

# Utskiftningsskatt vid fusion mellan aktiebolag

*Av Martin Smiciklas, doktorand vid Lunds Universitet.*

	<b>sid</b>
1. Civilrättsliga regler om fusion .....	409
2. Aktiebolagens dubbelbeskattning .....	410
3. Bakgrund till utskiftningsskatteförordningen (UtskF) .....	411
4. Utskiftningsskattens utformning .....	415
5. Utskiftningsskatteförordningens olika begrepp .....	415
5.1 Civilrättsliga begrepp .....	415
5.1.1 Utbetalning .....	415
5.1.2 Vinstutdelning .....	416
5.1.3 Utskiftning .....	419
5.1.4 Sammanfattning .....	420
5.2 Skatterättsliga begrepp .....	421
5.2.1 Utbetalning .....	421
5.2.2 Utskiftning .....	421
5.2.3 Utdelning .....	422
5.2.4 Sammanfattning .....	428
5.2.5 Besparade vinstmedel .....	428
5.2.6 Bolagets egna fonder .....	429
5.2.7 Utskiftat belopp .....	429
5.2.8 Tillskjutet belopp .....	430
5.2.9 Beskattningsbart belopp .....	431
6. Fusion mellan moder- och helägt dotterbolag .....	432
6.1 Fusion som medför befrielse från utskiftningsskatt .....	432
6.2 Fusion där moderbolaget medges rätt att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld .....	433
6.2.1 Ändamålsenlig organisation .....	434
6.2.2 Skattens storlek ett väsentligt hinder för fusionen .....	434
6.2.3 Obehörig skatteförmån .....	434
6.3 Fusion då varken skattebefrielse eller överflyttning av utskiftningsskatt sker .....	437

7. Värdering av utskiftade tillgångar .....	437
7.1 Värdering av tillgångar då övertagande av skatteskuld sker .....	437
7.2 Värdering av tillgångar då varken skattebefrielse eller övertagande av skatteskuld sker .....	438
7.3 Värdering av tillskjutet belopp .....	439
8. Fusion mellan andra bolag än moder-helägt dotterbolag .....	439
8.1 Värdering av utskiftad egendom .....	440
8.2 Utskiftningsskattens beräkning .....	440
Förkortningar .....	441
Litteraturförteckning .....	441

En fusion mellan aktiebolag innebär att det ena bolaget upphör. I och med detta kommer de tillgångar som detta bolag har att på något sätt fördelas mellan dess aktieägare. Fördelningen till aktieägarna innebär att bolagets medel tillförs dem och denna värdeöverföring skall beskattas på något sätt. Syftet med denna artikel är att visa de skattekonsekvenser som drabbar det överlåtande bolaget enligt utskiftningsskatteförordningen vid en fusion.

### 1. Civilrättsliga regler om fusion

I den svenska aktiebolagslagen ges två olika fusionsformer för aktiebolag. Dessa indelas i absorption och i kombination. Absorption är möjlig i två varianter. Den ena varianten avser absorption mellan moderbolag och helägt dotterbolag (ABL 14:8) och den andra varianten avser absorption mellan bolag som inte står i sådant förhållande till varandra (ABL 14:1). Kombination är en fusionsform varigenom två eller flera aktiebolag (överlåtande bolag) förenas genom att bilda ett nytt aktiebolag som övertar deras tillgångar och skulder mot aktierna i det övertagande bolaget (ABL 14:2).

Vid en fusion sker en förmögenhetsöverföring mellan två eller flera aktiebolag. Denna förmögenhetsöverföring är total på så sätt att ett (eller flera) bolag upphör att existera såsom en självständig juridisk person. Detta eller dessa bolags tillgångar och skulder övertas av det bolag som fortsätter sin existens och för detta bolag innebär fusionen i och för sig enbart att detsamma har förvärvat tillgångar samt skulder mot en viss ersättning. Fusionen är ur detta bolags aspekt en förvärvsform av tillgångar och skulder. Vid kombination innebär fusionen att det fortlevande bolaget bildas i och med fusionen och alltså

innebär fusionen för detta bolag andra rättsverkningar än enbart förvärv av förmögenhet. Fusion enligt ABL kan företas endast mellan svenska aktiebolag som omfattas av ABL.

Fusion kännetecknas också av att ett eller flera aktiebolag upplöses, att denna upplösning sker i ett formbundet förfarande där det bolag (eller bolagen) som upplöses (det överlåtande bolaget eller de överlåtande bolagen) överlåter samtliga sina tillgångar och skulder på det bolag som förvärvar dessa (det övertagande bolaget) samt att denna upplösning sker utan likvidation av tillgångar och skulder. Det bolag som övertar förmögenheten övertar denna i dess helhet och träder istället för det bolag som upplösts i samtliga dess rättigheter och förpliktelser.

Fusionen innebär således en förmögenhetsförening av två eller flera kapital-sammanslutningar som har aktiebolags form. Fusionen kan jämföras med andra förvärvsformer (exempelvis köp eller byte), men det särskiljande för fusionen är att det överlåtande bolaget genom ett formbundet förfarande upplöses och att det övertagande bolaget övertar det överlåtande bolagets ansvar för redan befintliga skulder (substitution). Med andra ord träder det övertagande bolaget istället för det överlåtande bolaget i samtliga dess rättsliga avseenden.

Fusionen är en universalsuccesion med det dubbla syftet att dels föra över det överlåtande bolagets tillgångar och skulder till det övertagande bolaget dels bringa det överlåtande bolaget att upphöra. I förhållande till likvidation föreligger skillnaden att vid fusion skulder och tillgångar övertas i sitt befintliga skick. Någon realisation av tillgångarna för att tillgodose fordringsägarna sker inte och inte heller någon likvidering av skulderna. Dessutom finns den olikheten att fusion är en frivillig förvärvsform som sker genom avtal, medan likvidation kan ske tvångsvis om vissa förutsättningar är uppfyllda.

## **2. Aktiebolagens dubbelbeskattning**

I Sverige anses varje aktiebolag som en enhet (skattesubjekt) ur skatterättslig aspekt. Detta innebär att, då medel skall flyttas från ett bolag till ett annat så kommer en skattereaktion att uppkomma. Tanken bakom detta går att härleda till 1902 års förordning om inkomstskatt. Man ansåg då att inkomster från aktiebolag hade större bärkraft och att det gynnande som drivande av verksamhet i aktiebolagsform innebar berättigade det allmänna att utta en större andel av aktiebolagens vinster i skatt. Aktiebolaget blev alltså skattskyldigt för sina inkomster men dessutom blev delägarna skattskyldiga för den vinst de fick utdelad till sig från bolaget. I konsekvens med detta innebär det, att om ett aktiebolag är aktieägare i ett annat aktiebolag, så blir bägge bolagen inkomstbeskattade för vinst utdelad från det bolag vars aktier ägs av det andra bolaget. Detta är vad som benämns för dubbelbeskattning. Dessutom till-

kommer den effekten att om det aktieägande bolaget senare utdelar den vinst som det självt fått till sig utdelat, så blir denna vinst ytterligare en gång beskattad hos dem som fått utdelningen. Detta kallas för kedjebeskattning.

Man har ansett att kedjebeskattningen har negativa konsekvenser i vissa fall och därför öppnat möjlighet att tillåta vinstöverföringar mellan bolag som har vissa närmare samband, t ex för bolag ingående i en koncern.<sup>1</sup> Den generella utgångspunkten är dock att varje bolag är ett skattesubjekt och att vinstöverföringar från detta till annan, fysisk eller juridisk person, skall dubbelbeskattas.

Vinstöverföring kan ske i olika former under ett bolags bestånd och även i samband med att ett bolag upphör. Det som bolaget genererat under sitt bestånd, och kan lämna till sina aktieägare som överskott, är vinst men i skattelagstiftningen har man inte accepterat denna tanke fullt ut. Man kan vid, t ex bolags upplösning, dela upp bolagets till aktieägarna utgivna egendom i två delar. Den ena delen är sådan egendom som aktieägarna tillskjutit till bolaget, t ex aktiekapitalet. Återbetalning av sådan egendom har inte ansetts innebära skattepliktig. Man kan jämföra sådana tillskott med någon form av lån från aktieägarna till bolaget. Den andra delen av egendom som återbetalas är sådan som aktiebolaget under sitt bestånd och i sin verksamhet genererat, d v s vinst. Sådan egendom har man ansett beskattningsbar, i enlighet med tanken bakom dubbelbeskattningen, dels hos bolaget och dels hos aktieägarna då dessa tillgodogörs den.

I skattelagstiftningen har man inte lyckats hålla denna enkla uppdelning. Istället har det i skattelagstiftningen ansetts att egendom som aktieägarna tillgodoförs under vissa förfaranden, t ex vid bolags upplösning, inte är hänförligt till vinstutdelning. Det har förvisso ansetts som en hos bolaget uppkommen vinst, men dock inte skattepliktig, eftersom den inte skett i för vinstutbetalning vanlig ordning. Med denna, något egendomliga, syn på bolagets vinst, blev det möjligt för bolag att samla upp vinst och därefter skattefritt utbetala den till sina aktieägare i ett upplösningförfarande. Naturligt nog reagerade staten på detta och, för att täppa till denna möjlighet till skatteundandragande, tillkom olika lagar för att beskatta sådana förfaranden. En av dessa, som fortfarande är gällande, är utskiftningsskatteförordningen som avser att beskatta de medel som utskiftas från ett aktiebolag till dess delägare.

### **3. Bakgrund till utskiftningsskatteförordningen (UtskF)**

Genom 1902 års förordning om inkomstskatt<sup>2</sup> infördes den dubbla beskattningen för aktiebolags avkastning. Före tillkomsten av denna förordning beskattades aktiebolaget för den redovisade vinsten, men ingen beskattning drabbade aktieägarna för inkomsten från bolaget.<sup>3</sup> Genom den nämnda förordningen infördes skatt för aktieägarna för uppuren utdelning.<sup>4</sup> Enligt

dessa regler ansågs aktiebolaget vara ett skattesubjekt och beskattades för sina inkomster, och delägarna, som också ansågs vara skattesubjekt, beskattades för den del av aktiebolagets inkomster som de tillfördes.<sup>5</sup> Bolaget fick inte göra avdrag för utdelningen, d v s utdelningen togs från den del av bolagets inkomster som återstod sedan bolaget erlagt sin inkomstskatt. Detta är den s k dubbelbeskattningen av aktiebolags inkomster.

1902-års förordning, medförde en dubbelbeskattning av bolagets vinst om denna utdelades till aktieägarna.<sup>6</sup> Däremot blev inte den del av bolagsvinsten som inte utdelades dubbelbeskattad.<sup>7</sup> Denna outdelade vinst kunde fonderas, och när bolaget upplöstes, utbetalas till aktieägarna. Utbetalningar som inte gjordes i för vinstutdelning vanlig ordning ansågs inte som vinstutdelning utan som utskiftning. Eftersom utskiftning ansågs falla utanför inkomstskatte-reglerna om vinstutdelning blev beloppet som utskiftades inte beskattat.

På detta sätt öppnades möjlighet för bolagen att inte utdela vinst utan fondera medlen för att vid ett senare skede utskifta dem och på så sätt undvika dubbelbeskattning.<sup>8</sup> Genom att skatterättsligt anse utbetalning av fonderad vinst, som görs vid bolagets upplösning eller vid nedsättning av aktiekapitalet, för annat än vinstutdelning skapades behov av ytterligare skattelagstiftning för att täcka de luckor som ansågs ha uppkommit.<sup>9</sup> Genom införandet av en ny skatteform, B-skatten, försökte man att täppa till dessa luckor.<sup>10</sup> B-skatten var en ny fristående skatteform vid sidan av inkomstskatten som, i sin tur kallades A-skatt. B-skatten beräknades på den del av bolagets till A-skatt taxerade inkomst från föregående år som inte ”i vanlig ordning” utdelats till aktieägarna.<sup>11</sup> Om medlen senare i vanlig ordning utdelades till aktieägarna restituerades B-skatten. Men det medgavs ingen restitution av B-skatten om bolagets tillgångar överfördes till aktieägarna genom utskiftning.

B-skatten blev omgående kraftigt kritiserad från olika håll. Kritiken riktade in sig främst mot att B-skatten skulle vara en provisorisk skatt, den togs ut i avvaktan på att medlen slutligen skulle dubbelbeskattas vid utdelning. Den hade emellertid blivit definitiv genom att fonderingarna i regel var definitiva. Dessutom drabbade skatten sparandet i bolagen. En del av vinstmedlen som fonderats och därför blev utsatta för B-skatt kunde inte disponeras för utdelning utan var avsatta till pensions- eller understödsfonder eller behövdes för bolagens konsolidering.<sup>12</sup> På grund av denna kritik avskaffades B-skatten samtidigt som någon motsvarande skatt inte ansågs kunna teoretiskt utformas och införas.<sup>13</sup>

För att trygga dubbelbeskattningen av aktiebolags vinstmedel diskuterades då reglerna om B-skatt gällde olika metoder för att uppnå detta. De olika möjligheterna som togs upp var<sup>14</sup>

- att beskatta aktieägarna årligen inte enbart för utdelade vinster utan dessutom för deras andel av den outdelade bolagsvinsten
- att beskatta aktieägarna för de hos bolaget besparade och outdelade

vinstmedlen, men detta först då aktieägarna fått medlen från bolaget genom utskiftning

— att beskatta aktiebolaget för de besparade vinstmedlen då dessa medel utskiftades till aktieägarna (Genomfördes slutligen genom UtskF)

— och att låta aktiebolaget årligen erlægga särskild skatt för den del av vinsten som inte utdelats. (Genomfördes genom reglerna om B-skatt).

För att trygga dubbelbeskattningen antogs slutligen genom UtskF<sup>15</sup> principen att aktiebolag skulle beskattas för de besparade vinstmedlen då dessa utskiftades till aktieägarna.

Utskiftningsskatten är en form av inkomstskatt som belastar det utskiftande bolaget. Skatten är tänkt som ett substitut för en skatt som skulle tagits ut av aktieägarna. Vid UtskF tillkomst fanns inte specifika civilrättsliga regler om fusion, utan fusion företogs genom omvägen över likvidation. Detta ”fusionsförfarande”, innebar att det överlåtande bolaget upplöstes genom likvidation. Det övertagande bolaget övertog samtliga tillgångar och skulder, utan att realisera dem,<sup>16</sup> och vid denna upplösning belastades det överlåtande bolaget av utskiftningsskatt. Det ansågs att skatt på bolags vinstmedel vid upplösning av bolaget kunde försvåra ekonomiskt lämpliga fusioner, men någon särbestämmelse var inte möjlig att ge för dessa fall.<sup>17</sup> Men eftersom det samtidigt föreslagits skattefrihet för utdelningar mellan moderbolag och dotterbolag, framhölls det att vid fusioner mellan sådana bolag dispositioner kunna vidtas så att utskiftningsskatt i stort sett kunde undvikas.<sup>18</sup> Moderbolaget kunde före det att dotterbolaget likviderades genom utdelning utta dotterbolagets medel så att endast bundet eget kapital återstod i bolaget. Mot detta förfarande hade lagstiftaren inte några invändningar.<sup>19</sup>

Efter fusionsreglernas införande i 1944 års ABL aktualiserades frågan om inte de nya reglerna om fusion borde medföra uppmjukningar även i UtskF på så sätt att utskiftningsskatt inte drabbade fusioner mellan moder och dotterbolag i fall av önskvärda fusioner. För ändamålet tillkallades en utredning som tog namnet Utskiftningsskattesakkunniga. Denna utredning lade fram sitt förslag under år 1949.<sup>20</sup>

I anledning av utredningen framlagt förslag infördes 1950 ändringar i UtskF och i kommunalskattelagen, som medförde lättnader i beskattningsekvenser vid fusion mellan helägt dotterbolag och moderbolag förutsatt att inget av bolagen drev penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter. De skäl som låg till grund för ändringarna av reglerna var<sup>21</sup>

— att regeringsrätten i dom (RÅ 1948 ref 35) hade fastslagit att de då gällande bestämmelserna om utskiftningsskatt inte medförde skatteplikt i det fall ett aktiebolag först utgav fondaktier och därefter inlöste dessa. På så sätt kunde vinstmedel utdelas utan att dubbelbeskattning inträdde. För att förhindra sådana förfaranden ansågs en revision av utskiftningsskattelagstiftningen behövlig,

— att underlätta fusioner, mellan helägt dotterbolag och moderbolag då ingetdera av bolagen bedrev penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, i enlighet med genom 1944 års ABL införd civillagstiftning. Avsikten var att genom att tillåta fusionen uppnå fördelar i organisatoriskt eller liknande förhållande.

Att det samtidigt infördes ett regelsystem i kommunalskattelagen om inkomstskatt vid fusion berodde på att inte enbart utskiftningsskattereglerna satte hinder för önskvärda fusioner utan att även inkomstskatterättsliga regler medförde skattekonsekvenser. Dessa var dels svåröverblickbara dels medförde de otvetydigt negativa inkomstskattekonsekvenser för koncernen som enhet. Genom ändringarna i utskiftningsskattereglerna skulle det göras möjligt att göra önskvärda strukturrationaliseringar i näringslivet genom fusioner. Detta skulle ha neutraliserats om inte samtidigt lättnader givits i inkomstskattereglerna för motsvarande fusionsfall.

Utskiftningsskattesakkunnigas primära uppgift var att se över reglerna om utskiftningsskatt i samband med nedsättning av aktiekapital.<sup>22</sup> Frågan hade aktualiserats genom regeringsrättens avgörande RÅ 1948 ref 35. Målet rörde ett fall där bolagsstämman fattat beslut om ändring i bolagsordningen. Beslutet innebar att preferensaktier kunde utges till ett visst angivet belopp, samt att aktiekapitalet kunde nedsättas genom inlösen av preferensaktierna. Samtidigt hade beslutats om ökning av aktiekapitalet genom överföring av sparade vinstmedel till ett visst belopp och utgivande av preferensaktier till samma belopp. Vid en senare bolagsstämma beslutades att aktiekapitalet skulle nedsättas genom inlösen av preferensaktier till visst angivet belopp.

Regeringsrätten fann att det belopp, som utbetalats vid inlösen av aktierna, skett enligt i fastställd bolagsordning gällande grunder. På grund därav och då detta belopp inte överstigit i bolaget befintligt tillskjutet belopp, var utbetalningen att anse som återbäring av tillskjutet belopp varför någon utskiftningsskatt inte skulle erläggas. På detta sätt öppnades möjlighet för bolag att, utan skatteeffekter, överföra medel till aktieägarna motsvarande det tillskjutna beloppet. Någon inkomstskatt träffade inte aktieägarna vid förfarandet, som ansågs som utskiftning, och utskiftningsskatt skulle ej heller utgå enligt regeringsrättens avgörande.<sup>23</sup>

Det förfarandet som var aktuellt i rättsfallet var alltså att överföra medel till aktieägarna genom nedsättning av aktiekapitalet som var stadgat i bolagsordningen. Om bolagsordningen stadgade att aktiekapitalet skulle nedsättas och medel återbetalas till aktieägarna, så ansågs inte att en sådan utbetalning av medel var verkställd med fonderade vinstmedel utan av tillskjutna medel. Av denna anledning skulle inte förfarandet medföra att utskiftningsskatt utgick. Detta öppnade möjlighet att återbetala det insatta kapitalet utan att inkomst- eller utskiftningsskatt träffade förfarandet. Detta ansågs vara ett önskat resultat.

#### **4. Utskiftningsskattens utformning**

Utskiftningsskatten skall trygga dubbelbeskattningens andra led. Skatten utgår med 40 % av beskattningsbart belopp och skall erläggas av det bolag som utskiftar medlen. Vid fusion blir det överlåtande bolaget skattskyldigt. Teoretiskt är skatten i stället för den skatt som skulle drabbat aktieägarna vid gjord utdelning. Den beräknade skatteprocenten är vald med tanke på att den skall motsvara den skatteprocent, som i genomsnitt skulle erlagts av aktieägarna, om de besparade vinstmedlen under bolagets bestånd utdelats.<sup>24</sup> Hade medlen under bolagets bestånd utdelats så skulle de normalt ha inkomstbeskattats hos aktieägarna.

Fusion jämföras ur utskiftningsskattesynpunkt med annan utskiftning, såsom likvidation eller nedsättning av aktiekapital. De skillnader som kan märkas är skillnader i ägarförhållandet för det överlåtande bolaget. Vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag finns särregler för utskiftningsskatt. Vid sådan fusion utgår nu i vissa fall inte utskiftningsskatt, eller så medges det möjlighet för moderbolaget att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld under vissa förutsättningar. Vid andra fusioner än dessa gynnade fall, utgår utskiftningsskatt på det beskattningsbara beloppet med 40 %.

Om annat än pengar tillförts bolaget eller utskiftats så måste en värdering av denna egendom ske. Sådan egendom värderas olika, då dispens ges och då skatt skall erläggas i anledning av fusionen.<sup>25</sup>

#### **5. Utskiftningsskatteförordningens (UtskF) olika begrepp**

Vid genomförandet av en fusion mellan aktiebolag kan det uppkomma olika skattekonsekvenser. En av dessa är att det överlåtande bolaget blir skattepliktigt för utskiftningsskatt. Det anses att det överlåtande bolaget utskiftar sina tillgångar till aktieägarna vid en fusion. UtskF<sup>26</sup> reglerar de fall då bolag utskiftar tillgångar till aktieägarna.

Begreppsmässigt skiljs alltså på utskiftning och på utbetalning av vinst. Denna begreppsmässiga skillnad finns inom både civilrätten och skatterätten, men termerna eller begreppen kan ges olika innehåll i civilrätten och skatterätten. Dessutom är det så att även andra begrepp som används i UtskF kan ha en särskild betydelse och inte alltid har samma betydelse i andra lagar. För förståelsen av reglerna i UtskF måste man alltså fästa vikt vid den betydelse dessa begrepp har i UtskF.

##### **5.1 Civilrättsliga begrepp**

###### **5.1.1 Utbetalning**

Förutom vinstutdelning och utskiftning används civilrättsligt även uttrycket utbetalning för att beteckna förfarande som innebär att medel överförs från

bolaget till aktieägare. Som utbetalning i allmänhet anses överförande av medel från bolaget till någon annan. Detta kan ske oneröst eller benefikt och utbetalningen kan vara riktad mot aktieägare eller tredje man. Utbetalning kan ske i pengar eller genom överföring av annan egendom. I utbetalning ryms bl a vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapital eller reservfond och utskiftning vid bolags likvidation. Utbetalning till aktieägare av aktiebolagets medel kan ske öppet eller maskerat i en affärstransaktion. Utbetalningar av bolagets medel till aktieägare har av lagstiftaren ansetts kunna innebära risker för bolagets borgenärer och andra intressenter. Eftersom borgenärerna i ett aktiebolag som säkerhet för sina fordringar enbart har det kapital som finns i bolaget har bolagets rätt att göra utbetalningar till aktieägarna begränsats. Enligt ABL 12:1, de s k utbetalningsförbudet, får utbetalning till aktieägare ske endast i form av vinstutdelning, eller i samband med nedsättning av aktiekapital eller reservfond samt vid utskiftning vid bolagets likvidation.<sup>27</sup> Detta gäller även återbetalningar av s k villkorade aktieägartillskott. Sådana tillskott från aktieägare till bolaget har till syfte att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder. Tillskottet ökar alltså det fria egna kapitalet om det inte genast måste avräknas mot en förlust. Två slag av villkor kommer i praktiken ifråga. Det ena alternativet är att tillskottet skall återbetalas om bolaget har fritt eget kapital tillgängligt för återbetalningen och det andra är att tillskottet skall återbetalas vid en likvidation eller konkurs sedan samtliga fordringsägare blivit till fullo förnöjda men innan aktieägarna får något p g a aktieinnehavet. Återbetalning av villkorade aktieägartillskott kan endast ske i någon enligt ABL 12 kap anvisade former. Hit hör t ex vinstutdelning och då med beaktande av de krav som ställs på denna.<sup>28</sup>

En utbetalning kan även kränka aktieägarers rätt. Detta kan ske genom att viss eller vissa aktieägare får förmåner på bekostnad av andra aktieägare. Så kan bli fallet t ex då vinstutdelning sker med olika belopp till aktieägarna utan att detta beror på att aktierna enligt bolagsordningen har olika rätt till utdelning.

Om en utbetalning till aktieägare maskeras i en affärstransaktion anses den vara förtäckt vinstutdelning.<sup>29</sup> I vissa sammanhang används även termen återbetalning i samma betydelse som utbetalning.<sup>30</sup> Detta aktualiseras framförallt i de fall då utbetalningen avser medel som tillskjutits bolaget av aktieägarna.<sup>31</sup>

### *5.1.2 Vinstutdelning*

Med vinstutdelning avses, under bolagets bestånd, varje värdeöverföring från ett aktiebolag till dess aktieägare utan vederlag från aktieägaren.

Begreppet utdelning skulle möjligen kunna ha olika betydelse i formen utdelning och sammansatt till vinstutdelning.<sup>32</sup> En sådan skillnad, där man skiljer på utdelning som då omfattar medel av vad slag de må vara och vinstutdelning som avser medel bestående av disponibel vinst, anser jag vara rent teoretiskt och sakna intresse i detta sammanhang. För övrigt saknar den stöd i så-

väl lagtext som i rättspraxis. Det är snarare så att utbetalningar i förhållande till aktierna beteckas som vinstutdelning oberoende av hur dessa medel har karakteriserats i bolaget. Jag kommer i den fortsatta framställningen utan skillnad beteckna sådana utbetalningar för utdelning eller vinstutdelning.<sup>33</sup>

Som vinstutdelning anses utbetalning av aktiebolagets medel till aktieägarna i förhållande till aktierna.<sup>34</sup> En vinstutdelning är således en utbetalning till aktieägare i anledning av dennes aktieinnehav. Givetvis är normala affärstransaktioner mellan aktieägare och bolaget tillåtna och inte heller att anse som vinstutdelning eller olovlig utbetalning.<sup>35</sup>

Man kan skilja på öppen vinstutdelning, d v s sådan vinstutdelning som görs på i ABL föreskrivet sätt, och dold (eller förtäckt)<sup>36</sup> vinstutdelning, d v s sådan vinstutdelning som maskerats genom olika transaktioner exempelvis köp.

Vad först gäller den öppna vinstutdelningen så karakteriseras denna av att den rubriceras som vinstutdelning och också öppet redovisas som vinstutdelning i bolagets räkenskaper. Denna utdelning sker enligt fastställda regler i ABL.<sup>37</sup> Den öppna utdelningen kan ske i form av kontanta medel eller i form av överföring av sakvärden. Vid utdelning av andra tillgångar än pengar kan det i dessa tillgångar finnas dolda reserver, d v s tillgångarna överförs då till aktieägarna till det bokförda värdet som är lägre än det verkliga värdet. I sådant fall uppkommer värderingsproblem i form av hur mycket som skall anses för utdelat.<sup>38</sup> En öppen vinstutdelning kan vara lovlig eller olovlig. Utdelning som håller sig inom ramen för ABL 12:2 är lovlig och vinstutdelning som överskrider denna begränsning är att anse för olovlig, även om den sker öppet.

En vinstutdelning kan ske även i den formen att aktiebolaget, utan att formellt ha beslutat enligt ABL:s regler om vinstutdelning, överför medel till aktieägare. Detta sker vanligtvis i den formen att transaktionen maskeras i någon form av affärstransaktion. Exempel på detta är köpeavtal där bolaget antingen säljer för billigt eller köper för dyrt. Löner,<sup>39</sup> pensioner o d, koncernbidrag m m är andra exempel. För samtliga dessa former av dold vinstutdelning gäller att den är lovlig om den inte är stridande mot utdelningsförbudet i ABL 12:1 och 12:2 samt om den inte går utöver det belopp som varit tillgängligt för vinstutdelning.<sup>40</sup> I den del sådan vinstutdelning skulle överstiga denna gräns är den att jämställa med olovlig vinstutdelning och behandlas i enlighet därmed (ABL 12:5).

En förtäckt utskiftning skulle rent teoretiskt kunna ifrågakomma då exempelvis bolag utbetalar medel till aktieägare som överstiger de tillgångar som är bokförda som disponibla medel.<sup>41</sup> I sådant fall sker en nedsättning av de bundna medlen. Detta resonemang har dock inte vunnit gehör i doktrinen<sup>42</sup> och ej heller i rättspraxis.<sup>43</sup> Eftersom förtäckt utskiftning inte accepterats anses utbetalningar som sker i dold form regelmässigt vara dold vinstutdelning.

Utbetalning av medel från bolaget till aktieägare, som inte är normal affärs-  
transaktion, är således att anse som vinstutdelning även om den skulle verk-  
ställas genom ianspråktagandet av bunda medel vilka är förbjudet att  
utdela.<sup>44</sup> Både öppen och dold utdelning är således utdelning. Skillnaden mel-  
lan dessa båda utdelningsformer ligger främst på planet hur utdelningen har  
beslutats och verkställts. På detta kan det vid olika omständigheterna upp-  
komma olika rättsverkningar vid de olika utdelningsformerna.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag och i själva lagen har begreppet  
vinstutdelning inte getts en klar och entydig betydelse. I förarbetena och även  
i lagen (12:5) har termen utbetalning getts innebörden av vinstutdelning. Detta  
torde ha gjorts för att markera att samtliga utbetalningar till aktieägare, även  
sådana som inte står i relation till aktieinnehavet, är att hänföra till reglerna  
om vinstutdelning.<sup>45</sup>

Utdelning är möjlig under bolagets bestånd. Då det gäller bolag som trätt i  
likvidation är utdelning efter stämman på vilken likvidationsbeslutet fattats  
inte möjlig.<sup>46</sup> Vinstmedel intjänade fram till likvidationsbeslutet är utdel-  
ningsbara om beslut om vinstutdelning fattas innan likvidationsbeslutet och  
vinstmedel intjänade efter likvidationsbeslutet blir inte möjliga att utdela utan  
det blir då frågan om utskiftning.

På frågan om vinstutdelning under ett pågående fusionsförfarande är  
möjlig torde avtalsrättsliga regler få anläggas. Vid en jämförelse mellan reg-  
lerna om förbudet att utdela vinstmedel under pågående likvidation och  
möjlighet att utdela sådana medel under ett pågående fusionsförfarande upp-  
kommer skilda skyddsintressen som är beaktansvärda. Vid likvidation är för-  
budet att utdela medel under förfarandet betingat av syftet att förhindra  
otillbörliga förfaranden mot borgenärerna. Först då likvidationsförfarandet  
är avslutat lämnas möjlighet för aktieägarna att tillgodoräkna sig överskottet i  
bolaget och då genom skifte och utskiftning. Vid en pågående fusion upp-  
kommer inte samma skyddsintresse för borgenärerna, dessa kan alltid skydda  
sig genom att kräva säkerhet för sin fordran eller genom att motsätta sig fusi-  
onen. Däremot uppkommer ett intresse att skydda det övertagande bolaget,  
som är part i fusionsavtalet, från otillbörligt förfarande med köpeobjektet  
d v s det överlåtande bolaget. Finns inget stadgat i fusionsavtalet om vinstut-  
delning så får det enligt min mening, enligt vanliga avtalsregler inte förekom-  
ma vinstutdelning. Den tid under vilken vinstutdelning i det överlåtande bola-  
get inte skulle få ske, om inte annat stadgats i fusionsavtalet, är från tidpunk-  
ten för fusionsavtalet till fusionens fullbordning, d v s registreringen av rättens  
beslut enligt ABL 14:5. Utbetalningar till det överlåtande bolagets aktieägare  
från det överlåtande bolaget efter registreringen av rättens tillstånd till fusio-  
nen är regelmässigt att anse för utskiftning enligt ABL 14:6.

Civilrättsligt är således vinstutdelning möjlig under bolagets bestånd, givet-  
vis med beaktande av reglerna i ABL om vinstutdelning. Då ett likvida-

tionsförfarande inlets försvinner möjligheten att utdela vinst, utan utbetalningar till aktieägarna därefter är att hänföra till utskiftning och skall ske efter verkställt skifte.

### 5.1.3 Utskiftning

Utbetalning av bolagets medel kan ske på annat sätt än genom vinstutdelning. Exempel på detta ges i ABL 12:1 genom att bolaget utbetalar medel vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation.<sup>47</sup> Termen utskiftning får således betydelse vid vissa bestämda förfaranden, i andra fall blir en vederlagsfri utbetalning att anse för utdelning. Förutom gränsdragningen i förhållande till termen utdelning är problemet med termen utskiftning om man kan uppfatta den som i första hand en term för att beskriva en faktisk utbetalning eller om den avser själva "lottläggningen".

Termen utskiftning är inte nämnd i aktiebolagslagarna före 1944 års ABL. Den är en produkt från skatterätten som inflöt i 1944 års ABL (§ 164) för att sedermera övertas i 1975 års ABL (12:1 och 6:3). I tidigare aktiebolagslagar används termen skifte för att beteckna den slutliga fördelning mellan aktieägarna av bolagets tillgångar vid dess upplösning. Det är vid skifte inte fråga om det faktiska utlämnandet av skifteslotterna utan fastställandet av vad som skall tillkomma varje aktieägare.<sup>48</sup> Utskiftning skulle i detta sammanhang, dvs vid bolags upplösning, närmast vid tiden för införandet i 1944 års ABL, ha haft betydelsen att medlen de facto delats ut till aktieägarna efter verkställt skifte.<sup>49</sup>

Termen skifte används i ABL, förutom då fråga är om bolags upplösning (12:1) även vid nedsättning av aktiekapital och reservfond (6:3 och 12:4). Då det gäller termens betydelse vid bolagsupplösning så kunde man förväntat sig samma betydelse som enligt 1944 års ABL, men så är inte fallet. Det torde vara så att någon logisk åtskillnad av termens betydelse mellan det faktiska utbetalandet av medlen efter verkställt skifte och själva skiftet inte har upprätthållits i förarbetena och ej heller i lagtexten.

För tolkningen att med utskiftning skulle avses den faktiska utbetalningen av medlen, talar ordalydelsen i ABL 6:3 och 12:1.<sup>50</sup> För samma tolkning talar även att termen haft en viss lydelse enligt 1944 års ABL och att denna lydelse varit känd för lagstiftaren vid ABL:s tillkomst men inte direkt förkastats eller överhuvud kommenterats.

Den i ABL 12:1 influtna lydelsen är olycklig på så sätt att:

- dels ABL överhuvud inte ger bestämmelser om själva utbetalningen av medlen efter verkställt skifte i anledning av fusion,
- dels att utskiftning, med den lydelse termen rimligen kan tilläggas innebär utbetalning, och lagrummet ifråga reglerar genom ordet utbetalning att

sådan endast får ske enligt vissa bestämda regler angående vinstutdelning, nedsättning av aktiekapitalet och reservfonden samt i anledning av likvidation.<sup>51</sup>

Troligen har avsikten varit att med utskiftning beteckna dels själva skiftet och dels den därpå följande utbetalningen i anledning av skiftet. Med en sådan betydelse blir termerna någorlunda konsekventa och begripliga i sina olika sammanhang. Jag förutsätter nedan att utskiftning har denna betydelse.

Då följer att utskiftning kan ske vid likvidation. Däremot stadgas märkligt nog inget i ABL 12:1 om utskiftning i anledning av fusion. Detta bör dock inte tas till intäkt för att sådan utskiftning skulle vara olaglig. Det torde snarare vara så att lagstiftaren på förbiseende inte medtagit fusion som ett institut som innebär att bolagets medel utbetalas till aktieägarna.

#### 5.1.4 Sammanfattning

Som jag ovan visat har termerna utbetalning, utskiftning och vinstutdelning inte några exakta juridiska betydelser. Snarare förhåller det sig så att dessa termer har betydelse beroende på i vilket sammanhang de befinner sig.

Då det gäller *utbetalning* torde denna term komma närmast en enhetlig och konsekvent användning och betydelse. I de flesta sammanhang avses därmed överföring av medel från bolaget till någon annan. Vid utbetalning till aktieägare har denna omgärdats av olika restriktioner, närmast för att skydda det egna kapitalet. Utbetalning kan ske till aktieägare i olika former. Om utbetalningen sker i en normal affärstransaktion exempelvis köp så är den att jämföra med vilken annan utbetalning som helst och inte reglerad i detta sammanhang. Däremot kan utbetalning till aktieägare ske i former utan direkt motprestation från aktieägarens sida. Sådan utbetalning kan ske genom vinstutdelning eller utskiftning.<sup>52</sup>

Då det gäller *utdelning*, avses därmed i normala fall (öppen utdelning) utdelning av vinst enligt ABL:s regler, karakteriserad och bokförd som vinstutdelning. I rättspraxis har ansetts att även annan utbetalning från bolaget till aktieägare är att anse som utdelning.<sup>53</sup> Sådan utdelning, som alltså inte redovisas i räkenskaper som vinstutdelning och ej heller sker på i ABL föreskrivet sätt, betecknas som dold eller förtäckt vinstutdelning. Utdelning, både öppen och dold, kan vara antingen lovlig eller olovlig. I det fall utdelningen håller sig inom de i ABL stadgade ramarna är den att anse för lovlig. Skulle utdelningen överstiga angivna regler är den olovlig.

Då bolaget utbetalar medel enligt regler i ABL om nedsättning av aktiekapital eller reservfond eller vid bolags upplösning i anledning av likvidation, sker detta i ett förfarande som benämns *utskiftning*. Det är utbetalningsförfarandet och fördelningen av medlen som betecknas som utskiftning.<sup>54</sup> Själva fördelningen kan också betecknas som skifte. Utskiftning sker alltså vid vissa

bestämda förfaranden och utbetalningar i andra fall blir att hänföra till utdelning. Detta oberoende av vilka medel som använts vid utbetalningen.<sup>55</sup> Till begreppet utskiftning bör även förfaranden i anledning av fusion hänföras. Visserligen framgår inte av ABL att utskiftning i anledning av fusion skulle vara laglig enligt 12 kap, men detta torde närmast vara betingat av ett förbiseende från lagstiftarens sida.

Terminologin gällande utbetalning, utdelning och utskiftning är inte konsekvent använd i ABL. Snarare förhåller det sig så, då det gäller t ex utskiftning, att termen än betecknar själva utbetalningen av medlen och än skiftet, d v s fördelningen mellan aktieägarna. Någon enhetlig tanke bakom denna förändring, i förhållande till 1944 års ABL, finns inte att utläsa i förarbetena, då främst propositionen eftersom förändringen skedde vid departementsberedningen.

Eftersom det kan råda osäkerhet om termernas betydelse kommer jag att använda dessa i civilrättsliga sammanhang i en enhetlig betydelse enligt följande. Med utbetalning avser jag överföringen av medel eller sakvärden från bolaget till annan. Med vinstutdelning avser jag utbetalningar som sker till aktieägare, dels karakteriserade som vinstutdelning och dels utbetalningar som sker i dold form. Med utskiftning avser jag skifte och därpå följande utbetalningar till aktieägare i formella förfaranden som nedsättning av aktiekapital eller reservfond samt vid bolags upplösning i anledning av likvidation eller fusion. Slutligen avser jag med skifte den fördelning av medel som sker i anledning av att utskiftning skall ske.

## **5.2 Skatterättsliga begrepp**

### **5.2.1 Utbetalning**

Begreppet utbetalnings betydelse i skatterätten är sammankopplat med skattskyldighetens inträde. Till grund för den skattemässiga betydelsen ligger den civilrättsliga. Även skattemässigt avses alltså med utbetalning en överföring av värdetillgångar i allmänhet. Om överföringen sker till aktieägare och den är av sådan karaktär att motprestationen inte motsvarar utbetalningen inträder skatteplikt.<sup>56</sup>

### **5.2.2 Utskiftning**

En utbetalning från aktiebolaget till aktieägarna får olika rättsverkningar beroende på om den är att hänföra till utdelning eller till utskiftning. Anses utbetalningen för utskiftning så kan skattekonsekvenser följa enligt reglerna om utskiftning och om utbetalningen anses för utdelning så kan skattekonsekvenser följa enligt inkomstskattereglerna.<sup>57</sup> I UtskF stadgas att till utskiftat belopp skall räknas vad bolaget utbetalar till aktieägare om inte det är hänförligt till utdelning.<sup>58</sup>

Begreppet utskiftning introducerades i skatterätten i förarbetena till lagen om B-skatt.<sup>59</sup> Där användes termen i samma lydelse som skifteslott. Utskiftning avsåg de tillgångar som överfördes till delägarna, och inte som beteckning på den åtgärd varigenom denna fördelning skedde. I själva lagen om B-skatt användes dock inte termen. Först genom införandet av UtskF inflöt ordet i lagtext. I förarbetena till UtskF<sup>60</sup> fick ordet utskifta betydelsen att inte enbart avse det själva överförda beloppet utan även den åtgärd genom vilken beloppet utbetalades. Denna betydelse av utskiftning avsåg inte enbart då bolag upphörde utan även i samband med utbetalningar vid nedsättning av aktiekapitalet eller vid bolags förvärv av egen aktie.

Någon allmän definition av begreppet utskiftning är inte möjlig att ge, än att det med utskiftning förstås vad lagstiftaren därunder inrangerat. Den definition som då framkommer är att utskifta i UtskF, innebär en åtgärd genom vilken överföring av tillgångar sker från bolaget till dess aktieägare antingen i samband med bolags upplösning genom likvidation eller fusion eller vid nedsättning av bolags aktiekapital<sup>61</sup> eller genom förvärv i vissa fall av egen aktie, dock i samtliga fall endast om det som utgivits inte är att anse som utdelning.<sup>62</sup> Dessutom hänförs till utskiftning värdeöverföring som sker från ett aktiebolag till aktieägare i dess moderbolag genom att dotterbolaget förvärvar moderbolagsaktie från moderbolagets aktieägare.

### 5.2.3 Utdelning

Begreppet utdelning fick först genom 1902 års förordning om inkomstskatt betydelse ur skatterättslig synpunkt. Genom denna förordning blev utdelning från aktiebolag skattepliktig hos delägarna. För skattepliktens skull blev det viktigt att bestämma vilka utbetalningar från bolaget till aktieägarna som var att anse för utdelning och vilka utbetalningar som ej föll under skatteplikten. Förordningen innehöll bl a följande stadgande (§ 3).

”Till inkomst av kapital räknas:

- a)..
- b)..
- c) utdelning å aktier i inländska aktiebolag och å lotter i enskilda bankbolag.”

Genom ändringen 1907 i nämnda förordning tillades bl a följande<sup>63</sup>

”såsom beskattningsbar utdelning från aktiebolag eller solidariskt bankbolag upptages det belopp, som delägaren nästföregående år uppburit eller ägt uppbära i utdelning från bolaget, utan hänsyn till vilka bolagets tillgångar, som använts vid utbetalningen.”

Något förtydligande gavs inte i förarbetena till detta lagrum.

I förarbetena till 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt togs frågan upp om detta stadgandets betydelse.<sup>64</sup> Stadgandet kunde nämli-

gen tolkas så att, till utdelning kunde alla utbetalningar från bolaget till aktieägare hänföras. Vissa utbetalningar kunde dock vara sådana fall då bolag upphörde eller inskränkte sin verksamhet genom återbetalandet av aktiekapitalet. I sådant fall blev kapital beskattat som utdelning trots att det betalats in av aktieägarna och inte genererats i verksamheten. Departementschefen tog upp frågan i sitt yttrande och ansåg att utdelning enbart kunde ske under bolags bestånd och att utbetalning som gjordes då var beskattningsbar hos aktieägarna. Om det däremot var frågan om utbetalande av kapitaltillgångar p g a bolags upplösning så skulle detta inte vara att anse som utdelning. Sådan utbetalning skulle således inte beskattas om den inte föll under reglerna om vinst av tillfällig natur (realisationsvinst).

Denna diskussion, om vad som skulle anses som utdelning och skattepliktig inkomst, och vad som inte skulle anses som utdelning, fortsatte under en följd av år. Dock tolkades stadgandet i då gällande inkomstskatteförordning i enlighet med departementschefens ovan redogjorda uttalande. Dessutom tillkom regeringsrättsavgöranden i frågan<sup>65</sup> som fastslog att någon utdelning inte var för handen, då bolag vid upplösning till aktieägare utbetalade hans andel i bolagets samlade kapitaltillgångar. Om en vinst uppstod för delägaren vid upplösningen av bolaget, så var denna att anse som en vinst av tillfällig natur och beskattades i enlighet med dessa regler.<sup>66</sup> Inte heller ansågs det som beskattningsbar utdelning om ett bolag gick upp i ett annat och aktieägarna i det bolag som upphörde i utbyte mot sina aktier fick aktier i det nya bolaget.<sup>67</sup>

Denna ordning ansågs vara inkonsekvent och lagstiftningsarbete pågick under 1910-talet för att lösa två frågor.

Den ena var: Hur skulle man förfara för att göra dubbelbeskattningen effektiv? Bolagen fonderade medel och på så sätt undvek de eller försköt det andra ledet i dubbelbeskattningen till dess att dessa medel utdelades.

Den andra frågan var: På vilket sätt skulle man förhindra att medel först fonderades och därefter bolaget upplöstes? På detta sätt blev utbetalningar gjorda i anledning av upplösningen inte inkomstskattepliktiga p g a att de inte ansågs vara utdelning.

För att göra dubbelbeskattningen effektiv framfördes olika teorier för och emot dels dubbelbeskattningen som sådan dels hur denna skulle förverkligas för fonderade medel. Svenska bolag hade gjort stora vinster under krigsåren. Dessa vinster hade till stor del inte utdelats utan fonderats i bolagen.<sup>68</sup> Det ansågs att dessa outdelade vinstmedel likväl skulle beskattas dubbelt med hänsyn till den allmänna motiveringen för dubbelbeskattningen, d v s den ökade skatteförmågan. Dubbelbeskattningen mötte dock motstånd från olika håll. Ett av argumenten mot denna var att det stred mot grunderna för skattesystemets uppbyggnad att beskatta samma inkomst två gånger.<sup>69</sup>

Slutligen antogs, efter omfattande lagförarbeten och politiska diskussioner, vissa ändringar i inkomstskattereglerna som medförde att bolag skulle erlägga

A-skatt samt en nyinförd B-skatt. B-skatten var en skatt som uttogs på ej utdelade vinstmedel. Om de med B-skatt beskattade vinstmedlen senare utdelades kunde den erlagda B-skatten restitueras. B-skatten var alltså provisorisk på så sätt att bolaget erlade skatt på vinstmedel som egentligen skulle erläggas av aktieägarna. Om aktieägarna slutligen fick utdelning uppkom skatteplikt hos dessa och då återbetalades den erlagda B-skatten.

Dubbelbeskattningens ineffektivitet framstod ännu mera uppenbar om bolag utbetalade outdelade vinstmedel vid bolagets upplösning. En sådan utbetalning ansågs inte vara utdelning och följaktligen skulle inte inkomstskatt erläggas. Om aktierna vid upplösningen hafts mer än fem år beskattades inte heller vinsten som tillfällig inkomst (realisationsvinst). Även detta förhindrades genom den införda B-skatten. Om bolag upplöstes och medlen utbetalades till aktieägarna så skedde denna utbetalning inte i för utdelning vanlig ordning. Således ansågs ingen utdelning ske och någon restitution av B-skatten gjordes ej. B-skatten blev definitiv.

Genom införandet av UtskF valde lagstiftaren medvetet att låta, för fonderade vinstmedel, det andra ledet i dubbelbeskattningen uppskjutas på obestämd tid. Med denna ståndpunkt accepterades alltså att bolaget kunde fondera medel och dessa blev dubbelbeskattade först då de utbetalades till aktieägarna.

Det skatterättsliga utdelningsbegreppet anknyter till det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Utdelning på svenska aktier förutsätts ske i förhållande till aktieägarnas innehav av aktier samt utgå av vinst som redovisats enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret.<sup>70</sup> Utdelning kan verkställas i pengar eller andra tillgångar. Förutom i kontanter kan utdelning verkställas i exempelvis värdepapper, rätt att köpa aktier i annat bolag till underkurs eller företrädesrätt att teckna aktier i annat bolag. I praxis har under bolagsbestånd som utdelning beskattats värdeöverföringar oberoende i vilken form dessa skett och oberoende om det av bolagsstämman har beslutats om utdelning eller inte.<sup>71</sup> Utdelning som skett utan bolagsstämmans beslut kallas för förtäckt. Förtäckt vinstutdelning kan ske i olika former, exempelvis genom utbetalande av oskäligt hög lön eller pension, felaktig hyressättning, försäljning eller inköp till felaktiga priser o s v. Oberoende vilket syfte som föranlett den förtäckta utdelningen behandlas den i skatterätten som en vinstutdelning.

De skattemässiga konsekvenserna av en verkställd utdelning, är olika för det utdelande bolaget och för aktieägaren d v s mottagaren.<sup>72</sup> I denna framställning har jag sett utdelningsbegreppet från bolagets sida.

I UtskF § 2 förstås med utskiftat belopp, på vilket utskiftningsskatt skall utgå, vad bolaget i samband med bolagets upplösning utger till aktieägare, om det som utges inte enligt lagen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget.<sup>73</sup> I lagen om statlig inkomstskatt reglerades före 1984 inte vad som skulle vara att anse som utdelning. Genom 1984 års skattereform gäl-

lande juridiska personers skattskyldighet överfördes från KL till SIL vissa regler avseende utdelning.<sup>74</sup> Enligt SIL § 7 mom 8, som rör frågan om bolags beskattning för utdelning från annat bolag, förstås med utdelning sådan utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar. Även utdelning som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt SIL § 2 mom 8 st 1 faller under detta utdelningsbegrepp.<sup>75</sup>

Skattelagstiftningen ger i lagtext inte någon klagörande definition på begreppet utdelning. Med hjälp av rättspraxis och rättslärdas uttalanden, kan man komma fram till en någorlunda avgränsad och bestämd betydelse av begreppet. I rättspraxis har under bolags bestånd som utdelning beskattats värdeöverföringar från bolag till aktieägare, oberoende i vilken form dessa sker och oberoende av om det av bolagsstämman beslutats om utdelning eller inte.<sup>76</sup> Någon hänsyn har inte tagits till vilka medel som använts vid en sådan utdelning. Oberoende av om tillskjutet kapital eller vinstmedel använts så har detta karakteriserats som utdelning. Däremot har återbetalning av villkorade aktieägartillskott ansetts vara en form av återbetalning av tillskjutet kapital som inte faller under det skatterättsliga utdelningsbegreppet. Sådana villkorade aktieägartillskott skall alltså, då återbetalning görs till tillskottsgivaren, betraktas som en återbetalning av lån och beskattas inte som skattepliktig inkomst för mottagaren.<sup>77</sup>

Av de rättslärdar har bl a Sandström, Welinder och Edvardsson belyst utdelningsbegreppet. Sandström har definierat begreppet utdelning enligt följande.<sup>78</sup>

”Med *verkställd utdelning* förstås varje överförande av värden från företag å delägare utan däremot fullt svarande vederlag, dock att till verkställd utdelning icke hänföres

a) värdeöverföring, som skett efter det företaget trätt i likvidation och som avsett annat än sådana vinstmedel, vilka vid likvidationens början varit ofonderade eller sedermera förvärvats genom fortsättande av företagets verksamhet,

b) värdeöverföring, som företagits av aktiebolag i följd av nedsättning av aktiekapital eller vid förvärv av egen aktie.

c).”

I Sandströms definition ingår även utdelning i strid med ABL eller bolagsordningen och denna utdelning behöver inte ha beslutats av bolagsstämman.

Om bolaget går i likvidation kan det vara mera osäkert vad som är utdelning och vad som är utskiftning. I denna fråga har de rättslärdar inte helt överensstämmande uppfattning.

Sandström anser att:<sup>79</sup>

”Till av bolag verkställd utdelning skall alltså hänföres även sådan utbetalning till delägare, som bolaget, sedan detsamma trätt i likvidation, verkställt

av vinstmedel, som vid likvidationens början voro ofonderade eller som under likvidationens fortgång förvärvats genom fortsättande av bolagets rörelse.”

Welinder menar, då det gäller gränsdragningen mellan utdelning och utskiftning, att Sandströms uppfattning om vad som är hänförligt till utdelning under ett likvidationsförfarande är i stort riktig men grundad på de rättsregler som gällde före UtskF tillkomst.<sup>80</sup> I och med UtskF tillkomst har i § 2 stadgats att utskiftning är subsidiär till utdelning. Welinder menar att bolagen bör ges en viss valfrihet mellan de olika skatteformerna. Vinst som bolaget enligt ABL kunnat utdela före likvidationen, skall skatterättsligt även kunna utdelas under likvidationen. Däremot bör ej möjlighet ges att utdela vinst, vars utdelning före likvidation hade stridit mot ABL.

Edvardsson anlägger ett resonemang på frågan om utdelning i likvidation som har som utgångspunkt den civilrättsliga regleringen i 1944 års ABL och i ABL.<sup>81</sup> Edvardsson drar därav slutsatsen att både Sandström och Welinder har fel i frågan.<sup>82</sup>

Enligt Edvardsson måste med utdelning, enligt UtskF avses, endast sådana utbetalningar av vinstmedel vid likvidation, vilka beslutats på bolagsstämman före eller senast i anledning av likvidationsbeslutet. Till stöd för sin ståndpunkt menar Edvardsson att: Enligt 1944 års ABL medgavs inte vinstutdelning under pågående likvidation av vinstmedel, som intjänats genom att bolagets verksamhet fortsatte under pågående likvidation. Bolagsstämman kunde enligt § 162 endast granska den av likvidatorerna framlagda årsredovisningen. Någon fastställelse av balansräkningen för bolaget kunde inte ske och följaktligen kunde inte heller beslut om vinstutdelning fattas. ABL har övertagit motsvarande bestämmelse genom 13:12. Vinstmedel intjänade under likvidationen kan således inte avskiljas. För i bolaget befintliga vinstmedel vid likvidationsbeslutet, gällde i 1944 års ABL och gäller i ABL att styrelsen och verkställande direktören snarast, efter det att bolaget trätt i likvidation, skall lämna redovisning för sin förvaltning av bolaget för tiden mellan senast avgivna årsredovisning och den tidpunkt då bolaget trätt i likvidation. Vid bolagsstämman i anledning av likvidationen gäller vanliga bestämmelser om handläggningen av årsredovisning och handläggningen i övrigt. Bolagsstämman skall alltså fatta beslut om bl a fastställande av balans- och resultaträkning samt eventuellt om hur vinsten skall disponeras. Ett beslut av bolagsstämman om vinstutdelning är civilrättsligt giltigt och dessa medel skall avskiljas från det utskiftade beloppet. Detta även om utbetalningen skall ske först i samband med skiftet. Eftersom bolagsstämmor under likvidationen inte kan fatta beslut om vinstutdelning finns inte valfrihet för bolaget att beteckna utbetalningen som utdelning utan denna blir att anse som utskiftning.

Edvardssons analys av de civilrättsliga reglerna torde vara helt riktig.<sup>83</sup> Efter bolagsstämman på vilken likvidationsbeslutet fattats kan inte utdelning i civilrättslig mening ske. Medel som därefter utbetalas till aktieägare är att an-

se som utskiftning i likvidationsförfarandet och detta oberoende hur utbetalningen karakteriseras. Syftet med detta regelsystem torde vara att skydda bolagets borgenärer från risken att medel utdelas till aktieägarna. Avsikten är att likvidationsförfarandet skall fortlöpa enligt vissa fastställda regler samt i slutskedet, då ställningen är helt klar, ett eventuellt överskott skall kunna utbetalas till aktieägarna.

Om ett bolag betalar ut medel till aktieägarna under pågående likvidationsförfarande, är detta enligt min mening inte med säkerhet ur skatterättslig aspekt att anse för utskiftning.<sup>84</sup> Det finns inga regler i skatterätten om att under pågående likvidation utbetala medel till aktieägare. En under pågående likvidation verkställd utbetalning bör skatterättsligt behandlas i enlighet med de syften de skatterättsliga reglerna har. Reglerna om utskiftningsskatt är subsidiära till inkomstskattereglerna. Utskiftningsskatt skall träffa utbetalningar som inte är att anse som utdelning. Skattereglerna har till syfte att beskatta vinstmedel i bolaget och inte att skydda borgenärerna. Jag kan inte se något hinder mot att bolaget, efter påbörjad likvidation, skall kunna skattemässigt utdela medel till aktieägarna. Detta i vart fall medel som varit utbetalningsbara före likvidationen. Bolaget bör, såsom Welinder påpekat, lämnas möjlighet att välja vilken beskattningsform som skall träffa utbetalningen. Denna valfrihet har funnits fram till likvidationsbeslutet och detta beslut bör inte förta bolaget valfriheten. Edvardssons stöd för hans slutsats är rent civilrättslig. Det bör vid jämförelse mellan två olika regelsystem, som civilrätt och skatterätt utgör, tas hänsyn till syftet med de specifika reglerna. I detta fall är syftet olika och något hinder att lösa problemet olika, civil- och skatterättsligt, bör inte finnas.

Man bör noggrant överväga att ta ut medel i dold form under pågående likvidationsförfarande. Antag att medel förs över till aktieägare utan att det betecknas vare sig som utdelning eller som utskiftning. Tillgångar kan t ex säljas till underpris till aktieägarna. Hur skall detta beskattas, som dold utdelning eller dold utskiftning? Om åtgärden betraktas som utskiftning och det utbetalas tillskjutet kapital skall inte utskiftningsskatt utgå. Men om åtgärden betraktas som utdelning är beloppet i princip skattepliktigt oavsett vilka medel det omfattar. Om en dold utbetalning under ett likvidationsförfarande ur skatterättslig aspekt är att betrakta som en dold utdelning, kan det uppkomma negativa skattekonsekvenser i förhållande till att utskifta medlen vid likvidationens slutförande.<sup>85</sup>

På frågan om det är skatterättsligt möjligt att göra en utdelning under ett pågående fusionsförfarande anser jag, att utbetalningar till aktieägare verkställda under tiden från fusionsavtalet till registreringen av rättens tillstånd till fusionen, torde vara att anse för utdelning. Frågan om fusionens fullbordan är då inte avgjord och det överlåtande bolaget kan inte anses för inbegripet i ett definitivt upplösningsförfarande. Parterna kan låta bli att låta registrera

fusionen och då förfaller frågan om fusion. Men då registrering av rättsens beslut skett är frågan om fusion definitivt avgjord, och utbetalningar från det överlåtande bolaget till dess aktieägare bör då anses för utskiftning.

#### 5.2.4 Sammanfattning

I skatterätten är begreppen utdelning och utskiftning väsentliga för bestämmandet av vilken skatteform som skall träffa en utbetalning till aktieägarna. Begreppet utskiftning är subsidiärt till utdelning, d v s om en utbetalning inte är hänförlig till utdelning så torde den vara en utskiftning. Någon allmän definition av begreppet utskiftning är inte möjlig att ge. Man får med utskiftning anse vad lagstiftaren avsett skall falla under begreppet.

Då avses med *utskiftning* en åtgärd genom vilken överföring av tillgångar sker från bolaget till dess aktieägare, antingen i samband med bolagets upplösning genom likvidation eller fusion, eller vid nedsättning av bolagets aktiekapital eller i vissa fall genom förvärv av egen aktie, dock i samtliga fall endast om det som getts ut inte anses som utdelning. Dessutom hänförs till utskiftning värdeöverföring som sker från ett aktiebolag till aktieägare i dess moderbolag genom att dotterbolaget förvärvar moderbolagsaktie från moderbolagets aktieägare.

Det skatterättsliga begreppet *utdelning* anknyter till det civilrättsliga utdelningbegreppet. Värdeöverföringar i form av nedsättning av aktiekapital eller i vissa fall vid förvärv av egen aktie anses dock inte som utdelning. Det förutsätts att utdelning sker enligt ABL:s regler, men värdeöverföringar utanför dessa regler kan ändå vara att anse som utdelning.

Angående värdeöverföringar i ett *likvidationsförfarande* så är det något osäkert om dessa är att anse som utdelning eller utskiftning. Utdelningar som beslutats före likvidationsbeslutet är med säkerhet att anse för utdelning. Men ifråga om utdelningar som beslutats efter likvidationsbeslutet är det mera osäkert. Det torde vara så att vinstmedel som varit utdelningsbara före likvidationsbeslutet också är möjliga att skattemässigt utdela efter likvidationsbeslutet. Däremot är frågan mera osäker vid utbetalningar av medel som tjänats in efter likvidationsbeslutet. Welinders ståndpunkt att bolag bör lämnas en viss valfrihet att bestämma vilken skatteform, utskiftningsskatt eller inkomstskatt som skall träffa en utbetalning är den mest logiska. Det är så att utskiftningsskatten är ett komplement till inkomstskatten. Syftet med utskiftningsskatten är att en utbetalning inte skattefritt skall kunna ske till aktieägarna. Med beaktande av detta syfte, kan det inte anses stötande eller oriktigt om bolaget, även efter ett likvidationsbeslut, får bestämma till vilken skatteform en utbetalning av intjänade vinstmedel är hänförlig.

#### 5.2.5 Besparade vinstmedel

Utskiftningsskatten är en skatt på de aktiebolagets vinstmedel, som inte ut-

delas utan hålls kvar i bolaget och tillförs aktieägarna genom utskiftning. Skatten skall träffa besparade vinstmedel, som följaktligen inte tidigare blivit dubbelbeskattade. Begreppet besparade vinstmedel nämns inte uttryckligen i UtskF, men är ändå väsentligt för förståelsen av lagen. Besparade vinstmedel är det belopp med vilket bolagets eget kapital vid utskiftningen överstiger vad aktieägarna tillskjutit bolaget. Det egna kapitalet fås fram med ledning av bolagets balansräkning. Vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, enligt ABL 14:8, görs vid beräkningen av det egna kapitalet en särskild värdering av de övertagna tillgångarna och skulderna. Denna värdering görs med ledning av dotterbolagets balansräkning vid fusionstillfället. Vid utskiftning i andra fall än vid upplösning av aktiebolag sker ingen särskild värdering av bolagets tillgångar och skulder för att fastställa det verkliga egna kapitalet vid utskiftningstillfället. Detta eftersom bolaget då kommer att fortleva.<sup>86</sup> Begreppet besparade vinstmedel avser inte enbart vad som under bolagets livstid redovisats som vinst och eventuellt fonderats. Under begreppet ryms även värdestegringar som inte redovisats i räkenskaperna. Avsikten är att genom en särskild värdering få fram ett eget kapital som då också innehåller samtliga tillgångar i bolaget.

#### **5.2.6 Bolagets egna fonder**

Begreppet bolagets egna fonder definieras i UtskF anvisningarna st 2 som skillnaden mellan bolagets tillgångar och skulder enligt balansräkningen. Detta motsvaras i dag av bolagets egna kapital.<sup>87</sup> Det egna kapitalet är då skillnaden mellan bolagets tillgångar och dess skulder. Vid denna beräkning anses inte som tillgång balanserad förlust,<sup>88</sup> fordringar avseende tecknade aktier i bolaget för vilka inte hela aktiebeloppet inbetalts, garantiförbindelser och dylikt.<sup>89</sup> Även om uttrycket egna fonder förekommer på ett flertal ställen i UtskF så anses därmed hela tiden bolagets i enlighet med anv st 2 justerade egna kapital enligt balansräkningen. Den balansräkning som avses är däremot inte genomgående densamma. Då uttrycket egna fonder används i § 4 avses den balansräkning som är upprättad i anledning av utskiftningen och enligt BFL:s regler. Den balansräkning som avses enligt § 3 UtskF, för beräkning av det tillskjutna beloppet och bolagets egna fonder, är den balansräkning som upprättats i anledning av utskiftningen.<sup>90</sup> När uttrycket egna fonder används i § 3 mom 2, då för att fastställa det tillskjutna beloppet eller ingångsvärdet i vissa äldre bolag, avses den balansräkning som fastställts för det beskattningsår som gått till ända närmast före den 1 mars 1925.

#### **5.2.7 Utskiftat belopp**

Med utskiftat belopp förstås, enligt UtskF § 2, vad bolaget i samband med utskiftningen utger, i form av pengar eller annat, till aktieägarna, om det som

utgivits inte är att hänföra till utdelning. Till detta skall läggas den utskiftningsskatt som skall erläggas av bolaget och som således ingår i det utskiftade beloppet.<sup>91</sup> Om bolaget förvärvar aktie från aktieägare mot vederlag på annat sätt än genom nedsättning av aktiekapitalet eller vid inrop på auktion av för bolagets fordran utmätt aktie eller om dotterbolag på annat sätt än sådant inrop förvärvar aktie i moderbolag, skall det för aktien utgivna vederlaget också anses som utskiftat belopp. Detta förutsatt att det utgivna vederlaget inte anses som utdelning.

#### **5.2.8 Tillskjutet belopp**

Tillskjutet belopp beräknas på så sätt att man i princip räknar fram vad aktieägarna tillskjutit bolaget i kapitalinsatser. Det i balansräkningen upptagna aktiekapitalet är inte nödvändigtvis lika med aktieägarnas kapitalinsatser. Aktiekapitalet kan under bolagets bestånd ha ändrats genom fondemission eller vid nedsättning av aktiekapitalet för förlusttäckning eller annan liknande åtgärd. Som utgångspunkt har man enligt UtskF § 3 mom 2 bolagets ingångsvärde. Detta är då vad aktieägarna skjutit till i pengar eller i annat vid bolagets bildande. Till detta ingångsvärde får man lägga vad aktieägarna efter bildandet tillskjutit och göra avdrag för vad som kan ha utskiftats till aktieägarna.

För bolag som ej var bildade då reglerna om B-skatt gällde, d v s bolag bildade efter 1925,<sup>92</sup> beräknas tillskjutet belopp enligt följande. Från summan av alla värdeöverföringar från aktieägarna till bolaget, som skett vid bolags bildande eller i samband med nyemission, i form av gåva från aktieägarna till bolaget eller genom villkorat aktieägartillskott, dras dels alla återbärningar av tillskjutet belopp till aktieägarna dels utgivet vederlag för egen aktie (§ 3 mom 3) och dels ett belopp som, i fall av fusion mellan moderbolag och dotterbolag, moderbolaget genom dispens övertagit dotterbolagets utskiftningsskatteskuld, motsvarar skillnaden mellan dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp och den skatt, som skulle erlagts om dispens ej givits (§ 3 mom 4).<sup>93</sup>

För bolag bildade före 1925 beräknas det tillskjutna beloppet som summan av bolagets egna kapital per den sista balansdagen före den 1 mars 1925 (med vissa justeringar) och dels alla värdeöverföringar från aktieägarna till bolaget som skett vid nyemission, gåva eller villkorat aktieägartillskott.<sup>94</sup> Från denna summa avräknas dels sådana belopp som utdelats till aktieägarna och vilka restitution av B-skatt ägt rum dels samma avräkningsposter som ovan för bolag bildade efter 1925, d v s återbärningar av tillskjutet belopp, utgivet vederlag för egen aktie och övertagen utskiftningsskatt.

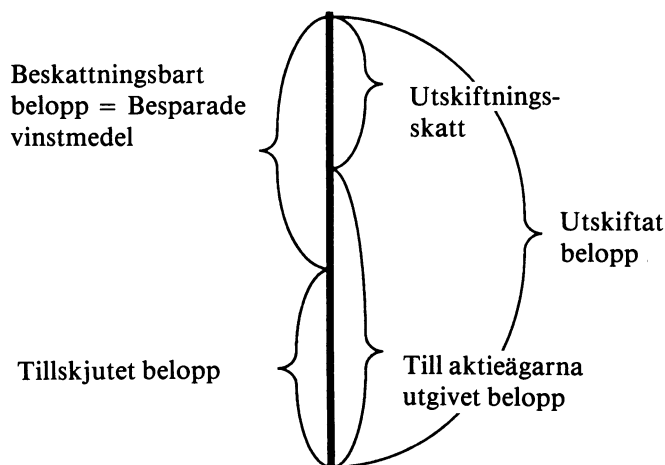
Enligt UtskF § 4 avses med återbärning av tillskjutet belopp vad som i samband med inlösen av aktier i enlighet med fastställd bolagsordning utskiftas,

om det utskiftade beloppet inte överstiger vare sig vad som inbetalats för de nedsatta aktierna eller vad som utgör i bolaget befintligt tillskjutet belopp. Detta gäller även om bolagets fonder genom nedsättningen inte nedbringas under tillskjutet belopp. För fåmansföretag är detta dock inte tillämpligt.<sup>95</sup> Till återbäring av tillskjutet belopp är även hänförligt vad som vid bolags upplösning utskiftats i den mån det utskiftade beloppet inte överstiger tillskjutet belopp. Med återbäring av tillskjutet belopp anses alltså den del av utskiftat belopp som anses motsvara det tillskjutna beloppet eller del av detta.<sup>96</sup>

Begreppet återbäring av tillskjutet belopp förekommer i § 1 mom 1, § 3 mom 1 och § 4. Enligt Sandström förstås med begreppet den del av bolagets tillskjutna belopp, som vid verkställd utskiftning anses ingå i det utskiftade beloppet och i och med utskiftningen således återbärs till aktieägarna, m a o den del av utskiftat belopp, som enligt UtskF anses motsvara det tillskjutna beloppet eller del därav.<sup>97</sup>

#### 5.2.9 Beskattningsbart belopp

Det beskattningsbara beloppet beräknas på så sätt att man först räknar ut summan av dels det vid utskiftningen till aktieägarna verkligen utgivna beloppet och dels den utskiftningskatt bolaget har att utge, samt att från summan av dessa båda storheter dra det tillskjutna beloppet (UtskF § 1). Men för att kunna beräkna det beskattningsbara beloppet skall man således först beräkna utskiftningskatten, som utgår på det beskattningsbara beloppet, och det till aktieägarna verkligen utgivna beloppet. Härmed är man inne i en cirkel, för att beräkna storleken på utskiftningskatten skall man känna till det beskattningsbara beloppet och för att beräkna det senare skall man känna till utskiftningskatten.



Vid upplösning av aktiebolag blir det beskattningsbara beloppet lika med av bolaget besparade vinstmedel omedelbart före upplösningen. För åskådlig-  
hetens skull redovisas i grafisk form sambandet mellan begreppen utskiftat  
belopp, besparade vinstmedel, tillskjutet belopp och beskattningsbart belopp.

På det beskattningsbara beloppet skall utskiftningsskatt erläggas av bolaget  
varefter det tillskjutna beloppet och vad som återstår av det beskattningsbara  
beloppet, sedan utskiftningsskatt erlagts, utges till aktieägarna.

## **6. Fusion mellan moder- och helägt dotterbolag**

Vid fusion mellan moder- och helägt dotterbolag kan olika alternativ upp-  
komma för utskiftningsbeskattningen.

- Utskiftningsskatt utgår inte p g a att skattebefrielse sker.
- Det medges att moderbolag övertar dotterbolagets utskiftningsskatt som  
en skuld som skall infrias när modern i sin tur utskiftar medlen.
- Utskiftningsskatt utgår i vanlig ordning.

### **6.1 Fusion som medför befrielse från utskiftningsskatt**

En allmän utgångspunkt för skattebefrielse är att sådan skall ges i endast de  
fall, där dotterbolagets utskiftningsskatteskuld inte har kunnat påverka mo-  
derbolagets köpeskillning för aktierna i dotterbolaget. Sådana fall anses före-  
ligga om moderbolaget

- vid fusionstillfället äger 100 % av dotterbolagets aktier,
- före fusionen har direkt ägt 90 % av aktierna under tidsperioden utan  
avbrott,
- och denna tidsperiod har varat antingen från den 1 januari 1940,
- eller alltsedan dotterbolagets bildats.

De olika kraven har följande bakgrund.

Kravet på viss andel av ägande motiveras med att det ansågs, vid beredning-  
en av de regler som slutligen gav lättnader i UtskF,<sup>98</sup> att de fusioner som an-  
sågs önskvärda i näringslivet var sådana som rörde rationaliseringar inom  
koncerner. Därför ansågs det som självklart att endast fusion mellan helägt  
dotterbolag och moderbolag skulle omfattas av de föreslagna skattelättnader-  
na.

Att moderbolaget skall ha ägt aktierna i dotterbolaget antingen från den 1  
januari 1940 eller alltsedan dotterbolaget bildades, hänger samman med föl-  
jande resonemang. Vid förvärv av dotterbolaget ingick i beräkningen av köpe-  
skillingen den utskiftningsskatteskuld som dotterbolaget belastades av. Mo-  
derbolaget anses vid förvärvet av dotterbolagsaktierna förvärvat dotterbola-  
gets tillgångar minus skulder, inklusive utskiftningsskatteskulden för den er-  
lagda köpeskillingen.

Att lättnader i utskiftningsskattehänseende ges då moderbolaget har ägt

dotterbolagets aktier alltsedan det senare bildades, följer av att lagstiftaren velat undvika kedjebeskattnings vid fusion. Teoretiskt avses med kedjebeskattnings att en och samma inkomst beskattas mer än en gång inom bolagssektorn. Utskiftningsskattesakkunniga ansåg att, eftersom moderbolagets anskaffningskostnad för dotterbolagsaktierna inte var högre än det tillskjutna beloppet, medförde detta att de vinstmedel som ansamlats hos dotterbolaget, skulle belastas av en motsvarande utskiftningsskatteskuld efter fusionen hos moderbolaget. Hos dotterbolaget uppkomna vinstmedel, skapar en utskiftningsskatteskuld hos såväl dotter- som moderbolaget, om de ej utdelas till moderbolaget. Om dessa skatteskulder erläggs, uppstår en tredubbel beskattning, dels inkomst- och utskiftningsskatt hos dotterbolaget och dels utskiftningsskatt hos moderbolaget eller eventuellt inkomstskatt hos moderbolagets aktieägare, om vinstmedlen istället utdelas.<sup>99</sup> Samma resonemang gäller för kravet att moderbolaget skall, för skattebefrielse, ha ägt aktierna från den 1 januari 1940. Dessutom tillkommer här aspekten att dotterbolagets utskiftningsskatteskuld inte, om köpet skedde tidigare än nämnda tidpunkt, har påverkat köpeskillingen. Detta motiveras med att under den tid utskiftningsskatten var lägre togs den förmodligen inte i beaktande vid köpet.<sup>100</sup>

#### **6.2 Fusion där moderbolaget medges rätt att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld**

Bestämmelser om fall där moderbolaget medges rätt att överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld finns i UtskF § 1 mom 2 st 2, §3 mom 4 samt i anvisningarna styckena 8 och 9. Det är här fråga om fusion enligt ABL 14:8, d v s mellan moderbolag och helägt dotterbolag. Moderbolaget övertar i sådant fall dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. Någon likviditetsavtappning av koncernen sker inte, utan den av moderbolaget övertagna skatteskulden skall betalas först då moderbolaget i sin tur utskiftar medlen och således blir skattepliktigt för utskiftningen.<sup>101</sup> Det har ansetts motiverat att i de fall avgörande hinder mot att en ur företagsekonomisk aspekt önskvärd fusion kommer till stånd, reses genom ett eventuellt erläggande av utskiftningsskatt, undanröja själva hindret mot fusionen, d v s likviditetsavtappningen eller erläggandet av utskiftningsskatten.<sup>102</sup> Med den utformning UtskF § 1 mom 2 st 2 har fått kan man förledas att tro att bestämmelsen skulle äga tillämpning på även andra fall av fusioner än dem mellan helägt dotterbolag och moderbolag. Så är dock inte fallet, utan vad som åsyftas är fusion enligt ABL 14:8, d v s fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, där moderbolaget således äger samtliga aktier i dotterbolaget vid fusionsavtalets ingående. I övrigt gäller för dispens enligt bestämmelsen att

- det med fusionen åsyftas att vinna en mera ändamålsenlig organisation,
- erläggandet av utskiftningsskatten med hänsyn till dennas storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen,

— fusionen inte kan antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap.

Det krävs inte för tillämpligheten av bestämmelsen att moderbolaget skall ha ägt dotterbolagsaktierna en viss tid utan det är tillräckligt att moderbolaget äger dessa vid fusionsavtalets ingående. Dispensärenden handläggs av den till riksskatteverket organisatoriskt anknutna nämnden för rättsärenden.

#### *6.2.1 Ändamålsenlig organisation*

Kravet att det med fusionen åsyftas att vinnas en mera ändamålsenlig organisation, för dispens med utskiftningsskattens erläggande, kan sammanfattas så att detta krav anses uppfyllt då de av moderbolaget och dotterbolaget bedrivna verksamheterna har någon form av inre samband. Härmed menas inte att, de i fusionen ingående bolagen, ~~nödvändigtvis måste driva rörelse för att kravet för dispens om ändamålsenlig organisation skall anses uppfyllt.~~ Även i fall då fusionen berör icke rörelsedrivande bolag kan det föreligga så starka skäl av organisatorisk art att det kan beviljas dispens.<sup>103</sup> Om moderbolaget däremot uteslutande är ett förvaltningsföretag torde enligt Edvardsson ingen möjlighet föreligga att erhålla dispens.<sup>104</sup>

#### *6.2.2 Skattens storlek ett väsentligt hinder för fusionen*

För beviljande av dispens uppställs även kravet att skattens storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen. Det lämnades åt dispensprövande myndighet att utarbeta praxis för bestämmande av vilken storlek skatten skulle ha för erhållandet av dispens.<sup>105</sup> Vid utarbetandet av denna praxis borde enligt lagstiftaren dispensmyndigheten beakta att beloppsgränsen för skatten inte sattes så lågt att skattebeloppet kan anses obetydligt men inte heller så högt att skattebeloppet förhindrade fusion.<sup>106</sup> Edvardsson har i sin undersökning över praxis vid dispensärenden visat att beloppsgränsen för när utskiftningsskattens storlek skall anses vara ett hinder för fusionen är satt till ca 5 000 kr.<sup>107</sup> Någon väsentlighetsprövning av skattens storlek torde enligt Edvardsson ej ske vid rättsnämndens bedömning av skattens storlek. De fusionerande bolagens storlek, likviditet m m beaktas således inte vid bedömningen. Det bör i detta sammanhang noteras att ansökningen om dispens med utskiftningsskattens erläggande skall ha kommit till rättsnämnden före det att bolagens styrelser beslutar om att fusion skall ske.<sup>108</sup> I annat fall anses det inte med fog kunna hävdas att erläggandet av utskiftningsskatten skulle utgöra ett väsentligt hinder för fusionen, och detta oberoende av skattens storlek.

#### *6.2.3 Obehörig skatteförmån*

En förutsättning för dispens är att fusionen inte kan antagas vara ett led i

åtgöranden, syftande att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolagen eller för någon, med vilken ettdera bolagen är i intressegemenskap.<sup>109</sup> Detta är en skatteflyktsklausul och som vederbörligt för sådana så uppkommer besvärliga avväganden vilka fall den skall träffa och vilka fall som är vällovliga ur lagstiftarens synpunkt.<sup>110</sup> För att dispens skall vägras krävs dels att syftet med åtgärden är att bereda någon en obehörig skatteförmån dels att denna förmån kommer något av bolagen eller någon de är i intressegemenskap med tillgodo.

Om man först ser till frågan vem som avses med regeln, d v s vem som menas åtnjuta förmånen, så är det något av de i fusionen ingående bolagen eller någon som äger del eller har ägt del, d v s aktier, i ettdera av bolagen.<sup>111</sup> Vid fusion kan något av bolagen eller någon som de är eller har varit i intressegemenskap med uppnå skatteförmåner vid beviljande av dispens.<sup>112</sup>

Då det gäller syftet med transaktionen så menas att transaktionen skall ha till syfte att medföra obehöriga skatteförmåner. Hur det skall visas att förmånen som uppkommer varit den som åsyftats med transaktionen är däremot oklart. Men om det däremot uppkommer vissa situationer, så anses det dels att en sådan situation medföra en förmån dels att syftet med transaktionen varit just att uppnå denna förmån. I förarbetena nämns två varianter av sådana transaktioner. Den ena är att moder- dotterförhållandet har tillkommit i avsikt att genom vissa transaktioner undvika eller mildra dubbelbeskattningen. Vilka dessa transaktioner är framkommer däremot inte konkret i förarbetena.

Den andra är att moderbolaget vid förvärvet fått en inte obetydlig kompensation för utskiftningsskatten. Även då bör alltså ej dispens medges. I detta fall kan vi tänka oss följande exempel.

Modern köper av A aktierna i dottern för 100. Dotterns värde är 120, men då har modern vid beräkning av priset tagit hänsyn till att i dotterns värde ingår en latent utskiftningsskatteskuld på 20. Om modern nu beviljas dispens så gör modern en skattefördel genom att inte tvingas erlägga dessa 20 i skatt. Men en sådan fördel uppkommer i samtliga fall när dispens medges. Det gäller alltså att avskilja fall som ger otillbörlig skattefördel från dem som lagstiftaren ansett skall beviljas dispens.

Om däremot modern vid förvärvet av dottern i priset inte har beaktat utskiftningsskatteskulden så anses det inte som om modern, och ej heller annan som är i intressegemenskap med bolagen, gjort någon obehörig skattefördel. Modern har då i exemplet betalat 120 för dottern, d v s inte tagit hänsyn till den latent utskiftningsskatteskulden.

Avsikten med denna regel har varit att i yttersta ledet förhindra att de som ägt aktier i dotterbolaget tillgodogör sig skattefördelar vid sådana transaktioner som det är fråga om här.<sup>113</sup> Dotterns tidigare aktieägare skall inte göra en skattefördel, genom att de undviker dubbelbeskattning, på så sätt att modern förvärvar dottern av dem och därefter fusionerar dottern, varvid dispens med-

ges och någon utskiftningsskatt inte erläggs av dottern vid fusionen.<sup>114</sup> Men som regeln slutligen utformats har man uppnått helt motsatt effekt.

Om modern inte tar i beaktande utskiftningsskatteskulden och inte får en kompensation för densamma, så måste detta rimligen innebära att priset på dottern blir bestämt med hänsyn till detta. Priset måste i sådant fall bli högre eftersom modern har betalat ersättning till säljaren för tillgångar som egentligen belastas av latent skatteskuld. I sådant fall har modern inte justerat säljarens vinst för dottern med den latent skatteskulden. Just dessa fall borde varit de som åsyftats med obehörig skatteförmån. Säljaren har tillgodogjorts dotterns värde utan att behöva erlagga utskiftningsskatt. Beviljas dessutom modern dispens med skattens erläggande så medför det att denna skjuts på framtiden och i praktiken kommer dottern alltså inte att belastas av utskiftningsskatt.

Om däremot modern vid förvärvet tagit hänsyn till utskiftningsskatten så har inte säljaren fått någon skattefördel. Modern har i sådant fall kompenserats för skatten och säljaren har fått motsvarande minskad ersättning. Om modern då beviljas dispens så innebär det att modern eller koncernen inte belastas av utskiftningsskatten till framtiden. Dispensinstitutets syfte är att inte belasta modern med en skattekostnad. I och med beviljandet av dispens i ett sådant fall får modern ingen extra skatteförmån utom den att modern ej behöver erlagga utskiftningsskatt vid fusionen utan att denna skjuts på framtiden. Någon obehörig skatteförmån är det således inte fråga om. De lindringar som var avsedda vid tillkomsten av dessa regler i UtskF avsåg att underlätta fusioner i vissa fall. Det kan inte falla utanför dessa fall att dispens beviljas i det fall modern kompenserats för utskiftningsskatteskulden.<sup>115</sup> Om modern och säljaren av dottern överenskommit om att medvetet dela på utskiftningsskatteskulden så torde dispens inte beviljas.<sup>116</sup> Vid uttolkningen av denna dispensförutsättning tillkommer dessutom de svårigheter som uppkommer vid bestämmande av vilket värde som dottern egentligen har, och vilket pris således som inkluderar utskiftningsskatten, eller del av den, och vilket pris som inte gör detta.<sup>117</sup>

där inte syftet eller ett av syftena med fusionen kan förmodas ha varit att uppnå opåkallade skattelättnader. Någon restriktiv tillämpning av dispensinstitutet, med hänvisning till denna förutsättning, är således inte tänkt. Om det i praktiken inte går att fastställa att utskiftningsskatteskulden påverkat köpeskillingen och det inte är fråga om en transaktion som tillkommit för att få otillbörliga skattelättnader, så skall detta inte medföra att dispens vägras. Dispens bör också regelmässigt medges om det är uppenbart att moder- dotterbolagsförhållandet tillkommit därför att moderbolaget velat förvärva dotterbolagets rörelse p g a ett naturligt samband med moderbolagets rörelse.<sup>118</sup>

Edvardsson menar att denna dispensförutsättning av olika anledningar är obsolet. Däremot har han inte stöd för sin ståndpunkt i rättsnämndens

praxis.<sup>119</sup> Men i vilket fall så är regelsystemet inkonsekvent och, om det tillämpas som avsetts i förarbetena, så drabbar det helt fel fall.

### **6.3 Fusion då varken skattebefrielse eller överflyttning av utskiftningsskatt sker**

Då fusion sker mellan helägt dotterbolag och moderbolag, men skattebefrielse enligt UtskF § 1 mom 2 st 1 inte medges eller övertagande av utskiftningsskatteskulden enligt § 1 mom 2 st 2 ej medgivits, skall dotterbolaget, som anses upplöst i och med fusionen, taxeras till utskiftningsskatt enligt de regler som i övrigt gäller ifråga om utskiftning vid bolags upplösning. De fall som kan komma ifråga är dels sådana där moder- dotterbolagsförhållandet inte uppfyller kraven för skattebefrielse eller inte uppfyller kraven för dispens. Hit hör bl a enligt uttryckligt stadgande (UtskF § 1 mom 2 st 3), sådana fall där moder- eller dotterbolaget driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter.

### **7. Värdering av utskiftade tillgångar**

Genom fusion övertar det övertagande bolaget de tillgångar och skulder som finns hos det överlåtande bolaget. Tillgångarna kan vara materiella och immateriella och de har i det överlåtande bolagets bokföring vissa värden. Dessa värden kan på olika omständigheter vara andra än det verkliga värdet eller saluvärdet. Utskiftning sker vanligtvis vid fusion i form av reall tillgångar och för att kunna bestämma utskiftningsskattens storlek får tillgångarna åsättas ett värde.<sup>120</sup> Detta värde kan beräknas på olika sätt, exempelvis skulle det bokförda värdet eller saluvärdet vid fusionsdagen eller vid annan tidpunkt kunna tillämpas. Värderingen av tillgångarna görs olika beroende på till vilken kategori fusionen hör. Vid en fusion där utskiftningsskatt inte skall utgå behöver däremot ingen värdering göras av tillgångarna.

#### **7.1 Värdering av tillgångar då övertagande av skatteskuld sker**

Vid fusion mellan moder och dotterbolag där moderbolaget tillåts överta utskiftningsskatteskulden görs ingen särskild värdering av bolagets tillgångar och skulder vid fusionen. Detta följer enligt anvisningarna st 8, där det stadgas att, vid fusion där moderbolaget jämlikt §1 mom 2 st 2 övertar skatteskulden, dotterbolagets till utskiftningsskatt beskattningsbara belopp utgörs av skillnaden mellan å ena sidan, summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond och å andra sidan, dotterbolagets tillskjutna belopp. Aktiekapital och reservfond<sup>121</sup> skall vid denna beräkning upptas till de belopp, som angivits i den balansräkning som fastställts för det räkenskapsår, som gått till ända närmast före fusionstillfället.<sup>122</sup>

Någon särskild värdering av dotterbolagets tillgångar och skulder vid fusionen behöver alltså inte göras. Denna värderingsregel gör att det vid en fusion i

dess fall inte är meningsfullt att justera dotterbolagets balansräkning genom utdelningar och koncernbidrag till moder för att få ned utskiftningsskatteskulden. Om dotterbolaget däremot har balanserade förluster finns det anledning att, för att nedbringa utskiftningsskatteskulden, täcka dessa förluster genom nedsättning av reservfonden och eller aktiekapitalet. Man kan även genom ytterligare transaktioner nedbringa det bundna kapitalet och på så sätt minska utskiftningsskatteskulden. En möjlighet som ges då är att, inom ramen för skattemässiga av- och nedskrivningar, nedvärdera bolagets tillgångar så att en bokföringsmässig förlust uppkommer. Härfter täcker man denna förlust genom nedsättning av reservfonden och eller aktiekapitalet. En annan möjlighet är att nedsätta reservfonden och eller aktiekapitalet i enlighet med ABL 12:4 st 3 p 3 och 6:6 för att göra en avsättning till fond "att användas enligt beslut av bolagsstämman". Sådan fond anses ingå i fritt kapital och skall således inte ingå i beräkningen till utskiftningsskatt.<sup>123</sup>

#### **7.2 Värdering av tillgångar då varken skattebefrielse eller övertagande av skatteskuld sker**

Då fusion sker mellan helägt dotterbolag och moderbolag, men varken skattebefrielse enligt UtskF § 1 mom 2 st 1 eller övertagande av utskiftningsskatteskulden medges, skall dotterbolaget taxeras till utskiftningsskatt enligt de regler som gäller för utskiftning vid bolags upplösning. Men i detta fall föregås inte upplösningen av likvidation eller realisation av tillgångarna och skulderna. Tillgångar och skulder överförs vid fusionen i befintligt skick till moderbolaget och för att fastställa det utskiftade beloppet måste en särskild beräkning av värdet på tillgångarna och skulderna göras.<sup>124</sup>

Med utskiftat belopp förstås summan av vad bolaget vid utskiftningen betalar ut i pengar eller annat till aktieägarna, jämte det belopp bolaget erlägger i utskiftningsskatt (§ 2).<sup>125</sup> Vanligtvis utskiftas till aktieägarna vid en likvidation eller vid annan form av utskiftning pengar. I ett sådant läge uppkommer inte några värderingsproblem gällande det utskiftade beloppet.

Vid fusion mellan moder och helägt dotterbolag realiserar inte tillgångarna och skulderna utan dessa övertas av moderbolaget i den form de befinner sig.

Vid dessa fusioner är den som får fusionsvederlaget och övertar tillgångarna och skulderna samma person, d v s moderbolaget. Det som utskiftas till aktieägaren (moderbolaget) är i dessa fall samtliga tillgångar och skulder. Det är alltså dotterbolagets balansräkning och värdering av tillgångar som är utgångspunkten för utskiftningsskattens beräkning. Ur utskiftningsskattens synpunkt är det värde moderbolaget har åsatt dotterbolaget, genom att uppta dotterbolagsaktierna bland sina tillgångar, inte relevant. Dotterbolagets dolda reserver skall upplösas vid beräkningen till utskiftningsskatt, och framtas för utskiftningsbeskattning (UtskF anv st 6).<sup>126</sup> Utgångspunkten för beskattningen är att tillgångarna skall åsättas saluvärden vid fusionstillfället och inte de

bokförda värdena.<sup>127</sup> Tidpunkten för värderingen är i detta fall då tillgångarna övertas d v s då rättens beslut om fusion registrerats.

Vid denna värdering skall även hänsyn tas till skulderna som skall värderas till deras verkliga värden. Fordringar kan ha ansetts vara osäkra och ha nedvärderats i räkenskaperna. Vid en utskiftning skall en värdering åter göras av dessa fordringar och de skall tas upp till deras verkliga värden. Detta gäller även fordringar som kan vara upptagna till sina nominella värden men vars verkliga värde är lägre, de borde rätteligen ha tagits upp till lägre värden i räkenskaperna.<sup>128</sup> Värderingen av tillgångarna till saluvärden vid en fusion medför att även andra tillgångar än sådana som man vanligtvis förknippar med dolda reserver skall tas upp till deras verkliga värden. På detta sätt tas bolagets samtliga tillgångar (och skulder) fram och värderas till deras verkliga värden.

### **7.3 Värdering av tillskjutet belopp**

I UtskF anv st 4 stadgas att, om delägare vid bolags bildande eller annars tillskjutit annat än pengar, skall det som tillskjutits uppskattas till sitt verkliga värde. Det förutsätts i anvisningen att egendomen i räkenskaperna åsatts ett högre värde än dess verkliga. I och med införandet av ABL tillkom föreskrifter (2:9 och 4:6) att, vid tillskott av apportegendom skall revisor avge yttrande om att egendom som tillskjutits inte åsatts ett högre värde än det verkliga värdet.<sup>129</sup> Detta torde medföra att tillskott till bolaget efter denna tidpunkt har värderats riktigt. Däremot kan egendom som tillskjutits före denna bestämmelse ikraftträdande ha övervärderats. Sådan egendom skall alltså vid utskiftningen åsättas riktiga värden.<sup>130</sup> Däremot torde inte avsikten med anvisningen vara att värdestegringar efter tillskottet skall medföra en justering uppåt av det tillskjutna beloppet. Stadgandet omfattar endast de fall då tillskjutet belopp åsatts ett för högt värde och därför utskiftningsskatten skulle minskats.<sup>131</sup>

### **8. Fusion mellan andra bolag än moder- och helägt dotterbolag**

Vid fusion mellan andra bolag än moder- och helägt dotterbolag, d v s absorption enligt ABL 14:1 och kombination enligt ABL 14:2, skall utskiftningsskatt erläggas av det överlåtande bolaget i enlighet med UtskF § 1. Beräkningen av det beskattningsbara beloppet och utskiftningsskatten görs enligt samma grunder som för de fall att bolag upplöses av annan anledning och att utskiftning då sker.

En fusion i dessa fall medför att det överlåtande bolaget byter samtliga sina tillgångar och skulder mot fusionsvederlaget. Det är detta vederlag som sedan skall ligga till grund för beskattningen enligt UtskF. Den överlåtelse av tillgångar och skulder som sker genom fusionen är inte utskiftning enligt UtskF. Fusionen anses som en affärstransaktion och någon annan skatterättslig reak-

tion, än att fusionsersättningen skall inräknas i det överlåtande bolagets inkomster och påverka detsammes resultat, uppkommer inte.

### **8.1 Värdering av utskiftad egendom**

Vid fusionen har det övertagande bolaget förvärvat samtliga tillgångar och skulder och utgivit ett vederlag för detta, det s k fusionsvederlaget. Det är inte det överlåtande bolagets ursprungliga tillgångar och skulder som utskiftas, utan det är fusionsvederlaget som utskiftas från det överlåtande bolaget till dess aktieägare och det är detta vederlag som sedan skall ligga till grund för beskattningen enligt UtskF. Om vederlaget består av pengar uppkommer inga värderingsproblem. Men om vederlaget består av andra tillgångar t ex aktier, konvertibler eller liknande värdehandlingar i det övertagande bolaget eller eventuellt i ett annat bolag, kan värderingsproblem uppkomma. Den utskiftade egendomen skall då värderas till saluvärdet vid tiden för utskiftningen (UtskF anv st 6). Om det rör sig om bolag vars aktier, eller av bolaget utgivna andra värdepapper, är föremål för omsättning torde inte några problem uppkomma vid värderingen. Om det däremot är fråga om bolag vars värdepapper inte är föremål för omsättning torde det ankomma på skattemyndigheten att bedöma det värde till vilket värdepappren skall upptas. Detta torde ske enligt grunderna för den skattemässiga taxeringen.<sup>132</sup>

Någon värdering vid fusionen är inte aktuell, annat än om det övertagande bolaget är aktieägare i det överlåtande. I sådana fall kan det vara fråga om förtäckt utdelning mellan bolagen. Detta om fusionsvederlaget inte överensstämmer med värdet på det överlåtande bolagets tillgångar minskat med dess skulder. Om fusionen sker mellan två bolag där det inte föreligger ägarintressen från det ena bolaget i det andra, torde fusionsvederlaget, oberoende i vilken form det utges inte kunna anses för förtäckt utdelning. I de fall fusionsvederlaget skulle understiga saluvärdet på de övertagna tillgångarna får mellanskillnaden anses som verkställd utdelning.<sup>133</sup> Då får även civilrättsliga regler beaktas så att utdelning inte sker med högre belopp än vad som är möjligt enligt ABL.<sup>134</sup> Sådan utdelning drabbas av inkomstskatt hos såväl det överlåtande bolaget som hos det övertagande bolaget. Kedjebeskattnings undviks om det övertagande bolaget antingen är moderbolag, och bolagen således ingår i en koncern där dotterbolaget kan avge koncernbidrag, eller om det övertagande bolaget är frikallat från skattskyldighet för utdelning från det överlåtande bolaget.<sup>135</sup>

### **8.2 Utskiftningsskattens beräkning**

Vid skatteberäkningen dras från det utskiftade beloppet bolagets tillskjutna belopp. På så sätt får man fram det beskattningsbara beloppet på vilket utskiftningsskatt skall utgå. Till utskiftat belopp hör vad bolaget i pengar eller annan egendom utger till delägarna i förhållande till deras andelar eller efter i

bolagsordningen angiven grund. I det utskiftade beloppet ingår även vad som skall utges i utskiftningsskatt. Utskiftningsskatten utgår med 40 % av det beskattningsbara beloppet. Utskiftningen från bolaget till aktieägarna kan ske i förhållande till aktieägarnas andel i bolaget eller efter annan i bolagsordningen angiven grund (UtskF § 2).

Enligt ABL 14:7 är det överlåtande bolaget upplöst då slutredovisning över skiftet lagts fram. Skattskyldighet för utskiftningsskatt inträder enligt UtskF § 6 det år då upplösning av bolaget skett. Om upplösningen således dröjer inträder inte skattskyldighet för utskiftningsskatt förrän det överlåtande bolaget slutligen är upplöst.<sup>136</sup> Om slutredovisningen fördröjs medför detta att erläggandet av utskiftningsskatt fördröjs i motsvarande omfattning.

### **FÖRKORTNINGAR**

ABL = 1975 års aktiebolagslag (SFS 1975:1385)

KL = Kommunalskattelag (1928:370)

RSV = Riksskatteverket

RÅ = Regeringsrättens årsbok

SvJT = Svensk juristtidning

SIL = Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

UtskF = KF (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar (Rubriken ändrad till Lag om utskiftningsskatt, SFS 1987:659.)

### **LITTERATURFÖRTECKNING**

#### **Betänkanden m m**

Betänkande med förslag till bestämmelser om inkomstskatt och obligatorisk självdeklaration. Stockholm 1901.

BevU 1924:39. Bevillningsutskottets betänkande, i anledning av väckt motion om upphävande av den i förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt stadgade B-skatt för vissa bolag.

SkU 1978/79:54. Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

DS Fi 1984:9. Slopade kommunal taxering av juridiska personer.

SkU 1978/79:54. Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

SkU 1984/85:23. Om slopade kommunal taxering av juridiska personer (prop 1984/85:70) m m.

SOU 1941:8. Lagberedningens förslag till aktiebolagslag m m, lagtext.

SOU 1941:9. Lagberedningens förslag till aktiebolagslag m m.

SOU 1949:56. Betänkande med förslag i vissa delar av Kungl. Maj:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar m m.

SOU 1954:19. Förslag till ändrad företagsbeskattning.  
SOU 1971:15. Förslag till aktiebolagslag m m.  
DS Fi 1984:9. Slopad kommunal taxering av juridiska personer.

#### **Propositioner**

Prop 1897:29. Förordning angående beviljning af fast egendom samt af inkomst.  
Prop 1902:16. Förslag till förordning om inkomstskatt.  
Prop 1910:88. Förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.  
Prop 1919:259 bilaga 7. Betänkande och förslag angående ändrade bestämmelser i fråga om beskattning av aktiebolag och solidariska bankbolag samt deras delägare.  
Prop 1926:193. Förslag till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt.  
Prop 1927:134. Förslag till förordning om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar.  
Prop 1944:5. Förslag till lag om aktiebolag m m.  
Prop 1950:240. Förslag till förordning angående ändrad lydelse av 2 § och 4 § 1 mom förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt.  
Prop 1975:103. Aktiebolagslag m m.

#### **Övrig litteratur**

*Bergström, Sture*: Skatter och civilrätt, Stockholm 1978.  
*Bergström, Sture*: Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag? Skattenytt nr 7 1984.  
*Danielsson, Erik*: SvJT 1954 sid 570 och 1955 sid 272.  
*Edvardsson, Leif*: Utskiftningsskatten vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag, Stockholm 1984.  
*Ekman, Gösta - Tivéus, Ulf*: Skatt på aktier, 3:e upplagan, Stockholm 1984.  
*Geijer, Erland - Rosenqvist, Eric - Sterner, Harry*: Skattehandbok del 1 och del 2 (6:e upplagan), Stockholm.  
*Geijer, Erland - Rosenqvist, Eric - Sterner, Harry*: Skattehandbok, 8:e upplagan, Stockholm 1977, ombesörjd av Sterner, Harry - Ekman, Gösta - Crabo, Sven.  
*Grosskopf, Göran*: Aktiebolagens kedjebeskattning, Lund 1979.  
*Grosskopf, Göran*: Företagens skatter, 14:e upplagan, Lund 1984.  
*Grosskopf, Göran*: Om återbetalning av villkorat aktieägartillskott, Skattenytt nr 11 år 1984 (sid 459) och Skattenytt nr 8-9 år 1985 (sid 305).  
*Grosskopf, Göran - Edvardsson, Leif*: Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, 6:e upplagan, Stockholm 1987.

*Hellner, Åke (under redaktion av):* Skatteplanering, 2:a upplagan, Stockholm 1973.

*Kedner, Gösta - Roos, Carl Martin:* Aktiebolagslagen jämte Bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut med kommentarer del 1 och del 2, 2:a upplagan, Stockholm 1982.

*Kedner, Gösta:* Utdelningsbelopp skall inkludera skatt på utdelad egendom, Balans nr 9 år 1983.

*Lodin, Sven-Olof - Lindecrona, Gustaf - Melz, Peter - Silfverberg, Christer:* Beskattning av inkomst och förmögenhet, 4:e upplagan, Lund 1988.

*Lundqvist, Leif:* Villkorade aktieägartillskott bör ses som en villkorad skuld, Balans nr 2 år 1984.

*Marguelius, Harry - Roos, Carl Martin:* Utdelning av dolda reserver, Balans nr 8 år 1981.

*Mattsson, Nils:* Hur tolkas skattelagen, Svensk skattetidning 1981.

*Nilsson, Folke - Seth, Staffan:* Skatte- och deklarationshandboken -88, Borås 1988.

*Posselius, Elisabet - Grosskopf, Göran - Gometz, Ulf - Huldén, Lennart:* Skyddet för Aktiebolagets egna kapital, Hagström & Sillén AB, Skriftserie 2/86.

*Rodhe, Knut:* Aktiebolagsrätt enligt 1975 års aktiebolagslag, 13:e upplagan, Stockholm 1987.

*Rodhe, Knut:* Något om aktieägartillskott, Balans nr 2 år 1981 sid 19 f.

*Sandström, K G A:* Aktiebolagens utskiftningsskatt, Stockholm 1965.

*Sandström, K G A:* Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, Stockholm 1962.

*Sandström, K G A:* Skattelagarnas bestämmelser angående inkomstbeskattning i fall, då fusion ägt rum, Svensk skattetidning 1965.

*Stenbeck, Einar - Wijnblad, Mauritz - Nial, Håkan:* Aktiebolagslagen jämte dithörande författningar med förklaringar, 3:e upplagan, Stockholm 1956.

*Sterner, Harry - Ekman, Gösta - Berglöf, Sigvard - Gustafson, Arne:* GRS Skattehandbok, Stockholm 1986.

*Welinder, Carsten:* Svensk Skattetidning 1963 sid 287.

*Wennerstrand, Kjell:* Villkorade aktieägartillskott kräver översyn av aktiebolagslagen, Balans nr 2 1984.

#### **Rättsfall**

NJA 1920:231	RÅ 1917 ref 56	RÅ 1945 ref 36	RÅ 1979 Aa 6
NJA 1922:122	RÅ 1938 ref 59	RÅ 1948 ref 35	RÅ 1979 1:12
NJA 1951:6	RÅ 1940 ref 2	RÅ 1955 ref 10	RÅ 1980 1:62
NJA 1966:475	RÅ 1941 ref 48	RÅ 1957 Fi 2512	RÅ 1981 Aa 175
NJA 1976:618	RÅ 1944 Fi 275	RÅ 1963 ref 5	RÅ 1983 1:42
RÅ 1917 ref 26	RÅ 1945 ref 35	RRK R 74 1:39	RÅ 1986 not 79

## Noter

<sup>1</sup> Se om möjlighet till koncernbidrag och utdelning SIL § 2 mom 3 och § 7 mom 8.

<sup>2</sup> Angående förarbeten se Betänkande med förslag till bestämmelser om inkomstskatt och obligatorisk självdeklaration. Afgifvet den 15 oktober 1901 af dertill förordnade komiterade. Stockholm 1901 och Prop 1902:16.

<sup>3</sup> Detta framgick av 1897 års bevillningsförordning (Förordning angående bevillning af fast egendom samt af inkomst). Förarbetena till nämnda förordning innehöll bl a följande (Prop 1897:29 sid 56): "Enär vederbörande bolag eller inrättning skall erlagga bevillning både för ränteinkomsten af hela det i bolaget eller inrättningen nedlagda aktiekapitalet och för den vinst, som rörelsen därutöfver lemnar, så böra de enskilde delegarne icke taxeras för inkomst från samma bolag eller inrättning."

<sup>4</sup> Se § 3 i 1902 års förordning om inkomstskatt.

<sup>5</sup> Utgått.

<sup>6</sup> Denna dubbelbeskattning var endast statlig eftersom aktieägarna endast beskattades statligt för utdelad vinst. Först 1919 infördes dubbelbeskattning även kommunalt. Enligt 1902 och 1910 års skattelagar var bolagens inkomstskatt progressiv.

<sup>7</sup> Outdelade vinstmedel beskattas ej heller i dagsläget dubbelt.

<sup>8</sup> Se RÅ 1917 ref 56 och RÅ 1917 ref 26. Om medlen utskiftades blev de ej beskattade för utskiftningen. Inte heller blev de inkomstbeskattade eftersom reavinstbeskattning inte förekom om aktierna innehafvs mer än 5 år.

<sup>9</sup> Rättsfallen RÅ 1917 ref 26 och ref 56 avser endast utbetalningar vid bolags upphörande. Det ansågs att även andra förfaranden som innebar utbetalningar som inte var att anse som vinstutdelning i vanlig ordning, exempelvis utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, var att anse som utskiftning och ej skattepliktigt enligt inkomstskatteförordningen. Se Prop 1926:193 sid 35.

<sup>10</sup> Se Prop 1919:259 bilaga 7.

<sup>11</sup> Med "i vanlig ordning" avsågs utdelning som alltså ställdes i motsats till utskiftning. Se Prop 1919:259 bil 7 och Prop 1926:193 sid 35.

<sup>12</sup> I övrigt angående kritiken mot B-skatten se BevU 1924:39 och Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt, sid 10—22. Ett tunt vägande argument i denna kritik var att B-skatten var otymplig att beräkna och belastade skattemyndigheterna i orimlig grad. Se Prop 1926:193.

<sup>13</sup> Se Prop 1926:193 jfr även SOU 1949:56 sid 29—30. B-skatten upphävdes fr o m 1 januari 1927. Rätten för bolag, som erlagt B-skatt, att erhålla restitution av B-skatten kvarstod emellertid till utgången av år 1942. Jfr Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt, sid 10 f och Edvardsson sid 21.

<sup>14</sup> Se Prop 1926:193. Jfr Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt, sid 18—22.

<sup>15</sup> KF (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar. Angående förarbeten se Prop 1927:134. Rubriken ändrad (SFS 1987:659) till Lag om utskiftningsskatt.

<sup>16</sup> Det vanliga förfarandet var att det övertagande bolaget ådrog sig att svara för skulderna. Detta krävde givetvis att borgenärerna samtyckte eller att de blev tillgodosedda.

<sup>17</sup> Se Prop 1926:193 bilaga 3 sid 61, Prop 1927:134. Jfr även Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt sid 169.

<sup>18</sup> Prop 1927:134 sid 13—14. Jfr även SOU 1949:56 sid 34.

<sup>19</sup> Prop 1927:134 sid 12—13.

<sup>20</sup> SOU 1949:56. Jfr Prop 1950:240.

<sup>21</sup> Se SOU 1949:56 och Prop 1950:240.

<sup>22</sup> Se SOU 1949:56 sid 17—18.

<sup>23</sup> Jfr Prop 1950:240 sid 38—39.

<sup>24</sup> Se SOU 1949:56 sid 47.

<sup>25</sup> Se nedan under värdering.

<sup>26</sup> KF (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar. Rubriken ändrad (SFS 1987:659) till Lag om utskift<sup>22</sup> Se SOU 1949:56 sid 17—18.

<sup>23</sup> Jfr Prop 1950:240 sid 38—39.

<sup>24</sup> Se SOU 1949:56 sid 47.

<sup>25</sup> Se nedan under värdering.

<sup>26</sup> KF (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar. Rubriken ändrad (SFS 1987:659) till Lag om utskiftningsskatt.

<sup>27</sup> Se SOU 1971:15 sid 310 och Prop 1975:103 sid 475 och sid 484.

<sup>28</sup> Se Rodhe, Balans 1981 nr 2 sid 19-, Något om aktieägartillskott och Grosskopf, Skattenytt 1985 sid 306-, Om återbetalning av villkorat aktieägartillskott.

<sup>29</sup> Se NJA 1951:6, NJA 1966:475 och NJA 1976:618.

<sup>30</sup> Se SOU 1971:15 sid 198—199 och Prop 1975:103 sid 361—362 avseende nedsättning av aktiekapital.

<sup>31</sup> Jfr även Rodhe, Balans nr 2 år 1981 sid 19-, Något om aktieägartillskott.

<sup>32</sup> Se Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, sid 2. Sandström menar att utdelning är en mera korrekt form att använda vid utbetalningar till aktieägare eftersom utbetalningar kan gå utöver den för utdelning disponibla vinsten och därför vore det felaktigt att kalla sådana utbetalningar för vinstutdelning.

<sup>33</sup> Sandström, Beskattning vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, skiljer på verkställd utdelning och uppburen utdelning. Med verkställd utdelning avses av bolaget beslutad och verkställd utdelning och med uppburen utdelning avses av aktieägarna mottagen utdelning. Denna distinktion kan måhända vara intressant om man som utgångspunkt har gällande regler i ABL. Sådana regler har olika karaktär gällande verkställd utdelning och uppburen utdelning beroende på de sammanhang dessa åtgärder uppkommer i. Jag har inte funnit denna angreppsvinkel vara intressant och ej heller belysande för den fråga här gäller, d v s skillnaden mellan begreppen vinstutdelning och utskiftning. Av denna anledning har jag som utgångspunkt haft så gott som uteslutande, såsom Sandström karakteriserar uttrycken, verkställd utdelning, d v s utdelningen sedd från bolagets sida.

<sup>34</sup> Se Prop 1975:103 sid 475 och sid 484. Även utbetalning som inte sker i förhållande till aktieinnehav anses som vinstutdelning. Denna kan dock vara olaglig om den exempelvis bryter mot akties lika rätt. Se Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, sid 5 och NJA 1920:231 samt NJA 1922:122.

<sup>35</sup> Hit hör även olika former av koncernbidrag.

<sup>36</sup> Termen förtäckt är hämtad från skatterätten där den används gällande vinstutdelning som sker i dold form i avsikt att skapa skattemässiga fördelar. Civilrättsligt avses med förtäckt vinstutdelning sådan utdelning som sker i dold form antingen stridande mot lagen eller i enlighet med lagen. Skattemässig förtäckt utdelning kan således vara civilrättsligt laglig eller olaglig. Angående termens förtäckt utdelnings tillkomst i civilrätten se Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, sid 11—12.

<sup>37</sup> Se ABL 12 kap.

<sup>38</sup> Mer härom se bl a Edvardsson sid 115-, Kedner, Balans nr 9 år 1983, Marguelius-Roos, Balans nr 8 år 1981, Kedner-Roos del 2 sid 198—199, Rodhe, Aktiebolagsrätt enligt 1975 års aktiebolagslag sid 103 och Posselius m fl sid 26—27.

<sup>39</sup> I fåmansföretag har skäligheten av verkställd löneutbetalning inte ifrågasatts. Dock har sådan utbetalning som skett i vinstutdelnings form ansetts för vinstutdelning. Se NJA 1920:231 och 1922:122. I målen rörde det sig om arvodeutbetalning till företagsledare (aktieägare) i fåmansföretag. Sådan utbetalning har, trots att den karakteriserats som arvode, ansetts vara vinstutdelning. Vinstutdelningen har i fallen ansetts för lovlig eftersom den inte gick utöver vad bolagen kunnat dela ut. Jfr även skatterätten, RÅ 1957 Fi 2512.

<sup>40</sup> Se NJA 1951:6, NJA 1966:475 och NJA 1976:618. Jfr också Kedner-Roos del 2 sid 198—199. Trots att bolagsstämmobeslut om vinstutdelning ej finns i fall av dold vinstutdelning har den god-

tagits i praxis. Målen rör dock enbart enmansaktiebolag varför slutsatser ej utan vidare kan dras rörande flermansaktiebolag. Sådan vinstutdelning torde godtas även i flermansbolag om den ej kränker likhetsprincipen. Jfr Posselius m fl sid 28—29.

<sup>41</sup> Med bundna medel avses enligt ABL 11:7 aktiekapital, reservfond och eventuell uppskrivningsfond. Utdelningsbart, och hörande till disponibla medel, är vad som enligt fastställd balansräkning redovisats som nettovinst, balanserad vinst och fria fonder efter avdrag för redovisad förlust och avsättning till bundna fonder. Utdelningen får enligt den allmänna försiktighetsregeln ej heller stå i strid med god affärssed (ABL 12:2). Jfr Rodhe, Aktiebolagsrätt enligt 1975 års aktiebolagslag sid 76 f. Såsom jag kommer att visa används dock termen utskiftning enbart vid vissa förfaranden, exempelvis vid nedsättning av aktiekapital. Det är således inte avgörande vilka medel som utbetalas utan i vilket förfarande de utbetalas.

<sup>42</sup> Jfr Erik Danielsson, SvJt 1955 sid 272 f och Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, sid 5.

<sup>43</sup> Se bl a NJA 1951:6.

<sup>44</sup> Se NJA 1951:6, NJA 1966:475, NJA 1976:618 och Danielsson SvJt 1954 sid 570.

<sup>45</sup> Prop 1975:103 sid 475. Jfr SOU 1971:15 sid 320—321.

<sup>46</sup> Se 1944 års ABL § 164, Stenbeck m fl sid 571, ABL 13:12, SOU 1971:15 sid 334—336, Prop 1975:103 sid 510—511 och Kedner-Roos del 2 sid 262—263.

<sup>47</sup> Även andra alternativ att överföra medel från bolaget till aktieägare är möjliga men begränsas i lagstiftningen t ex genom det s k låneförbudet och genom förbudet att förvärva egen aktie.

<sup>48</sup> Jfr Kedner-Roos del 2 sid 264.

<sup>49</sup> Jfr 1944 års ABL § 164 st 1 och st 2 som hade följande lydelse.

”Aktieägare vare berättigad att vid skifte av bolagets behållna tillgångar bekomma vad å hans aktier belöper i förhållande till hela aktiekapitalet. Innehåller bolagsordningen bestämmelser, som avvika från vad sålunda stadgats, lände de till efterrättelse.

Då utskiftning verkställs, skola aktiebrev genom likvidatorns försorg förses med påskrift därom.” Stenbeck m fl kommenterar lagrummet varav följande utdrag belyser skillnaden mellan termerna skifte och utskiftning.

”Då bolag upplösts och överskott utskiftats till aktieägarna, ansågs tecknare, som ej inbetalat aktie, äga rätt att göra avdrag för vad av överskott skolat belöpa på hans aktier. NJA 1910 s 510.”

Angående andra stycket av ifrågavarande lagrum säger Stenbeck m fl.

”Då efter skifte ny utskiftning å aktie kan förekomma t ex på den grund att ny tillgång yppas, föreligger icke skyldighet för aktieägare att vid skifte avlämna sitt aktiebrev. Däremot skall då utskiftning verkställs, aktiebrevet — vare sig fråga är om utbetalning vid skifte som anses vara slutligt eller om tidigare verkställd utbetalning — förses med påskrift om utskiftningen.” Stenbeck m fl sid 572. Jfr även Danielsson SvJt 1954 sid 570 och 1955 sid 273.

<sup>50</sup> Se även SOU 1971:15 sid 337 och Kedner-Roos del 2 sid 264.

<sup>51</sup> Även i övrigt är ABL 12:1 olyckligt formulerad. Medel kan överföras till aktieägare inte enbart genom utbetalning i ordets egentliga betydelse utan också genom att bolaget överför sakvärden till aktieägare. Se Rodhe, Aktiebolagsrätt enligt 1975 års aktiebolagslag sid 76.

<sup>52</sup> Andra snarlika och i ABL reglerade former är förvärv av egen aktie och lån till aktieägare.

<sup>53</sup> Se bl a NJA 1951:6.

<sup>54</sup> Denna betydelse torde följa av 1975 års ABL. Enligt 1944 års ABL och tidigare avsågs med utskiftning själva utbetalningsförfarandet och inte fördelningen av medlen som då betecknades som skifte.

<sup>55</sup> Jfr NJA 1951:6.

<sup>56</sup> Även i andra fall kan skatteplikt inträda, exempelvis vid överskridandet av låneförbudet i ABL. Jfr KL § 35 mom 1.

<sup>57</sup> Utskiftning beskattas enligt reglerna i UtskF och utdelning beskattas enligt inkomstskattereglerna i KL och SIL. Jfr även Kupongskattelagen (SFS 1970:624).

- <sup>58</sup> Se UtskF § 2 och § 3 mom 3.
- <sup>59</sup> Se Prop 1919:259 bilaga 7.
- <sup>60</sup> Se Prop 1927:134. Jfr Prop 1926:193 sid 27.
- <sup>61</sup> Vid utbetalning genom nedsättning av reservfonden är utbetalningen att anse som utdelning.
- <sup>62</sup> Angående utdelning se nedan.
- <sup>63</sup> Anvisningarna punkt 4:0.
- <sup>64</sup> Prop 1910:88.
- <sup>65</sup> Se RÅ 1917 ref 26 och RÅ 1917 ref 56.
- <sup>66</sup> Realisationsvinstbeskattningen var inte evig, utan om aktien innehafvs mer än fem år blev vinsten helt skattefri.
- <sup>67</sup> Se Prop 1919:259 bilaga 7 sid 37.
- <sup>68</sup> Se Prop 1919:259 bilaga 7 sid 62—63.
- <sup>69</sup> Se bl a Prop 1919:259 bilaga 8 sid 2.
- <sup>70</sup> Se ABL 12:2 och KL § 38. Jfr KL § 38 anv p 2 angående utdelning som utgår efter annan grund.
- <sup>71</sup> Jfr dock KL § 38 anv p 2 om att utdelning i förhållande till gjorda inköp och försäljningar som är en minskning av levnadskostnaderna anses vara skattefri. Angående rättsfall se GRS 1986 sid 38:36—38.
- <sup>72</sup> Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, skiljer på verkställd utdelning och på uppburen utdelning för att skilja på delägarnas och bolagets situation vid en utdelning.
- <sup>73</sup> I rättsfallet RÅ 1986 not 79 har överlåtelse av fastigheter från dotterbolag till moderbolag till dotterbolagets anskaffningskostnad ansetts vara utdelning och inte utskifning. Detta även då värdeöverföringen följts av nedsättning av aktiekapitalet i syfte att täcka bokföringsmässiga förluster genom avyttringen.
- <sup>74</sup> Se Ds Fi 1984:9.
- <sup>75</sup> I och med att begreppet är överfört till SIL efter UtskF tillkomst torde hänvisningen till SIL ursprungligen inte ha omfattat det överförda begreppet.
- <sup>76</sup> Rättspraxis är tämligen riklig på området. Angående rättsfall se GRS 1986 sid 38:36—38.
- <sup>77</sup> Se RÅ 1985 1:10 och RÅ 1985 Aa 76. Jfr dock RÅ 1983 1:42 där återbetalningen skedde till förvärvaren av bolaget, alltså ej till tillskottsgivaren, och därför ansågs som skattepliktig utdelning.
- <sup>78</sup> Se Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, sid 10—11, 51—52 och 61.
- <sup>79</sup> Se Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, sid 52.
- <sup>80</sup> Se Welinder, Svensk skattetidning 1963 sid 287 f.
- <sup>81</sup> Se Edvardsson sid 155—156.
- <sup>82</sup> Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, redogör för de civilrättsliga reglerna, sid 8—9, men finner att frågan kan lösas annorlunda skatterättsligt.
- <sup>83</sup> Se beträffande 1944 års ABL § 164 och Stenbeck m fl sid 565 samt beträffande ABL kap 13 § 12, SOU 1971:15 sid 334—336, Prop 1975:103 sid 510—511 och Kedner-Roos del 2 sid 262—263.
- <sup>84</sup> Jfr Grosskopf, Skattenytt nr 11 för år 1984, där Grosskopf förklarar att syftet med civilrättsliga och skatterättsliga regler inte alltid är detsamma, varför lösningen av ett problem kan bli olika vid tolkningen av de olika regelsystemen.
- <sup>85</sup> Se Welinder, Svensk skattetidning 1963 sid 289—290. Jfr även RÅ 1955 ref 10. I detta rättsfall ansågs, av skattedomstolarna, värdetillgång (fastighet) som överförts till aktieägare närstående som utskifning och detta även då förfarandet skedde under en pågående likvidation.
- <sup>86</sup> Om den utskiftade egendomen består av annat än pengar skall den åsättas saluvärdet vid utskifningen (UtskF anv st 6).
- <sup>87</sup> Se Sandström, Aktiebolagens utskifningsskatt, sid 27—29 och Edvardsson sid 73. Tidigare användes begreppet bolagets egna fonder i samma betydelse som det egna kapitalet d v s aktiekapital, reservfond jämte andra fonder.

<sup>88</sup> Enligt den redovisningsteknik som rådde vid UtskF tillkomst skulle balanserad förlust redovisas på balansräkningens aktivsida d v s bland tillgångarna. Detta redovisningssätt har övergetts och balanserad förlust skall ingå under rubriken "Eget kapital" och där tas upp som negativ post. Se BFL § 19, ABL 11:4, FAR sid 256 och Edvardsson sid 73. Om man redovisar balanserad förlust på balansräkningens aktivsida så kommer denna att redovisningstekniskt synas som en tillgång. Av denna anledning har man frångått denna teknik och redovisar alltså balanserad förlust på passivsidan och då som en minuspost.

<sup>89</sup> Avskrivningsfond har betraktats som en skuld i balansräkningen, se RÅ 1945 ref 36.

<sup>90</sup> Se RÅ 1935 ref 41 och RÅ 1945 ref 35. Jfr dock RÅ 1944 Fi 275. I rättsfallet godtogs inte de värden som upptagits i balansräkning upprättad i anledning av utskiftningen. Istället lades de värden till grund som framgick av ordinarie balansräkning före beslutet om utskiftning. Rättsfallet visar att domstolarna, vid avgörandet vilken balansräkning som skall ligga till grund för beräkningen av utskiftningsskatt, anser sig kunna tillämpa någon form av taxering om det skulle föreligga skillnader mellan olika balansräkningar.

<sup>91</sup> Se RÅ 1941 ref 48. Jfr även RÅ 1945 ref 35.

<sup>92</sup> Egentligen bolag för vilket inget räkenskapsår gått till ända före den 1 mars 1925. Se UtskF § 3 mom 2.

<sup>93</sup> Jfr RÅ 1938 ref 59. I rättsfallet hade aktieägarna tillskjutit bolaget pengar för att finansiera inköp av värdepapper. Detta ansågs i fallet vara ett tillskott av bolagets aktieägare till bolaget och skulle alltså inräknas i det tillskjutna beloppet.

<sup>94</sup> Jfr RÅ 1936 ref 47 angående beräkningen av tillskjutet belopp i bolag bildade före 1925.

<sup>95</sup> I sådant bolag anses alltid att det som utskiftas är annat än tillskjutet belopp, detta tillskjutet belopp verkligen tas i anspråk på att andra medel inte finns i bolaget.

<sup>96</sup> Vid fusion återbetalas hela det tillskjutna beloppet. Av denna anledning tar jag inte upp de olika beräkningsproblem som kan uppkomma vid beräkningen av tillskjutet belopp. För förståelsen av sådan beräkning se Edvardsson sid 77—80 och Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt, sid 124—127.

<sup>97</sup> Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt, sid 124—127.

<sup>98</sup> SOU 1949:56 sid 67 f och Prop 1950:240 sid 70.

<sup>99</sup> SOU 1949:56 sid 68.

<sup>100</sup> Utskiftningsskattesakkunniga föreslog att moderbolaget skulle ha ägt dotterbolagsaktierna alltsedan 1 januari 1927 för att skattebefrielse skulle föreligga. Före detta datum utgick inte någon utskiftningsskatt, varför sådan givetvis inte kunde beaktas vid aktieövergången. Se SOU 1949:56 sid 68—69.

Departementschefen ansåg att, för att underlätta önskvärda fusioner, så borde ytterligare lättnader ges.

Departementschefen anförde följande:

"Å andra sidan böra sådana uppmjukningar i förordningen icke göras, att genomförandet av en fusion medför opåkallad skattelättnad. Mot varandra får alltså vägas å ena sidan önskemålet att så uppmjuka utskiftningsskatteförordningens bestämmelser, att genomförandet av ur företags-ekonomisk och allmän synpunkt önskvärda fusioner verkligen underlättas, och å andra sidan kravet på att icke fritaga hos bolagen ansamlade vinstmedel från en beskattning, som ur andra synpunkter framstår såsom riktig och rättvis."

Prop 1950:240 sid 71. Med stöd av detta föreslog departementschefen att 1 januari 1940 skulle vara gräns för ägarförhållandet. Ty före denna tidpunkt var utskiftningsskattens procentsats 5 respektive 12 %, och denna torde inte i nämnvärd grad ha påverkat en värdering av dotterbolaget och således köpeskillingen.

<sup>101</sup> Den torde ej heller framgå efter fusionen i moderbolagets redovisning. Men vid beräkning där dolda reserver och latent skatteskulder skall beaktas, bör den givetvis tas med. Hur utskiftningsskatteskulden beräknas då modern i sin tur utskiftar medel se Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt, sid 204 f och Edvardsson sid 258 f.

<sup>102</sup> SOU 1949:56 sid 65—66, Prop 1950:240 sid 72—73 och Edvardsson sid 225—226.

<sup>103</sup> Prop 1953:28 sid 26. Jfr Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt, sid 183—184 och Edvardsson sid 236—238.

<sup>104</sup> Dock kan Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden medge att förvaltningsföretag, som är moderbolag i en koncern, inte skall behandlas som ett förvaltningsföretag i inkomstskattehänseende. Se SIL § 7 mom 8 st 8. Edvardsson anser att, förvaltningsbolag som i inkomstskattehänseende enligt SIL § 7 mom 8 st 8 (efter sådant RSV:s medgivande) skall behandlas som rörelsedrivande bolag, även kan medges rätt att vid fusion med dotterbolag överta dotterbolagets utskiftningsskatteskuld. Förutsättningen om ändamålsenlig organisation är enligt Edvardsson i sådant fall uppfylld. Se Edvardsson sid 237.

<sup>105</sup> SOU 1949:56 sid 71.

<sup>106</sup> Prop 1950:240 sid 72—73.

<sup>107</sup> Se Edvardsson sid 293—296. Angående väsentlighetskravet se även Prop 1950:240 sid 66.

<sup>108</sup> Se RN 1963 I nr 5:11. Edvardsson har genom undersökning hos rättsnämnden funnit att det numera godtas att ansökningen om dispens inkommit till rättsnämnden även efter bolagstyrelsens beslut. Ansökan kan enligt Edvardsson inlämnas till rättsnämnden även efter styrelsens beslut och detta ända fram till PRV:s registrering av rättens tillstånd. Detta förutsätter dock dels, att det finns ett förbehåll i fusionsavtalet om att fusionen inte kommer att genomföras om dispens ej medges, eller annars att rättsnämndens beslut om dispens fattas före det av PRV registrerat rättens tillstånd.

<sup>109</sup> Prop 1950:240 sid 74.

<sup>110</sup> Jfr SOU 1949:56 sid 71—72, prop 1950:240 sid 73—74 och Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt sid 188—189.

<sup>111</sup> Egentligen framgår inte detta av lagtexten eftersom denna har fått en olycklig utformning, så att där avses någon som är i intressegemenskap med bolagen (Jfr SOU 1949:56 sid 72). Rätteligen måste anses någon som är eller har varit i intressegemenskap med bolagen. Den som då åsyftas är säljaren, d v s dotterbolagets tidigare aktieägare.

<sup>112</sup> Det är fiscus som skall visa att skatteflytsregeln är tillämplig, vilket gör regeln ännu mer tveksam i praktiken.

<sup>113</sup> SOU 1949:56 sid 72.

<sup>114</sup> SOU 1949:56 sid 71.

<sup>115</sup> Edvardsson (sid 207 f) menar att med tanke på att köparen (moderbolaget) tar i beaktande tidsaspekten innan utskiftningsskatt skall erläggas och möjligheten till att åtnjuta skattefrihet för aktierna och av denna anledning kan tänkas bortse från en eventuell utskiftningsskatteskuld i dotterbolaget. Dessutom kan i de flesta fall uppskov med utskiftningsskattens erläggande påräknas. Dessa omständigheter har medfört att företagsekonomisk doktrin har, vid beräkningen av dotterbolagets köpeskilling, helt bortsett från utskiftningsskatten. Det synes förvånande att företagsekonomisk doktrin inte skulle ta i beaktande gällande rätt, som kan medföra kraftiga skattekonsekvenser, även om denna rätt kan synas något irrationell. Erfarenhetsmässigt synes det mig som om företagsekonomer i praktiken tar hänsyn till dels utskiftningsskatteskulden dels till latent inkomstskatter. Det torde förhålla sig så att man delar upp ett företags tillgångar i tillskjuten förmögenhet, inkomstbeskattad förmögenhet och obeskattad förmögenhet.

<sup>116</sup> Se SOU 1949:56 sid 72.

<sup>117</sup> Edvardsson anser att lagstiftaren menat att marknadsvärdet alltid motsvaras av likvidationsvärdet och att detta gör stadgandet luddigt och motsägelsefullt (sid 249).

<sup>118</sup> Prop 1950:240 sid 74.

<sup>119</sup> I av Edvardsson företagen undersökning finner han att rättsnämnden vid ett tillfälle avslagit en dispensansökan med stöd av ifrågavarande skatteflyttsklausul. I fallet hade sökandebolaget klart och tydligt deklarerat att kompensation erhållits för dotterbolagets latent utskiftningsskatteskuld.

<sup>120</sup> Består det överlåtande bolagets tillgångar av enbart pengar eller liknande uppkommer inte värderingsproblem.

<sup>121</sup> Avsättning till skuldregleringsfond är inte längre lagstadgad. Dock kan sådana fonder fortfarande förekomma i bolags redovisning. Vad som åsyftas är det bundna egna kapitalet, d v s sådant eget kapital som ej kunnat utdelas före fusionen. I bundet eget kapital ingår även olika fonder som enligt bolagsordningen är bundna. Även sådan fond torde i enlighet med tankegången i förarbetena (se SOU 1949:56 sid 74) ingå i en beräkning av det beskattningsbara beloppet. Edvardsson menar att stadgandet idag har innebörden att det avser summan av dotterbolagets aktiekapital, reservfond, uppskrivningsfond och eventuell kvarstående skuldregleringsfond (d v s bolagets bundna egna kapital). Se Edvardsson sid 256.

<sup>122</sup> Det är alltså inte fråga om den balansräkning som upprättas i anledning av fusionen.

<sup>123</sup> Dessa båda metoder är dock omständiga och kanske inte alltid praktiskt genomförbara, med tanke på den tid de tar i anspråk och kostnader för förfarandet de kan medföra.

<sup>124</sup> Sådan värdering behöver inte göras om bolaget enbart har tillgångar och dessa är i form av pengar.

<sup>125</sup> För det belopp som skall erläggas i utskiftningsskatt behöver ingen särskild värdering göras.

<sup>126</sup> Om tillgångarna hade utdelats istället för utskiftats skulle det utdelande bolaget taxerats för inkomstskatt för skillnaden mellan bokfört värde och det verkliga värdet. Se RN 1954 5:1.

<sup>127</sup> Att bestämma det verkliga värdet eller saluvärdet på tillgångarna medför att skattemyndigheten ställs inför uppskattningsproblem som har ansetts liknande de som gäller vid t ex skattläggning av bouppteckning eller vid gåvobeskatning. Se Prop 1927:134 sid 15. I rättsfallen RÅ 1980 1:62 och RÅ 1981 Aa 175 har fastslagits att fastighet skall tas upp till saluvärdet vid tiden för utskiftningen.

Jfr RÅ 1979 Aa 6. I detta rättsfall avsågs värde på aktier. Sådana skall värderas till saluvärdet eller om detta ej går att fastställa till de värden som fastställts i enlighet med RSV:s anvisningar för värden på aktier vid förmögenhetsberäkningen (RSV Dt 1982:18). Man får dock i dessa fall inte göra en reduktion av det framräknade värdet. Jfr även RÅ 1940 ref 2 där omständigheterna dock var specifika, varför aktiernas saluvärde ej lades till grund för beräkningen.

<sup>128</sup> Se RN 1958 4:7.

<sup>129</sup> Se prop 1975:103 sid 206—207.

<sup>130</sup> Att lång tid efter tillskottet fastställa det tillskjutnas värde vid tillskottet torde ställa sig mycket svårt. Denna bestämmelse torde av denna anledning vara svårtillämpbar.

<sup>131</sup> Se Prop 1927:134 sid 23.

<sup>132</sup> Se RÅ 1979 Aa 6. Om saluvärdet inte går att fastställa, torde de värden som fastställs i enlighet med RSV:s anvisningar för värden på aktier vid förmögenhetsberäkningen kunna tillämpas.

<sup>133</sup> Se Sandström, Aktiebolagens utskiftningsskatt sid 206.

<sup>134</sup> Jfr ABL kap 12, 6 och 7.

<sup>135</sup> Jfr SIL § 2 mom 3 och § 7 mom 8.

<sup>136</sup> Om upplösningen dröjer oskäligt länge torde enligt Sandström inte UtskF § 6 kunna tillämpas och någon taxering för utskiftningsskatt kan då ej ske förrän upplösningen verkligen verkställts. Se Sandström sid 206.



## PLACERING – FÖRVALTNING

*PKfonderkommission* svarar inom PKbanken för privatpersoners värdepappershandel och förvaltning av kapital.

*Placerings tjänst* inom PKfonderkommission är den enhet som bestämmer placeringsinriktningen vid vår kapitalförvaltning. Här har vi en samlad kompetens genom våra placeringsrådgivare, jurister och analytiker.

Placerings tjänst erbjuder tre olika produktlösningar för att täcka skilda behov av placeringsrådgivning och kapitalförvaltning.



För den som själv förvaltar sin portfölj och vill ha kontinuerlig information från marknaden samt kontakt med en effektiv ordermottagning.



För den som behöver professionell hjälp med långsiktig förvaltning av sitt kapital.

Vi sköter hela kapitalförvaltningen. Med stöd av fullmakt fattar vi alla placeringsbeslut.



För den som har ett betydande kapital och efterfrågar personlig rådgivning och förvaltning.

En placeringsrådgivare ser över hela den ekonomiska situationen. Rådgivaren handhar och bevakar löpande alla affärer samt lämnar placeringsförslag. Rådgivaren är en resurs som kan utnyttjas för diskussioner när som helst. Vid varje affärstillfälle är det naturligtvis kunden själv som fattar beslutet.

*För närmare information ring vår kundtjänst, tel 08 - 781 99 91.*

**Litteratur från Stockholms Handelskammare**

# **MOMS I EUROPA**

En översikt över mervärdeskatte- och omsättningsskattesystemen i de västeuropeiska länderna. För varje land beskrivs som regel fem olika områden:

- Allmänt
- Skattesatser
- Beskattning av utländska företagare som inte har fast driftställe i landet
- Återbetalning av moms till icke skattskyldiga utländska företagare
- Återbetalning av moms till utländska turister

Skriften, som är den första i sitt slag, ger en första inblick i vilka varor och tjänster som är skattepliktiga i respektive land.

Priset är 90:- inkl moms (porto och postförskottsavgift tillkommer).

Beställning kan göras skriftligen till

**Inger Johansson**  
**Stockholms Handelskammare**  
**Box 16050, 103 22 Stockholm**

**eller per telefon 08—23 12 00.**