SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND
NR 6 1975

Skattefrågor vid avveckling av aktiebolag

Av kammarrättsassessorn Göran Atterwall

Inledning

År 1973 ändrades aktiebolagslagen så att gränsen för minsta tillåtna aktiekapital höjdes från 5 000 kr. till 50 000 kr. Denna ändring trädde i kraft den 6 juni 1973 och gäller bolag, som bildas fr. o. m. denna dag. Alla bolag, som bildats före denna tidpunkt och som har ett aktiekapital understigande 50 000 kr., skall ha höjt sitt aktiekapital till 50 000 kr. senast vid utgången av år 1978. Bolag, som vid den tidpunkten inte höjt sitt aktiekapital, skall upplösas genom ett förenklat likvidationsförfarande (prop. 1973: 93 och 168, SFS 1973: 303 och 1081). De civilrättsliga övergångsreglerna gör det möjligt för rörelsedrivande aktiebolag, som inte genomför erforderlig kapitalhöjning, att efter upplösning fortsätta verksamheten i annan företagsform. Om ett aktiebolag upplöses och övergår till annan företagsform, aktualiserar detta vissa skatterättsliga frågor. Dessa skattefrågor har analyserats av företagsskatteberedningen, som lämnat förslag till åtgärder i syfte att underlätta en sådan övergång. Resultatet av beredningens arbete redovisades i en promemoria (Ds Fi 1974: 4) Skattefrågor i samband med avveckling av aktiebolag. Vissa riktlinjer för beredningens arbete uttalades i prop. 1973: 168. Där förutskickades nämligen att bolag, som övergick till annan företagsform utan att därigenom på grund av olika dispositioner vinna obehöriga skatteförmåner och som inte har tillräckliga vinstmedel för att kunna höja sitt aktiekapital till 50 000 kr., inte skulle komma att drabbas av någon utskiftningsskatt på grund av övergången. Beredningen gick emellertid längre i sitt förslag och ansåg att även övriga grupper av aktiebolag, t. ex. vilande bolag, skrivbordsbolag och namnskyddsbolag, borde ges vissa lättnader vid beskattningen i samband med att de avvecklades. Beredningens ställningstagande grundades

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

på att det fanns inemot 100 000 bolag, som hade ett aktiekapital som understeg 50 000 kr. Många av dessa företag var s. k. enmans- eller fåmansbolag, som enligt beredningen vållade skattemyndigheterna betydande svårigheter både i administrativt hänseende och när det gällde materiella beskattningsfrågor. Beredningen ansåg det därför i och för sig önskvärt att så många som möjligt av de mindre bolagen avvecklades för att i fortsättningen bedriva verksamheten i annan företagsform.

På grundval av beredningens promemoria lade regeringen i prop. 1974: 188 fram förslag om hur en övergång från mindre aktiebolag till annan företagsform skall behandlas från skattesynpunkt. I korthet innebär förslaget att, om ett aktiebolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr. går i likvidation under tiden den 1 januari 1975–den 31 december 1978 eller tvångsupplöses enligt de civilrättsliga övergångsreglerna, får bolaget särskilda skattelättnader både vid utskiftningsbeskattningen och inkomstbeskattningen. Ett belopp på 75 000 kr. utöver tillskjutet kapital i bolaget är sålunda fritt från utskiftningsskatt för alla bolag, som likvideras eller tvångsupplöses. Om bolaget driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk, kan det efter upplösningen fortsätta verksamheten i annan företagsform utan inkomstskattekonsekvenser, om tillgångar och skulder överförs till bokförda värden och ägarkretsen den 1 januari 1975 i bolaget inte ändras fram till och med utgången av det beskattningsår som övergången till annan företagsform äger rum. Prop. antogs av riksdagen (SkU 1974: 67, SFS 1974: 990). Lagen har trätt i kraft den 1 januari 1975.

Rent allmänt torde nog kunna påstås att den antagna lagstiftningen är liberal och ger företagen goda möjligheter att anpassa sig till förändringarna på det aktiebolagsrättsliga området. Prop. målsättning har ju också varit att mindre aktiebolag skall kunna gå över till annan företagsform utan skattekonsekvenser. I det följande skall jag redovisa lagstiftningen mera i detalj. Det kan dock redan nu sägas att vid val av företagsform spelar en rad faktorer in, inte minst skatterättsliga. På det sistnämnda området har på senare tid lagstiftning genomförts i syfte att utjämna skillnaden mellan olika företagsformer. Detta gäller de regler om lättnader vid kapitalbeskattningen som beslutades av 1974 års vårriksdag (prop. 1974: 98, SFS 1974: 311 och 312). Samma värderingsregler för företagsförmögenhet oavsett företagsform gäller således numera. I samma syfte har företagsskatteberedningen aviserat att den med förtur kommer att lägga fram förslag om beskattningen av fåmansägda aktiebolag och handelsbolag och deras ägare. I detta sammanhang bör också nämnas att en utredning tillsatts med uppdrag att se över den civilrättsliga lagstiftningen om handelsbolag och kommanditbolag och att pröva frågan om en helt ny företagsform. Utredningen bör enligt direktiven arbeta med sikte på att lagstiftning skall kunna ske i god tid före utgången av år 1978. En annan fråga som också utreds är problemet med den s. k. faktiska sambeskattningen, dvs. att medhjälpande make inte i skattehänseende kan av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

lönas i det enskilt bedrivna företaget. Denna fråga ingår i 1972 års skatteutrednings uppdrag. Dessa strävanden att i görligaste mån uppnå neutralitet i skattehänseende mellan olika företagsformer är enligt finansministern ett steg i syfte att underlätta för de små och medelstora företagen att ta ställning till vilken företagsform som bör väljas. Detta ställningstagande bör, anser finansministern, grundas på andra motiv än rent skattemässiga. Om man tittar på skattelagstiftningen i övrigt finns nämligen små skillnader mellan rörelser som bedrivs i olika företagsformer. Möjligheterna till vinstreglerande dispositioner genom nedskrivningar och avskrivningar är således lika för olika företagsformer. Möjligheterna till avsättning till konjunkturinvesteringsfond och vinstöverföringar genom s. k. öppna koncernbidrag är dock förbehållna aktiebolagen och ekonomiska föreningar. Större skillnader föreligger vid försäljning av rörelsen. Vinst vid försäljning av aktier i aktiebolag samt andelar i handelsbolag behandlas ju enligt realisationsvinstreglerna medan vinsten vid försäljning av enskild firma i sin helhet är rörelseinkomst. Skattereglerna får dock naturligtvis en betydelse för köpeskillingens storlek, då vid köp av tillgångarna i enskild firma ett avskrivnings- eller nedskrivningsunderlag erhålls för framtiden.

Som tidigare nämnts ges särskilda skattelättnader både på utskiftningsbeskattningen och inkomstbeskattningens område. I det följande kommer jag att behandla de båda områdena var för sig. Jag vill här framhålla att den nu aktuella lagstiftningen är av sådan natur att den omspänner en stor del av hela företagsbeskattningen. Det må därför förlåtas mig om jag koncentrerar mig på vissa speciella frågor, där jag upplever eller fått påpekande om att problem kan uppstå medan kanske andra frågor behandlas mera kortfattat. Först kan man göra en mycket intressant observation, nämligen att den antagna lagstiftningen är tvingande om förutsättningarna för lagens tillämpning är uppfyllda. I 1 § lagen (1974: 990) om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m., stadgas nämligen att, om ett aktiebolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr. trätt i likvidation under tiden den 1 januari 1975–den 31 december 1978 eller tvångsupplösts enligt de civilrättsliga övergångsreglerna *skall* reglerna i lagen gälla vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt samt till utskiftningsskatt. Detta betyder att i här angivna fall *skall* – med visst i författningen angivet undantag – från utskiftat belopp utöver tillskjutet belopp avräknas 75 000 kr. Aktiebolaget kan alltså inte avstå från denna förmån vid utskiftningsbeskattningen. Icke heller kan skattemyndigheterna i princip vägra bolaget denna förmån. Å andra sidan blir reglerna om den solidariska betalningsskyldigheten för aktiebolagets skatter och avgifter, som åvilar aktiebolaget och övertagaren under vissa förutsättningar, också tvingande. Detta är väl inte så konstigt med hänsyn till att den civilrättsliga lagstiftningen är tvingande, dvs. om ett bolag inte höjt sitt aktiekapital före

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

utgången av år 1978, tvångsupplöses bolaget och aktieägarna, styrelseledamöter och verkställande direktör blir solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser. Det är bl. a. mot denna bakgrund man bör se den skatterättsliga lagstiftningen och den solidariska skyldigheten för övertagaren och aktiebolaget att svara för aktiebolagets skatter och avgifter.

Utskiftningsbeskattningen (5 § i lagen)

I svensk skattelagstiftning gäller som allmän princip att ett aktiebolags inkomster skall beskattas två gånger, nämligen en gång hos bolaget och en gång hos aktieägarna i den mån inkomsten utdelas till dem. I samband med bolagets likvidation effektueras det andra ledet i dubbelbeskattningen genom utskiftningsskatten. Det är bolaget som skall upprätta deklaration och erlägga skatten, som utgår med 40 % av beskattningsbart belopp, vilket utgör skillnaden mellan vad som utskiftats till delägarna och vad dessa tillskjutit antingen vid teckning av aktier eller som aktieägartillskott. Om till aktieägare utskiftas annat än penningar skall som värde på de utskiftade tillgångarna upptas allmänna saluvärdet vid tidpunkten för utskiftningen. I de övergångsfall som det här är fråga om måste alltså en utskiftningsbeskattning ske efter i princip samma materiella regler som gäller vid utskiftning i allmänhet. Vid en strikt värdering skulle varja tillgångsslag bli föremål för en prövning huruvida bokfört värde överensstämmer med saluvärdet och eventuella differenser beaktas vid beräkning av utskiftat belopp. I rådande praxis är dock endast beträffande vissa tillgångsslag, främst varulager som nedskrivits, som det normalt uppkommer fråga om en sådan justering.

Som tidigare nämnts syftar lagstiftningen till att även andra bolag än de som övergår till annan företagsform skall kunna avvecklas utan utskiftningsskattekonsekvenser. Alla bolag får därför i princip ett utskiftningsskattefritt grundavdrag på 75 000 kr. utöver återbäring av tillskjutet kapital. För att det extra avdraget skall få åtnjutas av ett aktiebolag, som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk, krävs dock *att* övertagaren fortsatt verksamheten vid utgången av det beskattningsår under vilket övertagandet skett, *att* han tar upp samtliga tillgångar och skulder till de värden som fanns i bolagets sista balansräkning, *att* bolaget upprättat bokslut med anledning av övertagandet *samt att* ägarkretsen är densamma den 1 januari 1975 och vid utgången av det beskattningsår under vilket övertagandet skett. Jag kommer att närmare beröra dessa villkor under inkomstbeskattningen.

En särskild utskiftningsskatteberäkning måste dock alltid göras i de här avsedda fallen och detta även om någon utskiftningsskatt inte skall utgå. Vid denna beräkning får enligt uttalande i prop. relativt grova schabloner användas. De viktigaste värderingsfrågorna har också redovisats i prop.

När det gäller värderingen av varulager skall en jämförelse göras med pris

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

sättningen i samband med en normal upplösning av ett aktiebolag. Om verksamheten fortsätts i annan företagsform, bör varulagrets värde beräknas till anskaffningskostnaden efter avdrag för inkurans. Det ligger i linje med ovan nämnda uttalande att en schablonmässigt beräknad inkurans bör kunna godtas av skattemyndigheterna. Om verksamheten däremot upphör och en verklig utskiftning av lagertillgångarna företas, bör gängse pris vid försäljning i konsumentledet gälla. I prop. uttalas att denna skillnad mellan verksamhet som skall fortsättas i annan företagsform och verksamhet som läggs ned bör gälla vid värderingen av samtliga balansposter.

För inventarietillgångar godtas i allmänhet det bokförda värdet. Endast i vissa speciella fall där det verkliga värdet mera avsevärt överstiger bokföringsvärdet beaktas skillnaden. Som exempel nämns i prop. fartyg samt i de fall investeringsfond tagits i anspråk. Immateriella rättigheter såsom patent, hyresrätt och goodwill tas upp till bokförda värdet. Är det bokförda värdet för högt på nu nämnda tillgångsslag, t. ex. därför att erforderliga avskrivningar inte kunnat företas på grund av rörelsens resultat, bör justering av värdet få ske.

Börsnoterade aktier tas upp till lägsta betalkurs eller, om sådan inte noterats, köpkursen vid tidpunkten för bolagets sista bokslut. Aktier i fåmansbolag eller andra inte börsnoterade aktier tas upp till ett beräknat saluvärde. De av länsstyrelsen åsatta värdena på aktierna med ledning av RSV:s anvisningar (RSV Dt 1974: 27) får därvid *inte* användas vid här aktuella utskiftningsskatteberäkningar, då dessa värden är avsedda att tillämpas endast vid kapitalbeskattningen. I prop. framhölls att till ledning för en beräkning av saluvärdet kunde tidigare gällande regler vid värdering av aktier i fåmansbolag användas (jfr RSV 1972 I: 7). För övriga tillgångsslag, t. ex. utländska värdepapper, obligationer, bör värderingen ske med ledning av de riktlinjer som angetts för de vanligaste tillgångsslagen.

Fastigheter tas i regel upp till taxeringsvärdet i likhet med vad gäller enligt rådande praxis. Finansministern ansåg sig inte kunna godta företagsskatteberedningens förslag att taxeringsvärdet skulle uppräknas med en tredjedel med hänsyn till att taxeringsvärdet vid 1975 års allmänna fastighetstaxering skall utgöra 75 % av marknadsvärdet. Finansministern framhöll att valet av taxeringsvärdenivå skett mot bakgrunden av osäkerhetsfaktorer som inte helt kan bringas ur världen och under den förutsättningen att nivån skall vara bestående en längre tid. Dessutom kan i det enskilda fallet variationer förekomma både uppåt och nedåt beroende på utvecklingen framåt i tiden och beroende på fastighetens läge och förändringar i befolknings- och sysselsättningsläget.

Avdrag för latent skatteskuld medges vid utskiftningsskatteberäkningen schablonmässigt med 50 % av dold reserv i omsättningstillgångar samt sådana anläggningstillgångar, främst inventarier, som vid avyttring behandlas som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

omsättningstillgångar. Vid utskiftning av sådana tillgångar anses nämligen ett bolag ha åtnjutit skattepliktig intäkt med ett belopp, som motsvarar tillgångens värde (p. 1 sista stycket av anvisningarna till 28 § KL). När det gäller fastigheter medges av förenklingsskäl inte något avdrag för latent skatteskuld. Detta torde heller inte betyda någonting i det stora flertalet fall, då nuvarande realisationsvinstregler normalt ger upphov till relativt obetydliga eller inga skattepliktiga vinster.

Vissa poster på balansräkningens skuldsida kan också behöva beaktas vid utskiftningsskatteberäkningen. Därmed avses närmast reserveringar av olika slag såsom generell nedskrivning av fordringar och avsättningar för att möta framtida utgifter. Vid beräkning av de belopp, varmed reserveringar gjorts, kan ofta en viss konsolidering ha skett med hänsyn till den inom företagsekonomin förekommande försiktighetsprincipen. Om sådana reserver överstiger påräkneliga förluster eller utgifter bör reducering ske av skuldposterna eller motsvarande belopp tas upp som tillkommande post vid beräkning av utskiftningsskatten.

Inkomstbeskattningen

Villkor för överföringen (2 §)

Överföring av tillgångar från ett aktiebolag till annan företagsform får i regel konsekvenser vid inkomstbeskattningen. Om tillgångar överförts till bokfört värde och det verkliga värdet är högre, blir bolaget beskattat för den dolda reserv som överförts. Detta kan även inträffa i fråga om i balansräkningen för högt upptagen skuldpost.

Företagsskatteberedningen ansåg i sin promemoria att det var nödvändigt att införa särskilda bestämmelser som gjorde det möjligt för de förutvarande aktieägarna att fortsätta verksamheten i annan företagsform utan inkomstskattekonsekvenser i samband med överföringen. Eftersom verksamheten skulle fortsättas i det nya företaget var det naturligt att kontinuiteten bibehölls med tidigare beskattningsår och därmed det förutvarande aktiebolaget.

I 2 § lagen uppställs villkoren för att ett aktiebolag inte skall behöva erlägga kommunal eller statlig inkomstskatt på grund av att verksamheten övertagits av enskild näringsidkare, handelsbolag eller delägare i enskilt bolag (övertagaren).

Redan här kan konstateras att reglerna inte omfattar det fall att verksamheten i ett aktiebolag övertas av ett annat aktiebolag. Om detta sker genom fusion enligt 174 § 1 mom. lagen (1944: 705) om aktiebolag gäller naturligtvis de ordinarie skattereglerna för sådana fall. I prop. berörs det undantagsfallet att ett bolag, vars aktier ägs av ett annat aktiebolag, tvångsupplöses enligt den civilrättsliga övergångsregleringen. Upplösning av ett koncernbolag innebär enligt prop., att tillgångar och skulder till bokförda värden övertas av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

moderbolaget. Skillnaden mellan dessa både värden får betydeles endast när det gäller redovisningen av det egna kapitalet i moderbolaget och påverkar således inte inkomsttaxeringen av moderbolaget.

Villkoren är följande:

1. *Aktiebolaget skall vid övertagandet ha drivit rörelse, jordbruk eller skogsbruk*

Detta villkor bör jämföras med prop. uttalande att inkomstskattebefrielsen inte skall gälla förvaltningsbolag. Man kan fråga sig hur ett bolag skall behandlas som driver både förvaltning och t. ex. rörelse? Vid remissbehandlingen togs frågan upp av riksskatteverket, som ifrågasatte om inte en specialregel borde tillskapas för företag med blandad verksamhet. Finansministern gjorde emellertid ingen ändring i företagsskatteberedningens förslag på denna punkt. Han konstaterade endast att för förvaltningsbolagen torde någon inkomstskatt inte bli aktuell i flertalet fall. Slutsatsen av dessa uttalanden blir alltså att om man velat reglera hur stor del av bolagets verksamhet som skolat avse rörelse, jordbruk eller skogsbruk med någon huvudsaklighetsregel eller dylikt, hade detta måst uttryckas i lagstiftningen. Gränsdragen skall alltså ske mot vad som kan betecknas som ett förvaltningsbolag. Förvaltningsbolag torde bl. a. vara bolag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (54 § 4 stycket KL). Som ett förvaltningsbolag kan även betraktas ett företag som driver en i förhållande till förvaltningen av värdepapper o. d. helt obetydlig rörelse, jordbruk eller skogsbruk (BeU 1960: 79 s. 12). Till förvaltningsbolag kan även räknas bolag som förvaltar hyresfastigheter m. m. (prop. 1974: 125 s. 11). Om ett bolag uppfyller villkoret bör detta därför betyda att skattelättnaderna gäller hela bolagets verksamhet, således inte bara den verksamhet som är hänförlig till förvärvskällorna rörelse, jordbruk och skogsbruk. Detta innebär i stort sett endast att det nya företaget även kan överta aktiebolagets avskrivningsplaner för byggnader i förvärvskällan annan fastighet.

2. *Övertagaren skall ha fortsatt verksamheten i den eller de förvärvskällor som övertagits vid utgången av det beskattningsår under vilket övertagandet skett*

Med detta villkor har lagstiftaren sökt förhindra att en övergång endast utnyttjas för att få de speciella skattelättnaderna för att verksamheten därefter skall läggas ned eller överlåtas. Syftet med lagstiftningen har varit att underlätta en övergång till annan företagsform. Man kan ställa sig den frågan hur en delvis avveckling av verksamheten bör bedömas? Uppenbart är att man avsett att verksamheten skall fortsätta på i stort sett samma sätt som tidigare. Det är ju endast företagsformen som ändrats. Någon invändning mot att normala affärsmässiga transaktioner företas även om det förändrar verksamhetens art och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

inriktning kan dock givetvis inte göras. Finansministern förklarade emellertid att den allmänna skatteflyktsregeln, som jag senare närmare skall beröra, kunde bli tillämplig vid mera uppenbara försök att tillskansa sig obehöriga skatteförmåner. Detta uttalande skedde mot bakgrund av riksskatteverkets förslag att verksamheten borde bibehållas av de tidigare aktieägarna minst 5 år efter överlåtelseåret. Detta betyder alltså att ingripande kan ske även mot den som i avsikt att skaffa sig obehöriga skatteförmåner "väntat ut" överlåtelseåret för att sedan överlåta eller lägga ned verksamheten.

3. *Övertagarens ingående värde på samtliga tillgångar och skulder skall vara desamma som aktiebolagets utgående värde på tillgångar och skulder i den balansräkning som aktiebolaget upprättat med anledning av överlåtelsen*

Fullständig kontinuitet skall alltså råda mellan aktiebolagets utgående värden och övertagarens ingående värden.

4. *Aktiebolaget skall ha upprättat bokslut med anledning av övertagandet*

5. *Oförändrade ägarförhållanden den 1 januari 1975 i aktiebolaget och vid utgången av det beskattningsår under vilket övertagandet sker i det nya företaget*

Reglerna om oförändrade ägarförhållanden har utformats efter förebild från förlustutjämningsförordningen. Reglerna innebär alltså att samma personer, som den 1 januari 1975 ägt aktier i bolaget, vid utgången av det beskattningsår under vilket övertagandet sker äger den från bolaget övertagna verksamheten eller äger eller innehar andelarna i det handelsbolag som övertagit verksamheten. I fråga om fåmansbolag gäller att delägarnas andelar skall vara ungefär lika stora vid båda tillfällena, såvida inte skiljaktigheten betingas av arv, testamente eller bodelning.

Kontinuiteten i skattehänseende mellan aktiebolaget och det nya företaget (6 §)

Som tidigare framhållits innebär reglerna om inkomstskattebefrielsen i princip att överföringen skall ske till bokförda värden. Därigenom uppnås att dolda reserver i varulager m. m. inte behöver tas fram till beskattning utan verksamheten kan fortsätta som om företagsformen inte ändrats. Detta får också betydelse när det gäller inkomstberäkningen i det nya företaget.

Varulagrets ingående värde hos det nya företaget skall alltså tas upp till samma belopp som aktiebolagets utgående värde i sista balansberäkningen. Vid värderingen av varulagret i det nya företaget år 1 och år 2 efter övergången får supplementärregel 1 tillämpas (p. 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL). Medeltalsvärdet beräknas därvid som om varulagret även för de aktuella

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

jämförelseåren ägts av det nya företaget. Om lagret tagits upp till negativt belopp och detta belopp avsatts till lagerregleringskonto, skall avsättningen återföras till beskattning påföljande beskattningsår i det nya företaget.

Avskrivningsplaner för byggnader, *markanläggningar* och *inventarier* skall tas över från aktiebolaget. Detta gäller även de planer som upprättats för speciella förhållanden, nämligen till följd av att skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde skall anpassas i samband med övergång till räkenskapsenlig avskrivning eller då överavskrivning skett vid räkenskapsenlig avskrivning. Tillämpar det nya företaget räkenskapsenlig avskrivning och den s. k. kompletteringsregeln (20 %-regeln) används, får aktiebolagets anskaffningsvärde och anskaffningsår användas. När det gäller primäravdrag på byggnader tillämpas de vanliga reglerna vid överlåtelse, dvs. det nya företaget får tillgodoräkna sig de avdrag som återstår för aktiebolaget (p. 7 åttonde stycket av anvisningarna till 29 § KL). De ordinarie reglerna vid överlåtelse av markanläggning, som innebär att överlåtaren får avdrag för oavskrivet restvärde, kan inte tillämpas utan i sådana fall får det nya företaget ta över bolagets avskrivningsplan. Jag vill i detta sammanhang påpeka att om aktiebolaget åtnjuter rätt till räkenskapsenlig avskrivning så övergår inte denna rätt automatiskt till det nya företaget utan detta måste självt uppfylla villkoren härför. Detta torde väl i praktiken inte behöva medföra några större problem. Av större betydelse är måhända det förtydligande som gjordes i lagtexten i prop. och som innebär att avdrag för värdeminskning efter övertagandet skall beräknas enligt aktiebolagets avskrivningsplan, såvida inte det övertagande företaget åtnjuter eller berättigas åtnjuta räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning. Detta betyder att det nya företaget får precis samma rätt som aktiebolaget att byta avskrivningsmetod vid den tidpunkt som är lämplig.

Även i *övriga fall,* där utgifter får fördelas under flera år och avdrag kvarstår outnyttjade efter bolagets upplösning, får det övertagande företaget tillgodoräkna sig resterande avdrag. Som exempel härpå nämns i prop. större utgifter för reparation och underhåll av fastighet, fördelning av organisationsomkostnader och avdrag för substansminskning. Över huvud taget är syftet att full kontinuitet skall råda mellan aktiebolaget och det nya företaget. Det är emellertid knappast möjligt att företa en fullständig uppräkning av alla sådana situationer. Övertagaren skall i princip träda in i aktiebolagets ställe på så sätt att denne skall redovisa skattepliktig intäkt och avdragsgill kostnad som skolat redovisas av aktiebolaget, om övergång till annan företagsform ej skett. Detta betyder bl. a. att hos aktiebolaget nedskrivna eller bortskrivna kundfordringar som inflyter efter övergången utgör skattepliktig intäkt för övertagaren. Avsättningar för framtida garantiutgifter återförs till beskattning hos övertagaren. Övertagaren får också åberopa förhållande som avser verksamheten i aktiebolaget och som kan ha haft betydelse för bolagets inkomsttaxering. Exempel härpå utgör yrkande om särskilt forskningsavdrag (SFS

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

1973: 421) och tillämpning av anpassningsreglerna (SFS 1973: 323) vid övergång till bokföringsmässiga grunder.

Allmänna skatter och avgifter som belöper på aktiebolaget utgör skattepliktig intäkt eller medför rätt till avdrag i det nya företaget på samma sätt som om företagsformen inte ändrats. Det betyder alltså att den kommunalskatt som påförts bolaget vid dess sista taxering blir avdragsgill för övertagaren vid dennes taxering, trots att sådan rätt normalt inte tillkommer denne. Enda skillnaden är att avdraget förvandlas från ett allmänt avdrag till ett avdrag i den förvärvskälla som övertagits från bolaget. Restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som skulle ha varit skattepliktig intäkt för aktiebolaget beskattas i konsekvens härmed hos övertagaren.

Pensionsavsättningar

En specialreglering har skett beträffande avsättningar till pensionsskuldkonto. Aktiebolagets avsättningar till sådant konto får överföras till det nya företaget endast i den mån de avser utfästelser till andra än företagsägaren och denne närstående personer eller den personkrets som anges i 5 § tryggandelagen. Utfästelserna skall vidare vara knutna till allmän pensionsplan. De i aktiebolaget gjorda avsättningarna tillgodoförs alltså i första hand personer som även efter övergången är att anse som arbetstagare. Detta gäller inte de tidigare aktieägarna som ju från att ha varit arbetstagare i aktiebolaget blir arbetsgivare i det övertagande bolaget. Om det avsatta beloppet överstiger kapitalvärdet av de utfästelser som får föras över, skall skillnaden (disponibla pensionsmedel, återföras till beskattning hos övertagaren. Denna intäkt får fördelas mellan det beskattningsår då övertagandet sker och de fyra närmast följande beskattningsåren på sätt övertagaren önskar, dvs. under högst en femårsperiod. Detta betyder att övertagaren har helt fria händer att fördela intäkten. Han kan ta upp hela intäkten första året eller vänta till femte året eller fördela intäkten med valfria belopp på de fem åren.

Någon specialreglering för det fall pensionsutfästelsen till aktieägare tryggats genom pensionsstiftelse finns inte. I prop. hänvisas till gällande regler, som innebär att bolaget före övergången kan gottskriva sig medel för täckande av kostnader för pensionsförsäkring för denne.

Fondavsättningar (3 och 4 §§)

Avsättningar till investeringsfonder för konjunkturutjämning eller till investeringsfonder enligt äldre lagstiftning får *inte* överföras till det nya företaget. Sådana avsättningar är nämligen förbehållna företagsformerna aktiebolag och ekonomiska föreningar. Dessa avsättningar måste alltså återföras till beskattning vid taxeringen för bolagets sista räkenskapsår i enlighet med ordinarie regler. Detta betyder att det krav på effektiv beskattning av återförda belopp som finns i dessa förordningar upprätthålls. Däremot utgår inte vid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

återföringen någon ränta eller det 10-procentiga tillägg som annars utgår vid återföring av investeringsfond. Även de under år 1974 beslutade avsättningarna till arbetsmiljöfond (SFS 1974: 325) och till särskild investeringsfond (SFS 1974: 988) skall återföras till beskattning. Några regler om återföring av de medel, som är insatta på investeringskonto för skog, finns inte. Denna lag om insättning på investeringskonto för skog (SFS 1974: 989) beslutades sent i höstas och gäller även för aktiebolag, som inte är skyldiga att göra avsättning till särskild investeringsfond, dvs. hade en årsvinst för år 1974 som understeg 1 milj. kr. Medel som inte använts inom en femårsperiod återbetalas till den skattskyldige och tas då upp till beskattning. Regeringen har möjlighet att medge att medlen återbetalas före fem-årsperiodens utgång. I avsaknad av regler torde därför gälla att aktiebolaget måste utnyttja medlen på investeringskonto för skog före övergången. Om detta inte sker, kan bolaget ansöka hos regeringen att få medlen återbetalade. Vid avslag kommer medlen att "frysas" till fem-årsperiodens utgång.

Avsättningar till investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar, (s. k. eldsvådefonder), särskild investeringsfond för avyttrat fartyg, särskild nyanskaffningsfond och återanskaffningsfond för fastighet *får* däremot tas över av det nya företaget utan skattekonsekvenser. Samma regler gäller ju nämligen för aktiebolag och övriga företagsformer i fråga om dessa fonder. Någon ränta utgår inte heller vid övertagandet. Om det finns garantiförbindelse, skall denna ändras till att avse övertagaren. Fondens medel anses avsatta hos övertagaren under det år då avsättningen skett hos bolaget.

Efter framställning av aktiebolaget eller övertagaren förordnar länsstyrelsen om återbetalning av vad som finns på investeringskonto i riksbanken. Lagakraftvunnen taxering behöver emellertid inte avvaktas till skillnad mot vad som normalt gäller för konjunkturinvesteringsfonder. I prop. har också uttalats att i den mån bolag, som inte har möjlighet att höja aktiekapitalet, ansöker om att få utnyttja konjunkturinvesterings-, arbetsmiljö- eller särskilda investeringsfonder före övergången, finns det särskild anledning att ta särskild hänsyn till detta förhållande vid tillståndsprövningen.

En fråga man kan ställa sig rörande de aktuella fonderna är om aktiebolaget måste vara rörelsedrivande för att få utnyttja den förmånliga behandling som jag nyss redogjort för, dvs. fylla de olika krav för inkomstskattebefrielse som uppställts? I lagtexten talas endast om "aktiebolag" utan någon hänvisning till begränsningarna i 2 §. Först kan man nog våga påstå att dessa återföringsregler kommer att få ringa praktisk betydelse. Aktiebolag med sådana fonder kommer med all sannolikhet att höja sitt aktiekapital. För de sällsynta fall, där återföring kan bli aktuellt, torde därför gälla att aktiebolaget endast behöver uppfylla förutsättningarna i 1 §, dvs. ha aktiekapital under 50 000 kr. och trätt i likvidation under den angivna tiden. Detta kan ju också ses som naturligt mot bakgrund av tvångslikvidationshotet. När det gäller övertagande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

av olika fonder talas endast om övertagaren. Vad som menas med övertagaren har definierats i 2 §. Därmed förstås enskild näringsidkare, handelsbolag eller delägare i enkelt bolag. Samtliga fonder som kan övertagas måste ju vara avsatta i förvärvskällan rörelse. Det kan naturligtvis tänkas förvaltningsbolag med någon liten rörelse vid sidan av förvaltningsverksamheten. Ett sådant bolag kan då överföra fonden och redovisa fonden i det nya företaget. Självfallet måste rörelsen också ha överförts. Att ett rörelsedrivande bolag skulle kunna göra det utan att samtidigt uppfylla förutsättningarna i 2 § är väl närmast otänkbart med tanke på utskiftnings- och inkomstskattekonsekvenserna. Därtill kommer att samtliga aktuella fondavsättningar i princip skall återföras tre år efter avsättningen. Vidare måste ju garantiförbindelsen ändras så att de tidigare aktieägarna direkt eller genom ett handelsbolag träder in i stället för aktiebolaget.

Realisationsvinstbeskattning (*7 §*)

Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommer inte vid överföring av fastighet eller värdepapper. Denna regel gäller alla slag av bolag, alltså både rörelsedrivande och förvaltningsbolag. Avyttrar övertagaren dvs. enskild näringsidkare, handelsbolag eller delägare i enkelt bolag, sedan övertagen egendom bedöms frågan om realisationsvinst resp. realisationsförlust med hänsyn till aktiebolagets anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt. I prop. uttalades att det var självklart att i anskaffningskostnaden skall ingå även övertagarens kostnader, t. ex. förbättringskostnader m. m., mellan övertagandetidpunkten och avyttringstillfället.

I prop. diskuterades också frågan från vilken tidpunkt och till vilken anskaffningskostnad andelarna i ett handelsbolag, som övertagit verksamheten, skall anses förvärvade. Förvärvet av sådana andelar anses ha skett vid den tidpunkt då handelsbolaget bildades. I konsekvens härmed får inte heller tiden före övergången medräknas vid tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst.

Förlustavdrag (8 §)

Den rätt till avdrag för förluster i aktiebolagets verksamhet, som skulle ha tillkommit aktiebolaget, får övertas av det nya företaget. Den begränsningen finns dock att sådant avdrag inte får överstiga inkomsten i den förvärvskälla i vilken den övertagna verksamheten ingår. Vidare får förlustavdrag åtnjutas endast i den utsträckning detta varit möjligt om verksamheten fortsatts i aktiebolaget. Detta innebar att förlustutjämningsförordningens ordinarie regler om ägarkrets, beloppsgränser och tidsperioder blir tillämpliga, nämligen *att* det skall föreligga i stort sett samma ägarkrets i ett fåmansbolag vid förlustårets ingång och ägarna av det nya företaget vid utgången av det beskattningsår för vilket förlustavdrag yrkas, *att* förlusten måste uppgå till minst 1 000 kr. *och att*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

förlusten måste utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker 6:e kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum. Det bör påpekas att rätten till förlustavdrag i och för sig inte är begränsad till rörelsedrivande bolag. Även förvaltningsbolag kan komma i åtnjutande av denna rätt vid en övergång. I prop. förutsattes att yrkade förlustavdrag – mot bakgrund av risken för missbruk – blev föremål för noggrann prövning av skattemyndigheterna och att skattmyndigheterna kunde ingripa mot rena skatteflyktstransaktioner med stöd av den allmänna skatteflyktsregeln.

Ansvarigheten för aktiebolagets skatter (9 §)

Övertagaren är jämte aktiebolaget betalningsskyldig för sådana aktiebolagets skatter och avgifter som anges i 1 § lagen (1971: 1072) om förmånsberättigade skattefordringar, dvs. praktiskt taget alla skatter och avgifter som belöper på den tidigare verksamheten i aktiebolaget. Som jag tidigare framhållit är denna regel tvingande. Företaget kan alltså inte genom att avstå från skatteförmånerna komma undan denna regel. Regeln gäller både rörelsedrivande bolag och förvaltningsbolag. Ett fastighetsförvaltande bolag kan alltså få utskiftningsskattelättnader, ta över vissa fonder till det nya företaget, slippa realisationsvinst i anledning av övergången, lämna över förlustavdrag men måste även tillsammans med övertagaren svara för betalning av skatter och avgifter som belöper på den tidigare verksamheten i bolaget. Med övertagaren förstås i detta sammanhang liksom tidigare enskild näringsidkare, handelsbolag eller delägare i enkelt bolag.

Skatteflyktsregeln (11 §)

Som jag tidigare nämnt har i lagen intagits en allmän skatteflyktsregel av innebörd att lagens bestämmelser inte skall tillämpas om åtgärd vidtagits i samband med övertagande av aktiebolagets verksamhet som kan antas ha skett i syfte att vinna obehörig förmån i beskattningsavseende.

Finansministern framhöll att enligt hans mening kunde en sådan klausul inte undvaras i denna lagstiftning. För att underlätta tillämpningen framhöll han att regeln framför allt tar sikte på sådana fall där överföringen från aktiebolag till annan verksamhetsform kan bedömas ha skett huvudsakligen i syfte att komma i åtnjutande av skatteförmåner. Så kan t. ex. vara fallet, om rörelsen kort tid efter det skattelättnaderna åtnjutits åter bedrivs i aktiebolagsform. En annan situation, som inte generellt kan uteslutas från ifrågavarande skattelättnader men där största uppmärksamhet är av nöden, är enligt prop. det fall då en rörelse kort tid före lagstiftningens ikraftträdande överförts till aktiebolagsform. Motivet kan då ha varit en önskan att komma i åtnjutande av skatteförmånerna. I skatteutskottets betänkande underströks att bestämmelsen måste tillämpas med omdöme och försiktighet och endast får användas för att korrigera uppenbara fall av missbruk.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01

Övriga frågor

I prop. tas också upp vissa frågor som rör det taxeringstekniska förfarandet vid övergången. Viss utökad uppgiftsskyldighet både för det nya företaget och aktiebolaget har föreskrivits. Bl. a. skall aktiebolaget i sin sista deklaration lämna uppgifter om vilka personer som var aktieägare i bolaget den 1 januari 1974, den 1 januari 1975 samt vid utgången av det sista räkenskapsåret. RSV torde senare komma att närmare precisera uppgiftsskyldigheten.

Frågan om befrielse från lagfartsstämpel togs också upp. Företagsskatteberedningen hade föreslagit att inte bara rörelsedrivande bolag som fortsatte verksamheten i annan företagsform skulle få sådan befrielse utan befrielsen borde även gälla fastigheter som användes i jordbruk eller skogsbruk. Det borde också övervägas att ge befrielse även i de fall en rörelsefastighet, som ägts av ett fastighetsförvaltande bolag, överfördes till det nya företag till vilket rörelsen överförts. Beredningen ansåg det också skäligt att överföring av aktier befriades från fondstämpel.

Finansministern ansåg att befrielse från stämpelskatt och fondstämpel borde kunna komma i fråga i de av beredningen angivna fallen. Någon generell befrielse fanns det dock ingen anledning att ge utan regeringen kan med stöd av 56 § stämpelskatteförordningen ge befrielse från eller återbetalning av skatt eller avgift i de här avsedda fallen. Till grund för regeringens bedömning borde enligt finansministern ligga skattemyndigheternas prövning av övergången.

Jag vill avslutningsvis bara upprepa att lagstiftningen måste bedömas vara liberal och i normalfallet ge goda möjligheter för rörelsedrivande bolag att välja lämplig företagsform. Även för andra typer av bolag torde lagstiftningen kunna medföra att avvecklingen av bolaget sker på ett både för myndigheterna och bolagets ägare smidigt sätt. Vissa regler kan kanske tyckas onödigt stränga eller restriktiva men bör väl ses i ljuset av den ambitionen att så långt möjligt skapa neutralitet mellan olika företagsformer. Skatteförmånerna bör inte ha den verkan att en onödig överströmning från aktiebolag till annan företagsform blir följden, som efter några år åter följs av en ökning av aktiebolagsbildningarna. Förhoppningsvis har genom lagstiftningen skapats goda premisser för ett naturligt val av företagsform som passar den aktuella verksamhetstypen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:01