Skattefrågor vid byte av företagsform

Av docent Per Thorell

1. Inledning*

När företag ombildas eller omstruktureras aktualiseras en mängd skattefrågor. Många av dessa är komplicerade, och dessutom oreglerade i lag. Bristen på skattepraxis är påtaglig. Dessa omständigheter är viktiga att hålla i minnet, när jag i denna uppsats skall diskutera några delfrågor som aktualiseras när företag ombildas. Som uppsatsens titel visar skall endast de fall som innebär byte av företagsform behandlas. Jag kommer därvid koncentrera framställningen till ombildning av enskild firma till aktiebolag. Bara i undantagsfall kommer andra fall av ombildningar att behandlas. En annan viktig avgränsning är att jag i första hand behandlar de fall då en hel rörelse överförs. Även om man i praxis i princip inte har behandlat de fall då enstaka tillgångar tillskjuts till en ny rörelse på annat sätt, är jag åtminstone inte f n beredd att helt jämställa dessa fall med de då hel rörelse överförs.

Skatteaspekter på ombildning av företag finns behandlade på många ställen i den skatterättsliga litteraturen. Detta beror bl a på att så många delområden inom företagsbeskattningen berörs. Den mest inträngande studien på området är Hellner, Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel, 1962. Men även andra författare har diskuterat, åtminstone delvis, de spörsmål som nedan behandlas.[1] Som regel är dock de frågor som är denna uppsats huvudfrågor påfallande kort kommenterade.

I skattepraxis har frågorna mycket sällan behandlats. Endast ett fåtal fall föreligger. Dessa skall uppmärksammas nedan. Jag har dessutom haft tillgång till samtliga opublicerade förhandsbesked som gäller tillämpningen av skatteflyktslagen.[2] Bland dessa finns ett 10-tal fall som berör ombildningar av företag. I den utsträckning som dessa är av intresse för framställningen kommer de att kommenteras nedan.

Syftet med denna uppsats är inte att heltäckande behandla alla skattefrågor för alla skattskyldiga vid byte av företagsform. Efter en kort genomgång av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

hur rättsläget kan uppfattas idag, skall jag närmare undersöka motiven till varför överföringar mellan olika rörelser, under vissa villkor, kan ske utan skattekonsekvenser. Därefter kommer uppsatsens tre huvudfrågor. Den första är vilka skattekonsekvenser som bör inträffa, då bytet av företagsform utgör ett led i en försäljning av rörelsen. Den andra frågan är vad som menas med bokfört värde, och hur olika typer av obeskattade och dolda reserver behandlas vid en ombildning. Den tredje huvudfrågan omfattar vilket krav på ägarsamband, mellan den enskilda firman och aktiebolaget, som föreligger vid ombildningar.

2. Allmänt om skattekonsekvenserna vid ombildning av företag

Innan jag närmare diskuterar de villkor som gäller för att ett byte av företagsform skall kunna ske utan skattekonsekvenser, skall jag kort uppmärksamma vilka regler i kommunalskattelagen (KL) som ett sådant förfarande skall bedömas efter, vad som utgör huvudprinciper resp undantag vid beskattningen, samt något om de ev skattefördelar som uppkommer vid en ombildning.

När tillgångar överförs från en rörelse (förvärvskälla) till en annan skall som huvudregel alltid beskattning ske, 28 § och anv p 1 till 28 § KL. Intäkten i den överlåtande rörelsen skall vara marknadsvärdet på tillgångarna, jfr 42 § KL. När en enskild firma avvecklas, genom att befintliga tillgångar avyttras, betraktas detta som den sista affärshändelsen i rörelsen, anv p 1 till 28 § KL. Influtna intäkter utgör intäkter i rörelsen. När tillgångar i en enskild firma apporteras till ett aktiebolag, bör således skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört värde som huvudregel inkomstbeskattas.[3]

Om man ser till reglerna i stort finns möjligheter att korrigera ett ev felaktigt pris vid en överföring mellan skattskyldiga i intressegemenskap. I princip torde de allmänna reglerna i 28 och 29 §§ KL vara tillämpliga, men i praktiken används främst 57 § 3 mom KL. När det gäller inkomstöverföringar till utlandet är korrigeringsmöjligheten knuten till 43 § 1 mom KL. För fåmansföretagen gäller sedan särregleringen i 35 § 1 a mom KL.

Vid ombildningar anses som regel inte 57 § 3 mom KL tillämplig, se Heiiner 1962 s 75 ff. De reserver som föreligger i den enskilda firman torde därför i praktiken, utan hinder av 57 § 3 mom KL, kunna överföras till ett aktiebolag i en annan kommun. Frågorna om tillämpningen av 43 § 1 mom KL lämnas utanför framställningen. Men även detta stadgande förefaller svårtillämpat vid överföring av tillgångar till bokfört värde till skattskyldig utanför Sverige, se t ex RÅ 1979 Aa 245 och RÅ 1983 1:13.

Om man ser till de fall då en tillgång kan överföras under marknadsvärde till ett annat bolag, skulle dessa kunna indelas i tre grupper. Dessa är fusions-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

fallen, koncernbeskattningsfallen samt fall som av billighetsskäl inte bör beskattas. De två första kan sägas vara uttryckligen reglerade i KL. Till den tredje kategorin hör flera olika typer av fall. Ett exempel utgör RSV/FB Dt 1981: 12, i vilket ett aktiebolag till ett annat aktiebolag, med samme ägare, till bokfört värde kunde överföra tillgångar utan skattekonsekvenser. Ett annat exempel utgör fallen då byte av företagsform sker, jfr Welinder SN 1962 s 308. Skattekonsekvenserna är i dessa fall motiverade av praktiska överväganden. Självklart bör vissa villkor därvid vara uppfyllda, som motiverar varför huvudreglerna om beskattning inte följs. Dessa villkor kommer att utvecklas nedan.

De *skattefördelar* som ev uppkommer vid ett byte av företagsform skall slutligen uppmärksammas. Jag bortser då i det följande helt från de fall, då man genom uppskrivning av värdet försöker höja avskrivningsunderlaget i aktiebolaget, jfr t ex anv p 4 st 2 till 29 § KL. Om aktiebolaget inte avyttras uppkommer inga skattefördelar enbart genom att tillgångarna överförs dit från den enskilda firman, om tillgångarna inte samtidigt ändrar karaktär. De ev skattefördelar som uppkommer är i stället helt kopplade till de fall, då bytet av företagsform sker som ett led i en avyttring av verksamheten. Skattekonsekvenserna av detta skall ingående diskuteras nedan. Här skall bara konstateras, att en avyttring av en enskild firma förutom inkomstbeskattning, av skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört värde, även blir belastad med socialavgifter. Vid mer betydande övervärden bland tillgångarna i verksamheten blir skatteuttaget mycket högt. Vid en avyttring av aktier blir enbart 40 % av vinsten (äldre aktier) skattepliktig. Inga socialavgifter utgår. Då köparens ingångsvärden påverkas av om tillgångarna eller aktierna förvärvats, förändras givetvis priset på egendomen beroende på vilket alternativ som väljs. Jag finner det dock som högst troligt, att säljaren genom bytet av företagsform i majoriteten av fall får ett betydligt större netto efter skatt, om aktierna säljs i stället för att tillgångarna i den enskilda firman avyttras.

Skattefördelarna vid partiella överföringar av tillgångar kan dock vara annorlunda. Här uppkommer t ex möjligheten att göra sig av med delar av tillgångarna, med förmånligt skatteresultat, och ändå fortsätta rörelsen, se t ex RSV/FB Dt 1981:12. Vad gäller överföringar av enskilda tillgångar, t ex till ett utländskt bolag inom en koncern, kan vinsten på dessa därigenom komma att undgå beskattning i Sverige.

3. Rättsläget i sammandrag

Som inledningsvis betonats bör skattefriheten vid byte av företagsform vara kopplad till att vissa villkor är uppfyllda. Dessa reglerar de förhållanden som bör gälla mellan apportören och aktiebolaget, jfr Welinder SN 1962 s 304. Bristen på lagregler och rättsfall, och därmed sammanhängande osäkerhet om rättsläget, gör att nedan uppställda villkor inte får tolkas alltför bokstavligt. Med undantag av villkor fyra är de emellertid relativt okontroversiella. Såväl

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

av tidigare framställningar som av praxis, och genomgångna opublicerade förhandsbesked, framgår det att det som regel är dessa villkor som man utgår från skall gälla. Villkorens närmare innebörd kan det sedan naturligtvis råda olika meningar om.

Som ett grundläggande *första villkor* för att beskattning inte skall ske vid en ombildning gäller, att tillgångarna överförs till *bokförda värden.* Om det åsatta värdet överstiger det bokförda blir mellanskillnaden beskattad. I dessa fall erhåller dock aktiebolaget ett högre avskrivningsunderlag. Någon principiell skillnad föreligger inte mellan de fall då överföringen sker genom apport resp köp. Skillnaden i pris blir likartad behandlad. Vad gäller frågan om tillgångarna kan överföras till ett värde som *understiger* det bokförda, bör denna fråga kopplas samman med avdragsrätten för denna värdenedgång i den enskilda firman. Några avdragsposter bör inte kunna uppstå enbart genom apporteringen. Inte heller bör ett negativt saldo, d v s då skulderna överstiger tillgångarna, kunna överföras. Om skulderna överstiger det bokförda värdet på tillgångarna, vilket t ex inte torde vara alldeles ovanligt i byggnadsrörelse, får ägaren således personligen kvarstå som gäldenär för delar av lånen.

Vad som menas med bokfört värde diskuteras utförligt nedan. Så här inledningsvis kan blott konstateras, att i princip alla tillgångar behandlas på samma sätt. Oberoende av om rörelse- eller reavinstreglerna är tillämpliga på avyttringen, får bokfört värde användas, om här angivna villkor är uppfyllda. Detta följer såväl av befintlig praxis, genomgångna opublicerade förhandsbesked samt av tidigare framställningar.[4] Vad gäller omsättningstillgångar uppkommer särskilda problem vid överföring av (omsättnings-)fastigheter, eftersom åtnjutna värdeminskningsavdrag då skall återföras, se avsnitt 6.2. Men även dessa kan överföras under marknadsvärdet.

Som ett *andra villkor* gäller, för att en överföring av tillgångar skall kunna ske utan skattekonsekvenser, att *KLs regler om dubbelbeskattning inte kringgås.* Detta innebär att tillgångarna måste gå från ett enkelbeskattat skattesubjekt. Det överförande företagets beskattningsprinciper är således betydelsefulla. En apportering i motsatt riktning medför alltid beskattning. Ett överförande av tillgångar mellan två aktiebolag behöver enligt praxis dock inte alltid utlösa beskattning, se RSV/FB Dt 1981:12, även om dessa inte befinner sig i koncerngemenskap.

En specialfråga utgör i sammanhanget felprisregeln i 35 § 1 a mom KL. Överföringar från ett handelsbolag måste ske till marknadsvärden. Om tillgången går till en enskild firma, t ex därför att en bolagsman har utträtt ur bolaget, är 35 § 1 a mom tillämpligt, se RSV/FB Dt 1978:19 och RÅ 1979 1:12, som är kommenterade i Lodin m fl 1984 s 410. Skillnaden mellan marknadsvärdet och överlåtelsevärdet skall beskattas. Även vid överföringar mellan handelsbolag och aktiebolag skulle felprisregeln kunna tänkas vara tillämplig. I dessa fall lämnar emellertid aldrig tillgångarna fåmansföretagssfären, varför någon beskattning enligt min uppfattning inte bör ske enbart av detta skäl.

Såsom ett *tredje villkor* gäller att *tillgångens skattemässiga status* inte för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

ändras genom överföringen. Den skattskyldige skall således inte genom överföringen kunna hamna i det läget, att tillgången vid en ev framtida avyttring kommer att beskattas lindrigare i aktiebolaget än vad som skulle ske i den enskilda firman. En tillgång som utgör omsättningstillgång i den apporterande rörelsen, kan således inte utan skattekonsekvenser apporteras till ett aktiebolag i vilken den kommer att utgöra anläggningstillgång.[5] Kravet på att tillgångens karaktär skall bestå bör inte betraktas som något absolut krav, utan det bör kunna inträffa fall, då tillgången ändrar karaktär utan att för den skull beskattning skall ske. En prövning av detta villkor bör i första hand ske, utifrån om någon skatteförmån har uppkommit eller inte genom överföringen. Att tillgången ändrar karaktär från anläggnings- till omsättningstillgång är det naturligtvis inget som hindrar. Ett sådant fall finns bland de opublicerade förhandsbeskeden (feb 1984).

Det *fjärde villkor* som enligt min uppfattning bör gälla, för att tillgångarna skall kunna överföras till bokförda värden, är att det föreligger ett *ägarsamband* mellan apportören och aktiebolaget. I flertalet av de opublicerade förhandsbeskeden har i förutsättningarna ingått, att rörelserna skall ha samma ägare. RegRs praxis är dock motsägelsefull. Vad ett krav på ägarsamband kan innebära skall utförligt diskuteras nedan, se avsnitt 7.

Ovanstående villkor avser att omfatta de fall då hel rörelse ombildas. Vad som gäller vid överföring av enstaka tillgångar är något oklarare. I det material jag gått igenom finns dock inget som talar mot, att inte samma principer även gäller i dessa fall, jfr Hellner 1962 s 75 ff, 122 ff, 129 och 183 ff.

4. Vad som möjliggör en överföring av tillgångar till bokförda värden

Av inledningen framgår att det främst är praktiska överväganden, billighetsskäl, som utgör grunden för att skatt inte uttas i de fall en enskild firma ombildas till ett aktiebolag enligt villkoren ovan. Jag skall nu närmare undersöka anledningen till särbehandlingen av dessa fall.

Det bör understrykas, att det förhållandet att några kontanter inte utskiftas är betydelselöst, jfr Mattsson 1974 s 103. Byte av tillgångar, t ex tillgångar i enskild firma mot aktier, är i princip skattepliktigt, jfr Mattsson a s not 11. Likaså visar genomgången i avsnitt 6 nedan, att man skattemässigt inte kan hävda att någon ny rörelse inte föreligger, jfr dock Hellner 1962 s 129, som verkar anse att någon ny förvärvskälla inte föreligger efter ombildningen. Det står numera nämligen alldeles klart, att aktiebolaget anses ha förvärvat tillgångarna vid tidpunkten för överförandet, och till det värde som då åsatts. Detta synsätt förefaller också mest naturligt, särskilt om man betraktar de fall då endast delar av tillgångsmassan överförs.

Som argument för att inte uttagsbeskatta överföringen brukar anföras, att ett direkt ägande endast ersätts av ett indirekt, att någon skatteförmåga inte uppkommit, att skattereglerna inte bör förhindra att en lämplig civilrättslig företagsform väljs för rörelsen samt framför allt, att ev obeskattade reserver i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

den enskilda firman i framtiden kommer att beskattas i aktiebolaget.[6] Det senare argumentet brukar också sägas uttrycka, att *kontinuitetsprincipen* är tillämplig på fallet. Med detta menas då, att eftersom aktiebolaget skattemässigt helt, eller i alla väsentliga avseenden, inträder i den ursprunglige skattskyldiges ställe, så upprätthålls kontinuiteten i beskattningen. Skäl saknas då att uttagsbeskatta transaktionen. Kontinuitetsprincipen ger alltså i sammanhanget delvis uttryck för en skälighetsavvägning. Man bör därför vara något försiktig med att alltför generellt åberopa kontinuitetsprincipen. Denna princip förekommer annars såväl inom inkomstbeskattningen som arvs- och gåvobeskattningen. Men det är framför allt i samband med arv och gåva som principen innehållsmässigt är särskilt tydlig.[7]

Vid inkomstbeskattningen brukar kontinuitetsprincipen åberopas vid bl a benefika förvärv, och innebär då att den skattskyldige skall inträda i överlåtarens ställe, och överta hans värden (belopps- och tidsmässigt). På så sätt blir ev vinst i framtiden beskattad hos mottagaren. Särskilt betydelsefull är naturligtvis kontinuitetsprincipen för reavinst- och rörelsereglerna (inkl jordbruk). Åtskilliga problem och undantag från kontinuitetsprincipen finns dock, se Lodin m fl 1984 s 60 ff. Som exempel kan nämnas arv av enstaka rörelsetillgångar, arv av aktier och fastigheter som utgör omsättningstillgångar samt arv av immateriella rättigheter.

Vid överföringar av tillgångar mellan olika rörelser är kontinuitetsprincipens tillämpning vid inkomstbeskattningen inte helt klar. Det skulle här enligt min mening vara lämpligt, att i de fall som skatt inte skall utgå enligt huvudreglerna, i lagen uppställa uttryckliga villkor för överföringar. Dessa villkor skulle beakta kraven på kontinuitet i beskattningen. Som exempel på omständigheter som därvid bör beaktas kan nämnas, *att* inkomsten blir beskattad på samma sätt i den nya rörelsen som i den gamla, *att* inkomsten direkt eller indirekt blir beskattad hos samme skattskyldig, samt *att* inkomsten inte geografiskt flyttas till en annan kommun eller till ett annat land. Huruvida dessa aspekter är av betydelse i dag för den skatterättsliga bedömningen är oklart. Det skulle dock leda för långt att här närmare diskutera frågan, bl a eftersom hela koncernbeskattningsproblematiken måste tas upp, varför jag skall begränsa min diskussion om kontinuitetsprincipen till de speciella förhållanden som gäller vid omvandling av enskild firma till aktiebolag. Efter det att rörelsen ombildats till ett aktiebolag, kommer vid en försäljning ev obeskattade värden i den enskilda firman, att i stället för att bli rörelsebeskattade bli beskattade enligt reavinstreglerna. Vidare gäller, att eftersom överlåtelsen formellt ses som ett köp (byte) övertar aktiebolaget tillgångarna till det åsatta värdet. Regler som är kopplade till värden som ligger dessförinnan, t ex supplementärregeln och 20-regeln, blir därför inte tillämpliga i aktiebolaget. Ev fondavsättningar kan inte överföras. Av dessa exempel följer att kontinuiteten i beskattningen i flera avseenden brister, då en enskild firma ombildas till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

ett aktiebolag. Ändå är förmodligen de flesta överens om, att det skall vara möjligt att ombilda en enskild firma till ett aktiebolag utan skattekonsekvenser. Vad som då gäller, och vad som utgör grunden för ev villkor för överföringar, bör vara så klart som möjligt för att underlätta bedömningen av i vilka fall beskattning skall ske resp inte skall ske. De fyra villkoren i avsnitt 2 bör ses utifrån detta synsätt.

5. Byte av företagsform som ett led i en avyttring av rörelsen

Redan inledningsvis konstaterades, att några skattefördelar inte uppkommer vid byte av företagsform, om inte aktiebolaget avyttras. Villkoren ovan kan i första hand sägas ta sikte på att verksamheten fortsätter i aktiebolaget. Jag skall nu behandla de fall då aktierna i aktiebolaget kort efter bytet av företagsform avyttras. Därigenom har man uppnått, att reavinstreglerna i stället för rörelsereglerna blir tillämpliga på avyttringen. Av de genomgångna opublicerade förhandsbeskeden framgår inte alltid uttryckligen, att rörelsen efter ombildningen skall avyttras. Av ställda frågor och av omständigheterna kring överföringarna är det ändå uppenbart, att en avyttring ofta är nära förestående. Hur dessa fall bedöms skatterättsligt framgår av det mycket intressanta förhandsbeskedet *RÅ 1983 1:35,* som gäller tillämpningen av skatteflyktslagen (äldre lydelsen).[8] Följande omständigheter förelåg:

En person bedrev handel med fastigheter, dels privat dels genom ett helägt aktiebolag. Samtliga fastigheter var rörelsemittade. Inför en förestående försäljning av aktiebolaget önskade den sökande till bokförda värden överföra alla sina privata fastigheter till aktiebolaget. Överlåtelsen var affärsmässigt motiverad, då köparen enligt uppgift enbart var intresserad av att ta över fastighetsbeståndet om köpet kunde ske i bolagsform. Fastigheterna skulle inte ändra karaktär efter det att de övergått till aktiebolaget (omsättningstillgångar).

RSV:s nämnd för rättsärenden (majoriteten) yttrade:

''Försäljningen av fastigheterna i fråga till X AB skall vid en tillämpning av reglerna i kommunalskattelagen inte föranleda inkomstbeskattning för A i vidare mån än att köpeskillingen och ett belopp som motsvarar utnyttjade värdeminskningsavdrag skall tas upp som intäkt i A:s rörelse. Nämnden har härvid förutsatt dels att fastigheterna skall behandlas som omsättningstillgångar i rörelse hos X AB, dels att marknadsvärdet för fastigheterna inte understiger köpeskillingen. — Under den nyss nämnda förutsättningen rörande fastigheternas skattemässiga behandling hos X AB utgör A:s aktier i bolaget inte omsättningstillgångar i rörelse. En inkomst på grund av en försäljning av aktierna skall därför enligt kommunalskattelagens regler hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. — Det förfarande som föreligger till bedömning i ärendet består i att sökanden först avyttrar ett bestånd av fastigheter till ett eget aktiebolag och därefter aktierna i bolaget till en utomstående köpare. Fastighetsbeståndet innehåller 11 fastigheter med ett betydande sammanlagt värde. — Enligt nämndens bedömning ger omständigheterna i ärendet inte en någorlunda säker grund för ett antagande om att ett bortsett från beskattningen likvärdigt ekonomiskt resultat skulle kunna uppnås genom en direkt avyttring av fastighetsbeståndet till en utomstående köpare. Nämnden förklarar därför att lagen (1980:865) mot skatteflykt inte skall anses tillämplig på förfarandet.'' (Två ledamöter var skiljaktiga beträffande motiveringen.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

RegR kom till samma slut. Härvid yttrades bl a följande:

"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 för realisationsvinst.

Det i ansökningen angivna förfarandet avviker inte från kommunalskattelagens regelsystem och strider inte mot grunderna för lagens bestämmelser om beskattning vid överlåtelse av rörelsetillgångar och företag. Förfarandet kan inte anses innebära kringgående av skattebestämmelse. Vid sådant förhållande är lagen (1980:865) mot skatteflykt i dess ursprungliga lydelse inte tillämplig på förfarandet."

Rättsnämndens majoritet och RegR kom alltså till samma slut, men tillämpade olika rekvisit i skatteflyktslagen.

Ett liknande ärende med samma utgång finns bland de genomgångna opublicerade förhandsbeskeden (april 1984). Det kan samtidigt påpekas, att Rättsnämndens skrivning inledningsvis återkommer i stort sett i alla likartade ärenden bland de opublicerade förhandsbeskeden.

RÅ 1983 1:35 är intressant av flera skäl. Inte minst p g a RegRs motivering, att överföringen liksom aktieförsäljningen var i överensstämmelse med KLs regelsystem, och inte stod i strid med grunderna för reglerna om överlåtelse av tillgångar och företag. Som tidigare konstaterats saknas ju nästan helt regler på området. I den mån de finns talar de närmast för att beskattning skall ske. Liknande omständigheter hade emellertid tidigare godtagits i praxis. I *RSV/FB Dt 1981:12* överfördes delar av tillgångarna i ett aktiebolag till ett annat aktiebolag, som därefter omedelbart såldes. Trots detta utlöste överföringen ingen beskattning. Någon koncerngemenskap förelåg inte, men bolagen hade samma ägare.

De spörsmål som RÅ 1983 1:35 aktualiserar har diskuterats i de olika utredningar som föregick skatteflyktslagen, främst SOU 1975:77 s 112 ff.[9] Expertgruppen som arbetade fram 1975 års betänkande har relativt utförligt diskuterat överföringar av egendom mellan olika rörelser, som utgör ett led i ett kringgående. Man eftersträvade inte med sitt förslag att förändra de grundläggande reglerna om förvärvskällornas omfattning, men väl missbruk av reavinstreglerna, se a a s 112. Expertgruppen behandlar dels olika fall av partiella tillgångsöverföringar, dels omvandling av enskild firma till aktiebolag som sedan avyttras.

Vad gäller de partiella överföringarna var expertgruppen av den uppfattningen, att *delar* av verksamheten i ett aktiebolag kunde överföras till bokförda värden till ett annat aktiebolag, som sedan såldes, a a s 112. Som skäl för en sådan uppläggning av avyttringen kunde då anföras, att köparen bara var beredd att övertaga tillgångarna om dessa befann sig i ett separat aktiebolag. Expertgruppen var dock mer kritisk till de fall då *separata rörelsetillgångar* överfördes från ett aktiebolag till ett annat för vidare försäljning, a a s 112 f. Här skulle skatteflyktslagen som huvudregel vara tillämplig. Man kunde dock tänka sig att separata tillgångar överfördes av organisatoriska skäl, om detta inte utgjorde ett led till att erhålla obehöriga skatteförmåner, a a s 114.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

Expertgruppen underströk att gränsen mellan vad som var delar av rörelsen resp separata rörelsetillgångar inte alltid var klar. Ibland utgjorde enstaka tillgångar p g a sitt värde en sådan del av verksamheten att de kunde avyttras för sig (genom ett annat aktiebolag), a a s 114.

Detta resonemang är intressant, eftersom det kan förklara utgången av RSV/FB Dt 1981:12. Det tomtlager som där avyttrades genom ett annat aktiebolag, kan förmodligen ses som en sådan självständig del av verksamheten, som enligt expertgruppen skulle kunna överföras utan skattekonsekvenser. Själv är jag som inledningsvis påpekats inte lika övertygad om att en sådan syn på partiella överlåtelser av tillgångar är särskilt lämplig. Enligt min uppfattning finns i dessa fall inte alls lika starka skäl att inte uttagsbeskatta överföringen, som då en hel rörelse ombildas från enskild firma till aktiebolag. Det är dock uppenbart, att man i nuvarande praxis följer den linje som expertgruppen förordade.

I fall av omvandling av enskild firma till aktiebolag anför expertgruppen följande exempel på då skatteflyktslagen bör vara tillämplig, a a s 114 f. En person driver en enskild firma, som är vinstgivande och konsoliderad med stora obeskattade reserver. Verksamheten överförs då till bokförda värden till ett aktiebolag (skrivbordsbolag), som sedan avyttras. Fallet kommenteras på följande sätt: ''Detta fall torde i sin renodlade form inte vålla några svårigheter vid taxeringen — kan inga rimliga förklaringar lämnas till varför överlåtelsen först skett till aktiebolaget är generalklausulen tillämplig. Den försäljningssumma som utgår när aktierna säljs skall ses som likvid för rörelsen och beskattning ske i enlighet härmed. Såsom fallet beskrivits torde det vara svårt för den skattskyldige att lämna någon annan förklaring varför han måst skjuta in ett aktiebolag än skattemässiga överväganden. Om däremot förfarandet sträcks ut över en längre tid blir fallet mera tveksamt och utgången beroende av utredningen angående olika individuella omständigheter'' (a a s 114 f). Det förefaller som om expertgruppen ansåg, att det kunde föreligga skattemässigt godtagbara skäl för en avyttring av den enskilda näringsverksamheten genom aktiebolaget. Man ger dock inga exempel på sådana skäl. Möjligen åsyftade man samma affärsmässiga överväganden, som kunde anföras för att delar av ett aktiebolag skall kunna avvyttras genom att annat aktiebolag, jfr a a s 112. Jag delar expertgruppens bedömning av exemplet ovan. Det kan i dessa fall inte finnas andra skäl än skatteskäl bakom avyttringen genom aktiebolaget. Jag har svårt att se, att några argument skulle kunna anföras, som skulle kunna motivera uppläggningen även skattemässigt.

Genom borttagandet av omvägsrekvisitet i skatteflyktslagen är vad som utgjorde huvudfrågan i Rättsnämnden idag överspelad. Frågan är dock principiellt intressant. Jag vill därför uttala, att jag är kritisk till Rättsnämndens majoritets yttrande i RÅ 1983 1:35, som ansåg att det inte fanns något ekonomiskt likvärdigt alternativ till en avyttring av fastigheterna i privat hand. Argumentet för överlåtelsen, att köparen bara var intresserad av tillgångarna om dessa befann sig i ett aktiebolag, bör vara irrelevant för den skattemässiga bedömningen. Om hänsyn tas till köparens uttalade speciella intressen innebär detta att parterna tillåts disponera över skatteutfallet. Om köparen är intresserad av fastigheterna, torde han vara det oberoende av om dessa befinner sig i säljarens privata hand eller i ett aktiebolag. Det hela blir en fråga om vilket pris som skall åsättas dessa, vilket i sin tur bl a är kopplat till vilket av- och nedskrivningsunderlag köparen erhåller.

RegR tillämpar inte skatteflyktslagen på samma sätt som Rättsnämnden på fallet. RegRs moti-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

vering innebär förmodligen, att man inte delar Rättsnämndens bedömning av de ekonomiska omständigheterna kring avyttringen. Istället har frågan gällt om förfarandet stått i strid med lagstiftningens grunder. En försiktig slutsats är då, att expertgruppens ovanstående bedömning alltjämt står sig i skattepraxis.

De avväganden som skatterättsligt måste ske när en enskild firma omvandlas till ett aktiebolag, som sedan omedelbart eller efter en tid avyttras, är utomordentligt svåra. De redan tidigare inte särskilt klara argumenten om kontinuitet i beskattningen vid ombildningar av företag blir här ännu oklarare. De praktiska överväganden av billighetsnatur, som gör det möjligt för en näringsidkare i huvudfallen att byta företagsform, har här inte längre samma bärkraft. RÅ 1983 1:35 ger enligt min uppfattning uttryck för en alltför liberal tolkning av omständigheterna. Utifrån de oklara reglerna i KL, samt argumenten för att underlåta beskattning i huvudfallen, bör utgången av målet kunna ifrågasättas. Samtidigt blir en bedömning av i vilka fall överföringar skall accepteras svår. Jag ser här ingen annan praktisk lösning, än att man inför en ''karenstid'' vid ombildningar. En avyttring av aktierna inom förslagsvis två år skulle då medföra, att de överförda tillgångarna beskattades på samma sätt som om de befunnit sig i den enskilda firman. Genom en karenstid, som tidsmässigt bör kopplas till reavinstreglerna, undviker man de problem som uppstår när olika argument för överföringen måste prövas vid taxeringen. Det bör nämnas att en sådan karenstid är föreslagen i Norge.[10]

6. Vad som menas med bokförda värden

Vid överföring av tillgångar mellan olika rörelser talar man som regel alltid om, att detta sker till bokförda värden. Vad som menas med detta skall nu uppmärksammas. Jag aktualiserar frågan därför att man enligt god redovisningssed i dag i princip alltid öppet skall redovisa alla reserver som föreligger vid värderingen av tillgångarna, 19 § BFL. Den dolda reserv som tidigare t ex förelåg i varulagret, är således inte längre dold utan öppet redovisad, 14 § 3 st BFL. Möjligheten att överföra tillgångar till bokförda värden, bör därför bl a vara kopplad till möjligheten att överföra de öppet redovisade reserverna (obeskattade reserver) mellan olika rörelser. Som följer av fortsättningen är dessa möjligheter begränsade, möjligen med undantag av lagerreserven. Om och varför olika slag av reserver skall kunna överföras mellan olika rörelser, är enligt min mening en mycket betydelsefull fråga i ombildningsproblematiken.

6.1 Dold reserv — obeskattad reserv

En grundläggande tanke bakom den gällande bokföringslagstiftningen är att de resultatreglerande posterna (konsolideringsposterna) skall redovisas för sig, skilda från själva rörelseresultatet. En konsekvens av detta är kravet på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

särredovisning av bokslutsdispositionerna på resultaträkningen. De på detta sätt framkomna reserverna skall sedan redovisas under rubriken *Obeskattade reserver* på balansräkningen, 19 § BFL. I princip är därför i dag all resultatutjämning öppen. I praktiken föreligger det emellertid ofta betydande *dolda reserver* bland tillgångarna i den bokföringsmässiga redovisningen. Med dold reserv menas då, att tillgången är redovisad till ett lägre värde än vad som civilrättsligt och företagsekonomiskt är erforderligt. Med dold reserv menas *inte* den värdereserv som föreligger p g a att tillgången vid en ev försäljning skulle inbringa en större intäkt än det bokförda värdet. Detta är en orealiserad reserv (intäkt), som inte utgör någon resultatreglerande post, utan följer av allmänna bokföringsmässiga principer (realisationsprincipen).

Som regel är de dolda reserverna hänförbara till anläggningstillgångarna. Förekomsten och storleken på reserverna är beroende på hur företaget ser ut, och i vilken bransch det verkar. Vilka olika typer av reserver som föreligger bland olika kategorier tillgångar, och hur dessa behandlas vid en ombildning av företaget, skall nu behandlas.

6.2 Omsättningstillgångar

Till omsättningstillgångar räknas tillgångar som är avsedda att omsättas eller förbrukas i verksamheten, jfr 13 § BFL och anv p 2 till 41 § KL. Avsikten med innehavet styr klassificeringen. Det betyder bl a att fastigheter, som vanligen utgör anläggningstillgångar, i en byggnadsrörelse kan vara omsättningstillgångar (omsättningsfastigheter). I det följande skall jag uppmärksamma reservbildningen i tre olika slag av poster, nämligen varulager, pågående arbeten och omsättningsfastigheter.

Den vanligast förekommande posten vid ombildningar är *varulager*. I tidigare framställningar har man utgått från, att den *dolda reserven i lagret* skall kunna överföras. Detta sker genom att lagret överförs till nettovärde. Som inledningsvis påpekas föreligger emellertid inte längre någon dold reserv i lagret. Lagernedskrivningen skall i dag redovisas öppet. Den utgör en bland flera obeskattade reserver på balansräkningen. Fråga uppkommer då om lagerreserven skall kunna överföras vid ett byte av företagsform. Som huvudregel måste idag sägas gälla, att de obeskattade reserverna inte kan överföras till aktiebolaget. Samma motiv bör kunna åberopas för överföring av alla obeskattade reserver, eller gäller särregler för lagerreserven? Det enda som egentligen skiljer lagerreserven från t ex en fondavsättning, är att lagerreserven i princip beräknas på samma underlag i de båda rörelserna. Lagerreserven är dessutom direkt kopplad till en bestämd tillgångspost. Denna skillnad är naturligtvis viktig, men det kan ifrågasättas om den är så väsentlig, att den motiverar en särbehandling av lagerreserven. Kopplingen mellan värdena i den enskilda firman och aktiebolaget (kontinuiteten) haltar nämligen. Detta skall visas med ett kort exempel. Lagret i den enskilda firman är värderat till 100. Nedskriv-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

ning har i bokslutet skett med 50 %. Den obeskattade reserven är alltså 50. Om man nu överför lagret till värde 50, och betraktar detta som en onerös överlåtelse, erhåller aktiebolaget detta värde som anskaffningsvärde. Om inte den obeskattade lagerreserven anses överförd, skulle aktiebolaget därigenom kunna göra en ytterligare nedskrivning med 50 % (25) i nästa bokslut. En sådan lösning är orimlig, jfr Mattsson 1983 s 40 f. Någon ytterligare nedskrivning i aktiebolaget bör inte medges vid beskattningen. Däremot torde det inte vara något som hindrar, att större nedskrivning sker på lagret i aktiebolaget än i den enskilda firman, om värdet i exemplet ovan inte kommer att understiga 50.

Vad man i praktiken gör när man överför lagret till nettovärde är därför, att man tillåter att den obeskattade lagerreserven överförs till aktiebolaget. Man skulle möjligen kunna hävda att överföringen sker netto, men att en uppskrivning sker i aktiebolaget, med en följande lagerreservbildning. Detta förefaller dock som ett konstlat resonemang. Ett överförande av lagret till nettovärdet skapar således problem ur kontinuitetssynpunkt. Detta undviks om man accepterar synsättet att lagerreserven överförs. Det senare förutsätter då, att särbehandlingen av lagerreserven kan motiveras. Mer om detta nedan i avsnitt 6.6.

Enligt nu vedertaget synsätt på överföring till nettovärde uppkommer även ett annat kontinuitetsproblem vid beskattningen. Eftersom aktiebolaget är en ny rörelse (förvärvskälla), och förvärvet av tillgångarna anses ha skett till det apporterade värdet, får enligt praxis inte supplementärregel 1 användas vid lagervärderingen i aktiebolaget, RN 1961 3:5.[11] Detta kan tyckas märkligt, eftersom regeln är ett komplement till huvudregeln, som ju rent faktiskt även får tillämpas i aktiebolaget. Om man i stället accepterar synsättet, att lagerreserven får överföras, skulle någon begränsning vid tillämpningen av supplementärregeln inte behöva föreligga i den nya rörelsen.

Vid värdering av s k *pågående arbeten* till fast pris uppkommer två olika slag av reserver, anv p 3 a till 41 § KL.[12] Dels finns den *öppna nedskrivningen* med 15 % av nedlagda direkta kostnader, för anläggningsföretag m m[13], dels finns en *dold nedskrivning* motsvarande de nedlagda indirekta kostnaderna, anv p 3 a st 4 till 41 § KL.[14] Den öppna nedskrivningen skall redovisas som en obeskattad reserv på balansräkningen. Den torde i alla väsentliga avseenden behandlas på samma sätt som lagerreserven vid ett byte av företagsform. Som exempel kan nämnas, att om RN 1961 3:5 alltjämt ger uttryck för gällande rätt, bör naturligtvis motsvarigheten till supplementärregel 1 vid värderingen av pågående arbeten inte heller vara tillämplig efter ett byte av företagsform, anv p 3 a st 6 till 41 § KL. Jag vill understryka, att den öppna reserven i pågående arbeten är kopplad till en tillgångspost precis som lagerreserven. Den dolda värderingsreserven i pågående arbeten är att jämställa med dolda reserver på anläggningstillgångar, och bör behandlas på likartat sätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

Vad slutligen gäller värderingen av *omsättningsfastigheter* gäller följande. Dessa kan vid beskattningen öppet nedskrivas med 15 % av anskaffningsvärdet, anv p 3 st 3 till 41 § KL. Därutöver medges värdeminskningsavdrag på vanligt sätt, se SOU 1977:86 s 538 ff. Dessa skall återföras till beskattning då fastigheten avyttras, anv p 1 st 4 till 28 § KL. En speciell omständighet som gäller omsättningsfastigheter, men inte övriga omsättningstillgångar som diskuteras här, är att bokföringen inte behöver följa de skattemässiga dispositionerna. Åtnjutna värdeminskningsavdrag behöver därför inte vara gjorda i räkenskaperna. Den 15-procentiga nedskrivningen skall dock redovisas som obeskattad reserv på balansräkningen. Trots bristen på samband mellan bokföringen och beskattningen, brukar man ändå i ombildningsfall tala om bokfört värde på omsättningsfastigheter. Hur detta bestäms i praxis skall nu uppmärksammas.

Ett principiellt viktigt mål i detta sammanhang är RÅ 1979 1:29.[15] Men även det ovan diskuterade RÅ 1983 1:35 berör samma problematik. Det kan dessutom tilläggas, att flera av de opublicerade förhansbeskeden följer samma mönster. De figurerade siffrorna i RÅ 1979 1:29 kan användas för att åskådliggöra beskattningen. Fastigheterna hade ett anskaffningsvärde på 10 mkr. En nedskrivning var gjord med 1,5 mkr. Ej bokförda, men vid beskattningen åtnjutna värdeminskningsavdrag, var 0,3 mkr. Fastigheten överfördes till det skattemässiga restvärdet 8,2 mkr. Detta accepterades av RegR. De åtnjutna värdeminskningsavdragen återfördes till beskattning.

Det värde som vanligen används vid överföring av omsättningsfastigheter är således det skattemässiga restvärdet, d v s anskaffningsvärdet minskat med gjord nedskrivning och gjorda avskrivningar, oavsett om dessa är gjorda i bokföringen eller inte. Det värde som används *understiger* således det bokförda värdet. Skattekonsekvenserna av detta är för min del något oklara. Efter vad jag förstått anser skattedomstolarna, att det därmed har uppkommit en förlust, som kan kvittas mot de återförda värdeminskningsavdragen. Återföringen av dessa skulle då inte få några skattekonsekvenser. Även om jag kan förstå den grundläggande tanken, att även omsättningsfastigheter skall kunna överföras utan skattekonsekvenser, kan jag inte acceptera synsättet att en förlust i skatterättslig mening föreligger. Visserligen sker överföringen till ett värde som understiger det bokförda, och även det skattemässiga restvärdet efter återföringen av värdeminskningsavdragen, men som redan tidigare påpekats (avsnitt 3) bör inga förluster kunna uppkomma enbart genom att tillgångar överförs till aktiebolaget. Eftersom synsättet på överföringarna av omsättningsfastigheter är något oklart, skall jag dock inte ytterligare uppehålla mig vid ämnet.

Sammanfattningsvis kan beträffande omsättningstillgångarna konstateras följande. Dessa anses enligt gällande synsätt vara sålda till nettovärde vid en ombildning. Den öppna nedskrivningen (obeskattade reserven) anses inte

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

överförd som sådan, utan endast som en reducering till aktivposten. Angående min kritik av detta synsätt hänvisas till vad som ovan sagts om lagerreserven.

6.3 Anläggningstillgångar

Vid värderingen av anläggningstillgångarna är som regel ev värdereserv dold. Den finns alltså inte öppet redovisad på balansräkningen. Vid överföring av anläggningstillgångar uppkommer därför inte de problem, som de öppet redovisade reserverna förorsakar vid överföring av omsättningstillgångar. Jag skall nu bara helt kort uppmärksamma några frågor kring ev reserver bland anläggningstillgångarna.[16]

Vid värdering av *inventarier* sker bara i undantagsfall, att man skiljer mellan företagsekonomiskt erforderliga (planenliga) och skattemässigt tillåtna (bokföringsmässiga) avskrivningar. Som huvudregel betraktas gjorda avskrivningar som periodkostnader. I praktiken skulle det alltså vara mycket svårt att beräkna ev värdereserv i redovisat inventarievärde. Vid beskattningen gäller också, att inventarier får överföras till bokförda värden, RÅ 1960 ref 31. Om ev överavskrivningar särredovisas torde nettovärdet få användas. I likhet med vad som gäller vid lagervärderingen anses aktiebolaget ha förvärvat tillgångarna vid apporteringstillfället. Därför anses inte kompletteringsregeln (20-regeln) kunna användas vid värderingen i aktiebolaget, se Mattsson 1974 s 112 f.

Vid värdering av *fastigheter* följer inte skattereglerna bokföringen. Särskilt vid uppskrivning av fastigheter kan det föreligga stora värdeskillnader. Då fastigheter överförs mellan olika rörelser blir skattekonsekvenserna knutna till det skattemässiga restvärdet. Vid överföring av *anläggningsfastigheter* blir reavinstreglerna tillämpliga, 35 § 2 mom och anv p 2 a till 36 § KL. En konsekvens av den förhärskande meningen, att aktiebolaget förvärvat tillgången till värdet på apportdagen, medför utan tvekan att en avyttring bör anses ha skett ur reavinstsynpunkt. Detta kan få åtskilliga följdeffekter. Förmodligen leder inte avyttringen av fastigheten till någon reavinst hos den enskilde näringsidkaren. Fåmansföretagsreglerna omöjliggör dock att indexuppräkning sker, anv p 2 a sista st till 36 § KL, se Lodin m fl 1984 s 449 f. Dispens kan dock erhållas från denna regel, se Berglöf-Roos i Festskrift till Gösta Ekman s 23 f. I annat fall måste värdet av fastigheten vid apporteringen bestämmas efter de regler som gäller vid ägarbyte i anv p 7 och 16 till 29 § KL.[17] Detta får då till följd, att aktiebolaget får ett nytt ingångsvärde. En avyttring anses ha skett. Aktiebolaget anses ha förvärvat fastigheten vid apporttillfället, till det då åsatta värdet.

Ytterligare en variant av värderingsreserver bland anläggningstillgångarna skall uppmärksammas, nämligen sådana *poster som helt saknar värde i balansräkningen,* men som kan ha ett betydande marknadsvärde. Det jag åsyftar är olika immateriella värden, t ex upparbetad goodwill, varumärken etc.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

Dessa redovisas över huvud taget inte i bokföringen, om de inte är förvärvade utifrån. Vid en överföring torde dessa behandlas på likartat sätt som övriga anläggningstillgångar, jfr Hellner 1962 s 130 ff. I ett av de opublicerade förhandsbeskeden (jan 1984) accepterades en överlåtelse av royaltyrättigheter till värdet 1 kr, vilket bekräftar slutsatsen.

6.4 Skulder

Vad gäller frågan om värdering av skulder, då dessa skall överföras till aktiebolaget, är det i första hand s k *skuldreserveringar* som är av intresse. Med detta menas sådana avsättningar som är gjorda i räkenskaperna för att täcka framtida utgifter. Vad som menas med denna term, och hur framtida utgifter behandlas vid inkomstbeskattningen, se SOU 1983:47 och Thorell, Skattelag och affärssed, 1984 s 267 ff. Frågan om överföring av skuldreserver har tidigare diskuterats av Hellner, se Hellner 1962 s 194 ff. Han menar att en skuldreserv kan överföras till det värde som gäller i den utgående balansen i det överförande företaget. Jag delar denna uppfattning.

Det bör särskilt uppmärksammas, att skuldreservens värde skall fastställas utifrån värdet av posten på balansdagen, anv p 1 st 1 p 4 till 41 § KL. Denna regel har tillkommit för att underlätta en justering av ev fel i den ingående balansen, se prop 1980/81:68 s 180 ff. Någon prövning utifrån det ingående värdet behöver därför i princip inte längre ske, utan det utgående värdet kan helt bedömas utifrån förhållandena på balansdagen. I de fall uttryckliga regler eller praxis medger en skuldreservering, uppställs som regel ett krav på återföring efterföljande år, se t ex anv p 1 a och 1 b till 41 § KL samt RÅ 1976 ref 104. Detta krav på återföring förefaller överflödigt utifrån ovan angiven regel i KL. Den innebär att ev förändringar i gjorda skuldreserveringar skall justeras per bokslutsdagen.

Det vid taxeringen godtagna värdet på en skuldreserv kan således ligga till grund för en överföring av posten. Alla reella skulder, även om de bara är beräknade, bör kunna överföras vid byte av företagsform. Detta förefaller också helt naturligt, eftersom de utgör förpliktelser i den apporterande rörelsen.

6.5 Fondavsättningar

Jag skall nu utifrån olika fondavsättningsmöjligheter diskutera hur dessa fonder skall behandlas vid byte av företagsform. Vad först gäller den lönebaserade *resultatutjämningsfonden,* 41 d § KL, har denna vissa likheter med lagerreserven, och skiljer sig i flera avseenden från övriga fondavsättningar. Beteckningen fond är därför något missvisande. En skillnad som föreligger är att den är reglerad i KL, vilket inte är fallet med de andra fonderna. Den är vidare direkt kopplad till en bestämd post i räkenskaperna, nämligen löner (och rörelseinkomsten för egenföretagare). Någon koppling till en tillgångspost på balansräkningen föreligger däremot inte, och i detta avseende skiljer sig fon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

den från lagerreserven. Olika regler gäller för olika företagsformer för avsättningen, samt för hur underlaget beräknas.[18]

Det saknas regler om hur resultatutjämningsfonden skall behandlas vid en ombildning. Frågan är inte heller berörd i förarbetena till regeln. I d § st 41 KL stadgas dock, att en återföring av avsättningen skall ske nästföljande beskattningsår. Villkoret överensstämmer med vad som gäller vid s k skuldreserveringar. Trots detta har ju dessa ansetts kunna övertas av det nya bolaget. En resultatutjämningsfond utgör emellertid ingen reell skuld, vilket var avgörande för den förra bedömningen. De olika underlagen och metoderna att göra reserveringar på, talar också för att någon möjlighet till överföring aldrig varit tänkt. Resultatutjämningsfonden bör därför enligt min uppfattning återföras till beskattning i de fall verksamheten ändrar företagsform.[19]

Om man ser till *övriga fondavsättningsmöjligheter,* utanför KL, är det uppenbart att dessa fonder inte kan överföras då *företagsformen* ändras. Frågan om vad som gäller vid byte av företagsform är dock inte uttryckligen behandlad i någon av de aktuella fondlagstiftningarna. I lagen om *allmän investeringsfond* 11 § e) stadgas, att en återföring skall ske, om företaget vid beskattningsårets utgång inte driver jordbruk eller rörelse. I lagen om *allmän investeringsreserv* 11 § d) stadgas, att återföring skall ske om ''hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, vari avsättningen till investeringsreserv har gjorts, under beskattningsåret har överlåtits eller verksamheten har upphört''. *Lagen om eldsvådefonder* 8 § 2) har samma lydelse. I denna lags tidigare lydelse, F om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar, saknades en motsvarande regel. Detta har emellertid inte hindrat RegR att anse, att då en enskild firma ombildas till aktiebolag, så skall fonden återföras till beskattning, se RÅ 1977 ref 109.

6.6 Sammanfattning om frågan om bokfört värde

Genomgången ovan visar, att frågan om hur olika obeskattade och dolda reserver skall behandlas, när företagsformen ändras, skatterättsligt ses utifrån perspektivet bokfört värde. Så länge apportvärdet inte har överstigit detta värde har ingen beskattning skett. När man bokföringsmässigt numera öppet skall redovisa vissa (obeskattade) reserver har följden blivit, att balansräkningen innehåller såväl dolda reserver som öppet redovisade obeskattade reserver. De tillgångar vars ev övervärden inte öppet är redovisade, kan som regel alltid överföras till skattemässigt restvärde. Tillgångar vars nedskrivning öppet skall redovisas, som obeskattad reserv, kan som regel överföras till nettovärde. Detta innebär i praktiken, att man tillåter en överföring av den obeskattade reserven. En sådan bedömning kommer därför att stå i motsatsförhållande till hur de obeskattade reserver behandlas, som inte utgör motposter till tillgångar på aktivsidan. Dessa, i huvudsak fondavsättningarna, kan nämligen inte överföras då företagsformen ändras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

Den skattemässiga behandlingen av de obeskattade reserverna vid byte av företagsform förefaller inte genomtänkt. Som en grundläggande princip kan sägas gälla, att de obeskattade reserverna inte kan överföras. I praktiken skiljer de sig emellertid åt, beroende på vilken typ av obeskattad reserv som föreligger. Delvis torde bristen på konsekvens kunna förklaras av, att problemen har blivit större sedan reglerna om resultatutjämningsfond och investeringsreserv infördes. Innan dessa regler fanns var reserveringsutrymmet i den enskilda firman (handelsbolaget) i huvudsak begränsat till lagerreserven, och de dolda reserverna.

Principiellt är jag av den uppfattningen, att man skattemässigt bör underlätta för en företagare att byta företagsform. Därför bör alla obeskattade reserver i samband med bytet kunna överföras. Vad gäller lagerreserven och andra liknande reserver torde ett sådant synsätt inte nödvändigtvis behöva leda till några lagändringar. För fondavsättningarnas del skulle dock mitt synsätt ställa krav på en översyn av fondavsättningsmöjligheterna, som bl a bättre skulle behöva samordnas för olika företagsformer.

7. Om ett ev krav på ägarsamband

Vid genomgången av rättsläget i avsnitt 3 uppställdes som ett villkor, för att tillgångarna skall kunna överföras till ett värde som understiger marknadsvärdet, att det föreligger ett ägarsamband mellan den enskilda firman och aktiebolaget. Denna fråga är inte särskilt ingående behandlad i litteraturen. Jag är dock inte den förste som uppmärksammar frågeställningen.[20]

För att få lite perspektiv på frågan kan man se till de amerikanska reglerna, Sec 351 i Internal Revenue Code och Reg. 1.351-1. Av dessa framgår kravet på ägarsamband mycket tydligt. Huvudregeln vid byte av företagsform är att ingen uttagsbeskattning skall ske. Som villkor gäller dock, att ägaren(-na) i det överlåtande resp mottagande företaget till 80 % är identiska, såväl till antalet aktier som röstetal.

Den begränsade svenska *praxis* som finns på området är inte särskilt klar till sin innebörd. Fall föreligger som står mot varandra. Vid genomgången av de opublicerade förhandsbeskeden visar det sig dock, att den sökande som regel utgått från att det förelegat ett krav på ägaridentitet. Som regel har Rättsnämnden därför inte behövt ta ställning till om det föreligger ett krav på ägarsamband. I ett fall (juni 1983) har dock frågan aktualiserats. Detta gällde överföring av omsättningsfastigheter till ett av den sökandes barn ägt aktiebolag (till bokförda värden). Av intresse för kravet på ägarsamband uttalar Rättsnämnden följande: ''Enligt praxis kan byggmästare till pris, som understiger marknadsvärdet överlåta omsättningsfastigheter till ett av honom eller honom närstående ägt aktiebolag utan att beskattning sker. . .''. Det är alltså uppenbart att man här inte uppställer något krav på ägarsamband. Åtminsto-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

ne delvis står denna bedömning i strid med RegRs uttalande i RÅ 1983 1:35, som utförligt diskuterats ovan. I detta fall uttalar RegR, att KLs regelsystem tillåter en överföring av en rörelse till bokförda värden ”från en fysisk person till ett av den fysiske personen ägt aktiebolag”. Uttalandet förefaller att understyrka, att överföringen sker till ett aktiebolag som ägs av samma person. Medan Rättsnämnden i det opublicerade förhandsbeskedet hänvisar till praxis, hänvisar RegR i RÅ 1983 1:35 till KLs regelsystem. Båda hänvisningarna förefaller oklara, då det vare sig föreligger någon klar praxis eller regel på området. Frågan om ägarsamband blir i det läget i första hand en fråga om allmänna överväganden, jfr med vad som ovan sagts om kontinuitet i beskattningen. I praxis finns åtminstone ett fall då man tillåtit överföring av tillgångar till bokförda värden, från en fysisk person till ett bolag med blandat ägande. Fallet är RÅ 1980 Aa 61 (RSV/FB Dt 1981:10). Följande omständigheter förelåg:

BAS var moderbolag i en koncern med flera dotterbolag. Koncernen bedrev byggnadsrörelse och förvaltning av hyresfastigheter. Aktierna i BAS (moderbolaget) ägdes av PS till 30 %, hans son till 54 % och hans två döttrar till 8 % vardera. PS och hans två döttrar ägde också ett fastighetsförvaltande bolag FAT. PS ägde 74 % av aktierna i FAT. Vid omorganisationen av koncernen var bl a planerat, att PS' aktier i FAT skulle tillföras BAS. Aktierna var lageraktier hos PS, och skulle så förbli i BAS. RegR medgav att PS' aktier i FAT fick tillföras BAS till ursprunglig anskaffningskostnad, d v s utan att värdereserverna behövde upplösas.

Omständigheterna i målet är inte alldeles klara, varför värdet av notismålet ur prejudikatsynpunkt inte får överdrivas. Det framstår dock som tydligt, att tillskjutandet av PS' aktier i FAT (till bokförda värden) till BAS innebar, att de övervärden som förelåg delvis kom att tillföras även annan än PS, d v s hans barn. PS ägde ju inte mer än 30 % i BAS, och inget finns nämnt om att de övriga delägarna skulle tillskjuta motsvarande värden till BAS. Förmodligen är det RÅ 1980 Aa 61 som Rättsnämnden åsyftar, när man hänvisar till praxis i det opublicerade förhandsbesked som är omnämnt ovan.

Utifrån praxis är det således inte alldeles lätt att fastställa, om det föreligger ett krav på ägarsamband, och vad detta i så fall skulle innebära. Det uttalande som är gjort av RegR i RÅ 1983 1:35 kan knappast tillmätas någon generell vikt, utan bör ses utifrån förhållandena i målet. Om man ser till angränsande problemområden är frågorna inte heller där särskilt väl uppmärksammade. I samband med översynen av koncernbeskattningsreglerna diskuterades bl a överföringar av dolda reserver. I detta sammanhang betonades kravet på ägarsamband mellan bolagen, för att ingen skatt skulle utgå, se SOU 1964:29 s 119 och prop 1965: 126 s 53. Man förutsatte att ägarsambandet skulle ha förelegat hela året. Det är dock något osäkert om detta synsätt faktiskt tillämpas. I ett av de opublicerade förhandsbeskeden (feb 1984) har t ex tillgångar kunnat överföras till bokförda värden mellan koncernbolag, trots att intressegemenskap inte förelegat hela året. I fallet ändrade dock tillgångarna karaktär från anläggnings- till omsättningstillgångar, vilket kan ha påverkat bedömningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

Jag skall nu utifrån två exempel diskutera frågan om inkomstbeskattning, då tillgångar går från en rörelse eller fysisk person till ett bolag med helt eller delvis andra ägare. Det första exemplet avser att visa ett fall då uttagsbeskattning enligt min uppfattning skall ske. Det andra exemplet skall visa ett fall då beskattning inte bör ske.

En förälder driver en enskild firma, som bl a innehåller ett stort maximalt nedskrivet varulager. Lagerreserven är 1 Mkr. Föräldern tillskjuter detta lager till nettovärdet (1 Mkr) till ett aktiebolag, som till 100 % ägs av hans barn. Genom transaktionen kommer lagerreserven i den enskilda firman i framtiden att beskattas i aktiebolaget, och därigenom indirekt hos barnen. Jag menar att det i detta fall inte finns några skattemässiga skäl att inte uttagsbeskatta transaktionen, till marknadsvärde. Genom att reserven överförs till en annan ägarkrets bryts kontinuiteten i beskattningen. Den som tjänat ihop pengarna blir vare sig direkt eller indirekt beskattad för dessa. De allmänna överväganden som ligger till grund för att underlätta byte av företagsform gäller inte här. Genom överföringen av tillgångarna har föräldern givit barnen en gåva. Gåva av lagertillgångar är självklart uttagsskattepliktiga.

Gåvomomentet skapar särskilda problem vid överföringen. I enlighet med det mycket uppmärksammade gåvoskattemålet NJA 1980 s 642 I (Larissa Köhler) torde nämligen aktiebolaget, och inte barnen, bli gåvobeskattat för gåvans värde, se Grosskopf SN 1981 s 315 ff. Härigenom skulle såväl inkomst- och gåvoskatt uttas.

I NJA 1980 s 642 I ägde ägaren till den enskilda firman bara 30 % av aktiebolaget. Detta aktualiserar frågan om det bör föreligga ett krav på *absolut ägaridentitet* eller inte, för att beskattning inte skall ske vid överföringen. Ett krav på absolut ägaridentitet är enligt min mening för hårt. I likhet med de amerikanska reglerna förefaller det rimligt, att vissa förändringar skall kunna ha inträffat. En gräns på 75—80 % av lika ägande förefaller lämplig. Om en sådan gräns gällde skulle m a o inkomstbeskattning tveklöst ske i NJA 1980 s 642 I.[21]

Ett fall som å andra sidan inte bör föranleda inkomstbeskattning vid apporteringen, är om en företagare (enskild firma) tillskjuter ett nedskrivet lager till nettovärde till ett aktiebolag, samtidigt som en annan ägare i aktiebolaget tillskjuter värdemässigt motsvarande egendom, jfr Mattsson 1983 s 38. Om aktiebolagsbildningen sker på affärsmässiga villkor bör således reserverna i den enskilda firman kunna överföras. Då den andre bolagsmannen inte är närstående, bör presumtionen vara att bolagsbildningen skett på affärsmässiga villkor. I detta fall kommer inte lagrets marknadsvärde att uteslutande beskattas hos ägaren till den enskilda firman. Genom att den andre bolagsmannen tillskjuter annan egendom bör detta påverka resultatet i aktiebolaget på ett sådant sätt, att man ändå bör kunna anse att kontinuiteten i beskattningen består. Någon överflyttning av vinstbeskattningen till en annan person, direkt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

eller indirekt, föreligger inte. Det ligger dessutom i linje med varje bolagsbildning (handels- eller aktiebolag), att bolaget består av mer än en delägare. En annan syn på ombildning av enskild firma till aktiebolag skulle m a o i princip stoppa alla överföringar till bokförda värden. Detta synsätt kan också sägas ha kommit till uttryck i RÅ 1960 ref 31. De tillgångar som avyttrades inkomstbeskattades, medan de tillgångar som tillsköts handelsbolaget kunde värderas till bokföringsmässigt restvärde. De avyttrade tillgångarna tillsköts sedan av den andre bolagsmannen till handelsbolaget, till vad man kan förmoda erlagd köpeskilling.

Sammanfattningsvis kan man således konstatera följande. Såväl praxis som litteraturen ger en splittrad bild av frågan, om det krävs ett ägarsamband mellan den enskilda firman och aktiebolaget för att överföringen av tillgångarna skall kunna ske till under marknadsvärdet. Att en sådan överföring kan gåvobeskattas torde självklart inte utesluta även inkomstbeskattning. Enligt min uppfattning bör det redan i gällande rätt föreligga ett krav på ägarsamband. Motiveringen är den, att de allmänna överväganden som kommer till uttryck i kontinuitetsprincipen här inte har någon relevans. Den gräns på ägarsamband (75—80 %) som är föreslagen ovan, skall närmast ses som ett förslag de lege ferenda för att underlätta bedömningen. Jag menar också att i de fall som bolagsbildningen sker på affärsmässiga villkor, så bör undantag kunna göras från kravet på ägarsamband. Problematiken ovan gäller därför i första hand överföringar mellan närstående personers rörelser.

8. Avslutning

De skattefrågor som aktualiseras vid byte av företagsform är dels hur de orealiserade vinster/reserver som föreligger i den apporterande rörelsen skall behandlas, dels hur de öppet redovisade obeskattade reserverna skall behandlas. Den senare frågan bör ses som en följdfråga till den förra. De problem som skall lösas är därför dels när uttagsbeskattning skall ske, dels om man vid en ombildning *även* bör få ta med sig de obeskattade reserverna. Vad gäller frågan om uttagsbeskattning kan konstateras, att en beskattning utifrån marknadsvärdet som huvudregel alltid skall ske, när tillgångar tas ur en rörelse. Det bör föreligga goda skäl för att inte uttagsbeskatta en tillgångsöverföring. Dessa skäl bör komma till uttryck i de villkor som uppställs för att en överföring skall kunna ske till skattemässiga restvärden. Kortfattat gäller härvid, att tillgången överförs till bokfört värde, att den inte ändrar karaktär genom överföringen, att KLs regler om dubbelbeskattning inte kringgås, samt enligt mitt förmenande även att det föreligger ett visst ägarsamband mellan de inblandade rörelserna. Orsaken till att man under dessa villkor skattemässigt kan acceptera en överföring av vinster/reserver mellan olika rörelser, kan i huvudsak sägas vara motiverad av vad som brukar kallas kontinuitetsprincipen. Denna princip uttrycker i sammanhanget, att så länge kontinuiteten i be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

skattningen består, kan man acceptera inkomstöverföringar. Praktiska överväganden av typen, att man inte skattemässigt vill förhindra att en företagare väljer en lämplig civilrättslig företagsform för sin verksamhet, har stor betydelse för det anlagda synsättet.

Genom att reglerna såväl för den löpande beskattningen som vid avyttring, och främst det senare, är olika för olika företagsformer, uppkommer problem t ex då en enskild firma ombildas till ett aktiebolag som sedan avyttras. Under den enskilda firmans tid har den skattskyldige kunnat utnyttja ev underskott i verksamheten mot andra inkomster, naturligtvis med de begränsningar skattereformer numera ger. Vid en försäljning av rörelsen skulle emellertid beskattningen bli mycket hög. Genom att sälja aktiebolaget lindras skatteeffekterna av en försäljning. En löpande inkomst förvandlas till en kapitalvinst. Enligt gällande rätt är detta möjligt. Enligt min uppfattning är dock detta synsätt alltför liberalt. För att underlätta gränsdragningen mellan fall där beskattning skall ske resp inte skall ske föreslår jag, att en karenstid på två år införs efter en överföring av tillgångarna. Under denna tid skulle beskattningen vid en avyttring av tillgångarna, som överförts till aktiebolaget, bli densamma som om de befunnit sig i den enskilda firman. Om man införde enhetliga regler för avyttring av alla företagsformer skulle regeln förmodligen vara obehövlig. Detta förefaller dock inte idag som någon realistisk tanke.

Enligt min uppfattning saknas en konsekvent syn på ombildningar av företag utifrån skattesynpunkt. Detta gäller inte bara byte av företagsform, utan även andra former av ombildningar, t ex överföring av enstaka tillgångar. Vad som gäller är av stor betydelse för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna. Ett tydligare ställningstagande till om man önskar gynna eller missgynna vissa fall av ombildningar vore önskvärd. Helst bör detta ske i lagtext. Transaktionerna är för många, och de allmänna överväganden som idag föreligger för vaga, för att kunna lämna området oreglerat. Villkoren för överföringar i olika fall bör m a o preciseras i lagtext. Enligt min uppfattning bör regleringen i första hand gynna byte av företagsform, då en hel rörelse överförs. I andra fall kan regleringen vara mer restriktiv, möjligen med en öppning genom dispens.

Noter

* Ett utkast till denna uppsats har diskuterats på ett välbesökt seminarium i skatterätt i Uppsala i april 1985. Jag tackar deltagarna för den värdefulla diskussionen.

[1] Främst vill jag nämna Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, 1974, s 102 ff. Frågorna återkommer sedan i Mattsson, Beskattning av handelsbolag, 4 uppl 1983, s 35 ff. Se även Welinders recension av Hellners ovan nämnda bok i SN 1962 s 303 ff. I senare litteratur är frågorna bl a diskuterade i Lodin m fl, Welinders, Beskattning av inkomst och förmögenhet, 2 uppl 1984 s 448 f. För norsk del är de principiella spörsmål som behandlas i denna uppsats bl a diskuterade av Aarbakke i Skatterett nr 1 1982 s 3 ff.

I vissa ombildningsfrågor kan paralleller dras till skattereglerna vid fusion av företag. Angående litteratur på detta område, se t ex Edvardsson, Utskiftningsskatten vid fusion 1984 s 184 ff och Sandström SST 1965 s 81 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

[2] De fall jag har haft tillgång till har varit anonymiserade. De är avgjorda fram t o m november 1984.
[3] Olika principer gäller dock för olika slag av tillgångar, se nedan not 16.
[4] Se t ex Hellner 1962 bl a s 95 ff och 174 ff. Jfr Mattsson 1974 s 104 ff. Angående praxis se t ex RÅ 1960 ref 31, som är kommenterat av Hellner i SN 1961 s 105 ff och av Mattsson 1974 s 102 ff. I målet utlöste ett överförande av inventarier till bokfört värde, från en enskild firma till ett handelsbolag, ingen beskattning. Detta trots att rörelseidkaren strax före överföringen sålt delar av tillgångarna till sin blivande bolagspartner. Endast den till partnern avyttrade delen blev inkomstbeskattad.
[5] Detta är ett ständigt återkommande villkor som prövats i de genomgångna opublicerade förhandsbeskeden. Se också Hellner 1962 s 221 ff, jfr Mutén, Inkomst eller kapitalvinst, 1959, s 275 ff.
[6] Se Welinder SN 1962 s 308, Mattsson 1974 s 104 och Hellner 1962 bl a s 19 och 129.
[7] I senare nordisk skatterättslig doktrin sker en grundläggande genomgång av kontinuitetsprincipen vid arvs- och gåvobeskattningen i Zimmer, Arv og gåva, 1978, se bl a s 5 ff och 28 ff. För svensk del kan hänvisas till Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, 1960.
[8] Fallet är tidigare kort kommenterat av Bergström, SN 1984 s 315.
[9] Första gången som frågorna om överföring av tillgångar mellan olika rörelser diskuterades var i SOU 1963:52, se t ex s 145 ff, s 163 och s 192 ff. Jfr prop 1966:85 s 111.
[10] Problemen kring ombildningar i Norge är dock något annorlunda, se Fusjon-Fisjon, Lovfesting av regler for beskatning. Instilling avgitt 19. desember 1984 (stencil).
[11] Se Mattsson 1974 s 116.
[12] Värdet av pågående arbeten på löpande räkning aktiveras inte, varför något värde inte finns på balansräkningen. Jfr nedan vad som sägs om oredovisade immateriella poster.
[13] För konsultföretag skall samtliga direkta kostnader aktiveras. I stället medges avdrag från detta värde med ett basbelopp.
[14] Angående skattefrågor vid pågående arbeten, se Thorsell SST 1984 s 1209 ff.
[15] För att korta diskussionen här hänvisas till de rättsfall och den litteratur som återges efter referatet i RÅ.
[16] Det bör i sammanhanget uppmärksammas, att uttagsbeskattning i enskild firma bara kan ske av tillgångar som följer rörelsereglerna. Uttag av t ex en anläggningsfastighet föranleder aldrig beskattning, se Lodin m fl 1984 s 152 f. I princip borde samma regler gälla för handelsbolag, men här blir fåmansföretagsreglerna i 35 § 1 a mom tillämpliga. Uttag får inte ske till värde under marknadsvärde.
[17] Under alla förhållanden är det dock högst osäkert, om aktiebolagets avskrivningsunderlag kan överstiga det skattemässiga restvärdet i den enskilda firman. Avskrivningsunderlaget kan nämligen jämkas, även om dispens erhållits, anv p 7 st 5 till 29 § KL, se Lodin m fl 1984 s 449 f. Det förefaller inte orimligt att så också sker, när det gäller byte av företagsform. Man bör kunna jämställa dessa fall med fusionsfallen i anv p 7 st 7 till 29 § KL.
[18] Avsättningen till resultatutjämningsfond sker i enskild firma hos den skattskyldige, i handelsbolag och aktiebolag i bolaget. Underlaget för avsättningen är inte exakt detsamma i enskild firma (handelsbolag) och aktiebolag. Avsättningen i enskild firma sker utifrån utbetald lön samt utifrån den skattskyldiges inkomst av rörelsen. För aktiebolag gäller som underlag enbart utbetald lön.
[19] Av en annan uppfattning är Olle Roos. I en bok, Varulagervärdering och Resultatutjämningsfond, som är under utgivning, hävdar han motsatt uppfattning. Av de argument Roos anför anser jag att det faktum, att lagervärderingen och avsättningen till resultatutjämningsfond är beroende av varandra, är det som starkast talar för hans uppfattning.
[20] Se t ex Mattsson 1983 s 38, Mattsson 1974 s 118, Welinder SN 1962 s 308, och Englund 1960 s 63 ff.
[21] En fastställd gräns har det goda med sig, att om man ligger under gränsen skall uttagsbeskattning alltid ske, medan om man ligger över gränsen skall ingen beskattning ske. Utan någon fastställd gräns blir t ex en ev inkomstbeskattning i NJA 1980 s 642 I något problematisk. Gåvoskattemässigt blir hela värdet på den överförda tillgången beskattad i aktiebolaget, d v s utan avdrag för den andel i aktiebolaget som ägaren av den enskilda firman har. Om man vid inkomstbeskattningen bör anlägga samma restriktiva syn på transaktionen som HD gjorde är dock tveksamt. Det förefaller rimligt att en justering görs utifrån ägarens andel i aktiebolaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15

FÖRENINGEN AUKTORISERADE REVISORER FAR

SKATTEDAGAR

SVENSKA REVISORSAMFUNDET SRS

IREVs Skattedagar 1985

Sundsvall 19 november
Malmö 20 november
Göteborg 21 november
Stockholm 25 november
Stockholm 27—28 november (2 eftermiddagar)

Program:
Nyheter på skatteområdet (Danielsson, Fredholm)
Rättfallsgenomgång (Danielsson, Fredholm, Grosskopf)
Reavinstbeskattning — nya finansieringsformer (Lodin)
Fonder och fondutnyttjande (Grosskopf)
Paneldiskussion

Medverkande:
Direktör Erik Danielsson
Bankdirektör Ulf Fredholm
Professor Göran Grosskopf
Professor Sven-Olof Lodin

Dessutom medverkar i Stockholm skattechef Lars Johanson, i Sundsvall skattechef Folke Lyngman, i Malmö revisionschef Sven Lundqvist och i Göteborg skattechef Bo Norrman.

Utförligt program kan rekvireras från

IREV
Box 6417, 113 82 Stockholm, telefon 08-23 67 60

Anmälan görs till IREV (Institutet för revisorsutbildning).

Pris 800 kr, som inkluderar utförlig dokumentation, lunch och kaffe.

I Stockholm 29—30 november, *där lunch ej ingår*, är priset 725 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:15