålet att kunna genomföra omstruktureringar utan att dessa skall utlösa beskatt-

Jag disponerar detta kapitel på följande sätt. Först behandlar jag de grundläggande frågorna. I avsnitt 4.2 redovisar jag problematiken kring undantag från uttagsbeskattning. Praxis har framförallt vuxit fram i samband med ombildningar av enskild firma till aktiebolag, men torde i stort sett vara relevant vid alla omstruktureringar. De frågor som uppstår vid internationella ombildningar behandlas i 4.3 och de som rör koncerninterna aktieöverlåtelser i 4.4. I avsnitt 4.5 behandlas utdelningsfrågor, fusion och fission. De förändringar som föranletts av EG:s fusionsdirektiv behandlas dock separat i kapitel 5.

4.2 Underlåten uttagsbeskattning vid överföring av tillgångar

4.2.1 Inledning

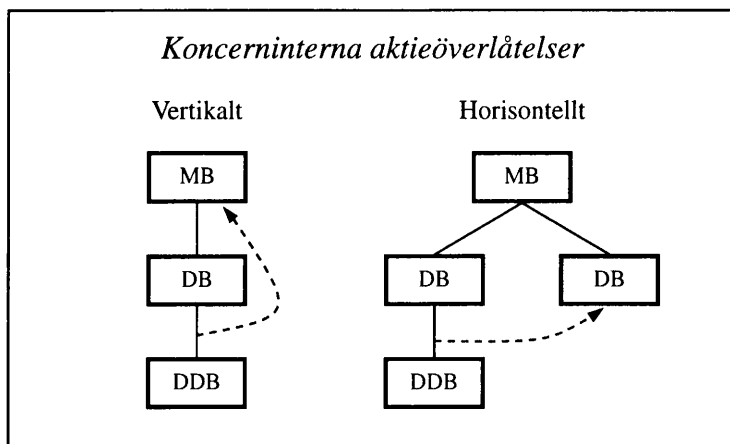
Den viktigaste frågan vid överföring av tillgångar mellan närstående företag är om överföringen överhuvudtaget får ske för ett vederlag som understiger ett marknadsmässigt pris utan att utlösa beskattning. Med andra ord, kan uttagsbeskattning underlåtas? Det finns flera typer av ombildningar där överlåtelser till underpris tillåts. Ibland åberopas bilighetsskäl och skatteförmågeskäl för underlåten uttagsbeskattning. Näringsidkaren har inte tillförts någon skatteförmåga enbart därför att ett direkt ägande av tillgångarna övergått till ett indirekt. Också ombildningar inom äkta koncern kan motivera underlåten uttagsbeskattning. Även här är någon intäkt är inte realiserad förrän tillgångarna lämnat koncernen till utomstående köpare. Osäkerhet om rättsläget har föranlett ett stort antal ansökningar om förhandsbesked, vilka avgjorts av skatterättsnämnden och regeringsrätten.

Utagsbeskattning kan enligt 22 § 1 anv.p. KL underlåtas om särskilda skäl föreligger. I motiven uttalas att syftet är att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas i enlighet med hittillsvarande praxis. Denna praxis har inte, i varje fall den publicerade, varit vare sig särskilt omfattande eller klar. Rättsutvecklingen har dock gått fort de sistlidna åren. Genom ett avgörande i plenum, RÅ 1992 ref 56 (Fb), det s.k. SIPANO-målet till vilket jag återkommer, har dock rekvisiten som skall vara uppfyllda för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas förtydligats.

Längst synes praxis ha kommit beträffande ombildningar av enskild firma till aktiebolag. Frågeställningarna vid ombildning av enskild

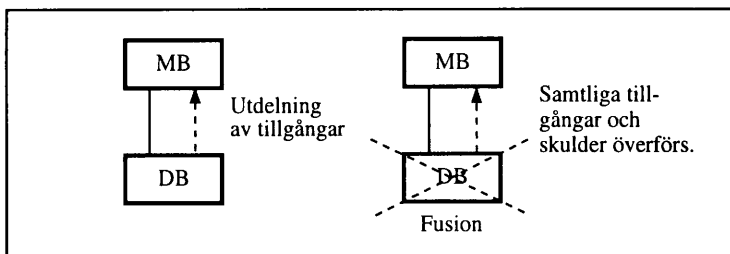
Här delas verksamheten upp på flera sidobolag (fission). Man kan också tänka sig att moderbolagets aktieägare vill direkt äga det bolag till vilket verksamheten överförs. För ett visst fall av fission har införts särskilda bestämmelser (lex ASEA, se 4.5.4).

En ombildning kan också ske genom att hela bolag flyttas vertikalt eller horisontellt inom koncernen. Dylika bolagsavyttringar kallas för koncerninterna aktieöverlåtelse och regleras i 2 § 4 mom. 10 st. SIL.



Dotterbolaget avyttrar här dotterdotterbolaget antingen till sitt moderbolag eller till sitt systerbolag.

Tillgångar kan också föras uppåt i koncernstrukturen. Det kan ske i samband med utdelning, likvidation eller fusion.



Jag disponerar detta kapitel på följande sätt. Först behandlar jag de grundläggande frågorna. I avsnitt 4.2 redovisar jag problematiken kring undantag från uttagsbeskattning. Praxis har framförallt vuxit fram i samband med ombildningar av enskild firma till aktiebolag, men torde i stort sett vara relevant vid alla omstruktureringar. De frågor som uppstår vid internationella ombildningar behandlas i 4.3 och de som rör koncerninterna aktieöverlåtelser i 4.4. I avsnitt 4.5 behandlas utdelningsfrågor, fusion och fission. De förändringar som föranletts av EG:s fusionsdirektiv behandlas dock separat i kapitel 5.

4.2 Underlåten uttagsbeskattning vid överföring av tillgångar

4.2.1 Inledning

Den viktigaste frågan vid överföring av tillgångar mellan närstående företag är om överföringen överhuvudtaget får ske för ett vederlag som understiger ett marknadsmässigt pris utan att utlösa beskattning. Med andra ord, kan uttagsbeskattning underlåtas? Det finns flera typer av ombildningar där överlåtelser till underpris tillåts. Ibland åberopas bilighetsskäl och skatteförmågeskäl för underlåten uttagsbeskattning. Näringsidkaren har inte tillförts någon skatteförmåga enbart därför att ett direkt ägande av tillgångarna övergått till ett indirekt. Också ombildningar inom äkta koncern kan motivera underlåten uttagsbeskattning. Även här är någon intäkt är inte realiserad förrän tillgångarna lämnat koncernen till utomstående köpare. Osäkerhet om rättsläget har föranlett ett stort antal ansökningar om förhandsbesked, vilka avgjorts av skatterättsnämnden och regeringsrätten.

Utagsbeskattning kan enligt 22 § 1 anv.p. KL underlåtas om särskilda skäl föreligger. I motiven uttalas att syftet är att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas i enlighet med hittillsvarande praxis. Denna praxis har inte, i varje fall den publicerade, varit vare sig särskilt omfattande eller klar. Rättsutvecklingen har dock gått fort de sistlidna åren. Genom ett avgörande i plenum, RÅ 1992 ref 56 (Fb), det s.k. SIPANO-målet till vilket jag återkommer, har dock rekvisiten som skall vara uppfyllda för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas förtydligats.

Längst synes praxis ha kommit beträffande ombildningar av enskild firma till aktiebolag. Frågeställningarna vid ombildning av enskild

firma till aktiebolag är relativt likartade dem som uppstår vid överlåtelser av tillgångar och skulder inom olika slags koncerner. De rekvisit som skall vara uppfyllda för underlåten uttagsbeskattning i ombildningsfallet torde därför i princip vara desamma vid överföring av tillgångar inom alla koncerner.

Däremot uppfylls vissa rekvisit lättare ju starkare integration som föreligger mellan koncernföretagen. Mellan bolag som står i en sådan ägar gemenskap att öppna koncernbidrag kan givas och mottagas torde exempelvis rekvisiten som regel, om möjligen inte alltid, vara uppfyllda. Jag återkommer närmare till detta i diskussionen av respektive rekvisit.

De krav som skall vara uppfyllda för underlåten uttagsbeskattning skall ses mot bakgrund av att avsikten är att underlätta motiverade företagsombildningar, inte att tillskapa otillbörliga skatteförmåner. De rekvisit som skall vara uppfyllda är följande.

- 1) Tillgångarna får inte föras från en hårdare beskattad sektor, exempelvis den dubbelbeskattade sektorn, till en lindrigare beskattad sektor.
- 2) Omstruktureringen får inte leda till någon otillbörlig skatteförmån.
- 3) Tillgångarna får inte byta karaktär från omsättningstillgång till anläggningstillgång.
- 4) Det skall föreligga ett ägarsamband mellan det överlåtande och det mottagande företaget.
- 5) Det skall föreligga organisatoriska skäl för ombildningen.

Jag disponerar detta avsnitt efter de rekvisit som således skall vara uppfyllda för underlåten uttagsbeskattning. Efter några inledande avsnitt om vissa frågor i anslutning till ombildning av enskild firma till aktiebolag, och retroaktiva överlåtelser, diskuterar jag i avsnitt 4.2.4 vad det innebär att överlåtelserna skall ske till skattemässiga restvärdet, såväl i allmänhet som beträffande olika slag av tillgångar. De flesta av de uppräknade rekvisiten har i och för sig ha tillkommit för säkerställa att de skattskyldiga inte erhåller vad som ur fiskal synvinkel kan rubriceras som obehöriga eller otillbörliga skatteförmåner. Ett tydligt exempel på detta är att tillgången inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn. Detta rekvisit behandlas i avsnitt 4.2.5. Som ett självständigt rekvisit kan dock numera uppställas, att omstruktureringen inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån. En redogörelse för detta rekvisit finns i avsnitt 4.2.6.

Nästa krav, att den överförda tillgången inte får byta skatterättslig karaktär, behandlas i avsnitt 4.2.7. Vidare uppställs ett krav på ägarsamband mellan det överlåtande och det mottagande företaget, i syfte att förhindra att benefika förfoganden av rörelsetillgångar genomförs utan uttagsbeskattning. Kravet på ägarsamband behandlas i avsnitt 4.2.8. Slutligen skall det också föreligga organisatoriska eller affärsmässiga skäl för ombildningen eller överföringen av tillgångarna. Eftersom regeringsrätten vid bedömningen av om eller på vilka sätt det krävs organisatoriska skäl för överföringen av tillgångar har skilt mellan de fall där hel eller del av förvärvskälla överförs å ena sidan och å andra sidan de situationer där endast enstaka rörelsetillgångar överförs skall jag diskutera denna gränsdragning tillsammans med frågan vad som kan utgöra organisatoriska skäl. Detta sker i avsnitt 4.2.9.

Jag kommer inte att särskilt behandla ombildning av handelsbolag till aktiebolag. Om handelsbolaget överför sina tillgångar till aktiebolaget i utbyte mot aktier aktualiseras samma frågor som vid ombildning av enskild firma till aktiebolag. Ett annat sätt att ombilda verksamheten är att bolagsmännen överlåter andelarna i handelsbolaget till aktiebolaget. Aktiebolaget blir då ägare till handelsbolaget. Detta kan ofta ske till de skattemässiga värdena. Om avyttringen av handelsbolagsandelarna för delägaren skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, kan dock uttagsbeskattning aktualiseras.

Slutligen kan tilläggas, att det finns en glädjande tendens att lagstif-taren söker samordna uttagsbeskattningsregeln med andra lagar av betydelse vid ombildningar. Som exempel kan nämnas att periodiseringsfond får överföras i samband med en ombildning, om väl uttagsbeskattning har underlåtits, se vidare nedan avsnitt 4.2.4.

4.2.2 Särskilt om ombildning av enskild firma till aktiebolag

En ombildning av enskild firma till aktiebolag innebär att den enskildes näringsverksamhet överförs från dennes personliga ägo till ett annat rätts- och skattesubjekt, aktiebolaget. I detta avsnitt skall jag enbart beröra några aspekter som är speciella för ombildning av enskild firma till aktiebolag.

All näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person, utom självständig näringsverksamhet i utlandet, hänförs till en och samma förvärvskälla. Om förvärvskällan visat underskott ett visst år, medges avdrag för underskottet nästföljande beskattningsår, 1 § UAL och 25 §

KL. När förvärvskällan upphör, och underskottet därmed inte går att rulla framåt, medges avdrag för underskottet enligt 3 § 13 mom. 1 st. SIL enligt vad som gäller för realisationsförluster, jfr 2 § 2 st. UAL. Men detta förutsätter att förlusten är definitiv och verklig. För att konstatera om så är fallet krävs enligt förarbetena att alla tillgångarna avyttrats till marknadsmässiga priser eller att uttagsbeskattning ägt rum. När ombildning har skett till aktiebolag utan uttagsbeskattning medges därför inget avdrag för underskottet såsom för realisationsförlust i den mån underskottet beror på att uttagsbeskattning underlåtit, 3 § 13 mom. 1 st. SIL.

Vid ombildning till aktiebolag kan man bilda aktiebolaget först, med tillskjutande av aktiekapitalet i kontanter, och därefter överlåta inkråmet i den enskilda firman till skattemässiga restvärdet. Ett annat sätt är att använda inkråmet som apportegendom. Då krävs att nettotillgångarna uppgår till minst det lagstadgade minimikapitalet på 50 000 kronor.

Frågan uppkommer då vilket anskaffningsvärde som erhålls på aktierna. Enligt RÅ 1963 ref 9 bestäms anskaffningsvärdet på de erhållna aktierna efter det avräkningsvärde (köpeskillning) som åsatts de överförda tillgångarna.

I målet hade X, den enskilda rörelseidkaren, överlåtit tillgångar och skulder i en enskild firma till ett aktiebolag i samband med en ombildning. Nettovärdet på rörelsen, d.v.s. det belopp med vilket tillgångarnas värde översteg skulderna, uppgick till 66059:33. Aktiebolaget betalade 59800 kr genom utgivande av aktier, samt resterande del, 6259:33 genom utfärdande av en revers. X önskade få anskaffningsvärdet på aktierna bestämt till marknadsvärdet på dessa, vilket p.g.a. av övervärden på tillgångarna samt en betydande goodwill väsentligt översteg avräkningsvärdet. Riksskattenämndens majoritet, vars beslut ej ändrades av RR, fann för det första att X erhållit aktierna genom ett oneröst fång. Vidare fann Riksskattenämnden att anskaffningsvärdet på aktierna skulle anses utgöras av värdet på det till bolaget överförda nettovärdet 66059:33 minskat med reversen, d.v.s. summa 59800 kr.

Häri genom bibehålls kontinuitet i beskattningen. Om näringsidkaren avyttrar aktierna kommer den obeskattade värdereserven i själva rörelsen att bli beskattad genom realisationsvinstbeskattning av aktierna. Kontinuitetsprincipen bör också innebära, att om näringsidkaren väljer ett högre avräkningsvärde än vad som motsvaras av det bokföringsmässiga nettovärdet på rörelsen, eller blir uttagsbeskattad, stiger anskaffningsvärdet på aktierna i motsvarande mån.

Vid avyttring av aktier i fåmansföretag följer reavinstbeskattningen bestämmelsen i 3 § 12 mom. SIL. Dessa innebär i korthet, att om den skattskyldige eller denne närstående varit verksam i ett fåmansföretag i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de närmast föregående 10 åren skall hälften av den reavinst som uppstår (om man bortser från eventuellt sparad utdelning) beskattas som intäkt av tjänst. Det innebär att om den skattskyldige har övriga tjänsteinkomster uppgående till brytpunkten (203 900 kr vid 1996 års taxering) kommer halva reavinsten att beskattas med 56 procent inkomstskatt (inklusive den s.k. värnskatten) och halva med cirka 31 procent skatt. Syftet kan sägas vara att det inte skall löna sig alltför mycket att omvandla tjänsteinkomster till kapitalinkomster genom en avyttring. Om övervärdena i en enskild firma till stor del är en följd av just arbetsinsatser har argument framförts för att en ombildning inte skall få ske till skattemässiga restvärdena om avsikten är att omedelbart avyttra bolaget. Ett alternativt synsätt som också framförts är att man vid tolkning av "företag" i 3 § 12 mom. 5 st. SIL skall inkludera även den verksamhet som bedrivits i den enskilda firman. Därigenom skulle halva reavinsten beskattas i inkomstslaget tjänst. Med hänsyn till utgången i RÅ 1983 1:35 och i RÅ 1991 not 217 förefaller det vara av mindre betydelse att ombildning av enskild firma till aktiebolag åtföljs av en avyttring av aktierna, se avsnitt 4.2.6 och 4.2.9.

4.2.3 Retroaktiva överlåtelse

En ombildning av enskild firma till aktiebolag kan av praktiska skäl svårligen göras exakt på bokslutsdagen. Därför sker ombildning under det löpande räkenskapsåret. För att underlätta ombildningen använder man ofta balansräkningen vid det senaste bokslutet som underlag. Parterna åsyftar m.a.o. att överlåtelsen skall ske med retroaktiv verkan, och att den vinst som under räkenskapsåret genererats i den enskilda firman istället skall bli redovisad i aktiebolaget. En dylik överflyttning av skattskyldighet för årets vinst från ett skattesubjekt till ett annat bör i princip inte godtas om inte särskilda regler finns. Så är fallet exempelvis med kommissionärsföretag. Dessutom bör förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning vara förhanden.

Ett annat exempel på överflyttning av skattskyldighet är att en köpare av andelarna i ett handelsbolag genom köpet, i avsaknad av avtalsvillkor som uttalar annat, vid räkenskapsårets utgång blir beskattad för den vinst

handelsbolaget redovisar för det innevarande beskattningsåret, trots att den delvis genererats före andelsköpet. Detta är emellertid en följd av att andelsägarna och inte handelsbolaget utgör skattesubjekt. För vissa överlåtelsefall finns en särskild reglering, se lag 1992:1643 om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

I rättspraxis har dock ett aktiebolags övertagande av skattskyldighet från en enskild firma tillåtits under vissa förutsättningar. Det för regeringsrätten avgörande har varit, att aktiebolaget *registrerats* vid PRV under det innevarande räkenskapsåret, RÅ 1976 ref 28 (ett regeringsråd skiljaktig).

I målet hade aktiebolaget bildats under räkenskapsåret men registrerats efter räkenskapsårets utgång. Genom bildandet kunde i och för sig bolaget överta driften och träffa avtal. Men det är först genom registreringen som bolaget kan förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter, 2:13 1 st. ABL. För avtal m.m. som tecknats före registreringen svarar den eller de som deltagit i åtgärden. Ansvaret övergår dock normalt till aktiebolaget vid registreringen, 2:13 2 st. ABL. Regeringsrätten ansåg att oaktat bolaget var bildat under beskattningsåret hade bolaget inte kunnat förvärva några tillgångar eller ikläda sig några förpliktelser. Något rörelseresultat för beskattningsåret kunde därför enligt regeringsrätten vid beskattningsårets utgång inte redovisas av bolaget utan fick hänföras till den eller dem som handlat på bolagets vägnar, d.v.s. redovisas i den enskilda firman. Sker registreringen inom räkenskapsåret godtas det retroaktiva övertagandet. Det gäller även om räkenskapsåret är förlängt, RÅ 1974 A not 724.

Det övertagande bolaget kan sannolikt inte ha ett annat räkenskapsår än det överlåtande företaget. I de rättsfall som behandlat retroaktiv överlåtelse har aktiebolaget antagit ett räkenskapsår som startar vid den retroaktiva överlåtelsedagen, varför frågan inte ställts på sin spets. Starka skäl talar för att det övertagande bolaget bör ha ett räkenskapsår som överensstämmer med den överlåtande rörelsens.

De ovan diskuterade rättsfallen väcker principiella frågor avseende sambandet med bokföringslagen. Således finns t.ex. ett krav i 11 § 3 st. BFL om upprättande och intagande i årsbok av balansräkning när grunden för bokföringsskyldighet ändras, vilket sker på avtalsdagen. Räckvidden av rättsfallen är bl.a. därför sannolikt ganska begränsad.

Vid andra typer av inkrämsöverlåtelser förefaller det svårt att acceptera ett retroaktivt övertagande av skattskyldighet. Det bör t.ex. inte kunna komma ifråga att två oberoende företag överenskommer om en inkrämsöverlåtelse med retroaktivt övertagande av rörelseresultatet.

Härigenom skulle nämligen principerna bakom bl.a. kommissionärsföretagsreglerna i 2 § 2 mom. SIL kunna kringgå, exempelvis kravet på att företagen skall ha varit helägda hela beskattningsåret.

4.2.4 Överföring till skattemässiga restvärdet

Kravet på att uttagsbeskattning skall ske till marknadsvärdet innebär definitionsmässigt, att vid underlåten uttagsbeskattning en överföring av tillgångar skett till ett pris understigande marknadsvärdet. Vid omstruktureringar är det vanligaste att man helt enkelt överför tillgångar och skulder till det värde de har på balansräkningen. Detta värde understiger ofta marknadsvärdet.

Det krav som brukar uppställas är att tillgången inte får överföras till ett värde understigande det *skattemässiga restvärdet*. Ibland påstås inte helt korrekt att man skall överföra tillgångarna till det bokförda värdet. Ofta överensstämmer i och för sig det skattemässiga restvärdet med det *bokförda värdet*. Skillnader kan dock förekomma, exempelvis för byggnader, där den skattemässiga avskrivningen inte behöver motsvara den redovisningsmässiga. Om marknadsvärdet överstiger det skattemässiga restvärdet kallar jag mellanskillnaden för *värdereserv*. En värdereserv kan uppkomma därför att det skattemässiga restvärdet nedgått p.g.a. avskrivningar eller nedskrivningar, därför att tillgången stigit i värde, eller genom en kombination av dessa faktorer.

Exempel på terminologi

100 _____	Marknadsvärde	}	värdereserv
70 _____	Skattemässigt restvärde		

Det bokförda värdet kan, men behöver inte, överensstämma med det skattemässiga restvärdet.

Det är inte nödvändigt att näringsidkaren sätter överlåtelsepriset till det skattemässiga restvärdet. Denne kan välja ett annat pris, men det kan föranleda oönskade skattekonsekvenser. Rent allmänt kan priset sättas under det skattemässiga restvärdet, till restvärdet, till ett pris mellan

restvärdet och marknadsvärdet (d.v.s. inom värdereserven), eller till ett pris överstigande marknadsvärdet.

Sker överlåtelsen till tillgångens skattemässiga restvärde, kommer intäkten att uppvägas av att motsvarande kostnad uppstår när tillgången försvinner ur bokföringen. Härmed uppkommer ingen skatteeffekt, vilket underlättar ombildningen.

Om överlåtelsepriset sätts högre än det skattemässiga restvärdet (70) blir näringsidkaren beskattad för mellanskillnaden. Köpeskillingen får dock inte sättas högre än marknadsvärdet (100) på tillgången. Detta kan komma att rubriceras som förtäckt utdelning från aktiebolaget. För fåmansföretag är det uttryckligt angivet i 32 § 14 anv.p. 2 st. KL att den del av köpeskillingen som överstiger marknadsvärdet skall beskattas hos delägaren som intäkt av tjänst. Motsvarande belopp är inte avdragsgillt för fåmansföretaget, 2 § 13 mom. 1 st. SIL.

Sätts överlåtelsepriset för högt kan de jämningsregler som finns avseende anskaffningsvärden på byggnader och inventarier i 23 § 6 anv.p. 5 st. respektive 13 anv.p. 2 st. KL bli tillämpliga. De avser fall där de skattskyldiga sökt att erhålla ett särskilt högt anskaffningsvärde och det kan antas ha skett i syfte att bereda någon av parterna en obehörig skatteförmån.

I äldre praxis (bl.a. RÅ 1979 Aa 12) har jämningsregeln ansetts kunna tillämpas på koncerninterna fastighetsöverlåtelser. Det har berott på att vid beräkning av inkomst från fastighetsavyttringar har rena inflationsvinster inte beskattats. Därför har man genom en koncernintern överlåtelse kunnat få upp anskaffningsvärdet för det mottagande bolaget utan motsvarande inkomstbeskattning av det överlåtande bolaget. Skattereformen 1991 innebar att beskattningen av aktiebolagens vinster vid avyttring av fastigheter övergick till att bli nominell. På grund av övergångsbestämmelser (p. 4 av övergångsbestämmelserna till lagen 1990:651 om ändring i lagen om statlig inkomstskatt) kommer dock fastighetsvinster vid avyttringar t.o.m. 1999 att helt eller delvis undgå beskattning.

Skatterättsnämnden, vars bedömning Regeringsrätten delade, fann i RÅ 1993 ref 83 (Fb) (I), att jämningsregeln inte var tillämplig. Ett dotterbolag avsåg försälja en fastighet till moderbolaget, till ett pris som visserligen understeg marknadsvärdet men som trots detta översteg såväl taxeringsvärdet som det omkostnadsbelopp till vilket fastigheten kunde överlätas skattefritt med stöd av övergångsreglerna. I den mån avskrivningsunderlaget höjs hos det köpande bolaget blir den skattepliktiga vinsten hos det säljande bolaget motsvarande högre. Enligt nämnden var det heller inte för jämningsregelns tillämpning tillräckligt att det varit fråga om en koncernintern avyttring. Det krävs således någon ytterligare omständighet. I ärendet hade uppgivits att dotterbolagets skattepliktiga

reavinst (avseende både byggnad och mark) skulle komma att överstiga höjningen i avskrivningsunderlag för moderbolaget. Skatterättsnämnden lade avgörande vikt vid att för jämningsregelns tillämpning krävs att bådas sammanlagda beskattning skulle minskas. Den koncerninterna fastighetsöverlåtelsen innebar inte en reduktion av koncernens sammanlagda beskattningsbara inkomst, vare sig för avyttringsåret eller ackumulerat för avyttringsåret och följande beskattningsår.

I RÅ 1993 ref 83 II (Fb) ansåg däremot Skatterättsnämnden att jämningsregeln var tillämplig. Regeringsrätten delade nämndens bedömning. Två fastigheter skulle överlätas koncerninternt för en köpeskilling motsvarande det omkostnadsbelopp som framkommer vid tillämpning av punkten 4 av övergångsbestämmelserna till lagen 1990:651 om ändring i lagen om statlig inkomstskatt. Avyttringen skulle således inte innebära någon skattepliktig reavinst eller annan inkomstbeskattning för säljande bolag.

Om överlåtelsepriset sätts under det skattemässiga restvärdet uppstår en bokföringsmässig förlust som skulle kunna användas till att t.ex. kvitta bort en återförd periodiseringsfond. Fondavsättningar får nämligen inte överföras utan skall återföras till beskattning hos det skattesubjekt som gjort avsättningen. Det är dock mycket tveksamt om ett överlåtelsepris avsiktligt får sättas under det skattemässiga restvärdet i syfte att framkalla en förlust. Mot bakgrund av att ett argument för underlåten uttagsbeskattning överhuvudtaget är att näringsidkaren inte tillförs någon skatteförmåga kan tyckas att det borde vara tillåtet med överföring av tillgångar med förlust, om denna förlust utnyttjas för att neutralisera en återförd fondavsättning. Men redan det faktum att det är en skattemässigt betingad fondavsättning som återförs gör att det nyssnämnda skatteförmågeresonemanget kan ifrågasättas.

Även på annan grund kan man diskutera om förlustavyttringar överhuvudtaget bör tillåtas. En allmän princip är nämligen att man bara får avdrag för verkliga förluster vid avyttring av anläggningstillgångar.¹ En verklig förlust bör bara kunna manifesteras genom en avyttring av tillgången till en utomstående part. Om tillgången å andra sidan har ett faktiskt marknadsvärde som understiger det skattemässiga restvärdet skulle principen att man bara får avdrag för verkliga förluster innebära att inte heller i denna situation medges avdrag. Förlusten är inte realiserad ännu genom avyttring till en utomstående köpare. Många bedömare anser sannolikt att man i detta fall inte skulle få överföra till-

¹ Jfr prop. 1989/90:110 s. 394f och 557.

gången till marknadsvärdet och därmed få avdrag för den uppkomna förlusten. Rättsläget förefaller dock osäkert. För vissa fall finns det dock lagregler vilka sammantagna leder till betydelsefulla avsteg från den allmänna principen. Vid avyttringar mellan juridiska personer gäller t.ex. enligt 2 § 4 mom. 9 st. SIL att omedelbart avdrag ej medges, se nedan avsnitt 6.1.3. Vid införsäljning till fåmansföretag innebär felpreisregeln att priset måste sättas till marknadsvärdet, även om det för säljaren leder till en förlustavyttring, 32 § 14 anv.p. 2 st. KL. Om tillgången för den enskilda näringsidkaren har ett skattemässigt restvärde på 100 och ett marknadsvärde på 80, kommer ett vederlag på 100 att leda till att överpriset blir beskattat som inkomst av tjänst. Fåmansföretaget får samtidigt inte avdrag för 20, 2 § 13 mom. 1 st. KL.

Ett rättsfall som har anförts som stöd för att en förlust kan tillåtas uppkomma om inga obehöriga skatteförmåner uppstår är RÅ 1979 1:29. Det är dock tveksamt om man verkligen kan dra så långtgående slutsatser av rättsfallet.

Målet gällde en byggmästare som överlät omsättningsfastigheter till ett av denne helägt byggnadsaktiebolag för en köpeskilling som understeg såväl marknadsvärdet som anskaffningsvärdet. Fastigheternas anskaffningsvärde, uppgick till 10 000 000 kr och var nedskrivna som lagerfastigheter med 1 500 000 kr (15 procent). Bokfört värde var 8 500 000 kr. Dessutom hade byggmästaren under innehavstiden tillgodogjort sig värdeminskingsavdrag under inkomstslaget annan fastighet med 300 000 kr. Byggmästaren önskade överlåta fastigheterna för 8 200 000 kr. Vid avyttring av fastigheter skall åtnjutna värdeminskingsavdrag återföras till beskattning. Genom att avyttra till 8 200 000 kr uppstod en förlust på 300 000 kr, som kunde kvittas mot de återförda värdeminskingsavdragen på samma belopp. Regeringsrätten yttrade "Ur taxeringssynpunkt möter i och för sig ej hinder för A att till byggnadsaktiebolaget sälja fastigheterna för en köpeskilling understigande det bokförda värdet. I praxis brukar en försäljning av fastighet till ett helägt aktiebolag godtagas om försäljningen sker till pris ej överstigande marknadsvärdet."

I målet har domstolen tillåtit en överföring till det skattemässiga restvärdet, 8 200 000 kr, och därigenom accepterat att en bokföringsmässig förlust inträder som kan kvittas mot de återförda värdeminskingsavdragen. Domstolen har inte uttalat sig om huruvida den kan tänkas tillåta exempelvis en överföring till ett ännu lägre värde än 8 200 000 kr i syfte att möjliggöra kvittning mot andra återföringar. De citerade meningarna kan ses mot bakgrund av att det bokförda värdet och det skattemässiga värdet för fastigheter ofta skiljer sig åt på så sätt att det

skattemässiga värdet som regel understiger det bokförda. Därmed har emellertid regeringsrätten inte uttalat sig om möjligheten vare sig att gå under det skattemässiga restvärdet, eller att kvitta förlusten mot andra återföringar, t.ex. av skatteutjämningsreserv. För fysiska personer sker numera återföring av värdeminskningssavdrag i näringsverksamheten, men en förlust vid avyttring av fastigheter normalt beaktas i inkomstslaget kapital.

Bestämmelsen i 24 § 3 mom. 1 st. SIL avseende framkallade förluster bör också nämnas i sammanhanget. Avdrag medges inte för reaförlust till följd av att egendom avyttrats till ett pris *under* marknadsvärdet om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet. Lagrummet tar sikte på avyttringar där priset satts under marknadsvärdet. Om avyttring sker till marknadsvärdet är således bestämmelsen inte tillämplig.

Det mottagande företaget kommer att erhålla det åsatta överlåtelsevärdet som anskaffningsvärde, d.v.s. i normalfallet det skattemässiga restvärdet. Kontinuitet i beskattning skall i princip råda avseende värdet på tillgången. Fånget är dock oneröst, d.v.s. det mottagande bolaget anses ha köpt tillgången. Det innebär t.ex. vid överlåtelse av inventarier att det mottagande företaget vid tillämpning av kompletteringsregeln (20-regeln) inte får tillgodoräkna sig det säljande bolagets innehavstid.

Ett annat uttryck för kontinuitetsprincipen är att om det mottagande företaget efter överföringen av tillgångar till skattemässiga restvärdet skriver upp en tillgångs värde och därmed skapar större motsvarande ökning i kostnaderna, så skall det uppskrivna värdet läggas till grund för beskattningen i det överförande företaget, jfr RÅ 1939 ref 17.

Om uttagsbeskattning inträtt vid överföring av tillgångar från en förvärvskälla till en annan av samme skattskyldig innehavd förvärvskälla påverkas anskaffningsvärdet i förvärvskällan. Det är när tillgången av den skattskyldige med utlöst uttagsbeskattning överförs från en förvärvskälla innehavd av denne till en annan av samma skattskyldig bedriven förvärvskälla. Enligt 23 § 2 anv.p. KL skall det värde som intäktsfördes i den första förvärvskällan behandlas som en utgift i den mottagande förvärvskällan. Även i detta fall råder således kontinuitet, genom att samma värde, marknadsvärdet, som intäktsfördes i den första förvärvskällan ligger till grund för kostnadsföringen (antingen direkt eller genom avskrivningar) i den mottagande förvärvskällan. Regeln förutsätter att det finns flera förvärvskällor vilket numera inte är så vanligt. Däremot kan den ses som ett allmänt uttryck för kontinuitetsprincipen.

Jag övergår nu till att beskriva behandlingen av olika tillgångsposter i samband med ombildningar. Vid denna beskrivning utgår jag från att det föreligger särskilda skäl mot uttagsbeskattning. Varulager värderas enligt lägsta värdets princip, 24 § 2 anv.p. KL med hänvisning till 13 § 2 st. och 14 § 2 st. BFL. Sker en värdering av hela lagret innebär en alternativ regel i 24 § 2 anv.p. 3 st. KL att lagret får värderas till 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet. Varulager kan överföras till det skattemässiga restvärdet.

För maskiner och inventarier föreligger enahanda situation. Vare sig man har tillämpat räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning kan dessa överföras till det skattemässiga restvärdet. Förutsättningen för att en näringsidkare skall få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning är att motsvarande avskrivning skett i räkenskaperna, 23 § 13 anv.p. KL. I dessa fall överensstämmer därför det bokförda värdet med det skattemässiga restvärdet. Vid restvärdeavskrivning föreligger inte samma koppling, 23 § 14 anv.p. KL. Här kan således det bokförda värdet och det skattemässiga restvärdet avvika från varandra.

För fastigheter är läget mer komplicerat. Fastigheter kan för privatpersoner antingen vara privatbostadsfastighet eller näringsfastighet, 5 § KL. Juridiska personer kan enbart inneha näringsfastigheter. Vid den löpande beskattningen av näringsfastigheter kan förekomma såväl värdeminskingsavdrag som avdrag för reparation och underhåll. Dessa avdrag kan åtnjutas oavsett om fastigheten är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Vid avyttring av en omsättningsfastighet utgör intäkten alltid inkomst av näringsverksamhet, oavsett om fastigheten innehas av en enskild näringsidkare, ett handelsbolag eller ett aktiebolag.

Beträffande anläggningsfastigheter är läget något annorlunda. Det beror på att värdeminskingsavdrag och reparations/underhållsavdrag kostnadsförts i inkomstslaget näringsverksamhet, men själva realisationsvinstberäkningen följer de särskilda reglerna i 24–25 §§ SIL. Om ingen hänsyn tas till gjorda värdeminskingsavdrag och reparations/underhållsavdrag skulle de skattskyldiga kunna omvandla ett avdrag vid den löpande beskattningen av näringsverksamhet mot en förmånligare beskattning enligt reavinstreglerna vid avyttring av anläggningsfastigheten. Därför skall vid avyttring av anläggningsfastigheter tidigare medgivna värdeminskingsavdrag och de senaste fem årens avdrag för reparation/underhåll återföras till beskattning i näringsverksamheten, 22 § 5 anv.p. KL. Understiger försäljningspriset för fastigheten omkostnadsbeloppet minskas i stället det senare med gjorda värdeminskingsavdrag och avdrag för reparation/underhåll, 25 § 5 mom. SIL.

Vid en ombildning kan såväl anläggningsfastigheter som omsättningsfastigheter överföras. Omsättningsfastigheter behandlas i princip på samma sätt som varulager. I detta fall skall medgivna värdeminskningssavdrag som inte gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamheten, 22 § 4 anv.p. KL.

Beträffande fonder prövades frågan om en resultatutjämningsfond (resultatutjämningsfonden avskaffades i samband med skattereformen) kunde överföras från ett handelsbolag till ett aktiebolag i samband med ombildning i RÅ 1988 ref 119 (Johansson & Son HB). Regeringsrätten, som först konstaterade att det i lagrummet angavs att resultatutjämningsfonden skall återföras till beskattning året efter avsättningen men att det inte uttryckligen utsades i vilken förvärvskälla återföringen skall ske, besvarade frågan nekande med följande motivering.

”Mot bakgrund av de regler som i allmänhet gäller för återföring av fondavsättningar får det emellertid förutsättas att återföringen skall ske – förutom hos samma skattesubjekt – i den förvärvskälla, i vilken avsättningen gjordes. Den omständigheten att det beträffande resultatutjämningsfonderna, till skillnad mot vad som gäller i fråga om en rad andra fonder, saknas särskild regel i detta hänseende föranleder inte annan bedömning.”

Det torde således vara en allmän regel att fonder skall återföras till beskattning i den förvärvskälla och hos det skattesubjekt där avsättningen skedde. Normalt har det framgått relativt klart i den fondlagstiftning som genom skattereformen är upphävd, att återföring skall ske om den skattskyldige har överlåtit hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla där avsättningen till fonden har gjorts eller verksamheten har upphört. Regelmässigt har också angivits att återföring till beskattning skall ske i den förvärvskälla där avsättningen har gjorts. I de fall det inte klart framgått att återföring skall ske, såsom fallet var i SURVL, torde detta ändå ha gällt med stöd av RÅ 1988 ref 119.

De viktigaste avsättningarna som kan aktualiseras i samband med en ombildning är periodiseringsfond, ersättningsfond och avsättningar till expensionsmedel. Periodiseringsfonder och expensionsmedel tillkom i samband med företagsskattereformen hösten 1993. För periodiseringsfonderna gäller enligt 1 § PerL att avdrag medges vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för avsättning till periodiseringsfond, utom vad gäller vissa typer av företag. Avdraget uppgår till 25% av inkomsten enligt särskilda beräkningsregler i 3 § PerL. Avsättning till

periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast det femte beskattningsåret efter det beskattningsår som avdraget har medgivits, 4 § PerL.

Efter mönster från vad som har gällt i ett antal andra fondlagar gäller enligt 5 § att en periodiseringsfond skall omedelbart återföras till beskattning i olika situationer, exempelvis när den skattskyldige upphör att bedriva verksamheten i den förvärvskälla som avsättningen har skett. Det innebär att vid en ombildning skall som huvudregel periodiseringsfond återföras till beskattning. Men, och detta är ett nytt grepp, enligt 6 § får en periodiseringsfond överföras till ett aktiebolag utan återföring till beskattning under förutsättning att uttagsbeskattning inte har ägt rum enligt 22 § 1 anv.p. 4 st. Den fysiska personen och aktiebolaget skall i detta fall ses som en skattskyldig. Det glädjande här är att en samordning sker mellan uttagsbeskattningsregeln i 22 § KL och möjligheterna att överföra en fondavsättning. På enahanda sätt har lagstiftern gjort i exempelvis lagen om återföring av skatteutjämningsreserv, se 12 § denna lag.

Såvitt gäller expansionsmedel får sådana överföras till exempelvis ett aktiebolag om samtliga reelltillgångar i verksamheten överförs, 12 § Lagen om expansionsmedel. En förutsättning är att den överlåtande fysiska personen lämnar en skriftlig förklaring att expansionsmedlen skall ersättas av beskattat kapital i bolaget.

Enligt 9 § 1 st. 2 p Ersättningsfondslagen skall en ersättningsfond återföras till beskattning om hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla där avsättningen har gjorts under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten upphört. Återföring skall ske i den förvärvskälla där avsättning gjorts. För ersättningsfonder gäller med andra ord samma bestämmelser som för de ovannämnda upphävda fonderna. Därmed torde heller inte ersättningsfonder kunna överföras vid ombildningar. Viss försiktighet måste också iakttas vid en blandad överlåtelse och upplåtelse så att inte den huvudsakliga delen av verksamheten ansetts överlåtten, jfr RÅ 1989 ref 3 (Fb) (Mack Fanér HB).

I målet hade avsättning till investeringsreserv skett i handelsbolaget. I ansökan om förhandsbesked angavs att man avsåg bilda ett aktiebolag till vilket omsättningstillgångarna skulle överlätas. Övriga tillgångar, fastighet och inventarier, liksom verksamheten utarrenderades, *uppläts* till aktiebolaget. Frågan gällde bl.a. om investeringsreserven skulle återföras till beskattning. Förutsättningen härför var, att hela eller del av förvärvskällan överlåtits *eller* att verksamheten upphört. I regeringsrätten hade tydli-

gen fiskus hävdar att verksamheten upphört, vilket domstolen inte ansåg. Övergång från att driva rörelsen själv till att upplåta rörelsen innebär heller inte att byte av förvärvskälla skett. Däremot påpekade regeringsrätten att det inte "gjorts gällande att omständigheterna skulle vara sådana att försäljningen av handelsbolagets varulager innebär att den huvudsakliga delen av bolagets förvärvskälla blir föremål för överlåtelse." Uppenbarligen föreligger en viss risk att den huvudsakliga delen av förvärvskällan anses överlåtten om alltför stor del av bolagets tillgångar överläts.

Goodwillposter är ett särskilt problem som aktualiserar frågor av stor principiell betydelse. Med goodwill avses det värde som rörelsen betingar utöver vad som motiveras av substansen i företaget, med andra ord mellanskillnaden mellan rörelsens marknadsvärde och rörelsens substansvärde. En köpare kan vara villig att erlagga en högre köpeskilling beroende på att rörelsen är inarbetad på marknaden, har en utvecklad kundkrets, har högt kvalificerad personal, att firmanamnet är väl inarbetat m.m. Det framträdande är dock att goodwill utgör ett övervärde på den sammanhållna näringsverksamheten. Vid överföring av enstaka rörelsetillgångar torde det i princip inte kunna föreligga goodwill.

Det är däremot inte säkert att goodwillposten syns på balansräkningen. Man kan nämligen skilja mellan det fall att näringsidkaren själv upparbetat nämnda goodwill, eller att denne i samband med sitt eget förvärv av rörelsen betalat för goodwillposten. I sistnämnda fall syns goodwillposten som en tillgång på balansräkningen. Näringsidkaren har möjlighet att skriva av den köpta goodwillposten enligt 23 § 16 anv.p. KL. Härvidlag tillämpas i huvudsak avskrivningsreglerna för inventarier. Om goodwilltillgången är upparbetad av den skattskyldige själv torde denna endast i undantagsfall synas på balansräkningen, jfr 23 § 24 och 26 anv.p. KL.

Frågan om goodwill kan uttagsbeskattas är svår. Det beror bl.a. på att goodwillposten kan bestå av delar, för vilka det känns bekymmersamt om uttagsbeskattning skulle inträda. Såvitt gäller goodwillposter som redovisats som tillgång på balansräkningen kan skäl anföras för att dessa bör behandlas som övriga anläggningstillgångar. Skall uttagsbeskattning underlåtas bör de kunna överföras till det skattemässiga restvärdet. Samma ståndpunkt bör intas beträffande egenupparbetad goodwill. Ett större problem kan upparbetad goodwill synas vara om uttagsbeskattning inträder eftersom tillgången inte syns på balansräkningen. Lagtexten i 22 § 1 anv.p. 4 st. KL talar om att *tillgång* tagits ut ur en förvärvskälla. Kan således en "tillgång" som visserligen betingar

ett ekonomiskt, ofta ganska högt värde, men som inte finns på balansräkningen, uttagsbeskattas? Sakligt sett borde så vara fallet, eftersom syftet med uttagsbeskattningsregeln är att säkerställa att den verkliga nettotinkomsten blir beskattad. Om man dessutom vid uttagsbeskattning värderar samtliga tillgångar tillsammans, det vill säga intäktsför marknadsvärdet på hela rörelsen, kommer den osynliga goodwillposten att bli beskattad. Svårare synes frågan vara om varje post värderas för sig.

I samband med övergången till det nya skattesystemet upphörde rätten till avsättning till bl.a. lagerreserv och resultatutjämningsfond. I syfte att underlätta övergången, särskilt med tanke på den ansträngning som uppstår likviditetsmässigt, infördes särskilda övergångsregler i lag (1990:655) om återföring av obeskattade reserver.

Med obeskattade reserver avses enligt 1 § 2 st. resultatutjämningsfond, avsättning till internvinstkonto samt reserver i lager och pågående arbeten. Företag med obeskattade reserver medges uppskov med återföringen av reserverna. Uppskovsbeloppet bestämdes i regel vid 1992 års taxering, 2 §, och reducerades med den avsättning till SURV som kan ha skett, 3 §.

Återföring av uppskovsbeloppet skall normalt ske vid 1992–95 års taxeringar, 5 §, med minst 25 procent av uppskovsbeloppet varje år. Fysiska personer behövde inte återföra något uppskovsbelopp förrän vid taxeringen år 1995.

Vid ombildningar av företag uppstår frågan om uppskovsbeloppet kan överföras. Huvudregeln framgår av 5 § 4 st. Om den förvärvskälla till vilken de obeskattade reserverna hör har upphört skall återstående del av uppskovsbeloppet omedelbart upptas till beskattning. I 5 § 4 st. 2 meningen medges dock underlåten återföring i vissa fall av ombildningar. Nyssnämnda huvudregel skall inte tillämpas om en fysisk person överför sin verksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag om intressegemenskap råder mellan företagen. Återföringen av uppskovsbeloppet skall i detta fall ske i aktiebolaget.

Samma regel gäller för det fall ett handelsbolag överför sin verksamhet till ett aktiebolag. I detta fall medges dock uppskov enbart med den kvotdel av uppskovsbeloppet som belöper på delägare som är fysiska personer.

4.2.5 Tillgången får inte lämna den dubbelbeskattade sektorn m.m.

De rekvisit som skall vara uppfyllda för underlåten uttagsbeskattning kan alla sägas syfta till att en överföring inte skall leda till otillbörliga skatteförmåner. Den skatteförmån man framförallt har haft i åtanke, är

att bestämmelserna om dubbelbeskattning av aktiebolag inte får kringgå. Genom en ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag kringgår man inte dubbelbeskattningen, tvärtom förs egendom från ett enkelbeskattat subjekt till ett dubbelbeskattat. Samma förhållande råder vid ombildning av handelsbolag till aktiebolag eller vid överföring mellan aktiebolag.

Transaktioner som leder in i den dubbelbeskattade sektorn innebär således inte till någon otillbörlig skatteförmån. När tillgångar förs från dubbelbeskattningssfären till enkelbeskattningssfären är huvudregeln att uttagsbeskattning skall inträda, se t.ex. RÅ 1990 ref 88 (Statens Vattenfallsverk). Man kan dock efter skattereformen ifrågasätta om det verkligen är nödvändigt att strikt upprätthålla denna princip när det är fråga om överföring av tillgångar till ett handelsbolag eller kommanditbolag vars andelar till hundra procent ägs av dubbelbeskattade subjekt. Upplösningen av värdereserven kommer att beskattas hos det dubbelbeskattade aktiebolaget. Denna beskattning kan efter skattereformen inte längre kringgå eftersom andelarna utgör tillgångar i aktiebolagens näringsverksamhet och drabbas av uttagsbeskattning om andelarna avyttras för ett pris understigande dess marknadsvärde, såvitt inte bestämmelsen i 2 § 4 mom. 10 st. SIL är tillämplig (koncernintern aktie/andelsöverlåtelse). Före skattereformen skulle en dylik andelsöverlåtelse inte ha uttagsbeskattats eftersom svensk rätt inte erkände förtäckt reavinst.

I ett mål, RÅ 1988 ref 73 (Fb), fördes en oljerigg – vars marknadsvärde sjunkit dramatiskt under anskaffningsvärdet – från ett aktiebolag till ett kommanditbolag för det bokförda värdet. Kommanditbolaget avsåg avyttra oljeriggen. Härigenom skedde en överflyttning av förlusten på oljeriggen från aktiebolaget till kommanditbolaget. Frågan gällde om ett aktiebolag som köpt andelen i kommanditbolaget fick utnyttja förlusten som uppkom när oljeriggen avyttrades. Regeringsrättens majoritet, 3–1, uttalade att oljeriggen inte kunde anses ha lämnat den dubbelbeskattade sektorn eftersom delägarna i kommanditbolaget varit dubbelbeskattade subjekt. Därför godtogs att kommanditbolaget fick ett högre värde än marknadsvärdet som anskaffningsvärde. Målet stöder uppfattningen att en överföring av tillgångar till handelsbolag/kommanditbolag inte behöver innebära att tillgångarna lämnar den dubbelbeskattade sfären. Man kan dock kritisera RÅ 1988 ref 73 på andra grunder. Av referatet framgår inte om köparbolaget ingick i samma koncern som säljarbolaget. Om så inte var fallet är det stridande mot allmänna principer att en förlust som hör hemma hos ett bolag på detta sätt kan överföras till ett utomstående bolag, när exempelvis ingen koncernbidragsrätt föreligger.

Det är inte enbart när tillgångarna lämnar ett dubbelbeskattat subjekt som uttagsbeskattning skall inträda. Ett exempel härpå är RÅ 1991 ref 73 (Fb), i vilket mål Stiftelsen Telgebostäder ansökte om förhandsbesked avseende frågan huruvida en upplösning av stiftelsen skulle utlösa någon beskattningskonsekvens.

Såväl stiftelsen som dess helägda dotterbolag Fastighets AB Karlavagnen var allmännyttiga bostadsföretag. Avsikten var att ombilda verksamheten till att drivas genom aktiebolag. Det skulle ske genom att stiftelsens direktägda fastigheter överfördes till ett nybildat, av kommunen helägt allmännyttigt aktiebolag, AB Telgebostäder, varefter resterande tillgångar i stiftelsen, framförallt aktierna i Fastighets AB Karlavagnen, i enlighet med stiftelsens stadgar vid stiftelsens upplösning skulle överföras till kommunen.

Frågan till rättsnämnden gällde enbart huruvida överföringen av *aktierna* i AB Karlavagnen direkt till kommunen eller till ett av kommunen helägt aktiebolag med uppgift att förvalta dessa aktier skulle utlösa någon beskattningskonsekvens. Rättsnämnden, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, fann att oavsett om aktieöverlåtelserna skedde till kommunen eller till ett av kommunen helägt aktiebolag skulle beskattning ske som om de avyttrats till marknadsvärdet.

Grunden för uttagsbeskattning var att aktierna i AB Karlavagnen överfördes från ett subjekt, stiftelsen, som beskattas för bl.a. reavinsterna på aktier till ett annat subjekt, kommunen, som inte är föremål för någon inkomstbeskattning alls. Annorlunda uttryckt innebär rättsnämndens beslut att uttagsbeskattning skall inträda inte enbart vid överföring av tillgångar från dubbelbeskattningssfären till enkelbeskattningssfären, utan också när överföringen sker från ett enkelbeskattat subjekt till ett subjekt som överhuvudtaget inte är skattskyldigt med avseende på de överförda tillgångarna.

4.2.6 Otillbörliga skatteförmåner

Det har varit oklart vilka andra otillbörliga (obehöriga) skatteförmåner utöver kringgående av dubbelbeskattning som är tänkbara. Denna osäkerhet kan vara en följd av att det är på ett relativt sent stadium som språkbruket förändrats till att det inte skall uppstå några otillbörliga skatteförmåner.

I RÅ 1990 not 393–394 (Eurotank AB m.fl.) angavs såvitt jag känner till för första gången att ett krav för underlåten uttagsbeskattning är

att "överlåtelseförfarandet inte medför någon otillbörlig skatteförmån". Ett intressant fall är RÅ 1991 not 396 (Fb). Målet avsåg taxeringsåret 1991, och gällde en omstrukturerings i syfte att genomföra s.k. partnerfinansiering. Någon otillbörlig skatteförmån ansågs inte föreligga.

Moderbolaget (MB) innehade ett helägt helägt rörelsedrivande dotterbolag, DB 1, samt vilande dotterbolag, DB 2 och DB 3. DB 1 överlät ett antal kraftverk och andelar i kraftverk till DB 2 och DB 3 för en ersättning understigande marknadsvärdet. Med kraftverksrörelserna följde fastigheter, maskinell utrustning, övriga inventarier m.m.

Efter inkrämsöverlåtelseerna överläts DB 2 och DB 3 till ett nybildat bolag, X AB. MB innehade 51,7 procent av röstetalet i AB X. Resterande aktier innehades av partnerfinansiären, Y-fonden. Aktieöverlåtelsen kunde med stöd av den s.k. uppskovsregeln i nuvarande 2 § 4 mom. 10 st. SIL ske utan reavinstbeskattning. Frågan i regeringsrätten gällde om överlåtelsen av inventarier från DB 1 till DB 2 och DB 3 till bokförda värdet skulle utlösa uttagsbeskattning.

Rättsnämnden, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, konstaterade inledningsvis att man i praxis har underlåtit uttagsbeskattning i vissa fall av företagsombildningar. Därefter uttalas följande:

"I förevarande fall föranleds överlåtelseerna av krafttillgångarna (fastigheter och inventarier) av en på affärsmässiga grunder träffad överenskommelse med /Y-fonden/ om s.k. partnerfinansiering. De bolag som förvärvar tillgångarna ägs – liksom /DB 1/ vid överlåtelsestillfällena helt av /MB/ och överlåtelseerna omfattar så gott som hela den av /DB 1/ bedrivna kraftverksrörelsen. Med hänsyn härtill och då överlåtelseerna – oavsett de efterföljande aktieöverlåtelseerna /.../ – inte kan anses ingå i ett förfarande som ger någon otillbörlig skatteförmån bör enligt nämndens mening någon uttagsbeskattning inte komma ifråga."

Genom RÅ 1992 ref 56 (Fb), vilket avgjordes i plenum, har rekvisitet ytterligare förtydligats. I målet prövades om överföring av tillgångar från ett fåmansaktiebolag till ett annat kunde leda till en otillbörlig skatteförmån. Det gällde om överföringarna kunnat leda till ett kringgående av fåmansföretagslagstiftningen, särskilt reglerna i 3 § 12 mom. SIL.

Rättsfallet avsåg taxeringsåren 1992–1994, och gällde omstrukturering av en oäkta koncern i syfte att underlätta ett generationsskifte. Två makar, Ragnar och Lilian, ägde 70 resp. 30 procent av aktierna i Maskin AB Sipano (hädanefter kallat Sipano AB). Ragnar, grundaren av koncernen, var vid ansökan om förhandsbesked 68 år gammal, och avsåg att på grund av sviktande hälsa överföra verksamheterna till sönerna Richard och Magnus. Den befintliga koncernen bestod av Sipano AB, moderbolag till Traktor AB Sipano, (hädanefter Traktor

AB), som i sin tur var moderbolag till Sjöstedt & Co AB. Sipano AB, under ledning av Richard, importerade och sålde tvättutrustning, monterade nyckelfärdiga tvätterier m.m. Bolaget hade ett tjugotal anställda och omsatte 30–35 miljoner kronor.

Traktor AB var något mindre med sju anställda och en omsättning på 15–20 miljoner kronor. Chef var sonen Magnus. Bolaget importerade och sålde trädgårdstraktorer, gräsklippare m.fl. markvårdsredskap. Det av Traktor AB helägda Sjöstedt & Co AB var också i tvätteriutrustningsbranchen.

Den äldre generationen önskade dela koncernen i två delar och låta de båda sönerna få ta över var sin del. Detta var tänkt att åstadkommas genom att makarna Ragnar och Lilian bildade ett nytt bolag, AB Sipano Invest (hädanefter Invest AB), vars aktier de skulle äga i samma relation som de innehade aktierna i Sipano AB, nämligen 70 resp. 30 procent.

Efter bildandet av Invest AB avsågs Sipano AB sälja aktieinnehavet i Traktor AB till Invest AB för ett pris understigande marknadsvärdet, motsvarande det bokförda värdet (anskaffningsvärdet). Den första frågan de skattskyldiga ställde i ansökan gällde om denna överlåtelse skulle utlösa uttagsbeskattning av Sipano AB.

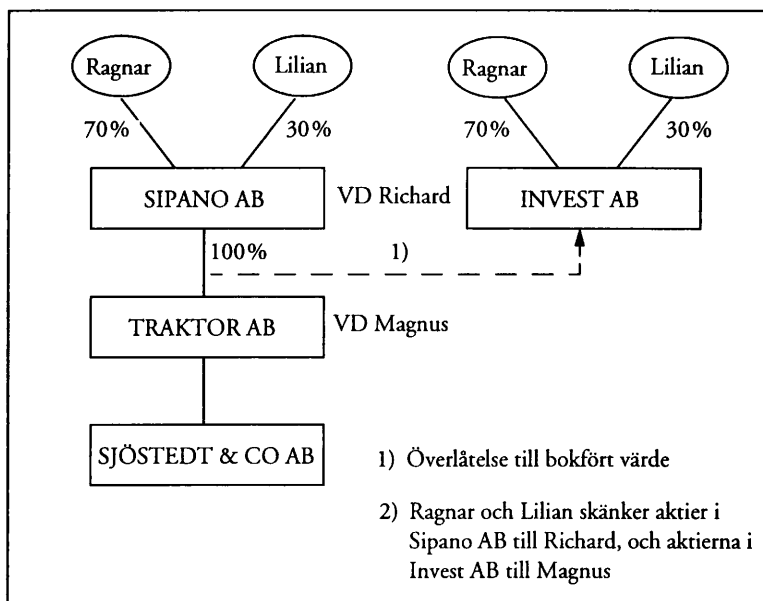
När väl koncernen på detta sätt var delad avsåg makarna till Richard skänka aktierna i Sipano AB och till Magnus aktierna i Invest AB. Därmed skulle generationsskiftet vara genomfört.

Den andra frågan som ställdes i ansökan var om överlåtelsen av aktierna i Traktor AB skulle medföra någon beskattning av ägarna till bolagen, d.v.s. av makarna Ragnar och Lilian.

Händelseförloppet åskådliggörs i figuren på nästa sida.

Regeringsrätten uttalade att som ett villkor för befrielse från uttagsbeskattning bör gälla att omstruktureringen inte direkt eller indirekt medför någon otillbörlig skatteförmån. Domstolen konstaterade vidare att vad som skall utgöra en otillbörlig skatteförmån inte är angivet vare sig i lagtexten eller motiven. Därefter gav regeringsrätten sin egen definition av otillbörlig skatteförmån.

”Regeringsrätten finner att det bör anses föreligga en otillbörlig skatteförmån om det med hänsyn till omständigheterna finns grundad anledning antaga att omstruktureringen medför befrielse från betydande beskattning som annars skulle ha utgått enligt andra regler; det bör dock inte vara nödvändigt att skattebefrielsens exakta storlek kan fastställas.”



Det var enligt Regeringsrätten av särskild betydelse om det fanns anledning att antaga att den tilltänkta aktieöverlåtelsen var ett led i ett kringgående av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Regeringsrätten konstaterade, med hänsyn till vad som upplysts i målet om förhållandena i de av de skattskyldiga ägda aktiebolagen och om innehållet i den planerade omstruktureringen, att omständigheterna inte gav grundad anledning att antaga att omstruktureringen skulle leda till sådan befrielse från skatt enligt andra regler – inklusive 3 § 12 mom. SIL – som kunde utgöra en otillbörlig skatteförmån enligt den ovannämnda definitionen. Otillbörlig skatteförmån förelåg således inte.

Frågan om omstruktureringen kunde leda till en otillbörlig skatteförmån genom kringgående av reglerna i 3 § 12 mom. SIL hade ingående diskuterats i rättsnämnden. Sammanfattningsvis kan man genom att överföra tillgångar från ett fåmansföretag till ett annat för ett vederlag understigande marknadsvärdet i vissa lägen kringgå bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. I vilken utsträckning detta verkligen sker är dock svårare att ange i det konkreta fallet. Med den definition av otillbörlig skatteförmån regeringsrätten angivit kan man förstå att överföringen i plenimålet inte ansågs innebära en otillbörlig skatteförmån. Sönerna skulle bli företagsledare i bolagen. Aktieinnehavet skulle där-

för även framgent underkastas bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Det kan då knappast hävdas att omstruktureringen medför befrielse från betydande beskattning som skulle utgått enligt andra regler.

En fråga är vilken betydelse det har att det skall gälla befrielse från beskattning som annars skulle ha utgått. Om omstruktureringen samtidigt innebär att andra för de skattskyldiga av lagstiftaren inrättade fördelaktiga regler blir tillämpliga synes detta inte kunna utgöra en otillbörlig skatteförmån. Regeringsrättens minoritet uttalade att uttagsbeskattning

”rimligen bör underlåtas i de fall då en sådan beskattning skulle strida mot syftet med andra regler i KL eller SIL. Det kan exempelvis inte komma i fråga att tillämpa bestämmelserna om uttagsbeskattning på en transaktion som uppfyller de i 2 § 3 mom. SIL uppställda kraven för att avdrag skall medges för koncernbidrag. Likaså bör uttagsbeskattning anses utesluten vid en sådan överföring av aktier inom en koncern som enligt 2 § 4 mom. tionde stycket SIL medför rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinst”.

Majoriteten uttalade sig inte direkt i denna fråga. Redan av majoritetens definition av otillbörlig skatteförmån kan man dock komma till samma slutsats, och detta på flera grunder. En grund är att det i t.ex. koncernbidragsfallen inte kan anses innebära en *otillbörlig* skatteförmån, om koncernbidraget ges i form av inkråmsöverlåtelse till underpris. I otillbörlig ligger då motsatsvis att vissa skatteförmåner är tillbörliga, i första hand de som lagstiftaren uttryckligen infört. En annan grund är att majoriteten uttryckt regeln på så sätt att det skall vara fråga om *befrielse* från beskattning. Dolda koncernbidrag eller tillämpning av uppskovsregeln i 2 § 4 mom. 10 st. SIL leder inte direkt till befrielse från beskattning. Normalt sett sker beskattning men kommer ofta att äga rum ett senare beskattningsår.

Även om möjligheten att ge öppna koncernbidrag kan motivera att det normalt sett inte anses föreligga en otillbörlig skatteförmån vid underprisförsäljningar mellan koncernbolag, finns det dock viss anledning till försiktighet. I RÅ 1992 ref 106 uppkom frågan om uttagsbeskattning kan inträda vid överlåtelse mellan aktiebolag mellan vilka koncernbidragsrätt enligt 2 § 3 mom. SIL föreligger. Det rörde sig om överlåtelse av fastighet till bokfört värde som ett led i en större omstrukturering. Regeringsrätten fann att uttagsbeskattning inte skulle ske med konstaterande att avdragsrätt enligt 2 § 3 mom. SIL förelåg. Därefter uttalade domstolen att ”Någon otillbörlig skatteförmån kan

inte anses uppkomma till följd av överlåtelsen av fastigheten. Med hänsyn härtill och att av omständigheterna i övrigt inte föranleder annat, finner Regeringsrätten att det föreligger sådana särskilda skäl mot uttagsbeskattning som avses i p 1 4 st. av anvisningarna till 22 § KL (Jfr Regeringsrättens i plenum meddelade dom den 22 maj 1992)".

Rättsfallet talar för att det normalt sett inte skall anses uppkomma en otillbörlig skatteförmån vid underprisförsäljningar mellan bolag där avdragsrätt enligt 2 § 3 mom. SIL föreligger. Men viss försiktighet måste anbefallas. Ett exempel på fall av tänkbar otillbörlig skatteförmån är, att man mellan bolag där förutsättningar för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL föreligger ges ett dolt koncernbidrag genom inkomstöverlåtelse, så att i realiteten koncernbidragssparren i underskottsavdragslagen kringgås. Det finns goda skäl att anta att det kan utgöra en otillbörlig skatteförmån. I det omvända fallet när man via överprissättning ger dolda koncernbidrag till ett förlustbolag så att koncernbidragssparren kringgås, uppkommer frågan om detta t.ex. kan vara en sådan obehörig skatteförmån som avses i 23 § 13 anv.p. 2 st. KL.

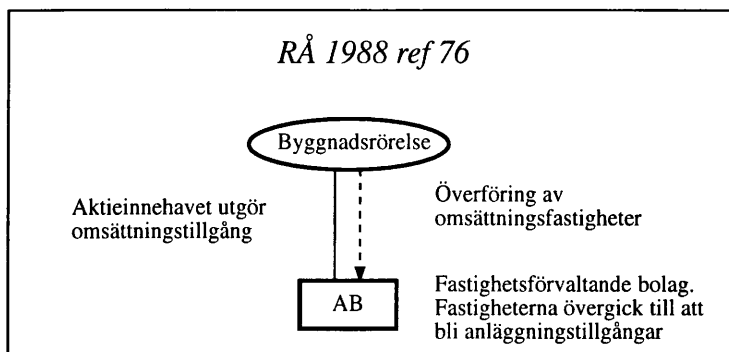
Vidare skall skattebefrielsen vara betydande, även om den inte behöver kunna exakt fastställas. En befrielse kan vara betydande såväl mätt i absoluta tal som relativt sett.

Plenimålet ger således relativt god vägledning vid bedömning av rekvisitet. Ett fall som skulle kunna innebära en otillbörlig skatteförmån enligt den definition som gavs i plenimålet föreligger om en ombildning sker i syfte att omvandla löpande inkomster, vilka näringsbeskattas, till realisationsvinstbeskattade inkomster. Sannolikt anses dock ingen otillbörlig skatteförmån föreligga. I två rättsfall, där ingen uttagsbeskattning ägde rum, inträdde nämligen denna skatteeffekt. Såväl i RÅ 1980 Aa 126 och i RÅ 1983 1:35 förelåg nämligen en sådan situation, se nedan avsnitt 4.2.9. Det är möjligt att omvandling av löpande inkomst till reavinst under de förutsättningar som förelåg i dessa rättsfall inte utgör en otillbörlig skatteförmån. Frågan var dock i målen inte föremål för diskussion. I 1983 års mål uttalade visserligen regeringsrätten att förfarandet inte stred mot kommunalskattelagens grunder, men det berodde på att det var fråga om tillämpning av generalklausulen. Dessutom är det möjligt påstå att vid tidpunkten för ifrågavarande mål var det väsentliga att tillgångarna inte lämnat dubbelbeskattningssfären. Så länge överföringarna inte fått denna konsekvens synes heller inte överföringarna ha ansetts leda till någon otillbörlig skatteförmån. Utgången i 1983 års mål bekräftades i RÅ 1991 not 217 (Fb).

4.2.7 Tillgången får ej byta skatterättslig karaktär

En förutsättning för att uttagsbeskattning inte skall inträda är att de tillgångar som överförs inte genom överföringen byter skatterättslig karaktär. Det är framförallt faran för att en tillgång, vars avyttring för överlåtaren skulle rörelsebeskattas, hos det mottagande företaget istället betraktas som en reavinstbeskattad anläggningstillgång. Det främsta exemplet härpå föreligger vid ombildning av byggnadsrörelse eller rörelser avseende handel med fastigheter eller värdepapper. Genom skattereformen kan väl i och för sig hävdas att problemen blivit mindre genom att de särskilda reavinstreglerna vid avyttring av anläggningstillgångar i princip borttagits för aktiebolag. Fortfarande finns det dock kvar en viss skillnad i den skatterättsliga behandlingen, såväl vid den löpande inkomstbeskattningen avseende värderingen av tillgångarna, exempelvis beträffande värderingen av varulager som vid behandlingen av vissa avyttringar. Skatterättsnämnden har i ett ej överklagat förhandsbesked ansett att rekvisitet är tillämpligt också efter skattereformen.

Om en omsättningsfastighet överförs till ett fastighetsförvaltande aktiebolag kommer fastigheten att ändra karaktär till anläggningsskattad fastighet. Å andra sidan kommer själva innehavet av aktier i det fastighetsförvaltande aktiebolaget att utgöra omsättningsaktier för aktieägaren. En avyttring av aktierna blir därför beskattad i inkomstlaget näringsverksamhet. Det kan därför i och för sig anse att det inte finns så stora fiskala risker med att tillåta karaktärsbyten i dessa fall. I RÅ 1988 ref 76 (Fb) ansåg dock majoriteten i dåvarande riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att det istället föreligger en möjlighet att aktieinnehavet före avyttring ändrar karaktär från omsättningstillgång till anläggningstillgång. Man exemplifierade detta med att det fastighetsförvaltande bolaget kunde påbörja en rörelse av sådan betydenhet att det övergick från att vara fastighetsförvaltande till att bli rörelsedrivande. Regeringsrätten uttalade sig inte om denna fråga. Den konstaterade endast att en förutsättning för att undantag från uttagsbeskattning skall komma ifråga fick anses vara att den avyttrade tillgången hos köparen behåller karaktären som omsättningstillgång.



Eftersom det skattemässigt som regel är oförmånligare regler för omsättningstillgångar än för anläggningstillgångar vid avyttring torde ett karaktärsbyte i denna riktning inte förhindra att uttagsbeskattning kan underlåtas.

4.2.8 Kravet på ägarsamband

Kravet på ägarsamband är motiverat bl.a. av önskemålet att förhindra att benefika förfoganden över rörelsetillgångar genomförs utan uttagsbeskattning. Det föreligger mot denna bakgrund i och för sig inget hinder att även andra delägare finns i det bolag till vilket tillgångarna överförs. Förutsättningen synes dock var att varje delägare tillskjuter egen- dom som motsvaras av respektive andelsinnehav i bolaget. Några benefika inslag finns då inte vid ombildningen.

I RÅ 1960 ref 31 överlät näringsidkare Å 45 procent av sin rörelse till en affärspartner till marknadsmässigt pris, och bildade härigenom ett handelsbolag med kompanjonen. Fiskus yrkade att Å skulle uttagsbeskattas för resterande 55 procent vid ombildning till handelsbolag. Kammarrätten fann dock att det inte kunde anses att Å avyttrat de återstående 55 procent för ett högre värde än motsvarande tillgångars bokförda värde enligt balansräkningen. Någon skattepliktig vinst hade således inte uppkommit. Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.

Kravet på ägarsamband mellan det överlåtande och det mottagande företaget motiveras som tidigare nämnts framförallt med hänsyn till önskemålet att förhindra benefika förfoganden av rörelsetillgångar. Det

syftar vidare till att säkerställa att det föreligger kontinuitet mellan de båda företagen, d.v.s. att det ska föreligga organisatoriska skäl för ombildningen. När avtal träffas mellan sinsemellan oberoende företagare på affärsmässiga villkor torde kravet på ägarsamband i regel vara uppfyllt. I RÅ 1990 ref 115 (Fb) överförde AB A tillverkningen av en viss produkt till ett nybildat aktiebolag B och distributionen av samma produkt till ett annat nybildat bolag C. Båda verksamhetsgrenarna överfördes till bokförda värdena och med retroaktiv verkan. AB D gick in som delägare i både AB B och AB C. D lämnade ovillkorliga aktieägartillskott till såväl B som C, motsvarande hälften av skillnaden mellan det bokförda värdet och marknadsvärdet på de av A tillskjutna tillgångarna. A erhöll enligt avtalet med D ensamrätt till utdelningar från B och C upp till ett belopp motsvarande D:s aktieägartillskott.

Regeringsrätten (3–1) fann att avtalet mellan A och D utvisade att överförandet av tillgångar från A var grundat på affärsmässiga överväganden och villkor. Domstolen fann också att avtalet utvisade de organisatoriska bevekelsegrunderna för överförande av tillgångarna. Det fanns därför enligt regeringsrätten ingen anledning att upprätthålla det annars i praxis uppställda kravet på ett starkt ägarsamband. Såvitt gäller ägarsambandets betydelse för att undvika benefika förfoganden av rörelsetillgångar, vilket oftast synes vara fallet i samband med generationsskiftet (se exempelvis RÅ 1989 ref 19 nedan) kan konstateras att när sinsemellan oberoende näringsidkare ingår affärsmässiga avtal i samband med ombildningar föreligger ingen risk för benefika förfoganden. Det finns därför ingen anledning att kräva uttagsbeskattning enbart därför att ägarsambandet rent formellt brister.

Domen följer här en tidigare inslagen väg, se exempelvis RÅ 1990 not 393 och 394 (Fb) där, något förenklat, flera rederier överlät hela sina respektive fartygsflottor till ett gemensamt nybildat bolag, samt det tidigare redovisade RÅ 1960 ref 31. Mer väsentligt är att förekomsten av ägarsamband är en indikation på att det kan föreligga organisatoriska skäl för överföringen av rörelsetillgångarna. Härigenom kan kontinuitet mellan det överförande och det mottagande företaget säkerställas. Noterbart är också att det faktum att AB A i RÅ 1990 ref 115 var tillförsäkrad ensamrätt till utdelning upp till ett belopp motsvarande aktieägartillskottet enligt regeringsrätten inte påverkade uttagsbeskattningsfrågan.

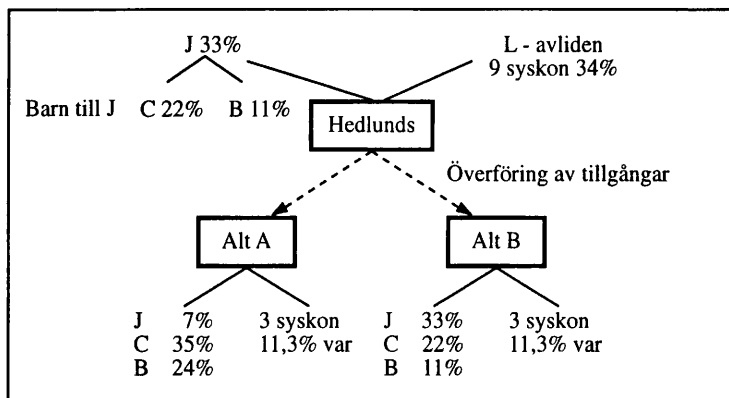
Tilläggs kan här RÅ 1993 not 717 (Fb) som gällde omstrukturering av ett fåmansföretag där ett bolag p.g.a. samarbetssvårigheter skulle

delas mellan två syskon. Det var således fråga om en delning eller fission, och jag skall beröra rättsfallet också nedan i avsnitt 4.2.9. Skatterättsnämnden hänvisade till här ovan beskrivna rättsfall (RÅ 1990 ref 115 och RÅ 1990 not 393). Det konstaterades att vid samgående mellan företag godtas att kravet på ägarsamband inte uppfylls om organisationen genomförs på affärsmässiga grunder. Samma synsätt borde därför enligt Skatterättsnämndens mening kunna anläggas vid delning av företag. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

När personer som inte befinner sig i intressegemenskap gemensamt ombildar sina respektive verksamheter till aktiebolag kan således kravet på ägarsamband ändå vara uppfyllt. Däremot är brister i ägarsambandet ett tecken på att det inte föreligger organisatoriska skäl (se avsnitt 4.2.8) för ombildningen. Kravet på ägarsamband är därför av störst intresse vid ombildningar där närstående personer till den överlåtande näringsidkaren finns med i ägarkretsen i aktiebolaget. Ofta förefaller generationsskiftesplanering ingå som en faktor.

Regeringsrätten uttalade i RÅ 1989 ref 19 (Fb) att när det gäller överlåtelse från ett aktiebolag till ett annat och koncernförhållande inte råder mellan bolagen, kan kravet på ägarsamband uttryckas så att ägarstrukturen i det ena bolaget skall helt eller åtminstone i huvudsak överensstämma med ägarförhållandena i det andra. I målet förelåg två ägargrupper i Hedlunds Trävaru Aktiebolag (HTAB). Det var å ena sidan J, som ägde 33 procent, och dennes två vuxna barn C, med 22 procents aktieinnehav, och B, med 11 procents ägande, och å andra sidan 9 barn till framlidne L, bror till J. Dessa ägde, tillsammans med ett fåtal utomstående, tillsammans resterande 34 procent. Tillgångarna i HTAB avsågs överföras till ett nytt aktiebolag till de bokförda värdena.

I alternativ A skulle i det nya bolaget, AB A, ägas till 7 procent av J, till 35 procent av C och till 24 procent av B. Alternativ B innebar att J skulle äga 33 procent av aktierna i AB B, C 22 procent, och B 11 procent. I båda alternativen skulle resterande aktier koncentreras på tre av barnen till framlidne L, med i stort sett 11,3 procent av aktierna var. Dessa tre var aktivt verksamma i bolaget och skulle inte kompensera sina sex syskon för att de fick en större andel av det nya bolaget. Skälet härför angavs vara att förmånen av att överta tillgångarna till skenbart låga värden uppvägs av det sociala ansvar det nya bolaget påtog sig som arbetsgivare på den lilla orten.



Det var två frågor av intresse. För det första innebar förskjutningen *mellan* ägargrupperna att kravet på ägarsamband inte var uppfyllt. Denna ägarförskjutning ansågs inte större än att kravet på ägarsamband var uppfyllt. Den andra och viktigare frågan var om ägarsambandet brast därför att omfördelningen *inom* respektive ägargrupp var för stor. Omfördelningen inom ägargruppen övriga aktieägare (barn till L) ansågs inte så stor att kravet på ägarsamband inte var uppfyllt.

I alternativ B förelåg så obetydliga skillnader i ägandet beträffande J och dennes barn att ingen uttagsbeskattning skulle inträda. Vad gällde alternativ A blev bedömningen den motsatta. Den ansågs av regeringsrätten innebära en betydande förskjutning av ägandet från J till hans barn, vilket medförde att de planerade transaktionerna fick ett påtagligt inslag av generationsväxling. Kravet på ägarsamband uppfylldes således inte i alternativ A.

Även i den andra ägargruppen förekommer i båda alternativen en relativt kraftig ägarförskjutning, men eftersom den rör omfördelning mellan syskon synes inte generationsskiftesplanering föreligga. Det utesluter i och för sig inte att det kan finnas benefika inslag syskonen emellan även om inget i rättsfallet tyder härpå.

Regeringsrätten accepterade alternativ B, vilken innebar ett ägarsamband på cirka 80 procent. Det är möjligt att kravet på ägarsamband ligger någonstans där, i varje fall i avsaknad av benefika inslag.

Underlåten uttagsbeskattning vid ombildningar förutsätter således ett visst, ganska högt ställt krav på ägarsamband mellan ägaren till det överlåtande företaget och de personer som äger det övertagande företaget. I princip gäller att det är svårt att ta med t.ex. närstående i aktie-

ägarkretsen om man vill undvika uttagsbeskattning vid ombildningen. Mot bakgrund av den relativt strikta hållning som framkommit i praxis kan man möjligen anse det lite märkligt att näringsidkaren istället kan skänka rörelsen direkt till barnen utan uttagsbeskattning. Barnen kan därefter ombilda näringsverksamheten till aktiebolag. I ett mål har den äldre generationen t.o.m. utan uttagsbeskattning kunnat skänka förvärvskällan till ett aktiebolag ägt av barnen. I RSV/FB Dt 1985:6 önskade en näringsidkare få besked om skattekONSEKVENSerna av att han skänkte den enskilda firman (handel med och förvaltning av fastigheter) antingen direkt till sina fem söner eller till ett av sönerna ägt aktiebolag. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, uttalade att oavsett om överlåtelsen skedde direkt till barnen (vilket innebar att rättsförhållandet dem emellan skulle kunna bedömas enligt reglerna för handelsbolag) eller till ett av dem ägt aktiebolag skulle ingen uttagsbeskattning inträda om hela rörelsen överläts. Som Silfverberg påpekat synes RSV/FB Dt 1985:6 och RÅ 1989 ref 19 vara svårförenliga.²

Inkomstskatterettsligt kan antingen huvudsaklighetsprincipen eller delningsprincipen gälla vid gåva. I nyssnämnda förhandsbesked bestod den bortskänkta förvärvskällan av fastigheter. Barnen övertog endast de till rörelsen hänförliga skulderna, vilka understeg taxeringsvärdena. Fånget skulle därför i likhet med vad som allmänt gäller för gåva av fastigheter i sin helhet behandlas som gåva, huvudsaklighetsprincipen.

När en näringsidkare överför en näringsverksamhet för ett pris understigande marknadsvärdet till ett aktiebolag där även andra närstående är aktieägare, riktar sig naturligtvis den egentliga gåvoavsikten inte mot aktiebolaget utan mot de övriga aktieägarna. I NJA 1980 s. 642 I (Larissa Köhler) gåvobeskattades trots detta själva aktiebolaget. I rättsfallet ombildade Larissa Köhler sin helägda enskilda firma till ett aktiebolag, i vilket hon själv ägde 30 procent, hennes man 30 procent och dottern 40 procent. HD betvivlade inte att ombildning ägt rum för att nå en lämpligare form för den fortsatta driften. Detta uteslöt dock inte att det därjämte kan ha förelegat en gåvoavsikt. Genom att mannen och dottern indirekt skulle tillföras betydande förmögenhetsvärden förelåg gåvoavsikt, men enligt HD hade den primärt gällt mot bolaget. Att Larissa själv ägde 30 procent av aktierna påverkade enligt HD inte gåvans värde. Utgången i rättsfallet har kritiserats av bl.a. Grosskopf.³

² LLMS, Inkomstskatt s. 415.

³ Grosskopf SN 1981 s. 325.

Samtidigt avdömdes ett mål avseende en intern aktieöverlåtelse, NJA 1980 s. 642 II. AB S, ägt huvudsakligen av B och W, överläts för nominella värdet till ett annat aktiebolag, ägt av B:s två barn och W:s två barn. Inkomstskatterettsligt hade regeringen medgivit dispens från tillämpningen av bestämmelsen i 35 § 3 mom. 8 st. ÄKL, under förutsättning bl.a. att köpeskillingen inte fick överstiga den som angivits i dispensansökan (d.v.s. nominella värdet). HD gåvobeskattade det köpande bolaget. Genom att barnen indirekt tillfördes ett betydande förmögensvärde måste i avsaknad av speciella omständigheter som talar emot, en gåvoavsikt antas ha varit för handen. Denna gåvoavsikt förelåg primärt mot bolaget.

Vid ombildningar där andra än den enskilde näringsidkaren blir delägare i bolaget på icke marknadsmässiga villkor föreligger således stor risk för att aktiebolaget blir gåvobeskattat.

4.2.9 Organisatoriska eller affärsmässiga skäl för ombildningen

I praxis har successivt införts ett krav på att det skall föreligga organisatoriska eller affärsmässiga skäl för en ombildning eller omstrukturering. Genom det i avsnitt 4.2.6 omnämnda pleniavgörandet RÅ 1992 ref 56 har Regeringsrätten klarlagt vilka kriterier som skall läggas till grund för en bedömning. Samtidigt med plenidomen avgjordes ett antal andra mål, vilka gav ytterligare vägledning. Under framförallt 1993 har ett antal ytterligare rättsfall avgjorts. Jag disponerar därför detta avsnitt på följande sätt. Inledningsvis behandlar jag RÅ 1992 ref 56, följt av övriga samtidigt avgjorda mål. Därefter redovisar jag övrig praxis. Det gäller bland annat den skillnad Regeringsrätten dragit mellan överlåtelser å ena sidan av hel eller del av förvärvskälla och å andra sidan av enstaka näringstillgångar. I samband härmed diskuteras också det krav på kontinuitet som Regeringsrätten uppställt i vissa fall avseende överföringar av enstaka tillgångar.

I RÅ 1992 ref 56 gav regeringsrätten således viktig vägledning avseende kravet på organisatoriska skäl. En utgångspunkt var att möjligheten att underlåta uttagsbeskattning har tillkommit för att det skall kunna gå att genomföra en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur utan att inkomstbeskattningen skall lägga hinder ivägen. Frågan var därför om överlåtelsen av aktier från Maskin AB Sipano till det nybildade AB Sipano Invest utgjorde ett led i en sådan omstrukturering som kunde motivera befrielse från uttagsbeskattning. Domstolen uttalade följande:

”Vid prövningen av den nu aktuella frågan bör utgångspunkten vara att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamheten som skall vara utslagsgivande. Det kan dock självfallet inte komma i fråga att vid taxeringen söka bestämma vad som är den ideala organisationen för ett företag eller en företagsgrupp som berörs av en omorganisation. Prövningen bör i stället inriktas på att bedöma om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten.

Frågan om vilken organisationsform som är lämplig för ett företag eller en företagsgrupp har erfarenhetsmässigt ofta ett nära samband med vem som är ägare. Varken av lagtext eller förarbeten framgår att en organisationsförändring som betingas av ett generationsskifte eller någon annan ändring i ägarförhållandena inte skulle kunna accepteras som ett tillräckligt skäl för att medge befrielse från uttagsbeskattning. I RÅ 1989 ref 19 finns visserligen ett uttalande som skulle kunna uppfattas som en antydning om att man enligt äldre rätt inte accepterade förändringar i samband med en generationsväxling som ett tillräckligt skäl för att underlåta uttagsbeskattning. Rättsfallet avsåg emellertid en helt annan fråga än den som nu behandlas, nämligen frågan om kravet på ägarsamband var uppfyllt.”

Det är således de förväntade konsekvenserna för näringsverksamheten som är avgörande. Regeringsrätten avvisar tanken på att skattemyndigheter eller domstolar skulle avgöra vilken organisation som är den bästa för ett företag eller en företagsgrupp. I stället skall man vid taxeringen bedöma om de skäl som den skattskyldige anført för omorganisationen gör att det framstår som sannolikt att omstruktureringen i ett eller annat hänseende förbättrar förutsättningarna för näringsverksamheten. Det måste ofta vara relativt lätt att göra sannolikt att förutsättningarna för att bedriva näringsverksamhet *i ett eller flera hänseenden förbättrats*.

Svårigheten med rekvisitet organisatoriska eller affärsmässiga skäl är, att det inte är särskilt lätt att entydigt fastslå vad de skattskyldiga kan peka på för att det skall framstå som att förutsättningarna ett eller annat hänseende förbättrats. Det förhåller sig inte på det viset, att det finns något eller några organisatoriska skäl som ensamt med automatik leder till att rekvisitet är uppfyllt. En granskning av rättspraxis får därför ske med viss försiktighet, även om en genomgång härav kan ge en ganska god vägledning.

I Sipano-målet framgår inte särskilt mycket av själva ansökan om förhandsbesked. De skattskyldiga önskade på grund av mannens sviktande hälsa genomföra ett generationsskifte där uppdelningen av kon-

cernen i två delar utgjorde ett första led. Några ytterligare organisatoriska skäl framkommer inte av rättsnämndens motivering.

De skattskyldiga utvecklade i Regeringsrätten de organisatoriska skälen. Delningen påstods vara den för framtiden mest ändamålsenliga lösningen. Genom omorganisationen skulle man 1) undvika intressekonflikter, 2) ge bolagen en självständig ledning och 3) göra bolagen finansiellt oberoende.

Regeringsrätten betonade de nuvarande ledningsförhållandena i bolagen, nämligen att sonen Richard ledde moderbolaget Maskin AB Sipano och att den andra sonen Magnus ledde Traktor AB Sipano. Dessutom konstaterade domstolen att de båda bolagen var verksamma inom olika branscher, utom vad gällde dotterbolaget till Traktor AB Sipano. Regeringsrätten uttalade därefter följande:

”Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som anförts som skäl för den planerade uppdelningen av koncernen anser regeringsrätten att det finns grund för antagande att denna omstrukturering kan vara till fördel redan för den verksamhet som bedrivs under nuvarande ägarförhållanden och framförallt kan underlätta en framtida drift av företagen under ledning av två av varandra oberoende personer.”

Därefter drar domstolen slutsatsen att ändringen i företagsstrukturen var betingad av organisatoriska skäl. Jag skall därför först granska de anförda skälen, och därefter diskutera de skäl som anförts i de andra målen som avgjordes samtidigt.

Bolagen drev verksamhet i två olika branscher. Genom att just bolagsformen redan valts kan man diskutera varför just detta faktum skulle behöva motivera en ombildning. Drivs verksamheterna inom ett och samma bolag är det lättare att acceptera branschargumentet, eftersom det kan vara mer svåradministrerat med flera verksamhetsgrenar inom ett bolag, än om verksamheten delas upp på två bolag.

Nästa argument för en omstrukturering var att den skulle ge bolagen en självständig ledning. Detta är väl mest intressant mot bakgrund av ägarförhållandena, det vill säga att på grund av generationsskiftet skulle de två bolagscheferna komma att bli ägare till hela koncernen. Aktierna i Sipano hade i och för sig kunnat skänkas direkt till sönerna men det skulle sannolikt inte vara bra för verksamheten med en dotterbolagschef som tillika äger hälften av moderbolaget. Regeringsrätten underströk att det var den framtida driften av företagen under ledning av två av varandra oberoende personer som skulle underlättas, d.v.s. domstolen prövade här de förväntade konsekvenserna av omstruktureringen.

En fråga som diskuterats i domskälen är om ren generationsskiftesplanering skulle kunna utgöra tillräckligt skäl för en omstrukturering. Enligt Regeringsrätten framgår det varken av lagtext eller förarbeten att en *organisationsförändring som betingas av ett generationsskifte eller någon annan ändring i ägarförhållandena* inte skulle kunna accepteras som ett tillräckligt skäl för underlåten uttagsbeskattning. Detta bör dock tolkas försiktigt. Det är nämligen tveksamt om enbart en önskan att överföra ett företag till nästa generation kommer att utgöra tillräckliga skäl för en ombildning. Antag t.ex. att sönerna inte alls varit chefer i bolagen utan sysslat med något helt annat. En omstrukturering i syfte att de skulle få ta över, som ägare, var sin halva av koncernen, är det svårt att se några direkta organisatoriska motiv för. Regeringsrätten påstår heller inte att det skulle räcka med generationsskifte eller annan ägarförändring som skäl för ombildning. Däremot kan man utläsa att generationsskiftesplanering i sig inte är diskvalificerande, men att det därutöver krävs organisatoriska skäl för ombildningen. Att ägarbyte kan förbättra förutsättningarna för att driva verksamheten framgår också av RÅ 1993 not 717 (Fb), se nedan 4.5.4.

I ett par av de andra med plenumålet samtidigt avgjorda målen hade de skattskyldiga som ett motiv för ombildning anfört bland annat att företagsledningarna skulle beredas tillfälle till förvärv av aktier i sina respektive företag. Detta tyder på att det inte har någon betydelse att det är de egna barnen som skall beredas möjlighet att bli delägare i det företag där man är företagsledare. Materiellt sett förefaller det också vara rimligt.

I RÅ 1992 not 237 (tax 1992–1994) ägde individerna LL och SL hälften var av moderbolaget, X AB. X AB ägde i sin tur tre helägda dotterbolag, två svenska och ett utländskt. Det utländska tillverkade och försålde produkter i en annan bransch än den i vilken de svenska dotterbolagen drev verksamhet. Nu önskade LL och SL bilda ett nytt bolag, NYAB, i vilket de skulle innehå samma ägarandelar som i X AB. Till NYAB avsågs avyttras aktieinnehavet i det utländska bolaget. Skälen till att koncernen delades upp på två delar angavs vara riskspridning, skillnad i verksamhetsart och geografiska skäl. Vidare angavs att vissa viktiga befattningshavare i det utländska bolaget hade option på att få köpa cirka 30 procent av andelarna i bolaget till ett på förhand bestämt pris.

Sammanfattningsvis anfördes således riskspridning, geografiska skäl, skillnad i verksamhetsart och viss ägarförändring som motiv för omstruktureringen. Regeringsrätten godtog dessa skäl varför överlåtelserna ansågs betingad av organisatoriska skäl.

I RÅ 1992 not 241 (Fb) (taxeringsåret 1991), BESAB, avsåg de skattskyldiga bland annat att överlåta andelar i fastighetsförvaltande handels- och kommanditbolag mellan systerbolag. Andelarna utgjorde omsättningstillgångar. Koncernens verksamhet bestod av två grenar, entreprenad- och maskinrörelse samt fastighetsförvaltning. Omorganiseringen skedde för att renodla verksamheterna i syfte, enligt domskälen, dels att fyra nyckelpersoner i entreprenad- och maskinrörelsen skulle kunna köpa in sig i rörelsen, dels att utgöra första steget i ett generationsskifte. Rättsnämnden, vars bedömning regeringsrätten delade, ansåg att uttagsbeskattning inte skulle inträda.

De organisatoriska skälen var således här dels att renodla verksamheten genom att skilja fastighetsförvaltning från entreprenadrörelsen, dels att bereda ledningsgruppen möjlighet att köpa in sig i entreprenadrörelsen. Dessa godtogs av regeringsrätten.

I två av de samtidigt med SIPANO avgjorda målen inträdde uttagsbeskattning därför att det saknades organisatoriska skäl för ombildningarna. Ett av fallen, RÅ 1992 not 242 (Fb) avsåg ombildning av delar av enskild näringsverksamhet (byggnadsrörelse) till aktiebolag. Detta mål var i stort sett överensstämmande med RÅ 1990 ref 51, som jag behandlar nedan. Det andra företedde likheter med de ovan behandlade.

I detta mål, RÅ 1992 not 238 (taxeringsåren 1992–1994), ägde individerna B och C hälften var av såväl AB F som det tänkta nybildade bolaget NYAB. AB F hade ett hundra procentigt ägt dotterbolag V och ett bolag I, vari AB F ägde 60 procent och fyra anställda i AB I ägde resterande 40 procent. Till NYAB skulle AB F överlåta aktierna i AB I till bokförda värden. Vidare avsåg AB V att till NYAB överlåta antingen bolagets inkräm, med undantag för fastigheten, alternativt endast överlåta fastigheten, allt till bokförda värden som i samtliga fall understeg marknadsvärdena. I ansökan om förhandsbesked ställdes bland annat frågan om överlåtelse kunde föranleda uttagsbeskattning för de berörda bolagen. De skäl som anfördes var, såvitt framgår av domen, "att man genom att särskilja fastigheten och rörelserna i separata bolag får en från organisatorisk synpunkt bättre kontroll och styrning av verksamheten och att en mera marknadsmässig debitering av hyreskostnaderna i de båda produktionsbolagen underlättas." Vidare hade anfördes "att man erhåller en bättre riskspridning om fastigheten och rörelsen finns i separata bolag. Det uppnås dessutom en mer renodlad företagsstruktur i händelse av förändringar i ägarförhållandena".

Domstolen ansåg att det inte förelåg organisatoriska skäl för ombildningen i något av alternativen. Därmed skulle uttagsbeskattning inträda. Kortfattat uttryckt anfördes renodling av verksamheterna, riskspridning och underlättande av framtida ägarförändringar som skäl.

Det kan vid en snabb betraktelse förefalla vara inkonsekvent att inte Regeringsrätten i detta mål accepterade de anförda skälen. Såvitt avser argumentet att ombildningen skall underlätta eventuella framtida ägarförändringar stämmer det dock med övriga mål om man intar ståndpunkten att ägarförändring i sig inte är skäl nog, däremot om det finns ett samband med själva verksamheten på så sätt att verksamheten underlättas av ägarförändringen. Något sådant samband påstods inte föreligga. I övriga mål innebar ägarförändringen att ledningen skulle köpa in sig, vilket får sägas ha ett omedelbart samband med verksamheten. Dessutom kan noteras att inget av de alternativ som de skattskyldiga ville få prövat innebar att verksamheten renodlades på det sätt som blev fallet exempelvis i det ovan nämnda BESAB-målet. Det förelåg således en diskrepans mellan vad de skattskyldiga påstod vara skälen för ombildningen, och den organisation som skulle blivit resultatet om något av alternativen genomfördes. Sammanfattningsvis förefaller därför utgången i detta mål stämma väl överens med det sätt Regeringsrätten bedömde de övriga målen som avgjordes samtidigt.

Det är svårt att väga och bedöma de skäl de skattskyldiga anförde. Av intresse är dock att Regeringsrätten vid prövningen inte gjorde någon åtskillnad mellan alternativen. Jag ska inte fördjupa mig alltför mycket i frågan om vad som utgör enstaka tillgångar å ena sidan och del eller hel förvärvskälla å den andra sidan. Det ligger dock nära till hands att i detta sammanhang anse överföring av fastigheten vara hänförlig till överföring av enstaka tillgångar men överföring av hela inkråmet utan fastighet till överföring av hel eller självständig del av en förvärvskälla. Regeringsrätten gör ingen åtskillnad och det förefaller klokt eftersom själva tågordningen vid en överföring annars skulle avgöra beskattningsresultatet. Vidare har man tidigare antagit att det normalt sett vid överföring av hel förvärvskälla föreligger en presumtion för att organisatoriska skäl är för handen. Det är med hänsyn till föreliggande fall sannolikt så att det inte föreligger en dylik presumtion.⁴ Däremot måste man fortfarande anta att det är lättare att visa på organisatoriska skäl ju större del av verksamheten som överläts. Möjligen kan man fortfarande påstå att vid ombildning av enskilt bedriven hel rörelse till eget bolag det fortfarande inte krävs visade organisatoriska skäl, jfr de ovan diskuterade RÅ 1983 1:35 och RÅ 1991 not 217.

⁴ Även i de notismål som avdömdes samtidigt med RÅ 1992 ref 56, i vilka organisatoriska skäl uttryckligen ansågs föreligga var det fråga om hel förvärvskälla.

I det andra målet där organisatoriska skäl för överlåtelsen inte ansågs föreligga förededde omständigheterna vissa likheter med RÅ 1990 ref 51. Rättsfallet, RÅ 1992 not 242 (Fb) avsåg taxeringsåren 1992–1994. Den skattskyldige ägde tre omsättningsfastigheter i byggnadsrörelse. Denne avsåg dela upp verksamheten genom att förlägga en fastighet tillsammans med byggverksamheten i ett aktiebolag och de två andra fastigheterna i ett annat fastighetsförvaltande bolag, alternativ 1, eller förvaltas direkt av den skattskyldige, alternativ 2. I rättsnämndens motivering finns bland annat en hänvisning till att det i RÅ 1990 ref 51 och RÅ 1990 ref 70 krävdes kontinuitet i verksamheterna. Nämnden fann att syftet med överföringen av fastigheterna/fastigheten bland annat var att anpassa företagstrukturen till en delvis ändrad inriktning på den samlade verksamheten, från att ha utgjort en relativt homogen verksamhet. Ombildningen kunde därför inte enligt något alternativ anses vara en sådan företagsombildning som borde föranleda undantag från uttagsbeskattning. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Under 1993 har ytterligare avgöranden tillkommit. De har förstärkt intrycket att Regeringsrätten blivit mer generös i sin inställning till när organisatoriska skäl skall anses föreligga. En väsentlig fråga i flera av rättsfallen har varit i vilken utsträckning en skattskyldig kan avskilja en eller flera fastigheter från en näringsverksamhet. RÅ 1993 not 264 (Fb) avsåg ett aktiebolag, AB G, ägt av en fysisk person, N.N., som förutom blomsterverksamhet i två egna fastigheter därutöver drev gästgiveriverksamhet i hyrda lokaler, ägde ytterligare en fastighet samt innehade två betydande näringsbetingade aktieposter. De anställda i AB G önskade förvärva bolagets blomsterverksamhet men hade inte råd att också förvärva övrigt inkråm. Man önskade därför överföra själva blomster rörelsen till ett annat av N.N. helägt bolag vars aktier direkt eller indirekt via ett aktiebolag skulle övertas av de anställda. I förhandsbeskedet ställdes frågorna, såvitt här är av intresse om 1) AB G skulle uttagsbeskattas vid en överlåtelse till underpris av bolagets tillgångar med undantag av gästgiveriverksamheten och samtliga fastigheter, och om 2) svaret skulle bli annorlunda om också de två fastigheter som användes i blomsterverksamheten överläts samtidigt? Regeringsrätten pekade på att som skäl för omorganisationen hade anförts att det förelåg planer på att överlåta blomstergrossiströrelsen till ett antal anställda. I det överlåtande bolaget fanns så stor substans att de anställda inte hade de finansiella möjligheterna att överta hela bolaget. Regeringsrätten uttalade därefter att det inte av utredningen framgått att det skulle vara

en nödvändig förutsättning för verksamheten att den bedrivs på egna fastigheter. Domstolen fann därför att uttagsbeskattning kunde underlåtas också i det fall som angavs i fråga 1, d.v.s. när enbart blomsterverksamheten överförs.

Frågan om organisatoriska skäl för ombildning förelåg prövades också i RÅ 1993 not 537 (Fb). Tillgångarna i en gummiwerkstadsrörelse avsågs överlåtas till ett systerbolag i oäkta koncern (en fysisk person ägde alla aktierna i båda bolagen). Avsikten var att i det överlåtande bolaget lämna kvar ett par fastigheter, varav en till största delen använts i rörelsen. Skatterättsnämndens majoritet fann, med hänvisning till RÅ 1992 not 238, att det överlåtande bolaget skulle uttagsbeskattas. Regeringsrätten inriktade prövningen, i enlighet med de kriterier som angavs i RÅ 1992 ref 56, på om en överlåtelse av endast en del av det överlåtande bolagets substans kunde antas utgöra ett led i en sådan omstrukturering som kan motivera befrielse från uttagsbeskattning. Som skäl för överlåtelsen hade anförts att det förelåg planer på att överlåta gummiwerkstadsrörelsen till de anställda eller till en ny delägare. Eftersom bolaget var substansrikt hade varken de anställda eller en utomstående ekonomiska möjligheter att överta hela bolaget utan fastigheterna måste enligt de skattskyldiga undantas. Med hänvisning härtill fann Regeringsrätten att uttagsbeskattning kunde underlåtas.

Ett annat mål i vilket frågan gällde en ombildning i syfte att avyttra delar av en mindre koncern till utomstående var RÅ 1993 not 468 (Fb). I koncernen innehade moderbolaget PH en butik för kläder i storlek 38 (mannekångbutiken), dotterbolaget CH såväl en butik för festkläder (festbutiken) som en butik för vanlig damkonfektion (dambutiken). AB CH ägde också AB Wienerpälzen, vars enda tillgång var en hyresrätt som disponerades av festbutiken. Ägarna till PH avsåg att bilda ett nytt bolag till vilket AB PH skulle överlåta tillgångarna i mannekångbutiken och AB CH skulle överlåta tillgångarna i festbutiken. Dessutom avsåg AB CH överlåta aktierna i AB Wienerpälzen till det nybildade bolaget. Därefter skulle aktierna i AB PH, som då endast kom att innehålla dotterbolaget AB CH med kvarvarande dambutik, säljas externt. Skatterättsnämnden, vars bedömning delades av Regeringsrätten, fann att ett avskiljande av delar av koncernens verksamhet på det sätt som angivits fick anses uppfylla kraven på organisatoriska skäl för ombildningen. Man pekade på att verksamheten drevs i tre olika butiker, att mannekång- och festbutiken låg åtskilda från dambutiken och att butikerna vände sig till olika kundkategorier. Nämnden

uttalade också att bedömningen inte påverkades av att ägarna efter omorganisationen avsåg sälja aktierna i AB PH.

RÅ 1993 not 265 (Fb) avsåg överlåtelse av fastighet från aktiebolag Y till ett nybildat systerbolag. Båda bolagen skulle ägas av den ideella stiftelsen X. Stiftelsen X hade till ändamål att främja skogshushållning och naturvård, och detta skedde genom AB Y. Syftet med överlåtelsen av fastigheten var att möjliggöra för anställda och uppdragsgivare att förvärva en minoritetsandel i AB Y. De uppgivna skälen kan kortfattat uttryckas så att AB Y stagnerat på grund av den förändrade bilden på virkesmarknaden, och därför behövde öka sitt förvaltningsunderlag. Ägarförändringarna ansågs för AB Y innebära att verksamheten skulle kunna bedrivas på bästa affärsmässiga sätt. Ett problem var emellertid att det ansågs nödvändigt lyfta ut fastigheten före en ägarspridning bland annat med hänsyn till förutsättningar knutna till AB Y:s förvärv av fastigheten från den tidigare ägaren (Göteborgs kommun).

Med hänsyn till de skäl som de skattskyldiga uppgivit "om den affärsmässigt betingade ägarförändringen i /AB Y/ och den därmed sammanhängande överlåtelsen av fastigheten" fann Regeringsrätten att det – "oavsett att det inte rör sig om en överlåtelse av hela förvaltningsbolagets verksamhet och tillgångar" – förelåg särskilda skäl mot uttagsbeskattning.

Det finns flera beaktansvärda faktorer i detta mål. Att fastigheten lyfts ut ur ett bolag i syfte att möjliggöra för anställda eller andra att förvärva bolaget är i överensstämmelse med flera andra mål. I dessa andra mål har dock skälet varit att få ner substansen på det bolag som skall överlåtas, men här var det i stället hänsyn till den tidigare ägaren och den allmänna opinionen som föranledde avyttringen av fastigheten. Sakligt sett bör det väl heller inte föranleda någon skillnad om tillgångsöverföringen sker för att få ner värdet på bolaget eller av någon annan anledning, så länge som överföringen är nödvändig för att åstadkomma den för själva verksamheten nyttiga ägarförändringen. Redan en ägarförändring där enbart en minoritet av aktierna förvärvas av de anställda accepterades av Regeringsrätten men av referatet framgår inte på vilket eller vilka sätt förutsättningarna för att bedriva verksamheten förbättrades.

Regeringsrätten betonade också att uttagsbeskattning kunde underlåtas trots att det inte rörde sig om hela förvaltningsbolagets verksamhet och tillgångar. Man kan här vända på resonemandet; hade uttagsbeskattning underlåtits om alla övriga tillgångar överlåts men den aktuella fastigheten kvarlämnats i AB Y? Svaret är sannolikt ja, och då bör

det heller inte vara betydelsefullt att de skattskyldiga av enkelhetsskäl (och besparingsskäl) avskiljer den del som inte skall bli föremål för ägarförändringen.

En åtskillnad mellan överföring av hel eller självständig del av förvärvskälla å ena sidan och överföring av enstaka rörelsetillgångar å andra sidan har gjorts i praxis. I bl.a. RÅ 1989 ref 119 som avsåg överföring av fartyg mellan två aktiebolag inom oäkta koncern har regeringsrätten gjort en sådan distinktion. Målet gällde överföring av fartyg från dotterbolag i en koncern där rederiaktiebolaget AB Z var moderbolag, till varterdera två aktiebolag som ägdes direkt av samma fyra fysiska personer som ägde AB Z (se figur i avsnitt 4.2.10). Domstolen konstaterade bl.a., efter att ha redogjort för villkoren för underlåten uttagsbeskattning vid överföring av en avgränsad del av en förvärvskälla eller en förvärvskälla, att rättsläget är mera oklart vad gäller överlåtelse av enstaka rörelsetillgångar och att vägledande rättsfall saknas. Därefter uttalade regeringsrätten: "Av de två direktägda aktiebolagen är ett f.n. vilande medan det andra äger 1,5 fartyg och en fastighet. Såvitt framgår av utredningen kan en sådan överföring av fartygen till de två direktägda aktiebolagen inte anses innebära en av organisatoriska skäl betingad ändring av det slag som föranlett att man i praxis gått ifrån huvudregeln om uttagsbeskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar till underpris. Den omständigheten att överföringen uppfyller de tidigare nämnda villkoren, som utbildats i praxis vid överlåtelse av rörelse eller gren av rörelse, medför inte annan bedömning."

Jag skall senare återkomma till frågan vad som kan utgöra enstaka tillgångar. Det kan vara skäl att först diskutera vilken relevans skillnaden mellan enstaka tillgångar och en rörelse eller rörelsegren har. Av rättsfallet kan man få intrycket att det är vid överföring av enstaka tillgångar som det krävs organisatoriska skäl för överlåtelser. Vid överlåtelser av hel förvärvskälla eller självständig del av förvärvskälla skulle det så att säga ligga i sakens natur att det föreligger organisatoriska skäl. Det är dock enligt min mening tveksamt om en presumtion för organisatoriska skäl föreligger vid överföring av hel förvärvskälla. Av bl.a. RÅ 1990 ref 51 synes indirekt framgå, att det även vid överlåtelser av hel förvärvskälla i princip krävs organisatoriska skäl. Denna uppfattning stöds av utgången i det ovan refererade målet RÅ 1992 not 238, när regeringsrätten underkände en ombildning som avsåg hel förvärvskälla.

Det skall således föreligga organisatoriska skäl för överföringen av tillgången eller tillgångarna. Vid överföringar inom en befintlig kon-

cern kan två principiellt olika utgångspunkter finnas. En är att utgå från företagsperspektivet och undersöka om det ur företagets synvinkel är befogat att av organisatoriska skäl överföra tillgångar till ett annat företag. Det torde dock vara sällsynt att ett företag skulle vilja föra över tillgångar till ett annat företag, om det inte samtidigt genom en ägarandel i det mottagande bolaget behåller ett ägarintresse i tillgångarna. Denna situation torde i normalfallet endast föreligga, om tillgångarna överförs till ett dotterbolag, eller vid ombildning av enskild firma eller handelsbolag till aktiebolag. Regeringsrätten har inte begränsat sitt synsätt till företagsperspektivet.

En annan utgångspunkt är att de organisatoriska skälen skall föreligga sett ur ägarens synvinkel. Inom en koncern kan moderbolaget finna att en viss verksamhet bör överflyttas från ett dotterbolag till ett annat. Även om det ur det överförande bolagets synvinkel inte föreligger några skäl för överföringen kan det ur moderbolagets, och därmed också koncernens, finnas goda organisatoriska skäl härför. Av ovan nämnda plenimål framgår också att det ur denna synvinkel inte har så stor betydelse att det är fråga om en oäkta koncern. Denna situation kan särskiljas från det fall att aktieägarna direkt berikas genom överföringen. Så kan vara fallet vid s.k. avknoppningar, där aktieägarna erhåller aktier i ett nybildat aktiebolag, vilka de sedan kan avyttra.

Det är också möjligt hävda att syftet med överföringen av tillgångar skall vara att öka koncernresultatet. Ett annat uttryck härför är att det bör föreligga affärsmässiga skäl för ombildningen. Att överföringen leder till en minskad skattekostnad torde dock normalt inte kunna anföras som organisatoriska skäl, eftersom syftet med att uppställa kravet på organisatoriska skäl bör ha varit just att inte tillåta överföringar i skatteplaneringssyfte, samt att undvika den skattecredit som föreligger om beskattningen av värdereserven skjuts på framtiden.

För att det skall föreligga organisatoriska skäl för en ändrad företagsstruktur krävs enligt RÅ 1990 ref 51 (Fb) att det föreligger kontinuitet mellan den verksamhet som tillgången tillhört och den verksamhet till vilken den förs.

Målet gällde en sedan lång tid tillbaka pensionerad person som under sin aktiva tid drivit byggnadsrörelse. Från den tiden ägde han fortfarande tre hyresfastigheter, vilka utgjorde omsättningstillgångar. Nu önskade den skattskyldige överföra en av fastigheterna till ett nybildat aktiebolag. Aktiebolaget skulle driva handel med fastigheter. Syftet med överföringen angavs vara att tillföra bolaget substans.

Regeringsrätten yttrade bl.a. att den väsentliga grunden för underlåten uttagsbeskattning är att inte försvåra en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur. Överlåtelsen måste därför uppfattas som ett led i en sådan företagsombildning. För detta fordras normalt enligt regeringsrätten att "*kontinuitet* (min kursivering) föreligger mellan den verksamhet som tillgången tillhört och den verksamhet till vilken den överförs. När en enstaka tillgång tas ut ur en rörelse av ett visst slag för att som apportegendom tillföras ett aktiebolag som skall bedriva rörelse av ett annat slag torde förutsättningarna för undantag i allmänhet brista."

Kravet på kontinuitet synes vara ett nytt element som skall vara uppfyllt för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas. I RÅ 1990 ref 51, liksom i RÅ 1990 ref 70 (Fb), förelåg inte samma verksamhet i det överlåtande (byggnadsrörelse) som i det mottagande företaget (handel med fastigheter), varför kontinuitet inte förelåg. Även om det brister i kontinuiteten kan ändå organisatoriska skäl för en ombildning föreligga. I RÅ 1990 ref 51 uttalade regeringsrätten att det *normalt* krävs kontinuitet; i RÅ 1990 ref 70 att den skattskyldige inte anfört några egentliga organisatoriska eller driftsmässiga skäl för den nya verksamhetsarten.

Kontinuitetsaspekten är intressant mot bakgrund av RÅ 1983 1:35 och RÅ 1980 Aa 126. Båda målen innebar att tillgångar istället för direkt avyttring till en utomstående köpare först överfördes till ett annat aktiebolag, varefter detta avyttrades med den tidigare gällande förmånliga reavinstbeskattningen. Ingen uttagsbeskattning inträdde.

I RÅ 1980 Aa 126 överfördes från ett aktiebolag med 146 tomter (tomtrörelse), 100 tomter till ett vilande systerbolag inom en oäkta koncern (fysisk person ägde båda bolagen). Därefter avyttrades det vilande bolaget till en utomstående köpare. Ingen uttagsbeskattning inträdde. I RÅ 1983 1:35 (Fb) ansågs en överföring av en enskild firma till ett aktiebolag, som direkt avyttrades till en utomstående köpare heller inte böra utlösa uttagsbeskattning.

1983 års mål avsåg tillämpning av skatteflyktslagen. Regeringsrätten yttrade bl.a. att "Det regelsystem enligt vilket kommunalskattelagen är uppbyggd tillåter att en rörelse, som bedrivs av en fysisk person, utan särskilda skattekonsekvenser överföres till ett av den fysiska personen ägt aktiebolag, varvid aktiebolaget övertar i rörelsen befintliga dolda reserver och den därpå vilande skatteskulden. Systemet tillåter vidare att en efterföljande försäljning av aktierna i bolaget till en utomstående köpare i normala fall endast föranleder beskattning av realisationsvinst."

Våren 1991 accepterades en ombildning av samma slag som den i RÅ 1983 1:35, RÅ 1991 not 217. Rättsnämnden diskuterade över huvud taget inte frågan om organisatoriska skäl förelåg. Man konstaterade att överlåtelsen omfattade hela tomtlagret och att förhandsbeskedet därmed följde praxis och lagtext. Skatteflyktslagen ansågs heller inte tillämplig. Allmänna ombudet besvarade sig till regeringsrätten och yrkade att skatteflyktslagen skulle vara tillämplig om aktierna i det mottagande bolaget såldes omedelbart efter införsäljningen av tomtlagret. Regeringsrätten ändrade inte riksskatteverkets förhandsbesked.

Det förefaller svårt att förena det under 1990 uppkomna kraven på kontinuitet med t.ex. 1983 års mål. Visserligen verkar inte verksamhetens art ha förändrats, men däremot kom tillgångarna att lämna den skattskyldige genom att det mottagande aktiebolaget avyttrades. För att få målen att vara förenliga med varandra är ett alternativ att anse att det väsentligaste är att det föreligger kontinuitet i själva verksamheten, inte i ägandet. Ett annat alternativ är att hävda att kravet på kontinuitet bara föreligger vid överföring av enstaka tillgångar, vilket var fallet i 1990 års mål, och inte vid överföring av hel eller självständig del av förvärvskälla, som torde ha varit fallet i de äldre målen från 1980 och 1983 och som förelåg i 1991 års mål. Det är också möjligt att betrakta ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag som ett specialfall, i vilket i varje fall rekvisitet organisatoriska skäl inte behöver prövas.

Det bör kanske tilläggas att skattefördelarna vid en aktieavyttring jämfört med inkråmsavyttring var uppenbara i 1980 och 1983 års mål med den reavinstbeskattning gällde före skattereformen. Fortfarande är det förmanligt för en enskild näringsidkare att handla som i 1983 års mål. För ett aktiebolag torde det dock numera inte spela så stor roll hur avyttringen sker. Vare sig tillgångarna avyttras direkt eller först överförs till ett vilande bolag som därefter avyttras inträder näringsbeskattning. Däremot synes fördelarna kvarstå för enskilda näringsidkare.

Jag har ovan i samband med plenimålet något diskuterat vad som kan konstituera organisatoriska skäl för en företagsombildning. Äldre praxis har endast givit begränsad vägledning. I RÅ 1989 ref 119 (fartygsålet) angav de skattskyldiga som skäl för omstruktureringen att det var ändamålsenligt att ha varje båt i ett särskilt bolag. Man pekade på att risktagningen begränsades såväl kommersiellt som finansiellt till varje separat bolag, att fartygsförsäljningar kan äga rum som aktieförsäljning, vilket av olika skäl ter sig enklare än att sälja fartyget samt att det underlättade utomstående deläggande i ett fartyg utan att delägan-

det skulle komma att beröra hela rederiföretaget. Regeringsrätten som konstaterade att det var fråga om enstaka rörelsetillgångar, yttrade att det såvitt framkom av utredningen överföringen av fartygen inte kunde anses innebära en av organisatoriska skäl betingad ändring av det slag som föranlett undantag från uttagsbeskattning.

I RÅ 1990 ref 51, som jag ovan redogjort för, anfördes som skäl för överföring av fastigheten att det skulle ge substans åt det mottagande aktiebolaget, ett argument som tydligtvis inte vann gehör.

När flera skattskyldiga skall gå ihop i ett nybildat bolag kan driftsmässiga skäl anföras för en företagsombildning. I RÅ 1990 ref 70 (Fb) skulle ett antal fastighetsägare gå ihop i ett nybildat bolag. Regeringsrätten påpekade inledningsvis att det av ansökan inte framgick om de berörda fastigheterna före bolagsbildningen förvaltades gemensamt för alla sökande eller om det fanns andra driftsmässigt betingade skäl för att sammanföra dessa fastigheter i ett bolag. Detta tyder på att regeringsrätten skulle kunna ansett organisatoriska skäl föreligga om fastigheterna, trots att de ägdes av olika personer, förvaltats gemensamt före bolagsbildningen, och bolagsbildningen således enbart syftat till att underlätta driften. Även andra faktorer talade emot att organisatoriska skäl förelåg, såsom att aktierna avsågs bli marknadsnoterade och att det brast i verksamhetens kontinuitet.

Den skattskyldige, som ägde 1/3 av tre fastigheter, vilka utgjorde omsättningstillgångar i byggnadsrörelse, avsåg tillsammans med de andra delägarna överföra fastigheterna till ett nybildat aktiebolag. Ytterligare fem fastigheter, som ägdes av femton fysiska eller juridiska personer, skulle tillföras det nya bolaget. Endast fyra av dessa delägare var dessutom delägare till de fastigheter som förhandsbeskedet avsåg. Aktiebolaget skulle driva handel med fastigheter, och avsågs bli marknadsnoterat på OTC-listan eller annan fondbörslista. Regeringsrätten ansåg att det var fråga om enstaka tillgångar.

Det har dock inte varit nödvändigt att tillgångarna förvaltats gemensamt före samgåendet. I RÅ 1990 not 393 och 394 (Fb) inträdde ingen uttagsbeskattning när flera företag på affärsmässiga grunder överförde sina verksamheter till ett nystartat bolag. Målen avsåg, något förenklat, flera rederier som överlät hela sina respektive fartygsflottor till ett gemensamt nybildat bolag. Aktieinnehavet skulle relateras till respektive fartygsflottors värden. Regeringsrätten påtalade att kravet på ägarsamband är motiverat bl.a. av önskemålet att förhindra benefika förfoganden av rörelsetillgångar utan uttagsbeskattning. Därefter uttalar

regeringsrätten, att det från den synpunkten inte finns något att erinra mot ett samgående i bolag som visserligen leder till en ändring av ägarförhållandena men ändå genomförs på affärsmässiga villkor och således saknar benefika villkor. Även i RÅ 1990 ref 70 saknades benefika inslag. Det som framförallt skiljer RÅ 1990 ref 70 från RÅ 1990 not 393 och 394 från varandra synes vara att det kan ha förelegat driftsmässiga skäl för sammanslagningen i det senare målet samt att det där var fråga om att hela förvärvskällor skulle överföras. Dessutom skulle verksamhetens art inte förändras i rederimålen.

I avsnitt 4.2.6 behandlades RÅ 1991 not 396 (Fb). Av detta mål framgår att man utöver organisatoriska skäl kan anföra affärsmässiga skäl som grund för en omstrukturering. I det målet kan kapitalanskaffning sägas vara det affärsmässiga motivet för omstruktureringen. Också i RÅ 1990 ref 115 (Fb), se ovan avsnitt 4.2.8, betonade regeringsrätten de affärsmässiga skälen för överföringen av tillgångar.

Sammanfattningsvis synes rättsläget vara sådant att det vid överföring av enstaka tillgångar krävs organisatoriska (driftsmässiga) skäl för att underlåten uttagsbeskattning. I detta krav ligger dessutom att det skall föreligga kontinuitet mellan den verksamhet som bedrivits i det överlåtande företaget och det som bedrivits i det mottagande bolaget. Om verksamheten är av ett annat slag i det mottagande företaget brister, i varje fall såvitt avser enstaka tillgångar, som regel denna kontinuitet. Dessutom kan affärsmässiga skäl anföras som grund för underlåten uttagsbeskattning, men det är sannolikt endast i undantagsfall som detta kan vinna gehör vid överföring av enstaka tillgångar.

I vilken utsträckning samma krav föreligger vid överföring av hel eller självständig del av en förvärvskälla framstår inte lika klart. Sannolikt skall dock samma krav vara uppfyllda, även om det kan vara något svårt att förena exempelvis kravet på kontinuitet med vissa rättsfall (t.ex. RÅ 1983 1:35). Däremot är det mer sannolikt att det föreligger organisatoriska skäl vid överföring av hel förvärvskälla. Det är så att säga troligare att överlåtelsen är ett led i en av organisatoriska skäl betingad företagsombildning om en hel förvärvskälla överförs.

Ett argument för att det i princip borde krävas samma grad av organisatoriska skäl vid överföring av hel eller del av förvärvskälla som vid överföring av enstaka tillgångar är, att det skattemässiga utfallet annars blir beroende av i vilken ordning som en verksamhet delas upp. Om ett aktiebolag innehåller en rörelse med fastighet, där man önskar dela rörelsen från fastigheten, förefaller det lite besynnerligt att uttagsbeskattning

skulle inträda om fastigheten överläts till ett närstående företag därför att det betraktas som en enstaka rörelsetillgång, men att ingen uttagsbeskattning inträder om själva rörelsen överläts men fastigheten behålls i aktiebolaget. För ett rättsfall där detta kan haft betydelse, se RÅ 1992 not 238 (Fb), behandlat ovan.

Uppdelningen mellan enstaka tillgångar och hel eller del av förvärvskälla är således relevant vid bedömning av om organisatoriska skäl föreligger för företagsombildningen. Det är dock svårare att entydigt fastställa vilka tillgångar som hör till den ena eller den andra kategorin. En möjlig utgångspunkt kan vara själva förvärvskällebegreppet. Det förelåg en definition av förvärvskälla i 18 § 3 anv.p. ÄKL. Med en förvärvskälla avsågs en verksamhet som uppfyllde kraven i detta lagrum på gemensam ledning och inre sammanhang. En verksamhet kunde vara så omfattande att den trots att den i en ägares hand utgjorde en förvärvskälla, utan större besvär kunde delas och utgöra två eller fler förvärvskällor. Detta är vanligtvis fallet med större bolags verksamheter. Överförs en del av ett bolags verksamhet kan det således ändå vara fråga om en självständig förvärvskälla, exempelvis en division. Den överförda delen bör dock i sig stå på egna ben, d.v.s. uppfylla kraven på att vara en förvärvskälla. Tillgångar som överförs utan samband med själva förvärvskällan eller självständig del skulle därmed motsatsvis utgöra enstaka tillgångar. En möjlig nackdel med denna gränsdragning kan dock vara att många tillgångar kan utgöra en förvärvskälla. Bexhed (s. 96) anger som exempel att en enstaka personbil som tas ut ur en förvärvskälla kan utgöra bas för en egen förvärvskälla i form att taxirörelse.

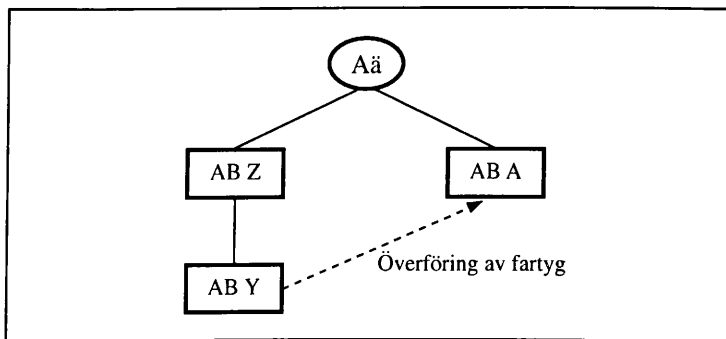
Regeringsrätten har heller inte helt följt gränsdragningen i 18 § 3 anv.p. ÄKL. I RÅ 1989 ref 119 (Fb) uttagsbeskattades ett fartyg och i RÅ 1990 ref 51 (Fb) en fastighet. Såväl fastighet som ett fartyg, är dock tillräckligt stora för att i sig kunna utgöra en självständig förvärvskälla och inte en enstaka tillgång. Det är också osäkert vilken effekt det faktum att all verksamhet för aktiebolag beskattas i ett enda inkomstslag (näringsverksamhet) kommer att få.

4.2.10 Följdeffekter av uttagsbeskattning

Om uttags- och/eller utdelningsbeskattning har inträtt i samband med en företagsombildning kan detta i sig leda till andra skattekonsekvenser på sikt. Ett exempel härpå, som jag redan tidigare redogjort för i avsnitt 4.2.2, är när tillgångar överförs från aktieägaren till aktiebolaget i sam-

band med bolagsbildning. Sker uttagsbeskattning kommer även aktieägarans anskaffningsvärde på aktierna att påverkas.

Men även i andra situationer kan följd effekter uppstå. I RÅ 1989 ref 119 uttagsbeskattades det överförande bolaget samt utdelningsbeskattades aktieägarna (låt vara med stöd av de särskilda fåmansföretagsreglerna). Utgången väcker en hel del frågor om vilka följd effekter som kan inträda. Det bör dock påpekas, att utgången i plenimålet RÅ 1992 ref 56 (Fb) innebär att det endast kommer att vara i sällsynta fall som utdelningsbeskattning blir aktuellt. Frågan om följd effekter blir därmed av mindre betydelse vad gäller verkan av utdelningsbeskattning.



Regeringsrätten synes ha ansett, att fartyget först togs ur AB Y:s rörelse, utdelades till AB Z (utan utdelningsbeskattning, jfr 7 § 8 mom. SIL) som vidareutdelade fartyget till de bakomliggande aktieägarna varvid utdelningsbeskattning inträdde med stöd av fåmansföretagsreglerna. På något sätt måste man därefter beakta att fartyget rent fysiskt finns hos AB A. Denna fråga behövde regeringsrätten inte ta ställning till. Fullföljer man fiktionen att fartyget utdelats till aktieägarna är det logiskt att anse att fartyget därefter tillskjutits till AB A. Det är då väsentligt hur man klassificerar tillskottet. Naturligast synes vara att betrakta det som ett ovillkorligt aktieägartillskott. Därmed bör anskaffningsvärdet på aktierna i AB A höjas motsvarande mån.

En annan fråga är vilket anskaffningsvärde som AB A får på den mottagna tillgången. Ur det mottagande bolagets synvinkel har det köpt tillgångarna till ett pris som motsvarar det skattemässiga restvärdet på tillgångarna. Därefter har säljaren drabbats av uttagsbeskattning. Skall detta få påverka köparbolagets anskaffningsvärde på tillgångarna?

Här kan två huvudalternativ tänkas. Det första är att inte låta anskaffningsvärdet på tillgångarna påverkas. Det främsta argumentet härför synes vara, att om avtalet ingåtts mellan två oberoende parter skulle inte eventuella oväntade skatteeffekter på säljarsidan normalt fått påverka köparbolagets anskaffningsvärden. Därför borde heller inte i detta fall anskaffningsvärdet förändras.

Det andra alternativet innebär att man även i detta fall låter kontinuitet i beskattningen råda. Köparbolaget erhåller som anskaffningskostnad det värde för vilket säljarbolaget blivit beskattat. Sker uttagsbeskattning skulle därmed anskaffningsvärdet på tillgångarna höjas i motsvarande mån. Denna lösning innebär en tillämpning av kontinuitetsprincipen som synes leda till ur materiell synvinkel lämpligt resultat. Koncernen, vare sig den är äkta eller oäkta, riskerar annars sammantaget att bli beskattad för samma värdereserv två gånger. Nackdelen är att det skattemässiga avskrivningsunderlaget kommer att avvika från det bokföringsmässiga. Det kan därför diskuteras om man i detta fall är hänvisad till avskrivning enligt restvärdemetoden.

En komplicerande faktor är att räkenskapsenlig avskrivning kräver att alla inventarier följer samma metod, och att det föreligger överensstämmelse mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga avskrivningen. Vid en inkomstöverlåtelse där det överlåtande bolaget uttagsbeskattas, och där det mottagande bolaget får öka anskaffningsvärdet med hänsyn till att det överlåtande bolaget uttagsbeskattas, uppkommer en risk för att det bokförda värdet och det skattemässiga värdet i det mottagande bolaget inte överensstämmer. I detta fall torde inte räkenskapsenlig avskrivning gå att tillämpa för mottagande bolag, vilket även får konsekvenser för övriga inventarier som detta bolag innehar.

4.3 Internationella ombildningar

4.3.1 Inledning

I det föregående har diskuterats om uttagsbeskattning kan underlätas vid ombildningar inom svenska koncerner. Men ombildningar kan även äga rum när ägaren befinner sig i ett land och själva rörelsen i ett annat land. Ett svenskt företag driver t.ex. verksamhet i utlandet eller ett utländskt företag i Sverige. I båda fallen kan verksamheten drivas antingen direkt eller genom ett dotterbolag. Den vanligaste ombildningssituatio-

nen torde dock vara att en direktägd verksamhet – fast driftställe – (filial) ombildas till dotterbolag. Mer ovanligt, men någon gång förekommande, är att verksamheten i ett dotterbolag överförs till en filial.

Förutom inverkan av 43 § 1 mom. KL är de frågor som aktualiseras vid internationella ombildningar delvis desamma som vid rent svenska ombildningar, nämligen om de i avsnitt 4.2 angivna förutsättningarna för att uttagsbeskattning skall underlätas är uppfyllda. Numera har 22 § 1 anv.p. KL ändrats så att den rymmer bestämmelser som direkt inverkar på internationella ombildningar. Jag beaktar dem nedan.

4.3.2 Ombildning av verksamhet i utlandet

Ett svenskt aktiebolag kan bilda utländska dotterbolag genom att först tillskjuta kontanter som aktiekapital och därefter sätta igång verksamheten. Detta fall är relativt oproblematiskt. Läget kompliceras om aktiebolaget antingen använder tillgångar i filialen (eller från sin svenska verksamhet) som apportegendom eller i övrigt överlåter tillgångar för ett värde understigande marknadsvärdet. Beskattning i Sverige kan då inträda med stöd av 43 § 1 mom. KL.

Vid en ombildning av filial till dotterbolag, när tillgångarna överlåts under marknadsvärdet, torde normalt samtliga rekvisit i 43 § 1 mom. KL vara uppfyllda. Det föreligger ett avtal mellan en svensk näringsidkare och någon som inte är skattskyldig för den överförda inkomsten i Sverige, intressegemenskap föreligger, och den svenske näringsidkarens inkomst har blivit lägre genom transaktionen. Det väsentliga frågetecknet synes egentligen 43 § 1 mom. c) KL utgöra. Enligt detta lagrum har den skattskyldige möjlighet att visa, att avvikande avtalsvillkor har tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen mellan parterna. Ombildningsfallet är över huvud taget inte berört i förarbetena till 43 § 1 mom. KL. Av de motivuttalanden som finns till 43 § 1 mom. c) KL framgår att lagstiftaren närmast tänkt på fall av s.k. market penetration o.dyl., se avsnitt 3.4.4.4. Det förefaller således som om 43 § 1 mom. KL i normalfallet förhindrar överföring av tillgångar till ett pris understigande marknadsvärdet.

De nya bestämmelserna i 22 § 1 anv.p. 6 st. kan också tillämpas i vissa fall där en utländsk filial ombildas till dotterbolag. Det blir då en konkurrens med 43 § 1 mom. KL. Sannolikt får 43 § 1 mom. ta över. Man kan också tänka sig att en utländsk filial upphör att existera eller att Sverige ingår ett skatteavtal med källstaten i vilket stadgas, att

inkomsten från filialen skall undantas från beskattning i Sverige. I dessa fall kan uttagsbeskattning inträda enligt nyss nämnda bestämmelse.

Såvitt gäller överföringar från ett utländskt dotterbolag till en utländsk filial synes det väsentliga problemet ur svensk synvinkel uppstå, om försäljningspriset sätts över marknadsvärdet. I detta fall torde 43 § 1 mom. KL i regel vara tillämplig.

4.3.3 Ombildning av utlandsägd verksamhet i Sverige

Även här finns det två huvudfall, antingen ombildas en filial till ett dotterbolag i Sverige, eller så ombildas ett dotterbolag i Sverige till en filial.

Upphör en svensk filial och tillgångarna överförs till det utländska företaget skall uttagsbeskattning inträda enligt 22 § 1 an.v.p. 6 st. KL. Skäl att medge undantag från uttagsbeskattning torde inte föreligga. Avyttrar ett utländskt moderföretag ett svenskt dotterföretag sker dock ingen beskattning i Sverige eftersom begränsad skattskyldighet inte föreligger beträffande reavinster på aktier m.m., jfr 6 § 1 mom. c) SIL. Om dotterföretaget först avyttrar sina tillgångar till moderföretaget kommer dock värdereserven att upplösas i dotterföretaget eftersom 43 § 1 mom. KL tvingar parterna att tillämpa marknadsmässiga priser.

Vid ombildning av filial till ett svenskt aktiebolag torde armlängdsregeln i 43 § 1 mom. KL inte vara tillämplig. Det beror på att det subjekt som köper tillgångarna, det nybildade svenska dotterbolaget, genom att betala en köpeskilling som uppgår till det skattemässiga restvärdet genom avtalet inte fått en lägre inkomst än det annars skulle haft. Tvärtom har dotterbolagets inkomst blivit högre eftersom värdereserven upplöses hos bolaget.

Den mest intressanta frågan blir därför om det utländska bolaget skall uttagsbeskattas vid överföringen från dess svenska filial till dotterbolaget därför att förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning saknas. Det rekvisit som är viktigast att undersöka är kravet på att inga otillbörliga skatteförmåner får inträda som en följd av underlåten uttagsbeskattning.

Genom överföring av de tillgångar som finns i den svenska filialen till ett svenskt aktiebolag övergår skattskyldigheten för den obeskattade värdereserven från det utländska bolaget till ett svenskt dotterbolag. Man kan också uttrycka det så att inkomsten från den näringsverksamhet som bedrivs i Sverige i det förra fallet beskattas hos ett begränsat skattskyldigt subjekt, och i det senare fallet hos ett obegränsat skattskyldigt subjekt. I båda fallen kommer värdereserven att beskattas i Sverige.

Överföringen innebär också att tillgångarna förs in i den dubbelbeskattade sfären vilket i detta sammanhang innebär att Sverige tar ut kupongskatt som ersättning för dubbelbeskattningens andra led när utdelning går till det utländska moderbolaget. Ur svenskt perspektiv leder en ombildning till en hårdare sammantagen beskattning än vad som skulle tas ut vid oförändrad verksamhetsform, om man bortser från de fall där kupongskatten genom dubbelbeskattningsavtal nedsatts till noll.

Huvudregeln är att en avyttring av tillgångar i en svensk filial uttagsbeskattas om inte särskilda skäl häremot föreligger. Regeringsrätten har i ett par fall fastslagit att uttagsbeskattning inte skall inträda. I RÅ 1990 not 507 (Fb) avsåg det utländska bolaget (VM) att vid fusion med sitt moderbolag, det utländska bolaget AUM, överföra tillgångarna och skulderna i VM:s fasta driftställe i Sverige. Tillgångarna i sig skulle inte lämna Sverige. En av frågorna som ställdes var om VM skulle uttagsbeskattas vid överföringen av det fasta driftstället, filialen, till AUM. Regeringsrätten delade rättsnämndens uppfattning att överföringen inte skulle föranleda vare sig uttagsbeskattning eller annan inkomstbeskattning hos VM. Rättsnämnden jämförde med det fall att ett svenskt dotterbolag överför sina tillgångar till bokförda värden till ett svenskt moderbolag. Man får då undersöka om de allmänna kraven för underlåten uttagsbeskattning – som de framkommit i praxis – är för handen. Enligt rättsnämnden är det rimligt att tillämpa den praxis som utvecklats vid överlåtelser till underpris mellan svenska bolag också vid överlåtelser mellan utländska företag när överlåtelserna skall behandlas enligt svenska regler.

Granskar man de krav som uppställts för underlåten uttagsbeskattning är det i ett fall som detta framförallt frågan om tillgångarna lämnat den dubbelbeskattade sfären som är av intresse. Ur svensk fiskal synvinkel kan sägas att fasta driftställen i Sverige är enkelbeskattade. Så länge tillgångarna inte lämnar det fasta driftstället kringgås inte svensk beskattning. Det är då av mindre betydelse att själva ägandet av driftstället förändrats.

I RÅ 1990 not 507 kvarstod det fasta driftstället i Sverige. Enbart ägandet förändrades. I RÅ 1993 not 698 (Fb) ombildades en filial i Sverige till ett svenskt aktiebolag. Frågan gällde huruvida detta skulle utlösa uttagsbeskattning. Skatterättsnämnden, vars bedömning delades av Regeringsrätten, ansåg att eftersom hela det utländska bolagets verksamhet i Sverige omfattades av ombildningen kunde uttagsbeskattning endast inträda om det förelåg någon otillbörlig skatteförmån. Mot bak-

grund bl.a. av att inkomsterna från den svenska verksamheten också fortsättningsvis var underkastade statlig inkomstkatt kunde enligt nämndens uppfattning ingen otillbörlig skatteförmån anses uppkomma.

En tänkbar skatteförmån som kan uppstå är om ombildningen utgör ett led i avyttringen av filialen. Säljs filialen utgör det sista affärshändelsen i näringsverksamheten och därför kommer värdereserven att beskattas hos det utländska bolaget. Skjuts tillgångarna in i ett svenskt aktiebolag vilket sedan avyttras kommer det utländska moderbolaget att undgå beskattning i Sverige för realisationsvinsten på aktierna. Utländska bolag är inte skattskyldiga i Sverige för realisationsvinster vid aktieavyttringar m.m., 6 § 1 mom. c) SIL. Härigenom undgår det utländska företaget att bli beskattat för värdereserven i Sverige. Å andra sidan undgår själva värdereserven som sådan inte beskattning här i riket. I nyss nämnda fall, RÅ 1993 not 698, antydde att aktierna eventuellt skulle komma att avyttras efter ombildningen. Trots detta ansågs ingen otillbörlig skatteförmån uppkomma.

Sker ombildning genom att tillgångar förs från ett svenskt aktiebolag till en i Sverige belägen filial, kan uttagsbeskattning inträda. Den otillbörliga skatteförmån som då uppstår består i att tillgångarna förs från ett dubbelbeskattat svenskt subjekt, ett aktiebolag, till ett som nämnts ovan enkelbeskattat subjekt, det begränsat skattskyldiga utländska bolaget. Kringgående av dubbelbeskattningen har normalt ansetts innebära att uttagsbeskattning skall inträda. Vid ombildning av bankrörelsedrivande dotterbolag i Sverige till filial finns dock numera särskilda bestämmelser i 5 § lagen (1992:702) om inkomstskatteregler vid vissa omstruktureringar m.m. Det är oklart om 43 § 1 mom. KL är tillämplig vid överföring till filial. Överföringen kan t.ex. ske från ett svenskt aktiebolag till dess utländska moderbolag. Detta moderbolag är skattskyldigt för den överförda inkomsten i Sverige eftersom värdereserven ligger i dess svenska filial. Det utländska bolaget är som tidigare nämnts begränsat skattskyldigt för filialens inkomster i Sverige om det bedrivs från ett fast driftställe.

4.4 Koncerninterna överlåtelser av verksamhetsbetingade aktier

Förtäckta reavinster kunde inte beskattas före skattereformen. Därför har koncerninterna aktieöverlåtelser i princip kunnat äga rum utan

skattekonsekvenser genom att överlåtelsen skett till det skattemässiga restvärdet. Ofta har dock bolagen önskat avyttra aktier i dotterföretag även koncerninternt till marknadspris, av bl.a. redovisningsmässiga skäl. Efter skattereformen, när all verksamhet beskattas i ett inkomstslag för aktiebolag, näringsverksamhet, borde även koncerninterna aktieöverlåtelser för ett pris understigande marknadsvärdet i princip uttagsbeskattas. Överläts aktierna till marknadsvärdet kommer samma effekt att inträda, nämligen att skillnaden mellan skattemässigt restvärde och marknadsvärde blir beskattat. Om det då är fråga om aktier som innehas som ett led i koncernens organisation, och där således syftet med den koncerninterna aktieöverlåtelserna är att omstrukturera koncernorganisationen, inträder i avsaknad av regler en beskattning som förhindrar eller i varje fall avsevärt fördyrar omstrukturen.

En dylik beskattning strider mot neutralitetsprincipen eftersom koncernen inte tillförts någon förmåga att betala skatt. Sedan lång tid tillbaka föreligger därför i 2 § 4 mom. 10 st. SIL (före skattereformen nionde stycket) en särskild bestämmelse avseende koncerninterna aktieöverlåtelser, den s.k. uppskovsregeln. Under de förutsättningar som anges däri utlöser en koncernintern överlåtelse av aktier, andelar i handelsbolag, ekonomiska föreningar eller utländska bolag ingen beskattning. I stället övertar köpande företag säljarföretagets anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt.

Fram till mitten av 1970-talet innebar bestämmelsen att koncerninterna överlåtelser av organisationsaktier var helt skattebefriade. Bestämmelsen missbrukades dock genom att varje avyttring av ett koncernbolag till utomstående köpare föregicks av en koncernintern överlåtelse till marknadsvärdet, skattefritt, varefter bolaget avyttrades till den utomstående köparen.⁵

Missbruket föranledde införandet av nuvarande regler. Enligt dessa skall det köpande bolaget överta det säljande bolagets anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt. Ingen beskattning inträder vid överlåtelsetidpunkten utan först vid en senare överlåtelse till en köpare utanför koncernen. Förutsättningarna är följande:

1) Överlåtelserna skall avse en aktie eller andel i ett aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person som innehas som ett led i koncernens verksamhet. Den väsentliga frågan är när en

⁵ SOU 1975:53 s. 150 och prop. 1975/76:180 s. 161f.

aktie eller andel kan anses vara innehavd som ett led i koncernens verksamhet. Före skattereformen var rekvisitet annorlunda formulerat. Då gällde att den överlåtna aktien eller andelen skulle vara innehavd som ett led i *annan* koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. I princip torde ha krävts att aktien eller andelen skulle vara näringsbetingad, RÅ 1986 ref 43 (Fb).

Av målet framgår att det inte behöver föreligga ett samband mellan aktieinnehavet och det aktieägende företags egen näringsverksamhet på ett sådant sätt att aktieinnehavet utgör ett led i organisationen. Rättsnämnden, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, ansåg att kravet på att aktieinnehavet skall innehas som ett led i koncernens verksamhet snarare "överensstämmer med eller i vart fall står närmare det som krävs för att ett aktieinnehav skall anses 'betingat' av en rörelse."

I RÅ 1990 not 503 (Fb) (3–2) finns exempel på att innehav av kommanditbolagsandelar kunde vara innehavda som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad verksamhet.

I ett nyligen avgjort mål, RR dom 1995-03-27, mål nr 112-1995 (Fb), knöts bedömningen till utdelningsskattereglerna. Skatterättsnämndens majoritet, vars bedömning delades av RR, ansåg att de tillämpningsskäl som låg bakom 25%-regeln vid beskattning av utdelning gör sig gällande också vid tillämpningen av uppskovsregeln. Ett innehav av aktier med ett röstetal om minst 25% är således schablonmässigt att anse som innehavda i koncernens verksamhet. Syftet med regeln har angivits vara, att man vid överlåtelse av organisationsaktier kan presumera att överlåtelsen betingas av omstruktureringskäl.⁶ Av denna anledning ville inte föredragande statsrådet att bestämmelsen utvidgades till att omfatta också fastigheter. Vid fastighetsöverlåtelser kunde man nämligen inte presumera att överlåtelsen var betingad av omstruktureringskäl.

2) Moderföretaget i koncernen skall vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Härmed förstås enligt RÅ 1986 ref 147 *svenska* moderföretag. I målet innehade ett holländskt moderbolag två svenska dotterbolag, Nissaström och Pelly. Nissaström önskade överföra ett dotterbolag till Pelly. Regeringsrätten ansåg att med uttrycket aktiebolag kunde enbart avses svenskt aktiebolag. Därför var bestämmelsen om koncern-

⁶ Prop. 1989/90:110 s. 558.

interna aktieöverlåtelse inte tillämplig. Syftet med begränsningen till svenska moderföretag är att därigenom tillförsäkras fiskus att vinsten vid en senare avyttring till utomstående köpare blir beskattad i Sverige.

I 1986 års mål skedde överföringen mellan två svenska subjekt varför vinsten skulle komma att bli beskattad i Sverige. Genom regeringsrättens tolkning kom således svenska företag med utländska moderbolag att bli diskriminerade, något som regeringsrätten också antydde i domen. Efter som moderbolaget var holländskt kunde bolaget återkomma och aktualisera icke-diskrimineringsklausulen i det holländska dubbelbeskattningsavtal, artikel 24. Regeringsrätten fann då att reglerna om icke-diskriminering innebar att koncerninterna aktieöverlåtelse med uppskjutande beskattning får äga rum, även om moderföretaget är utländskt, om Sverige ingått ett dubbelbeskattningsavtal med det andra landet och detta innehåller en icke-diskrimineringsklausul, RÅ 1987 ref 158.

3) Överlåtelsen ska ske till ett svenskt företag inom *koncernen*. Även detta krav torde vara en följd av att lagstiftaren velat säkerställa att den slutliga beskattningen sker hos ett subjekt som är skattskyldigt i Sverige för den uppkomna vinsten. Med koncern avses begreppet i dess associationsrättsliga betydelse. I RÅ 1990 ref 90 (Fb), innehade aktiebolaget X 47,29 procent av aktiekapitalet och röstetalet i aktiebolag Å. Frågan var om dessa två bolag vid tillämpning av numera 2 § 4 mom. 10 st. SIL kunde anses ingå i samma koncern. Regeringsrätten, som med stöd av 1:5 ABL (dåvarande 1:2 ABL) sökte utröna huruvida en koncern i aktiebolagslagens mening förelåg, fann att aktieinnehavet i sig inte räckte för ett koncernförhållande. Härför hade krävts mer än 50 procent av röstetalet.

Enligt 1:5 2 st. ABL anses en koncern också föreligga om ett aktiebolag i annat fall på grund av aktieinnehav eller avtal ensamt har ett bestämmande inflytande över ett annat bolag och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet. Vid prövning av om koncernförhållande förelåg enligt detta stycke uttalade Regeringsrätten att ingenting visade att AB X skulle ha varit företräd i ledningen för AB Å eller att bolagens verksamheter på något sätt skulle ha varit samordnade. Omständigheterna i övrigt talade heller inte för att det skulle ha förelegat någon koncerngemenskap mellan bolagen. Regeringsrätten påpekade vidare att AB X inte erhållit en större del av AB Å:s vinst än vad som direkt föranletts av aktieinnehavet. Något koncernförhållande förelåg därför inte varför 2 § 4 mom. 10 st. SIL inte var tillämplig.

Med hänsyn till att även andra associationer än aktiebolag kan

utgöra moderföretag enligt uppskovsregeln bör även koncerndefinitionen i exempelvis 1:4 LEF tillämpas, om moderföretaget är en ekonomisk förening.

Det finns en möjlighet för regeringen (eller myndighet som regeringen bestämmer) att medge befrielse från beskattning av vinst vid överlåtelse till utländskt företag, 2 § 4 mom. 10 st. sista meningen SIL. Enligt realisationsvinstkommittén bör dispens enligt regel inte medges om det framstår som troligt att de aktier som överläts till ett utländskt dotterbolag kan komma att senare säljas till svenskt dotterbolag inom koncernen eller till utomstående.⁷ Om det utländska företaget betalar med nyemitterade aktier borde regeln i 27 § 4 mom. SIL ta över, se avsnitt 6.2.

Efter en koncernintern aktieöverlåtelse är det fullt möjligt att det i redovisningen bokförda värdet, utgörande den faktiska köpeskillingen, avviker från det skattemässiga anskaffningsvärdet. Detta har ju med stöd av lagtexten övertagits från säljaren. Denna divergens kan skapa närmast oöverstigligen hinder vid vinstberäkningen, när aktierna sedermera vidareavyttras till en utomstående köpare. Man kan behöva gå tillbaka längre än de tio år det koncerninterna säljarbolaget är skyldigt bevara sina räkenskaper. Det är heller inte ens säkert att detta bolag längre finns i koncernen.

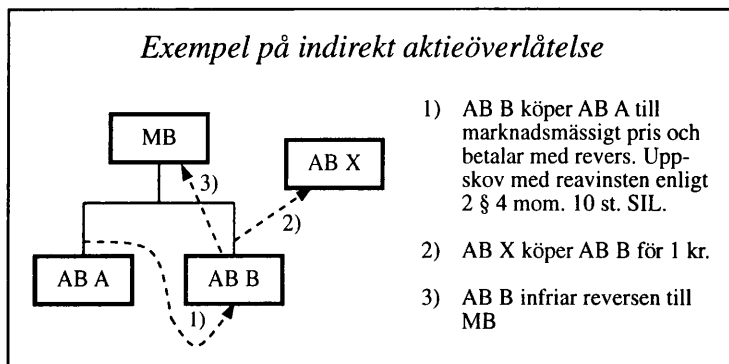
En kringgåendesituation som synes blivit allt vanligare är s.k. indirekta aktieöverlåtelser. Härmed avses att aktierna i ett dotterbolag först på marknadsmässiga villkor överläts med vinst till ett annat dotterbolag. Det säljande bolaget behöver till följd av uppskovsregeln inte betala någon skatt på överlåtelsen. Därefter avyttras aktierna i det köpande bolaget till en utomstående köpare. Härigenom kommer den latent reavinsten, och den därpå belöpande skatteskulden, att överföras till den utomstående köparen. Denne övertar ju ett bolag, vars innehav av dotterbolagsaktier är betungad med den latent skatteskulden. Köpeskillingen sätts lågt på grund av belastningen. Det säljande bolaget har kvar fordran på sitt gamla före detta dotterbolag.

I samband med införande av vissa ändringar i uppskovsregeln i mitten av 1970-talet anförde departementschefen att dessa transaktioner kunde betraktas som kringgåendehandlingar, men aviserade att han inom kort skulle anmäla frågan om införande av en allmän klausul om skatteflykt. Detta skedde inte förrän mot slutet av 1970-talet. Huru-

⁷ SOU 1975:53 s. 167.

vida den nyligen återinförda skatteflyktslagen är tillämplig på indirekta aktieöverlåtelse är det svårt att generellt uttala sig om.

Slutligen kan noteras att sambandet med nionde stycket inte är särskilt väl klarlagt i lagtexten. Före skattereformen omfattade nuvarande tionde stycket såväl vinst- som förlustavyttringar. Numera gäller sannolikt att tionde stycket endast är tillämplig på vinstavyttringar. Detta stöds såväl av lagtexten, som anger att tionde stycket gäller utöver vad som angivits i nionde stycket, som av förarbetsuttalanden.



4.5 Utdelningsbeskattning m.m. vid omstruktureringar

4.5.1 Allmänt

En aktieägare som utan motprestation berikas av sitt aktiebolag skall utdelningsbeskattas oavsett på vilket sätt denna berikning ägt rum. Beskattning kan i undantagsfall inträda också i de fall att aktieägaren endast indirekt erhållit en förmån genom att denne, exempelvis i samband med ombildningssituationer, disponerat över aktiebolagets tillgångar. Utdelningsbeskattning blir således framförallt aktuell vid överföring av tillgångar från dotterbolag till moderbolag. En ombildning i rakt nedstigande led, från moderbolag till dotterbolag, kan däremot inte utlösa någon utdelningsbeskattning för moderbolagets ägare.

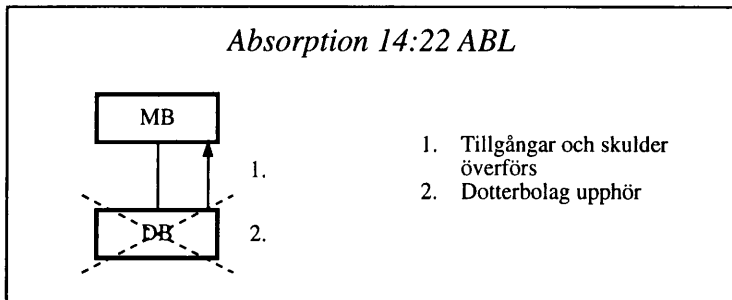
Som ett led i en omstrukturering kan ett aktiebolag dela ut den rörelse som man driver, en gren av rörelsen eller enstaka tillgångar. eller

sett hur denne tillgodogör sig värdet av inköpsrätten (vare sig denne

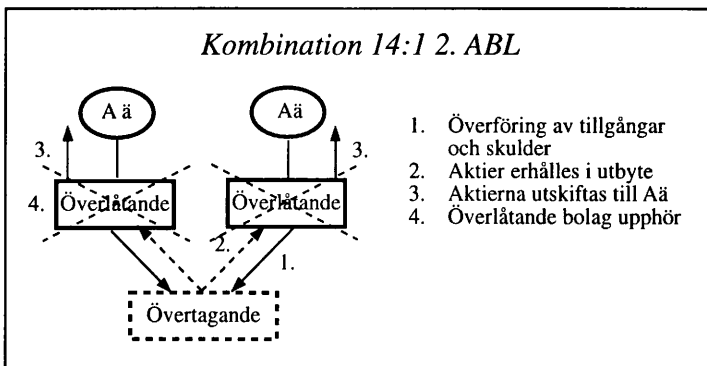
aktier i dotterbolag till aktieägarna. Aktiebolaget kan också dela ut

150 KONCERNBESKATTNING

14:31 ABL rätt att tvångsinlösa resterande utestående aktier. Därigenom blir dotterbolaget helägt.



Kombination innebär att två eller flera aktiebolag gemensamt bildar ett nytt, övertagande bolag, 14:1 2. ABL. Därefter överförs tillgångarna i de överlåtande aktiebolagen till det nybildade aktiebolaget, i utbyte mot aktier i detta.



De flesta slag av fusioner är inte särskilt reglerade. Här får allmänna skatterättsliga regler tillämpas. För fusioner enligt 14:22 ABL, samt för vissa fusioner reglerade i LEF, BAL, sparbankslagen, föreningsbankslagen och försäkringsrörelselagen finns dock en skatterättslig reglering i 2 § 4 mom. SIL. Jag kommer framgent av enkelhetsskäl enbart att hänvisa till 14:22-fusioner. Denna reglering innebär i princip att vid denna typ av fusioner utlöses inga skattekonsekvenser. Istället insätts det över-

hållande torde inte påverka den bedömningen i annat hänseende än att det möjligen är lättare påvisa organisatoriska skäl vid överföringar i vertikal riktning än i horisontell riktning.

Skatterettsligt kommer kontinuitetsprincipen att tillämpas på de överförda tillgångarna. Sker ingen uttagsbeskattning i dotterbolaget, och det heller inte inträder utdelningsbeskattning i moderföretaget till följd av 7 § 8 mom. SIL kommer moderbolaget att överta dotterbolagets skattemässiga ställning med avseende på tillgångarna, 2 § 4 mom. 12 st. SIL. I detta fall skall moder- och dotterbolag ses som en skattskyldig vid den skattemässiga behandlingen i moderbolaget av de mottagna utdelningarna. Man tillämpar här således *identitetsprincipen*.

Föregångaren till nuvarande 2 § 4 mom. 12 st. SIL infördes med tillämpning på utdelningar efter utgången av 1985. Regeringsrätten hade i ett uppmärksammat mål, RÅ 1985 1:64, fastställt att ett bolag som skattefritt mottagit aktier genom utdelning som anskaffningsvärde på aktierna får marknadsvärdet på mottagna aktier när utdelningen blev tillgänglig för lyftning. Genom utslaget skapades stora möjligheter till skatteplanering eftersom det utdelande bolaget enligt äldre rätt inte kunde bli beskattad för s.k. förtäckt reavinst. Inom en koncern kunde man således helt undgå beskattning av den värdereserv som låg i aktier och annan reavinstbeskattad egendom om man först utdelade tillgångarna innan avyttring till en utomstående köpare skedde.

Dotterbolaget skall således kunna undgå uttagsbeskattning även vid utdelning av tillgångar. Det finns då ingen anledning misstänka att kraven för underlåten uttagsbeskattning härvidlag skulle vara annorlunda än vad som ovan beskrivits i avsnitt 4.2. Vid s.k. avknoppningar, där aktieägarna är många, torde exempelvis kravet på att organisatoriska skäl skall föreligga regelmässigt inte vara uppfyllt. Utagsbeskattning inträder därmed i regel, om det inte är fråga om fission jämlikt 3 § 7 mom. SIL, se avsnitt 4.5.4. Motsvarande undantag föreligger vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag, 3 § 8 mom. SIL.

Vid avknoppningar har ett aktiebolag delat ut rätten att för ett visst pris teckna aktier i ett annat aktiebolag. Det är då vanligtvis fråga om rätten att teckna aktier i ett dotterbolag till det utdelande aktiebolaget. Efter utnyttjande av inköpsrätten har det indirekta ägandet i dotterdotterbolaget övergått till ett direkt ägande. Det som tidigare utgjort en vertikal koncern har blivit en horisontellt organiserad struktur, dotterbolag – dotterdotterbolag har blivit systerbolag. Aktieägaren blir oavsett hur denne tillgodogör sig värdet av inköpsrätten (vare sig denne

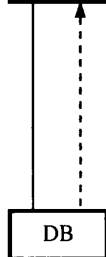
utnyttjar inköpsrätten själv och köper aktier i det utbudna bolaget eller avyttrar inköpsrätten till en utomstående) beskattad såsom för utdelning. Inköpsrätten skall värderas till marknadsvärdet och beskattning sker för skillnaden mellan marknadsvärdet och vad aktieägaren kan ha fått erlägga för inköpsrätten.

I andra fall än det som är reglerat i 2 § 4 mom. SIL torde regelmässigt gälla att mottagna tillgångar värderas till marknadsvärdet vid den tidpunkt då utdelningen var tillgänglig för lyftning, RÅ 1985 1:64. Denna regel bör gälla oavsett om det utdelande bolaget uttagsbeskattats eller ej så länge mottagaren är skattskyldig för mottagen utdelning.

Endast i sällsynta situationer kan tänkas att uttagsbeskattning underlåtes i utdelande bolag samtidigt som mottagande bolag inte är frikallat från skattskyldighet på mottagna utdelningar. Om orsaken till skattskyldigheten på mottagna utdelningar är att det aktieägende bolaget inte når upp till 25 procent av röstetalet torde väl såväl kraven på ägarsamband som att det skall föreligga organisatoriska skäl brista. I andra fall där skattskyldighet föreligger trots att ägandet överstiger 25 procent av röstetalet utgör aktieinnehavet omsättningsstillgång. Det skulle här föra för långt att analysera den eventuella förekomsten av situationer där ett bolag, vars aktier för moderbolaget utgör omsättningsaktier, kan tänkas ha tillgångar vilka vid utdelning till moderbolaget inte skulle uttagsbeskattas hos dotterbolaget. Möjligen kan man tänka sig att dylika fall kan uppkomma när fastighetsförvaltande bolag delar ut tillgångar till ett moderbolag som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Behandling av tillgångar som utdelats

MB



DB

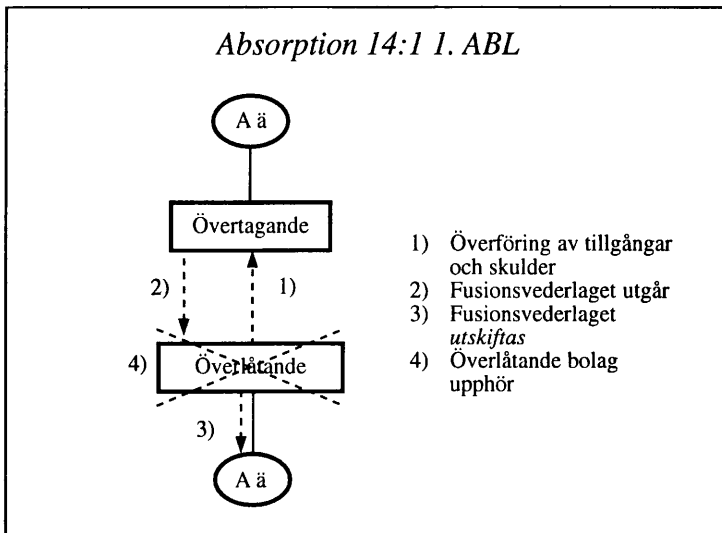
- a) Kontinuitetsprincipen, 2 § 4 mom. 12 st. SIL om,
 - i. utdelningen är skattefri (jfr 7 § 8 mom. SIL) och
 - ii. uttagsbeskattning underlåtit i dotterbolaget.
- b) Om förutsättningarna enligt a) brister, utgör marknadsvärdet anskaffningsvärdet.

Utagsbeskattning, om undantag ej medges med stöd av 22 § 1 anv.p. 4 st. KL

4.5.2.2 Fusion

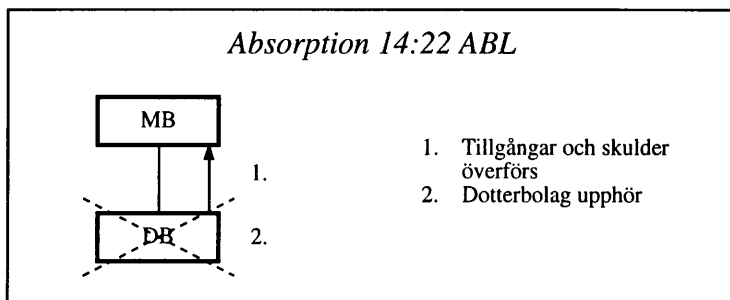
Bestämmelser om fusion finns bl.a. för aktiebolag, ekonomiska föreningar, bankaktiebolag, sparbanker och föreningsbanker. Jag behandlar enbart aktiebolag. Genom fusion upplöses ett eller flera aktiebolag, överlåtande bolag, utan likvidation och dess tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag, övertagande bolag, 14:1 ABL.

Fusion kan ske genom absorption eller kombination. Genom *absorption* uppgår ett eller flera aktiebolag i ett annat aktiebolag. Ett aktiebolag, det *överlåtande* aktiebolaget, kan låta sina tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag, det *övertagande* bolaget. Det övertagande bolaget övertar så att säga inkråmet från det överlåtande bolaget. Som ersättning utgår fusionsvederlag till det överlåtande bolaget, varefter fusionsvederlaget, aktier i det övertagande bolaget eller pengar, utskiftas till aktieägarna i det överlåtande aktiebolaget.

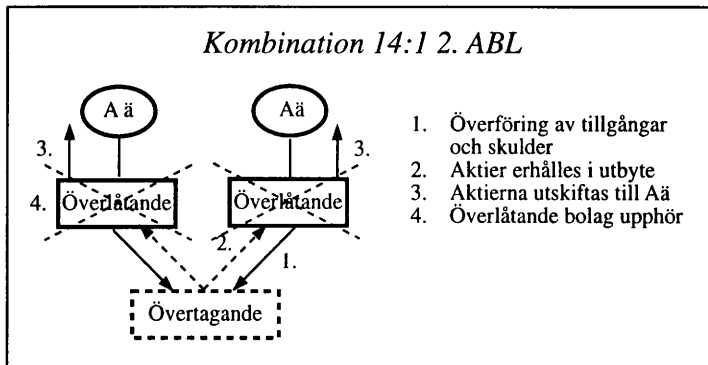


Ett särfall av absorption föreligger när ett helägt dotterbolag uppgår i sitt moderbolag, 14:22 ABL. I detta fall behöver inget fusionsvederlag utgå eftersom aktieägaren i överlåtande bolag samtidigt är övertagande bolag. Kravet för att få genomföra 14:22-fusion är att dotterbolaget är helägt. Om moderbolaget uppnått mer än 9/10 av aktierna och mer än 9/10 av röstetalet för samtliga aktier i dotterbolaget har det enligt

14:31 ABL rätt att tvångsinlösa resterande utestående aktier. Därigenom blir dotterbolaget helägt.



Kombination innebär att två eller flera aktiebolag gemensamt bildar ett nytt, övertagande bolag, 14:1 2. ABL. Därefter överförs tillgångarna i de överlåtande aktiebolagen till det nybildade aktiebolaget, i utbyte mot aktier i detta.



De flesta slag av fusioner är inte särskilt reglerade. Här får allmänna skatterättsliga regler tillämpas. För fusioner enligt 14:22 ABL, samt för vissa fusioner reglerade i LEF, BAL, sparbankslagen, föreningsbankslagen och försäkringsrörelselagen finns dock en skatterättslig reglering i 2 § 4 mom. SIL. Jag kommer framgent av enkelhetsskäl enbart att hänvisa till 14:22-fusioner. Denna reglering innebär i princip att vid denna typ av fusioner utlöses inga skattekonsekvenser. Istället insätts det över-

tagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga ställning. I syfte att bättre förstå denna reglering är det praktiskt att först undersöka de skattekonsekvenser som inträder i de fall av fusion som inte omfattas av 2 § 4 mom. SIL.

Den första händelsen av skatterättslig relevans vid fusion inträffar när det överlåtande företaget överför tillgångar och skulder till det övertagande företaget. Det fusionsvederlag som överlåtande företag erhåller härför skall intäktsföras. Om vederlaget uppgår till marknadsvärdet på den överförda näringsverksamheten kommer de dolda reserverna i det överlåtande bolaget att upplösas. Har vederlaget satts under marknadsvärdet, exempelvis till det skattemässiga restvärdet, leder bestämmelserna i 22 § 1 anv.p. 4 st. KL till att uttagsbeskattning normalt skall ske av mellanskillnaden. Därmed har dubbelbeskattningens första led säkerställt. Vid 14:22-fusioner kan dock överlåtande företag undvika uttagsbeskattning. I detta fall gäller nämligen ett generellt undantag från uttagsbeskattning, 2 § 4 mom. 11 st. SIL.

Genom fusionen upphör det överlåtande företaget. Enligt 24 § 2 mom. SIL anses fusion jämställd med avyttring av aktierna. Beroende på fusionsvederlagets och omkostnadsbeloppets storlek blir det en fusionsvinst eller fusionsförlust, som får behandlas i enlighet med vad som i allmänhet gäller. Vid 14:22-fusioner är det dock direkt angivet i 2 § 4 mom. 7 st. SIL att fusionen inte skall leda till vare sig skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust.

I de fall utbetalning av fusionsvederlag går till aktieägare i utlandet kan fusionsvinst eller fusionsförlust inte beaktas för den utländska aktieägaren. Dessa är ju inte skattskyldiga i Sverige för vinster på aktier, se 6 § 1 mom. SIL. I stället skall utbetalning av fusionsvederlag enligt 2 § 2 st. KupL jämföras med utdelning, varför sådan utbetalning belastas med kupongskatt.

Beträffande de mottagna tillgångarnas behandling i det övertagande företaget torde man vanligen för fusioner i allmänhet kunna använda de i fusionsavtalet åsatta avräkningsvärdena. Annorlunda är fallet med 14:22-fusioner. Enligt bestämmelserna i 2 § 4 mom. 2–7 st. SIL skall kontinuitet i beskattningen säkerställas. Det sker genom att överlåtande och övertagande företag vid den skattemässiga behandlingen av de överförda tillgångarna skall anses ha utgjort en skattskyldig. Detta har ibland kallats för *enhetsprincipen*. En annan term som används är identitetsprincipen. Moderbolaget sätts till fullo in i dotterbolagets skattemässiga ställning och övertar bl.a. dotterbolagets latent skatte-

skuld på omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Därigenom erhålls uppskjutning av beskattningen av de dolda reserverna i dotterbolagets tillgångar. Dessutom kan moderföretaget tillgodoräkna sig dotterföretagets innehavstid vid tillämpning av 20-regeln för inventarier.

En konsekvens av att skatterättslig kontinuitet skall föreligga är att uppskrivningar på tillgångar tas upp som intäkt i det övertagande företaget. Det skall inte gå att undgå beskattning på någon del av värde reserven.

Ett för tillämpningen av bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL viktigt avgörande kom i RÅ 1994 ref 16 (Fb). I målet var det fråga om ett moderbolag A som bedrev fastighetsförvaltning och handel med fastigheter. A ägde samtliga aktier i B och C. Dotterbolagen hade som enda reella tillgång i verksamheten andelar i det fastighetsförvaltande handelsbolaget X. Resterande andelar av X ägdes av moderbolaget A. Aktierna i dotterbolagen och andelarna i handelsbolaget utgjorde hos moderbolaget A omsättningstillgångar. Genom fusion skulle dotterbolagen B och C bringas att uppgå i A. Härigenom skulle innehavet av omsättningsaktier i B och C bringas att upphöra, och dessutom skulle B:s och C:s innehav av handelsbolagsandelar byta skattemässig karaktär från anläggningstillgångar i deras ägo till omsättningstillgångar i A:s ägo. Inledningsvis kan noteras att Regeringsrätten fann att fusionen inte i sig skulle föranleda beskattning av A. Det kunde således inte bli aktuellt med utdelningsbeskattning.

En fråga var om bestämmelsen i 2 § 4 mom. 7 st. SIL även omfattade fusionsvinst eller fusionsförlust på omsättningsaktier. Regeringsrätten besvarade den frågan nekande. Domstolen ansåg att A genom fusionen avyttrat aktierna i dotterbolagen, men att avyttringen p.g.a. att det var fråga om omsättningstillgångar inte omfattades av 2 § 4 mom. 7 st. SIL.

Nästa fråga gällde hur man skulle beräkna vinsten eller förlusten. Huvudregeln är att vid byten och därmed jämförliga transaktioner skall vinst- eller förlustberäkning grundas på de tillbytta tillgångarnas marknadsvärde. I detta fall således marknadsvärdet på de genom fusionen övertagna tillgångarna.

I den mån bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL ger utrymme för ett avsteg från marknadsvärdering ansåg Regeringsrätten dock så kunna ske. Av 2 § 4 mom. 2 och 3 st. SIL ansågs följa att avsteg från marknadsvärdeprincipen får göras i fråga om tillgångar som vid överföring till moderbolaget behåller sin skattemässiga karaktär. I dessa fall kunde

de för dotterbolagen gällande skattemässiga värdena godtas. Regeringsrätten fann dock inget uttryckligt stöd i 2 § 4 mom. SIL för att medge undantag från marknadsvärdesprincipen när det gäller tillgångar som genom fusionen byter karaktär från anläggnings- till omsättningstillgångar. Domstolen fann det heller inte givet vilken värderingsprincip som i detta fall bäst är förenligt med lättnadsreglernas syfte i 2 § 4 mom. SIL eller som i övrigt ger ett resultat vilket från olika synpunkter kan anses vara ändamålsenligt. Mot denna bakgrund kunde Regeringsrätten inte finna tillräckligt stöd i undantagsbestämmelserna för att frånga principen om marknadsvärdering. Slutsatsen blev att tillgångar som genom fusion byter skattemässig karaktär hos det övertagande moderbolaget vid beräkning av fusionsvinst respektive fusionsförlust skall tas upp till marknadsvärdet.

Slutligen uppkom frågan vilket anskaffningsvärde moderbolaget får på sådana tillgångar som genom fusionen bytt karaktär. Marknadsvärdet låg till grund vid beräkningen av fusionsvinst respektive fusionsförlust. I konsekvens härmed ansåg Regeringsrätten att tillgångarna skulle anses förvärvade till marknadsvärde.

Sammanfattningsvis innebar RÅ 1994 ref 16 att fusionsvinst eller fusionsförlust på innehav av omsättningsaktier i dotterbolag skall beskattas. Utgångspunkten för beräkningen av den skattemässiga vinsten respektive förlusten utgörs av marknadsvärdet på de tillgångar som genom fusionen kommer att byta karaktär från anläggnings- till omsättningstillgångar. I den mån det genom fusionen överförs tillgångar som inte byter karaktär kommer undantagsreglerna i 2 § 4 mom. SIL att vara tillämpliga. Man får anta att i dessa fall de skattemässiga restvärdena ligger till underlag också vid beräkning av fusionsvinstens eller fusionsförlustens storlek. Behandlingen i det övertagande moderbolaget av de genom fusionen övertagna tillgångarna är huvudsakligen en fråga om anskaffningsvärde. För de tillgångar som omfattas av 2 § 4 mom. SIL, d.v.s. sådana tillgångar som inte byter karaktär, kommer moderbolag och dotterbolag att ses som en enhet och moderbolaget övertar således dotterbolagets anskaffningsvärden. Genom rättsfallet är dock klarlagt att om tillgångar byter karaktär från anläggnings- till omsättningstillgångar, skall moderbolaget ta upp marknadsvärdet som anskaffningsvärde.

De fusioner som genom regleringen i 2 § 4 mom. SIL erhållit en skatterättsligt gynnad behandling intar även i andra skattesammanhang en särställning. Därför tillåts vid dessa fusionsfall överföring av eventu-

ella avsättningar enligt 7 § PerL, 8 § 1 st. lag om återföring av obeskattade reserver, 13 § lag om återföring av skatteutjämningsreserv och 9 § 6 st. Ersättningsfondslagen.

Av praktiska skäl torde oftast fusionsavtalet ges retroaktiv verkan, jfr diskussionen ovan i avsnitt 4.2.3. Det kan diskuteras i vilken utsträckning ett fusionsavtal med skatterättslig verkan kan ingås retroaktivt. Utgångspunkten får sägas vara att retroaktiva övertaganden inte kan accepteras i den mån de skulle leda till otillbörliga skatteförmåner. En sådan skatteförmån torde vara att man kringgår möjligheterna att ge öppna koncernbidrag.

En skillnad kan göras mellan 14:22-fusioner där dotterföretaget förvärvats före beskattningsårets ingång och de där dotterföretaget förvärvats under samma år som fusionen inträtt. I det förstnämnda fallet föreligger som regel koncernbidragsrätt eftersom det varit helägt från ingången av fusionsåret. Retroaktivt övertagande av årets resultat torde därför kunna accepteras, om förutsättningarna i 2 § 3 mom. SIL är uppfyllda. Däremot kan begränsningar föreligga i rätten att utnyttja s.k. gamla underskott enligt UAL, se avsnitt 6.1.4. Har däremot dotterföretaget förvärvats under året torde ett retroaktivt övertagande inte tillåtas skatterättsligt eftersom öppet koncernbidrag ej får ges.

Det föreligger ibland en onöjaktig samordning mellan olika regler. Ett exempel är att det numera torde gå bra att fusionera in ett Lundinbolag, trots att en utdelning skulle varit skattepliktig.

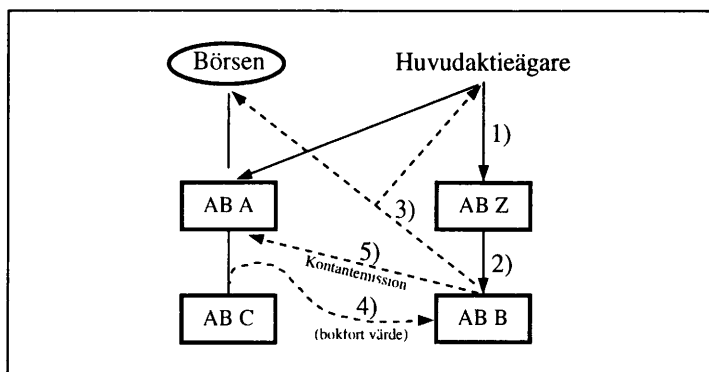
4.5.3 Utdelningsbeskattning vid överföring av tillgångar mellan systerbolag m.m.

I avsnitt 4.5.2 har hittills huvudsakligen behandlats beskattning vid situationer när aktieägarna direkt har berikats genom utdelning av egendom. Aktieägarna kan också i vissa fall bli indirekt berikade när egendom flyttas mellan exempelvis systerbolag. Denna situation kan förekomma såväl vid fission, som i andra fall av tillgångsöverföring mellan systerföretag.

Ett fall när utdelningsbeskattning aktualiserats i rättspraxis är när aktieägare i ett aktiebolag erhållit rätt att teckna aktier i ett annat bolag, och denna teckningsrätt erhållit ett värde därför att deras bolag överfört tillgångar under marknadsvärde till det nyemitterande bolaget. Detta var fallet i RÅ 1985 Aa 192 (Fb). Aktieägarna i Östgötabanken AB erbjöds rätten att teckna aktier i det Östgötabanken närstående Östgö-

taHolding AB. ÖstgötaHolding AB skulle få överta 75 procent av av aktierna i Östgötabankens Fastighets AB av Östgötabanken för ett pris understigande marknadsvärdet. Härigenom kom rätten att teckna aktier i ÖstgötaHolding AB att få ett värde.

Även i RÅ 1989 ref 101 (Fb) (ASEA) sökte ett bolag dela upp sina tillgångar.



- 1) Huvudaktieägarna i AB A bildar AB Z.
- 2) AB Z bildar AB B.
- 3) AB B gör en riktad nyemission till samtliga aktieägare i AB A för teckningskursen 1 kr per aktie.
- 4) AB A säljer sin andel av AB C (50 procent) till AB B för det bokförda värdet (ungefär en tredjedel av marknadsvärdet).
- 5) AB B riktar en kontantemission till AB A.

Det som skiljer RÅ 1989 ref 101 från RÅ 1985 Aa 192 är framförallt att förmögenhetsöverföringen till det nybildade bolaget i ASEA-målet skedde först efter det att teckning av aktier i detta bolag ägt rum. Enligt regeringsrätten (4–1) var det dock i princip betydelselöst om värdeöverföringen skett före eller efter teckningen. Har en skattskyldig på grund av sitt aktieinnehav i ett visst bolag utnyttjat rätten att teckna aktier i ett annat bolag skall värdet på teckningsrätten räknas som utdelning från huvudbolaget förutsatt att teckningsrätten fått ett värde till följd av värdeöverföringen.

I RÅ 1989 ref 101 innebar förmögenhetsöverföringen från AB A till AB B en berikning av aktieägarna i AB A genom att teckningsrätten i B

fick ett marknadsvärde. Aktieägarna kom därigenom i åtnjutande av de värden som låg i AB A:s innehav av aktier i AB C och kunde realisera detta värde genom avyttring av teckningsrätten. När tillgångar förs mellan systerbolag har aktieägarna inte denna möjlighet att realisera eventuella övervärden i de överförda tillgångarna. Utdelningsbeskattning kan dock inträda även i dessa fall. I RÅ 1987 ref 51 (Fb) utdelningsbeskattades aktieägarna när en anläggningsfastighet överfördes från ett aktiebolag till ett kommanditbolag för ett pris understigande marknadsvärdet. Fullständigt ägarsamband förelåg mellan de två bolagen. Rättsnämnden påpekade att fastigheterna i detta fall skulle komma att lämna den dubbelbeskattade sektorn. Förhandsbeskedet ändrades inte av regeringsrätten.

När det gäller överföringar mellan dubbelbeskattade subjekt innebar ett i här diskuterat hänseende numera överspelat rättsfall, RÅ 1989 ref 119, att vid en överföring av tillgångar mellan systerbolag de bakomliggande fysiska delägarna blev beskattade med stöd av 35 § 1a mom. ÄKL.

Utgången i denna del blev kritiserad. Genom det ovan i avsnitt 4.2.6 beskrivna plenimålet, RÅ 1992 ref 56, har dock rättsläget återgått till vad som allmänt antogs gälla före RÅ 1989 ref 119. Regeringsrätten fann inledningsvis att den äldre och nya felprisregeln har samma innehåll, bortsett från i vilket inkomstslag beskattning äger rum. Felprisregeln är tillämplig om ett avtal ingåtts om överlåtelse av tillgångar mellan ett fåmansföretag å ena sidan, och å andra sidan en delägare i företaget eller denne närstående person. Vidare krävs att avtalet lett till en förmån för delägaren eller denne närstående. Det aktiebolag till vilket egendomen i målet överläts var inte delägare i det överförande bolaget. Återstod således om det kunde anses vara närstående till de bakomliggande fysiska personerna. Enligt 32 § 14 anv.p. sista stycket KL kan endast fysisk person och vissa dödsbon räknas som närstående till delägare. Detta uteslöt enligt regeringsrätten att någon annan juridisk person, "t.ex. ett aktiebolag i vilket delägaren i fåmansföretaget eller någon honom närstående person har ägarintressen, räknas som närstående person (jfr RÅ 1990 ref 22)."

Regeringsrättens slutsats var därför att felprisregeln i *normala fall* inte är tillämplig vid överföringar mellan aktiebolag, alldeles oavsett ägarförhållandena i bolagen. Regeln är således inte utan undantag. För att beskattning av delägaren skall kunna inträda krävs dock enligt domstolen att "det kan konstateras att överlåtelseavtalets verkliga innebörd

är en annan än den som dess utformning anger, nämligen att överföra den överlåtna egendomen till delägarna personligen eller till dem närstående personer." Det kommer därför sannolikt att i framtiden vara ovanligt med delägarbeskattning med stöd av felpreisregeln. Man kan också notera att regeringsrättens minoritet delade åsikten att en tillämpning av felpreisregeln inte kunde komma ifråga.

Felpreisregeln är egentligen endast en specialregel för utdelningsbeskattning för fåmansföretag. När den inte är tillämplig uppkommer frågan om utdelningsbeskattning kan äga rum med stöd av de allmänna utdelningsreglerna i 3 § 1 mom. SIL (tidigare 38 § 1 mom. KL. Regeringsrättens majoritet besvarade även den frågan i princip nekande. Man noterade att för skattskyldighet erfordras normalt att aktieägaren personligen får viss egendom ur den dubbelbeskattade sektorn, exempelvis aktier, och hänvisade till de ovan refererade RÅ 1985 Aa 192 och RÅ 1989 ref 101. Även i andra fall när egendom förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn kan utdelningsbeskattning aktualiseras, och regeringsrätten pekade på att så kan ske om det finns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag. Domstolen hänvisade här till det ovan nämnda RÅ 1987 ref 51. Några sådana omständigheter förelåg dock inte i plenimålet varför utdelningsbeskattning på denna grund inte kunde inträda.

Genom utgången i plenimålet minskar väsentligen problemen vid delning av aktiebolag så länge ägarkretsen är någorlunda intakt. Av särskild vikt är att vid överföring av tillgångar mellan systerbolag kan den skatterättsliga prövningen inriktas på om förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning (enligt 22 § KL) är för handen. Felpreisregeln är ju enligt vad ovan beskrivits normalt inte tillämplig på transaktioner mellan systerbolag.

För det fall felpreisregeln är tillämplig finns det ingen möjlighet att underlåta uttagsbeskattning enligt 2 § 13 mom. 2 st. SIL.

Det kan påpekas att före skattereformen beskattades inte så kallade förtäckta reavinster. Reavinstbeskattade anläggningstillgångar kunde därför överföras utan risk för uttagsbeskattning. För aktiebolag kommer sådana överföringar att aktualisera uttagsbeskattning.

Denna uttagsbeskattning, kopplad med möjlig utdelningsbeskattning vid överföring av tillgångar i sidled eller direkt till aktieägarna, innebär ett avsevärt hinder vid delning av företag. Utgången i RÅ 1989

värdering av ett befintligt bolag inte är så effektiv eller rättvisande och där således en delning, i vilken en viss verksamhetsgren placeras i ett särskilt marknadsnoterat bolag, skulle skapa bättre förutsättningar för en effektiv värdering. Detta skäl ansågs innebära att det för att säkerställa ett tillräckligt spritt ägande, och därmed en effektiv värdering, räckte med att regeln var tillämplig på marknadsnoterade bolag.

Det är således endast börsnoterade bolag som får delas med stöd av 3 § 7 mom. 4 st. SIL. För icke börsnoterade företag får en delning prövas mot de allmänna reglerna för uttags- och utdelningsbeskattning. Jag återkommer nedan till RÅ 1993 not 717 (Fb) som behandlade uttagsbeskattning i samband med delning av ett fåmansföretag.

Vissa rekvisit syftar till att förhindra att ett delningsförfarande används som ett alternativ till kontantutdelning. Moderbolaget skall således direkt eller indirekt inneha *samtliga* aktier i dotterbolaget sedan ingången av det närmast föregående beskattningsåret eller sedan detta bolag började driva verksamhet av något slag. Samtliga dessa aktier skall delas ut. Det är inte nödvändigt att det är det utdelande bolaget självt som direkt ägt dotterbolaget. Ett indirekt ägande av andra bolag inom koncernen är tillräckligt under förutsättning att dessa bolag varit direkt eller indirekt ägda av moderbolaget.

Vidare skall den verksamhet som bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolagen vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. I propositionen angavs att verksamheten i såväl det utdelade som i det utdelande bolaget skall utgöra minst 20 procent av den verksamhet som bedrevs i det utdelande moderbolaget före utdelningen.⁹ Huruvida detta krav är uppfyllt kan bedömas exempelvis genom en jämförelse av marknadsvärdena på de två bolagen efter delningen med värdet på moderbolaget före delningen eller genom att jämföra de två bolagens förmögenhetsvärden efter delningen med moderbolagets förmögenhetsvärde före delningen. En sådan jämförelse kunde tidigare baseras på underlaget till skatteutjämningsreserv.¹⁰

Särskilda bestämmelser gäller i viss mån vid utdelning av sådana aktier som till följd av bestämmelserna i 21 § 4 anv.p. KL utgör omsättningstillgångar. Härmed avses aktier och andelar i företag som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, om fastigheterna vid ett

⁹ Prop. 1990/91:167 s. 26.

¹⁰ Prop. 1990/91:167 s. 26.

De frågor som aktualiseras i samband med en delning av ett bolag är om

- 1) den eventuellt inledande överföringen av tillgångar till dotterbolaget skall uttagsbeskattas,
- 2) moderbolaget skall uttagsbeskattas när aktierna i dotterbolaget utdelas, och
- 3) om utdelningen är skattefri för aktieägarna, samt vilket anskaffningsvärde man erhåller på den mottagna aktien.

Om en fission inleds med överföring av tillgångar till dotterbolaget innebär huvudregeln i 22 § 1 anv.p. 4 st. KL att uttagsbeskattning skall inträda om det inte föreligger särskilda skäl emot. Normalt torde en överföring till dotterbolag i samband med en fission av sådant slag som i övrigt uppfyller kraven på skattefrihet anses innebära att särskilda skäl mot uttagsbeskattning föreligger.⁸ Överföringen av tillgångar till dotterbolaget kan således ske utan uttagsbeskattning.

Vad därefter gäller den egentliga fissionen, utdelning av aktierna i dotterbolaget till aktieägarna, är även den omfattad av uttagsbeskattningsregeln. Här föreligger dock ett uttryckligt undantag i 22 § 1 anv.p. KL. Enligt lagtexten uttagsbeskattas inte aktier som utdelas om utdelningen är skattefri för det mottagande bolaget med stöd av 3 § 7 mom. 4 st. SIL. Utagsbeskattning skall dock inträda om de utdelade aktierna är omsättningstillgångar.

Fissionsbestämmelsernas kärna är 3 § 7 mom. 4 st. SIL. Här anges att utdelning av aktier är skattefri för mottagaren under vissa, ganska snävt hållna villkor. För det första skall utdelningen bestå av aktier i ett svenskt aktiebolag. Därigenom utesluts exempelvis fissioner där man önskar dela ut aktier eller andelar i ett utländskt bolag.

Ett syfte med fissionsreglerna är att underlätta sådana omstruktureringar som kan anses önskvärda ur allmän synpunkt. Det ställer sig emellertid svårt att närmare precisera vilka omstruktureringar som skulle uppfylla ett sådant krav. Istället begränsas möjligheten att utnyttja fissionsregeln genom objektivt konstaterbara rekvisit. Den väsentligaste begränsningen är att det utdelande bolaget skall ha aktier registrerade vid svensk börs. Härigenom ansågs fissionsregeln i varje fall kunna utnyttjas i samband med sådana delningar där aktiemarknadens

⁸ Jfr prop. 1990/91:167 s. 20.

värdering av ett befintligt bolag inte är så effektiv eller rättvisande och där således en delning, i vilken en viss verksamhetsgren placeras i ett särskilt marknadsnoterat bolag, skulle skapa bättre förutsättningar för en effektiv värdering. Detta skäl ansågs innebära att det för att säkerställa ett tillräckligt spritt ägande, och därmed en effektiv värdering, räckte med att regeln var tillämplig på marknadsnoterade bolag.

Det är således endast börsnoterade bolag som får delas med stöd av 3 § 7 mom. 4 st. SIL. För icke börsnoterade företag får en delning prövas mot de allmänna reglerna för uttags- och utdelningsbeskattning. Jag återkommer nedan till RÅ 1993 not 717 (Fb) som behandlade uttagsbeskattning i samband med delning av ett fåmansföretag.

Vissa rekvisit syftar till att förhindra att ett delningsförfarande används som ett alternativ till kontantutdelning. Moderbolaget skall således direkt eller indirekt inneha *samtliga* aktier i dotterbolaget sedan ingången av det närmast föregående beskattningsåret eller sedan detta bolag började driva verksamhet av något slag. Samtliga dessa aktier skall delas ut. Det är inte nödvändigt att det är det utdelande bolaget självt som direkt ägt dotterbolaget. Ett indirekt ägande av andra bolag inom koncernen är tillräckligt under förutsättning att dessa bolag varit direkt eller indirekt ägda av moderbolaget.

Vidare skall den verksamhet som bedrivs eller skall bedrivas i vartdera bolagen vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. I propositionen angavs att verksamheten i såväl det utdelade som i det utdelande bolaget skall utgöra minst 20 procent av den verksamhet som bedrevs i det utdelande moderbolaget före utdelningen.⁹ Huruvida detta krav är uppfyllt kan bedömas exempelvis genom en jämförelse av marknadsvärdena på de två bolagen efter delningen med värdet på moderbolaget före delningen eller genom att jämföra de två bolagens förmögenhetsvärden efter delningen med moderbolagets förmögenhetsvärde före delningen. En sådan jämförelse kunde tidigare baseras på underlaget till skatteutjämningsreserv.¹⁰

Särskilda bestämmelser gäller i viss mån vid utdelning av sådana aktier som till följd av bestämmelserna i 21 § 4 anv.p. KL utgör omsättningstillgångar. Härmed avses aktier och andelar i företag som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, om fastigheterna vid ett

⁹ Prop. 1990/91:167 s. 26.

¹⁰ Prop. 1990/91:167 s. 26.

direktinnehav skulle utgjort omsättningsstillgångar för moderbolaget. För dessa slag av omsättningsaktier gäller att moderbolaget uttagsbeskattas, och att utdelning av dessa omsättningsaktier inte omfattas av det generella undantaget från uttagsbeskattning i samband med fission enligt 3 § 7 mom. 4 st. SIL.

Enligt 3 § 7 mom. 5 st. SIL föreligger skattefrihet vid fission även för mottagare, som inte äger aktier i det utdelande bolaget.

Behandlingen på aktieägarnivå av utdelade aktier är beroende av hur de mottagna aktierna klassificeras hos aktieägaren. För de flesta slag av aktieägare kommer aktierna att utgöra sedvanliga anläggningstillgångar, varför de kan mottas skattefritt om övriga rekvisit i 3 § 7 mom. 4 st. SIL är uppfyllda. Här uppstår frågan hur anskaffningsvärdet på de mottagna aktierna skall beräknas. I 27 § 2 mom. SIL ges anvisningar härför. Där regleras också anskaffningsvärdet för den som inte ägt aktier i det utdelande bolaget.

För den aktieägare däremot som bedriver sådan verksamhet att de mottagna aktierna utgör lagertillgångar (omsättningsstillgångar) är utdelningen skattepliktig. Istället medges dessa rätt att skriva ned värdet på aktierna i det utdelande bolaget. Värdet på utdelningen bestäms enligt 24 § 2 anv.p. 7 st. KL och 3 § 7 mom. 4 st. SIL.

För delning av icke börsnoterade bolag finns således ingen särskild reglering. Jag bortser då från bestämmelserna i omstruktureringslagen, som jag senare skall behandla. Bestämmelserna om delning i omstruktureringslagen avser dock internationella delningar och har ingen tillämplighet vid rent svenska fissioner. Därmed återstår att tillämpa de allmänna reglerna om uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning vid delningar. I RÅ 1993 not 717 (Fb) ägde två personer med respektive barn gemensamt ett aktiebolag. På grund av samarbetssvårigheter önskade man dela företaget. Personen A med barn bildade då ett nytt bolag, AB X, till vilket företag man avsåg överföra så mycket tillgångar att man uppnådde samma värde på aktierna i AB X som i det gamla existerande bolaget AB G. Därefter tänkte A med barn överläta aktierna i AB G till den andra personen B för en köpeskilling uppgående till aktiernas nominella värde.

Frågan var dels om det fanns organisatoriska skäl för ombildningen och dels om kravet på ägarsamband kunde anses uppfyllt. Beträffande ägarsambandet hänvisade Skatterättsnämnden till RÅ 1992 ref 56, och konstaterade att ett ägarbyte kunde vara ett tillräckligt organisatoriskt skäl för underlåten uttagsbeskattning. Man hänvisade till samarbets-

problemen och till att den enda möjligheten att rädda företaget var att lösa upp ägargemenskapen. Härigenom förbättrades förutsättningarna för att bedriva verksamheten varför organisatoriska skäl anses föreligga.

Nämnden diskuterade också kravet på ägarsamband med hänsyn till det huvudsakliga syftet härmed, nämligen att förhindra benefika överföringar. Den konstaterade att vid samgående mellan företag godtas att kravet inte är uppfyllt om omorganisationen genomförs på affärsmässiga grunder, jfr RÅ 1990 ref 115 och RÅ 1990 not 393. Samma synsätt borde därför enligt Skatterättsnämnden kunna anläggas vid delning av företag. I det här målet förelåg, när väl delningen var genomförd i alla steg, inte någon benefik överföring. Med hänsyn härtill fanns enligt Skatterättsnämnden inte skäl att upprätthålla kravet på ett starkt ägarsamband. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Slutligen avvisade nämnden att aktieägarna skulle utdelningsbeskattas. Detta förefaller vara i samklang med plenimålet. Även här gjorde Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

4.5.5 Ombildning av ekonomiska föreningar

Under 1990 talet har antalet särreglerade ombildningsfall ökat. I föregående avsnitt behandlade jag delning av börsnoterade företag. Längs ungefär samma linjer lagstiftades något senare om ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag. Till skillnad mot delning av aktiebolag, som bara gäller börsnoterade bolag, gjordes ombildningsreglerna för ekonomiska föreningar generella.

En ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag följer följande modell. Inledningsvis överför den ekonomiska föreningen sina tillgångar och skulder till ett nybildat eller befintligt aktiebolag. Enligt 22 § 1 anv.p. 4 st. KL skall en sådan ombildning inte föranleda uttagsbeskattning av den ekonomiska föreningen. Förutsättningarna är att ombildningen följer 3 § 8 mom. SIL.

Därefter skall enligt 3 § 8 mom. SIL samtliga aktier i dotterbolag utskiftas till medlemmarna. I ett sådant läge skall enligt 3 § 8 mom. 3 st. SIL medlemmarna inte utdelningsbeskattas för den gjorda utdelningen av aktierna. Ett antal förutsättningar måste dock vara uppfyllda. För det första måste som redan nämnts samtliga aktier utskiftas. Dessa aktier skall vara i svenskt aktiebolag. Den utskiftande föreningen får inte vara ett fåmansföretag. Föreningen skall äga samtliga aktier av

aktiebolaget och alla dessa aktier skall utskiftas. Annan egendom får utskiftas samtidigt men värdet av denna egendom får inte överstiga 5 % av det nominella värdet på aktierna.

I de fall där de utskiftade aktierna hos mottagaren, d.v.s. medlemmen i föreningen, utgör omsättningstillgångar är utdelningen skattepliktig. I stället behandlas de mottagna andelarna på samma sätt som jag i föregående avsnitt redogjorde för avseende behandlingen av omsättningsaktier i samband med delning av börsnoterade företag.

Reglerna avseende delning av aktiebolag i 3 § 7 mom. SIL och ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag enligt 3 § 8 mom. SIL företer således ganska stora likheter. En väsentlig skillnad kan dock noteras. Ett aktiebolag som delas i enlighet med reglerna i 3 § 7 mom. SIL kommer att kvarstå som bolag. Det finns så att säga en del av den gamla verksamheten kvar i bolaget. Reglerna om ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag innebär dock att den ekonomiska föreningen kommer att upplösas. Där finns inte den juridiska personen kvar.

5 Omstruktureringslagen

5.1 Allmänt

Genom omstruktureringslagen (OL) införs i svensk rätt de regler som omfattas av EG:s fusionsdirektiv. Fusionsdirektivet innebär en avvägning mellan å ena sidan de enskilda medlemsstaternas behov av att säkerställa det fiskala intresset i samband med omstruktureringar, t.ex. genom uttagsbeskattning, och å andra sidan EG:s intresse av att inte omstruktureringar som är nödvändiga och behövliga för en väl fungerande marknad inte onödigtvis förhindras eller försvåras av skatteregler. Denna avvägning är inte lätt att göra. Generellt kan sägas att man i direktivet löst avvägningen så, att en förutsättning för en skattemässigt gynnad omstrukturering är att det land i vilket tillgångarna finns även fortsättningsvis får beskatta värdereserven i tillgångarna även om själva ägandet till tillgångarna till följd av en omstrukturering har övergått till ett annat subjekt. Detta uttrycks genom kravet att det övertagande bolaget efter omstruktureringen måste knyta tillgångar och skulder till ett fast driftställe i det överlåtande bolagets land. Den underlåtna beskattningen förutsätter skatterättslig kontinuitet.

En för fusion, fission och verksamhetsöverlåtelse gemensam definition av fast driftställe återfinns i 10 § 3 st. OL. Med fast driftställe i Sverige avses en sådan plats för affärsverksamhet som utgör fast driftställe enligt definitionen i 53 § 3 anv.p. 1 och 2 st. KL, eller som utgör fast driftställe enligt ett skatteavtal med den stat där övertagande bolag är hemmahörande. Fast driftställe anses också föreligga när det finns en sådan representant för verksamheten som avses i 53 § 3 anv.p. 3 st. KL, även om det fasta driftstället inte är hänförlig till någon särskild plats, 10 § 3 st. 2 meningen OL. Härigenom är förhoppningen att Sverige även efter en omstrukturering skall kunna beskatta den överlåtna verksamheten. Det krävs dock att beskattningen av det kvarstående fasta

driftstället är effektiv. Bestämmelserna om uttagsbeskattning har därför kompletterats. Bland annat skall numera uttagsbeskattning ske när verksamheten i en förvärvskälla upphört, 22 § 1 anv.p. 6 st. KL.

Omstruktureringslagen har följande disposition. I artikel 1 t.o.m. 6 ges vissa allmänna bestämmelser om tillämpligheten av omstruktureringslagen och om gemensamma definitioner. Här definieras internationell fusion, internationell fission, internationell verksamhetsöverlåtelse och internationellt andelsbyte.

De materiella reglerna för fusioner återfinns i 7–16 §§. Dessa regler är de mest utvecklade. Det innebär att i bestämmelserna för internationell fission (17–18 §§) och för internationella verksamhetsöverlåtelser (19–21 §§) har man kunnat hänvisa tillbaka till reglerna för internationell fusion. Internationella andelsöverlåtelser regleras i 22–24 §§, och slutligen återfinns i 25 § en skatteflyktsbestämmelse.

Lagen är tillämplig vid beräkning av inkomst, oavsett inkomstslag, enligt KL och SIL. Enligt motiven skall också bestämmelserna i OL ha företräde framför bestämmelserna i KL och SIL. En förutsättning är att omstruktureringen berör bolag vilka är hemmahörande i *olika medlemsstater* i EG, eller vad gäller internationella andelsbyten att någon andelsägare i det förvärvade bolaget, d.v.s. det uppköpta bolaget, är hemmahörande i Sverige och det förvärvande bolaget är hemmahörande i en annan stat. Omstruktureringslagen är således, bortsett från andelsbyten, inte tillämplig när det rör transaktioner mellan exempelvis två bolag belägna i samma medlemsstat. Det finns ingen skyldighet för en medlemsstat att utsträcka förmånerna som ges i fusionsdirektivet till också helt inomstatliga transaktioner. Detta synsätt präglar också omstruktureringslagen. Trots att det funnits möjlighet att utvidga tillämpligheten av direktivet till ytterligare några fall av icke gränsöverskridande svenska omstruktureringar har så inte skett.

En ytterligare förutsättning för tillämpningen av omstruktureringslagen är att det handlar om bolag eller andelsägare. Uttrycket bolag definieras i 2 § OL. Under begreppet faller svenskt aktiebolag, svenskt bankaktiebolag och svenskt försäkringsaktiebolag samt sådana utländska företag som är uppräknade i en bilaga till fusionsdirektivet. Därutöver krävs att dessa subjekt är skattskyldiga till i direktivet uppräknade inkomstskatter (för svenskt vidkommande statlig inkomstskatt).

Enligt 1 § OL är en förutsättning att omstruktureringen berör bolag vilka är *hemmahörande* i olika medlemsstater i Europeiska gemenskapen. Ett bolag anses vara hemmahörande i viss medlemsstat om det

överlåtande bolaget skjuts på framtiden. Jag återkommer härtill i 5.5.

Behandlingen av det överlåtande bolaget är normalt inte avhängigt av vilka slags tillgångar som överförs i samband med fusionen. Vare sig det är fråga om sedvanliga rörelsetillgångar eller vad som i svensk rätt närmast karaktäriseras som realisationsvinstbeskattade tillgångar skall en värdereserv inte beskattas hos bolaget. Uttrycket att det överlåtande bolaget inte skall beskattas skall också anses innefatta att periodiseringsfonder, ersättningsfonder och andra reserveringar skall återföras till beskattning hos det övertagande bolaget, och inte hos det överlåtande. Enligt 8 § får det överlåtande bolaget heller inte avdrag för förlust.

Det övertagande bolaget skall träda i det överlåtande bolagets ställe, 9 § OL. Identitet skall råda mellan det överlåtande bolaget och det övertagande bolaget och det får till effekt att såväl de skattemässiga värdena på tillgångarna som övriga skattemässiga karaktärsdrag på tillgångarna överförs. Beträffande avdrag för underskott enligt underskottsavdragslagen och sådana underskott som avser kapitalplaceringsaktier enligt 2 § 14 mom. SIL får dock övertagande bolag ta över dessa endast om det är fråga om fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag *eller* när det överlåtande bolaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag, 9 § 2 st. OL.

Om det överlåtande bolaget var ett fåmansföretag vid ingången av beskattningsåret närmast före fusionsåret gäller en annan begränsning avseende underskott på kapitalplaceringsaktier, 9 § 3 st. OL. I detta fall krävs för att övertagande bolag skall få ta över underskottet att det övertagande bolaget måste ha ägt mer än nio tiondelar av andelarna i det överlåtande bolaget vid nyss nämnda tidpunkt.

Även om det enligt vad som ovan beskrivits finns en rätt att överta underskottsavdrag, får dock ett övertaget underskottsavdrag inte utnyttjas förrän viss tid har förflutit. Det övertagande bolaget får rätt att dra av "gamla underskott", d.v.s. underskott hos det överlåtande bolaget som fanns vid utgången av beskattningsåret före fusionen, först vid taxeringen för det sjätte beskattningsår efter det beskattningsår då fusionen ägde rum, 12 § OL.

5.2.2 Fusion – överlåtande bolag är hemmahörande i Sverige

I 10 § regleras när det överlåtande bolaget är hemmahörande i Sverige och det övertagande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat. Det är således en transaktion i riktning från Sverige. Man kan exempelvis tänka sig att ett svenskt dotterbolag fusioneras in i ett

Vid internationellt andelsbyte gäller motsvarande bestämmelser om vederlag i form av andelar i det förvärvande bolaget och om högsta tillåten kontantersättning, 6 § OL.

5.2 Internationell fusion

5.2.1 Inledning

Begreppet internationell fusion definieras i 3 § OL. Det skall vara fråga om en universalsuccession av det slag som i svensk rätt benämns absorption eller kombination. Ett eller flera bolags samtliga tillgångar och skulder skall övertas av ett annat bolag. Vidare skall det överlåtande bolaget, eller vid kombination de överlåtande bolagen, upplösas utan likvidation. Slutligen skall normalt ett fusionsvederlag utgå. Reglerna om fusionsvederlag är beskrivna strax ovan i avsnitt 5.1.

Huvudregeln för det *överlåtande* bolaget är att en internationell fusion inte skall medföra att det överlåtande bolaget beskattas eller att bolaget medges avdrag för förlust, 8 § OL. Vidare gäller för det *övertagande* bolaget, att det skall träda in i det överlåtande bolagets ställe vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten. Denna regel framgår av 9 § OL och är kringgärdad av vissa undantag som framgår av 10–12 §§ OL. Man tillämpar identitetsprincipen vid internationell fusion.

Om andelsägaren tillika utgör övertagande bolag, såsom fallet är när helägt dotterbolag fusioneras med sitt moderbolag, kan ett övertagande bolag som innehaft andelar i det överlåtande bolaget genom fusionen erhålla en fusionsvinst eller en fusionsförlust. En sådan fusionsvinst eller fusionsförlust skall vare sig medföra en skattepliktig inkomst eller en avdragsgill förlust. Förutsättningen härför är att det övertagande bolaget innehaft minst 25% av röstetalet i det överlåtande bolaget, 15 § OL. Om andelsägaren inte är ett övertagande bolag kommer andelsägaren genom utskiftning av fusionsvederlaget att i stället för de utslucknade andelarna i det överlåtande bolaget mottaga andelar i det övertagande bolaget. Enligt 16 § OL skall härvid samma bestämmelser som vid internationella andelsbyten tillämpas, nämligen 23 § OL om andelarna vid avyttring skall följa realisationsvinstreglerna och 24 § OL om andelarna utgjort lagertillgångar. Fusionen kommer inte att utlösa någon omedelbar beskattning utan vinsten på andelsinnehavet i det överlåtande bolaget skjuts på framtiden. Jag återkommer härtill i 5.5.

Behandlingen av det överlåtande bolaget är normalt inte avhängigt av vilka slags tillgångar som överförs i samband med fusionen. Vare sig det är fråga om sedvanliga rörelsetillgångar eller vad som i svensk rätt närmast karaktäriseras som realisationsvinstbeskattade tillgångar skall en värdereserv inte beskattas hos bolaget. Uttrycket att det överlåtande bolaget inte skall beskattas skall också anses innefatta att periodiseringsfonder, ersättningsfonder och andra reserveringar skall återföras till beskattning hos det övertagande bolaget, och inte hos det överlåtande. Enligt 8 § får det överlåtande bolaget heller inte avdrag för förlust.

Det övertagande bolaget skall träda i det överlåtande bolagets ställe, 9 § OL. Identitet skall råda mellan det överlåtande bolaget och det övertagande bolaget och det får till effekt att såväl de skattemässiga värdena på tillgångarna som övriga skattemässiga karaktärsdrag på tillgångarna överförs. Beträffande avdrag för underskott enligt underskottsavdragslagen och sådana underskott som avser kapitalplaceringsaktier enligt 2 § 14 mom. SIL får dock övertagande bolag ta över dessa endast om det är fråga om fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag *eller* när det överlåtande bolaget är ett bankaktiebolag eller ett försäkringsaktiebolag, 9 § 2 st. OL.

Om det överlåtande bolaget var ett fåmansföretag vid ingången av beskattningsåret närmast före fusionsåret gäller en annan begränsning avseende underskott på kapitalplaceringsaktier, 9 § 3 st. OL. I detta fall krävs för att övertagande bolag skall få ta över underskottet att det övertagande bolaget måste ha ägt mer än nio tiondelar av andelarna i det överlåtande bolaget vid nyss nämnda tidpunkt.

Även om det enligt vad som ovan beskrivits finns en rätt att överta underskottsavdrag, får dock ett övertaget underskottsavdrag inte utnyttjas förrän viss tid har förflutit. Det övertagande bolaget får rätt att dra av "gamla underskott", d.v.s. underskott hos det överlåtande bolaget som fanns vid utgången av beskattningsåret före fusionen, först vid taxeringen för det sjätte beskattningsår efter det beskattningsår då fusionen ägde rum, 12 § OL.

5.2.2 Fusion – överlåtande bolag är hemmahörande i Sverige

I 10 § regleras när det överlåtande bolaget är hemmahörande i Sverige och det övertagande bolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat. Det är således en transaktion i riktning från Sverige. Man kan exempelvis tänka sig att ett svenskt dotterbolag fusioneras in i ett

utländskt moderbolag. De överförda tillgångarna och skulderna måste knytas till ett fast driftställe i Sverige. Det innebär att det övertagande bolaget skall redovisa tillgångarna och skulderna på ett sådant sätt att man tar hänsyn till dem vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten av det fasta driftstället.

En ytterligare förutsättning är, att inkomsten från det fasta driftstället inte får vara undantagen från beskattning i Sverige p.g.a. ett skatteavtal, 10 § 1 st. OL. I så fall skulle svenskt beskattningsanspråk inte kunna vidmakthållas. Det hör dock till ovanligheterna att Sverige som källstat inte har beskattningsrätten till inkomsterna från ett fast driftställe, jfr OECD:s modellavtal artikel 7. Vid användning av skepp eller luftfartyg, jfr modellavtalet artikel 8, eller avyttring av sådana tillgångar, jfr modellavtalet artikel 13 p 3, har Sverige som källstat ingen beskattningsrätt, varför ett krav på att knyta tillgångarna till ett fast driftställe i dessa fall inte skulle skydda det svenska beskattningsunderlaget.

Även periodiseringsfonder, ersättningsfonder, reserveringar för framtida utgifter och rätt till underskottsavdrag (såväl enligt underskottsavdragslagen som enligt 2 § 14 mom. SIL) skall knytas till det fasta driftstället, 10 § 2 st. OL. Om inventarier på vilka reglerna om värdeminskningsavdrag i 23 § 12–14 anv.p. KL är tillämpliga skrivits upp hos det övertagande bolaget skulle detta normalt sett medföra förlust av rätten till räknenskapsenlig avskrivning. En uppskrivning skall dock inte medföra att rätten till räknenskapsenlig avskrivning går förlorad, 11 § OL. Istället skall övertagande bolag intäktsföra mellanskillnaden det beskattningsår som fusionen ägde rum, eller fördelat med en tredjedel fusionsåret och de två närmast följande beskattningsåren.

Det kan inträffa att det överlåtande svenska bolaget har ett fast driftställe i en tredje medlemsstat, d.v.s. i en annan stat än den där det övertagande bolaget är hemmahörande. Då gäller särskilda regler för överlåtelsen av det fasta driftstället enligt 14 § OL, se nedan avsnitt 5.2.4.

5.2.3 Fusion av bolag i andra medlemsstater – fast driftställe i Sverige

Det fall som redovisades i avsnitt 5.2.2 avsåg fusion, där ett svenskt bolag är överlåtande och ett utländskt bolag i en medlemsstat är övertagande bolag. Ett annat fall av fusion inträder, när två, eller flera, fusionerande bolag är hemmahörande i olika andra medlemsstater än

Sverige, och det överlåtande bolaget har ett fast driftställe i Sverige. Det sker således ett ägarbyte av tillgångarna i det svenska fasta driftstället.

Enligt 13 § OL skall man i detta fall vid tillämpningen av 8–12 §§ OL behandla det överlåtande utländska bolaget som om det var svenskt. Därmed kommer ovan, i avsnitt 5.2.1 och 5.2.2 behandlade regler, att gälla också för det överlåtande bolaget.

Detta fall täcker således in fusioner mellan två eller flera utländska bolag belägna i mer än en annan medlemsstat. Med hänsyn till de associationsrättsliga reglerna är detta fusionsfall än så länge endast teoretiskt. Utanför tillämpningsområdet faller också ett redan i dagsläget tänkbart fall, nämligen att två bolag från en och samma medlemsstat fusioneras, i vilken fusion ett fast driftställe i Sverige överförs. I svensk rätt har dock redan accepterats att det fasta driftstället vid en dylik fusion får genomföras med underlåten uttagsbeskattning, se RÅ 1990 not 507 (fusion av två belgiska bolag).

5.2.4 Svenskt överlåtande bolag fusioneras med utländskt bolag – fast driftställe i tredje medlemsstat

I 14 § OL regleras fallet att ett svenskt överlåtande bolag fusioneras med ett utländskt bolag, och en del av de överförda tillgångarna och skulderna är knutna till ett fast driftställe i en tredje medlemsstat antingen p.g.a. skatteavtal eller skulle ha utgjort ett fast driftställe i den staten om 53 § 3 anv.p. KL varit tillämplig i staten. I denna tredje medlemsstat inträder sannolikt ingen beskattning om man implementerat fusionsdirektivet, eftersom en motsvarighet till ovan under 5.2.3 behandlade bestämmelser torde vara införd i denna tredje stat. Där emot medges beskattning av det överlåtande bolaget i Sverige enligt 14 § OL. Det överlåtande bolaget medges dock inte avdrag för förlust.

För bolagens del inträder det förhållandet, att det överlåtande svenska bolaget blir beskattat, samtidigt som kontinuitet med avseende på tillgångar och skulder i det fasta driftstället normalt torde föreligga. Avskattning sker således i Sverige men någon avräkningsbar skatt uppkommer inte vid denna tidpunkt i den stat där det fasta driftstället är beläget. Värdereserven i tillgångarna riskerar således att bli utsatt för internationell dubbelbeskattning. Enligt 14 § 2 st. OL skall dock bestämmelserna i 20 § 4 anv.p. KL (avdrag för utländsk skatt) eller lagen om avräkning av utländsk skatt tillämpas som om det överlåtande svenska bolaget hade erlagt den skatt som skulle ha utgått i källstaten

(där det fasta driftstället är beläget) om det inte vore för införandet av fusionsdirektivet i den staten. Effekten är således att det svenska överlåtande bolaget medges avdrag eller avräkning för en fiktiv skatt i källstaten, motsvarande vad som kallas för *matching credit*.

5.2.5 Fusion – det övertagande bolaget är svenskt

De fusionsfall som hitintills behandlats har avsett situationer där det svenska bolaget varit överlåtande bolag i en fusion, eller där ett fast driftställe i Sverige berörts av en fusion mellan två utländska bolag. En internationell fusion kan också innebära, att ett svenskt bolag utgör övertagande bolag. Det framgår inte klart av lagtexten hur överförda tillgångar och skulder skall behandlas skatterettsligt för övertagande svenskt bolag. Med hänsyn bl.a. till systematiken i OL förefaller det sannolikt, att kontinuitetsprincipen skall tillämpas. Undantag härifrån kan dock räckas, exempelvis vid en kollision med korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL.

Det svenska bolaget kan i samband med fusionen komma att realisera en vinst eller en förlust på sitt aktieinnehav i det genom fusionen upplösta överlåtande utländska bolaget. Huvudregeln är att det utgör en transaktion som utlöser beskattningskonsekvenser, men enligt 15 § OL skall, om ett svenskt företag är övertagande bolag i en internationell fusion, vare sig skattepliktig inkomst eller avdragsgill förlust anses uppkomma. En förutsättning härför är dock att det svenska bolaget innehaft minst 25 % av samtliga röster i det överlåtande bolaget. Uppnås ej 25 %-gränsen, blir eventuell fusionsvinst skattepliktig och fusionsförlust avdragsgill.

5.3 Internationell fission

En internationell fission innebär ett jämfört med fusion genom kombination omvänt förfarande. Ett bolag delas härigenom på bolagsnivån. Enligt 4 § OL skall tre villkor vara uppfyllda för att förfarandet skall rubriceras som en internationell fission. För det första skall ett bolags samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag. För det andra skall det överlåtande bolaget upplösas utan likvidation och slutligen skall ett vederlag i form av andelar i de övertagande bolagen

utgå till andelsägare i det överlåtande bolaget. Beträffande sistnämnda rekvisit hänvisas till avsnitt 5.1 ovan.

Vid internationella fissioner gäller enligt 17–18 §§ OL, med viss modifiering, samma bestämmelser som för internationella fusioner. Bestämmelserna i 8–11 och i 13–16 §§ skall således också tillämpas på internationella fissioner. Därför gäller bl.a. att en fission inte skall föranleda att det överlåtande bolaget beskattas för vinst eller medges avdrag för förlust, 8 och 17 §§ OL. De övertagande bolagen träder också in i det överlåtande bolagets ställe vid beräkning av beskattningsbar inkomst, 9 och 17 §§ OL. Underskottsavdrag, vare sig det gäller avdrag enligt underskottsavdragslagen eller enligt 2 § 14 mom. SIL ("fällan") får dock, till skillnad från vad som gäller vid fusion, inte överföras till de övertagande bolagen, 17 § 2 st. OL.

Det överlåtande bolaget kan ha gjort avsättningar till periodiseringsfond och till ersättningsfond. Dessa får överföras till de övertagande bolagen. Enligt 18 § 1 st. OL skall fonderna fördelas på de övertagande bolagen i förhållande till de på varje bolag överförda nettovärdena. Med nettovärde avses skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och skulderna, 18 § 2 st. OL. Finns det fler periodiserings- eller ersättningsfonder skall varje fond fördelas för sig.

5.4 Internationell verksamhetsöverlåtelse

En internationell verksamhetsöverlåtelse karakteriseras av att ett bolag överlåter samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat bolag i utbyte mot andelar i det övertagande bolaget, 5 § OL. Förfarandet kan betecknas som en apportemission. Vederlaget får, förutom av andelar i övertagande bolag, också bestå av att skulder övertas, 5 § OL. Man får inte överföra mer skulder än vad som är hänförlig till den överlåtna verksamhetsgrenen, däremot får man avstå helt eller delvis från att överföra skulder. Någon kontantdel är till skillnad från övriga omstruktureringsfall inte tillåten.

Uttrycket verksamhetsgren knyts till vad som enligt 11:8 9. ABL utgör en rörelsegren. Är det fråga om ett utländskt bolag får frågan avgöras som om det varit ett svenskt bolag, 5 § 2 st. OL.

Eftersom det överlåtande bolaget kommer att finnas kvar efter verksamhetsöverlåtelser, och att därmed bolagets utgående balansräkning påverkas, ansågs det inte möjligt att direkt anknyta till regeln i 8 § OL.

I stället regleras det överlåtande bolaget i 19 § OL. Av lagrummets första stycke framgår att det överlåtande bolaget inte skall ta upp vederlagen (andelarna i övertagande bolag) som intäkt. För vad som i specialmotiveringen rubricerades som "omsättningstillgångar i skattehänseende" (inventarier, omsättningsfastigheter, lager, pågående arbeten, kundfordringar m.m.) skall det skattemässiga restvärdet intäktsföras. Eftersom motsvarande värde kommer att kostnadsföras uppkommer ingen nettoinkomst för överlåtande bolag.

När överlåtna inventarier utgör endast en del av det samlade inventariebeståndet skall enligt 19 § 2 st. OL som skattemässigt restvärde för de överlåtna inventarierna m.m. anses en skäligen del av restvärdet för hela beståndet av inventarier m.m.

För "reavinsttillgångar" gäller att de skall behandlas som gåva för det överlåtande bolaget, 19 § 3 st. OL. Det gäller sådana tillgångar som avses i bestämmelserna i 25–31 §§ SIL. Genom gåvokonstruktionen anses ingen avyttring ha skett, varför överlåtande bolag inte blir beskattat. Gåva av handelsbolagsandel där det justerade ingångsvärdet är negativt likställs normalt med avyttring, 24 § 2 mom. 3 st. SIL. Denna regel gäller dock inte vid en internationell verksamhetsöverlåtelse, 19 § 3 st. 2 meningen OL.

Vid internationella verksamhetsöverlåtelser kommer ofta tillgångar att lämna det överlåtande bolaget till ett pris understigande marknadsvärdet. Det innebär att kriterierna för uttagsbeskattning normalt är uppfyllda. Enligt 19 § 4 st. OL skall dock bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 § 1 an.v.p. 4 och 6 st. KL inte tillämpas vid en internationell verksamhetsöverlåtelse.

I övrigt skall bestämmelserna om fusion i 9–14 §§ OL tillämpas också vid internationell verksamhetsöverlåtelse, 20 § OL. Det innebär bl.a. att bestämmelsen i 10 § 1 st. OL är tillämplig. I den föreskrivs att om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser överförs från ett bolag hemmahörande i Sverige till ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat är en förutsättning för skattemässig kontinuitet att tillgångarna och förpliktelserna knyts till ett fast driftställe i Sverige. En viktig konsekvens härav är att bolagisering av ett svenskt bolags fasta driftställe utomlands inte omfattas av reglerna om internationella verksamhetsöverlåtelser. Det praktiskt sett kanske viktigaste bolagsbildningsfallet täcks således inte av OL.

När endast en del av verksamheten överläts uppkommer frågan hur periodiseringsfonder, ersättningsfonder och underskottsavdrag skall

fördelas mellan överlåtande och övertagande bolag. Lagtexten anger att så stor del av dessa högst får övertas som svarar mot förhållandet mellan det nettovärde som avses i 18 § 2 st. OL och nettovärdet av tillgångarna och skulderna omedelbart före överlåtelsen, 20 § 2 st. OL.

Hänvisningen till 18 § 2 st. OL ger dock endast vägledning beträffande vad som skall avses med nettovärde (jfr ovan avsnitt 5.3). Med hänsyn till att 20 § 2 st. OL anger hur stor del som får överföras förefaller det dock rimligt att jämförelsen avser nettovärdet hos det överlåtande bolaget före och efter överlåtelsen. Av lagtexten följer att det står det överlåtande bolaget fritt att överföra en mindre del av fonderna och underskottsavdraget än vad som motsvaras av jämförelsen av nettovärdena. Samma valfrihet föreligger dock inte beträffande reserveringar för framtida utgifter. I den mån en sådan reservering är hänförlig till den överlåtna verksamheten skall den överföras till övertagande bolag, 20 § 2 st. 3 meningen OL.

Av bestämmelserna i underskottsavdragslagen (UAL) följer att ett bolag kan ha såväl gammalt som nytt underskott. För gammalt underskott kan koncernbidragsspärren i 8 § UAL vara tillämplig. Det framgår inte av lagtexten hur man skall förfara om ett underskottsavdrag som överförs genom en internationell verksamhetsöverlåtelse består av både gammalt underskott (spärrat) och nytt underskott (ospärrat). Av specialmotiveringen framgår att man tänkt sig att överföringen "till lika delar" skall avse spärrad och ospärrad del.

Redogörelsen så här långt har omfattat den skattemässiga behandlingen hos de inblandade bolagen avseende den verksamhet som överförts. För det överlåtande bolaget tillkommer frågan vilket anskaffningsvärde det får på aktieinnehavet i det övertagande bolaget. Enligt 21 § OL skall därvidlag gälla, att anskaffningsvärdet utgörs av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångar och skulder som överlåtits. Därmed kommer kontinuitet i skattehänseende att råda för det överlåtande bolaget när det direkta ägandet av tillgångarna byts i ett indirekt ägande.

5.5 Internationella andelsbyten

Ett internationellt andelsbyte är ett förfarande genom vilket ett bolag (det förvärvande bolaget) förvärvar aktier eller andelar i ett annat bolag (det förvärvade bolaget) av andelsägare i det sistnämnda bolaget, 6 §

OL. Det krävs inte att en viss grad av inflytande uppnås. Vederlaget skall utgå i form av andelar i det förvärvande bolaget, med andra ord, detta bolag förvärvar andelar i det andra bolaget med egna andelar, som ibland kallas för vederlagsandelar. Beträffande kraven på vederlagets utformning, se avsnitt 5.1. Förfarandet enligt OL överensstämmer i stort sett med den så kallade strukturrationaliseringsregeln i 27 § 4 mom. SIL. När ett internationellt andelsbyte föreligger gäller inte 27 § 4 mom. SIL, 22 § 1 st. OL.

Det är skattesituationen för den säljande andelsägaren som regleras. Detta subjekt kan vara fysisk eller juridisk person, och innehavet av andelar i det förvärvade bolaget kan ha utgjort omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar. Det förvärvade bolaget kan dessutom ha utgjort ett fåmansföretag. En avyttring kan således bli beskattad i något av inkomstlagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. Behandlingen enligt OL skiljer sig åt beroende på om det är fråga om det är fråga om reavinstbeskattade tillgångar eller omsättningstillgångar, 22 § 2 st. OL. En gemensam förutsättning är emellertid, för det fall en kontantdel ingått i vederlaget, att kontantvederlaget understiger realisationsvinsten resp. skillnaden mellan vederlaget och de avyttrade andelarnas värde, 22 § 3 st. OL. Om kontantvederlaget är minst lika stor som vinsten är således inte bestämmelserna vid internationella andelsbyten tillämpliga. Bestämmelserna skall tillämpas när avyttringen skett med vinst. Förlustfallen följer allmänna regler vilket kan leda till att förlusten helt eller delvis medges.

Om en reavinst uppkommit gäller 23 § OL. Beroende på andelsägarrens situation kan beskattning komma att ske i inkomstlagen näringsverksamhet, tjänst eller kapital. Den del av vederlaget som utgörs av kontanter beskattas omedelbart. Vinsten i detta fall utgörs av den summa som erhållits i pengar. Beskattningen av resterande del av vinsten skjuts upp till dess de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget avyttras, 23 § 2 st. OL. Från den vinst som då uppkommer avräknas det belopp som på grund av att det utgjorde kontantvederlag togs upp som intäkt redan vid den första avyttringen. Om inte alla vederlagsandelar avyttras, skall som reavinst på grund av avyttringen anses så stor del av reavinsten som svarar mot antalet avyttrade och antalet mottagna vederlagsandelar, 23 § 2 st. 3 mening OL.

De mottagna andelarna kan komma att ingå i ett senare andelsbyte. Vid successiva andelsbyten upprepas förfarandet, och beskattningen fortsätter att skjutas på framtiden till dess en ordinär avyttring sker.

Samma uppskov med beskattningen erhålls om andelarna i stället utslöcknar till följd av en internationell fusion eller fission, i vilken andelsägaren erhåller andelar i det övertagande bolaget som vederlag, 23 § 3 st. OL.

Även om beskattningen skjuts på framtiden skall reavinsten fastställas vid taxeringen för det år som andelsbytet ägde rum, 23 § 6 st. OL. Samtidigt skall anskaffningsvärdet på de mottagna andelarna fastställas. Det är reavinsten som fastställs vid andelsbytet. Om själva skattesatsen förändras från andelsbytet till dess att vederlagsandelarna avyttras, kommer reavinsten att bli beskattad till den nya skattesatsen.

Enligt 23 § 4 st. OL skall, om de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva, beskattning ske som vid kontantvederlag. Något uppskov med beskattningen medges således inte när vederlagsandelar överläts benefikt.

Bestämmelserna i 23 § OL har kompletterats med en ändring av 6 § 1 mom. SIL. Begreppet avyttring i nu nämnda lagrum skall numera, i fråga om sådan realisationsvinst som avses i 23 § OL, också inkludera avyttring eller överlåtelse genom arv, testamente, bodelning, eller gåva av mottagen andel, vilket får betydelse efter en utflyttning (10-årsregeln). Detsamma gäller också sådan andel som kan ha mottagits till följd av 23 § 3 st. OL (successiva andelsbyten).

I 24 § OL regleras fallet, när de avyttrade andelarna utgjort lagertillgångar. Det mesta som ovan nämnts om reavinstbeskattade andelar gäller också för omsättningsandelar. Således skall bestämmelsen om successiva andelsbyten m.m. tillämpas (23 § 3 st. OL), liksom beskattningen vid benefika överlåtelser (23 § 4 st. OL). Sammalunda gäller beträffande bestämmelsen om anskaffningsvärdet på andelarna i det förvärvande bolaget (23 § 5 st. OL), och skattemyndighetens fastställande av skattepliktig vinst och anskaffningsvärde (23 § 6 st. OL).

De skillnader som finns motiveras av olikheterna i karaktären på andelarna. Även för omsättningsandelar skall en kontantdel omedelbart beskattas, men enbart som intäkt av näringsverksamhet. Om ett karaktärsbyte sker genom andelsbytet, d.v.s. i andelsägarens hand utgjorde andelarna i det förvärvade bolaget lagertillgångar, men de mottagna andelarna i det förvärvande bolaget utgör anläggningstillgångar, skall enligt 24 § 2 st. OL ett belopp motsvarande de avyttrade andelarnas värde i skattehänseende tas upp till beskattning som intäkt av näringsverksamhet. Skälet härför är att intäkten skall balansera den

kostnad som uppkommer genom att värdet på utgående lager minskar till följd av att omsättningsandelarna inte längre finns upptagna.

Om även de mottagna andelarna utgör lagertillgångar, inträder på sedvanligt sätt beskattning när dessa andelar i det förvärvande bolaget avyttras, 24 § 3 st. OL. Från denna intäkt av näringsverksamhet skall avräknas eventuellt tidigare beskattad kontantdel. Skulle inte samtliga andelar i det förvärvande bolaget avyttras, skall som intäkt på grund av avyttringen av andelar i det förvärvade bolaget anses så stor del av intäkten (minskad med eventuell tidigare beskattad kontantdel) som svarar mot förhållandet mellan antalet avyttrade andelar och antalet mottagna andelar, 24 § 3 st. 2 meningen OL.

6 Övriga frågor

6.1 Behandlingen av förluster

6.1.1 Inledning

Utgångspunkten för behandling av olika slag av förluster inom en koncern är, mot bakgrund av neutralitetsprincipen, att koncernen inte skall bli vare sig mer- eller mindrebeskattad i jämförelse med om man valt att driva verksamheten i ett enda bolag. Även om de i allmänhet gällande reglerna för behandlingen av förluster är tillämpliga också vid transaktioner mellan koncernföretag, t.ex. möjligheten dra av förluster på kundfordringar, måste därför särregler finnas med avseende på koncernförhållanden.

Det är särskilt viktigt med regler där transaktioner inom koncerngruppen, eller själva koncernförhållandet påverkat förlustens storlek eller karaktär. En kapitalförlust är i svensk rätt normalt inte avdragsgill i inkomstslaget näringsverksamhet. Från denna huvudregel har det dock länge funnits undantag. Före 1990 års skattereform återfanns för alla rörelseidkare regler om avdragsrätt i 20 § 5 anv.p. 2 st. c) och d) KL. Skattereformen har inneburit att bestämmelserna till stor del står att finna på olika ställen beroende på om det är en enskild näringsidkare eller en juridisk person som åsamkats förlusten. Starkt förenklat innebär bestämmelserna att en skattskyldig kan medges avdrag på förlust på lånefordringar, aktier, borgensförbindelser m.m. om innehavet av tillgången betingas av den bedrivna näringsverksamheten. Jag redogör för dessa frågor i avsnitt 6.1.2.

Nyssnämnda bestämmelser är i princip tillämpliga framförallt vid transaktioner med utomstående parter eller där förlusten annorledes är konstaterad och definitiv. För överlåtelser av vissa anläggningstillgångar inom koncern till marknadsvärden där förlust uppkommer på avyttringen finns numera särskilda bestämmelser i 2 § 4 mom. 9 st. SIL. I

dessa fall är förlusten ur koncernens synvinkel ännu inte definitiv. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 6.1.3.

En liknande situation, men där överlåtelsen i regel sker med vinst, föreligger när aktier som innehas som ett led i koncernens verksamhet överläts inom en koncern, se ovan avsnitt 4.4.

Ett tredje fall av särregler utgör bestämmelserna i underskottsavdragslagen som syftar till att säkerställa att det enbart är förluster genererade inom koncernen som får utjämnas mot överskott i andra företag inom koncernen. Det innebär att man inte bör kunna inköpa förlustbolag från säljare utanför koncerngemenskapen och kvitta, exempelvis genom öppna koncernbidrag, den i det köpta bolaget ansamlade förlusten mot överskott genererade inom koncerngemenskapen. I avsnitt 6.1.4 behandlas denna lag.

6.1.2 Förlust på innehav av näringsbetingade aktier m.m.

Ett företag kan inneha aktier i andra företag. Det kan också föreligga långfristiga fordringar på andra företag och borgensåtaganden. För dessa typer av tillgångar och förpliktelser finns alltid en risk att de kan leda till förluster för företaget. Frågan i vilken utsträckning och vid vilken tidpunkt dylika förluster är avdragsgilla är särskilt intressant när det gäller innehav i eller fordringar på närstående företag. Skattereformen och dess följdlagstiftning har inneburit att det är mer svåröverblickbart vilka regler som gäller för avdrag för förluster på näringsbetingade aktier, lånefordringar m.m. Jag behandlar i detta avsnitt möjligheten att dra av en förlust på aktie i näringsverksamheten. Denna fråga aktualiseras framförallt vid koncernexterna avyttringar. Behandlingen av koncerninterna förlustavyttringar regleras delvis i 2 § 4 mom. 9 st. SIL, se avsnitt 6.1.3.

Det är framförallt tre frågor som är av intresse. Den första avser den klassiska gränsdragningen mellan driftsförlust och kapitalförlust. En förlust på aktier i ett dotterbolag är ett exempel på kapitalförlust. För att den skall vara avdragsgill krävs uttryckliga regler. Sådana finns men är numera spridda i KL och SIL. För det andra skall en förlust vara definitiv. Det blir den inte förrän den är konstaterad. Detta är särskilt intressant i koncernförhållanden. För det tredje är det bara verkliga förluster som är avdragsgilla. I koncernförhållanden kan det t.ex. vara så att en förlust för ett företag uppvägs av att ett annat koncernföretag gör motsvarande vinst på transaktionen.

Den första frågan gäller således gränsdragningen mellan driftsförlust och kapitalförlust. Kapitalförluster, i varje fall såvitt avser aktier och liknande tillgångar, är i princip inte är avdragsgilla omkostnader i svensk rätt. Dessa skall därför normalt bara beaktas inom realisationsvinstsystemet, d.v.s. det som före skattereformen utgjordes av inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. I 20 § 5 anv.p. 2 st. ÄKL fanns undantag från huvudregeln att kapitalförluster inte är avdragsgilla. Normala driftskostnader är avdragsgilla även om de uppkommit vid affärstransaktioner mellan närstående företag. Förluster på kundfordringar mellan närstående företag uppkomna i sedvanliga affärstransaktioner måste dock sannolikt också vara definitiva.

I RÅ 1990 not 193 (Fb) ägde ett svenskt moderbolag ett engelskt dotterbolag. Dotterbolaget befann sig i finansiella svårigheter och frågan gällde om moderbolaget kunde dra av den förlust på varufordran som skulle uppkomma om dotterbolaget erhöll ackord på sina fordringar. Regeringsrätten ansåg att någon verklig driftsförlust av avdragsgill karaktär inte kunde anses konstaterad genom ackordet. Rättsnämnden ansåg med hänsyn till de förluster som dotterbolaget haft, och till att dotterbolaget kunnat fortsätta verka endast med stöd av det letter of support som moderbolaget utfärdat, att de krediter som moderbolaget lämnat dotterbolaget avseende varufordringar inte skulle ha lämnats mellan oberoende företag. De givna krediterna hade istället enligt rättsnämnden lämnats som ett led i ett finansiellt understödande av dotterbolaget. Se mer om avdragsrätt i samband med ackord i dotterbolag, RÅ 1987 not 439.

Vad gäller kapitalplaceringsaktier föreligger såväl för fysiska personer som för juridiska personer en begränsning i möjligheten dra av realisationsförluster. För fysiska personer föreligger vissa begränsningar i avdragsrätten för realisationsförlust i inkomstslaget kapital, 3 § 2 mom. SIL, om det inte är fråga om marknadsnoterade aktier m.m., 27 § 5 mom. SIL. Realisationsförluster på kapitalplaceringsaktier är för juridiska personer enbart avdragsgilla mot vinster på aktier, 2 § 14 mom. 1 st. SIL.

För enskilda näringsidkare skall man tillämpa de allmänna regler som följer av 20 § 5 anv.p. 2 st. c) KL, och 23 § 33 anv.p. KL. I sistnämnda lagrum anges att avdrag för reaförlust medges i den mån en vinst vid avyttring av tillgång eller förpliktelse skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. Om således en enskild näringsidkare innehar aktier där innehavet vid en avyttring skulle komma att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, kommer en förlust att få dras av vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. Härigenom utesluts en

behandling i inkomstslaget kapital, eftersom de reglerna är subsidiära i förhållande till inkomstslaget näringsverksamhet, 3 § 1 mom. 1 st. 1 ledet SIL. Ordalydelsen i 23 § 33 anv.p. KL är vid och torde täcka in de flesta fall där förluster kan tänkas uppkomma. Förluster på borgensåtaganden regleras dock fortfarande i 20 § 5 anv.p. 2 st. d) KL, till vilken jag återkommer nedan.

Läget är mer komplicerat för juridiska personer. För det första är inte 20 § KL tillämplig om det finns särskilda bestämmelser i SIL. Så är fallet beträffande aktier och med aktier besläktade värdepapper. För dessa tillgångar innebär 2 § 14 mom. 1 st. SIL att avdrag för förlust på aktier m.m. (d.v.s. tillgångar som omfattas av 27 § 1 mom. SIL) endast får göras mot vinster på samma slag av tillgångar. I andra stycket anges dock, att begränsningen i första stycket inte gäller om innehavet av den avyttrade tillgången betingats av verksamhet som bedrevs av den skattskyldige eller denne närstående företag. Med andra ord, förluster på vad som utgör näringsbetingade aktier m.m. får dras av i näringsverksamheten.

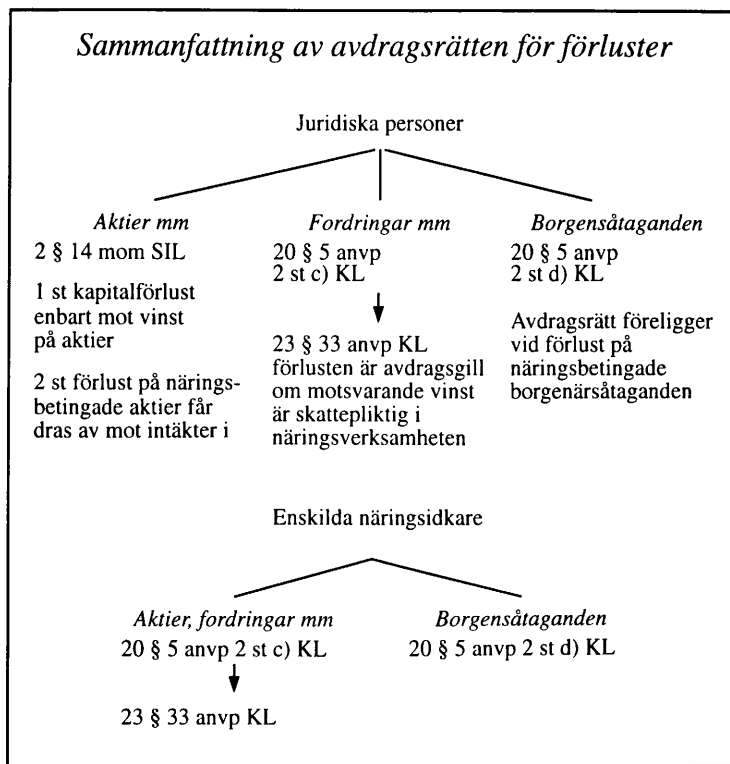
Även för juridiska personer kommer 23 § 33 anv.p. KL att gälla för förluster på andra slag av tillgångar, exempelvis lånefordringar, eftersom det här saknas särregler i SIL. Eftersom all inkomst utgör näringsinkomst för juridiska personer kommer förluster normalt att vara avdragsgilla, en utvidgning i förhållande till äldre rätt. Notera dock begränsningen i 23 § 33 anv.p. KL i vissa fall vid inkomstberäkningen i handelsbolag.

Förluster på borgensförbindelser regleras i 20 § 5 anv.p. 2 st. d) KL. Denna bestämmelse är tillämplig för alla näringsidkare. För borgensförbindelser har inte skattereformen ändrat rättsläget. Borgensförbindelsen skall vara betingad av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller någon som med hänsyn till äganderättsförhållande eller organisatoriska förhållanden står den skattskyldige nära. När bestämmelsen en gång infördes för näringsbetingade aktier fanns i specialmotiveringen en hänvisning till motsvarande i stort sett likalydande definition av näringsbetingade innehav i kedjebeskattningsreglerna, nuvarande 7 § 8 mom. 3 st. b) SIL. Den praxis som utvecklats i samband med sistnämnda lagrum torde därför vara relevant även vid tolkningen av 20 § 5 anv.p. 2 st. d) KL. Någon hänvisning skedde dock inte till 25 procentsregeln.

Huruvida innehavet är svenskt eller utländskt har ingen självständig betydelse.

Det förelåg tidigare en viss osäkerhet om en skattskyldig hade rätt till avdrag om orsaken till förlusten på innehavda aktier var t.ex. krigshändelser. Orsaken till förlusten skall numera inte spela någon roll. Däremot kan det möjligtvis vara lättare för den skattskyldige att visa på aktieinnehavets näringsbetingade karaktär ju närmare Sverige förlustbolaget finns.

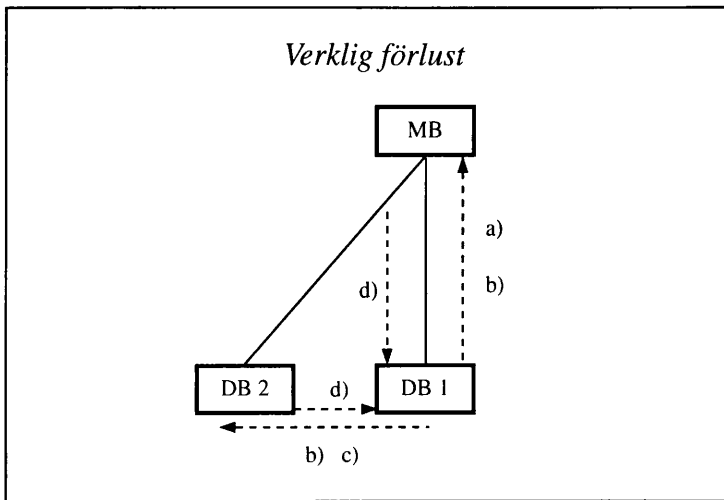
Eftersom även närståendes innehav av näringsbetingade aktier eller fordringar skall beaktas kan exempelvis ett bolag som lånat ut pengar till ett systerbolag och där fordringen i sig inte kan anses vara näringsbetingad, ändå få avdrag om systerbolaget utgör ett näringsbetingat aktieinnehav för moderbolaget. Man får se koncernen som en enhet även vid bedömningen av detta rekvisit.



För avdragsrätt krävs vidare att förlusten är definitiv. Detta kan normalt endast konstateras genom att aktien avyttrats eller genom att för-

lustföretaget trätt i likvidation eller gått i konkurs. Det förut nämnda RÅ 1990 not 193 (Fb) exemplifierar att ett ackord varigenom en fordran på ett dotterbolag skrivs ner inte är definitiv. Av RÅ 1994 ref 22 (Fb) framgår att en förlust på dotterbolagsaktier p.g.a. bolagets likvidation inte blir mindre definitiv enbart för att de tillgångar i dotterbolaget, som förorsakat förlusten, före likvidationen sålts till annat koncernbolag, se mer nedan om detta rättsfall.

Nära kopplat till kravet på att förlusten skall vara definitiv är regeln att det skall vara fråga om en *verklig förlust*. Det innebär att man måste ta hänsyn till att den skattskyldige kan ha kompenserats för förlusten på annat sätt. Förlusten kan t.ex. ha uppkommit genom att en hyresrätt har överförs från förlustbolaget till moderbolaget utan vederlag. De viktigaste frågeställningar som uppkommer kan illustreras av följande figur.



Vid en avyttring av aktierna i DB1 aktualiseras i vilken utsträckning en minskning av värdet på aktierna i DB1 genom exempelvis a) skattefria utdelningar till MB, b) koncernbidrag till moderbolag eller systerbolag, eller c) överföring i övrigt av tillgångar till andra koncernbolag skall beaktas vid förlustberäkningen. Men även vid transaktioner i vilka tillgångar förs till DB1, d), uppkommer frågan om de t.ex. skall höja anskaffningsvärdet på aktieinnehavet. Jag skall nu behandla dessa frågor.

Genom koncerninterna transaktioner är det således möjligt att förlusten på en tillgång ur koncernens synvinkel uppvägs av att antingen det företag som gjort förlusten blivit kompenserat på annat sätt, eller att ett annat företag i koncernen blivit berikad. Regeringsrätten har i flera fall fått ta ställning till frågan om storleken av den verkliga förlusten skall beräknas utifrån ett koncernperspektiv. Jag skall först diskutera vilka överföringar, utdelningar, koncernbidrag etc., som påverkar förlustberäkningen. Jag inleder med en praxisgenomgång för att sedan nämna något om inverkan av skattereformen. Därefter behandlas tidsperspektivet, d.v.s. frågor om exempelvis skillnad görs mellan överföringar som kommer från vinster uppkomna före innehavstiden och vinster uppkomna från tiden därefter.

Ett sätt att skapa förlust på aktieinnehavet i ett dotterbolag är att efter förvärvet av detsamma minska substansen genom att via skattefri utdelning överföra beskattade vinstmedel eller genom öppna koncernbidrag överföra obeskattade vinstmedel. I RÅ 1986 ref 52 (Fb) (ICA) gjordes ingen åtskillnad mellan dessa slag av överföringar. Ett regionföretag inom ICA hade köpt en ICA-butik för två miljoner kr i samband med ägarens pensionering. Butiken drevs i aktiebolagsform. Vid överlåtelsen fanns både beskattade vinstmedel, vilka överfördes till moderbolaget som skattefri utdelning, och obeskattade reserver som överfördes genom öppna koncernbidrag. Därefter avsåg moderbolaget avyttra ICA-butiken till den nye köpmannen för ca 885 000 kr. I ansökan om förhandsbesked frågades bland annat om förlusten på 1 115 000 kr var avdragsgill i moderbolagets rörelse. Regeringsrätten ändrade inte rättsnämndens förhandsbesked som bl.a. innebar att vid beräkning av rörelseförlust skall förlusten minskas med erhållna utdelningar och koncernbidrag.

Det är inte nödvändigt att det är moderbolaget som berikats. I RÅ 1985 1:86 (Fb) (AB Västkusthus) hade ett bolag, Aröds Byggnads AB, givit koncernbidrag till sitt modermoderbolag. Det mellanliggande bolaget, AB Västkusthus, vägrades avdrag för förlust vid avyttring av organisationsaktierna i Aröds Byggnads AB med motiveringen att den inte var verklig utan endast bokföringsmässig.

Även i RÅ 1987 ref 49 (Fb) (Euroc Trade) sågs frågan huruvida en förlust uppkommit eller ej ur ett koncernperspektiv. Här var problemet om koncerninterna överföringar genom utdelning, koncernbidrag eller underprissättning innan en koncernintern aktieöverlåtelse enligt numera 2 § 4 mom. 10 st. SIL ägt rum skulle beaktas om det köpande

koncernbolaget senare avyttrar dotterbolaget till en utomstående köpare. Rättsnämnden yttrade i förhandsbeskedet att till grund för förlustberäkningen skall läggas det anskaffningsvärde som gällde för det företag som först förvärvade dotterbolaget ifråga. Från förlusten skulle därefter avräknas ett belopp motsvarande de värden som genom utdelningar, koncernbidrag eller överlåtelser av tillgångar till underpris överförts till något koncernföretag. Regeringsrätten kom inte att pröva rättsnämndens beslut i denna del. Allmänna ombudet yttrade att förlust vid avyttring av aktierna inte fick redovisas i inkomstslaget rörelse utan endast i tillfällig förvärvsverksamhet. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Ett koncernföretag kan också berikas genom att av ett annat koncernföretag befrias från en förpliktelse.

I RÅ 1988 ref 112 (Fb) (Stena), innehade moderbolaget Stena en fordran på ett utländskt dotterbolag, Northern Coasters. Fordran uppgick till 20 miljoner pund. Stena önskade avyttra denna till utomstående köpare för 5 miljoner pund, varvid köparen skulle få en ovillkorlig rätt att år 2003 få betalning med 20 miljoner pund. Fordran var tänkt att löpa utan ränta. Önskade köparen erhålla betalning tidigare reducerades det belopp varmed full betalning för fordringen skulle anses ha skett. Regeringsrätten (4–0), konstaterade att nuvärdet av den fordran köparen skulle få gentemot Northern Coasters skulle komma att uppgå till cirka 5 miljoner pund.

Genom överlåtelser av fordringen skulle således dotterbolaget befrias från en skyldighet att utge 20 miljoner pund till moderbolaget och istället, räknat i nuvärde, få en förpliktelse att utge 5 miljoner pund till den utomstående köparen. Det innebär att den bokföringsmässiga förlust som uppkom för moderbolaget Stena motsvarades av en lika stor vinst för dotterbolaget Northern Coasters. Regeringsrätten yttrade därefter: "På koncernnivå leder således avyttringen inte till någon förlust. Vid sådant förhållande och då Stena Rederi AB inte kan få avdrag för koncernbidrag eller liknande tillskott till Northern Coasters Ltd (jfr 43 § kommunalskattelagen och 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt) har, som riksskatteverket funnit, Stena Rederi AB inte rätt till avdrag för förlust på grund av avyttringen av fordringen."

Regeringsrätten synes med hänsyn till hänvisningen till 43 § 1 mom. KL och 2 § 3 mom. SIL inte ha uteslutit att avdrag kunnat medges om dotterbolaget varit svenskt eftersom öppna koncernbidrag då är tillåtna samt armlängdsregeln i 43 § inte är tillämplig. Men då torde dessutom ha krävts att motsvarande belopp intäktsförts hos dotterbolaget.

Vissa uttalanden i förarbetena i samband med skattereformen med-

förde osäkerhet om överföringar som i sig inneburit skattekonsekvenser för det mottagande företaget skall reducera förlusten. Ett exempel på sådana överföringar är öppna koncernbidrag eftersom de skall intäktsföras hos mottagaren. I lagrådsremissen hade på förslag av utredningen intagits en bestämmelse av innebörd att endast verkliga förluster vid beräkning av inkomst av kapital (24 § SIL) skulle vara avdragsgilla. Lagrådet kritiserade bestämmelsen och menade att man i rättstillämpningen skulle vara oförhindrad att tillämpa de principer som tillämpats vid rörelsebeskattningen, d.v.s. att endast verkliga förluster är avdragsgilla. I propositionen var det föreslagna lagrummet borttaget. Föredragande statsrådet tog fasta på lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta värdeöverföringar. Han uttalade därefter "[h]ar den avyttrade egendomen i något skede tömts på substans utan beskattningskonsekvenser kan alltså en reavinstberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras för värdeöverföringen."¹

Uttalandet reser flera frågor. Av praxisredogörelsen ovan framgår att öppna koncernbidrag från det avyttrade bolaget i princip har beaktats vid förlustberäkningen i näringsverksamheten. Andra värdeöverföringar med beskattningskonsekvenser kan vara att vid överföring av tillgångar till underpris i oäkta koncern uttags- och utdelningsbeskattning inträtt. Med hänsyn till att statsrådet uttalade sig i anslutning till icke införd lagtext, samt dessutom en lagtext som avsåg inkomstslaget kapital får uttalandet i sig inte tilläggas särskilt stor vikt. När därefter lagrådet uttalar att man i rättstillämpningen kommer att följa de principer för förlustberäkningen som tillämpats vid rörelsebeskattningen innebär detta att praxis kan komma att stå sig avseende t.ex. öppna koncernbidrag. Även här är naturligtvis stor försiktighet att förorda eftersom domstolarna inte är bundna av lagrådets yttrande. Det är dock sannolikt så att koncernbidrag från det avyttrade bolaget skall beaktas.

En närliggande fråga gäller om man skall göra skillnad på överföringar som hänför sig till tillgångar som fanns i det avyttrade företaget redan vid förvärvstillfället och sådana tillgångar som uppkommit efter förvärvstillfället, d.v.s. under själva innehavstiden.

Antag att ett bolag förvärvar ett annat bolag år 1 för 100 000 kr. Vid förvärvstillfället fanns utdelningsbara beskattade vinstmedel på 25 000 kr i bolaget. Därefter sker utdelning skattefritt år 2 av dessa

¹ Prop. 1989/90:110 s. 394f.

25 000 kr, varefter avyttringen sker år 3 för 75 000 kr. Med tanke på den praxis som utvecklats står det klart att den förlust på 25 000 som uppstår vid avyttringen inte får dras av eftersom den inte är verklig. Om man istället antar att de beskattade vinstmedlen vid förvärvstillfället uppgick till 0 kr, men senare upparbetades i bolaget och att därför en utdelning till moderbolaget skett på samma belopp 25 000 kr kan saken komma i ett annat läge. Det är ju då uppenbart att utdelningen inte haft någon påverkan på förlustens storlek. I samband med nyssnämnda förarbetsuttalanden framfördes åsikter som i princip innebar att hänsyn till värdeöverföringar endast skulle tas beträffande sådana tillgångar som fanns i det köpta bolaget vid förvärvstillfället. Oavsett vilken vikt man vill tillmäta dessa uttalanden förefaller de i sak vara väl-motiverade.

Förlustberäkningen vid avyttring av näringsbetingade aktier m.m. skall således utgå från den verkliga, reella förlusten. Härvidlag har inte rättsläget förändrats jämfört med tiden före skattereformen. Vid förluster som behandlades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (numera ingående i inkomstslaget kapital) skedde däremot en nominell förlustberäkning. För företagen uppkom då frågan om man kunde välja i vilket inkomstslag som förlusten skulle dras av. I RÅ 1986 ref 104 (KemaNobel) uttalade rättsnämnden att en skattskyldig har valmöjlighet mellan att utnyttja förlusten i rörelsen eller enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Vid beräkning av storleken på eventuell realisationsförlust skulle enligt rättsnämnden ingen hänsyn tas till förekomsten av utdelningar eller överföringar till bokförda värden mellan koncernbolag. En rent nominalistisk förlustberäkning skall således ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Regeringsrätten (3-2) gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

Av uttalanden i prop. 1989/90:110 förefaller det som om det efter skattereformen är den verkliga förlusten som är avdragsgill oavsett om förlustberäkningen följer inkomstslaget kapital eller inkomstslaget näringsverksamhet. Det är möjligt att en valfrihet fortfarande föreligger. Enligt 2 § 14 mom. 1 och 2 st. SIL gäller att förluster på kapitalplacersaktier endast får kvittas mot vinster på samma typ av tillgångar, men att förluster på näringsbetingade aktier får dras av direkt i näringsverksamheten. Lagtexten förefaller kunna medge valfrihet. Det är dock tveksamt om det finns några fördelar med att dra av förluster på näringsbetingade aktier mot vinster på kapitalplacersaktier. Samma effekt torde kunna uppnås redan genom en tillämpning av regeln att förluster på näringsbetingade aktier får dras direkt i näringsverksamheten.

Ett intressant mål är RÅ 1994 ref 22 (Fb). Arcona AB, svenskt moderbolag, ägde två holländska dotterbolag, Arcona Holding BV (Holding) och Arcona Holland BV (Holland). Holding ägde fastigheter genom ett antal dotterbolag. Arcona AB hade ett anskaffningsvärde på Holding på 350 miljoner. Detta värde hade genom nedgången på fastighetsmarknaderna sjunkit till 65 miljoner kronor. Holding avsåg att till Holland överlåta aktierna i dotterbolagen för ett pris uppgående till marknadsvärdet. Därefter avsåg man att likvidera Holding varigenom en realisationsförlust skulle uppkomma. En fråga var om Holdings överlåtelse av tillgångar till marknadsvärde innebar att Arcona AB:s förlust på andelarna i Holding inte var verklig. I den mån en avyttring av tillgångarna i dotterbolaget medför att ett annat koncernbolag kan realisera förlusterna på dessa tillgångar förefaller Skatterättsnämnden anse att värdenedgången på tillgångarna kan leda till avdrag två gånger hos samma subjekt, en konsekvens som nämnden inte ansåg vara förenlig med systemet i stort. Däremot kunde accepteras att samma värdenedgång kan dras av hos olika skattesubjekt, för det ena i samband med den löpande beskattningen och för det andra subjektet i samband med reavinstbeskattningen.

Nämnden pekade bl.a. på regeln om förlustavyttringar i 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Den innebär att vid en överföring av tillgångar som sjunkit i värde skall det övertagande bolaget i skattehänseende överta det säljande bolagets anskaffningsvärde. I ett sådant fall finns det risk för att moderbolaget får avdrag för samma förlust två gånger. Först medges moderbolaget avdrag när aktierna i det överlåtande dotterbolaget avyttras (t.ex. genom likvidation). därtill kan moderbolaget dra av förlusten ytterligare en gång, denna gång genom ett koncernbidrag till det dotterbolag som förvärvat förlusttillgångarna. Dotterbolaget kan sedan kvitta koncernbidraget mot den skattemässiga förlust som uppstår när förlusttillgångarna avyttras koncernexternt. Härigenom har samma förlust avdragits två gånger hos samma skattesubjekt, moderbolaget, ett resultat som enligt Skatterättsnämnden inte kunde anses förenligt med systemet i stort.

Detta resonemang tar dock sikte enbart på svenska koncerner, eftersom överföringar mellan två utländska dotterbolag enligt Skatterättsnämnden inte omfattades av 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Förlusten fick därför anses inte enbart definitiv men också verklig till den del den översteg skattefri utdelning från Holding.

I såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten fanns en minoritet

som i huvudsak ansåg att man inte kunde bedöma om förlusten var verklig ännu. Det berodde på att tillgångarna i Holding hade överlåtits till ett annat av Arcona AB helägt dotterbolag. Regeringsrättens minoritet ansåg med hänsyn härtill att det inte kunde avgöras om förlusten vid likvidationen av Holding motsvarades av en verklig förlust. Frågan om avdragsrätt fick bedömas på grundval av förhållandena i koncernen som helhet.

Det finns ett par intressanta förhållanden i målet. Ett är naturligtvis Skatterättsnämndens argumentering för att också överföringar till marknadsvärdet skall beaktas vid prövningen av om verklig förlust föreligger, i de fall 2 § 4 mom. 9 st. SIL aktualiseras. Regeringsrätten angav i skälen för sitt avgörande att domstolen delade Skatterättsnämndens uppfattning. Huruvida detta omfattade också argumenteringen kring inverkan av 2 § 4 mom. 9 st. SIL kan väl diskuteras. Målet avsåg överföringar mellan två utländska dotterbolag. Uttalanden om vad som kan ske vid överföringar mellan två svenska dotterföretag får därför anses utgöra obiter dicta. Trots detta finns det en del i sak som talar för Skatterättsnämndens uppfattning. Det förefaller inte osannolikt att Regeringsrätten, om frågan skulle komma upp till prövning, vid prövning av om förluster på ett innehav av aktier i ett dotterföretag varit verkliga skulle beakta effekterna av 2 § 4 mom. 9 st. SIL.

Det som sagts hittills har gällt frågan om avdragsrätt för aktier m.m. som utgjort anläggningstillgångar för näringsidkaren. Utgör aktierna m.m. omsättningstillgångar behandlas eventuella värdenedgångar i enlighet med vad som i allmänhet gäller för lager. Enligt 24 § 2 anv.p. 1 st. KL skall värdering av omsättningstillgångar ske enligt lägsta värdets princip. Det krävs här ingen avyttring till utomstående för att en värdenedgång skall få kostnadsföras i näringsverksamheten. Även i detta fall är det dock möjligt att värdenedgången inte är ur aktieägarens synvinkel reell. Värdenedgången kan ha berott på att utdelning skett från det avyttrade bolaget. För vissa fall har begränsningen i nedskrivningsrätten införts i 24 § 2 anv.p. 6 st. KL.

Tillgångar kan också överföras till ett bolag som därefter avyttras. Härigenom skulle, om överföringen innebär att anskaffningsvärdet (omkostnadsbeloppet) höjs, en möjlighet att öka en förlust uppstå. Såvitt avser ovillkorliga aktieägartillskott skall dessa normalt inräknas i anskaffningsvärdet. Det beror på att det är fråga om beskattade medel. Mer intressant är frågan om en överföring av obeskattade medel, exempelvis genom en överföring av koncernbidrag, skulle påverka anskaff-

ningsvärdet på de avyttrade aktierna. I RÅ 1990 ref 102 (Fb), önskade Gränges Aluminium svar på denna fråga. (Liknande fråga avseende betydelsen av koncernbidrag i RÅ 1990 not 494 (Fb)). Bolaget avsåg avyttra ett dotterbolag, Pressmetall AB, och önskade öka anskaffningskostnaden dels med de koncernbidrag olika bolag lämnat Pressmetall, dels med de vinstfondsmedel som överförts till nämnda bolag. Regeringsrätten framhöll att de som lämnat koncernbidrag liksom de som ursprungligen gjort avsättning till vinstfond erhållit avdrag härför. Vidare uttalade regeringsrätten att det i målet inte hade angetts att rätten till avdrag för avsättning till vinstfond inte kunnat utnyttjas eller att överföringen av vinstfondsmedel till Pressmetall föranlett beskattning hos de företag från vilka överföringen ägt rum. Regeringsrättens slutsats blev att det inte fanns någon grund för att beakta lämnade koncernbidrag eller överförda vinstfondsmedel.

Slutsatsen är naturlig. Om man skulle beakta sådana överföringar till det avyttrade bolaget, vilka varit avdragsgilla för det överlåtande bolaget, skulle effekten bli densamma som om dotterbolagsaktierna köpts med obeskattade medel. Detta strider mot principen att anskaffande av förvärvsskälla inte är avdragsgill kostnad, utan får ske med beskattade medel. Noterbart är att i Grängesmålet hade rättsnämnden beslutat att ett aktieägartillskott fick inräknas i anskaffningsvärdet. Denna fråga var inte föremål för prövning i regeringsrätten. Men rättsnämndens beslut visar tydligt den åtskillnad som måste göras mellan obeskattade och beskattade medel när anskaffningsvärdet på dotterbolagsaktier skall beräknas i samband med avdrag för förluster.

Eftersom investeringar i anläggningsaktier i princip skall ske med beskattade medel får i brist på uttryckliga undantag i lagtexten inga värdeminskningsavdrag på anskaffningskostnaden äga rum. I RÅ 1990 not 275 (Fb) hade ett bolag förvärvat samtliga aktier i ett annat bolag. Rättsnämnden, vars beslut i sin helhet inte ändrades av regeringsrätten, fann bland annat att aktierna inte kunde jämföras med sådana tillgångar som avsågs i 29 § 6 an.v.p. ÄKL, numera 23 § 16 an.v.p. KL (patenträtter, hyresrätter m.m.). Någon laglig rätt till värdeminskningsavdrag fanns därför inte. Den skattskyldige hade dessutom frågat om avdrag för förlust på aktieinnehavet kunde medges om dotterbolaget likviderades i samband med fusion. Inte heller detta var enligt rättsnämnden möjligt eftersom man vid en fusion inte kan konstatera om en verklig förlust föreligger på aktierna. Rättsnämndens motivering synes helt förenlig med tidigare praxis. Det kan också noteras att enligt fusionsregeln i 2 § 4 mom. 7 st. SIL medges inte avdrag för fusionsförlust vid 14:22-fusion.

Däremot kan ifrågasättas, om man vid beräkningen av den reella förlusten kan ta hänsyn till koncernbidrag också till det avyttrade företaget. Med andra ord, om först det avyttrade företaget givit ett koncernbidrag till moderbolaget, och därefter vid ett senare år men under innehavstiden moderbolaget ger ett motsvarande koncernbidrag tillbaka till dotterbolaget, skall då denna senare överföring beaktas vid beräkningen av förlustens storlek i samband med en avyttring. Frågan har varit uppe till prövning i underrättspraxis, och det förefaller som om en sådan överföring tillbaka till det avyttrade dotterbolaget inte har beaktats. Om denna utgång kan kritiseras med hänvisning till att det rättsfall som åberopats, RÅ 1990 ref 102 avsåg en överföring där man önskade höja anskaffningsvärdet på de avyttrade aktierna i den här situationen som jag nu diskuterat har det enbart avsett frågan om överföringar av koncernbidrag till det avyttrade bolaget skall få utnyttjas kvittningsvis mot koncernbidrag som gått i andra riktningen. Det väsentliga borde vara om förlustens storlek påverkas av överföringar. I den mån överföringar har gått tillbaka har inte förlustens storlek påverkats av det tidigare gjorda överföringarna.

6.1.3 Förlust vid överlåtelse av vissa anläggningstillgångar

Neutralitetsprincipen bör innebära, att det i princip inte finns någon anledning att vare sig intäktsföra eller kostnadsföra poster som ännu inte är realiserade genom avyttring till en utanför koncernen stående köpare, eller där en förlust ur koncernens synvinkel inte är verklig.

En utgångspunkt får sägas vara, att koncernföretagen förutsätts handla med varandra till marknadsmässiga priser. Ett företag, vars tillgångar sjunker under det skattemässiga restvärdet, kan frestas att avyttra tillgångarna till ett närstående koncernföretag. Härigenom realiseras en förlust för det säljande företaget som dock ur koncernens synvinkel inte är verklig. Beträffande anläggningstillgångar gäller som en allmän regel att orealiserade värdenedgångar inte beaktas vid beskattningen. Det krävs att förlusten realiserats. För att denna princip inte skall kunna kringgåås i koncernsammanhang på sätt jag nyss beskrivit har särskilda bestämmelser införts i 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Dessa omfattar icke yrkesmässiga överlåtelser koncerninternt av fastigheter (25 § SIL), bostadsrätter (26 § SIL) aktier, m.fl. liknande tillgångar (27 § SIL), andelar i handelsbolag (28 § SIL), vissa typer av fordringar (29 § SIL), utländsk valuta (30 § SIL) och annan egendom (31 § SIL) om

överlåtelsen sker med förlust. I sådant fall skall mottagande företag överta anskaffningsvärde m.m. Ur koncernens synvinkel är inte förlusten verklig och definitiv förrän tillgången avyttrats till en utomstående.

Det ligger i bestämmelsens utformning en begränsning till icke yrkesmässiga avyttringar. Det kan diskuteras vad uttryckssättet omfattar. Vad som avses härmed klarläggs inte helt i lagtexten. Av motivuttalandena framgår att i varje fall avsågs härmed "fastigheter, aktier m.m."² Frågan gäller om alla anläggningstillgångar omfattas. En tänkbar tolkning förefaller dock vara att bestämmelsen skall tillämpas på sådana anläggningstillgångar för vilka en skattskyldig vid ett oförändrat innehav inte skulle medges avdrag för en värdeminskning. Det skulle exempelvis innebära att inventarier i varje fall i vissa fall skulle falla utanför bestämmelsen, eftersom innehavaren enligt 23 § 13 anv.p. 7 st. KL har en viss möjlighet att göra den ytterligare nedskrivning som kan behövas för att det bokförda värdet av samtliga inventarier inte skall överstiga det verkliga värdet. Rättsläget framstår dock inte som helt klart och ytterligare synpunkter kan säkert läggas härpå.

Bestämmelsen är tillämplig om de inblandade företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Det innebär att även överlåtelser mellan juridiska personer inom oäkta koncern omfattas.

Någon konkurrens med uttagsbeskattningsreglerna synes inte uppkomma vid tillämpningen av 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Reglerna om uttagsbeskattning omfattar ju tillgångar som stigit i värde. Nyss beskrivna lagrum behandlar tillgångar som nedgått i värde, någon förlust hade annars inte uppkommit. För överlåtelse av näringsbetingade aktier finns om överlåtelsen skett med vinst regeln i 2 § 4 mom. 10 st. SIL, se avsnitt 4.4.

6.1.4 Underskottsavdragslagen

6.1.4.1 Inledning

Genom öppna koncernbidrag kan överskott i en del av koncernen kvittas mot underskott i en annan del av koncernen. Denna kvittning eller resultatutjämning bör vara begränsad till den ekonomiska verksamhet och det ekonomiska resultat som har genererats under den tid som

² Prop. 1989/90:110 s. 693.

koncernbolagen varit i intressegemenskap. Förluster som ligger utanför den här intressegemenskapstiden eller som ur koncernens synvinkel inte är realiserade förluster bör principiellt inte kunna utnyttjas. Detta är en följd av neutralitetsprincipen.

Ett aktiebolag kan ha gått med driftunderskott varför ett underskott ackumulerats som skjuts framåt i tiden. Om en juridisk person köper förlustbolaget finns möjligheten att genom exempelvis koncernbidrag utnyttja den förlust som uppkommit under en tid när inte koncerngemenskapen existerat. Det behövs därför regler som begränsar möjligheterna till handel med underskottsavdrag. Dessa regler finns i underskottsavdragslagen (UAL).

Huvudregeln är att avdrag för underskott i en förvärvskälla skall medges vid beräkning av näringsinkomst nästföljande beskattningsår, 1 § UAL. De begränsningsregler som finns följer av underskottsavdragslagen. För varje år måste dock prövas att ingen av undantagsreglerna i underskottsavdragslagen är för handen. Jag skall här koncentrera mig på begränsningsreglerna efter ägarbyten.

Spärreglerna efter ägarförändringar är förenklat uttryckt uppbyggda på följande sätt. Om ett förlustföretag omfattats av en ägarförändring, det vill säga, i princip när ett annat skattesubjekt erhållit ett bestämmande inflytande över förlustföretaget eller förlustföretaget erhållit det bestämmande inflytandet över ett annat företag, är avdragsrätten för gamla underskott kringskurna av två spärrar, en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr.

Beloppsspärren innebär att om ett förlustföretag omfattats av en ägarförändring går förlustföretaget miste om den del av det gamla underskottet som överstiger dubbla kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet, 7 §. Koncernbidragsspärren innebär en begränsning av rätten att dra av gammalt underskott mot erhållna koncernbidrag det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de därpå följande fem beskattningsåren, 8 §.

Huvudregeln i båda spärrarna slår mot alla ägarförändringar, också när det endast är fråga om omstruktureringar inom en befintlig koncern. Särskilda undantag finns därför såväl i beloppsspärren som i koncernbidragsspärren för koncerninterna ägarförändringar. Syftet är att undanta dessa från tillämpningen av spärreglerna. De för tillämpningen av begränsningsreglerna viktiga definitionerna återfinns i 3–5 §§. Ett väsentligt begrepp är förlustföretag. Ett *förlustföretag* är ett företag, som detta i lagtexten är definierat, med underskott beskatt-

ningsåret närmast före det beskattningsår som omfattats av en ägarförändring, 3 § 2 st. Förenklat uttryckt, har ett företag sålts beskattningsår 2 (blivit föremål för ägarförändring) och hade detta företag ett underskott för beskattningsår 1, så är företaget ett förlustföretag.

För oäkta koncerner är uttrycket "annat rättssubjekt" betydelsefullt. Med annat rättssubjekt avses fysisk person, dödsbo, stiftelse, ideell förening, annan juridisk person än utländskt bolag samt handelsbolag i vilket något av nyssnämnda subjekt är delägare, 3 § 3 st. För spärreglernas tillämpning är det viktigt att konstatera, att närstående personer skall räknas som en person. Den sista definitionen i 3 § avser gammalt underskott. Det är ett underskott som för förlustföretaget kvarstår från beskattningsåret före ägarförändringen. Samma definition är också tillämplig om förlustföretaget utgjort överlåtande eller övertagande företag i sådan fusion, ombildning eller övertagande som anges i 12 § 1 st. Det kan vara fråga om exempelvis vissa fall av absorption eller kombination, där fusionsinstrumentet används som alternativ till köp.

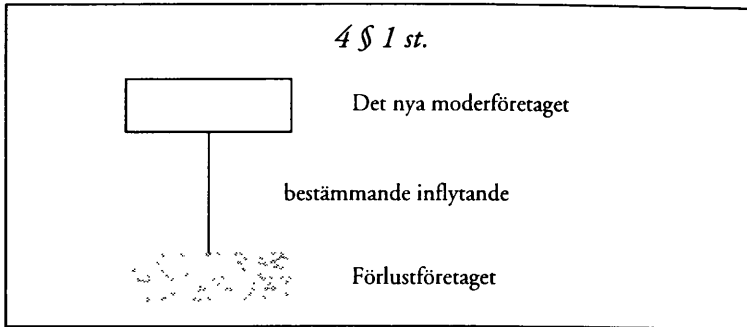
I 4–5 §§ regleras vad som utgör en ägarförändring. Dessa uppdelas i fyra olika spärrsituationer. Gemensamt för spärrsituationerna är att antingen kommer förlustföretaget under nytt bestämmande inflytande eller så får förlustföretaget eller dess moderföretag bestämmande inflytande över ett annat företag. I båda fallen kan förlustföretagets gamla underskott komma att utnyttjas av subjekt som inte förut haft denna möjlighet.

I spärrsituation 1 och 4 anses ett företag ha bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget associationsrättsligt är dotterföretag, 4 § 3 st.

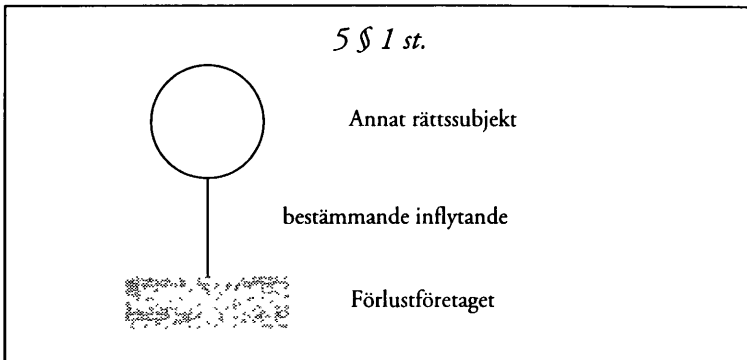
Ett bestämmande inflytande kan innefatta flera led. Om företag A erhåller bestämmande inflytande över företag B, och B i sin tur har bestämmande inflytande över företag C, innebär detta att företag A har bestämmande inflytande över företag C. Denna ägarkedja kan vara lång.

Jag skall nu beskriva spärrsituationerna i den ordning som förefaller ha blivit allmänt vedertagen. I lagtexten kommer dock spärrsituationerna i en något annan ordning.

Spärrsituation 1, S1 föreligger när ett företag, den nya ägaren, fått bestämmande inflytande över förlustföretaget, 4 § 1 st. Så länge som det i varje led föreligger ett bestämmande inflytande kan ägarförändringen äga rum långt upp i koncernkedjan.



Den andra spärrsituationen, S2, föreligger när ett "annat rättssubjekt" fått bestämmande inflytande över förlustföretaget, 5 § 1 st. 1. Denna bestämmelse avser således de fall när exempelvis en fysisk person förvärvat ett förlustföretag. I detta fall föreligger inget aktiebolagsrättsligt koncernförhållande, men samma bestämmelser skall analogt tillämpas. Definitionen av annat rättssubjekt innebär att samtliga närstående räknas som ett "annat rättssubjekt". Som regeln är utformad föreligger här en tröskeffekt. Så snart någon i närståendekretsen förvärvat ytterligare aktier eller andelar som sammantaget leder till att närstående-gruppen fått bestämmande inflytande föreligger en ägarförändring.



Spärrsituation S3 avser det fall när flera som utgör annat rättssubjekt, gemensamt skaffar sig det bestämmande inflytandet över ett förlustföretag. Bestämmelserna för S3 är dock så utformade, att de i vissa fall sammanfaller med S2. Av 5 § 1 st. 2. framgår dock att S3 är subsidiär till S2.

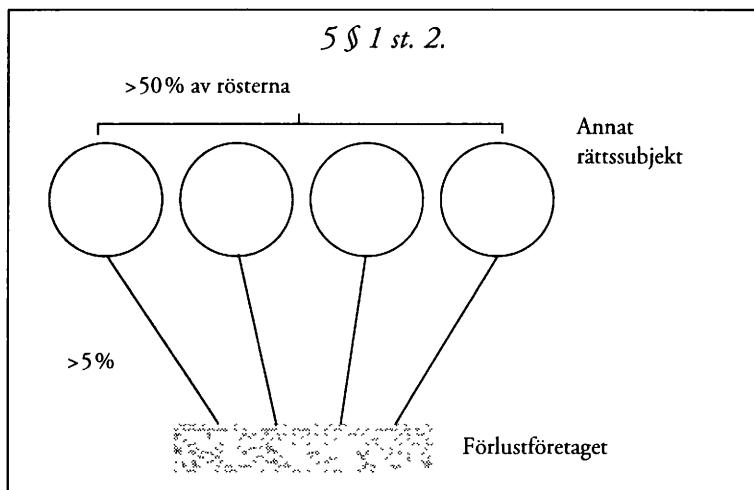
Vid S3 finns ingen koppling till uttrycket bestämmande inflytande. I stället anses en ägarförändring ha skett om flera som utgör annat rätts-

subjekt sammantaget förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av röstetalet i företaget, 5 § 1 st. 2.

Utformningen av S3 är formellt fristående från fåmansföretagsreglerna. I praktiken torde det dock som regel vara aktiebolag vilka är eller är på väg att bli fåmansföretag som träffas av S3.

För tillämpningen av S3 ges kompletterande regler i 6 §. För det första anges att hänsyn inte skall tas till aktieförvärv genom emission med lika rätt för aktieägarna, 6 § 2 st. Den bakomliggande tanken är att vid en dylik emission förändras inte ägarförhållandena i företaget. Med förvärv av aktie eller andel skall jämföras avtal om rätt att förvärva aktier eller andelar, eller avtal om att besluta i företagets angelägenheter, 6 § 2 st.

Även indirekta förvärv skall under vissa betingelser medräknas vid tillämpningen av S3. Dessa inte helt enkla regler återfinns i 6 § 3 st.



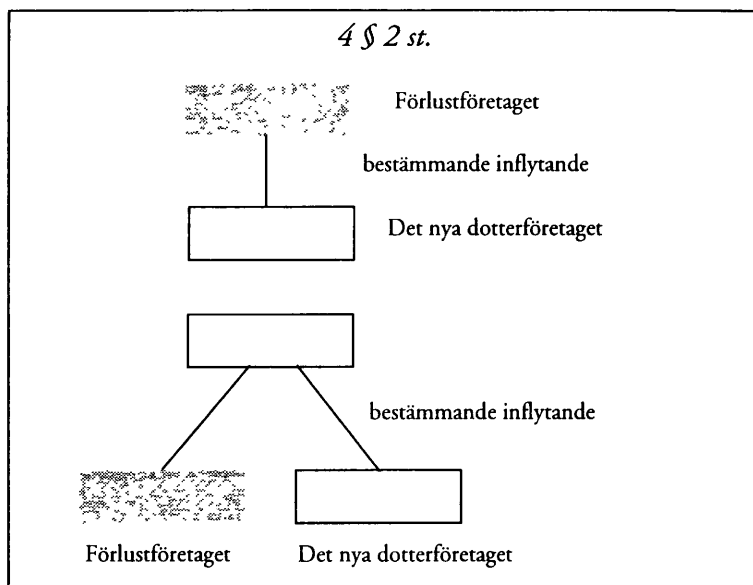
De ägarförändringar som återfinns i spärssituationerna 2 och 3 regleras i 5 §. Detta lagrum är subsidiärt till 4 § 1 st., eftersom 5 § anger att ett "förlustföretag skall – i annat fall än som anges i 4 § första stycket – anses ha omfattats av en ägarförändring" om S2 eller S3 föreligger. Det innebär att när rekvisiten samtidigt är uppfyllda för S1 och S2 eller S3, skall S1 tillämpas. Betydelsen härav är att också koncernbidragsspärren blir tillämplig, jfr 8 §.

Förhållandet mellan spärssituationerna kan med utgångspunkt från ett par exempel i motiven beskrivas ungefär på följande sätt: Om en fysisk

person har bestämmande inflytande över ett fåmansföretag som förvärvar 100 % av ett förlustföretag så föreligger S1 men inte S2. Om fåmansföretaget däremot endast förvärvar 40 % av aktierna i förlustföretaget har fåmansföretaget inte uppnått bestämmande inflytande och S1 inträder ej. Däremot skall de 40 % tillräknas den fysiska personen vid bedömningen av om denne tillsammans med närstående uppnått bestämmande inflytande enligt S2.

På liknande sätt förhåller sig S1 till S3. Om flera fysiska personer har ett bestämmande inflytande över ett aktiebolag som får ett bestämmande inflytande över ett förlustföretag inträder S1 och inte S3.

Den fjärde spärssituationen, S4, tar sikte på en i jämförelse med S1 omvänd förvärvssituation. I detta fall är det förlustföretaget eller dess moderföretag som fått bestämmande inflytande över ett annat företag, det nya dotterföretaget, 4 § 2 st. Det framgår av lagtexten att S4 inte endast föreligger när det just är förlustföretaget som förvärvat ett annat företag. Också när förlustföretagets moderföretag fått bestämmande inflytande över ett annat företag inträder S4. Typexemplet är att förlustföretaget fått ett systerföretag.



När någon av S1–S4 föreligger, har en ägarförändring ägt rum. Förekomsten av en på detta sätt bestämd ägarförändring är ett nödvändigt

rekvisit vid tillämpningen av begränsningsreglerna. Jag övergår nu till att behandla dessa.

6.1.4.2 Beloppsspärren

Beloppsspärren är tillämplig vid alla ägarförändringar där det är förlustföretaget som förvärfvas, d.v.s. vid S1–S3, 7 §. Syftet är att förhindra handel med företag som har en stor andel underskott i förhållandet till övrig substans i företaget. Dessa företag kallas ofta för förlustföretag eller skalbolag. Lagstiftaren har utgått från att storleken på köpeskillingen är en följd av relationen mellan underskottsavdraget och substansen i det förvärvade bolaget. Ju lägre substans desto lägre köpeskillning och därmed föreligger en större sannolikhet för att underskottsavdraget varit köparens huvudmotiv.

Med utgångspunkt från ovan nämnda antagande är beloppsspärren utformad så, att förlustföretaget efter ägarförändringen endast medges avdrag till den del det gamla underskottet inte överstiger 200 % av den nya ägarens eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet i förlustföretaget. I den utsträckning underskottet överstiger dubbla anskaffningskostnaden går förlustföretaget för all framtid miste om rätten att dra av den överskjutande delen.

Om moderföretaget till ett förlustföretag förvärfvas läggs kostnaden för köpet av moderföretaget till grund för tillämpning av beloppsspärren. Det förefaller i sig relativt okomplicerat. Mer problematiskt blir läget om moderföretaget innehar två eller flera förlustföretag. Kostnaden för att köpa moderföretaget skall då, vid tillämpning av beloppsspärren, proportioneras efter varje förlustföretags andel av koncernens totala underskott. I propositionen ges följande exempel. "Anta att AB A förvärvar AB B med dotterbolagen C och D. Vederlaget uppgår till 1 mkr. I dotterbolagen finns gamla underskott om 3 mkr., fördelat med 0,9 mkr på C resp. 2,1 mkr. på D. Genom spärren begränsas underskotten. AB C:s andel av underskotten uppgår efter begränsningen till $(0,9/3 * 200\% =)$ 0,6 mkr. och AB D:s underskott uppgår till $(2,1/3 * 200\% =)$ 1,4 mkr."

Vid konstruktionen av spärren har man således utgått från kostnaden för att erhålla det bestämmande inflytandet. Denna bestämning är oklar i flera hänseenden. För det första måste man fastställa vad som skall anses ingå i uttrycket kostnad. Här måste i varje fall själva köpeskillingen ingå.

En andra oklarhet som vidlåter bestämningen är kopplingen av kostnaden till det bestämmande inflytandet. Beloppsspärren utgår till sin

konstruktion från att hela förlustföretaget förvärvas. Om så sker torde det stå klart att hela kostnaden skall medräknas. Sker köpet genom successiva förvärv blir frågan mer problematisk.

Lagtexten ger närmast stöd för tolkningen, att så snart som köparen genom ett delförvärv uppnått det bestämmande inflytandet kan man summera ihop anskaffningskostnaden. Det skulle innebära att senare delförvärv inte kan medräknas. Mot denna tolkning står dock två exempel i propositionen. Frågan rymmer många aspekter, som här måste förbigås.

Inför en försäljning kan det med hänsyn till regelns konstruktion vara intressant för säljaren att öka substansen i förlustföretaget. Köpeskillingen skulle öka (därför att substansen ökat och därför att en större del av underskottsavdraget undgår beloppsspärren) vilket påverkar beloppsspärren. Därför finns en bestämmelse i 7 § 2 st. för att förhindra att substansen i förlustföretaget före försäljningen ökas genom kapitaltillskott. Enligt bestämmelsen skall kostnaden för förvärvet minskas med kapitaltillskott till förlustföretaget som skett före ägarförändringen. Kapitaltillskott som ligger längre tillbaka än vid ingången av det andra hela beskattningsåret före ägarförändringen behöver dock inte medräknas. Sannolikheten för att så gamla kapitaltillskott har givits i syfte att justera substansen inför en avyttring har ansetts liten.

En minskning av anskaffningskostnaden skall också ske om kapitaltillskottet skett till ett annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingår i samma koncern. Tanken är att man annars skulle kunna kringgå bestämmelsen genom att istället ge kapitaltillskottet till exempelvis förlustföretagets moderföretag, och sedan sälja moderföretaget. Ett undantag har dock gjorts vid S1 för det fall att den som givit kapitaltillskottet såväl före som efter ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget, 7 § 3 st. I detta fall har nämligen inte kapitaltillskottet påverkat köpeskillingen. Ett typiskt exempel torde vara att ett moderföretag givit sitt förlustföretag ett kapitaltillskott, och därefter avyttras moderföretaget, med vidhängande förlustföretag, till en ny ägare.

Beloppsspärren träffar enligt huvudregeln i 7 § 1 st., jämfört med 4 § 1 st., också rena omstruktureringar inom en befintlig koncern. Något behov av en beloppsspärr finns dock inte vid rent koncerninterna företagsöverlåtelser eftersom samma resultatutjämningsmöjligheter inom koncernen råder såväl före som efter ägarförändringen. Huvudregeln har därför måst kompletteras med ett undantag för koncerninterna

företagsöverlåtelser. Beloppsspärren är således inte tillämplig vid S1, om ett förlustföretag har avyttrats till en ny ägare, och denna nya ägare redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget, 7 § 3 st.

6.1.4.3 Koncernbidragsspärren

Öppna koncernbidrag kan endast ges mellan särskilt uppräknade juridiska personer, av vilka de praktiskt viktigaste är aktiebolagen, 2 § 3 mom. SIL. Spärrsituation 2 och 3 avser framförallt de fall när en eller flera fysiska personer förvärvar ett förlustföretag. Eftersom fysiska personer, liksom alla andra som utgör "annat rättssubjekt", saknar koncernbidragsmöjligheter är koncernbidragsspärren endast tillämplig på S1 och S4.

Koncernbidragsspärren innebär att ett förlustföretag som omfattas av S1 eller S4, medges avdrag för gammalt underskott endast till den del förlustföretagets inkomster utan underskottsavdrag överstiger ett mottaget öppet koncernbidrag, 8 § 1 st. Ett annat sätt att uttrycka samma sak är att ett gammalt underskott efter en ägarförändring endast får dras av mot andra inkomster än koncernbidrag. Man bör således notera att koncernbidragsspärren i sig inte omöjliggör öppna koncernbidrag, endast att det gamla underskottet inte får kvittas mot koncernbidraget.

Till skillnad mot beloppsspärren är inte koncernbidragsspärren definitiv. Den gäller för det beskattningsår ägarförändringen ägde rum och de fem därpå följande beskattningsåren, 8 § 3 st. Därefter gäller huvudregeln om rätt till underskottsavdrag.

I förarbetena anges att ett generellt syfte med spärreglerna är att de skall vara neutrala i förhållande till ägarförändringar. Av denna anledning uttalades att det faktum att ett ägarskifte medför en skillnad i möjligheten för förlustföretaget att erhålla koncernbidrag inte borde påverka dess faktiska möjligheter till förlustutjämning. I princip bör en utjämning av underskott och överskott mellan två företag endast få ske för den tid företagen utgjort delar av samma koncern, men inte i andra fall. Detta kan ses som ett uttryck för den i koncernsammanhang vägledande neutralitetsprincipen. Av praktiska skäl går det dock inte att genomföra denna princip fullt ut. Det beror bland annat på att det blir svårt att hålla reda på vilken del av ett företags inkomst som har tillkommit under den tid företaget tillhörde den gamla koncerngemenskapen.

pen respektive den nya koncerngemenskapen. I stället infördes den nyssnämnda spärrperioden under vilken förlustföretaget över huvud taget inte får kvitta ett gammalt underskott mot koncernbidrag från bolag inom den nya ägarsfären.

För nya underskott, d.v.s. sådana som uppkommit senare än utgången av året före ägarförändringen, utgör också 2 § 3 mom. SIL ett hinder för koncernbidrag för det beskattningsår som ägarförändringen skedde.

Även koncernbidragsspärren är, på det sätt den är bestämd i 8 § 1 st., för omfattande och träffar på samma sätt som beloppsspärren också rena omstruktureringar inom en koncern. Därför görs också här ett koncernundantag i 8 § 2 st. Där framgår att koncernbidragsspärren inte gäller koncernbidrag som förlustföretaget mottar från företag som redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget. Med andra ord, om förlustföretaget hade kunnat kvitta sitt underskott mot ett öppet koncernbidrag från ett visst företag före ägarförändringen får så ske också efter ägarförändringen. Det gamla underskottet kan i detta fall utnyttjas mot ett öppet koncernbidrag. I propositionen åskådliggörs detta med följande exempel.

”Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar hela koncerner. Spärren skall omfatta endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen. För det fall en koncern med moderbolaget A och dotterbolagen B och C tar över en annan koncern med moderbolaget D och dotterbolagen E och F, varav F är ett förlustföretag, gäller koncernbidragsspärren således inte koncernbidrag från D och E till F.”

Skälen till koncernundantaget är lätta att förstå. Existensen av ett undantag öppnar dock ett par möjligheter att kringgå koncernbidragsspärren. Därför skall koncernundantaget inte tillämpas i två fall. Det ena avser att förhindra missbruk av koncernundantaget genom fusion, det andra avser missbruk genom att utnyttja etappvisa koncernbidrag, 8 § 2 st. 2 och 3 meningarna.

I 8 § 2 st. 2 meningen stadgas följande. ”Vad som sagts nu gäller dock inte om ett företag som omfattats av ägarförändringen gått upp i företaget genom fusion.” Referensen till ”vad som sagts nu” avser koncernundantaget. Andra meningen innebär således att koncernbidragsspärren skall tillämpas på koncernbidrag som förlustföretaget mottagit från ett företag som visserligen före ägarförändringen ingick i samma

koncern, men som genom en fusion övertagit ett företag som omfattades av ägarförändringen. Om således ett dotterföretag till förlustföretaget förvärvar ett annat företag, NYAB, inträder S4, och ett koncernbidrag från NYAB till förlustföretaget får inte kvittas mot gammalt underskott. Om dotterföretaget fusioneras med NYAB, och det därefter är dotterföretaget som ger koncernbidrag skulle koncernundantaget vara tillämpligt, trots att medlen kan komma från NYAB. Man har ansett att detta skulle bakvägen kunna öppna möjligheter till en utjämnning av resultatet mellan den gamla och nya koncernen.

Även beträffande etappvisa koncernbidrag föreligger en risk för att koncernbidrag från den nya ägarkretsen kan komma att utnyttjas mot förlustföretagets gamla underskott. Det blir fallet om koncernbidrag först ges från ett företag A som inte före ägarförändringen ingick i samma koncern som förlustföretaget till ett företag B som tillhörde samma koncern som förlustföretaget före ägarförändringen, och därefter B ger koncernbidrag till förlustföretaget. Detta avses förhindras med bestämmelsen i 8 § 2 st. 3 meningen. Den anger att koncernundantaget inte skall tillämpas ”i den mån koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag från företag som inte ingick i samma koncern som förlustföretaget före ägarförändringen.” Som framgår av uttrycket ”i den mån” innebär inte undantaget för etappvisa koncernbidrag att koncernundantaget helt sätts ur spel. I så måtto är nyssnämnda fusionsundantag hårdare.

6.1.4.4 Samordningsregler

Samma ägarförändring kan omfattas av såväl beloppsspärr som koncernbidragsspärr. Därför krävs en samordning av spärrarna. Den sker i 8 § 3 st. Koncernbidragsspärren omfattar under spärrperioden de delar av det gamla underskottet som inte redan fallit bort på grund av beloppsspärren. Om man antar att AB K förvärvar AB F för 30 när underskottsavdraget i K uppgår till 100, innebär beloppsspärren att allt underskott som överstiger 200% av anskaffningskostnaden går förlorat. Dubbla anskaffningskostnaden är 60. Av det gamla underskottet går således 40 förlorat. Därefter får man pröva om koncernbidragsspärren är tillämplig på de återstående 60.

Om avdrag på grund av koncernbidragsspärren inte medges ett visst beskattningsår, skall enligt 9 § 1 st. underskottet anses ha uppkommit detta beskattningsår men ändå anses utgöra gammalt underskott. Där-

igenom får underskottet rullas framåt vid sidan av nya underskott. Karaktären av gammalt underskott försvinner inte. I den mån förlustföretaget efter ägarförändringen redovisar ett överskott får detta överskott naturligtvis kvittas mot det gamla underskottet. När väl det gamla underskottet är förbrukat finns inte någon spärr mot koncernbidrag, om förlustföretaget sedermera ånyo går med underskott.

Skulle det samtidigt föreligga såväl gammalt som nytt underskott i förlustföretaget uppkommer frågan vilket underskott, det gamla eller de nya, som i första hand skall avräknas mot senare uppkommet överskott. Av 9 § 2 st. framgår att avdrag för underskott i första hand skall anses avse annan del av underskottet än det gamla underskottet. Det innebär således att avdrag skall ske först för nytt underskott och därefter för gammalt. Härvid skall ett avdrag för underskott beaktas endast till den del avdraget medfört att en inkomst blivit lägre än den annars skulle ha varit.

6.1.4.5 Övertagande av underskottsavdrag i samband med fusion m.m.

Medan fusionsbestämmelserna i 7 § 5 st. och 8 § 2 st. kan karakteriseras som kringgåenderegler, och påverkar möjligheten för förlustföretaget att utnyttja gamla underskott, är fusionsregeln i 12 § av helt annat slag. Den reglerar möjligheten för ett företag att ta över ett annat företags underskottsavdrag. Bestämmelsen innebär ett försök att å ena sidan medge att underskott får övertas i samband bland annat med sådan fusion där de fusionerade företagen också i andra hänseenden åtnjuter en skattemässigt förmånlig behandling (fusioner som avses i 2 § 4 mom. 1 st. SIL) och å andra sidan att säkerställa att koncernbidragsspärren inte kan kringgå genom fusion. Bestämmelsen i 12 § återfanns tidigare i 2 § 4 mom. 8 st. SIL, men tillämpningsområdet har utvidgats. Kvar i 2 § 4 mom. 8 st. SIL finns reglering av möjligheten att i samband med fusion överföra sparat underskott vid avyttring av kapitalplaceringsaktier enligt 2 § 14 mom. 1 st. SIL (den så kallade fällan).

En grundläggande princip är att underskottsavdrag inte skall kunna föras mellan olika skattesubjekt. För att överföring skall kunna ske krävs det därför en uttrycklig bestämmelse härom. Den innebär att det överlåtande och det övertagande företaget vid tillämpning av underskottsavdragslagen anses som ett och samma företag, 12 § 1 st. Denna regel gäller vid sådana fusioner som anges i 2 § 4 mom. 1 st. SIL, och vid vissa andra ombildningar och omstruktureringar. Jag kommer av

enkelhetsskäl endast att tala om fusioner. För icke uppräknade fusions typer har övertagande företag ingen möjlighet att överta det överlå tande företags underskottsavdrag.

Ett problem uppkommer genom att fusion kan vara ett alternativ till köp. Därför krävs ett skydd mot kringgående. Lagstiftaren har konstru erat detta skydd genom att först ange att genom fusionen uppkommer gammalt underskott, 3 § 4 st., för att därefter föreskriva att det gamla underskottet sätts karantän i sex år, 12 § 2 st. Om företagen ingick i samma koncern redan före fusionen, det vill säga i realiteten när ett hel ägt dotterbolag fusioneras med sitt moderbolag görs ett undantag från karantänregeln i 12 § 3 st. Jag skall nu behandla de här angivna reg lerna

Enligt 3 § 4 st. uppstår gammalt underskott då ett förlustföretag utgjort överlåtande *eller* övertagande företag i sådan fusion m.m. som anges i 12 § 1 st. Det är således viktigt att konstatera, att oavsett vilket företag i en fusion som utgjort ett förlustföretag så uppstår genom fusi onen för detta företag gammalt underskott. Fusionen i sig medför dock inte, med ett mindre undantag, att vare sig beloppsspärr eller koncern bidragsspärr utlöses. Det beror på att 7 och 8 §§ klart anger på vilken ägarförändringssituation som spärrarna skall tillämpas. I 8 § hänvisas som tidigare påpekats endast till S1 och S4.

Av 12 § 2 st. framgår att det övertagande företaget först vid det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen ägde rum får utnyttja gammalt underskott. Denna spärrperiod avser allt gammalt underskott, oavsett om det uppkommit hos det övertagande företaget eller överförts dit från det överlåtande företaget.

Fusion av helägt dotterföretag med moderföretag innebär i sig, p.g.a. definitionen i 3 § 4 st., att gammalt underskott skapas. Om dessutom moderföretagets förvärv av dotterföretaget utlöst S1 eller S4, kan det finnas kvar gammalt underskott sedan tidigare. Karantänregeln i 12 § 2 st. slår så att säga blint mot allt som är gammalt underskott. Utan ett undantag riskerar man att ett gammalt underskott först utsätts för kon cernbidragsspärren ett antal år för att därefter efter fusion påbörja en ny sexårsperiod enligt karantänregeln. Dessutom framstår karantänen som omotiverad, eftersom företagen före fusionen normalt kunnat ge varan dra koncernbidrag. Lagstiftaren löste detta problem genom att från till lämpningen av karantänregeln undanta fusioner där de båda berörda företagen före fusionen ingick i samma koncern, 12 § 3 st. 1 meningen. Den viktigaste fusionstypen som omfattas av detta

undantag är just fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, 14:22 ABL.

Samtidigt innebär det nyssnämnda undantaget att en kringgående-möjlighet skapas för det fall att koncernbidragsspärren varit tillämplig på koncernbidrag mellan berörda företag. Man skall inte genom fusion kunna kringgå koncernbidragsspärren. Därför stadgas i 12 § 3 st. 2 meningen, att om det förelåg en begränsning enligt 8 § avseende koncernbidrag mellan företagen har det övertagande företaget rätt till avdrag för gammalt underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte ägt rum.

För att 12 § 1 st. skall vara tillämplig på fusioner mellan ekonomiska föreningar krävs att båda är att anse som kooperativa enligt 2 § 8 mom. SIL, 12 § 4 st. Karantänregeln och undantaget i 12 § 3 st. är heller inte tillämpliga på fusioner enligt 12:1 och 12:3 lagen om ekonomiska föreningar.

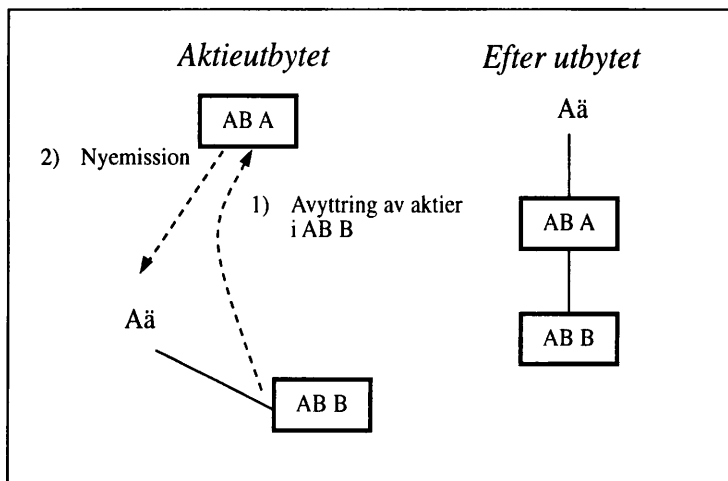
Särskilda bestämmelser om förlust av underskottsavdrag finns i 2 § 5 mom. SIL. Denna bestämmelse, benämnd *lex Kockum*, innebär att om ett aktiebolag eller ekonomisk förening helt eller till huvudsaklig del överlåtit sin verksamhet eller tillgångar till staten, kommun eller landstingskommun eller av dessa subjekt innehavda bolag, får företaget som huvudregel inte avdrag för gamla underskott eller underskott som uppkommer genom överlåtelsen. Oftast övertar nämligen det allmänna ansvaret för skulderna i samband med en sådan omstrukturering, och det har då ansetts stötande om dessutom bolaget bibehållit sitt underskottsavdrag och kunnat avräkna detta mot framtida vinster.

6.2 Aktieutbyten – strukturrationalisering

Strukturrationaliseringar av näringslivet inleds ofta med att ett aktiebolag förvärvar ett annat aktiebolag. Enligt äldre rätt kunde regeringen eller myndighet som regeringen bestämde helt eller delvis medge befrielse från reavinstbeskattning om beskattningen kunde antas hindra ur allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering, 35 § 3 mom. 3 st. ÄKL.

Genom skattereformen upphävdes dispensregeln och istället infördes bestämmelsen i 27 § 4 mom. SIL. Den innebär att en obegränsat skattskyldig person (fysisk eller juridisk) som avyttrar aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och som ved-

erlag uteslutande erhåller nyemitterade aktier i det köpande bolaget inte realiserar någon skattepliktig intäkt. Det är dock inte fråga om en definitiv skattebefrielse, som fallet var med den äldre dispensregeln. Istället skall de nyemitterade aktierna anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna.



En nackdel med kravet på att vederlaget uteslutande får bestå av nyemitterade aktier är att härmed utesluts eventuella kontantdelar vid avyttringen. Ofta torde det dock vara svårt att få värdet av de avyttrade aktierna att helt överensstämma med värdet på de mottagna aktierna. Detta gäller än mer om det t.ex. finns aktier med olika röstvärden.

Ur svensk fiskal synvinkel spelar det inte någon roll att aktieägaren byter svenska aktier mot aktier i utländska bolag. Bestämmelsen är endast tillämplig på obegränsat skattskyldiga i Sverige och en senare avyttring av de utländska aktierna kommer därför att bli beskattad i Sverige. Om däremot under innehavstiden en svensk fysisk person flyttar från Sverige skulle uppskovet riskera att bli definitivt. Därför skall vid utflyttning beskattning av det tidigare erhållna uppskovsbeloppet inträda.

Vid avyttringar av aktier i fåmansbolag krävs det för uppskov dispens av skattemyndigheten. Motivet härtill är att det finns särskilda reavinstregler vid avyttring av aktier i fåmansbolag. Dessa reavinstregler skulle

kunna kringgå om aktierna i fåmansbolaget byttes mot aktier i ett flermansbolag. Problemet är särskilt aktuellt beträffande innehav av utländska aktier eftersom dessa inte, såsom fallet är beträffande svenska aktier m.m., omfattas av utflyttningsregeln i 6 § 1 mom. a) sista stycket SIL. Vid aktieutbyten med subjekt i andra medlemsstater i EG inblandade, kan reglerna i omstruktureringslagen vara tillämpliga, se ovan kapitel 5.

6.3 Överföring av ersättningsfonder

Vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet får avdrag göras för belopp som avsatts till ersättningsfond för inventarier, byggnader m.m., 1 § lag (1990:663) om ersättningsfonder, EFL. Ersättningsfonderna ersätter de före skattereformen existerande eldsvådefonderna, men avsättning får ske inte enbart när tillgångarna gått förlorade genom olyckshändelse, utan också då skattepliktig ersättning erhållits i vissa tvångssituationer, 2 § EFL.

Jag har i avsnitt 4.2.4 berört 9 § EFL, vilken reglerar återföring av ersättningsfond i vissa fall av inkråmsöverlåtelser. Enligt 11 § EFL kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att ett närstående företag övertar ett annat företags ersättningsfond, om särskilda skäl föreligger. Även del av ersättningsfond kan övertas.

Förutsättningen är enligt 11 § 2 och 3 st. EFL att överlåtande och övertagande företag är nära integrerade ägarmässigt. Regleringen har nära anknytning till möjligheterna ge eller ta emot öppna koncernbidrag.

6.4 Indirekta skatter och avgifter

Denna lärobok är huvudsakligen inriktad på inkomstskatterättsliga problem. Indirekta skatter och avgifter vållar inte i lika hög grad problem vid transaktioner inom koncern eller vid omstruktureringar. En kortare redogörelse för denna typ av skatter och avgifter kan dock vara befogad. Däremot lämnar jag frågor kring uppbörd m.m. utanför framställningen.

I de fall där en överlåtelse eller omstrukturering sker genom ägarbyte avseende den juridiska personen är omsättningsskatten borttagen sedan

1991. Numera är också stämpelskatten på aktier borttagen. Omsättning av aktie omfattas av mervärdeskatteplikt endast när aktien omsätts eller införs till landet som *trycksak*, 7 § anv 2 st. ML. Det innebär exempelvis att aktieöverlåtelser i samband med omstruktureringar inte beläggs med mervärdeskatt.

Det finns endast ett fåtal skatter och avgifter som är av någon betydelse vid inkråmsöverlåtelser. Den väsentligaste torde vara stämpelskatten vid fastighetsköp. De flesta fastighetsöverlåtelser är stämpelskattepliktiga även vid omstruktureringar. Enligt 4 § stämpelskattelagen, SSL, (SFS 1984:404) är förvärv av fast egendom skattepliktiga om de exempelvis sker genom köp eller byte, genom tillskott till bolag eller förening, genom utdelning eller utskiftning från bolag eller förening eller genom fusion enligt 14:1 ABL. Såvitt framgår av lagtexten synes endast fusion enligt 14:22 ABL vara undantagen skatteplikt.

Skatten uppgår till tre procent av egendomens värde när köparen är en juridisk person, 8 § SSL. Det högsta av taxeringsvärdet och köpeskillingen anses som egendomens värde vid beräkning av skatten. Uttag av pantbrev är också förenat med en inte obetydlig stämpelskatt. Enligt 24 § SSL utgör stämpelskatten 2 procent vid uttag av in-teckning i fast egendom. Stämpelskatten utgör ett incitament till att lägga fast egendom i separata bolag för att öka omsättningsbarheten. Det gäller även för koncerninterna överlåtelser.

Det finns ett antal punktskatter, men endast ett fåtal som kan vara av något intresse i vissa omstruktureringsfall. En gemensam utgångspunkt för regleringen av punktskatter förefaller vara, att lagstiftningen inte skall leda till kumulativa effekter. Härigenom kommer punktskatter inte att tas ut i de ekonomiskt betydelsefulla omstruktureringarna, där övertagande bolag skall fortsätta med samma verksamhet.

Inkråmsöverlåtelser kan också omfattas av mervärdeskatt enligt lag (1994:200) om mervärdeskatt, ML.

Rättsfallsregister

- RÅ 1960 ref 31 114f
RÅ 1983 1:35 124, 130ff
RÅ 1985 1:64 147f
RÅ 1985 1:86 184
RÅ 1986 ref 43 142
RÅ 1986 ref 52 184
RÅ 1986 ref 104 187
RÅ 1986 ref 147 142
RÅ 1987 ref 49 184
RÅ 1987 ref 51 156, 157
RÅ 1987 ref 158 143
RÅ 1988 ref 112 185
RÅ 1988 ref 76 113
RÅ 1989 ref 19 115ff
RÅ 1989 ref 101 155ff
RÅ 1989 ref 119 128ff, 156
RÅ 1990 ref 22 156
RÅ 1990 ref 51 123ff
RÅ 1990 ref 70 125, 130ff
RÅ 1990 ref 90 143
RÅ 1990 ref 102 190f
RÅ 1990 ref 115 115ff, 133,
162
RÅ 1992 ref 56 119, 124ff, 135,
156, 161
RÅ 1994 ref 16 152f
RÅ 1994 ref 22 183, 188
- RR dom 1995-03-27, mål nr
112-1995 142
- RSV/FB Dt 1985:6 37, 118
- RÅ 1980 Aa 126 130
RÅ 1985 Aa 192 154ff
RÅ 1987 not 439 180
RÅ 1990 not 193 180, 183
RÅ 1990 not 275 190
RÅ 1990 not 393 115f, 132f,
162
RÅ 1990 not 394 132f
RÅ 1990 not 494 190
RÅ 1990 not 503 142
RÅ 1990 not 507 139, 170
RÅ 1991 not 217 124, 131
RÅ 1991 not 396 133
RÅ 1992 not 237 122
RÅ 1992 not 238 123, 126,
128, 134
RÅ 1992 not 241 123
RÅ 1992 not 242 123, 125
RÅ 1993 not 264 125
RÅ 1993 not 265 127
RÅ 1993 not 468 126
RÅ 1993 not 537 126

RÅ 1993 not 698 140

RÅ 1993 not 717 115, 122, 160f

NJA 1980 s. 642 118

NJA 1980 s. 642 II 119

Sakregister

- absorption 149
- ackord 180
- aktieägartillskott 115, 135, 189, 190
- apportegendom 93, 130, 137
- armlängdsregeln 60, 79ff, 138, 185
- Asea, lex 158
- Asea-Atom, lex 70
- ask i askenägande 15

- benefika fång 37
- bulvan 17, 82

- comparable uncontrolled price
 - method 83
- cost plus method 83

- delning, se fission
- delningsprincipen 118
- diskrimineringsklausul 143
- dolda koncernbidrag 59, 73ff

- ekonomisk dubbelbeskattning 25
- enkelbolag 20
- ersättningsfond 103
- ersättningsskatt 27

- fast driftställe 41, 137, 140
- filialtransaktioner 81
- fission 22, 45, 46, 89, 90, 146, 147, 154, 158ff
- fusion 21, 53, 61, 62, 89, 90, 139, 149ff, 190
- fåmansföretag 24, 27, 28, 39, 40, 94, 97, 135, 156, 157
- förlustbolag 179, 182, 183, 193

- generationsskiften 115
- goodwill 19, 35, 93, 104, 105

- helhetssyn 85
- horisontell integration 74
- huvudsaklighetsprincipen 118

- identitetsprincipen 147, 151
- immateriella tillgångar 35
- inre sammanhang 74, 134
- internationell dubbelbeskattning 24
- intresseföretag 19
- investeringsreserv 103
- investmentföretag 45, 47

- kapitalförlust 178, 179, 180
- kapitalplacersaksaktie 31, 43, 44, 47, 48, 50, 51, 180, 187
- kedjebeskattnings 25, 28, 43, 47, 54, 67, 68, 77
- kombination 149
- koncernbidrag som omkostnad 59, 73ff
- koncerntaxering 58f

- kontinuitetsprincipen 37, 93, 100, 136, 147
- korrigeringsregeln 80
- kostnadsplusmetoden 83
- kupongskatt 28, 40, 41, 54, 56, 139
- lageraktie 44, 48
- letter of support 180
- likvidation 41f, 149, 183
- Lundinbolag 53, 67, 154
- Luxemburgbolag 27
- market penetration 86, 137
- marknadsintroduktion 86
- marknadsprismetoden 83
- namnbolag 71
- nedskrivning på aktier 53
- näringsbetingade aktier 43, 44, 47, 48, 51, 179, 181, 182, 187, 192
- omsättningsaktie 43, 47, 48, 113, 148, 161
- organisationsaktie 46, 77, 141, 142, 184
- organisatoriska skäl 20, 43, 49, 71, 91f, 115f, 119ff, 147f
- oäkta koncern 22, 23, 30, 78, 108, 128, 129, 130, 146, 186, 192
- praktisk majoritet 16
- realisationsprincipen 21, 33
- reasonable profit split 83
- resale price method 83
- resultatutjämningsfond 102, 105
- retroaktiva överlåtelser 91, 94
- setoffs 85
- skalbolag 53
- skatteförmåga 21, 37, 90, 98
- skatteutjämningsreserv 100, 160
- split rate 27
- thin capitalization 57, 84
- tunn kapitalisering 57
- underkoncern 16
- underskottsavdrag 205
- unitary method 19
- uppskovsregeln 108, 111, 141, 144
- uppskrivning 152
- uppstartningskostnader 86
- utflyttning 206
- utskiftningsskatt 40, 41
- verklig förlust 98, 183, 190
- vertikal integration 14
- vinstandelslån 84
- vinstöverföring 73, 76, 77
- värdereserv 66, 93, 96, 97, 106, 129, 136, 138ff, 147, 152
- withholding tax 56
- återförsäljningsprismetoden 83

Denna bok är avsedd som lärobok på universitetsnivå och innehåller en bred redogörelse av reglerna för beskattning av koncerner. Här behandlas dubbel- och kedjebeskattnig av aktiebolag, öppna och dolda koncernbidrag och inkomstöverföringar till utlandet. Vidare diskuteras omstrukturering och ombildning av företag inom såväl äkta som oäkta koncern, exempelvis frågor kring uttags- och utdelningsbeskattnig, sammanslagning (fusion), delning (fission) och koncerninterna aktieöverlåtelser.

Frågor om förluster vid avyttring av tillgångar och den sedan januari 1994 gällande underskottsavdragslagen behandlas. Visst utrymme ägnas också åt den lagstiftning som föranletts av EG:s fusionsdirektiv och moder/dotterbolagsdirektiv.

Boken är à jourförd avseende ny lagstiftning t.o.m. vårriksdagen 1995 och rättsfall fram till 31 december 1994 har beaktats.

Författaren är professor i rättsvetenskap vid Umeå universitet.

ISBN 91-7678-304-9



9 789176 783047

STUSENSTÖRILAC
Juleto
Lagerlöf & Leman
Biblioteket - Stockholm



26090000273