Några skattefrågor vid samgående av företag

Av Jur dr Bertil af Klercker

Orsaker till samgående

I bl a den proposition om stöd för tekoindustrin (prop 1976/77 nr 105), som Regeringen lade fram i början av mars, framhölls önskvärdheten av att tekoföretagen skulle söka finna samarbetsformer i tydligt syfte att därigenom uppnå effektivare tillverkning och försäljning samt åstadkomma kostnadsbesparingar. Sådan samverkan företagen emellan innebär inte någon nyhet och har förekommit i de flesta branscher sedan lång tid tillbaka, kanske framför allt då det gällt inköp och försäljning, energiförsörjning och på senare tid även forskning.

I allmänhet har den av företagen valda organisationsformen för samverkan godtagits av skattemyndigheterna och några skattemässiga komplikationer har inte uppstått. På senaste tiden har emellertid förmärkts en tendens, framför allt från de lägre skattemyndigheternas sida, att underkänna eller ifrågasätta den skattemässiga hållbarheten av ur affärsmässiga synpunkter riktigt valda samarbetsformer. Här nedan skall jag försöka något beröra en del av de vanligaste konstruktionerna och verkningarna ur skattesynpunkt härav. Huvudsakligast sådana samgående, där parterna är aktiebolag, kommer att behandlas. För de flesta torde de skattemässiga konsekvenserna vara relativt klara och har i många fall tillämpats oförändrat under många decennier. Den oro — icke minst genom risken för skattetillägg — som skapats på grund av nyssnämnda aktivitet från vissa skattemyndigheters sida har dock medfört ett behov av klarläggande av skattesituationen vid några av de vanligaste inom näringslivet förekommande samarbetsformerna.

Det förekommer ofta att två eller flera företag önskar samverka på något område utan tanke på att därigenom få till stånd någon sammanslagning. Genom samgåendet önskar man uppnå, t ex effektivare försäljning eller inköp eller billigare energiförsörjning. Man kan också söka sig en samarbetspartner exempelvis för att starta en rörelse inom ett nytt verksamhetsområde eller på en ny marknad. Samtidigt eftersträvar man att samverkan skall direkt påverka det egna rörelseresultatet. Den nystartade gemensamma verksamheten är ofta förlustbringande de första åren och det är då angeläget att samarbetsparterna kan skattemässigt utnyttja denna förlust.

Ofta nybildas det företag, inom vilket samarbetet skall utövas, men det förekommer också att en av samarbetsparterna ställer ett företag till förfogande,

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

i vilket de tillträdande delägarna får köpa in sig. De skattekomplikationer som stundom kan uppstå i dylikt sammanhang kommer inte att beröras här.

De vanligaste samverkansformerna

I huvudsak tre möjligheter torde stå till buds för att åstadkomma en affärsmässigt och skattemässigt ändamålsenlig samverkan, nämligen genom bildande av

1) rörelsedrivande handelsbolag med parterna som delägare
2) rörelsedrivande aktiebolag med parterna som aktieägare
3) gemensamt drivet kommissionärsbolag eller arrendebolag med parterna som aktieägare

Rörelsedrivande handelsbolag

Det handelsbolag, i vilket parterna ingår som delägare, driver enligt detta alternativ självständig rörelse, t ex försäljning av delägarnas produkter eller en ny verksamhetsgren, i vilken parterna önskar skaffa sig erfarenhet. I ett mellan delägarna ingånget handelsavtal träffas bl a överenskommelse om hur handelsbolagets resultat skall fördelas. Det är icke nödvändigt att denna fördelning sker i förhållande till insatt kapital utan fördelningen kan ske efter andra grunder, t ex efter en överenskommen kvotdel eller i förhållande till försäljning av parternas produkter. Resultatfördelningen är med andra ord oberoende av ägareförhållandena, om klara avtal finns om fördelningen parterna emellan.

Eftersom ett handelsbolag icke är ett självständigt skattesubjekt utan resultatet av dess verksamhet beskattas direkt hos delägarna i handelsbolaget, kommer handelsbolagets resultat, vare sig det är positivt eller negativt, att skattemässigt sett automatiskt fördelas på delägarna. Om handelsbolaget redovisar förlust, vilket är relativt vanligt de första verksamhetsåren, medför samarbetsformen den fördelen att en dylik förlust omedelbart kan utnyttjas av delägarna som avdrag vid beskattningen.

Eftersom verksamheten i handelsbolag utgör självständig förvärvskälla, kan komplikationer uppstå vid kommunalbeskattningen, om handelsbolaget bedriver sin verksamhet i annan kommun än delägarna.

Även om samverkan i handelsbolagets form är enkel och erbjuder många fördelar, icke minst ur skattesynpunkt till följd av den automatiska fördelningen av resultatet, torde denna samarbetsform märkvärdigt nog inte vara särskilt vanlig eller populär.

Detta kan bero på att delägarna är oinskränkt ansvariga för handelsbolagets förbindelser, eller på att det ofta rent affärsmässigt bedömes vara lämpligare, t ex vid utlandsaffärer, att utåt verka såsom aktiebolag och inte som handelsbolag.

Vidare är denna begränsade ansvarighet oftast illusorisk, eftersom handelsbolagets kreditgivare som regel kräver borgen från delägarna för handelsbolagets förpliktelser.

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

Som en variant till detta alternativ kan naturligtvis tänkas ett gemensamt drivet kommanditbolag, vari såsom oinskränkt ansvarig delägare insättes antingen en av delägarna eller ett av delägarna gemensamt ägt aktiebolag med ett som regel litet aktiekapital. Även i dylikt fall torde den begränsade ansvarigheten vara av underordnad betydelse med hänsyn till den borgen som delägarna i allmänhet nödgas lämna för kommanditbolagets förpliktelser.

Rörelsedrivande aktiebolag

Om såsom samarbetsform väljes ett aktiebolag, vari parterna är aktieägare, blir skatteförhållandena något mer komplicerade än i handelsbolagsfallet. Vi kan antaga att det gemensamt ägda aktiebolaget driver självständig rörelse genom försäljning huvudsakligast av delägarnas produkter. Aktiebolagets rörelseresultat kan då skattemässigt sett icke automatiskt överföras till delägarna utan att det gemensamt ägda aktiebolaget självt då blir beskattat för överskott, respektive får självt tillgodoräkna sig underskott i form av s k förlustavdrag vid framtida taxeringar.

Möjligheten föreligger inte heller för delägarna att täcka bolagets skattemässiga förlust genom bidrag. Förutsättningarna för lämnande av s k öppna koncernbidrag är ju icke uppfyllda, eftersom bl a ett mer än 90 %-igt ägande icke föreligger. (Från det speciella undantaget i 43 § 3 mom femte stycket bortses i detta sammanhang).

En viss överföring av det gemensamt ägda bolagets resultat till delägarna torde stundom kunna äga rum,t ex genom lämnande av rabatter. Detta förutsätter emellertid att rabatterna, för att accepteras skattemässigt, måste vara på förhand fastställda och icke får anpassas efter rörelsens resultat sedan detta blivit känt eller kan förutses. Motsvarande gäller för pristillägg. Följden av ovanstående blir att det gemensamt ägda aktiebolaget som regel självständigt måste redovisa sitt resultat och sålunda, om detta är positivt, skatta för detta, varefter vinsten efter skatt kan överföras till delägarna i form av utdelning.

Denna utdelning torde i allmänhet vara skattefri, eftersom det här är fråga om utdelning å s k organisationsaktier. Den omständigheten att inte någon av delägarna i allmänhet har något avgörande inflytande över bolaget och alltså icke äger över 50 % av aktierna, torde därvid vara av underordnad betydelse, eftersom det är så uppenbart att själva bolagsbildningen har till syfte, t ex att åstadkomma en effektivare försäljning av delägarnas produkter eller på annat sätt utgör ett led i delägarnas rörelse. [1] Vid hälftendelägande är det dessutom ofta en direkt förutsättning för samgåendet att inte någon av delägarna skall ensam ha bestämmanderätt över det gemensamt ägda företaget. Vid flera delägare än två gäller i allmänhet vanliga majoritetsregler.

Tänkbart är att parterna, innan samarbetet påbörjats, träffar överenskommelse om att det gemensamt ägda och bedrivna bolaget, visserligen skall utåt

[1] Jfr RR:s dom den 25/11 1976 i fråga om Faxe AB:s tax 1971.

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

verka självständigt men att nettoresultatet av rörelsen skall i sin helhet eller till på förhand angiven del överföras på parterna. Denna överenskommelse kan till yttermera visso inryckas i det gemensamt ägda bolagets bolagsordning. Ett dylikt affärsmässigt riktigt och naturligt sätt att upplägga ett samarbete borde godtagas av skattemyndigheterna. Fördelningsprinciperna måste dock vara klara före verksamhetens igångsättande. Vidare måste samtliga berörda företag arbeta i samma associationsform, eller åtminstone samtliga parter vara enkel- eller samtliga dubbelbeskattade. Denna samarbetsform är till sin konstruktion mycket närstående den under nästa avsnitt behandlade samverkan genom kommissionärsbolag.

Kommissionärsbolag (arrendebolag)

I 43 § 2 mom kommunalskattelagen återfinnes en bestämmelse som i viss utsträckning reglerar beskattningen av s k kommissionärsbolag. Där stadgas bl a att om svenskt aktiebolag drivit rörelse i eget namn för annat sådant bolags räkning utan att i övrigt driva verksamhet i nämnvärd omfattning, och redovisas därför inkomsten av den rörelse, som förstnämnda bolag (s k kommissionärsbolag) drivit, hos det andra bolaget (nedan kallat huvudbolaget), skall huvudbolaget anses ha drivit kommissionärsbolagets rörelse, under förutsättning dels att rörelsen drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan kommissionärsbolaget började driva verksamhet av något slag, dels att beskattningsåren för de skattskyldiga utgått vid samma tidpunkt. Motsvarande bestämmelser gäller för ekonomiska föreningar.

Lagen kräver som synes inte att huvudbolaget är ägare till det s k kommissionärsbolaget, även om så praktiskt taget alltid är förhållandet, framför allt om kommissionärsbolaget drives för flera intressenters räkning. I det följande förutsättes genomgående ägarförhållande mellan kommissionärsbolaget och huvudbolagen.

Ett kommissionärsbolag med flera delägare omfattas inte av bestämmelserna i 43 § 2 mom kommunalskattelagen. Denna bestämmelse har närmast till syfte att reglera skatteförhållandena då blott ett huvudbolag finnes. Av förarbetena till nyssnämnda bestämmelse ävensom av ett nyligen givet rättsfall från Regeringsrätten (RSV Dt 1976:28) framgår det emellertid att skattesituationen kan bli densamma även om flera huvudbolag finnes till ett gemensamt ägt kommissionärsbolag om övriga i 43 § 2 mom angivna förutsättningar är uppfyllda. Om sålunda ett kommissionärsbolag användes såsom samarbetsform blir följden härav att kommissionärsbolagets resultat direkt kommer delägarna tillgodo och att kommissionärsbolaget som regel icke självt redovisar några intäkter eller kostnader. Om kommissionärsbolaget är ”rent” äger kommissionärsbolaget blott fordran på huvudbolagen.

Om kommissionärsbolaget exempelvis är ett tillverkningsbolag, kan det visa sig vara ändamålsenligt, t ex för att spara lagfartsstämpel och undvika civilrättsliga komplikationer, att kommissionärsbolagets fastighet kvarligger i

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

dess ägo. Även maskiner och inventarier tillhörande den industriella verksamheten kan det vara lämpligt att låta ligga kvar i kommissionärsbolaget. Om kommissionärsbolaget är ett industriföretag kan det vara tveksamt om sådana maskiner och inventarier, som ingår i den fasta egendomen (industritillbehör) kan överflyttas till huvudbolagen med avskrivningsrätt för dessa med tanke på att den civilrättsliga äganderätten till industritillbehören tillhör fastighetsägaren. Rent organisatoriskt torde det också vara enklare om maskiner och inventarier ägs av kommissionärsbolaget och icke till vissa bråkdelar av huvudbolagen.

Om vissa anläggningstillgångar ligger kvar hos kommissionärsbolaget lämnar huvudbolagen i allmänhet detta viss ersättning (arrende) avsedd att täcka värdeminskningsavdrag, räntor, kommunalskatteavdrag, procentavdrag m m hos kommissionärsbolaget. I sådana fall utgör det gemensamt ägda bolaget inte ett renodlat kommissionärsbolag och brukar oftast kallas arrendebolag.

Det är givetvis nödvändigt att rättsförhållandena och resultatfördelningsprinciperna mellan kommissionärsbolaget och huvudbolagen (delägarna) regleras genom avtal, enligt vilket också huvudbolagen bör göras ansvariga för kommissionärsbolagets förbindelser.

Det är svårt att inse varför den samverkan som etableras mellan olika näringsföretag och de avtal om resultatfördelning mellan parterna som därvid träffas inte skulle accepteras även ur skattesynpunkt, om uppläggningen är sund och riktig. Framför allt gäller detta då samtliga parter är proportionellt beskattade aktiebolag, där något fiskaliskt intresse i allmänhet inte åsidosättes. Emellertid har man kunnat förmärka en tendens från vissa representanter för de lägre skattemyndigheterna att vilja försvåra affärsmässigt riktigt upplagda samarbetsformer. Lagstiftningen mot interna aktieöverlåtelser där det i många lägen krävs dispens för helt oklanderliga transaktioner, ger ett uttryck för samma tendens.

Val av samarbetsform

Vilken samarbetsform bör man då välja under beaktande av de synpunkter som framförts här ovan? Enligt min mening handelsbolag. Härigenom ernås i allmänhet automatiskt och omedelbart önskad resultatfördelning och de i början av en nystartad verksamhet ofta ofrånkomliga förlusterna kan skattemässigt effektivt utnyttjas.

Sedan samarbetet pågått några år och resultatet blivit positivt, är det enkelt att ombilda handelsbolaget till aktiebolag, medan den motsatta vägen oftast är mycket mera komplicerad, icke minst ur skattesynpunkt.

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