

Något om avveckling av aktiebolag

Av avdelningsdirektören John Larsson

Fr o m 1982 skall i princip samtliga aktiebolag ha ett aktiekapital på minst 50 000 kr. Bolag med lägre aktiekapital måste för att få leva vidare som aktiebolag dessförinnan antingen ha höjt kapitalet eller anmält till patentverkets bolagsbyrå (PRV) att de avser att höja aktiekapitalet. Bolagsägarna har haft i det närmaste ett decennium på sig för att klara kapitalfrågan. Många bolagsägare har för övrigt inte heller haft någon egentlig anledning att höja kapitalet. Några har förmodligen också insett att aktiebolagsformen inte alltid är bättre än andra företagsformer. Vad som ytterligare försvårar bilden är den föreslagna inkomstskattereformen. De som tidigare inte hade tänkt sig att höja kapitalet kan därigenom ha fått ett avgörande argument för att höja och alltså fortsätta med aktiebolagsformen. I valet mellan att höja eller avveckla har de skatteregler som kom 1974 spelat en avgörande roll. Exempelvis har bolag vars verksamhet befinner sig under avveckling därigenom getts en möjlighet att slutavveckla. Åter andra har getts en möjlighet att skatteplanera. Intresset knyts då framförallt till den s k utskiftningskatterabatten.

Utskiftningskatterabatten — en rörelsefråga

Skattereglerna innebär bl a att utöver tillskjutet belopp kan skattefritt skiftas ut högst 75 000 kr.

Rörelsedrivande bolag får denna förmån endast om villkoren för inkomstskattebefrielse är uppfyllda, som innebär bl a

att bolagsägarna skall vara desamma 1 jan 1975 som vid bolagsupplösningen

och att bolagsägarna också fortsätter att driva verksamheten minst ett år efter övertagandet.

Övriga bolag (t ex förvaltningsbolag, vilande bolag) har däremot en ovillkorlig rätt till denna förmån.

Frågan om utskiftningskatterabatt eller inte har därför kommit att i många fall bli beroende av tolkningen av uttrycket ”aktiebolag som driver rörelse”.

Det här sättet att förknippa reglerna med frågan om bolaget driver rörelse eller inte är inte någon unik företeelse inom skattelagstiftningen. Vanligtvis sker det genom en direkt anknytning till ett visst inkomstslag, t ex rörelse eller jordbruk. Som exempel kan nämnas reglerna om avdrag för öppna koncernbidrag och skatteplikt för utdelning mellan aktiebolag.

Avdrag för koncernbidrag medges endast om bolagens *huvudsakliga* verksamhet avser rörelse, jordbruk eller annan fastighet. Enligt 54 § KL menas med förvaltningsföretag ett företag vars verksamhet *uteslutande eller så gott som uteslutande* avser förvaltning av värdepapper eller likartad lös egendom.

Det inslag av kvantitativa villkor som finns i dessa regler saknas däremot i avvecklingsreglerna. Hur stor eller liten rörelsen är har i detta fall inte någon betydelse.

Även reglerna för investeringsfonder och avsättning till lagerregleringskonto innehåller liknande regler. I båda fallen upphör avsättningsrätten när bolaget lagt ned verksamheten eller inte längre driver rörelse. Man bör emellertid inte dra alltför långtgående paralleller mellan de olika regelsystemen och den rättspraxis som där utbildats.

De syften som ligger bakom avvecklingsreglerna är också helt andra än de som gäller för exempelvis fondlagstiftningen. För fondavsättning och koncernbidrag knyts intresset från de skattskyldigas sida framförallt till att få bolaget ansett som rörelsedrivande. I samband med bolagsavvecklingen är det tvärtom — åtminstone när det gäller utskiftningsskatterabatten.

Den effekten kan synas något motsägelsefull eftersom både fondlagstiftningen och avvecklingsreglerna är avsedda att vara en "stimulans" för de rörelsedrivande bolagen.

Varför särbehandlas de rörelsedrivande bolagen?

En motiverad fråga är varför inte samtliga bolag gavs lika rätt till utskiftningsskatterabatt. Ansåg man möjligtvis att de rörelsedrivande bolagen skulle få för stora förmåner om utskiftningsskatterabatten skulle ges utan förbehåll. Att inte behöva ta fram de dolda reserverna till beskattning samt att få utskiftningsskatterabatten borde därför ses som en gemensam förmån. Samma villkor borde därför gälla förmånen som helhet.

Mot den bakgrunden vore det därför rimligt att medge utskiftningsskatterabatt om det saknas dolda reserver vid upplösningen. Lagen ger dock inte utrymme för en sådan tolkning.

Man skulle också kunna försöka besvara frågan genom att se på avvecklingsreglerna utifrån deras karaktär av förmånslagstiftning. Motiven för förmånerna är kapitalhöjningskravets tvångsmässiga och retroaktiva karaktär. Förmånen borde enligt motiven framförallt ges till rörelsedrivande bolag vars verksamhet skall fortsättas. Om bolaget upphör med verksamheten finns följaktligen inte några bärande motiv för en förmånlig behandling (åtminstone inte vid inkomstbeskattningen). Ett sådant synsätt leder till den något "restriktiva" slutsatsen att utskiftningsskatterabatten blir beroende av svaret på frågan varför bolaget inte längre driver rörelse. Följaktligen skulle man då också behöva beakta vad som skett åren närmast före det sista beskattnings-

året. Inte heller en sådan tillämpning torde falla inom ramen för en trolig tolkning av lagen.

Rörelsefrågan finns besvarad i några fall

Vad som återstår är att se till vad som faktiskt skett under det aktuella året (upplösningens år) samt se till vilka tillgångar och skulder som bolaget har vid övertagandet.

Om bolaget redovisar rörelseintäkter det sista räkenskapsåret är bolaget också att anse som rörelsedrivande vid upplösningen. Om sedan bolaget är "tömt" på sitt innehåll vid upplösningen skulle då inte spela någon roll. Kammarrätten i Jönköping gick på den linjen i ett fall från 1978 (dnr 6123/1978).

Bolagets verksamhet i detta fall byggde helt på ägarens personliga insats och kvalifikationer. Verksamheten upphörde i och med ägarens frånfälle under det sista räkenskapsåret.

Bolaget ansågs alltså vara rörelsedrivande det året trots att den egentliga verksamheten upphört under året.

Även i ett annat kammarrättsmål (Stockholm dnr 188/1980) avled ägaren under bolagets sista räkenskapsår. Till skillnad från det förra fallet förekom överhuvudtaget inte några affärstransaktioner under det sista räkenskapsåret. Omsättningen var året dessförinnan relativt blygsam — 2 928 kr — varför den egentliga verksamheten redan då varit under avveckling. I det sista årets bokslut redovisades inte några inventarier eller andra rörelsetillgångar och inte heller rörelseskulder. Bolaget ansågs inte driva rörelse. Slutsatsen av dessa båda kammarrättsdomar synes bli att frågan 'rörelse eller inte rörelse' får besvaras med ledning av de omständigheter som rått under bolagets sista beskattningsår.

Bolag vars verksamhet "insomnat" före ingången av avvecklingsåret är i regel inte rörelsedrivande. Den fråga som återstår att besvara är om också samtliga rörelseposter måste vara eliminerade eller om det räcker att omsättningen sjunkit till noll under det sista året? Sannolikt anses bolaget driva rörelse så länge det finns kvar tillgångar och reserveringar av mer än obetydligt värde vid vilkas avyttring eller upplösning rörelsevinst kan uppstå.

Ett typexempel är det "fastighetsförvaltande" bolag vars fastighet är rörelsesmittad. RSVs nämnd för rättsärenden har haft två sådana fall uppe till prövning. Fallen som i sak får anses likvärdiga bedömdes emellertid olika. I det ena ansågs bolaget inte driva rörelse, vilket däremot det andra ansågs göra. Det är troligt att det senare är rättsnämndens "slutliga" ställningstagande i frågan.

En följdfråga är om övertagarna i så fall kan anses ha fortsatt bolagets verksamhet. Enligt villkoren för såväl inkomst- som utskiftningsskatteförmånen skall nämligen övertagarna fortsätta verksamheten minst ett beskattningsår efter övertagandet. Om de övertagna tillgångarna redovisas i ett påföljande

bokslut eller i deklarationsbilaga, får det anses konsekvent om man också anser att verksamheten fortsatt.

Bolagets sista beskattningsår

Med sista beskattningsår avses normalt det sista räkenskapsår för vilket bokslut upprättas. Om bolaget avregistreras efter bokslutstidpunkten utgör visserligen tiden från bokslutet till dagen för upplösningen ytterligare ett beskattningsår. Vad som åsyftas är den situationen att bolagets upplösning sker så gott som i anslutning till det sista bokslutet och övertagandet skett före årsskiftet 1981/1982. Bolaget förutsätts m a o vara tömt på sitt innehåll vid övertagandet och därefter helt vilande fram till upplösningen.

För frågan om bolaget driver rörelse eller inte torde man dock i regel kunna bortse från den perioden. Det förutsätter dock att det under den tiden inte görs några affärstransaktioner med bolaget.

Vidare finns förmodligen inte heller anledning att ställa några krav på deklarations- eller bokslutshandlingar för denna period.

När skall utskiftningsskattedeklaration lämnas?

Övergångsreglerna tar inte upp frågan om när deklaration till utskiftningsskatt skall lämnas i avvecklingsfallen. De vanliga reglerna innebär att deklaration skall lämnas året efter det år då bolaget upplösts. Deklaration skall vidare lämnas inom den tid och i den ordning, som gäller för bolagets inkomstskattedeklaration. Deklaration skall lämnas även om någon utskiftningsskatt inte kommer att påföras.

Bolag som PRV avför ur aktiebolagsregistret anses upplöst i samband med avregistreringen. Det gäller såväl vid tvångsvis som vid "frivillig" avregistrering.

Bolag som är försatt i likvidation anses upplöst när likvidatorerna lagt fram slutredovisningen. Om bolaget är försatt i konkurs anses bolaget upplöst när konkursen avslutats. Om konkursen avslutas med överskott skall likvidationsreglerna tillämpas.

Bolag som tvångsvis har avregistrerats i och med utgången av år 1981 har av PRV avregistrerats per 4 januari 1982. Deklaration till utskiftningsskatt behöver därför lämnas först till 1983 års taxering.

Det gäller för övrigt även sådana avregistreringsfall som sker senare än per 4 januari 1982, t ex bolag som är försatta i likvidation vid utgången av 1981 och bolag som anmält om höjning av aktiekapitalet men som inte "fullföljer" höjningen. Sådana bolag kommer alltså att avregistreras (upplösas) vid en senare tidpunkt.

Denna tidsförskjutning mellan inkomst- och utskiftningsskattetaxeringarna medför vissa praktiska problem. Om någon utskiftningsskatt inte skall påföras bolaget kommer taxeringsnämnderna sannolikt godta att taxering till utskiftningsskatt sker redan vid 1982 års taxering. Det är snarare en praktisk än

en formellt sett riktig åtgärd. Däremot kan här avsedda bolag inte anmanas att lämna utskiftningsskattedeclaration redan vid 1982 års taxering.

Någon inkomsttaxering av bolaget kan däremot inte ske vid 1983 års taxering i de fall bolaget avregistreras vid årsskiftet 1981/1982. (Det gäller även om bolaget normalt skulle ha beskattats vid 1983 års taxering, dvs om någon tvångsavregistrering inte skett.) Vid 1982 års taxering kommer därför många bolag att beskattas för två beskattningsår. Det förhållandet får betydelse för exempelvis framtida förlustavdrag. Övertagaren kan nämligen i sådant fall gå miste om rätten till förlustavdrag för det ena beskattningsåret (= det tidigare av de två beskattningsåren).

De bolag som kan förlänga det sista räkenskapsåret t o m utgången av 1981 kan däremot undvika denna komplikation. Samma sak torde gälla för de bolag som avregistreras vid en senare tidpunkt. I så fall skall inkomstdeklaration avges för perioden t o m upplösningstidpunkten.

Skatteflyktsregeln — inte att förglömma

Vad som hänt i bolaget under dess sista beskattningsår har följaktligen stor betydelse när det gäller frågan om bolaget drivit rörelse eller inte. Det innebär inte att vad som hänt dessförinnan är helt ointressant. Orsaken är skatteflyktsregeln (11 §). Den kastar för övrigt sin skugga också över åren efter övertagandet. De förmånliga reglerna vid avvecklingen gäller nämligen inte om det i samband med övertagandet vidtagits åtgärd som kan antas ha skett i syfte att vinna obehörig skatteförmån.

Skatteflyktsregeln får givetvis inte förväxlas med generalklausulen. Visserligen är syftet i bägge fallen att förhindra konstlade transaktioner. Skatteflyktsregeln är emellertid väsentligt "effektivare" än generalklausulen för sådana transaktioner som vidtagits i samband med bolagsavvecklingen. Exempel på en sådan transaktion är överlåtelse av bolagets rörelse före bolagsupplösningen i syfte att få bolaget klassat som ett icke rörelsedrivande bolag.

Ett ägarskifte, kan exempelvis ha skett i bolaget. Om bolaget driver rörelse sista året skulle bolaget inte ha rätt till utskiftningsskatterabatten. Rörelsen kan då överföras antingen på ägarna själva eller på ett av ägarna bildat bolag (handelsbolag).

Om överlåtelsen sker under bolagets sista beskattningsår anses bolaget enligt vad ovan sagts fortfarande driva rörelse trots att det i bolaget förmodligen endast finns kvar likvida medel eller en fordran på ägaren.

Sker däremot överlåtelsen året dessförinnan är bolaget inte rörelsedrivande det sista beskattningsåret. Om överlåtelsen kan antas ha skett i syfte att få utskiftningsskatterabatt torde dock skatteflyktsregeln bli tillämplig.

Hur lång tid måste förflyta mellan överlåtelsen och upplösningen för att inte skatteflyktsparagrafen skall kunna åberopas? Är t ex samtliga överlåtelser som skett efter 1974 i farozonen? Något generellt svar på den frågan kan inte

ges. Det får bli en bedömning av de omständigheter och eventuella syften som kan tillskrivas det enskilda fallet.

Utskiftningsskatteförmänen bortfaller dock alltid om överlåtelsen i stället skett till ett annat "närliggande" aktiebolag. En sådan överlåtelse utlöser för övrigt normalt inte någon inkomstbeskattning av dolda reserver i det överlåtande bolaget. Om villkoren i övergångslagen för inkomstskattebefrielse är uppfyllda eller inte, har inte någon betydelse för den bedömningen.

Skatteflyktsregeln torde även kunna åberopas för det fall verksamheten i ett bolag fördelas på flera "mindre" bolag. Därigenom skulle kunna uppnås en totalt sett större utskiftningsskatterabatt än 75 000 kr. Alla transaktioner av det här slaget som skett efter år 1974 får anses ligga i farozonen för skatteflyktsregeln.

Skatteflyktsregeln torde i sådana här fall inte beröra de övriga förmånerna, t ex befrielsen från reavinstbeskattning eller möjligheten för övertagaren att utnyttja bolagets gamla förluster. Problemet gäller alltså framförallt frågan om ev utskiftningsskatterabatt och inkomstskattebefrielse på dolda reserver i lager och inventarier.

En annan "skatteflyktsfråga" är hur lång tid som måste förflyta innan verksamheten ånyo kan drivas i aktiebolagsform. Den omständigheten att verksamheten kort tid efter upplösningen åter drivs i aktiebolagsform nämns i förarbetena som exempel på fall där skatteflyktsregeln torde kunna bli tillämplig.

Vad menas med kort tid i det här sammanhanget? Ett, två, tre år eller kanske rent av längre tid? Har det någon betydelse varför verksamheten åter drivs i aktiebolagsform?

Någon rättspraxis finns inte. Det förefaller dock rimligt anta att aktiebolagsbildning åtminstone inte bör ha skett före den sk övergångstidens slut (före 1982). I övrigt torde få anses att karenstiden bör uppgå till minst 3—4 år. Om verksamheten därefter överförs på aktiebolag torde sambandet mellan avvecklingen och bolagsbildningen anses ha upphört. Även andra omständigheter exempelvis verksamhetens art och omfattning samt även skälen till ombildningen torde få beaktas.

Överta rörelse — ett riskfyllt företag

Det finns anledning anta att det i många fall vidtas åtgärder i samband med bolagsavvecklingen, t ex överlåtelse av rörelseverksamheten före bolagsupplösningen. Därigenom skulle det finnas möjlighet att få rätt till utskiftningsskatterabatt. Det kan givetvis finnas även andra skäl bakom en sådan överlåtelse.

Eftersom utskiftningsskatteberäkningen i bolaget görs först vid bolagets upplösning, finns efter en sådan överlåtelse kvar i bolaget i regel endast en

fordran på ägaren. (Vi antar att överlåtelsen skett till bokförda värden, dvs exklusive dolda reserver). Det är denna fordran minus skatteskulder och tillskjutet belopp som ligger till grund för utskiftningsbeskattningen. Bolaget inkomstbeskattas i så fall för de dolda reserverna såvida inte ägarkontinuitet m m föreligger. Någon utskiftningsskatt på de dolda reserverna kan det då gärna inte bli tal om. De finns ju inte kvar i bolaget. Alltså ett till synes något fördelaktigare resultat än vid överlåtelse till marknadsvärden, dvs inklusive dolda reserver. Finns då inte någon nackdel med detta förfarande? Det skulle i så fall vara inkomstberäkningen i den fortsatta verksamheten (beräkningen av ingångsvärden).

Frågan är följaktligen om övertagaren som avskrivnings- resp nedskrivningsunderlag även får räkna med det till beskattning i bolaget framtagna beloppet?

Frågan är om övertagaren skall få beakta en skattekonsekvens som drabbar någon annan än honom själv — i detta fall bolaget. Vad som talar för att så får ske är att skatten på de upplösta reserverna indirekt drabbar övertagaren. Genom att överlåta tillgångarna till sina marknadsvärden undviks denna komplikation.

Ett förtida övertagande av bolagets tillgångar till bokförda värden kan också medföra beskattning enligt de s k fåmansföretagsreglerna. Om verkliga värdet är högre än det bokförda värdet på de övertagna tillgångarna, blir övertagaren beskattad för mellanskillnaden. I det fallet gäller alltså vanliga regler. Man riskerar således en dubbelbeskattning av de dolda reserverna. Ingångsvärdet för övertagaren kommer i den situationen att motsvaras av tillgångarnas marknadsvärden vid tidpunkten av övertagandet.

Fåmansföretagsreglerna aktualiseras däremot inte vid en "normal" upplösning av bolaget. Den utskiftning av bolagets tillgångar som sker i samband med upplösningen och övertagandet innebär inte att övertagaren gör något förvärv till underpris. Det gäller alltså oavsett tillgångarnas marknadsvärden och till vilka värden tillgångarna bokförts i bolaget.

En fråga som också hänger samman med fåmansföretagsreglerna gäller bolagets fordringar på ägarna. De gamla s k AL-fordringarna försvinner genom bolagets upplösning. Detta utlöser inte någon inkomstbeskattning vare sig för bolaget eller gäldenären. Det gör däremot eventuella s k förbjudna lån som tagits hos bolaget 1976 eller senare såvida inte lånet återbetalats. Någon återbetalning kan av förklarliga skäl inte ske sedan bolaget är upplöst. Inkomstskatteeffekten för gäldenären kan därför i sådant fall inte elimineras.

En annan effekt av beskattningen för förbjudna lån inträffar om det upplösta bolaget har sådana skulder som för övertagaren innebär ett förbjudet lån, exempelvis lån från "närstående" bolag eller från bolagets pensionsstiftelse. Inkomstbeskattningen kan undvikas efter dispens från låneförbudet. Sådan dispens torde man i regel också kunna räkna med i här aktuella fall.

Sannolikt krävs dock att lånet amorteras under en viss tid — exempelvis under en tioårsperiod.

Fastighetsvärderingen — än en gång

En annan återkommande fråga har gällt värdering av fastighet vid utskiftningsskatteberäkningen. Många har med hänvisning till förarbetena utgått från taxeringsvärdet. Skattedomstolarna — se RSV/FB Dt 1981:1 — har angett saluvärdet med stöd av 1947 års utskiftningsskatteförordning. Beskedet gäller visserligen s k lagerfastighet (omsättningstillgång i rörelsen). För just utskiftningsskattefrågan torde dock den omständigheten inte ha någon betydelse. Marknadsvärdet gäller generellt. Om det sedan visar sig att 1981 års taxeringsvärden i många fall kanske är ett rimligt värde för skatteberäkningen vid utskiftning under åren 1979—1981 får det närmast ses som en praktisk lösning av ett svårlöst värderingsproblem.

Stämpelskattebefrielsen — även det en rörelsefråga

Även stämpelskattebefrielsen har kommit att bli beroende av frågan om bolaget är rörelsedrivande eller inte.

Det är kammarkollegiet som beslutar om eventuell återbetalning av betald stämpelskatt, som påförts i samband med ägarbytet. Av förarbetena (prop 1974:188 sid 58) förefaller det som om stämpelskatteåterbetalningen skulle avse enbart s k rörelsefastigheter. Kammarkollegiet har emellertid inte hittills skilt mellan rörelsefastigheter och andra fastigheter.

Frågan om stämpelskattebefrielsen har i stället gjorts beroende av frågan om bolaget har rätt till inkomst- och utskiftningsskatteförmånerna eller inte. Det innebär att de fastighetsförvaltande bolagen även i det här avseendet är bättre lottade än de rörelsedrivande bolagen. För ett rörelsedrivande bolag ges stämpelskattebefrielse bara om kraven på ägarkontinuitet och fortsatt verksamhet är uppfyllda.

Frågan om bolaget är rörelsedrivande eller inte blir på det sättet ytterligare accentuerad. Det kan ifrågasättas om det verkligen har varit lagstiftarens avsikt att de rörelsedrivande bolagen skulle särbehandlas på det sätt som nu har blivit fallet. Syftet med lagstiftningen var ursprungligen att underlätta övergången för det rörelsedrivande bolaget. Resultatet tycks ha blivit det motsatta.

Aktuellt från Industriförbundets Förlag

De nya investeringsavdragen

Erik Eklund och Leif Wernevi

Hösten 1980 infördes ny lagstiftning rörande investeringsavdrag. Den innehåller flera nya element, vilket innebär att många frågor har lösts på annat sätt än tidigare. Investeringsavdragen berör företag som utför byggnadsarbeten, säljer maskiner och andra inventarier

samt i övriga fall av investeringar. Boken vänder sig inte endast till företag utan även till de taxeringsnämnder och skattedomstolar som skall tillämpa den nya lagen. Boken utges i samarbete med P A Norstedt & Söners Förlag.
Ca pris 95:- inkl moms

Skatteproblem för företagen

Bertil af Klercker och Erik Eklund

Fjärde omarbetade upplagan. Boken innehåller bl a uppsatserna "Val av företagsform" och en redogörelse för öppna koncernbidrag. Den nya lagstiftningen om olika fondavsättningar i det svenska skattesystemet som infördes 1979 finns också kommenterad.

Bl a ingår där ett avsnitt om avsättande till allmän investeringsfond, vilket kan göras första gången vid årets taxering. De nyligen frisläppta allmänna investeringsreserverna ägnas också en kommentar.
Ca pris 52:- inkl moms

Bolagsordning i aktiebolag

Gunne Birke

Tredje omarbetade upplagan.
● Vilka bestämmelser måste eller kan ingå i en bolagsordning?
● Den nya lagens inverkan på bestämmelser i äldre bolagsordningar.
● Exempel på formuleringar av

bestämmelser i bolagsordningen enligt den nya lagen. Oumbärlig som uppslagskälla för alla som i sin verksamhet sysslar med aktiebolag och särskilt med deras bolagsordningar.
Ca pris 59:- inkl moms

**Beställ böckerna i bokhandeln eller hos Näringslivets Förlagsdistribution,
103 30 Stockholm. Tel: 08-762 66 00**