

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordföranden Riksförbund



Nr 4/1961

Årg. 11

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Något om skatteproblem vid ombildning av enskild firma till handelsbolag

Av docenten Åke Hellner

Den juridiska rättssubjektiviteten hos handelsbolag medför att dess förmögenhet är skild från delägarnas såväl inåt som utåt. Inåt manifesteras detta genom att handelsbolag själv förvärvar äganderätten till tillgångarna; så t. ex. erhåller handelsbolag lagfart å fast egendom. Utåt skiljer sig handelsbolag från enkelt bolag bl. a. däri, att mot handelsbolag uppkomna förpliktelser i vanlig ordning kan göras gällande mot bolaget och dess egendom, i motsats till förhållandet vid enkelt bolag, där uppkomna skulder icke kan göras gällande mot bolaget utan endast mot de enskilda bolagsmännen. Skatterättsligt har handelsbolaget dock icke taxerats för sig utan dess inkomst har fördelats mellan de särskilda delägarna med det belopp, vilket för envar motsvarat hans andel av handelsbolagets inkomst, 53 § 2 mom. KL, ett förhållande

som brukar motiveras med skatteförmågeprincipen.

Försäljningen av en andel är en transaktion mellan den tillträdande och den avgående bolagsmannen och handelsbolagets bestånd och identitet beröres ej därav. Någon ändring av de i bolagets räkenskaper upptagna tillgångarna sker alltså ej.

Hur beskattning skall ske vid försäljning av andel i handelsbolag synes tidigare ha varit tveksamt. I RÅ 1950 ref. 16 ställdes frågan emellertid på sin spets. TI ansåg ett sådant fall icke skattetekniskt kunna bedömas annorlunda än att bolagsförhållandet mellan de ursprungliga delägarna ansågs upplöst. Detta skulle leda till att bolagsmännens inbördes rättsförhållanden reglerades i enlighet med bolagsavtalet och lagen om handelsbolag och enkla bolag, varvid den skattepliktiga

vinsten eller förlusten för varje enskild bolagsman klarlades. Enligt TI skulle man således bortse från bolagets existens och i stället betrakta försäljningen såsom endast avseende vissa av handelsbolagets materiella tillgångar.

TI vände sig också mot tanken att tillämpa bestämmelserna om realisationsvinst med motiveringen att varken i skatteförfattningarna eller förarbetena funnes något uttalande som kunde åberopas för en sådan ståndpunkt. Mot sistnämnda åsikt kan dock anföras att andelar i ett handelsbolag torde vara att räkna till lös egendom och därför underkastade bestämmelserna om realisationsvinst. RR ansåg ej heller försäljning av andel i handelsbolag skatterättsligt utgöra försäljning av "inkrämet" i handelsbolaget. RR: "Enär den vinst, Tage Cervin (den skattskyldige) må hava berett sig genom ovan nämnda avtal, vilket såvitt honom angår inneburit försäljning av hans andel i handelsbolaget, icke kan hänföras till vinst i handelsbolagets rörelse, och vinsten, enligt vad handlingarna utmärka, icke heller innefattat skattepliktig realisationsvinst, lämnar RR besvären utan bifall."

Eftersom RR många gånger endast har haft att taga ställning till här behandlade spörsmål i samband med rättsfall som gällt aktiebolag, har jag funnit det lämpligt att åberopa dessa i de fall där problemen synes böra lösas analogt beträffande handelsbolag.

Bildande av handelsbolag genom att enskild rörelseidkare överlåter viss del av rörelse till annan person.

Nyligen (22/9 1960) har högsta instans haft att taga ställning till vissa av de skatterättsliga problem, som uppstår i sam-

band med att en enskild rörelseidkare genom att upptaga en kompanjon omvandlar sin enskilda firma till handelsbolag.

Den skattskyldige, (Årnell), överlät till Jacobsson 45 % av sin enskilda rörelse för ett belopp å 40.000 kr. Enligt samma dag upprättad balansräkning uppgick handelsbolagets tillgångar till 35.261 kr. samt angavs 19.393 kr. och 55 öre utgöra Årnelles och 15.867 kr. 45 öre Jacobssons kapital i handelsbolaget.

Taxeringsnämnden beskattade Årnell för vinst vid försäljning av andel i rörelsen, vilken vinst beräknades till 24.133 kr., d. v. s. skillnaden mellan förenämnda köpesumma 40.000 kr. och 45 % av tillgångarna, 15.867 kr.

Hos Stockholms stads prövningsnämnd yrkade Årnell, att berörda vinst icke måtte anses utgöra skattepliktig inkomst för honom, varemot vederbörande taxeringsintendent yrkade, att Årnell, som genom oförmålda överlåtelse hade ombildat av honom bedriven rörelse till handelsbolag, måtte beskattas för såväl inkomst av rörelse som jämväl för vinst, som uppkommit vid utbyte av återstående 55 % av rörelsens tillgångar mot andel i handelsbolaget; nämnda vinst borde beräknas i proportion till vinsten och den till Jacobsson försälda andelen, eller till 29.495 kr. Prövningsnämnden biföll taxeringsintendentens yrkande.

KR yttrade: På grund av vad i målet förekommit får anses, att Årnell genom köpeavtalet den 20 april 1953 överlätit andel i en av Årnell ensam bedriven rörelse samt att denna överlåtelse inneburit bildande av ett handelsbolag. Vid överlåtelserna får anses hava uppkommit skattepliktig vinst för Årnell till det belopp taxeringsnämnden beräknat. Vad angår Årnelles förvärv av andel i handelsbolaget, kan det däremot icke anses, att Årnell till handelsbolaget avyttrat den återstående delen av rörelsen till högre belopp än värdet av 55 % av tillgångarna i handelsbolaget enligt balansräkningen den 20 april 1953, eller 19.393 kr. och 55 öre, vilket utgör motsvarande tillgångarnas

bokförda värde i rörelsen före överlåtelsen till handelsbolaget. Någon skattepliktig vinst å denna överlåtelse har således icke uppkommit. På grund härav finner kammarrätten skäligt på det sätt ändra prövningsnämndens beslut, att de av taxeringsnämnden beslutade taxeringarna fastställas. Regeringsrätten fann ej skäl att göra ändring i kammarrättens utslag. (Målet torde komma att refereras).

Kan undervärdering av tillskott medföra inkomstbeskattning för tillskjutaren?

Upptagande av en kompanjon betraktades i ovanstående rättsfall som försäljning endast i den omfattning som betalning erhöles. Med utgångspunkt från avtalet har praxis i ovanstående rättsfall ansett försäljningen innebära ett framtagande av skattepliktiga dolda reserver till 45 % med ty åtföljande beskattning. Även om utbytet av tillgångar i Årnells rörelse mot andel i handelsbolaget får anses utgöra en sista affärshändelse, har RR likväl underkänt taxeringsintendents yrkande, att ersättningen för dessa tillgångar skulle beräknas med ledning av den ersättning som av utomstående betalades till den enskilda rörelseidkaren vid handelsbolagets bildande.

Anser man att de återstående 55 % av den enskilda rörelsen avyttras till handelsbolaget och därför i princip borde föranleda beskattning om vinst uppstått uppkommer ett besvärligt värderingsproblem. Att beräkna värdet av den andel som Årnell erhöles genom att proportionera ut den i förhållande till Jacobssons inköpspris torde här vara en diskutabel metod. För att proportionering skulle kunna företagas borde det vara fråga om tillgångar som har sitt värde oavsett ägaren. I 1960 års rättsfall är det möjligt att rörelsens

värde till stor del var beroende på Årnells fortsatta deltagande i verksamheten. Om så är fallet synes de 55 % ha ett lägre försäljningsvärde än de sålda 45 %. Anser man att det förelåg en avyttring även beträffande de 55 % som i och för sig borde, om vinst förelåg, medföra beskattning skulle utgången i 1960 års rättsfall innebära att värdet av andelen motsvarade det bokförda värdet.

Omsättningstillgångar. Härunder hänföres i princip tillgångar vilkas försäljning i sin helhet ger upphov till skattepliktig rörelseintäkt. Om tillskjutaren beskattas för den dolda reserven samtidigt som handelsbolaget i sin ingående balans upptager tillgångarna nedvärderade, kommer den dolda reserven att bli beskattad två gånger, dels hos bolagsmannen, dels hos handelsbolaget i samband med framtagande av den dolda reserven.

Mot beskattning talar även det förhållandet att en bolagsman, som förvärvar en andel i ett handelsbolag där tillgångarna är nedskrivna, i princip kan förmodas ha tagit hänsyn till skatten å den dolda reserven. Den ursprunglige rörelseidkaren skulle följaktligen endast kunna anses förvärva sin andel till det värde som beräknats med hänsyn tagen till skatten å den dolda reserven. Beräkandet av detta värde kan vara en svårlöst fråga, då storleken av skatten å den dolda reserven är beroende av bolagsmannens egen marginalskatt.

Ett vägande argument för att beskattning ej bör ske synes vara avsaknaden av skatteförmåga hos den enskilde rörelseidkaren — bolagsmannen har genom förvärvet av andelen ej erhållit någon tillgång som kan användas till betalning av en eventuell skatt. Detta förhållande framträder särskilt om en kompanjon upptages

utan kapitalinsats exempelvis för att tillgodogöra sig hans yrkesskicklighet — att här uttaga skatt trots att någon betalning ej behöver ha influtit synes ej vara lämpligt. I nedanstående framställning utgår jag från att tillskott av en enskild rörelse vari ingår undervärderade omsättnings-tillgångar ej ger upphov till skattepliktig vinst för apportören.

Anläggningsstillgångar. Av anläggnings-tillgångar skall här endast behandlas sådan egendom, för vilken vinst genom försäljning i princip endast beskattas genom realisationsvinstbestämmelserna. Huruvida överlåtelse till underpris skall medföra realisationsvinstbeskattning synes oklart. Bestämmelsen i 35 § KL om realisationsvinstgrundande avyttring har visserligen av praxis givits en vid innebörd — dock är det tvivelaktigt om tillskott till ett handelsbolag eller aktiebolag skall jämföras med byte. (Se Mutén, Inkomst- eller kapitalvinst, Stockholm 1959 s. 92 ff för en närmare analys av begreppet avyttring.) Lundevall säger beträffande aktiebolagsbildning, att har "avyttring skett helt eller delvis genom byten eller annat dylikt avtal, exempelvis aktieteckning, skall värdet å motprestationen upptagas till sitt verkliga värde, oavsett vad som i avtalet angivits såsom överenskommet värde å motprestationen". (Lundevall Skattehandbok 4 uppl. Sthlm 1958 s. 413.) Denna uppfattning torde överensstämma med utgången i RÅ 1954 not. 646.

Feingold F. (den skattskyldige), som jämte sin broder ägde hälften av ett handelsbolag förvärvade även den andra hälften för 18.500 kr., vilket fördelade sig med 3.500 kr. å maskiner, inventarier och varulager, 3.883 kr. å kapital och 11.117 kr. å goodwill. Därefter ombildades handelsbolaget till ett aktiebolag med ett aktiekapital å 20.000 kr. Aktierna skulle lik-

videras genom att Feingold till aktiebolaget den 1/9 1946 överförde maskinerna, råvarorna, halvfabrikaten, ineliggande order, kontrakt o. s. v. däremot skulle till aktiebolaget icke överföras firmans skulder och utestående fordringar, vilkas gäldande resp. indrivande skulle ankomma på Feingold. Av beloppet 20.000 kr. hänförde sig 7.000 kr. till maskiner m. m. och 13.000 kr. till goodwill. Synbarligen har det här gällt försäljningen av "inkrämet" till aktiebolaget d. v. s. äganderätten till andelarna i handelsbolaget har kvarstannat hos Feingold. Samma månad försålles 100 aktier i bolaget motsvarande den hälft som förvärvats från brodern för 25.000 kr., för vilken försäljning den skattskyldige blev realisationsvinstbeskattad (25.000 kr. — 11.117 kr. — 3.500 kr.). Året därpå sålde den skattskyldige för 25.000 kr. 103 aktier i bolaget av vilka den skattskyldige inköpt 3 stycken för 300 kr. PN ansåg att det förelåg skattepliktig realisationsvinst till ett belopp av 14.700 kr. motsvarande skillnaden mellan 25.000 kr. och dels hälften av summan av de vid bolagsbildningen avtalade värdena å inventarier och goodwill dels hela beloppet 300 kr. Den skattskyldige ansåg att försäljningen av halva aktiestocken i samband med bolagsbildningen för 25.000 kr. visade att det reella goodwillvärdet utgjorde 50.000 kr. — 7.000 kr. = 43.000 kr. Till den hälft av aktierna som behölls vid bolagsbildningen hänfördes således egen upparbetad goodwill å 21.500 kr., följaktligen ansåg Feingold att han ej gjorde någon reell vinst vid försäljningen av den sista posten aktier. Enligt KR kunde Feingold icke anses hava åtnjutit skattepliktig realisationsvinst till högre belopp än 426 kr. (= $3/103 \times 25.000 = 726 - 300 = 426$). TI yrkade fastställelse av PN:s beslut. RR: ej bifall.

RR synes följaktligen ej instämma i KR:s motivering. Vilken slutsats som skall dragas av RR:s utslag synes dock svårbedömt. En tänkbar tolkning skulle vara att åtskillnaden ansetts föreligga i

realisationsvinstgrundande hänseende mellan de av den skattskyldige inköpta aktierna och de vid bolagsbildningen förvärvade. Numera är fastslaget i praxis att även aktiebolagsbildning skall vara realisationsvinstgrundande fång. Anser man att det är fråga om försäljning av handelsbolagets omsättningstillgångar till aktiebolaget skall någon beskattning i enlighet med Årnellska fallet ej ske. Där- emot skall vid ev. framtida försäljning av aktierna deras anskaffningsvärde motsvara omsättningstillgångarnas bokförda värde — beträffande anläggningstillgångar synes dock flera skäl tala för en annorlunda praxis. In casu har goodwill inskjutits för lågt värderad — hade Feingold försålt goodwillen men behållit andelen skulle någon beskattning vid den tidpunkten ej ha skett då det var fråga om upparbetad goodwill — följaktligen torde ingångsvärdet å aktierna för Feingold i linje med RÅ 1958 ref. 17 (nedan återgivet) kunna höjas.

Utgår man däremot från att rättsfallet avser försäljning av andelar i ett handelsbolag till ett aktiebolag, synes den ev. realisationsvinsten å andelarna böra beskattas vid tidpunkten för tillskottet med ty åtföljande höjning av anskaffningsvärdet å aktierna. Båda ovanstående motiveringar är förenliga med den utgång som rättsfallet fick

I detta mål har i SvSkT 1954, rättsfallshäftet s. 52, angivits den förklaringen, att ej bifall ”torde innebära att RR till skillnad från KR — som synes ha va utgått från att överlåtelsen av rörelsen till bolaget icke utgjorde realisationsvinstgrundande fång — väl ansett att sådant förelegat men att anskaffningsvärdet för de år 1947 sålda 100 aktierna

rimligen borde anses hava varit detsamma som för de 100 aktier, vilka i nära anslutning till aktiebolagsbildningen försål- des för 25.000 kr. Den vinst F. eventuellt gjort ansågs han sålunda ha åtnjutit redan vid rörelsens överlåtande å bolaget 1946.”

Den omständigheten, att beskattningen undgås helt och hållet om anläggningstillgångarna bibehålles av handelsbolaget tills tidsfristen för realisationsvinsten utgår¹⁾ synes ej kunna vara tillräcklig grund, då beskattningen likaledes skulle undgås om äganderätten till tillgångarna bibehölls av bolagsmännen. Möjligen skulle den omständigheten kunna anföras, att tidsfristen för realisationsvinstbeskattningen vid byggnad därigenom skulle kunna krympas till 5 år; dock synes den omständigheten ej böra påverka ett mera principiellt resonemang.

— När man jämför 1960 års rättsfall med RÅ 1954 not. 646, bör man beakta, att det i förstnämnda fall var fråga om intäkt av rörelse, i det senast anförda är det fråga om intäkt av tillfällig förvärvs- verksamhet. Något direkt avsteg från 1954 års rättsfall skulle således 1960 års rättsfall ej behöva innebära.

Även om ovanstående tolkning av praxis är den rätta, vilket i och för sig är diskutabelt, synes det ej vara klart, hur det reella värdet av andelen skall beräknas. Skall tillskottet upptagas som anläggningstillgång i rörelsen och kommer avyttring ej att ske inom den tid som

¹⁾ Jfr Thomsen, SvSkT 1956 nr 1 s. 49. ”Över- låter en bolagsman dylika tillgångar till bolaget för underpris, och bolaget behåller tillgångarna, tills tidsfristen för realisationsvinstbeskattningen utgår, undgås beskattningen helt och hål- let. Det kan därför ifrågasättas, om icke beskatt- ning i dylikt fall bör ske, när bolagsmannen överlåter egendom till bolaget för underpris.”

kräves för att realisationsvinst skall beskattas, synes det faktiska värdet vara utslagsgivande. Skall tillskottet däremot upptagas som omsättningstillgång medför undervärdering en å egendomen vilande skatteskuld, vilket bör påverka andelens värde i negativ riktning.

Ovan har som skäl för att beskattning ej bör ske vid undervärdering av omsättningstillgångar anförts avsaknaden av betalningsförmåga hos den som gör tillskottet. Upptagande av bolagsman skapar ingen skatteförmåga med avseende på den behållna andelen. Detta argument synes i ännu högre grad ha sitt värde beträffande anläggningstillgångar, då dessa i princip ej är avsedda att realiseras. Emellertid synes betalningsförmågeprincipen vara av mindre betydelse vid realisationsvinstbeskattning; någon principiell hänsyn toges icke i de fall, där betalningen sträcker sig över flera beskattningsår. I sistnämnda fall är försäljningspriset dock fastställt, då däremot i handelsbolagsfallet värdet av andelen är en omtvistad fråga. Att vinst i vissa fall ej beskattas förrän den verkligen är realiserad, visar praxis inställning till beskattning av bortskänkta avverkningsrättigheter. Teoretiskt torde det ej föreligga något hinder för att betrakta dem som uttag — praxis har emellertid uppskjutit beskattningen tills vinsten genom försäljningen blivit fastställd. (Se närmare här om Helmers, Kringgående av skattelag, Stockholm 1956 s. 452 ff och Englund, Inkomstskattefaktorn vid benefika förvärv, Stockholm 1960 s. 194 ff). Utgången i det Årnellska målet står i överensstämmelse med denna princip.

I sista st. p. 3 d av anv. till 29 § KL sägs att med avyttring likställes det fall, att tillgång uttages ur rörelse för att till-

föras annan rörelse, som utgör särskild förvärvskälla, eller för att nyttjas för annat ändamål. Upptagande av en kompanjon behöver ej innebära att tillgång uttages ur rörelsen — i 1960 års rättsfall har samtliga tillgångar som det här är fråga om kvarstannat i den ursprungliga rörelsen. E contrario synes man därför kunna draga den slutsatsen att själva överförandet av rörelsen till bokförda värden ej får jämföras med avyttring som kan ge upphov till skattepliktig inkomst. Att Årnell beskattas för den del som säljes till Jacobsson beror däremot på att här föreligger en "faktisk" avyttring — att dessa tillgångar sedan kommer att ingå i den ursprungliga rörelsen förändrar ej detta. Utgången i 1960 års rättsfall är således i linje med ovanstående anvisning.

Bokföringsproblem

I och med att Jacobsson ej har ansetts köpa någon andel i ett redan existerande handelsbolag utan viss del av tillgångarna i en enskild rörelse synes ingångsvärdet i det nybildade handelsbolaget böra utgöra för Jacobssons tillskott den faktiska anskaffningskostnaden och för Årnells tillskott tillgångarnas bokförda värde. Emellertid skulle likformig behandling kräva, att Årnell genom uppskrivning såväl ägde att utfå den del av den obeskattade dolda reserven, som belöpte sig å hans tillskott som att bära skatten å denna. Handelsbolaget synes här som ingångsvärde ha övertagit den enskilda rörelsens bokförda värden — möjligen beroende på att Årnell ansåg sig sälja en "andel" till Jacobsson. Detta förhållande bör ha påverkat det pris som Jacobsson betalade, då Jacobsson i samband med

att han övertog "andelen" även övertog skatteskulden å den dolda reserven.

Bokföringslagen föreskriver bokföringsskyldighet för handelsbolag; följaktligen skall inventarium- och balansräkning "upprättas redan då rörelsen börjas, d. v. s. då den bokföringsskyldige börjar ingå avtal i och för rörelsen." (Bokföringslagen, Hemberg, m. fl. 1958 s. 31). Värdesättningen i begynnelseinventariet följer vanliga värderingsnormer, varför i princip inget hinder mot undervärdering föreligger. Tillskjutes undervärderad egendom och belastas den dolda reserven ej av någon skatteskuld, synes de faktiska anskaffningskostnaderna, åtminstone beträffande inventarier vid planerlig avskrivning, kunna utgöra avskrivningsunderlag. Beträffande lager torde praxis vara oklar. Möjligen skulle vid en total försäljning av hela rörelsen medgivas ett annat anskaffningsvärde än det bokförda. Under rörelsens bestånd synes däremot en variation av det bokförda värdet utan skatterättsliga konsekvenser ej vara tänkbar. För att praxis skulle medgiva vid en försäljning ett annat anskaffningsvärde än det bokförda talar en analogi med RÅ 1957 not. 2029, där i enskild rörelse ett för lågt ingångsvärde å lagret fick rättas till vid försäljning av hela rörelsen. Mot analogi härmed talar dock det förhållandet, att de bolagsmän som äger handelsbolaget, när rörelsen försäljes, kan vara andra bolagsmän än de som en gång gjort den ofördelaktiga bokföringsåtgärden. Har andelarna i ett handelsbolag förvärvats under hänsynstagande till skatteskulden å den dolda reserven synes en skattefri eliminering helt eller delvis av skatteskulden vara i viss mån omotiverad. För sistnämnda uppfattning talar praxis lösning

av handelsbolag som i enlighet med nedan övergår till enskild rörelse.

Om sålunda handelsbolagets andelar förvärvats av en bolagsman och detta tillstånd varat så länge, att handelsbolaget anses ha övergått till enskild rörelse, kan skattemässiga förluster uppstå. I och med att handelsbolaget anses upplöst kommer vinsten nämligen vid en framtida försäljning att beräknas å tillgångarnas bokförda värde; det övervärde som många gånger har betalats för andelen kan således inte utnyttjas vid försäljning av rörelsen. (Jfr t. ex. RN 1956 nr 1:14 a). Om man betänker att andelarna många gånger förvärvats under hänsynstagande till skatteskulden å den dolda reserven synes detta vara en logisk lösning.

Realisationsvinstberäkning

Vid en eventuell framtida försäljning av andelarna i ett handelsbolag torde tiden böra beräknas fr. o. m. handelsbolagets bildande och ej från den tidpunkt, då den ursprungliga rörelsen startades eller förvärvades. Detta framgår tydligt beträffande den nye delägaren: denna person inträder i verksamheten i och med startandet av handelsbolaget och någon möjlighet att räkna sig tillgodo någon tidsrymd före denna tidpunkt torde han icke ha. Vad beträffar den ursprunglige ägaren har denne visserligen bedrivit verksamheten som enskild rörelseidkare, men det faktum, att rörelsen överlättes åt självständigt rättssubjekt medför, att tiden före denna tidpunkt blir betydelselös. Sistnämnda person äger ej heller någon del av rörelsen utan denna äges i sin helhet av handelsbolaget och han har endast förvärvat en andel i detta. Tidsrym-

den för innehavet av andelarna kan ej sträcka sig utöver dessas existens, d. v. s. tidpunkten för handelsbolagets bildande blir bestämmande för eventuell realisationsvinst. Att praxis har denna uppfattning framgår av RN 1955 nr 6:6.

Den sökande bildade 1943 ett handelsbolag med en person A, vars andel inköptes år 1945. Den 20 april 1953 överlät den sökande viss del av sin rörelse å annan person; överlåtelsen innebar bildande av ett nytt handelsbolag. RN förklarade, att vinst som uppkommer för sökanden vid försäljning av andel i sistnämnda handelsbolag inom 5 år från den 20 april 1953 skall anses som realisationsvinst, för vilken sökanden är skattskyldig enligt bestämmelserna i kommunal-skattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt.

I besvär hos RR yrkade sökanden, att skattefrihet måtte förklaras föreligga vid en eventuell försäljning av hans resterande andelar i handelsbolaget.

I utslag den 13 september 1955 fann RR ej skäl göra ändring i RN:s förhandsbesked.

Före detta förhandsbesked har frågan varit dunkel. Lindqvist-Helmers säger i "De nya bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst, goodwill och ackumulerad inkomst" å sid. 22 beträffande aktiebolagsbildning följande: "Om ett under enskild firma bedrivet företag ombildas till aktiebolag föreligger avyttring. Vid senare avyttring av aktierna räknas dock tiden icke från tidpunkt från aktiebolagets bildande utan från den tidpunkt, då företaget av den enskilde förvärvades genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Har sålunda vid aktiernas avyttring 5 år förflutit från den ursprungliga rörelsens startande eller övertagande föreligger enligt praxis icke skatteplikt för vinst, som uppkommit vid aktieförsäljning. (RÅ 1920 ref. 26, 1941 ref. 11)."

Sistnämnda ståndpunkt synes i viss mån materiellt tillfredsställande; dock överensstämmer den ej med det ovan angivna förhandsbeskedet..

Anskaffningsvärde

Vilket anskaffningsvärde som skall beräknas å en andel synes i vissa fall vara en svårlöst fråga. Nedan skall först behandlas det fall där det endast är fråga om tillskott av omsättningstillgångar.

Tillskjutes tillgångarna värderade till faktiska värdet synes några problem angående anskaffningsvärdet ej föreligga. Sker tillskjutandet däremot till lägre värde, uppstår frågan, om det faktiska eller om det bokförda värdet skall vara normgivande vid beräkandet av andelens anskaffningsvärde.

I SN 1955, s. 261, framfördes den uppfattningen, att frågan icke rimligen kan "bedömas efter principiellt olika regler beroende på tillgångarnas art. Den regeln skulle sålunda kunna formuleras, att aktier som erhålles vid aktieteckning och för vilka lämnas annan egendom än kontanter, skola för aktietecknaren ha ett anskaffningsvärde motsvarande den tillskjutna egendomens allmänna saluvärde vid tillskottstillfället."

Utgår man från bokföringsvärdet kommer som realisationsvinst att beskattas de dolda reserverna. Nu synes en sådan dubbelbeskattning, som drabbar skilda skattesubjekt, inte vara främmande för skatterätten inom andra områden. Har exempelvis bortskänkande av kreatur ställning av skattepliktigt uttag sker beskattning av givaren. Är mottagaren jordbrukare och kontantprincipen tillämpas kommer den framtida försäljningen att ge en i sin helhet skattepliktigt inkomst, såvida ej bestämmelserna om

realisationsvinst är tillämpliga. Den skattepliktiga inkomsten kan således även om man i möjligaste mån försökt undvika denna effekt föreligga såväl för givaren som för gåvotagaren d. v. s. kreaturets värde blir beskattat hos båda kontrahenterna. Att en inkomst kan beskattas hos två kontrahenter synes således ej behöva utgöra något principiellt hinder för att det bokförda värdet lägges till grund. Vidare synes möjligheten att överlåta djupt nedskrivna omsättningstillgångar utan skatterättsliga konsekvenser tala för att det bokförda och ej det faktiska värdet skall läggas till grund vid beräkandet av andelens anskaffningskostnad.

Av ovanstående rättsfall från 1960 framgår att själva bildandet av handelsbolag med hjälp av undervärderad egendom ej torde ge upphov till skattepliktig intäkt för den enskilde rörelseidkaren. I regel torde köparen av andelen ej betala denna efter tillgångarnas allmänna saluvärde, utan hänsyn tages till skatteskulden å den dolda reserven. Skulle en möjlighet förefinnas att vid försäljning av andelen draga av det faktiska värdet å tillskjuten egendom, torde försäljningen många gånger kunna medföra en förlust.

Sistnämnda förhållande talar för att det bokföra värdet bör läggas till grund vid beräkning av anskaffningsvärdet. Någon reell förlust föreligger ej; underskottet har sin grund i att tillskottet i samband med bestämmandet av realisationsvinsten eller realisationsförlusten beräknas till sitt fulla värde, d. v. s. med bortseende från tillgångarnas skattebelastning.

Anläggningstillgångar

Överlåtes nedvärderade anläggnings-tillgångar synes andelens anskaffnings-

kostnad icke utan vidare behöva motsvara det bokförda värdet. I RÅ 1958 ref. 17 har frågan varit uppe beträffande goodwill — ersättning för goodwill var enligt dåvarande lagstiftning ej skattepliktig, utom när realisationsvinstbestämmelserna var tillämpliga.

RÅ 1958 ref. 17. PN och KR beskattade den skattskyldige för vinst som uppkommit vid försäljning av aktier vid ombildning av handelsbolag²⁾ till aktiebolag. RR: "Av handlingarna framgår, att när den tidigare under enskild firma bedrivna rörelsen år 1947 överläts å aktiebolaget, detta tillgick så att aktiekapitalet bestämdes till belopp, motsvarande rörelsens kapitalbehållning, varefter rörelsen med tillgångar och skulder överfördes å bolaget mot att Persson och den person, med vilken Persson tidigare drevit rörelsen, erhöll hälften var av aktierna i bolaget. Omständigheterna i målet föranleda antagande att den överlåtna rörelsen haft ett goodwillvärde, som i nyssnämnda sammanhang icke beaktats. Till detta goodwillvärde, som må antagas icke hava understigit 20.000 kr., bör hänsyn tagas vid beräkning av den realisationsvinst, som uppkommit vid den år 1949 verkställda försäljningen av aktierna i bolaget.

Realisationsvinsten bör följaktligen beräknas till ett 20.000 kr. lägre belopp än som skett, för Perssons vidkommande innebärande att hans del i nämnda vinst får anses hava blivit 10.000 kr. för högt beräknad."

Omfattningen av detta rättsfalls prejudicerande verkan är beroende av praxis

²⁾ I ref. förefinnes en egendomlighet. I rubriken står "vid ombildning av ett rörelse-drivande handelsbolag till aktiebolag bestämdes aktiekapitalet...", medan däremot RR:s eget votum har ordalydelsen "av handlingarna framgår, att när den tidigare under enskild firma bedrivna rörelsen år 1947..." Av ref. i övrigt framgår att det gäller ett handelsbolag; benämningen enskild firma i RR:s votum synes svårförståelig.

inställning till frågan, huruvida bildande av handelsbolag kan ge upphov till skattepliktig realisationsvinst. Anser man så ej vara fallet, synes vid en framtida försäljning av andelarna tillskottets faktiska värdering ej vara av betydelse, utan realisationsvinsten beräknas på skillnaden mellan försäljningsvärdet och värdesättningen vid handelsbolagets bildande. Någon höjning av ingångsvärdet i analogi med 1958 års rättsfall skulle således ej vara möjlig.

Dock synes detta leda till svåra problem. Som exempel kan tagas en för 100.000 kr. förvärvat fastighet, som efter 9 års innehav tillskjutes till förvärvskostnad tillsammans med övriga rörelsetillgångar vid ett handelsbolags bildande. Fastigheten hade då ett faktiskt värde av 200.000 kr. Hade fastigheten försålts för 200.000 kr., skulle 25.000 kr. blivit beskattade som realisationsvinst. Om andelen nu försäljes efter 1 år för 200.000 kr. uppstår frågan, om realisationsvinsten skall baseras å den bokförda eller å den faktiska värderingen. Materiellt synes det otillfredsställande, att man, genom att ej betrakta bildandet av ett handelsbolag som jämförbart med byte skall erhålla totalt en betydligt hårdare beskattning. Dock synes en höjning av anskaffningsvärdet för andelen, baserad på det faktum att realisationsvinsten endast till en viss procent blir beskattad, vara omöjlig.

När man bedömer ovanstående ano-

mali får man komma ihåg att realisationsvinstbeskattningen ej är helt konsekvent i förhållande till våra generella skatteprinciper.

Även om praxis anser tillskott ej giva upphov till skattepliktig realisationsvinst beräknad å de dolda reserverna synes RÅ 1958 ref. 17 vara tillämpligt i de fall där skattepliktig realisationsvinst ej skulle ha kunnat föreligga. Inskjutes således en fastighet ägd i exempelvis 12 år synes vid en framtida försäljning av andelarna fastighetens reella värde vid tidpunkten för tillskjutandet vara utslagsgivande vid bestämmandet av andelarnas anskaffningskostnad. Otivelaktigt synes dessa problem i vissa fall få en enklare lösning, om bildande av handelsbolag med hjälp av anläggningstillgångar betraktas som avyttring och i motsvarande grad ger upphov till skattepliktig inkomst.

Beträffande värdering av tillskottet synes detta som i de flesta värderingsproblem bereda vissa svårigheter. I 1958 års referat anser de skattskyldiga goodwillvärdet vara 80.000 kr.; vid försäljning av aktierna hade värdet beräknats till 75.000 kr. I RR:s votum sägs, att värdet "må antagas icke hava understigit 20.000 kr." För att sistnämnda yttrande skall få någon mening måste avsikten i RR:s votum vara att i realiteten träffa det faktiska värdet — en annan sak är att det många gånger kan visa sig svårt att bestämma detta värde.