

Ombildande av enskild firma till handelsbolag

Prövningsnämnden i Stockholms stad har haft att taga ställning till följande skattefråga. En enskild firma, som bedriver rörelse för vilken föreligger bokföringsskyldighet, har till viss del av innehavaren försålts till tredje man. Firmainnehavaren har beskattats för köpeskillingen i den mån den belöper på dolda reserver. Genom försäljningen av andelen har säljaren ansetts ha ombildat den av honom bedrivna rörelsen till handelsbolag. Firmainnehavaren har därvid ansetts ha utbytt sin del av firman mot en andel i handelsbolaget. Värde av denna andel har beräknats i proportion till köpeskillingen för den försålda delen av firman. Firmainnehavaren har beskattats för sagda värde på andelen i den mån den belöpt på dolda reserver.

Här skall icke detta mål göras till föremål för diskussion men målet har aktualiserat spørsmålet om beräkning av anskaffningsvärdet av andelar i handelsbolag då andra tillgångar än kontanter satsats i bolaget samt vidare rörande ombildande av enskild firma till handelsbolag.

Genom Regeringsrättens utslag i det s. k. Cervin-målet (RÅ 1950 ref. 16) har fastslagits att försäljning av andelar i ett handelsbolag skall i beskattningsavseende bedömas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattningen. Eftersom andelsägaren i Cervin-målet förvärvat sina andelar genom arv saknades anledning att pröva hans anskaffningsvärde för andelarna. Den slutsatsen kan emellertid dragas av utgången i målet att det förhållandet att

handelsbolagets rörelsevinst beskattas hos delägarna och icke hos handelsbolaget saknar betydelse för det skatterättsliga bedömandet av försäljning av andelar i handelsbolag. Skäl synes därför föreligga att jämställa andelar i ett handelsbolag med aktier i ett aktiebolag. Det torde för den fortsatta undersökningen vara lämpligt att något stanna vid spørsmålet hur anskaffningsvärdet av aktier bestämmes enligt nuvarande rättspraxis då fråga är om realisationsvinstbeskattning vid aktiers avyttring.

Teckning av aktier uppfattas såsom ett med köp och byte jämförligt fång (RÅ 1914 ref. 109). Då detta tillskott sker i form av kontanter motsvarande aktiernas nominella belopp är anskaffningsvärdet för aktierna givet. Mer komplicerat ställer sig frågan om andra tillgångar tillskjutas för aktierna. Om aktietecknaren tillskjuter en fastighet med ett taxeringsvärde överstigande aktiernas nominella belopp synes — såvida icke taxeringsvärdet på grund av särskilda skäl saknar vitsord — aktietecknare vara berättigad att tillgodoräkna sig ett anskaffningsvärde å aktierna motsvarande taxeringsvärdet å fastigheten. Kan aktietecknaren styrka att fastighetens saluvärde är högre än taxeringsvärdet bör han kunna tillgodoräkna sig motsvarande högre anskaffningsvärde för aktierna. Det reella värdet å den tillskjutna egendomen borde sålunda vara avgörande för bedömandet av aktietecknarens anskaffningsvärde å aktierna. Det anförda vinner stöd jämväl uti tanken bak-

om realisationsvinstbeskattningen, nämligen att en spekulationsavsikt presumeras vara för handen. Skulle detta resonemang vara riktigt föranleder detsamma vissa slutsatser i fråga om tillskott av annan egendom än fastighet. Anskaffningsvärdet av aktier, som tecknas och för vilka lämnas andra tillgångar än kontanter, kan rimligen icke 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. Låt oss nu se hur denna regel verkar vid ombildande av enskild firma till aktiebolag. Ett exempel. En enskild firma har ett varulager, bokfört till 10.000 kr och med ett återanskaffningsvärde av 30.000 kr. I övrigt finnas icke några tillgångar. Firmainnehavaren ombildar firman till aktiebolag och bestämmer aktiekapitalet till 10.000 kr. I firmans utgående balans upptages varulagret till 10.000 kr och i aktiebolagets ingående balans likaledes till 10.000 kr. Efter något år säljes aktierna. Vilket anskaffningsvärde skall man räkna med? Enligt den ovan angivna regeln för beräkning av anskaffningsvärde skall aktiernas anskaffningsvärde upptagas till 30.000 kr.

Problemet kan måhända få en annan lösning om fråga ej är om enmansbolag. I stället för saluvärdet av den tillskjutna egendomen skulle anskaffningskostnaden kunna anses motsvara aktiernas substansvärde vid tidpunkten för bolagsbildningen.

Vid bildande av handelsbolag kan delägarna satsa icke blott kontanta medel utan även andra tillgångar. Något avgörande i högsta instans rörande hur an-

skaffningsvärdet av andelarna skall beräknas finnes icke. Spörsmålet har berörts i Lindquist-Helmers: "De nya bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst, goodwill och ackumulerad inkomst", s. 13, vari anföres: "Såsom 'jämförligt fång' betraktas bl. a. aktieteckning vid bolagsbildning eller nyemission. I enlighet därmed synes även bildandet av handelsbolag kunna anses utgöra ett med köp och byte jämförligt fång och en person, som säljer andelar i ett av honom själv grundat handelsbolag, bör beskattas för vinst genom försäljningen enligt reglerna om realisationsvinstbeskattningen." Hedborg-Lundell-Gärdin uttala i "Den nya företagsbeskattningen", s. 226: "Huruvida bildarna av ett handelsbolag skall anses ha förvärvat sina andelar genom ett med köp jämförligt fång har ännu icke varit under Regeringsrättens prövning". Vägledande rättsfall rörande beräkning av ursprungligt anskaffningsvärde av andelar saknas, men det resonemang som ovan förts i fråga om aktier kan tänkas vara tillämpligt även i fråga om andelar. Att anskaffningsvärdet av andelarna kan förändras på grund av senare inträffade händelser ha påvisats av Hedborg-Lundell-Gärdin, a. a. s. 226. Den frågan kan även ställas. Kan realisationsvinstbeskattning endast inträda då andelen förvärvats genom verkligt köp eller byte?

Mot bakgrunden av det anförda skall ett försök göras att belysa problemet i vad mån tillskjutande av en enskild firma vid bolagsbildning är att betrakta som en affärshändelse i den enskilda firman. Först skall behandlas frågan huruvida övergång av äganderätten till en rörelse eller tillgångar i en rörelse alltid skall anses innebära en affärshändelse i rörelsen. Beträffande övergång av äganderätten till

rörelse genom arv har genom utslag i Regeringsrätten klarlagts att denna övergång i och för sig icke är en affärshändelse.

En annan situation är likvidation av ett aktiebolag och frågan om beräkning av utskiftningsskatten. Regeringsrätten har icke ansett att det förhållandet, att utskiftningsskatten skall beräknas på tillgångarnas faktiska saluvärde, skall föranleda att skillnaden mellan saluvärdet och bokförda värdet utgör en rörelsevinst för bolaget. Med andra ord. Likvidationen utgör icke en affärshändelse för det likviderande bolaget. Äganderättsövergång innebär sålunda icke alltid en affärshändelse för överlåtaren.

Ifrågasätts kan därför om icke överlåtaren eller mottagaren måste vidtaga någon särskild åtgärd för att äganderättsövergången skall föranleda beskattning. Allmänt bekanta äro rättsfallen om tillskott av enskild firma vid bildande av aktiebolag, där rörelseidkaren-aktieägaren anses ha förskaffat sig en intäkt om aktiebolaget upptagit t. ex. varulagret till högre värde än det till vilket detsamma varit bokfört i den enskilda firman. I dessa fall har rörelseidkaren-aktieägaren inkomstbeskattats för skillnaden mellan det bokförda värdet i aktiebolagets ingående balans och det bokförda värdet i firmans utgående balans. Något rättsfall beträffande det fallet att firmans varulager har ett högre allmänt saluvärde än det bokförda värdet och aktiebolaget upptager det tillskjutna varulagret till samma bokförda värde som firman i dess utgående balans finnes icke.

Allmänt har hittills ansetts att någon beskattning icke skall äga rum i sistnämnda fall. Ett exempel. Varulagret i den enskilda firman är bokfört till 10.000 kr och har ett saluvärde av 30.000 kr. Varulagret tillskjutes vid bolagsbildningen mot aktier å nominellt 10.000 kr och varulagret upptages i aktiebolagets ingående balans till 10.000 kr. Angivna förhållanden ha hittills ansetts innebära att varulagret "försålts" för 10.000 kr. Beträffande ombildning av enskild firma till handelsbolag ställer sig saken klarare. Skulle i det anförda exemplet fråga varit om handelsbolag kan man icke komma längre än att en uppskrivning först skett till 30.000 kr. och därefter en nedskrivning till 10.000 kr. Med andra ord något rörelsebeskattningsproblem skulle icke finnas i detta fall.

Några bestämda slutsatser låta sig icke draga av här antecknade kätterska och avsiktligt tillspetsade synpunkter. Emellertid torde så mycket kunna anföras att själva realisationsvinstbeskattningsproblemet icke med nödvändighet sammanhänger med frågan om rörelsebeskattningen, varför anskaffningsvärdet på andelar vid bildande av handelsbolag i och för sig icke är utslagsgivande för rörelsebeskattningens effekt i avseende å bildande av handelsbolag.

Med det anförda har redaktionen velat inbjuda läsekretsen till diskussion om de problem, som sammanhänga med bolagsbildning och tillskott av annan egendom än kontanter.

Red.