

Nr 188

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m.; given den 25 oktober 1974.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla de förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

CARL GUSTAF

G. E. STRÄNG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås regler om hur en övergång från mindre aktiebolag till annan företagsform skall behandlas från skattesynpunkt.

De föreslagna reglerna innebär att, om ett aktiebolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr. går i likvidation under tiden den 1 januari 1975—den 31 december 1978 eller tvångsupplöses enligt de civilrättsliga övergångsreglerna, särskilda skattelättnader inträder både vid utskiftningsbeskattningen och inkomstbeskattningen. Ett belopp på 75 000 kr. utöver tillskjutet kapital i bolaget föreslås sålunda vara fritt från utskiftningsskatt för i princip alla bolag, som likvideras eller tvångsupplöses. Vidare innebär propositionens förslag att aktiebolag, som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk, skall efter upplösningen kunna fortsätta verksamheten i annan företagsform utan inkomstskattekonsekvenser, om tillgångar och skulder överförs till bokförda värden och samma ägarsituation föreligger i aktiebolaget och det nya företaget.

Lagstiftningen avses träda i kraft den 1 januari 1975.

1 Förslag till

Lag om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m.

Härigenom förordnas som följer.

1 § Har aktiebolag, vars aktiekapital icke uppgått till 50 000 kronor, trätt i likvidation under tiden den 1 januari 1975—den 31 december 1978 eller upplösts enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1973:303) om ändring i lagen (1944:705) om aktiebolag, skall denna lag gälla vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt samt till utskiftningsskatt.

2 § Aktiebolag, som avses i 1 §, skall icke erlægga kommunal eller statlig inkomstskatt på grund av att verksamheten övertagits av enskild näringsidkare, handelsbolag eller delägare i enkelt bolag (övertagaren) under förutsättning att

1. aktiebolaget vid övertagandet drivit rörelse, jordbruk eller skogsbruk,

2. övertagaren fortsatt verksamheten i den eller de förvärvskällor som övertagits vid utgången av det beskattningsår under vilket övertagandet skett,

3. som värde av samtliga vid övertagandet ingående tillgångar och skulder av övertagaren tages upp motsvarande värde av utgående tillgångar och skulder i den balansräkning som aktiebolaget upprättat med anledning av övertagandet,

4. aktiebolaget upprättat bokslut med anledning av övertagandet.

Som förutsättning för skattebefrielse enligt första stycket gäller vidare att samma person eller personer som den 1 januari 1975 äger eller på därmed jämförligt sätt innehar – och såvitt gäller fåmansbolag direkt eller genom förmedling av annan – aktierna i aktiebolaget vid utgången av det beskattningsår under vilket övertagandet sker äger den från bolaget övertagna verksamheten eller äger eller innehar andelarna i det handelsbolag som övertagit verksamheten. I fråga om fåmansbolag krävs ytterligare att delägare äger eller på angivet sätt innehar ungefärligen lika stor andel vid nämnda båda tillfällen. Skiljaktighet i ägareförhållandena som betingas av arv, testamente eller bodelning utgör icke hinder för skattebefrielse.

3 § Har aktiebolaget gjort avsättning till investeringsfond enligt förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning eller enligt förordningen (1947:174) om investeringsfonder eller till arbetsmiljöfond enligt lagen (1974:325) om avsättning till arbetsmiljöfond eller till särskild investeringsfond enligt lagen (1974:000) om avsättning till särskild investeringsfond, skall fonden återföras till beskattning hos aktiebolaget för det beskattningsår under vilket beslutet om likvidation fattats. Fond hos aktiebolag, som

upplöses genom att avföras ur aktiebolagsregistret, skall återföras till beskattning det år för vilket taxering i första instans sker år 1979. I fråga om medel, som avsatts enligt förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunktur-utjämning, gäller 19 § andra stycket denna förordning och i fråga om medel, som avsatts enligt förordningen (1947:174) om investeringsfonder, gäller 10 § andra stycket sistnämnda förordning. Ränta eller tillägg skall icke utgå vid återföring enligt detta stycke.

Länsstyrelsen skall, på framställning av aktiebolaget eller övertagaren, förordna om återbetalning av vad som återstår på konto i riksbanken av medel, som aktiebolaget inbetalat.

4 § Har aktiebolaget gjort avsättning enligt förordningen (1959:168) om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar, förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m. m., förordningen (1967:96) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond m. m. eller förordningen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet, får sådan fond övertagas. Finns garantiförbindelse skall den ändras till att avse övertagaren. Fondens medel anses avsatta hos övertagaren under det år då avsättningen skett hos aktiebolaget. Ränta skall icke utgå vid övertagande enligt denna paragraf.

5 § Vid taxering till utskiftningsskatt enligt förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar av aktiebolag, som avses i 1 §, skall från utskiftat belopp utöver tillskjutet belopp avräknas 75 000 kronor.

För aktiebolag som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk gäller bestämmelserna i första stycket endast om villkoren för befrielse från inkomstskatt i 2 § är uppfyllda.

6 § Vid beräkning av inkomst av förvärvskälla, vari från aktiebolag övertagen verksamhet avseende rörelse, jordbruk eller skogsbruk ingår, gäller följande.

Utgående lager får av övertagaren upptagas till samma värde som skulle ha godtagits för aktiebolaget, om verksamheten icke övertagits.

Övertagaren får åtnjuta de värdeminskningssavdrag eller avdrag för substansminskning som skulle ha tillkommit aktiebolaget, om verksamheten icke övertagits. Om aktiebolaget beräknat avdrag för värdeminskning enligt upprättad avskrivningsplan, skall även efter övertagandet avdrag beräknas enligt planen, såvida ej övertagaren åtnjuter eller berättigas att åtnjuta räknenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning.

I den mån aktiebolaget fått fördela utgifter under flera beskattningsår och avdrag vid övertagandet av verksamheten kvarstår outnyttjat, får övertagaren tillgodoräkna sig resterande avdrag.

Har aktiebolaget enligt lagen (1967:531) om trygghet av pensionsutfäsa-

telse m. m. under rubriken Avsatt till pensioner i sin balansräkning redovisat pensionsskuld, skall övertagaren upptaga disponibla pensionsmedel som intäkt under det beskattningsår, då övertagandet av verksamheten sker. Intäkten får även fördelas mellan detta beskattningsår och de fyra närmast följande beskattningsåren på det sätt som övertagaren önskar.

Har från aktiebolaget övertagits betalningsansvar för framtida utgifter, för vilka avsättning gjorts i aktiebolagets räkenskaper, skall avsättningen återföras till beskattning hos övertagaren. Därvid prövas frågan om förnyad avsättning enligt de bestämmelser som skulle ha gällt för aktiebolaget, om detta i stället fortsatt verksamheten.

Utöver i fall som avses i tredje-sjätte styckena skall övertagaren träda i aktiebolagets ställe på så sätt att denne skall redovisa skattepliktig intäkt och avdragsgill kostnad som eljest varit hänförlig till aktiebolaget och får även åberopa förhållande som avser verksamheten i aktiebolaget och som kan ha haft betydelse för bolagets inkomsttaxering. På aktiebolaget belöpande skatter och avgifter skall medföra rätt till avdrag för övertagaren i den omfattning som skulle ha gällt för aktiebolaget. Därvid skall skatten eller avgiften hänföras till förvärvskälla, som övertagits från aktiebolaget. På motsvarande sätt skall restituerad, avkortad eller avskriven skatt eller avgift som avser bolaget utgöra skattepliktig intäkt för övertagaren.

7 § Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall ej anses uppkomma genom sådan likvidation eller tvångsupplösning som sägs i 1 §. Avyttrar övertagaren egendom, som övertagits på sätt nyss sagts, skall frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust bedömas som om övertagaren förvärvat egendomen genom det fäng varigenom aktiebolaget förvärvat egendomen.

8 § Övertagaren äger samma rätt till förlustavdrag enligt förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst eller för avdrag för underskott enligt 46 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370), som skulle ha tillkommit aktiebolaget, om verksamheten icke övertagits. Avdraget får därvid icke överstiga inkomsten av den förvärvskälla vari den från aktiebolaget övertagna verksamheten ingår.

9 § Övertagaren är jämte aktiebolaget betalningsskyldig för sådana aktiebolagets skatter och avgifter som anges i 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m. m.

10 § Till deklaration, i vilken övertagen verksamhet första gången redovisas, skall fogas bestyrkt avskrift av aktiebolagets sista balansräkning. Har aktiebolagets bokföring avslutats mot balanskonto som avviker från balansräkningen skall även bifogas bestyrkt avskrift av kontot. Även i övrigt

skall i deklarationen lämnas uppgifter som har eller kan få betydelse för tillämpningen av denna lag.

I allmän självdeklaration för aktiebolag, vari verksamheten sista gången redovisas, skall uppgifter lämnas om vilka personer som var aktieägare i bolaget den 1 januari 1974, den 1 januari 1975 samt vid utgången av det sista räkenskapsåret.

11 § Har i samband med övertagande av aktiebolagets verksamhet vidtagits åtgärd som kan antas ha skett i syfte att vinna obehörig förmån i beskattningsavseende äga bestämmelserna i denna lag icke tillämpning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1975.

2 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom förordnas att 4 § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

I län skola finnas lokala taxeringsdistrikt och särskilda taxeringsdistrikt.

Lokalt taxeringsdistrikt skall utgöras av kommun eller del av kommun. När särskilda skäl därtill äro, må dock två eller flera kommuner sammanföras till ett lokalt taxeringsdistrikt.

För varje lokalt taxeringsdistrikt skall finnas en lokal taxeringsnämnd, som har att verkställa taxering inom distriktet, i den mån detta icke ankommer på annan taxeringsnämnd enligt vad nedan i denna paragraf sägs.

I fogderi skall finnas minst ett särskilt taxeringsdistrikt, inom vilket särskild taxeringsnämnd verkställer taxering av fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser, vilkas inkomstförhållanden med hänsyn till förvärvskällans art eller eljest äro av mera invecklad beskaffenhet, om sådan skattskyldig ej skall hänföras till taxeringsdistrikt som avses i femte stycket.

I län skall finnas ett eller flera särskilda taxeringsdistrikt, där särskild taxeringsnämnd verkställer taxering av andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser. Till sådant taxeringsdistrikt skall, där så kan ske, hänföras även fysisk person, dödsbo eller familjestiftelse som ensam eller tillsammans med ett fåtal andra skattskyldiga äger aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening.

I län skall finnas ett eller flera särskilda taxeringsdistrikt, där särskild taxeringsnämnd verkställer taxering av andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser. Till sådant taxeringsdistrikt skall, där så kan ske, hänföras även fysisk person, dödsbo eller familjestiftelse som ensam eller tillsammans med ett fåtal andra skattskyldiga äger aktierna i aktiebolag eller andelarna i ekonomisk förening *samt delägare i handelsbolag.*

Länsstyrelsen i Stockholms län förordnar årligen i Stockholm en för riket gemensam taxeringsnämnd eller, om det behöves flera sådana taxeringsnämnder att verkställa dels taxering till statlig inkomstskatt och statlig för-

¹ Rubrikens lydelse enligt prop. 1974:132. Lagen omtryckt 1971:399.

² Lydelse enligt prop. 1974:132 och prop. 1974:159. Jfr 1972:764.

mögenhetsskatt av skattskyldiga, som sakna hemortskommun i riket, även som av sådana i 17 § lagen om statlig inkomstskatt och 17 § lagen om statlig förmögenhetsskatt omförmälda skattskyldiga, som jämlikt 20 och 39 §§ folkbokföringsförordningen skola mantalsskrivas i Storkyrkoförsamlingen i Stockholm, dels ock taxering till kommunal inkomstskatt, som skall ske för gemensamt kommunalt ändamål.

Taxering, som verkställs av en för riket gemensam nämnd, anses äga rum å särskild ort och i särskilt taxeringsdistrikt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1975 och tillämpas första gången vid 1975 års taxering.

Utdrag av protokollet över finansärenden hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet den 25 oktober 1974.

Närvarande: statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena ANDERSSON, statsråden STRÄNG, HOLMQVIST, ASPLING, LUNDKVIST, GEIJER, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, CARLSSON, ZACHRISSON, LEIJON, HJELM-WALLÉN.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *skatteregler i samband med avveckling av aktiebolag* och anför.

1 Inledning

Genom 1973 års ändringar i lagen (1944:705) om aktiebolag har gränsen för lägsta tillåtna aktiekapital höjts från 5 000 kr. till 50 000 kr. (SFS 1973:303 och 1081). Den nya minimigränsen gäller även tidigare bildade aktiebolag med ett aktiekapital som understiger 50 000 kr. Dessa bolag har getts möjlighet att under tiden fram till utgången av år 1978 anpassa sig till de nya reglerna. Har aktiekapitalet icke höjts före denna tidpunkt kommer aktiebolaget att upplösas genom ett förenklat likvidationsförfarande. De civilrättsliga övergångsreglerna gör det möjligt för rörelsedrivande aktiebolag, som inte genomför erforderlig kapitalhöjning, att efter upplösning fortsätta verksamheten i annan företagsform. Avvecklingen av aktiebolag samt övergången till annan företagsform aktualiserar vissa skatterättsliga frågor. Med anledning härav har företagsskatteberedningen avgett en promemoria (Ds Fi 1974:4) Skattefrågor i samband med avveckling av aktiebolag.

Efter remiss har yttranden över promemoriaförlaget avgetts av kammarrätten i Göteborg, riksskatteverket (RSV), kommerskollegium – som bifogat yttranden av vissa handelskammare –, patent- och registreringsverket, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs samt Gävleborgs län, allmänna ombudet för mellankommunala mål, Sveriges advokatsamfund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges jordbrukskassförbund, Lantbrukarnas riksförbund, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska revisorsamfundet, Tjänstemännens centralorganisation, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Familjeföretagens förening, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Svensk industriförening, Svenska företagares riksförbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund. Sveriges köpmannaförbund, Svenska arbetsgivareföreningen och Svenska bankföreningen har åberopat yttrandet av Sveriges industriförbund. Lant-

brukarnas riksförbund och Sveriges jordbrukskasseförbund (numera Sveriges föreningsbankers förbund) har åberopat yttrande av lantbrukarnas skatte-delegation.

2 Nuvarande ordning

2.1 Civilrättsliga regler

2.1.1 *Enskild näringsidkares firma*

Enligt handelsregisterlagen (1974:157) måste bokföringsskyldig enskild näringsidkare för att undgå straffansvar, till handelsregistret anmäla det namn, varunder han ämnar bedriva sin rörelse. En sådan registrering av firman medför dock inte att de i rörelsen nedlagda tillgångarna utgör någon från hans privata tillgångar skild förmögenhet. Det har således inte uppkommit någon självständig juridisk person. I näringsidkarens konkurs ingår både hans privata tillgångar och hans rörelsetillgångar utan åtskillnad, och de kommersiella borgenärerna åtnjuter inte något företräde framför de privata. Detta borgenärsintresse skulle i och för sig bäst tillgodoses, om det föreskrevs att näringsidkarens bokföringsskyldighet skulle omfatta hans samtliga transaktioner, tillgångar och skulder. En sådan omfattande bokföringsskyldighet har dock ansetts alltför betungande. I bokföringslagen (1929:117), BL, har man därför stannat för den kompromissen att den löpande bokföringen endast behöver omfatta de transaktioner som har samband med rörelsen medan årsbokslutet, dvs. inventarium och balansräkning, däremot skall uppta den bokföringsskyldiges samtliga tillgångar i fastigheter, varulager, övriga lösören, fordringar, värdepapper, kontanta penningar och annat ävensom hans samtliga skulder vare sig tillgångarna och skulderna ingå i rörelsen eller ej.

2.1.2 *Enkla bolag och handelsbolag*

De båda associationsformerna enkelt bolag och handelsbolag regleras av lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag. Reglerna om enkla bolag är tillämpliga när två eller flera personer förenar sig om att driva "visst företag eller fortsatt verksamhet". Om verksamheten dessutom är bokföringspliktig och gemensam firma föreligger skall bestämmelserna om handelsbolag gälla. Den grundläggande förutsättningen för att handelsbolagslagen skall vara tillämplig är att ett bolag föreligger. Någon närmare definition av de bolag som avses lämnas emellertid inte i lagen. Vanligtvis synes man dock ha uppställt krav på att ett avtal skall föreligga mellan delägarna, att det skall finnas ett gemensamt bolagsändamål samt att delägarna skall vara förpliktade att verka för detta ändamål. Inte heller har något särskilt krav på rörelsens art uppställts i lagen. Det behöver således inte röra sig om ekonomisk verksamhet, även om detta är vanligast.

I de fall ekonomisk verksamhet inte föreligger betecknas förhållandet oftast som samäganderätt. Gränsdragningsproblem kan dock uppkomma. Olika regler för bolag resp. samäganderätt föreligger t. ex. i fråga om dispositioner över delägarnas andelar liksom när det gäller upplösning av gemenskapen. I de flesta fall blir det avgörande hur denna uppkommit. Sålunda torde samäganderätt regelmässigt uppstå om ett antal personer gemensamt erhåller egendom genom arv, gåva eller testamente. För den händelse de inte träffar något avtal om hur egendomen skall nyttjas blir reglerna i lagen (1904:48) om samäganderätt tillämpliga. Den första förutsättningen för att bolag skall föreligga, dvs. ett avtal mellan delägarna, saknas. Ligger det en överenskommelse bakom egendomsförvärvet blir gränsdragningen genast svårare. Fråga uppkommer då om gemensamt bolagsändamål föreligger. Rent allmänt torde kunna sägas att valet mellan bolagsregler och samäganderätsregler får bli beroende av om parterna i större omfattning avsett att nyttja den gemensamma egendomen till att skaffa sig gemensam förtjänst. Det blir alltså fråga om att avgöra vad som väger tyngst i avtalsförhållandet, utbytet av prestationer mellan parterna eller deras gemensamma intresse i rörelsen. Har det utretts att reglerna i handelsbolagslagen skall vara tillämpliga gäller det vidare att klassificera bolaget som enkelt bolag eller handelsbolag. Enkelt bolag föreligger så länge inte verksamheten dels bedrivs under gemensam firma och dels medför bokföringsplikt. Från dessa allmänna förutsättningar stadgas dock det undantaget att reglerna om handelsbolag skall tillämpas på sådana enkla bolag som delägarna frivilligt anmält till handelsregistret.

Enligt BL är bl. a. handelsbolag och sådana enkla bolag som blivit införda i handelsregistret bokföringsskyldiga oavsett arten och omfattningen av deras verksamhet. För andra enkla bolag samt för enskild näringsidkare bestäms bokföringsskyldighetens omfattning genom uppräknig av de verksamheter, vilka – yrkesmässigt utövade – ansetts böra medföra bokföringsskyldighet. Genom en undantagsbestämmelse fritas emellertid mindre företag från denna skyldighet. Därvid används i regel antalet anställda såsom mått på företags storlek.

Det enkla bolaget är en mindre kvalificerad form av bolag. Detta skiljer sig från handelsbolaget genom att dess verksamhet inte avser bokföringspliktig rörelse under gemensam firma. En mängd olika typer av verksamhet faller in under reglerna om enkla bolag. Det kan gälla samarbetsavtal som ingås mellan olika företag för bestämda projekt eller andra slag av överenskommelser, exempelvis avtal mellan företag i samma bransch om marknadsuppdelning. Den principiella skillnaden mellan handelsbolag och enkla bolag är att det enkla bolaget till skillnad från handelsbolaget inte erkänns som självständigt rättssubjekt och därför i stort sett bara får betydelse för delägarnas interna mellanhavanden. Det enkla bolaget kommer till stånd då avtal slutits eller fr. o. m. den tidpunkt som avtalet anger. Som delägare kan ingå såväl fysiska som juridiska personer. Vad gäller delägarnas interna

ekonomiska mellanhavanden stadgas att vinst eller förlust skall fördelas lika. Regeln är dock dispositiv liksom övriga bestämmelser om delägarnas inbördes förhållanden. Om avtal ingås på delägarnas vägnar eller under gemensam beteckning för dem blir enligt huvudregeln endast de som deltar i avtalet berättigade och förpliktade gentemot avtalsparten. I praktiken torde dock i regel den delägare som handlar för bolagets räkning ha någon form av fullmakt att företräda de övriga varigenom solidariskt ansvar uppkommer. Vid förändring i delägarkretsen gäller som huvudregel att bolaget skall upplösas. Om en delägare vill utträda får han säga upp bolagsavtalet eller erbjuda de övriga att acceptera en annan delägare i hans ställe. Uppsägning medför att bolaget måste träda i likvidation. Detta kan dock förhindras genom att övriga delägare löser ut den som vill utträda och sedan fortsätter verksamheten.

För att ett handelsbolag skall föreligga fordras inte bara att de allmänna förutsättningarna för bolag är för handen utan dessutom att rörelsen är bokföringspliktig och bedrivs under gemensam firma. Handelsbolag kan komma till stånd genom överenskommelse mellan två eller flera personer om att bedriva viss verksamhet. Det kan också ske t. ex. genom att en som enkelt bolag bedriven rörelse expanderar och föranleder bokföringsplikt. Den grundläggande skillnaden mot enkelt bolag är att handelsbolaget erkänns som ett särskilt rättssubjekt. Bolaget kan ha egna tillgångar och skulder, förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter och uppträda som part inför domstolar och andra myndigheter. Till skillnad från exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar erfordras ej registrering för att handelsbolaget skall bli ett självständigt rättssubjekt.

Den omständigheten att handelsbolaget får framträda utåt som en självständig enhet vid sidan om de enskilda delägarna har ansetts nödvändig göra viss offentlig kontroll över de subjekt som ingår såsom delägare i bolaget. Sålunda har t. ex. vissa krav uppställts för att utlänning eller utländskt företag skall kunna vara delägare i handelsbolag. Något hinder för juridiska personer att gå in som delägare föreligger däremot inte. Delägares enskilda borgenärer får inte gottgöra sig ur bolagets tillgångar. Delägarna har således personligt och solidariskt ansvar för bolagets skulder. Till följd härav har någon tvingande reglering ej skett av hur handelsbolagets egna kapital skall redovisas. Lagen förutsätter dock att startkapitalet tillförs bolaget genom delägarnas insatser. Eftersom delägarna personligen ansvarar för bolagets skulder har någon offentlig insyn i och kontroll av bolagets förmögenhetsförvaltning inte ansetts erforderlig. I handelsbolagslagen har därför inte upptagits några särskilda redovisningsregler utöver dem som gäller i bokföringslagen. Någon skyldighet att, såsom för aktiebolag, inge redovisningshandlingar till myndighet för att där hållas tillgängliga för offentlig granskning föreskrivs inte. Inte heller föreligger något krav på att utse revisorer. Det belopp varmed tillgångarna överstiger skulderna i bolaget motsvarar det egna kapitalet eller delägarnas tillgodohavanden och redovisas på balansräkningens passivsida

under varje delägars kapitalkonto. Ursprungligen har startkapitalet införts på kontot. Detta har sedan ändrats genom att där bokförts på delägaren belöpande vinst resp. förlust samt hans insättningar och uttag. Reglerna om delägarnas inbördes ekonomiska mellanhavanden överensstämmer i stort sett med vad som gäller för enkelt bolag. Enligt handelsbolagslagens dispositiva bestämmelser skall delägare tillgodoföras eventuellt arvode samt ränta efter 5 % på sitt i bolaget vid räkenskapsårets början inestående kapital. Därefter uppkommande vinst eller förlust för räkenskapsåret skall fördelas lika. Härigenom kan delägare redovisa förlust även om resultatet i dess helhet utvisar vinst.

Reglerna om ändringar i delägarkretsen överensstämmer med vad som gäller för enkla bolag. Detta innebär bl. a. att en ny delägare inte får träda in utan att samtycke föreligger från samtliga övriga delägare. I ett avseende är förhållandena något annorlunda än i enkelt bolag. Eftersom ett handelsbolag är en självständig juridisk person med egen förmögenhet uppkommer frågan om bolaget kvarstår som ett enmansbolag om bara en delägare finns kvar eller om bolagsförmögenheten då övergår på denne delägare. Härvid torde anses att ett handelsbolag inte kan bestå som en självständig enhet under längre tid än som normalt går åt för att finna ytterligare en delägare. Ett handelsbolag kan upphöra genom likvidation, som kan inträda i flera situationer, t. ex. vid uppsägning av bolagsavtalet eller vid delägars död eller konkurs. Likvidation avslutas med ett skifte vid vilket varje delägare äger rätt att få ut vad som belöper på hans insats. När skifte skett anses bolaget upplöst.

I lagen om handelsbolag och enkla bolag finns särskilda bestämmelser om handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera delägare: Bolag med sådan delägarstruktur kallas *k o m m a n d i t b o l a g* och de delägare som har begränsat ansvar *kommanditdelägare*. Det är emellertid inte fråga om en särskild bolagstyp vid sidan om handelsbolag och enkla bolag utan endast en särskild form av handelsbolag. Åtminstone en av delägarna i kommanditbolaget måste ansvara för bolagets förbindelser med hela sin förmögenhet. Denne delägare kallas *komplementär*. Rättspraxis har godtagit att kommanditbolag bildas med aktiebolag som enda komplementär.

2.1.3 *Aktiebolag*

Regelsystemet i nuvarande aktiebolagslag, lagen (1944:705) om aktiebolag, AL, är i huvudsak följande. När ett aktiebolag bildas måste delägarna i bolaget tillskjuta medel. Detta sker genom att de tecknar aktier i bolaget mot betalning i pengar eller annan egendom som erläggs till bolaget. Annan egendom än pengar brukar kallas *apportegendom*. Aktiekapitalet måste uppgå till minst 50 000 kr. Aktiekapitalet, reservfonden och skuldregleringsfonden utgör bolagets bundna egna kapital. Tillgångar som ingår i det bundna kapitalet får i princip inte betalas ut till aktieägarna annat än i

samband med likvidation. Det fria egna kapitalet består av fria fonder, balanserad vinst och nettovinst för räkenskapsåret. Det fria egna kapitalet får i princip delas ut till aktieägarna.

Ett aktiebolag kan upplösas genom likvidation, konkurs eller fusion. Likvidation kan ske frivilligt. I vissa fall föreskriver dock AL att aktiebolag skall tvångslikvideras. Detta gäller t. ex. då balansräkning inte för något av de tre senaste räkenskapsåren inkommit till patent- och registreringsverket eller då aktiekapitalet till två tredjedelar eller den mindre del, som kan vara bestämd i bolagsordningen, gått förlorat. Vad gäller bolagets olika organ under likvidationen kan bolagsstämman fungera som förut, dock med den skillnaden, att ordinarie bolagsstämma inte längre kan komma i fråga. Styrelse och verkställande direktör däremot skall genast träda ur funktion, då bolaget försätts i likvidation, och skall då ersättas av en eller flera likvidatorer. Revisorerna slutligen skall också lämna sitt uppdrag, dock inte förrän de granskat den avgående styrelsens förvaltning. I stället skall likvidationsrevisorer väljas med uppgift att granska likvidatorernas förvaltning och bolagets räkenskaper under likvidationen. Bolagets egendom skall förvandlas till penningar, i den mån det erfordras för likvidationen, och skulderna betalas. Bolagets rörelse får inte fortsättas annat än i den utsträckning det är nödvändigt för en ändamålsenlig avveckling. Sedan den tid, inom vilken okända fordringsägare kallats att anmäla sig, gått till ända och alla kända skulder betalats, skall bolagets tillgångar skiftas mellan aktieägarna. Vid detta skifte skall aktieägare erhålla vad som belöper på hans aktier i förhållande till hela aktiekapitalet, om inte bolagsordningen stadgar annorlunda.

På initiativ av registreringsmyndigheten kan ett bolag avregistreras på ett enklare sätt än genom ordinär likvidation. Förutsättning härför är att det under de sista tio åren inte kommit in vare sig någon anmälan till registret eller någon redovisningshandling eller revisionsberättelse och att det finns anledning anta att bolagets verksamhet upphört. Om registreringsmyndigheten genom efterforskningar hos bolaget får tillförlitlig upplysning om att bolagets verksamhet upphört, kan myndigheten förklara att bolaget skall anses upplöst samt avföra det ur registret. Skulle de första efterforskningarna inte leda till något bestämt resultat i fråga om bolagets verksamhet, utfärdar myndigheten en kungörelse med uppmaning till bolaget att låta höra av sig inom sex månader. Erhålls inte inom denna frist upplysning om att bolaget består, skall det anses upplöst och avföras ur registret. Visar det sig efter det att bolaget upplösts genom registreringsmyndighetens agerande att det finns behov av vanliga likvidationsåtgärder, skall rätten förordna likvidatorer på ansökan av den vars rätt berörs därav.

Ett förenklat likvidationsförfarande gäller också för de aktiebolag, som kommer att tvångsupplösas till följd av de regler som infördes genom 1973 års ändringar i AL. Aktiebolag som vid utgången av år 1978 inte har ett aktiekapital på minst 50 000 kr. skall avföras ur aktiebolagsregistret.

Genom denna registreringsmyndighetens åtgärd skall bolaget anses upplöst. Det tidigare nämnda kommunikationsförfarandet behövs inte i detta sammanhang, eftersom registrets uppgift om storleken på bolagets aktiekapital är den enda grunden för registreringsmyndighetens handlande. Efter det att bolaget avförts ur registret blir aktieägare, styrelseledamöter och verkställande direktör solidariskt ansvariga för sådana förpliktelser som uppkommit dessförinnan.

En fusion av aktiebolag innebär att ett bolag upphör i samband med att samtliga dess tillgångar och skulder övertas av ett annat bolag. Det finns olika former av fusion. Den enklaste är den då helägt dotterbolag uppgår i moderbolaget. Fusionsavtalet innebär då att dotterbolagets tillgångar och skulder övertas av moderbolaget och att dotterbolaget utan likvidation upplöses. Något vederlag för överlåtelsen kommer således inte i fråga. Även i andra fall av fusion skall ett avtal träffas mellan bolagen med godkännande av bolagsstämma i det upphörande bolaget. I sistnämnda bolag krävs kvalificerad majoritet för beslutet om fusion och rätt för dem som överröstats att bli utlösta. Förutom dessa skyddsregler för minoritetsaktieägare finns även bestämmelser som syftar till att skydda det upphörande bolagets borgenärer. Reglerna innebär bl. a. att rättens tillstånd måste sökas till fusionen. Rättens beslut om tillstånd skall registreras. Gäller det fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag krävs inget annat än registreringen. I andra fall medför registreringen visserligen, att det upphörande bolagets tillgångar och skulder övergår till det kvarvarande bolaget. Det återstår emellertid att fördela vederlaget mellan aktieägarna i det upphörande bolaget. Därvid tillämpas de för likvidationen gällande reglerna. Sedan slutredovisning härför framlagts på bolagsstämma, är bolaget upplöst.

Då ett aktiebolag försätts i konkurs, övertar konkursförvaltaren ansvaret för bolagets förvaltning. Finns inget överskott efter konkursens avslutande anses bolaget upplöst. Skulle däremot det ovanliga inträffa, att konkursen lämnar överskott, skall bolaget träda i likvidation för utskiftning av detta överskott.

2.2 Skatterättsliga regler

När det gäller själva inkomstbegreppet finns det små skillnader mellan olika företagsformer. Möjligheterna till vinstreglerande dispositioner genom nedskrivning av varulager, fordringar m. m. samt avskrivning på anläggningstillgångar är lika för alla företagsformer. Konsolidering genom avsättning till konjunkturinvesteringsfond samt vinstöverföringar genom s. k. öppna koncernbidrag kan dock ej ske i enskild firma eller handelsbolag.

2.2.1 Enskild näringsidkare

Företagets ägare beskattas för nettointäkten av verksamheten i förvärvskällan rörelse. Vid taxeringen får avdrag inte ske för lön till make eller

barn under 16 år, som utfört arbete i rörelsen. Detta medför att det totalt intjänade rörelseresultatet inte kan delas upp på flera familjemedlemmar. Samma förhållande gäller vid inkomst av jordbruk. Förvärvsavdrag kan visserligen erhållas med 1 000 kr. då make arbetat i jordbruket. Det är heller inte möjligt för enskild rörelseidkare att skjuta upp beskattningen av viss del av rörelseinkomsten genom reserveringar för egen del och övriga familjemedlemmar t. ex. för pensionering i egen regi eller för kostnads- och skuldföring av andel i årsvinst (tantiem).

Försäljning av rörelsen betraktas som den sista affärshändelsen i denna, vilket medför att upplösta reserver, goodwillersättning m. m. i sin helhet utgör skattepliktig intäkt, oavsett hur lång tid rörelsen bedrivits. Viss lindring i progressiviteten vid den statliga beskattningen kan erhållas genom rätten till särskild skatteberäkning för s. k. ackumulerad inkomst. Om köpeskillingen erläggs periodiskt under ett antal år, i allmänhet lägst 10 år, föreligger enligt praxis möjlighet att uppta delbeloppen till beskattning det år de blivit tillgängliga för lyftning enligt samma grunder som gäller för livränta.

2.2.2 *Enkelt bolag*

Det enkla bolaget taxeras ej för sin inkomst utan denna beskattas hos delägarna i förhållande till vars och ens andel i inkomsten. Eftersom tillgångarna i ett sådant bolags rörelse inte ägs av bolaget är det i princip delägarna som är berättigade till värdeminskningssavdrag, nedskrivning m. m. på sina resp. andelar i dessa tillgångar. Om delägare uppburit inkomst i form av lön från enkelt bolag skall inkomsten inte hänföras till inkomst av tjänst utan till den förvärvskälla vari inkomsten intjänats i bolaget.

Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolaget. Har delägaren överlåtit andel i bolag med rörelsetillgångar, t. ex. varulager och inventarier, beskattas han för erhållet vederlag såsom för inkomst av rörelse. Vid avyttring av fastighet som utgjort anläggningstillgång i rörelsen beskattas delägaren för viss andel i vinsten enligt realisationsvinstreglerna.

2.2.3 *Handels- och kommanditibolag*

Enligt 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, taxeras inte handelsbolag utan den inkomst som uppkommer i handelsbolaget beskattas i stället hos delägarna med belopp, som för var och en motsvarar hans andel av bolagets inkomst. Varje delägare beskattas alltså för den del av bolagets vinst som belöper på honom. Det har därvidlag ingen betydelse hur bolagets vinst använts. Beskattningen sker också oberoende av vad delägarna lyft av bolagets vinst, förvärvat under beskattningsåret eller tidigare.

Av punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL framgår att bolagets inkomst skall ha samma karaktär hos delägarna som den skulle ha haft hos bolaget om detta varit skattesubjekt. Om delägarna i handelsbolag erhållit inkomst från bolaget i form av avlöning skall således denna inkomst inte hänföras till inkomst av tjänst utan till den förvärvskälla som bolaget haft. Detsamma gäller ränta och förvaltningsarvode samt andra ersättningar med varierande benämningar, t. ex. tantiem. Om ersättningar av det slaget bokförts i handelsbolagets räkenskaper på sådant sätt att den redovisade nettointkomsten nedbringats, skall tillägg göras med motsvarande belopp vid bolagets inkomst av skilda förvärvskällor, innan inkomsten fördelas på delägarna. Redovisar handelsbolaget rörelsevinst, blir vinsten skattepliktig inkomst av rörelse hos delägaren. Redovisas förlust i bolaget medför detta rätt till avdrag hos delägaren såsom för underskott av rörelse. Beskattningen av försäljning av sådana anläggningstillgångar, som följer realisationsvinstreglerna, sker direkt hos delägaren.

Handelsbolaget kan avyttras på två olika sätt. Antingen kan andelarna i bolaget överlåtas eller också överlåter bolaget självt sin rörelse med tillgångar och skulder. Skattemässigt blir effekterna helt olika. I det första fallet tillämpas för säljare samma realisationsvinstregler som gäller vid avyttring av aktier. Eftersom handelsbolagets räkenskaper inte påverkas av att andelarna i detta överlåts, kan köparen inte få avdrag för värdeminskning på inventarier, goodwill etc. till den del köpeskillingen innefattar likvid för dessa tillgångar överstigande deras bokförda värden. Köparen övertar också i samband med förvärvet av andelarna den skatteskuld som åvilar bl. a. dold reserv i handelsbolagets räkenskaper. Om rörelsen i stället säljs av bolaget framkommer eventuell vinst i bolagets räkenskaper och beskattas hos delägarna enligt vanliga regler. Köparen får i beskattningshänseende tillgodoräkna sig det pris som betalas för rörelsens varulager, inventarier, goodwill etc. De skilda beskattningseksekvenser som uppkommer för både köpare och säljare beroende på vilken överlåtelseform som används påverkar givetvis köpeskillingens storlek.

Som tidigare redovisats är handelsbolaget civilrättsligt ett rättssubjekt men skattemässigt inte ett skattesubjekt. Därav följer att lön till delägares make och barn, som själva inte är delägare i bolaget, är avdragsgill kostnad för bolaget. Detta gäller naturligtvis endast under förutsättning att de arbetat i bolaget och att lönen är skäligen i förhållande till deras arbetsinsats.

2.2.4 Aktiebolag

Aktiebolag utgör särskilt skattesubjekt i motsats till tidigare behandlade företagsformer. Beskattningen sker proportionellt och statlig inkomstskatt utgår med 40 % av den beskattningsbara inkomsten. Vid den statliga taxeringen medges avdrag för kommunalskatt som påförts bolaget under året näst före taxeringsåret.

Som allmän princip gäller att aktiebolags inkomst beskattas två gånger, nämligen en gång hos bolaget och en gång hos aktieägarna i den mån inkomsten utdelas till dem. Utdelningen är inte avdragsgill för bolaget. Från denna princip finns dock undantag i såväl inskränkande som utvidgande riktning. Sålunda medges under vissa omständigheter bolaget avdrag för utdelat belopp enligt förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning. Under vissa andra förhållanden beskattas bolagets inkomst mer än två gånger, s. k. kedjebeskattnings. Detta gäller exempelvis utdelningsinkomst på aktier innehavda i kapitalplaceringssyfte eller om dessa är lagertillgång i vissa slag av verksamhet, bl. a. byggnadsrörelse.

Som huvudprincip för beskattning av utdelningsinkomster gäller att aktiebolag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktier och andelar i sådant bolag eller förening, om aktierna inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Dessa regler gäller också för fåmansbolag i allmänhet. Om emellertid ett fåmansbolag inte kan visa att skälig del av den egna vinsten delats ut begränsas skattefriheten till utdelning på bolagets innehav av organisationsaktier.

Principen om dubbelbeskattnings av bolagsvinst har sökt upprätthållas genom olika lagstiftningsåtgärder. Bl. a. har man med särskilda bestämmelser om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar sökt förhindra att vinstmedel som kvarhållits i bolaget undgår andra ledet i dubbelbeskattnings. Vid transaktioner mellan fåmansbolag och dess ägare kan den tillämpade prissättningen ibland ge upphov till vissa skattekonsekvenser. Om prissättningen anses oriktig, såsom då en tillgång säljs till bolaget för ett pris som överstiger verkliga värdet eller tillgångar köps ut från bolaget till underpris, anses aktieägaren i regel ha åtnjutit en förmån jämförbar med lön eller utdelning för vilken han skall beskattas. Av rättspraxis framgår att det kan röra sig om köp eller försäljning av fastigheter, värdepapper, bilar, varor eller tillhandahållna prestationer.

2.2.5 Utskiftningsskatt

Den skatt som är avsedd att utgå på vinster som utdelas till aktieägarna skulle kunna undgå om bolaget i stället för att utdela vinsterna överför dessa i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller vid bolagets likvidation. För att förhindra att vinstmedel på sådant sätt undgår dubbelbeskattnings har särskilda regler tillskapats. Dessa är utformade så, att vad som vid bolagets upplösning utskiftas utöver inbetald insats är belagt med en särskild utskiftningsskatt (förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar). Bolaget är skattesubjekt och skatt utgår med 40 % av beskattningsbart belopp, vilket utgör skillnaden mellan vad som utskiftats till delägarna och vad dessa tillskjutit antingen vid teckning av aktier eller som aktieägartillskott. Om till aktieägare utskiftats annat än pengar skall som värde på de utskiftade tillgångarna upptas allmänna

saluvärdet vid tiden för utskiftningen.

Vid beskattning av utdelning tas i princip inte hänsyn till vilka tillgångar hos bolaget som använts för utdelningen. Beskattning kan därför komma att ske även av medel som härrör från sådan vinst hos bolaget som inte inkomstbeskattats där. Detta gäller även utskiftningsskatten eftersom den skall träda i stället för skatt på utdelning. Utskiftningsskatt utgår således även på medel som är hänförliga till t. ex. ej skattepliktig realisationsvinst eller som uppkommit genom värdestegring.

För att göra dubbelbeskattningen effektiv har utskiftningsskatt ansetts böra erläggas inte enbart vid bolags likvidation utan även i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Vidare sker beskattning vid förvärv av egen aktie – antingen direkt eller via dotterbolag – eftersom detta har samma verkan som en nedsättning av aktiekapitalet. Om utskiftning sker genom en nedsättning av aktiekapitalet på något av angivna sätt måste en värdering göras av bolagets tillgångar vid tiden för utskiftningen. Till grund för denna värdering skall läggas den av bolaget senast före beslutet om utskiftning upprättade balansräkningen. Avvikelse från den i balansräkningen gjorda värdesättningen får ske i den mån detta påkallas av särskilda omständigheter. Sålunda har balansräkning frångåtts i praxis t. ex. när värdet av ett bolags fordringar hos aktieägare upptagits till belopp som avsevärt understigit nominella värdet.

I samband med fusion av aktiebolag medges under vissa omständigheter befrielse från eller uppskov med erläggande av utskiftningsskatt. Om moderbolaget ägt mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget alltsedan den 1 januari 1940 eller – då koncernförhållandet uppstått senare – alltsedan dotterbolaget började bedriva verksamhet medges full befrielse. När dessa förutsättningar inte är för handen kan RSV medge att dotterbolagets utskiftningsskatteskuld övertas av moderbolaget. Detta kan under vissa omständigheter medföra att skulden helt försvinner eller att den skjuts på framtiden. Denna lindring vid beskattningen kan därför erhållas endast om vissa villkor är uppfyllda, nämligen att fusionen medför en mera ändamålsenlig organisation, att utskiftningsskatten är så stor att erläggandet av den kan utgöra ett hinder för fusionen samt att fusionen inte ingår som ett led i transaktioner som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende. Bestämmelserna om skattefrihet och uppskov med att erlägga utskiftningsskatten är inte tillämpliga om något av de bolag som fusioneras driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter.

Taxering till utskiftningsskatt skall äga rum året efter det år aktiebolaget upplösts, aktiekapitalet nedsatts eller köp av egen aktie skett. Ett aktiebolag anses enligt 166 § AL upplöst, då likvidatorerna slutfört sitt uppdrag och på bolagsstämman framlagt slutredovisning för sin förvaltning. Om likvidationen fördröjts oskäligt till utskiftningsskatt kan taxeringen ske innan bolaget upplösts. Till grund för taxeringen skall avlämnas deklaration. Detta gäller även i fusionsfallen.

I sammanhanget bör även nämnas den i punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL intagna bestämmelsen som syftar till att förhindra kringgående av första ledet i dubbelbeskattningen. Enligt denna skall aktiebolag, som utskiftar tillgång av sådant slag att intäkten vid en försäljning skulle ha upptagits till beskattning i inkomstslaget rörelse, anses ha åtnjutit skattepliktig intäkt som om tillgången försålts. Som köpeskilling skall därvid gälla tillgångens verkliga värde vid utskiftningen.

2.2.6 *Avdrag för pensionskostnader*

I princip kan avdrag för pensionskostnader ske på flera sätt, bl. a. genom avdrag för faktiskt utgående pension eller genom att teckna pensionsförsäkring för anställda, varvid försäkringspremien blir avdragsgill. Vidare kan arbetsgivares pensionsutfästelse tryggas antingen genom redovisning av pensionsskuld över särskilt konto i bokföringen eller avsättning av medel till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. (tryggandelagen). KL innehåller regler om avdrag för avsättningar enligt kontosystemet och till pensionsstiftelse vilka anpassats till bestämmelserna i tryggandelagen. De båda metoderna att antecipera pensionsutbetalningar står i princip öppna för varje arbetsgivare oavsett under vilken företagsform verksamheten bedrivs. Bestämmelserna har fått den största praktiska betydelsen för aktiebolaget och i viss mån även ekonomiska föreningar och ger för övrigt dessa företagsformer större möjligheter att utnyttja båda de i lagen anvisade formerna för pensionering.

Avsättning till pensionsskuldkonto får ske med belopp som svarar mot upplupen del (kapitalvärdet) av utfästa pensioner enligt allmän pensionsplan. Med allmän pensionsplan avses sådana allmänna grunder för pensionering som innehåller regler om att arbetsgivarens utfästelse tryggas genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse eller annat likvärdigt sätt och som godkänts av huvudorganisation på arbetstagsidan. Aktiebolag och ekonomisk förening får som pensionsskuld redovisa även sådana utfästelser som ej omfattas av allmän pensionsplan. Därvid får dock inte medräknas pensionsutfästelser till arbetstagare, som har ett bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen. Till grund för bedömande huruvida en person har ett bestämmande inflytande skall läggas det sammanlagda innehavet av aktier (andelar) som ägs av honom själv, make, far- och morföräldrar, avkomling och avkomlings make. Däremot skall inte syskons innehav beaktas i detta sammanhang. Avdrag medges för i räkenskaperna gjorda avsättningar till dess att den redovisade pensionsskulden uppgår till belopp som motsvarar arbetsgivarens aktuella pensionsreserv beräknad enligt försäkringstekniska grunder. Beloppet skall i förekommande fall minskas med förmögenhet i sådan pensionsstiftelse som avser att trygga samma utfästelser. Är denna skuldpost högre än arbetsgivarens pensionsreserv vid beskattningsårets utgång utgör skillnaden (disponibla pensionsmedel) skatte-

pliktig intäkt. Om arbetsgivaren inte har tillgodofört sig de disponibla pensionsmedlen begränsas dock intäkten till summan av avsättning till pensionsstiftelse under året, kostnaden för inköp under året av pensionsförsäkring mot engångspremie samt en tiondel av disponibla pensionsmedel vid beskattningsårets ingång.

Vid överlåtelse av verksamhet kan ansvaret för utfästa pensioner överföras på den nye arbetsgivaren. Utfästelserna får härvid samma rättsverkningar som om anställningen hos den nye arbetsgivaren avsett anställningstidpunkten hos företrädaren. Om verksamheten upphör utan att gjorda pensionsutfästelser överförs på någon annan skall upplupen del av dessa tryggas genom köp av pensionsförsäkring. Det eventuella överskott som därefter återstår utgör skattepliktig intäkt. Går arbetsgivaren i likvidation sker beskattningen av disponibla pensionsmedel för det år likvidationsbeslutet fattats.

När det gäller skattskyldigheten för pensionsstiftelse är denna i regel begränsad till inkomst av fastighet vid taxering till kommunal inkomstskatt.

Pensionsstiftelse avser att trygga arbetsgivarens pensionsåtaganden och får inte själv utfästa pensioner.

Stiftelsen får endast utgöras av en realstiftelse vilket innebär att den inte får ta emot revers på arbetsgivaren för gjorda avsättningar. Arbetsgivaren får dock låna medel från pensionsstiftelsen under förutsättning att betryggande säkerhet ställs för lånet. Pensionsstiftelse skall stå under tillsyn av länsstyrelsen, som också har att fastställa stiftelsens stadgar.

Pensionsstiftelse får även trygga utfästelser till arbetstagare med bestämmande inflytande i företaget. Enligt kontosystemet kan utfästelse till sådan person ske endast om den omfattas av allmän pensionsplan. Den inskränkningen gäller dock vid avsättning till stiftelse att utfästa pensionsförmåner inte får bestämmas högre än vad som kan anses sedvanligt för arbetstagare med motsvarande uppgifter i företaget.

Avdrag medges för medel som sätts av till pensionsstiftelse med belopp som svarar mot upplupen del av utfästa pensioner. Uppkommer överskott i stiftelsen föreligger inte – i motsats till vad som gäller vid kontosystemet – skyldighet att tappa av detta vid taxeringen.

Arbetsgivaren äger gottgöra sig för pensionskostnader från stiftelsens medel. Sådan gottgörelse utgör i princip skattepliktig intäkt, men han är å andra sidan berättigad till avdrag för pensionskostnaderna i fråga, varför någon beskattningseffekt reellt sett ej uppkommer. Pensionsstiftelse kan efter beslut av tillsynsmyndigheten föras över på ny innehavare av verksamheten. Om stiftelsen i samband med verksamhetens upphörande har överskott på kapital skall tillsynsmyndigheten bestämma för vilket ändamål detta får användas.

Tryggandelagen innehåller även regler för personalstiftelser. Med personalstiftelse avses i denna lag en av arbetsgivaren grundad stiftelse med ändamål att främja annan välfärd åt personalen än pension, lön eller liknande

förmån. Även sådan stiftelse skall ha karaktär av realstiftelse och stå under tillsyn av länsstyrelsen. För utlåning av medel till arbetsgivaren gäller samma regler som för pensionsstiftelse. Vid taxeringen medges avdrag för avsättningar till personalstiftelse som skett i enlighet med tryggandelagens bestämmelser.

I fråga om skattskyldigheten för personalstiftelse gäller samma begränsade skattskyldighet som för pensionsstiftelse om personalstiftelsen uteslutande tillgodoser vissa kvalificerade ändamål, bl. a. att ge understöd vid sjukdom.

2.2.7 Förlustutjämnning

Förordningen (1960:63) om rätt till förlustutjämnning vid taxering för inkomst ger alla skattskyldiga möjlighet att vid taxeringen för ett eller flera senare år utnyttja underskott i en förvärvskälla, som inte kunnat kvittas mot överskott i annan förvärvskälla vid ett visst års taxering. Även allmänna avdrag som inte kunnat utnyttjas får på detta sätt förskjutas till senare år. Utnyttjandet av underskottet som förlustavdrag får ske när som helst vid taxering för de följande sex åren. Från dessa generella bestämmelser gäller vissa undantag och begränsningar. Sålunda får förlustavdrag göras endast om förlusten uppgår till minst 1 000 kr. och i kommunalt hänseende berättigar underskott i förvärvskälla till förlustavdrag endast från inkomst som skall beskattas i samma kommun. Risk för missbruk har föranlett införande av en särskild bestämmelse för fåmansföretag. För dessa företag stadgas att förlustavdrag inte får medges med mindre samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar vid såväl ingången av förluståret som utgången av kvittningsåret ägdes eller innehades av samma fysiska person eller personer samt dessutom under den förutsättningen, i de fall det är fråga om två eller flera aktie- eller andelsägare, att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet vid det ena som vid det andra tillfället. Vidare gäller den begränsningen att bestämmelserna inte är tillämpliga i fråga om realisationsförlust vid icke yrkesmässig avyttring av fast och lös egendom och ej heller på underskott av fastighet och rörelse i utlandet. Realisationsförlust får enligt punkt 4 av anvisningarna till 36 § KL kvittas endast mot realisationsvinst eller vinst i utländskt lotteri, som uppkommit under samma beskattningsår. Realisationsförlust på fastigheter får dock kvittas mot alla slag av realisationsvinster även senare år men inom samma tidsperiod som gäller för förlustavdrag i allmänhet, dvs. sex år. Underskott på fastighet eller rörelse i utlandet berättigar till avdrag vid taxering endast genom kvittning mot annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. I likhet med bestämmelserna i förlustutjämningsförordningen kan kvittningen ske under de sex närmast följande taxeringsåren. På senare tid har även i ett par andra avseenden undantag från tillämpning av förlustutjämningsförordningen införts varvid möjligheterna till öppen resultatutjämnning begränsats till kvittning inom

förvärvskällan eller närliggande förvärvskällor. Bestämmelser om sådan s. k. underskottsutjämning finns i förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt samt i 46 § 1 mom. KL beträffande avskrivning på fartyg och luftfartyg eller avskrivning enligt förordningen (1966:172) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m. m.

I vissa avseenden föreligger även, jämfört med huvudregeln, en utvidgning av förlustutjämningsförordningens tillämplighet. Sålunda kan under vissa förutsättningar äkta makar utnyttja varandras underskott som förlustavdrag och oskift dödsbo överta den avlidnes förluster. Vid fusion enligt 174 § 1 mom. AL, dvs. då helägt dotterbolag uppgår i moderbolaget, äger sistnämnda bolag efter fusionen samma rätt till förlustavdrag, som skulle ha tillkommit dotterbolaget om fusionen inte ägt rum. Vid fusion i andra fall, dvs. då fusionen ägt rum i enlighet med 175 § AL, föreligger däremot inte någon rätt för moderbolaget till förlustutjämning för dotterbolagets förlust.

Av huvudregeln att förlustavdrag inte får utnyttjas av annan än den, som haft förlusten, följer att den som övertar en rörelse från annan person inte får räkna sig till godo dennes outnyttjade underskott i förvärvskällan. Inte heller får, om en särskild rörelse ombildas till aktiebolag, underskottsavdrag överföras från den enskilde rörelseidkaren till aktiebolaget. Däremot kan den fysiske personen efter en sådan ombildning enligt de vanliga reglerna vid sin egen taxering avräkna underskott, som uppkommit i den av honom tidigare bedrivna rörelsen, mot den lön eller utdelning han erhåller från bolaget eller mot annan inkomst som han har. Om ett aktiebolag avvecklas, kan ett i detta outnyttjat förlustavdrag inte övertas av annan.

3 Företagsskatteberedningens promemoria

3.1 1973 års ändringar i aktiebolagslagen

Genom beslut av 1973 års vårriksdag höjdes gränsen för lägsta tillåtna aktiekapital från 5 000 till 50 000 kr. (prop. 1973:93, LU 1973:19, rskr 1973:238, SFS 1973:303). Ändringen gällde bolag som bildats fr. o. m. den 6 juni 1973. Senare samma år bestämdes att även äldre bolag, dvs. bolag som bildats före den 6 juni 1973, skulle under en övergångstid företa motsvarande höjning. Övergångsreglerna innebär att alla äldre aktiebolag skall vid utgången av år 1978 ha ett lägsta aktiekapital på 50 000 kr. Bolag, vars registrerade aktiekapital ej uppgår till 50 000 kr. vid 1978 års utgång, skall, om det inte trätt i likvidation eller försatts i konkurs, avföras ur aktiebolagsregistret och är därmed upplöst. Härefter svarar aktieägarna samt styrelseledamöter och verkställande direktör solidariskt för bolagets förpliktelser. Aktieägarna inträder i bolagets ställe som part i de avtal bolaget slutit med tredje man. Vidare skall styrelsen fullgöra uppgifter, som före

upplösningen åvilat bolaget (prop. 1973:168, LU 1973:41, rskr 1973:393, SFS 1973:1081).

3.2 Allmänna synpunkter

Beredningen konstaterar att ändringarna i aktiebolagslagstiftningen aktualiserar vissa skattefrågor. Dessa frågor har hänskjutits till beredningen, varvid vissa riktlinjer meddelats. I prop. 1973:168 uttalades att bolag, som övergår till annan företagsform utan att därigenom på grund av olika dispositioner vinna obehöriga skatteförmåner och som inte har tillräckliga vinstmedel för att kunna höja sitt aktiekapital till 50 000 kr., inte skall behöva drabbas av någon utskiftningsskatt på grund av övergången.

Beredningen har i ett annat sammanhang genomfört en statistisk undersökning grundad på uppgifter från aktiebolagens år 1971 avlämnade självdeklarationer. Mot bakgrund av detta material har beredningen sökt att få en uppfattning om vad för slags aktiebolag som kan komma att avvecklas och i vilken omfattning detta kan väntas ske. Vid utgången av år 1970, dvs. det år undersökningen avsåg, fanns ca 100 000 aktiebolag registrerade. Antalet bolag steg till 125 000 vid utgången av år 1972 och utgjorde vid utgången av år 1973 133 000. Den av beredningen genomförda undersökningen visade att 85 % av alla aktiebolag – omkring 110 000 – är fåmansbolag. 87 % av dessa har ett aktiekapital understigande 50 000 kr., eller drygt 95 000 bolag. Av dessa 95 000 bolag var det 48 % som hade det lägsta tillåtna aktiekapitalet 5 000 kr., eller ca 45 000 bolag. I ca 45 000 bolag fanns det beskattade reserver, som dock i de flesta fall endast torde uppgå till något 1 000-tal kr. Beredningen fann att i ungefär hälften av bolagen med beskattade reserver var dessa otillräckliga för att den erforderliga höjningen av aktiekapitalet skulle kunna genomföras enbart med sådana medel. I omkring en fjärdedel av bolagen var aktiekapital och beskattade reserver av en sådan storleksordning, att det i allmänhet torde vara möjligt att genomföra höjningen. 40 000 bolag hade en omsättning över 300 000 kr. medan ca 15 000 bolag låg mellan 80 000 och 300 000 kr. Uppgifterna om omsättning ger enligt beredningen en antydning om att drygt hälften av de 95 000 bolagen med aktiekapital under 50 000 kr. kan komma att avvecklas. Om man i stället utgår från uppgifterna om beskattade reserver tyder dessa enligt beredningen på att avvecklingen kan komma att omfatta en ännu större del av bolagen, kanske inemot tre fjärdedelar. Beredningen pekar på att från teoretisk synpunkt kan avvecklingsprocenten komma att bli ganska hög. Med hänsyn till att många fåmansbolag under senare år enligt beredningen tillkommit för att bereda skattelättnader åt sina ägare, kan det dock förmodas att en avveckling likväl inte kommer till stånd. Med hänsyn härtill är det enligt beredningens mening vanskligt att uppskatta det verkliga antalet bolag som kommer att avvecklas. Beredningen arbetar f. n. med olika problem som rör beskattningen av fåmansägda aktiebolag och handelsbolag samt

deras ägare. Förslag i ämnet kommer att framläggas med förtur. Denna översyn syftar enligt beredningen inte till en skärpt beskattning av fåmansbolagen utan endast att åstadkomma en rättvis beskattning av dessa bolag jämfört med andra företagsformer. Det stora antalet enmans- och fåmansbolag som f. n. finns vållar enligt beredningen skattemyndigheterna betydande svårigheter. Detta gäller såväl i administrativt hänseende som vid ställningstaganden till en rad skilda materiella beskattningsfrågor. Taxering och kontroll av dessa bolag och deras huvudaktieägare är därför besvärlig och resurskrävande. Beredningen anser från dessa synpunkter att det i och för sig är önskvärt att så många som möjligt av de mindre bolagen avvecklades för att i fortsättningen bedriva verksamheten i annan företagsform. Samtidigt är beredningen medveten om att en övergång till andra företagsformer medför många nya problem vid beskattningen. Beredningen framhåller att den civilrättsliga lagstiftningen för de företagsformer det här gäller, främst lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag, inte fyller de krav som ur olika synpunkter bör ställas på en modern lagstiftning. En övergång från aktiebolag till annan företagsform ställer också det praktiska taxeringsförfarandet i blickpunkten. Det torde bli nödvändigt med vissa ändrade rutiner för taxeringsarbetet i första instans. Med hänsyn härtill ställer sig beredningen f. n. tveksam till en massövergång från aktiebolagssektorn. I varje fall gäller detta övergång från aktiebolag till annan företagsform än enskild firma. En samlad bedömning av de åtgärder som är nödvändiga för att åstadkomma en materiellt likformig beskattning vid olika företagsformer måste därför enligt beredningens mening anstå till dess beredningens förslag föreligger beträffande fåmansbolagens beskattning.

3.3 Beredningens överväganden och förslag

Beredningen konstaterar att den höjda gränsen för lägsta tillåtna aktiekapital kan väntas få till följd att ett stort antal bolag kommer att upplösas under de närmaste åren. Främst gäller detta enmans- och fåmansbolag. Detta medför att den skattemässiga behandlingen av sådana upplösningar måste regleras. I första hand anser beredningen att dessa regler bör inriktas på att underlätta en övergång till annan företagsform. Enligt beredningens mening uppnår man väsentliga fördelar om även övriga grupper av bolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr. ges vissa lättnader vid beskattningen i samband med att de avvecklas. Till dessa hör de vilande bolagen samt sådana bolag där intäkterna efter en upplösning rätteligen bör hänföras till förvärvskällan tjänst.

För att uppnå dessa syften erfordras alltså vissa ingripanden i skattelagstiftningen. Reglerna om utskiftningsskatt i samband med aktiebolagsupplösning aktualiseras härvid i första hand. Vidare är det nödvändigt med bestämmelser på skilda områden av inkomstbeskattningen liksom i fråga om det taxeringstekniska förfarandet.

3.3.1 Utskiftningsbeskattningen

I samband med aktiebolags upplösning sker taxering till utskiftningsskatt av vinstmedel som kvarstår i bolaget. Denna beskattning är avsedd att effektivisera det andra ledet i aktiebolagens dubbelbeskattning. Om ett bolag övergår till annan företagsform på grund av de civilrättsliga reglerna om höjning av aktiekapitalet anser beredningen att, i likhet med vad som gäller i allmänhet vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, en särskild värdering måste ske av bolagets tillgångar och skulder vid tidpunkten för övergången.

Enligt gällande bestämmelser (fjärde stycket av anvisningarna till förordningen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar) skall andra tillgångar än kontanta medel vid beräkning av utskiftat belopp tas upp till saluvärdet. Vid en strikt värdering skulle varje tillgångsslag bli föremål för en prövning huruvida bokfört värde överensstämmer med saluvärdet och eventuella differenser beaktas vid beräkning av utskiftat belopp. I rådande praxis är det dock endast beträffande vissa tillgångsslag som det normalt uppkommer fråga om en sådan justering. Det gäller då främst varulager som nedskrivits. Beträffande fastighet har hittills i allmänhet presumerats att taxeringsvärdet överensstämmer med allmänna saluvärdet. När det gäller inventarier godtas vanligtvis bokförda värden utom i de fall där en mera betydande överavskrivning kan ha förekommit såsom då en investeringsfond tagits i anspråk eller i fråga om speciella objekt, t. ex. fartyg. Normalt innebär upplösningen av ett aktiebolag att tillgångarna avyttrats under likvidationstiden och att bolagets skulder slutreglerats, så att utskiftningen huvudsakligen omfattar kontanter. Vid upplösningar som här avses blir i stället den normala gången att fastställa saluvärdet för de skilda balansposterna. Desto viktigare är det därför enligt beredningens mening att arbeta med lättillämpade schabloner såsom uttryck för detta värde. Det är därför lämpligt, anser beredningen, att anknyta till den praxis, som f. n. råder beträffande värderingen av balansposterna. En sådan praktisk beräkningsmetod kan komma att medföra vissa ojämnheter vid tillämpningen som så långt möjligt bör elimineras. Enligt beredningen bör en lämplig utväg vara att sätta gränsen för utskiftningsskattefrihet vid en sådan nivå att de skillnader som kan uppkomma inte tillåts slå igenom vid utskiftningsskatteberäkningen.

Denna gräns bör även sättas med hänsyn till önskvärdheten av att även vissa andra mindre bolag avvecklas, t. ex. vilande bolag, skrivbordsbolag och namnskyddsbolag. Beredningen föreslår därför ett utskiftningsskattefritt grundavdrag på 75 000 kr. utöver återbäring av tillskjutet kapital. Denna gräns bör i princip gälla generellt för samtliga bolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr. För att det extra avdraget skall få åtnjutas av företag, som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk, anser beredningen att det bör krävas av dessa företag att ägarkretsen inte ändras samt att samtliga tillgångar och skulder i aktiebolaget efter överlåtelsen tas upp av

övertagaren till de värden som i beskattningsavseende gällt för aktiebolaget. En särskild beräkning av utskiftningsskattepliktigt belopp i form av ett deklara-tionsförfarande måste emellertid alltid göras.

Vid värdesättning av varulagret bör jämförelse göras med prissättningen i samband med en normal upplösning av ett aktiebolag. Om verksamheten fortsätts i annan företagsform, bör varulagrets värde beräknas till anskaffningskostnaden efter avdrag för inkurans. I övriga fall, dvs. då verksamheten upphör och en verklig utskiftning av lagertillgångarna företas, bör gängse pris vid försäljning i konsumentledet gälla. Denna distinktion mellan bolag som lägger ned verksamheten och bolag som fortsätter denna i annan företagsform bör för övrigt gälla vid värdesättning av balansposter över huvud taget.

I fråga om inventarietillgångar bör vid övergång till annan företagsform det bokförda värdet i allmänhet godtas vid beräkningen även om räkenskapsenlig avskrivning tillämpats och därmed viss överavskrivning skett. Endast i fråga om speciella objekt, t. ex. fartyg och i de fall investeringsfond tagits i anspråk vid förvärvet, där verkliga värdet mera avsevärt överstiger bokföringsvärdet bör skillnaden beaktas. Immateriella rättigheter såsom patent, hyresrätt och goodwill bör också kunna tas upp till bokförda värdet.

Aktier bör i den mån de är börsnoterade tas upp till lägsta betalkurs eller, om sådan ej noterats, köpkursen vid tidpunkten för bolagets sista bokslut. För övriga aktier kan värdering i allmänhet ske med ledning av de av länsstyrelsen för förmögenhetsberäkningen åsatta värdena.

När det gäller fastigheter torde i tidigare praxis ha godtagits att de upptagits till taxeringsvärdet. Detta värde har då ansetts överensstämma med saluvärdet. Fr. o. m. 1970 års allmänna fastighetstaxering har taxeringsvärdenivån satts i viss relation till allmänna saluvärdet, nämligen 80 % för hyres-, affärs- och industrifastigheter samt 75 % för övriga fastigheter. Den taxeringsvärdenivå som skall gälla vid 1975 års allmänna fastighetstaxering har bestämts till 75 % av saluvärdet vid ingången av år 1974. Detta bör få till följd att fastigheters värde vid utskiftningsskatteberäkning bestäms med utgångspunkt från taxeringsvärdet som räknas upp till saluvärdenivå. Om avveckling sker vid sådan tidpunkt att bolaget sista gången skall inkomsttaxeras år 1975 bör beträffande hyres-, affärs- och industrifastigheter uppräkningsvärde därför ske med en fjärdedel och övriga fastigheter med en tredjedel medan avveckling som skall redovisas för inkomsttaxering år 1976 eller senare alltid bör föranleda en uppräkningsvärde med en tredjedel.

I en del aktiebolag kan naturligtvis finnas vissa andra tillgångar, såsom utländska värdepapper, obligationer, andra rättigheter än de tidigare nämnda osv. Dessa fall torde enligt beredningen inte vålla nämnvärda svårigheter. Ledning bör kunna hämtas från de riktlinjer beredningen angett för de mera frekventa tillgångsslagen. Det bör påpekas att hela beräkningen bör tillåtas ske med relativt grova schabloner.

Vid beräkning av det utskiftningskattepliktiga beloppet måste också hänsyn tas till det särskilda stadgandet i punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 § KL, som tillkommit för att vid utskiftning effektuera första ledet i dubbelbeskattningen. Bestämmelsen gäller omsättningstillgångar samt sådana anläggningstillgångar, främst inventarier, som vid avyttring behandlas som omsättningstillgångar. Bolaget skall anses ha åtnjutit skattepliktig intäkt med det belopp som influtit om tillgången i fråga försålts i stället för utskiftats. Den latenta inkomstskatteskuld som belöper på reserven skall beaktas vid beräkningen. Detta bör ske schablonmässigt på så sätt att den antas till 50 % av reserven. Fastighet, som inte utgör lagertillgång i byggnadsverksamhet eller rörelse som avser handel med fastigheter, omfattas inte av bestämmelsen. I det här sammanhanget måste dock den latenta skatteskuld beaktas, som kan föreligga vid en tänkt försäljning av fastighet per övergångsdagen. En sådan försäljning hade blivit föremål för realisationsvinstbeskattning. Å andra sidan är realisationsvinstreglerna så utformade – indexuppräknings och fasta tillägg – att det i flertalet fall inte torde finnas någon latent skatteskuld. Vid övergången bör dock sådan skuld få avräknas om det skulle föreligga en skattepliktig realisationsvinst. Beredningen anser att det i det enskilda fallet bör ges möjlighet att exakt beräkna den latenta skatteskulden.

Även poster på balansräkningens skuldsida kan behöva beaktas vid utskiftningskatteberäkningen. Detta gäller närmast reserveringar av olika slag såsom generell nedskrivning av fordringar och avsättningar för att möta framtida utgifter. Tillämpning av den inom företagsekonomi allmänt förekommande försiktighetsprincipen vid beräkning av de belopp med vilka reserveringar företas medför ofta en viss konsolidering. Till den del dessa reserver överstiger påräkneliga skulder bör enligt beredningen reducering av skuldposterna ske eller motsvarande belopp tas upp som tillkommande post vid utskiftningskatteberäkningen. Den därpå belöpande inkomstskatteskulden skall beaktas.

3.3.2 Inkomstbeskattningen

Överföring av tillgångar från aktiebolag till annan företagsform får i regel konsekvenser vid inkomstbeskattningen. Detta kan även inträffa i fråga om skulder. Beredningen finner det nödvändigt att särskilda bestämmelser införas som möjliggör överföring av verksamheten samt tillgångar och skulder i denna till annan företagsform utan dessa beskattningseksekvenser. Eftersom verksamheten skall fortsättas i det nya företaget är det naturligt att kontinuiteten bibehålls med tidigare beskattningsår och därmed det förutvarande aktiebolaget. Ingående värden på tillgångar och skulder i det nya företaget skall därför motsvaras av aktiebolagets utgående värden. Befrielse från inkomstskatt bör enligt beredningen endast gälla i de fall då verksamhet förts över från aktiebolag för att fortsättas i ny företagsform, i vilken verk-

samheten skattemässigt är hänförlig till rörelse eller jordbruksfastighet. Dessutom erfordras att aktiebolaget upprättat bokslut omedelbart före överlåtelsen. Förvaltningsbolag bör inte omfattas av bestämmelsen. Övergångsregleringen avser främst att göra det möjligt för ägarna till företaget, dvs. de förutvarande aktieägarna, att fortsätta verksamheten i annan företagsform. För att förhindra att de speciella skattelättnaderna utnyttjas på ett obehörigt sätt bör vidare gälla att ägarkretsen i aktiebolaget den 1 januari 1975 är densamma som i det nya företaget vid utgången av det beskattningsår under vilket rörelsen överläts. För fåmansbolag bör efter förebild från förlustutjämningsförordningen gälla att envars ägarandel skall vara ungefärligen densamma vid de båda tidpunkterna, dock inte om skillnaden beror på arv, testamente eller bodelning.

I de undantagsfall då ett aktiebolag tvångsupplöses, varvid aktierna ägs av ett annat aktiebolag, får upplösningen anses medföra att rörelsen övergår till moderbolaget till bokförda värden.

Varulager, som är det tillgångsslag där överföring av dold reserv är mest frekvent, upptas således i det nya företags ingående balansräkning till samma belopp som den utgående balansräkningen för aktiebolaget vari verksamheten sista gången redovisas. Vid den skattemässiga värderingen av varulagret i bokslutet för de båda första åren i det nya företaget får den särskilda bestämmelsen vid lagerminskning i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL (supplementärregel 1) tillämpas. Medeltalsvärdet skall därvid beräknas som om varulagret även för de aktuella jämförelseåren ägts av det nya företaget. Om vid tillämpning av nämnda anvisningspunkt lagret upptagits till negativt belopp som avsatts till lagerregleringskonto skall avsättningen återföras till beskattning påföljande beskattningsår i det nya företaget.

Avdrag för värdeminskning på maskiner och inventarier åtnjuts antingen enligt reglerna för planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning och såvitt gäller jordbruksfastighet även såsom restvärdeavskrivning. Har planenlig avskrivning tillämpats och denna metod skall fortsättas av det nya företaget är det tänkbart att beräkna avskrivningen på två olika sätt. Den ena möjligheten är att betrakta det belopp som kvarstår oavskrivet hos aktiebolaget som det nya företags anskaffningsvärde. Avskrivningsprocenten skall då bestämmas på grundval av den återstående varaktighetstiden och kommer därmed att jämkas uppåt jämfört med den procentsats som tillämpats av aktiebolaget. Den andra möjligheten är att låta det nya företaget fullt ut överta aktiebolagets avskrivningsplan, dvs. skriva av på de ursprungliga anskaffningsvärdena i enlighet med den i aktiebolaget uppgjorda planen. Den materiella effekten blir densamma vare sig man använder den ena eller den andra metoden. Det mest praktiska tillvägagångssättet bör då vara avgörande. Beredningen föreslår sålunda att det nya företaget får ta över den plan som upprättats i aktiebolaget och fortsätta skriva av efter denna. Detsamma skall gälla de avskrivningsplaner som upprättats för speciella

förhållanden, nämligen till följd av att skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde skall anpassas i samband med övergång till räkenskapsenlig avskrivning eller då överavskrivning skett vid sistnämnda avskrivningsmetod. Tillämpar det nya företaget räkenskapsenlig avskrivning och kompletteringsregeln används får aktiebolagets anskaffningsvärde och anskaffningsår åberopas.

Vad gäller avskrivning på fastighet bör aktiebolagets avskrivningsplan också få tas över och värdeminskningen således beräknas på det avskrivningsunderlag, som gällt före övergången. Samma princip bör tillämpas i fråga om primäravdraget samt avskrivning på markanläggning. I fråga om primäravdraget gäller således de ordinarie reglerna vid överlåtelse, nämligen att den nye ägaren får tillgodoräkna sig de avdrag som återstår för överlåtaren (punkt 7 åttonde stycket av anvisningarna till 29 § KL). Säljs fastighet med ännu ej helt avskriven markanläggning får säljaren enligt punkt 16 sjätte stycket av anvisningarna till 29 § KL avdrag för oavskrivet restvärde och köparen således inte ta upp något ingående avskrivningsunderlag för anläggningen. Här föreslår beredningen att den ordinarie regeln vid överlåtelse ej skall tillämpas utan att aktiebolagets avskrivningsplan tas över.

Beträffande tillgångar som vid avyttring beskattas enligt realisationsvinstreglerna föreslås att överföringen inte skall föranleda sådan beskattning.

På samma sätt som när det gäller övertagande av avskrivningsplan bör man kunna gå till väga i andra fall där utgifter får fördelas under flera beskattningsår och avdrag kvarstår outnyttjade efter bolagets upplösning. Som exempel kan nämnas större utgifter för reparation och underhåll av fastighet (punkt 7 av anvisningarna till 25 § KL) och möjligheten till fördelning av sådana organisationskostnader som avses i 100 § 8 mom. AL (jfr RN 1953 5:2). Andra exempel är avdrag för substansminskning (punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL resp. punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL) samt beräkning av skogs ingångsvärde och ingående virkesförråd (punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL).

Skuldposter såsom reverslån, leverantörsskulder, växlar och liknande, torde ej medföra några problem vid övergången. I fråga om andra skuldposter kan tillämpning av försiktighetsprincipen ha lett till viss konsolidering. Detta gäller självfallet obeskattade reserver. Samma kan förhållandet emellertid vara beträffande skuldreserver av olika slag samt i fråga om korrektiv- och värderegleringskonton avseende av- och nedskrivna tillgångar. Som nämnts ovan bör dock den särskilda regeln om överföring till bokförda värden även omfatta skulderna. Regeln måste dock förses med vissa undantag. Detta föranleds bl. a. av att avsättning för företagarens egen pensionering och avsättning till investeringsfond för konjunkturutjämning ej kan ske i annan företagsform än aktiebolag och ekonomisk förening. Vidare finns regler om extra tillägg i vissa fall då reserveringar återförs till beskattning i samband med att ett aktiebolag upplöses.

Även i andra fall än som tidigare nämnts skall full kontinuitet upprätt-

hållas mellan aktiebolaget och det nya företaget på så sätt att detta skall redovisa skattepliktig intäkt och avdragsgill kostnad som egentligen belöper på verksamheten före övergången men av olika skäl, bl. a. tillämpade principer för resultatperiodisering, får effekt först på senare beskattningsår. Detta gäller t. ex. nedskrivna eller helt bortskrivna fordringar, som inflyter efter övergången.

Beredningen föreslår att tidigare avsättningar till pensionsskuldkonto får överföras till det nya företaget endast i den mån de avser utfästelser till andra än företagsägaren och denne närstående personer, dvs. den personkrets som anges i 5 § tryggandelagen. En förutsättning är vidare att utfästelserna är knutna till allmän pensionsplan. Det bör godtas att de i aktiebolaget gjorda avsättningarna i första hand får tillgodoföras utfästelser avseende sådana personer som även efter övergången är att betrakta som arbetstagare. I den mån det avsatta beloppet överstiger kapitalvärdet av sådana utfästelser skall skillnaden återföras till beskattning. Ordinarie återföringsregler i 28 § KL skall således inte tillämpas. För att mildra eventuella likviditets-svårigheter föreslås återföringen få delas upp under en övergångstid av högst fem år, dvs. övergångsåret och de närmast följande fyra beskattningsåren. Fördelning mellan åren får ske på sätt den skattskyldige önskar. Härigenom erbjuds möjlighet för ägaren att teckna pensionsförsäkring. Finns pensionsstiftelse som tryggar utfästelse till den tidigare som anställd ansedde ägaren kan bolaget enligt gällande regler före övergången gottgöra sig för kostnader för pensionsförsäkring avseende honom.

Rätten att företa avsättningar till investeringsfond för konjunkturutjämning tillkommer ej de företagsformer som blir aktuella sedan verksamheten överförs från aktiebolaget. På grund härav måste tidigare avsatta medel enligt bestämmelserna i såväl förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning som förordningen (1947:174) om investeringsfonder återföras till beskattning. Återföringen skall ske vid taxering för bolagets sista räkenskapsår i enlighet med ordinarie regler. Något särskilt tillägg bör dock inte utgå vid återföring i dessa fall. I fråga om övriga investeringsfonder där samma regler gäller för aktiebolag och övriga företagsformer – investeringsfond för förlorade inventarier och lagertillgångar, investeringsfond för avyttrat fartyg, nyanskaffningsfond för rörelse och återanskaffningsfond för fastighet – bör så anses som om avsättningarna redan från början företagits i det nya företaget. Fonderna skall således kunna överföras utan några särskilda beskattningsåtgärder. I de fall berörda förordningar upptar bestämmelser om särskilda tillägg vid verksamhets upphörande bör undantag göras härifrån.

I fråga om förlustutjämning har beredningen funnit det nödvändigt att i vissa avseenden begränsa rätten till förlustavdrag på grund av underskott i det förutvarande aktiebolaget. Bestämmelserna i 8 § förlustutjämningsförordningen att ägarkretsen i fåmansbolag skall vara ungefär densamma vid förlustårets ingång och utgången av det beskattningsår för vilket för-

lustavdraget yrkas bör tillämpas analogt. Ej utnyttjade underskott i bolaget får åtnjutas endast i den utsträckning detta varit möjligt om verksamheten fortsatts i aktiebolaget. Förutom kravet på identitet i ägarkretsen betyder detta att underskottet får avräknas endast mot nettointäkt av sådan förvärvskälla, som förts över från aktiebolaget. I fråga om beloppsgräns samt den tid inom vilken underskott skall utnyttjas föreslås förlustutjämningsförrordningens regler gälla, dvs. 1 000 kr. resp. sex år. Vidare bör det nya företaget beredas möjlighet att utnyttja avdrag för underskott som aktiebolaget ej kunnat utnyttja till följd av de särskilda begränsningsreglerna som gäller i fråga om avskrivning på fartyg och luftfartyg samt kontrakt på sådana tillgångar. Möjligheten att överföra bolagets underskott till fysisk person kan inbjuda till missbruk. Beredningen förutsätter att yrkanden av detta slag blir föremål för noggrann prövning av skattemyndigheterna.

En speciell fråga gäller avdrag för kommunalskatt vid den statliga taxeringen, som aktiebolag alltså är berättigade till. Slutlig skatt som påförts aktiebolaget sista året detta taxerats samt tillkommande skatt på grund av eftertaxering kan inte utnyttjas som avdrag. Beredningen föreslår att avdragsrätten flyttas över på den som övertar verksamheten. Tekniskt bör skatten få dras av vid den statliga taxeringen för den eller de förvärvskällor där den övertagna verksamheten ingår. Enligt beredningens mening bör kunna bortses från om avdraget kunnat effektivt utnyttjas eller ej vid aktiebolagets taxering antingen som allmänt avdrag eller ingående i sådant underskott som berättigar till förlustavdrag. Restituerad, avkortad eller avskriven skatt, som skulle ha varit skattepliktig intäkt för aktiebolaget, bör i konsekvens härmed beskattas hos övertagaren. På motsvarande sätt bör socialförsäkringsavgifter, arbetsgivaravgifter och andra avgifter som anges i 1 § uppbördsförrordningen (1953:272) samt speciella skatter och avgifter till det allmänna avseende aktiebolaget efter övergången redovisas vid övertagarens taxering. När det gäller mervärdeskatt och de skatter och avgifter på vilka förfarandeförrordningen (1959:92) är tillämplig har kontinuiteten i samband med övertagande av verksamhet beaktats i ordinarie regler.

För den händelse återföring aktualiseras av investeringsavdrag enligt förrordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt bör återföringen jämte eventuellt tillägg enligt 5 § i förrordningen ske hos det nya företaget.

Det finns även andra speciella lägen där man vill behålla kontinuiteten mellan de båda företagsformerna. Det nya företaget bör i detta syfte ges möjlighet att återopa förhållanden som gällt under tidigare beskattningsår i aktiebolaget. Det är knappast möjligt att här företa en fullständig uppräknings av alla sådana situationer. Som exempel vill beredningen peka på användning av uppgifter från aktiebolaget vid yrkande av avdrag enligt förrordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt, tillämpning av anpassningsreglerna (SFS 1973:323) vid övergång till bokföringsmässiga grunder och uppskov i vissa fall med beskattning

av intäkt av skogsbruk enligt förordningen härom (1959:129).

Beredningen har vidare funnit att gällande realisationsvinstregler innebär vissa komplikationer. En fråga är hur innehavstiden skall beräknas för överförda tillgångar som följer reglerna om realisationsvinstbeskattning vid avyttring, dvs. fastigheter och värdepapper. Beredningen föreslår här att det nya företaget skall anses ha innehaft egendomen från tidpunkten för aktiebolagets förvärv. Befrielse från realisationsvinstbeskattning bör enligt beredningen gälla såväl för förvaltningsbolag som för rörelsedrivande bolag. När det gäller avyttring av andelen i det handelsbolag eller kommanditbolag, vari aktiebolagets verksamhet övergått, har beredningen diskuterat huruvida innehavstid och anskaffningskostnad vid realisationsvinstberäkningen skall få räknas med utgångspunkt från aktieförvärvet. Beredningen har emellertid funnit att detta kan leda till en materiellt oriktig realisationsvinstbeskattning. Vid de övergångar som blir aktuella är det knappast troligt att några övervärden i form av goodwillersättning e. d. erlagts för aktierna. I de fall där sådana värden förekommit kan man utgå från att aktiebolaget i fråga väljer höjningsalternativet. Enligt beredningens mening torde därför gällande realisationsvinstregler ge ett rättvisande beskattningsresultat. I konsekvens härmed bör vid tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst tiden före övergången ej medräknas.

Enligt avgöranden i rättspraxis synes realisationsvinstbeskattning kunna komma i fråga i samband med utskiftning av tillgångar från aktiebolag (jfr t. ex. RÅ 1940 not 357) i den mån utskiftat belopp överstigit den ursprungliga anskaffningskostnaden. Beredningen finner inte motiverat att överförandet av tillgångar i här aktuella situationer skall föranleda sådan beskattning.

3.3.3 Övriga frågor

Av administrativa och kontrolltekniska skäl är det nödvändigt att skattemyndigheterna erhåller viss information om förhållandena vid övergångstillfället. Det är lämpligt att uppgifter lämnas i de deklarationer som är direkt berörda av övergången. Beredningen föreslår att det till den deklaration, i vilken den övertagna verksamheten första gången redovisas, skall fogas bestyrkt avskrift av aktiebolagets sista balansräkning. Om bokföringen avslutats mot balanskonto som avviker från balansräkningen skall även sådant konto bifogas. Vidare skall namnuppgifter m. m. rörande aktieägarna -- och såvitt gäller fåmansbolag även beträffande aktieinnehav -- lämnas i deklaration för aktiebolaget. Härtill kommer att det kan vara nödvändigt med vissa föreskrifter som mera tar sikte på det praktiska förfarandet vid övergången. Enligt beredningens mening är det lämpligt att RSV får möjlighet att precisera omfattningen av de uppgifter som krävs och att i övrigt meddela de föreskrifter som erfordras.

I prop. 1973:168 (s. 20) har frågan om lagfartsstämpel i samband med

övergången berörts. Det har därvid uttalats att rörelsedrivande aktiebolag som fortsätter verksamheten i annan företagsform bör befrias från sådan skatt. Enligt beredningens mening bör denna befrielse gälla även fastighet som används i jordbruk eller skogsbruk. Vidare anser beredningen att det hör övervägas att också befria från stämpelskatt i de fall en rörelsefastighet, som lagts av ett fastighetsförvaltande aktiebolag, överförs till den förvärvskälla, till vilken det rörelsedrivande bolagets verksamhet förts över. Beredningen anser det dessutom skäligt att också aktieinnehav undantas från stämpelskatt vid övergång till annan företagsform.

Bestämmelserna angående inkomstbeskattningen i samband med övergången har utformats på sådant sätt att kontinuiteten i verksamheten ej bryts genom bytet av företagsform. Kontinuitetsprincipen bör enligt beredningens mening utsträckas att också omfatta skyldighet för övertagaren att svara för betalning och redovisning av allmänna skatter och avgifter som belöper på den tidigare verksamheten i aktiebolaget. En skyldighet av detta slag för övertagaren är vidare av väsentlig betydelse för att förhindra oegentligheter vid övergången. Möjligheten att lösa upp dolda reserver i aktiebolaget och redovisa därav följande högre skattemässiga ingångsvärden i det nya företaget skulle eljest kunna medföra skatteförluster för det allmänna. En bestämmelse föreslås därför enligt vilken övertagaren jämte aktiebolaget blir betalningsskyldig för allmänna skatter och avgifter som åvilar aktiebolaget. Vad beträffar mervärdeskatten finns i gällande förordning (1968:430) regler som behandlar redovisningsskyldighet vid överlåtelse av verksamhet. Däremot kan inte med gällande bestämmelser betalningsskyldigheten föras över på övertagaren i de fall skattskyldighet inträtt under tid då verksamheten bedrivits av aktiebolaget. Den övergångsreglering som föreslagits beträffande allmänna skatter och avgifter bör därför omfatta även mervärdeskatt samt andra indirekta skatter och avgifter. Beredningen föreslår att omfattningen av övertagarens betalningsskyldighet bestäms genom hänvisning till 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m. m.

Med hänsyn till det ökade antalet handelsbolag som övergången från verksamhet i aktiebolagsform väntas medföra har beredningen funnit lämpligt att i detta sammanhang förorda en ändring i det taxeringstekniska förfarandet avseende delägare i handelsbolag. För att åstadkomma effektiv kontroll och enhetliga taxeringar föreslår beredningen att deklarationer för skattskyldiga som är delägare i samma handelsbolag skall kunna länsvis sammanföras i en taxeringsnämnd. Ändringen tar ej enbart sikte på övergångsfallen utan är avsedd att tillämpas generellt på delägare i handelsbolag. Förslaget föranleder ändring av 4 § femte stycket taxeringsförordningen.

Beredningen föreslår att reglerna om den skattemässiga behandlingen av övergång till annan företagsform träder i kraft den 1 januari 1975. Den föreslagna ändringen i taxeringsförordningen bör kunna tillämpas första gången vid 1975 års taxering.

4 Remissyttrandena

4.1 Allmänna synpunkter

Förslaget har på det hela taget mottagits positivt bland remissinstanserna. Grundtanken att avveckling av aktiebolag skall kunna ske utan att några beskattningseffekter utlöses har sålunda befunnits välgrundad. Likaså har förslaget om kontinuitet i betraktande av den före och efter övergången i olika former bedrivna verksamheten ansetts motiverad. När det gäller befrielsen från utskiftningsskatt framhåller *Sveriges industriförbund* att denna bör uppfattas endast som skenbar. Att en utskiftningsskatteberäkning måste ske beror helt av den påtvingade likvidationen. Nuvärdet av den utskiftningsskatteskuld som de berörda bolagen skulle ha om de i stället fortsatte sin verksamhet i aktiebolagets form torde enligt förbundets mening i det stora flertalet fall vara så obetydligt att man i detta sammanhang inte ens bör tala om en skatteeftergift i verklig mening.

Riksskatteverket befarar att det stora antalet berörda bolag och övergångstidens längd gör att man inte kan utesluta försök att missbruka lagstiftningen i skatteundandragande syfte. Å andra sidan är verket av den meningen att lagstiftningen bör utformas med viss generositet med hänsyn till att det rör sig om ett tvångsingripande.

En utgångspunkt för det av beredningen framlagda förslaget har varit att särskilda åtgärder ej bör vidtas för att underlätta höjning av aktiekapitalet till den nya miniminivån 50 000 kr. I likhet med vad beredningen påpekat framhåller *länsstyrelsen i Malmöhus län* att det med gällande bestämmelser i aktiebolagslagen föreligger risk att höjning av aktiekapitalet kommer att ske på oriktigt sätt bl. a. genom utnyttjande av möjligheten till apportlikvid. Då det är önskvärt att den genomförda lagstiftningen om höjning av aktiekapitalet blir effektiv understryker länsstyrelsen nödvändigheten av ytterligare åtgärder i civillagstiftningen för att förhindra att oriktiga höjningar av aktiekapitalet kommer till stånd.

Patent- och registreringsverket efterlyser någon form av styrinstrument som från administrativ synpunkt skulle kunna underlätta avvecklingen. Verket menar att detta skulle kunna ske genom att skattereglerna för övergången till annan företagsform görs förmånligare i periodens början för att mot slutet av densamma gradvis skärpas.

4.2 Utskiftningsbeskattningen

Den av beredningen föreslagna beloppsgränsen för utskiftningsskattefritet, 75 000 kr. utöver tillskjutet belopp, har tillstyrkts eller lämnats utan

erinran av flertalet remissinstanser. Från ett par håll, *Västerbottens handelskammare* och *Svenska sparbanksföreningen*, förordas dock att befrielsen görs generell. I den mån utskiftningsskatt uppkommer för de likviderade eller tvångsupplösta aktiebolagen kommer denna, framhåller handelskammaren, att likviditetsmässigt drabba övertagaren, trots att vare sig denne eller aktiebolaget erhållit något mot utskiftningsskatten svarande tillskott av likvida medel. Med hänsyn till att denna beskattningseffekt framtvings av ny lagstiftning bör enligt handelskammarens mening fullständig befrielse från utskiftningsskatt medges, eller i vart fall det skattefria beloppet höjas till 150 000 kr.

Kammarrätten i Göteborg befarar att den föreslagna skattefavören i viss omfattning kan komma att utnyttjas på ett icke avsett sätt. För den som har ett aktiebolag utan ansamlade vinstmedel eller med förhållandevis obetydliga sådana medel kan det vara lockande att under de närmaste åren försöka samla upp vinstmedel i bolaget för att därefter skattefritt skifta ut dem. Härigenom uppnås att vinstmedlen träffas endast av det första ledet i dubbelbeskattningen och att skatten blir betydligt lägre än om vinsten tas ut som lön från bolaget.

Beredningens förslag att fastigheters taxeringsvärden skall räknas upp till saluvärdenivå vid beräkning av utskiftningsskattepliktigt belopp har rönt viss kritik. *Riksskatteverket* menar att metoden i och för sig kan vara motiverad fr. o. m. 1976 års taxering med hänsyn till den nya lydelsen av 9 § KL som skall tillämpas vid fastighetstaxeringen fr. o. m. år 1975. Något motsvarande stadgande kan dock inte åberopas vid uppräknings av 1974 års taxeringsvärden vid taxering till utskiftningsskatt år 1975, oaktat en liknande säkerhetsmarginal tillämpades på grund av de anvisningar riksskattenämnden utfärdade till ledning för 1970 års allmänna fastighetstaxering. Vidare förstorar den föreslagna metoden förekommande ojämnheter i fastigheternas taxeringsvärden vilket i sin tur ökar risken för skatteprocesser. Andra skäl som verket åberopar för att godta taxeringsvärdet är att det i förslaget görs avsteg från marknadsvärdeprincipen när det gäller skulder och andra tillgångsslag än fastigheter samt att en uppräknings motverkar det av beredningen uppställda målet att så många bolag som möjligt skall gå över till annan företagsform eller avvecklas. Av förenklingsskäl bör enligt verkets mening något avdrag för latent skatteskuld ej komma i fråga. De skäl som av beredningen framförs för att räkna upp taxeringsvärdet bygger enligt *Sveriges industriförbund* på en total felsyn. Det förutsätter att syftet med den ändrade teknik för fastighetsvärderingen som tillämpades vid 1970 års fastighetstaxering och som enligt lagstiftning år 1973 skall tillämpas vid 1975 års fastighetstaxering inte skulle vara att uppnå en bättre överensstämmelse mellan taxeringsvärden och verkliga saluvärden utan i stället en sämre. Förbundet framhåller att syftet givetvis är det motsatta. Oavsett vilken teknik som tillämpas måste emellertid nu som tidigare med hänsyn till de brister som vidlåder värderingsmetoderna vissa säkerhetsmarginaler

finnas. Den 25-procentiga säkerhetsmarginal som skall användas vid 1975 års allmänna fastighetstaxering är sålunda ett uttryck för en med hänsyn till värderingsmetodernas brister nödvändig försiktighet, inte för en minskad ambition att åstadkomma en riktig värdering. Delegationen erinrar också om beslut av 1973 års riksdag att i alla de övriga sammanhang där taxeringsvärdet används, bl. a. vid inkomst-, förmögenhets- och arvsbeskattningen, taxeringsvärdet skall tillämpas såsom schablonmässigt värde på fastighet. *Lantbrukarnas skattedelegation* har en något annorlunda syn på den här frågan och anser att det föreligger en skillnad i sak mellan den relatering till allmänna saluvärdet som skedde vid 1970 års allmänna fastighetstaxering och den relatering till marknadsvärdet som på grund av uttryckliga lagbestämmelser skall ske vid 1975 års allmänna fastighetstaxering. Taxeringsvärdenivån i förhållande till saluvärdet vid 1970 års allmänna fastighets-taxering varierar mellan olika fastighetskategorier och var inte grundad på någon bestämmelse i lagstiftningen. Det finns enligt delegationens uppfattning inte anledning att avvika från tidigare praxis vid utskiftningsskatteberäkningen så länge som 1970 års taxeringsvärden gäller. Sakläget blir däremot annorlunda då 1975 års taxeringsvärden skall läggas till grund för utskiftningsskatteberäkningen. Det uttryckliga stadgandet i kommunalskattelagen att taxeringsvärdet från och med 1975 års allmänna fastighetstaxering skall utgöra 75 procent av marknadsvärdet gör det enligt delegationens mening motiverat att vid utskiftningsskatteberäkningar fr. o. m. 1976 års taxering tillämpa en uppräkningsvärdet till marknadsvärdet på sätt beredningen uttalat. Enligt *kommerskollegium* kan rent allmänt ifrågasättas om anledning finns att i förevarande sammanhang använda ett uppräknat taxeringsvärde som beräkningsunderlag. Redan taxeringsvärdet i sig synes i vissa fall utgöra ett mindre lämpligt underlag för beräkning av utskiftningsskatt. Kollegiet nämner som exempel specialbyggda industrifastigheter och fastigheter vars värde är helt beroende av att företaget i fråga driver viss verksamhet på en ort.

4.3 Inkomstbeskattningen

Möjligheten att överföra verksamhet från aktiebolag till annan företagsform utan att detta medför inkomstbeskattning förbehålls enligt beredningens förslag aktiebolag som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk. Från vissa remissinstansers sida – *Sveriges industriförbund*, *Sveriges hantverks- och industriorganisation*, *lantbrukarnas skattedelegation*, *Föreningen auktoriserade revisorer* och *Svenska revisorsamfundet* – har framförts att denna princip om kontinuitet vid beskattningen bör utsträckas att gälla även förvaltningsbolagen. *Sveriges industriförbund* anser att en olika behandling av rörelsedrivande och förvaltande bolag skulle försvåra tillämpningen med hänsyn till att det ibland är svårt att avgöra om viss verksamhet innebär

rörelse eller förvaltning. Detta gäller bl. a. gränsdragningen mellan penningrörelse och värdepappersförvaltning.

Skattelindringen förutsätter enligt förslaget att samtliga tillgångar och skulder överläts och att dessa tas upp av övertagaren till de värden som i beskattningsavseende gäller för aktiebolaget vid överlåtelse tidpunkten. Enligt *allmänna ombudet för mellankommunala mål* har man därmed ställt upp ett onödigt strängt krav. En avvikelse mellan bokfört och skattemässigt värde kan föreligga hos aktiebolag exempelvis vid planenlig, och undantagsvis även vid räkenskapsenlig, avskrivning på inventarier genom att reservering skett med beskattade medel eller på grund av att process pågår rörande avdragsrätt för viss reservering. När det gäller kravet på att samtliga värden skall överlätas anser allmänna ombudet detta ineffektivt, eftersom tillgång omedelbart efter överlåtelsen kan vidareförsäljas av övertagaren.

Riksskatteverket ifrågasätter om inte en specialregel bör tillskapas för bolag med blandad verksamhet, i vart fall då tillgångar och skulder hänförliga till överlåtten rörelse utgör endast en mindre del av balansomslutningen. Särskilt bör det fallet uppmärksammas, att ett bolag med skattemyndigheternas goda minne taxerats som rörelsedrivande, t. ex. handel med värdepapper, men övertagaren finner det fördelaktigare att efter övertagandet deklarerar inkomsten i inkomstslaget kapital, vilket vid en rigorös tillämpning av kommunalskattelagens bestämmelser visar sig vara det riktiga. Verket tar även upp frågan om inte den fördelaktiga avfärdning bestämmelserna fått ger upphov till kringgåenden. Man befärar att även bolag som har möjlighet att höja aktiekapitalet avvecklas i tanke att efter överlåtelseårets utgång tillskjuta verksamheten som apportegendom vid nybildning av ett annat aktiebolag. Eftersom riksdagen inte funnit anledning underlätta kapitalhöjning genom särskilda åtgärder vid beskattningen bör enligt verkets mening det antydda förläringssättet hindras genom att som krav för skattebefrielse uppställs att verksamheten behålls av de tidigare aktieägarna under en tid av minst fem år efter utgången av överlåtelseåret. I syfte att motverka att obehöriga skatteförmåner uppkommer i samband med övergången anser verket vidare det vara nödvändigt att kvalifikationstiden för innehav av aktierna sätts till den 1 januari 1974 och att det dessutom krävs att den överlåtna verksamheten då bedrevs av det avvecklade bolaget. *Lantbrukarnas skattedelegation* däremot har i sitt remissyttrande särskilt understrukit att annan tidpunkt än den 1 januari 1975 inte är tänkbar. En tidigare tidpunkt skulle innebära att ägareskiftet som skett utan vetskap om lagstiftningens utformning skulle diskvalificera från skattebefrielse.

Skattebefrielse föreslås gälla endast om ägareförhållandena är identiska den 1 januari 1975 och vid utgången av det beskattningsår under vilket överlåtelsen verkställs. Undantag har gjorts för ändringar på grund av arv, testamente eller bodelning. Några remissinstanser anger exempel på andra förändringar i ägareförhållandena som enligt deras mening bör godtas. *Familjeföretagens förening* pekar på det fallet att ett kompanjonförhållande under

mellantiden upplösts på grund av att den ena kompanjonen avlidit, varpå efterlevande maken avyttrat aktierna till den kvarvarande kompanjonen – ofta enligt kompanjonsavtal. Ett annat fall som bör beaktas är enligt *Svenska sparbanksföreningen* den försäljning som framtvingas av att bolaget råkar i betalningssvårigheter under mellantiden. *Västerbottens handelskammare* slutligen nämner en av successionsskäl föranledd gåva av aktier till anhörig som exempel på fall som inte bör utgöra hinder för skattebefrielse.

4.3.1 Pensionsavsättningar

Föreslagen valfrihet för övertagaren att under en femårsperiod fritt få välja beskattningsår för pensionsmedel som disponeras till följd av överlåtelsen är enligt *riksskatteverkets* mening väl ägnad att minska olägenheterna från likviditetssynpunkt vid övergången. Från andra håll har dock riktats kritik mot förslaget att avsättningarna skall återföras till beskattning. *Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län* t. ex. anser det rimligt att de personer som före övergången till annan förtagsform enligt gällande rätt kunnat inbegripas i till pensionsskuldkonto avsatt belopp även efter övergången får behålla denna förmån. Liknande synpunkter framförs av *Västerbottens handelskammare* som menar att regler bör kunna utformas som tillåter att befintligt belopp på kontot "Avsatt till pensioner" kan kvarstå även i den nya företagsformen på de för aktiebolaget gällande villkoren, även om ytterligare avsättningar inte kan medges för övertagaren personligen. Beredningens förslag att avsättningarna tas fram till beskattning eller att denna effekt elimineras genom tecknande av pensionsförsäkring innebär både en extra belastning på det nya företags rörelsekapital och likviditet. I den mån rörelsekapitalet inte kan kompenseras genom nya lån måste denna kategori övertagare vanligtvis minska reserver i varulager, vilket i sin tur leder till inkomstskatt och påverkar likviditeten. Om möjlighet att bibehålla de i aktiebolaget gjorda pensionsavsättningarna inte finns bör i varje fall av angivna skäl återföring till beskattning tillåtas under en tid av tio år i stället för av beredningen föreslagna fem år. *Familjeföretagens förening* betonar att man även i detta sammanhang bör söka upprätthålla kontinuitetsprincipen och att övergången så långt det är möjligt inte föranleder skärpningar. Genomgående torde gälla att de belopp som kontoförts för pensionsändamål har investerats i rörelsen i form av maskiner etc. Föreningen anser därför att det saknas anledning att i förevarande fall frånga det enligt kommunalskattelagen gällande regelmönstret för återföring till beskattning av s. k. disponibla pensionsmedel och förordar en hänvisning i tillämpliga delar till 28 § kommunalskattelagen. Tillämpning av de ordinarie återföringsreglerna föreslås även av *Svenska revisorsamfundet*.

4.3.2 *Investeringsfonder för konjunkturutjämning*

Handelskammaren i Örebro och Västmanlands län befarar att den av beredningen förutsatta liberala tillståndsgivningen när det gäller att ta investeringsfond för konjunkturutjämning i anspråk inte kommer till stånd. Fonden bör därför få föras över till övertagaren och hos denne återföras till beskattning under det beskattningsår, då överlåtelsen av verksamheten sker och de fyra närmast följande beskattningsåren. Härigenom nås överensstämmelse med förslaget om behandling av disponibla pensionsmedel. Anledning saknas enligt handelskammaren att behandla de båda avsättningarna olika. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* föreslår att de medel som finns inestående hos riksbanken spärras och gottskrivs bolaget som avräkning på skatt.

4.3.3 *Fordringar m. m.*

Riksskatteverket tar upp frågan om behandlingen av aktiebolagets fordringar på aktieägaren i samband med övergången. Dessa fordringar övergår till övertagaren och blir i dennes bokföring en debetpost på privatkontot, dvs. det egna kapitalet minskar. En omföring av fordringen från privatkontot till kapitalkontots debetsida skall enligt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased ej göras över vinst- och förlustkontot och kan inte föranleda taxering av övertagaren. Fordringarna har ofta uppkommit genom den tidigare föreliggande möjligheten att låna från eget aktiebolag i stället för att göra löneuttag. Härigenom har låntagaren för sin personliga del uppskjutit skattebetalningar av vanligen dubbla lånebeloppets storlek. Då detta framstår som en i vissa fall betydande skatteförmån kan enligt verkets mening förslaget att jämställa aktieägarlån med övriga tillgångar accepteras endast för att nå syftet att så många bolag som möjligt avvecklas. En annan fråga som verket berör är de konsekvenser förslaget får vid avveckling av koncernbolag. Man efterlyser ett uttalande hur uppkommande likvidationsvinster eller -förluster skall behandlas vid taxeringen av det övertagande bolaget för det beskattningsår varunder överlåtelsen verkställts.

När det gäller sådana på balansräkningens skuldsida redovisade poster som semesterlöneavsättning för företagsägaren och tantiemskulder bör enligt *Svenska revisorsamfundet* en fördelning på fem år kunna få ske av de belopp som framkommer vid övergången. Det erinras om att poster av det här slaget regelmässigt finns i bolagen och att en omedelbar framtagnings till beskattning kan medföra onödiga likviditetspåfrestningar.

4.3.4 *Realisationsvinstbeskattning*

Beredningen föreslår att frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust vid en framtida avyttring skall bedömas som om övertagaren förvärvat tillgången vid samma tidpunkt som aktiebolaget.

Från ett par håll har uttryckts tveksamhet om kontinuiteten förutom innehavstiden även gäller förvärvskostnaden. Enligt *lantbrukarnas skattedelegation* bör övertagaren och bolaget hanteras som en skattskyldig och följaktligen bolagets förvärvskostnad läggas till grund för realisationsvinstberäkningen. Detta bör enligt delegationen gälla oavsett om bolaget är rörelsedrivande eller förvaltande. *Riksskatteverket* föreslår det tillägget att lagfartsstämplar och liknande avgifter som utgått vid övergången får avräknas. Vidare kan det enligt verket ifrågasättas att efter särskilt tillstånd medge övertagaren rätt att i stället för aktiebolagets verkliga anskaffningsvärde få använda anskaffningsvärdet på aktierna i det avvecklade bolaget som anskaffningsvärdet på den avyttrade egendomen i de fall denna varit aktiebolagets enda tillgång vid övertagarens förvärv av aktierna i det avvecklade bolaget.

Några remissinstanser har kritiserat att övergångsbestämmelserna inte innefattar något förslag om hur realisationsvinsten vid en framtida avyttring av andel i det efter övergången uppkomna handelsbolaget skall beräknas. *Svenska revisorsamfundet* säger sig ha svårt att inse, att det, vilket beredningen anfört, skulle föreligga något materiellt oriktigt i att beräkna innehavstiden för andelarna från tidpunkten för aktieförvärvet. Härigenom uppnås kontinuitet även på detta område. Tidpunkten för aktieförvärvet som grund för beräkning av innehavstiden förordas även av *lantbrukarnas skattedelegation* och *Familjeföretagens förening*. *Sveriges industriförbund* anser det angeläget att det klargörs hur anskaffningsvärdet för andelen beräknas.

4.3.5 Förlustavdrag

Från fiskalt håll framförs viss kritik mot förslaget att övertagaren skall ha rätt till de förlustavdrag som skulle ha tillkommit aktiebolaget. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att detta är den mest tveksamma av de bestämmelser som införts för att upprätthålla kontinuiteten. Enligt länsstyrelsens mening möjliggör den fastställda övergångstiden fram t. o. m. år 1978 för flertalet bolag med outnyttjade förlustavdrag att utnyttja dessa. Definitiva förluster kan tänkas förekomma i de fall förluståren infaller i slutet av övergångsperioden. Länsstyrelsens inställning är dock att det kan vara tveksamt om det allmänna, av hänsyn till bolag vilka i det längsta dröjer med övergången, skall införa en bestämmelse vars konsekvenser är svåröverskådliga. Den fördröjande effekt på upplösningen av aktiebolag, som förbudet mot överföring av förlustavdrag kan medföra, kompenseras enligt länsstyrelsens mening av att skattemyndigheterna inte belastas med svårbemästrade kontrollproblem rörande överförda förlustavdrag. *Allmänna ombudet för mellankommunala mål* anser att bestämmelsen möjliggör skatteflyktstransaktioner. Med hänsyn härtill och till att flertalet aktiebolag – genom möjligheten att inom tämligen vida marginaler själva bestämma vilket resultat som skall redovisas – kan förhindra att underskott inte utnyttjas föreslås att paragrafen

utgår. För att förhindra obilliga konsekvenser skulle det enligt allmänna ombudet möjligen kunna erbjudas en dispensmöjlighet. *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* ställer sig också tveksam till förslaget i denna del och menar att kontrollfrågan blir särskilt arbetskrävande inte endast vid själva övergången utan även påföljande år. Risken för missbruk är också påtaglig. Liksom allmänna ombudet anser föreningen att flertalet bolag torde kunna ordna så att eventuella förlustavdrag utnyttjas redan före övergången och att bestämmelsen därför kan utgå. Även *riksskatteverket* befarar att lagstiftningen i detta sammanhang kan utnyttjas för transaktioner i skatteundandragande syfte. Av- och nedskrivningar sista året rörelsen drivs i aktiebolagsform eller reparation av fastighet kan dels eliminera vinstmedel i aktiebolaget – och därmed minska utskiftningskattepiiktigt belopp – och dels ge upphov till förlust som kan utnyttjas av övertagaren året efter i samband med upplösning av reserverna. Övertagaren kan därefter överlåta verksamheten till ett nytt aktiebolag och erhålla en avskattad fordran på detta. Förslaget synes alltså enligt verkets mening innefatta en temporär legalisering av transaktioner som närmast kan jämföras med vinsthandelsaffärerna där den enda kostnaden blir utskiftningskatten i förekommande fall. Även denna minskar genom förfaringssättet. Med hänsyn härtill bör den föreslagna rätten för övertagaren att utnyttja aktiebolaget tillkommande förlustavdrag och underskottsavdrag begränsas till sådana som förelegat enligt deklarationer avgivna till ledning för resp. bolags taxeringar t. o. m. 1974 års taxering. I konsekvens härmed bör ändring av bokslut så att däri uppkommer underskott eller förlust för beskattningsår som skall taxeras vid 1974 års taxering ej godtas i beskattningshänseende, om orsaken härtill är ändrade av- eller nedskrivningar eller därmed jämförlig åtgärd.

4.4 Skatter och avgifter

Förslaget att övertagaren blir betalningsskyldig för aktiebolagets skatter och avgifter har mottagits positivt eller lämnats utan erinran. *Riksskatteverket* anför att detta avsevärt kommer att nedbringa antalet kringgåendeförsök och förenkla uppbörden.

4.5 Allmän skatteflyktsbestämmelse

Den i lagförslaget intagna bestämmelsen att lagen inte skall tillämpas om någon i samband med överlåtelse av aktiebolags verksamhet vidtagit åtgärd som kan antas ha skett i syfte att vinna obehörig förmån vid beskattningen har fått ett blandat mottagande hos remissinstanserna. Från fiskalt håll vitsordas nödvändigheten av en bestämmelse av detta slag samtidigt som man uttrycker önskemål om ett närmare angivande av när bestämmelsen skall tillämpas. *Riksskatteverket* uttalar att det är tillfredsställande att lagförslaget även innefattar en allmän bestämmelse mot skatte-

flyktsåtgärder i samband med aktiebolagens avveckling. Bestämmelsen ökar taxeringsmyndigheternas möjligheter att ingripa mot vissa icke åsyftade åtgärder, och torde dessutom vara den enda vägen att stoppa dessa då någon fullständig uppräknings av tänkbara åtgärder inte är möjlig på förhand. I syfte att förekomma vissa förfaranden och minska antalet onödiga processer är det dock enligt verket önskvärt att det i propositionen eller lagtexten intas exempel på icke godtagbara åtgärder. *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* menar att den i lagförslaget införda bestämmelsen för att hindra vinnande av obehörig skatteförmån i och för sig kan vara diskutabel eftersom tillämpningen av densamma kan vålla praktiska svårigheter. Föreningen vill dock understryka nödvändigheten av en bestämmelse av sådant innehåll. Eventuell tveksamhet med hänsyn till de praktiska svårigheterna får därför inte föranleda att bestämmelsen utgår. Enligt föreningens mening är bestämmelsen helt nödvändig för att skattemyndigheterna skall kunna ingripa i uppenbara fall av missbruk av övergångslagstiftningen. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att mot bakgrund av erfarenheter från tidigare skattelagstiftning stadgandet är motiverat. Länsstyrelsen anser det dock nödvändigt att vissa riktlinjer tas in i förarbetena då risk annars föreligger att stadgandet blir utan effekt. *Kammarrätten i Göteborg* föreslår att stadgandet ges en något vidare utformning och görs tillämpligt inte bara på åtgärder "i samband med överlåtelse av aktiebolagets verksamhet" utan även "inför bolagets upphörande".

Från de organisationer som representerar näringslivet har det uttryckts en enstämig uppfattning att bestämmelsen bör utgå. Man har vidare kritiserat att bestämmelsen inte närmare berörts i beredningens promemoria och menar att avsaknaden av motiv skapar ett läge av rättsosäkerhet. *Lantbrukarnas skattedelegation* anför att en bestämmelse av denna typ utan vägledande uttalanden ger utrymme för godtycke från taxeringsmyndigheternas sida och skapar därmed osäkerhet hos de skattskyldiga. Resultatet blir då långvariga skatteprocesser, vilket inte kan vara till fördel för någon. Delegationen menar att lagstiftningen som förutsättning för dess tillämpning försetts med sådana bestämmelser att försök att vinna obehöriga skatteförmåner kan hindras. Rimliga garantier för en materiellt riktig tillämpning bör alltså redan föreligga. Att då dessutom tillskapa en allmän skatteflyktsklausul är obefogat. Delegationen anser därför att den bör utgå. Skulle bestämmelsen likväl kvarstå måste vägledande uttalanden göras och exempel lämnas så att ramarna för bestämmelsens tillämpning fixeras. *Sveriges industriförbund* anser att vad det i förevarande sammanhang kan gälla är om en åtgärd medvetet eller omedvetet medfört att bestämmelsen om den begränsade friheten från utskiftningsskatt utnyttjas. Detta innebär dock enligt förbundets mening i den påtvingade situationen inte någon skatteeftergift i verklig mening. Om likväl en generalklausul anses böra gälla är det ett oöftergivligt krav att dess avsedda användning mycket noggrant klargörs i samband med lagstiftningen. *Sveriges grossistförbund*, *Föreningen auktori-*

serade revisorer, Svenska revisorsamfundet och Sveriges hantverks- och industriorganisation ställer sig också avvisande till att införa en allmän skatteflyktsbestämmelse. Den sistnämnda organisationen anser att frågan om en sådan klausul bör lösas i ett större sammanhang.

4.6 Kontrollfrågor

För befrielse från inkomstskatt erfordras enligt förslaget att aktiebolaget upprättat bokslut omedelbart före överlåtelsen. För att denna åtgärd skall vara meningsfull erfordras emellertid också enligt *länsstyrelsen i Stockholms län* att bolaget fullgjort sin deklarationsplikt. Länsstyrelsen ifrågasätter därför om inte för befrielse bör föreskrivas att bolaget avlämnat vederbörlig deklaration i vart fall för tiden fr. o. m. den 1 januari 1975. Samma skyldighet bör gälla för övertagaren beträffande det år då övertagen verksamhet första gången skall redovisas. Även *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* framför liknande synpunkter.

Riksskatteverket anser att det bör åligga övertagarna att utöver aktiebolagets sista balansräkning och balanskonto lämna uppgift om de för aktiebolaget gällande skattemässiga restvärden som avviker från de bokförda värdena. Vad gäller föreskriften som sådan är den enligt verket ägnad att underlätta administrationen och det omfattande kontrollarbete som torde bli följden av att ett stort antal aktiebolag skall avvecklas, varav flertalet under år 1978. Med hänsyn till de stora skattevinster som kan göras genom obehöriga åtgärder är det ytterst angeläget att länsstyrelsernas skatteavdelningar tillförs sådana resurser under övergångsåren att kontrollen kan göras effektiv. Särskilt angeläget är det att länsstyrelsen i Stockholms län, där ett mycket stort antal av de bolag vilka kan förväntas komma att upplösas har sitt säte, tillförs extra personal. Verket betonar dock vikten av att samtliga länsstyrelser erhåller sådana extra resurser att kontrollen uppfyller högt ställda krav.

4.7 Ikraftträdandet

Enligt beredningens förslag skall lagen träda i kraft den 1 januari 1975. *Sveriges hantverks- och industriorganisation* framhåller att det för vissa företag kan finnas anledning att vidta åtgärder som åsyftas med den föreslagna lagen så snart ske kan. Organisationens föreslår därför att de särskilda övergångsbestämmelserna träder i kraft snarast efter det de antagits av riksdagen. Även *Svenska revisorsamfundet* anser att det finns skäl att utvidga tillämpningsområdet till att gälla även sådana företag som före den 1 januari 1975 inlett likvidationsförfarande.

5 Departementschefen

5.1 Allmänna synpunkter

Aktiebolagslagen (1944:705) ändrades år 1973 så att gränsen för aktiekapitalets lägsta belopp höjdes från 5 000 kr. till 50 000 kr. Denna ändring trädde i kraft den 6 juni 1973 och gäller bolag, som bildas fr. o. m. denna dag (prop. 1973:93, LU 1973:19, rskr 1973:238, SFS 1973:303). Vidare gäller att alla aktiebolag som bildats före den 6 juni 1973 och fortfarande existerade skulle ha höjt sitt aktiekapital till 50 000 kr. senast vid utgången av år 1978. Aktiebolag, som vid den tidpunkten inte har höjt sitt aktiekapital, skall upplösas genom ett förenklat likvidationsförfarande (prop. 1973:168, LU 1973:41, rskr 1973:393, SFS 1973:1081).

I prop. 1973:168 (s. 9) anfördes att avvecklingen av aktiebolag, som inte höjde sitt aktiekapital till 50 000 kr., aktualiserade vissa skatterättsliga frågor, bl. a. den huruvida utskiftningskatt skall utgå på grund av aktiebolagets upplösning. Det framhölls i propositionen att dessa frågor låg inom ramen för företagsskatteberedningens uppdrag och därför borde behandlas inom beredningen. Det förutsickades dock att bolag, som övergick till annan företagsform utan att därigenom på grund av olika dispositioner vinna obehöriga skatteförmåner och som inte har tillräckliga vinstmedel för att kunna höja sitt aktiekapital till 50 000 kr., inte skulle komma att drabbas av någon utskiftningskatt på grund av övergången.

Företagsskatteberedningen har analyserat de skattefrågor som kan uppkomma vid avveckling av aktiebolag eller övergång till annan företagsform med anledning av de ändringar i aktiebolagslagen som jag nyss berört och lämnat förslag till åtgärder i syfte att underlätta sådan övergång. Resultatet av beredningens arbete har redovisats i en promemoria (Ds Fi 1974:4) Skattefrågor i samband med avveckling av aktiebolag. I korthet innebär förslaget särskilda skattelättnader både vid utskiftningsbeskattningen och inkomstbeskattningen, om aktiebolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr. går i likvidation under tiden den 1 januari 1975–den 31 december 1978 eller tvångsupplöses enligt de civilrättsliga övergångsreglerna. Skattelättnaderna på inkomstbeskattningens område avses dock få åtnjutas endast under förutsättning att kretsen av ägare den 1 januari 1975 i aktiebolaget inte ändras fram till och med utgången av det beskattningsår som övergången till annan företagsform äger rum. Beredningens förslag syftar till att mindre aktiebolag skall kunna gå över till annan företagsform utan skattekonsekvenser.

Remissinstanserna har i stort en gynnsam inställning till beredningens förslag. Man ansluter sig allmänt till beredningens uppfattning att avveckling av aktiebolag på grund av de ändrade aktiebolagsreglerna i princip skall kunna ske utan skattekonsekvenser. Några remissinstanser befarar dock att förslaget med hänsyn till det stora antalet bolag och övergångstidens längd kan föranleda missbruk i skatteundandragande syfte. Mot dessa farhågor

har å andra sidan framhållits att man inte bör gå för hårt fram i skattehänseende, eftersom aktiebolagsreglerna är tvingande och innebär långtgående ingrepp i företagets verksamhet.

För egen del vill jag till en början allmänt framhålla följande. Under 1960-talet och början av 1970-talet ökade nybildningen av aktiebolag på ett markant sätt. Medan det år 1960 fanns endast 44 000 aktiebolag, hade vid utgången av år 1970 antalet stigit till ca 100 000. Vid 1973 års utgång fanns det 133 000 aktiebolag. Av dessa 133 000 bolag är ca 110 000 s. k. enmans- eller fåmansbolag. Några motsvarande siffror för handelsbolag och enskilda rörelseidkare finns inte, men med ledning av uppgifter från mervärdeskatteregistren kan det antas att det finns ca 180 000 verksamma enskilda rörelseidkare och ca 20 000 verksamma handelsbolag.

Den snabba ökningen av antalet bolag kan ha olika orsaker. Den begränsning av det personliga ansvaret som aktiebolagsformen erbjuder innebär en stor fördel för företagarna och är därmed utan tvivel ett av huvudmotiven för aktiebolagsbildning. Men det finns andra fördelar med aktiebolagsformen som säkerligen inte har spelat en mindre betydelsefull roll, t. ex. de skattemässiga fördelar som är förknippade härmed. Dessa skattemässiga fördelar kan kortfattat anges på följande sätt. Vid beräkning av den taxerade inkomsten föreligger små skillnader mellan rörelser som bedrivs i olika företagsformer. Möjligheterna till vinstreglerande dispositioner genom nedskrivning av varulager, fordringar m. m. samt avskrivning på anläggningstillgångar är således lika för de olika företagsformerna. Konsolidering genom avsättning till konjunkturinvesteringsfond eller vinstöverföringar genom s. k. öppna koncernbidrag kan emellertid inte förekomma i enskild firma eller handelsbolag. Större skillnader i beskattningshänseende beroende på vilken företagsform som använts uppkommer vid försäljning av rörelsen. Vinst vid försäljning av aktier i aktiebolag samt andelar i handelsbolag behandlas enligt realisationsvinstskattereglerna, medan den vinst som framkommer vid försäljning av enskild firma i sin helhet är skattepliktig intäkt för säljaren. I detta sammanhang måste dock beaktas att skattereglerna självfallet får betydelse för köpeskillningens storlek. Den som köper tillgångarna i en enskild firma erhåller ju genom köpet ett avskrivnings- eller nedskrivningsunderlag för framtiden och är därför beredd att betala mer än en köpare av aktier eller andelar, vilka i regel inte får nedskrivas vid beskattningen.

Vid övervägandet av lagstiftningsåtgärder som rör företag och företagsformer intar frågan om de små och medelstora företagen en central plats i diskussionen. De små och medelstora företagen svarar för en väsentlig del av produktion och sysselsättning inom landet. Den frågan uppställer sig emellertid – mot bakgrund av de siffror jag nyss angivit för antalet s. k. enmans- och fåmansbolag – huruvida det finns tillräckligt fog för att ha skilda regler för olika företagsformer. I enmans- och fåmansbolag är ägarens inflytande över bolagsförmögenheten och den dagliga förvaltningen sådant att det i praktiken inte är någon skillnad mellan en rörelse bedriven

i aktiebolagsform och rörelse bedriven under enskild firma. Att detta reser problem från övervaknings- och kontrollsynpunkt säger sig självt. Därmed kommer tredjemansintresset, dvs. skyddet för borgenärer och anställda in i bilden. Även det allmännas intresse bör beaktas. Den lagstiftning som på senaste tid genomförts på aktiebolagsrättens område syftar i hög grad till att åstadkomma ett reellt bolagskapital som är bundet i bolaget och inte åtkomligt för ägarna annat än under speciellt angivna former. Det är mot denna bakgrund man bör se det s. k. låneförbudet liksom de i detta sammanhang aktuella bestämmelserna om aktiekapital och tvångslikvidation. Även i skattehänseende har på senaste tid genomförts lagstiftning i syfte att utjämna skillnaden mellan olika företagsformer. Jag syftar därvid på de regler om lättnader vid kapitalbeskattningen som beslutades i våras (prop. 1974:98, SkU 1974:38, rskr 1974:259, SFS 1974:311 och 312). Dessutom bör nämnas att företagsskatteberedningen har aviserat att den avser att med förtur behandla frågan om beskattningen av fåmansägda aktiebolag och handelsbolag samt deras ägare. Detta arbete syftar enligt beredningen inte till att skärpa beskattningen av fåmansbolagen utan endast att åstadkomma en rättvis beskattning av dessa bolag jämfört med andra företagsformer. Jag vill i detta sammanhang även erinra om att riksdagen nyligen hemställt om skyndsam utredning angående införandet av en särskild bolagsform för mindre företag (LU 1974:19, rskr 1974:238). Statsrådet Lidbom har den 11 oktober i år erhållit Kungl. Maj:ts bemyndigande att tillkalla sakkunniga med uppgift att utreda bl. a. denna fråga. Strävandena efter att i görligaste mån uppnå neutralitet i skattehänseende mellan främst fåmansaktiebolag och andra företagsformer är ett steg i syfte att underlätta för de små och medelstora företagen att ta ställning till vilken företagsform som bör väljas. Detta ställningstagande bör i första hand grundas på andra motiv än rent skattemässiga.

Kravet på höjt aktiekapital kommer säkerligen att medföra att många aktiebolag avvecklas. Enligt företagsskatteberedningens beräkningar torde det i dag finnas inemot 100 000 aktiebolag som har ett aktiekapital som understiger 50 000 kr. Beredningen har ansett det vanskligt att bedöma hur många bolag som kan komma att avvecklas. Försöksvis gjorda beräkningar pekar mot ett antal av 40 000–50 000 bolag.

Beredningens förslag syftar som tidigare har nämnts till att mindre aktiebolag skall kunna övergå till annan företagsform utan skattekonsekvenser. Detta syfte har beredningen sökt uppnå genom att ge vissa särskilda skattelättnader på både utskiftningsbeskattningens och inkomstbeskattningens område. När det gäller utskiftningskatten har beredningen föreslagit ett utskiftningskattefritt grundbelopp på 75 000 kr. utöver tillskjutet kapital. Med hänsyn till önskvärheten av att även andra bolag än rörelsedrivande, t. ex. vilande bolag, skrivbordsbolag och namnskyddsbolag, får möjlighet att avveckla har beredningen föreslagit att denna skattefrihet skall gälla generellt för alla aktiebolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr.

I stort sett samtliga remissinstanser har tillstyrkt förslaget i denna del. Från några håll föreslås dock att befrielsen från utskiftningsskatt görs obegränsad. Jag anser det emellertid inte kunna komma i fråga att ge obegränsad befrielse från utskiftningsskatt i övergångsfallen, eftersom detta skulle leda till skatteförmåner långt utöver vad som kan anses rimligt. Enligt min mening bör således den av beredningen föreslagna gränsen, 75 000 kr., godtas. I fråga om inkomstskatten föreslår beredningen att överföring av rörelse, jordbruk eller skogsbruk skall kunna ske skattefritt från ett aktiebolag till en annan företagsform, om överföringen i princip sker till bokförda värden. Därigenom uppnås att dolda reserver i varulager m. m. inte behöver tas fram till beskattning, utan verksamheten kan fortsätta som om företagsformen inte ändrats. Från vissa remissinstansers sida har framförts att denna princip om kontinuitet vid beskattningen bör utsträckas att gälla även förvaltningsbolagen. För egen del ansluter jag mig till beredningens förslag. Det finns enligt min mening ingen anledning att utsträcka inkomstskattebefrielsen att gälla även förvaltningsbolag. För förvaltningsbolagen torde dessutom någon inkomstskatt i flertalet fall inte bli aktuell vid en övergång. Jag vill också erinra om att enligt beredningens förslag någon realisationsvinstbeskattning inte uppkommer, om ett förvaltningsbolag likvideras.

För att motverka missbruk av de föreslagna skattelättnaderna har beredningen i huvudsak gått fram på två olika vägar. För det första har beredningen föreslagit en skyldighet för övertagaren att jämte aktiebolaget svara för betalning och redovisning av allmänna skatter och avgifter, mervärdeskatt och andra indirekta skatter som belöper på den tidigare verksamheten i aktiebolaget. Detta förslag har mottagits positivt av samtliga remissinstanser. Riksskatteverket anser att förslaget avsevärt kommer att nedbringa antalet försök att kringgå lagstiftningen samt förenkla uppbörden. Jag vill här endast framhålla att beredningens förslag i denna del på ett smidigt sätt anpassats till den tidigare beskrivna principen om kontinuitet mellan verksamheten i aktiebolaget och i den nya företagsformen. Beredningens andra förslag är att införa en skatteflyktsregel av allmänt innehåll som emellertid skall omfatta endast denna speciallagstiftning. Regeln innebär att de speciella skattelättnaderna inte skall få åtnjutas, om någon i samband med överlåtelse av aktiebolagets verksamhet vidtagit åtgärd, som kan antas ha skett i syfte att vinna obehörig förmån vid beskattningen. Förslaget har fått ett blandat mottagande av remissinstanserna. Från de instanser som representerar skatteförvaltningen framhålls att det är nödvändigt med en sådan regel samtidigt som man uttrycker önskemål om en exemplifiering på icke godtagbara åtgärder. Näringslivets organisationer har enstämmigt begärt att förslaget i denna del inte skall föranleda lagstiftning. Dessa pekar bl. a. på att avsaknaden av precisering av regelns innebörd skapar ett läge av rättsosäkerhet.

För egen del vill jag först understryka att det i all lagstiftning är av största

vikt att reglerna är klart utformade för att i möjligaste mån rättstvister och rättsförluster skall kunna undvikas. Erfarenheten visar emellertid att det i många fall är ogörligt att åstadkomma ett regelsystem som i detalj förutser och kan lösa alla situationer. I synnerhet gäller detta situationer som tillskapats i syfte att dra fördel av regelsystemet på ett sätt som inte varit avsett. Det återstår då inget annat än att med en allmänt uttryckt viljeförklaring söka åstadkomma att de fördelar som regelsystemet avser att bereda i normalfallen inte skall få utnyttjas av dem som s. a. s. spekulerar i lagstiftningen. Jag är medveten om att det måste bli en balansgång mellan å ena sidan klarhet i utformningen och å andra sidan användbarhet och flexibilitet för att motverka otillbörligt utnyttjande av lagstiftningen i fråga. Skattelagstiftningen är i detta hänseende särskilt utsatt, och detta desto mer som skatter utgör en tung utgiftspost för de flesta i vårt samhälle. En generellt hållen skatteflyktsklausul uppfattas av en del som rättsosäkerhet, av andra som ett nödvändigt instrument i strävandet efter materiell rättvisa och jämlikhet vid taxeringen. Själv har jag kommit till den uppfattningen att en sådan generellt hållen skatteflyktsklausul inte kan undvaras i denna lagstiftning. F. ö. finns redan på flera håll inom skattelagstiftningen allmänt hållna skatteflyktsklausuler av liknande innehåll och syfte som den nu av beredningen föreslagna. Jag kan t. ex. erinra om 4 § fjärde stycket kupongskatteförordningen (1970:624) och 15 § lagen (1974:325) om avsättning till arbetsmiljöfond. För att underlätta tillämpningen av en allmänt hållen skatteflyktsregel i detta sammanhang vill jag framhålla att den framför allt tar sikte på sådana fall där överföringen från aktiebolag till annan verksamhetsform kan bedömas ha ägt rum huvudsakligen i syfte att komma i åtnjutande av skatteförmåner. Så kan t. ex. vara fallet, som några remissinstanser påpekat, om rörelsen kort tid efter det att skattelättnaderna åtnjuts åter bedrivs i aktiebolagsform. En annan situation, som inte kan generellt uteslutas från ifrågavarande skattelättnader men där största uppmärksamhet är av nöden, är det fall då en rörelse kort tid före lagstiftningens ikraftträdande överförs till aktiebolagsform. Motivet kan då ha varit en önskan att få komma i åtnjutande av skatteförmåner. Men, som sagt, en detaljerad analys av här förekommande fall för att ge regler om den skattemässiga behandlingen är omöjlig att åstadkomma och skulle dessutom ändå inte kunna täcka samtliga situationer. På grund av vad jag sålunda anfört biträder jag beredningens förslag även när det gäller införandet av en allmän skatteflyktsbestämmelse.

Min ståndpunkt är således sammanfattningsvis att beredningens utformning av de särskilda skattelättnaderna är väl ägnad att läggas till grund för lagstiftning. Jag övergår här efter till att diskutera enskildheterna i beredningens förslag.

5.2 Utskiftningsbeskattningen

Antingen ett aktiebolag likvideras eller tvångsupplöses på grund av att aktiekapitalet vid utgången av år 1978 inte uppgår till 50 000 kr. skall deklaration avlämnas för uträkning av huruvida utskiftningskatteplikt föreligger. För att det av beredningen föreslagna extra beloppet av 75 000 kr. skall få avräknas vid bestämmande av underlag för utskiftningskatten har beredningen ansett att det bör krävas av företag som driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk att ägarkretsen inte ändras samt att samtliga tillgångar och skulder i aktiebolaget efter överlåtelsen tas upp av övertagaren till de värden som i beskattningsavseende gällt för aktiebolaget. I normala fall vid beräkning av utskiftningskatt är huvudregeln att tillgångarna skall tas upp till saluvärdet. I praxis godtas dock i förenklingssyfte vissa avsteg från kravet på en exakt värdering av de skilda tillgångsslagen. Vid de här aktuella utskiftningskatteberäkningarna bör enligt beredningen denna praxis i princip tillämpas. Även jag anser det lämpligt att en särskild utskiftningskatteberäkning görs i de här avsedda fallen. Denna beräkning bör, som beredningen föreslagit, tillåtas ske efter relativt grova schabloner.

I fråga om värderingen av varulager anser beredningen att en jämförelse bör göras med prissättningen i samband med en normal upplösning av ett aktiebolag. Om verksamheten fortsätts i annan företagsform, bör varulagrets värde beräknas till anskaffningskostnaden efter avdrag för inkurans. Där emot bör i de fall, då verksamheten upphör och en verklig utskiftningslagertillgångarna företas, gängse pris vid försäljning i konsumentledet gälla. Denna skillnad mellan verksamhet som skall fortsättas i annan företagsform och verksamhet som läggs ned bör för övrigt enligt beredningen gälla vid värderingen av samtliga balansposter. Beträffande inventarietillgångar bör enligt beredningen det bokförda värdet i allmänhet kunna godtas. Endast när det gäller vissa speciella objekt, t. ex. fartyg och i de fall investeringsfond tagits i anspråk vid förvärvet och där verkliga värdet mera avsevärt överstiger bokföringsvärdet, bör, anser beredningen, skillnaden beaktas vid utskiftningskatteberäkningen. Immateriella rättigheter såsom patent, hyresrätt och goodwill bör också kunna tas upp till det bokförda värdet. Aktier bör enligt beredningen, i den mån de är börsnoterade, tas upp till lägsta betalkurs eller, om sådan inte noterats, köpkursen vid tidpunkten för bolagets sista bokslut. För övriga aktier anser beredningen att värdering i allmänhet kan ske med ledning av de av länsstyrelsen för förmögenhetsberäkningen åsatta värdena. I övriga tillgångsslag, såsom t. ex. utländska värdepapper, obligationer, anser beredningen att värderingen kan ske med ledning av de riktlinjer som angetts för de mera frekventa tillgångsslagen.

De av beredningen angivna riktlinjerna för värdering av här behandlade slag av tillgångsposter ansluter som nyss antytts i princip till rådande praxis vid beräkning av utskiftningskatt. Någon kritik mot beredningens förslag i denna del har heller inte framförts från remissinstanserna. Även jag anser det lämpligt att de riktlinjer som beredningen har angett i huvudsak används

vid utskiftningsskatteberäkningen. Sedan beredningen avgett sin promemoria har, som jag tidigare berört, vissa lättnader vid förmögenhets- och arvsbeskattningen av mindre och medelstora företag och jordbruk genomförts genom lagstiftning i våras. Vid förmögenhets- och arvsbeskattningen får lager och inventarier som ingår i förvärvskällorna jordbruksfastighet och rörelse tas upp till det lägsta värde som kunnat godtas vid inkomstberäkningen. En spärregel finns som innebär att minst 60 % av företagets värde beräknat enligt tidigare gällande regler skall tas upp till beskattning. Nu angivna värderingsregler tillämpas även vid s. k. substansvärdering av aktiebolag och kommer därigenom att påverka värdet av aktier i fåmansbolag. I denna del har RSV meddelat anvisningar (RSV Dt 1974:27). De nu beskrivna lättnaderna är avsedda att tillämpas endast vid kapitalbeskattningen. De av länsstyrelserna numera gjorda värderingarna av aktier i fåmansbolag kan därför inte användas vid här aktuella utskiftningsskatteberäkningar. En beräkning av saluvärdet av aktier i fåmansbolag måste därför ske. Till ledning för en sådan beräkning bör tidigare gällande regler vid värdering av aktier i fåmansbolag kunna användas.

När det gäller värdering av fastigheter har beredningens förslag fått ett blandat mottagande av remissinstanserna. Tidigare praxis torde ha godtagit att fastigheter vid beräkning av utskiftningsskatt upptagits till taxeringsvärdet. Detta värde har då ansetts överensstämma med saluvärdet. Beredningen föreslår nu att en generell uppräknings av fastighetens taxeringsvärden till marknadsvärden skall ske med hänsyn till att fr. o. m. 1970 års allmänna fastighetstaxering taxeringsvärdenivån satts i en viss relation till marknadsvärdet. Vid 1975 års allmänna fastighetstaxering skall taxeringsvärdet enligt 9 § KL utgöra 75 % av marknadsvärdet. Vid 1970 års allmänna fastighetstaxering gällde enligt anvisningarna från dåvarande riksskattenämnden att taxeringsvärdet skulle för hyres-, affärs- och industrifastigheter utgöra 80 % och för övriga fastigheter 75 % av marknadsvärdet. Beredningen föreslår således att om 1970 års taxeringsvärden skall läggas till grund för utskiftningsskatteberäkningen uppräknings av taxeringsvärdet beträffande hyres-, affärs- och industrifastigheter skall ske med en fjärdedel och för övriga fastigheter med en tredjedel. Skall 1975 eller senare års taxeringsvärden användas bör uppräknings enligt beredningen ske med en tredjedel.

RSV framhåller i sitt remissyttrande att den av beredningen föreslagna metoden i och för sig kan vara motiverad fr. o. m. 1976 års taxering med hänsyn till den nya lydelsen av 9 § KL som skall tillämpas fr. o. m. 1975 års fastighetstaxering. Någon motsvarande föreskrift kan dock inte återopas för tidigare års fastighetstaxeringar, trots att en liknande säkerhetsmarginal tillämpades på grund av riksskattenämndens anvisningar. Metoden förstör enligt RSV förekommande ojämnheter i fastigheternas taxeringsvärden, vilket ökar risken för skatteprocesser. RSV förordar därför att taxeringsvärdet läggs till grund för utskiftningsskatteberäkningen, eftersom i övrigt vid inkomst-, förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen detta värde används.

Av förenklingsskäl bör dock härvid något avdrag för latent skatteskuld inte komma i fråga. Liknande synpunkter anför Sveriges industriförbund, som framhåller att oavsett vilken teknik som används vid fastighetstaxeringen måste man nu liksom tidigare med hänsyn till de brister som vidlåder värderingsmetoderna använda sig av vissa säkerhetsmarginaler. Den 25-procentiga säkerhetsmarginal som skall tillämpas vid 1975 års allmänna fastighetstaxering är sålunda ett uttryck för en med hänsyn till värderingsmetodernas brister nödvändig försiktighet. Lantbrukarnas skattedelegation har en något annorlunda uppfattning. Man anser att sakläget förändras då 1975 års taxeringsvärden skall läggas till grund för utskiftningsskatteberäkningen. Det uttryckliga stadgandet i KL att taxeringsvärdet fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering skall utgöra 75 % av marknadsvärdet gör det enligt delegationen motiverat att vid utskiftningsskatteberäkningar fr. o. m. 1976 års taxering tillämpa en uppräkningsfaktor av taxeringsvärdet till marknadsvärdet på sätt beredningen föreslagit.

För egen del vill jag i denna fråga anför följande. Den taxeringsvärdenivå som bestämts av riksdagen att gälla fr. o. m. 1975 års allmänna fastighetstaxering innebär i och för sig inte någon förändring i förhållande till de principer som tillämpades vid 1970 års allmänna fastighetstaxering. Valet av taxeringsvärdenivå har skett mot bakgrunden av osäkerhetsfaktorer som inte helt kan bringas ur världen och under den förutsättningen att nivån skall vara bestående en längre tid. Dessutom kan i det enskilda fallet variationer förekomma både uppåt och nedåt beroende på utvecklingen framåt i tiden och beroende på fastighetens läge och förändringar i befolknings- och sysselsättningsläget. Med hänsyn härtill finner jag ingen anledning att avvika från nu rådande praxis som innebär att taxeringsvärdet för fastigheten i regel anses motsvara saluvärdet vid utskiftningsskatteberäkningen. Som RSV framhållit bör av förenklingsskäl något avdrag vid beräkningen för latent skatteskuld därvid inte medges.

Däremot bör, som beredningen föreslagit, latent inkomstskatteskuld få beaktas vid utskiftningsskatteberäkningen i ett annat sammanhang. Vid utskiftning av omsättningstillgångar samt sådana anläggningstillgångar, främst inventarier, som vid avyttring behandlas som omsättningstillgångar, skall nämligen ett bolag enligt punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 28 § KL anses ha åtnjutit skattepliktig intäkt med ett belopp, som motsvarar tillgångens verkliga värde. Jag instämmer i beredningens förslag att den latent inkomstskatteskulden i dessa fall schablonmässigt bör beräknas till 50 % av reserven.

Beredningen har framhållit att även poster på balansräkningens skuldsida kan behöva beaktas vid utskiftningsskatteberäkningen. Detta gäller närmast reserveringar av olika slag såsom generell nedskrivning av fordringar och avsättningar för att möta framtida utgifter. Vid beräkning av de belopp varmed reserveringar gjorts kan med tillämpning av den inom företagsökonomi allmänt förekommande försiktighetsprincipen ofta en viss kon-

solidering ha skett. Till den del dessa reserver överstiger påräkneliga förluster eller utgifter bör enligt beredningen reducering ske av skuldposterna eller motsvarande belopp tas upp som tillkommande post vid beräkning av utskiftningsskatten. Den därpå belöpande inkomstskatteskulden skall då beaktas. Vad beredningen anført i denna del föranleder inga erinringar från min sida.

5.3 Inkomstbeskattningen

Som jag tidigare framhållit innebär beredningens förslag att överföring av rörelse, jordbruk eller skogsbruk skall kunna ske utan skattekonsekvenser under förutsättning att samtliga tillgångar och skulder i aktiebolaget efter överlåtelsen tas upp av övertagaren till de värden som i beskattningsavseende gäller för aktiebolaget. Dessutom krävs att aktiebolaget upprättat bokslut omedelbart före överlåtelsen. Skattebefrielse föreslås få gälla endast om ägarkretsen den 1 januari 1975 är densamma som vid utgången av det beskattningsår under vilket överlåtelsen sker. När det gäller fåmansbolag måste delägarna inneha ungefärligen lika stor andel vid båda tillfällena om inte skillnaden beror på arv, testamente eller bodelning.

Några remissinstanser för fram förslag om förändringar i både skärpande och mildrande riktning. Sålunda anser RSV att som krav för skattebefrielse bör gälla att verksamheten behålls av de tidigare aktieägarna under minst fem år efter överlåtelseåret. Vidare är det enligt verket nödvändigt att kvalifikationstiden för innehav av aktier sätts till den 1 januari 1974 och att det krävs att den överlåtna verksamheten då bedrevs av aktiebolaget. Andra remissinstanser tar upp exempel på ändringar i ägareförhållandena som enligt deras mening bör godtas. Familjeföretagens förening pekar på det fallet att ett kompanjonsförhållande upplösts på grund av att den ena kompanjonen avlidit, varpå efterlevande maken avyttrat aktierna till den kvarvarande kompanjonen. Svenska sparbanksföreningen anser att försäljning som framtvingats på grund av att bolaget råkat i betalningssvårigheter bör undantas. Västerbottens handelskammare tar upp av successionsskäl föranledd gåva av aktier till anhörig.

Jag har förståelse för RSV:s förslag, som syftar till att förhindra försök till kringgåenden av lagstiftningen. Som jag tidigare har framhållit kan dock den allmänna skatteflyktsregeln bli tillämplig vid mera uppenbara försök att tillskansa sig obehöriga skatteförmåner även i de fall RSV åsyftar. När det gäller ägareförhållandena har beredningens förslag utformats efter förbild från förlustutjämningsförordningen. Om förändringar skall göras vad gäller ägareförhållandena uppkommer svåra gränsdragningsproblem. De nyss redovisade exemplen kan säkert kompletteras med åtskilliga andra. Jag anser mig således inte kunna förorda någon annan ändring i beredningens förslag i denna del än att kontinuitetsprincipen bör utformas så att som värde av samtliga vid övertagandet ingående tillgångar och skulder tas upp av över-

tagaren till motsvarande värde av utgående tillgångar och skulder i aktiebolagets sista balansräkning.

Beredningen har även tagit upp vissa frågor som rör kontinuiteten i beskattningen mellan aktiebolaget och den nya företagsformen. Vid den skattemässiga värderingen av varulagret i bokslut för de båda första åren i det nya företaget avses den särskilda bestämmelsen vid lagerminskning i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL (supplementärregel 1) få tillämpas. Medeltalsvärdet skall därvid beräknas som om varulagret även för de aktuella jämförelseåren ägts av det nya företaget. Om lagret tagits upp till negativt belopp och detta belopp avsatts till lagerregleringskonto, skall avsättningen återföras till beskattning påföljande beskattningsår i det nya företaget. För det fall att planerlig avskrivning på inventarier tillämpats föreslår beredningen att det nya företaget tar över den plan som upprättats i aktiebolaget och fortsätter skriva av efter denna. Det gäller även de planer som upprättats för speciella förhållanden, nämligen till följd av att skattemässigt och bokföringsmässigt restvärde skall anpassas i samband med övergång till räkenskapsenlig avskrivning eller då överavskrivning skett vid tillämpning av sistnämnda avskrivningsmetod. Tillämpar det nya företaget räkenskapsenlig avskrivning och den s. k. kompletteringsregeln används, avses aktiebolagets anskaffningsvärde och anskaffningsår få användas. Även när det gäller avskrivning på fastighet bör enligt beredningen aktiebolagets avskrivningsplan tas över. I fråga om primäravdraget kommer därvid reglerna i punkt 7 åttonde stycket av anvisningarna till 29 § KL att kunna tillämpas, dvs. det nya företaget skall få tillgodoräkna sig de avdrag som återstår för aktiebolaget. I fråga om inte helt avskriven markanläggning kan de ordinarie reglerna i punkt 16 sjätte stycket av anvisningarna till 29 § KL, som innebär att överlåtaren får avdrag för oavskrivet restvärde, inte tillämpas utan beredningen föreslår att aktiebolagets avskrivningsplan även i detta fall direkt tas över. Beredningen anser att man bör gå till väga på samma sätt även i andra fall där utgifter får fördelas under flera beskattningsår och avdrag kvarstår outnyttjade efter bolagets upplösning. Exempel härpå utgör större utgifter för reparation och underhåll av fastighet (punkt 7 av anvisningarna till 25 § KL) och fördelning av sådana organisationskostnader som avses i 100 § 8 mom. AL. Andra exempel är avdrag för substansminskning (punkt 9 av anvisningarna till 22 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL) samt beräkning av skogs ingångsvärde och ingående virkesförråd (punkt 7 av anvisningarna till 22 § KL). Även i andra fall än de nu behandlade är syftet att full kontinuitet skall råda mellan aktiebolaget och det nya företaget. Enligt beredningen är det knappast möjligt att företa en fullständig uppräknig av alla sådana situationer. Beredningen pekar här på i aktiebolaget nedskrivna eller helt bortskrivna fordringar som inflyter efter övergången. Vidare kan i den nya företagsformen åberopas förhållande i aktiebolaget vid yrkande av avdrag enligt förordningen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt

och tillämpning av anpassningsreglerna (SFS 1973:323) vid övergång till bokföringsmässiga grunder. Även allmänna skatter och avgifter som belöper på aktiebolaget skall utgöra skattepliktig intäkt eller medföra rätt till avdrag i den nya företagsformen på samma sätt som om företagsformen inte ändrats. Vad beredningen här har föreslagit har inte rönt någon kritik från remissinstanserna och föranleder heller inga erinringar från min sida.

Beredningen tar även upp det undantagsfallet att ett bolag, vars aktier ägs av ett annat aktiebolag, tvångsupplöses enligt den civilrättsliga övergångsregleringen. Beredningen uttalar att upplösningen får anses medföra att rörelsen övergår till moderbolaget till bokförda värden. RSV efterlyser ett uttalande hur uppkommande likvidationsvinster eller likvidationsförluster skall behandlas vid taxeringen av det övertagande bolaget för det beskattningsår varunder överlåtelsen verkställts. Som beredningen framhållit innebär upplösning av ett koncernbolag att tillgångar och skulder till bokförda värden övertas av moderbolaget. Skillnaden mellan dessa båda värden får betydelse endast när det gäller redovisningen av det egna kapitalet i moderbolaget och påverkar sålunda inte inkomsttaxeringen av moderbolaget.

5.3.1 Pensionsavsättningar

Beredningen föreslår att tidigare avsättningar till pensionsskuldkonto får överföras till det nya företaget endast i den mån de avser utfästelser till andra än företagsägaren och denne närstående personer eller den personkrets som anges i 5 § trygghandelagen. En förutsättning är vidare att utfästelserna är knutna till allmän pensionsplan. De i aktiebolaget gjorda avsättningarna bör alltså i första hand tillgodoföras personer som även efter övergången är att betrakta som arbetstagare. Om det avsatta beloppet överstiger kapitalvärdet av sådana utfästelser skall skillnaden återföras till beskattning. För att mildra eventuella likviditetsproblem föreslår beredningen att återföringen får delas upp under en övergångstid av högst fem år. Återföringen kan fördelas mellan åren på sätt den skattskyldige önskar. Finns pensionsstiftelse som tryggar utfästelse till den tidigare som anställd ansedde ägaren kan bolaget enligt gällande regler före övergången gottgöra sig medel för täckande av kostnader för pensionsförsäkring för ägaren.

Några remissinstanser har riktat kritik mot beredningens förslag att avsättningarna till pensionsskuldkonto för ägarna skall återföras till beskattning. Man framhåller att dessa avsättningar bör få stå kvar i den nya företagsformen, även om ytterligare avsättningar inte kan medges för överlåtaren personligen. I annat fall uppkommer en extra belastning på det nya företags rörelsekapital och likviditet. För det fall att det inte finns möjlighet att behålla de i aktiebolaget gjorda avsättningar framförs förslag om utsträckning av återföringstiden. Västerbottens handelskammare anser att återföringen bör få ske under tio år. Andra remissinstanser förordar att de ordinarie återföringsreglerna i 28 § 1 mom. KL i stället tillämpas, dvs. att som intäkt

anses högst en tiondel av disponibla pensionsmedel vid utgången av närmast föregående beskattningsår jämte kostnad för inköp under året av pensionsförsäkring mot engångspremie och avsättning under året till pensionsstiftelse.

Jag anser för egen del att gjorda avsättningar till pensionsskuldkonto i aktiebolaget för sådana utfästelser som efter övergången avser ägaren av företaget inte bör få stå kvar. Sådan avsättning är nämligen inte längre möjlig att göra i den nya företagsformen. Det torde också, som beredningen påpekat, bli mycket ovanligt att bolag med sådana avsättningar avvecklas. Jag kan även acceptera beredningens förslag att återföringar med anledning härav skall tas upp till beskattning under en viss övergångsperiod. Någon anledning att utsträcka denna tid utöver de fem år beredningen föreslagit finns enligt min mening inte.

5.3.2 *Investeringsfonder m. m.*

Beredningen föreslår att gjorda avsättningar enligt förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunkturutjämning eller enligt förordningen (1947:174) om investeringsfonder skall återföras till beskattning vid taxeringen för bolagets sista räkenskapsår i enlighet med ordinarie regler. Något 10-procentigt tillägg vid beskattningen eller någon ränta skall dock inte utgå i dessa fall. I fråga om övriga investeringsfonder, där samma regler gäller för aktiebolag och övriga företagsformer – investeringsfond för förlorade inventarier och lagertillgångar, investeringsfond för avyttrat fartyg, nyan-skaffningsfond för rörelse och återanskaffningsfond för fastighet – föreslår beredningen att dessa fonder får övertagas utan skattekonsekvenser. Några särskilda tillägg vid beskattningen skall, i den mån sådana föreskrivs i ordinarie regler, inte utgå. Beredningen förutsätter att regeringen ger tillstånd att ta i anspråk konjunkturinvesteringsfonder före övergången för sådana bolag som inte kan genomföra höjningen.

Någon remissinstans anser att återföring av konjunkturinvesteringsfond bör ske på samma sätt som föreslagits skola gälla för disponibla pensionsmedel, dvs. under en femårsperiod.

Jag instämmer i beredningens uppfattning att konjunkturinvesteringsfonder inte bör få överföras till det nya företaget. Sådana avsättningar är nämligen förbehållna företagsformerna aktiebolag och ekonomiska föreningar. De flesta bolag som gjort avsättningar till konjunkturinvesteringsfond torde med största sannolikhet välja att höja aktiekapitalet. Vidare bör – med hänsyn till senare tillkommen lagstiftning om avsättning till arbetsmiljöfond (SFS 1974:325) och förslag om avsättning till särskild investeringsfond (prop. 1974:177) – särskilda regler ges för sådana fonder. Även sådana fondavsättningar bör återföras till beskattning och medel som inestår på kontot återbetalas. Förfarandet med återbetalning kan ordnas i huvudsak efter förebild från 22 § förordningen (1955:256) om investeringsfonder för konjunktur-

turutjämnning. Lagakraftvunnen taxering behöver emellertid inte avvaktas.

I den mån bolag, som inte har möjlighet att höja aktiekapitalet, ansöker att få utnyttja ovan nämnda fonder före övergången, kan det enligt min mening finnas anledning att ta särskild hänsyn till detta förhållande vid tillståndsgivningen.

5.3.3 Realisationsvinstbeskattningen

Beredningen har föreslagit att överföring av fastigheter och värdepapper som vid avyttring beskattas enligt realisationsvinstreglerna inte skall föranleda några skattekonsekvenser. Någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall således inte uppkomma genom likvidationen eller tvångsupplösningen. Förslaget avser alla slag av bolag, alltså såväl rörelsedrivande bolag som förvaltningsbolag. Avyttras övertagen egendom vid senare tidpunkt, skall enligt beredningen frågan om realisationsvinst resp. realisationsförlust bedömas med hänsyn till aktiebolagets anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt.

Remissinstanserna har godtagit beredningens förslag i detta hänseende. Även jag ansluter mig i sak till förslaget. Att i anskaffningskostnaden får ingå även övertagarens kostnader anser jag självklart.

När ett aktiebolags verksamhet övergått till ett för ändamålet bildat handelsbolag uppkommer vidare frågan från vilken tidpunkt och till vilken anskaffningskostnad andelarna i handelsbolaget skall anses vara förvärvade. Beredningen anser att förvärvet av andelarna inte bör få räknas med utgångspunkt i tidpunkten för förvärvet av aktierna i bolaget, då detta kan leda till en materiellt oriktig realisationsvinstbeskattning. Beredningen finner därför att förvärvet av andelarna bör anses ha skett vid den tidpunkt då handelsbolaget bildades. Detta ger enligt beredningen det mest rättvisande beskattningsresultatet. I konsekvens härmed bör enligt beredningen tiden före övergången inte medräknas vid tillämpning av reglerna om ackumulerad inkomst. Enligt beredningens uppfattning är några särskilda regler i nu aktuella avseenden inte behövliga.

Några remissinstanser har framfört kritik mot beredningens ståndpunkt i denna fråga. Det framhålls att andelar bör anses vara förvärvade vid tidpunkten för förvärvet av motsvarande aktiepost i det upplösta bolaget.

För egen del vill jag framhålla att frågan om behandlingen i realisationsvinsthänseende av andelar i handelsbolag som bildats för att överta verksamheten i aktiebolag ligger något vid sidan av den här aktuella problematiken. Syftet med de nu diskuterade bestämmelserna är att underlätta fortsatt verksamhet för mindre aktiebolag, däremot inte att bereda enskilda delägare särskilda skattelättnader i överlåtelsesituationer. En regel som skulle möjliggöra för delägare i nybildat handelsbolag att vid realisationsvinstbeskattning få tillgodoräkna sig den tid han innehaft aktier i det upplösta bolaget och anskaffningskostnaderna för dessa aktier skulle som beredningen

påpekat kunna leda till oavsedda skattelättnader i flera situationer, i synnerhet där delägaren förut tagit lån i aktiebolaget. Med hänsyn härtill delar jag beredningens uppfattning i denna fråga.

5.3.5 Förlustutjämning

Beredningen föreslår att den rätt till avdrag för förluster i aktiebolagets verksamhet, som skulle ha tillkommit aktiebolaget, får övertas av det nya företaget. Beredningen föreslår dock den begränsningen att sådant avdrag inte får överstiga inkomsten i den förvärvskälla i vilken den övertagna verksamheten ingår. I övrigt bör avdrag för ej utnyttjade underskott i aktiebolaget få åtnjutas endast i den utsträckning detta varit möjligt om verksamheten fortsatt i aktiebolaget. Detta innebär att förlustutjämningsförordningens ordinarie regler om ägarkrets, beloppsgränser och tidsperioder blir tillämpliga. Även de underskott i aktiebolaget som ej kunnat utnyttjas till följd av de särskilda begränsningsreglerna om avskrivning på fartyg och luftfartyg samt kontrakt på sådana tillgångar (46 § 1 mom. tredje stycket KL) bör enligt beredningen kunna övertas av det nya företaget.

Från de instanser som representerar skatteadministrationen har invändningar framförts mot beredningens förslag. Man framhåller att en sådan bestämmelse möjliggör skatteflyktstransaktioner och anser att bestämmelsen bör utgå eller åtminstone förses med vissa spärrar för att motverka skatteflykt.

Jag kan instämma i att den föreslagna bestämmelsen är den mest tveksamma av de bestämmelser som föreslås införda för att upprätthålla kontinuiteten. Med de begränsningar som beredningen föreslagit anser jag dock att beredningens förslag kan godtas. Att införa ytterligare begränsningar, t. ex. att ge förlustavdrag efter dispens eller att begränsa förlustavdragen i tiden, kan enligt min mening ge upphov till oskäligen konsekvenser. Jag förutsätter naturligtvis att yrkade förlustavdrag blir föremål för en noggrann prövning av skattemyndigheterna mot bakgrund av de principer jag har anfört beträffande tillämpningen av den allmänna skatteflyktsregeln.

5.4 Övriga frågor

Beredningen tar även upp vissa frågor som rör det taxeringstekniska förfarandet vid övergången. Beredningen föreslår sålunda att till den deklaration, i vilken den övertagna verksamheten första gången redovisas, skall fogas bestyrkt avskrift av aktiebolagets sista balansräkning. Vidare skall aktiebolaget lämna namnuppgifter rörande aktieägarna och – såvitt gäller fåmansbolag – även beträffande aktieinnehav. Vidare anser beredningen att RSV bör få möjlighet att precisera omfattningen av nödvändiga uppgifter och i övrigt meddela de föreskrifter som behövs för det praktiska förfarandet vid övergången.

Jag anser det lämpligt att i den lagstiftning riksdagen har att besluta om med anledning av övergång till annan företagsform lämnas vissa grundläggande regler om uppgiftsskyldighet utöver vad som gäller enligt taxeringslagen (1956:623). Denna uppgiftsskyldighet kan inte preciseras nu i alla avseenden. Därför behövs också en allmän föreskrift om att uppgiftsskyldighet föreligger i fråga om det som har eller kan få betydelse för tillämpningen av de beskattningsregler som avses skola gälla vid övergång.

Beredningen berör även frågan om lagfartsstämpel i samband med övergången. I prop. 1973:168 s. 20 uttalades att rörelsedrivande aktiebolag som fortsätter verksamheten i annan företagsform bör befrias från sådan skatt. Enligt beredningen bör denna befrielse gälla även fastighet som används i jordbruk eller skogsbruk. Vidare anser beredningen att det bör övervägas att ge befrielse även vid överföring av en rörelsefastighet, som ägts av ett fastighetsförvaltande bolag, till det nya företag, till vilken rörelsen överförs. Beredningen finner det även skäligt att också överföring av aktier befrias från fondstämpel.

Jag instämmer i beredningens uppfattning att befrielse från stämpelskatt och fondstämpel bör kunna komma i fråga i de fall som beredningen har angett. Enligt min mening finns det dock ingen anledning att generellt medge undantag från skatte- eller avgiftsplikt. De fall, som det här kan bli fråga om, torde röra sig om ett förhållandevis begränsat antal. Regeringen bör därför, med stöd av 56 § stämpelskatteförordningen (1964:308) som också gäller i fråga om fondstämpeln, kunna ge befrielse från eller återbetalning av skatt eller avgift i här avsedda fall. Till grund för regeringens bedömning bör ligga skattemyndigheternas prövning av övergången.

De av mig förordade reglerna om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång till annan företagsform bör, som beredningen föreslagit, träda i kraft den 1 januari 1975.

Jag biträder slutligen beredningens förslag att deklarationer för delägare inom samma handelsbolag skall kunna handläggas inom en taxeringsnämnd i varje län. Detta förfarande bör kunna tillämpas första gången vid 1975 års taxering.

6 Hemställan

Under återopande av det anförda hemställer jag att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen

att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1. lag om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform, m. m.,
2. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:
Britta Gyllensten

