Utskiftningsskatt vid fusion. En bokanmälan

Av departementsrådet Stig v Bahr

1 Inledning

Endast ett fåtal personer torde sanningsenligt kunna hävda att de behärskar de skattemässiga problem som uppkommer i samband med att ett aktiebolag utskiftar egendom till sina aktieägare. Till denna utvalda skara hör inte jag. Mina kunskaper har i stort sett begränsat sig till en obehaglig känsla av att 1927 års förordning om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar måste ses över i grunden. Trots alla reformer inom angränsande delar av skattesystemet är nämligen reglerna om utskiftningsskatt i allt väsentligt oförändrade sedan snart sextio år tillbaka.

Det är därför ett angeläget ämne som Leif Edvardsson tagit upp i sin doktorsavhandling Utskiftningsskatt vid fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag (Aktuell Juridik Förlag, Umeå 1984). Det kan redan nu sägas att Edvardsson löst sin uppgift på ett utmärkt sätt. Åtskilligt talar för att avhandlingen innebär början till slutet för en utskiftningsbeskattning av den modell vi nu har.

Avhandlingen är disponerad på följande sätt. I kap 1 lämnas en historisk översikt av det svenska bolagsskattesystemet. Kap 2 och 3 innehåller en redogörelse för utskiftningsskattens uppbyggnad och den civilrättsliga referensramen. Kap 4—6 är avhandlingens centrala del. I kap 4 behandlas utskiftningsbeskattning vid bolagsupplösningar. Edvardsson uppmärksammar därvid särskilt de värderingsproblem som uppkommer om tillskott och utskiftning görs in natura i stället för i kontanter. Reglerna om befrielse från och uppskov med betalning av utskiftningsskatt analyseras i kap 5 och 6. I kap 7 studeras RSV:s rättsnämnds praktiska tillämpning av dispensinstitutet i uppskovsärenden. Resultatet av avhandlingen sammanfattas i kap 8.

2 Avhandlingens uppläggning

Som framgår av titeln är avhandlingen inriktad på skatteproblematiken i samband med fusion mellan företag inom samma koncern. Framställningen koncentreras närmare bestämt till det fallet att ett dotterbolag upplöses till följd av att dess tillgångar och skulder förs över till moderbolaget. Frågor som gäller utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller utskiftning till andra ägarkategorier än ett moderbolag behandlas ganska summariskt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:12

Jag kan förstå att Edvardsson ansett sig tvungen att begränsa avhandlingen till en del av utskiftningsskatteområdet. Edvardsson hänvisar också till den utförliga redogörelse för utskiftningsskattelagstiftningen som finns i K G A Sandströms år 1965 utgivna bok Aktiebolagens utskiftningsskatt. Enligt min mening hade det dock varit önskvärt om Edvardsson på ett mer allmänt plan analyserat skattefrågorna i samband med utskiftning. En sådan redovisning skulle framför allt ha lagt en stabilare grund för de reformförslag som Edvardsson presenterar. Som det nu är har inriktningen på fusionsfallen gjort att förslagsdelen delvis hänger i luften.

3 Dispens från utskiftningsskatt

Syftet med utskiftningsskatten är att upprätthålla dubbelbeskattningens andra led. Det skall inte vara möjligt att skattefritt skifta ut pengar eller andra tillgångar från ett aktiebolag till dess aktieägare om motsvarande överföring i form av utdelning träffats av inkomstskatt. Basen för utskiftningsskatten är det utskiftade beloppet (inkl utskiftningsskatten) i den mån detta inte utgör återbetalning av tillskjutet kapital. Det är således de ansamlade vinsterna i bolaget — och inte det av ägarna satsade kapitalet — som skall beläggas med utskiftningsskatt.

Utskiftningsskatten är sekundär i förhållande till beskattningen av utdelning i så måtto att belopp som skattemässigt utgör utdelning aldrig kan beläggas med utskiftningsskatt. Däremot är det inget som hindrar att det utskiftade beloppet träffas av utskiftningsskatt samtidigt som de läggs till grund för realisationsvinstbeskattning hos aktieägaren.

Enligt den klassiska dubbelbeskattningsprincipen skall ett aktiebolags vinst beskattas en gång i bolagssektorn och därefter — när den delas ut — ytterligare en gång hos aktieägaren. En beskattning av samma vinst två eller flera gånger i bolagssektorn, s k kedjebeskattning, bryter mot denna princip. Av denna anledning finns i 54 § kommunalskattelagen regler som i stor utsträckning frikallar ett aktiebolag från skattskyldighet för utdelning från andra företag. Med hänsyn till att utskiftningsskatten är ett komplement till utdelningsbeskattning framstår det som naturligt att utskiftningsskatten samordnas med kedjebeskattning i de fall då det utskiftade beloppet tillfaller ett annat aktiebolag. Utskiftningsskatt borde inte tas ut om samma belopp hade kunnat delas ut skattefritt.

Någon samordning av detta slag finns dock inte. Utskiftningsskatt beräknas sålunda på vanligt sätt även om det utskiftade beloppet tillfaller en aktieägare som inte är skattskyldig för utdelning. Lindring i kedjebeskattningen kan komma i fråga bara om det utskiftande bolaget fusioneras med sitt moderbolag. I fusionsfallen kan företaget antingen befrias från eller få uppskov med betalning av utskiftningsskatten. För befrielse från utskiftningsskatt krävs bl a att moderbolaget ägt mer än 90 % av aktierna i det dotterbolag som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:12

skall upplösas alltsedan den 1 januari 1940 eller sedan företaget börjat bedriva verksamhet av något slag. Med tanke på dessa synnerligen långtgående krav bortser jag i det följande från möjligheten till befrielse. Uppskov med erläggande av utskiftningsskatt kan efter ansökan medges av rättsnämnden om ett antal specifika villkor är uppfyllda. För det första fordras att fråga är om en fusion mellan ett moderbolag och dess helägda dotterbolag. Vidare krävs att fusionen syftar till att åstadkomma en mer ändamålsenlig organisation och att utskiftningsskatten kan antas utgöra ett väsentligt hinder för fusionen. En sista förutsättning för uppskov är att fusionen inte kan antas leda till en obehörig skatteförmån.

Edvardsson utsätter uppskovsinstitutet för en hård men berättigad kritik. Statsmakternas motiv för uttag av utskiftningsskatt i fusionsfallen — nämligen att skatten avräknats vid förvärvet av aktierna — bygger enligt Edvardsson på felaktiga föreställningar om hur aktier i ett bolag värderas. Edvardsson visar också att de berörda företagen alltid kan undvika utskiftningsskatten i de fall då utdelning till moderbolaget är skattefri och koncernbidrag mellan bolagen är avdragsgilla.

Undersökningen av hur rättsnämnden tillämpat dispensinstitutet är också av stort intresse. Av undersökningen framgår att mer än tre fjärdedelar av avslagsbesluten motiverats med att fusionen inte lett till organisatoriska fördelar. Ett inte oväsentligt antal ansökningar har avslagits enbart av det skälet att dispensansökningen kommit in först sedan fusionen genomförts. Skattens storlek har då inte ansetts utgöra något hinder mot fusionen.

Med den utformning lagstiftningen har synes någon kritik inte kunna riktas mot rättsnämndens praxis i dispensärenden. Edvardssons genomgång visar emellertid att dispensinstitutet är moget för avveckling. Reglerna om uttag av utskiftningsskatt vid fusion bör uppenbarligen samordnas med kedjebeskattningsreglerna.

4 Alternativ till utskiftningsskatt

En viktig fråga vid utformningen av ett framtida system för beskattning av belopp som skiftas ut från ett aktiebolag till dess ägare är hur skatteunderlaget skall beräknas. Här kan två principiellt olika synsätt göras gällande. Man kan för det första se saken från bolagets synpunkt och beskatta endast den del av det utskiftade beloppet som avser ansamlade vinstmedel. Utskiftning som innebär återbetalning av tillskjutna belopp beskattas inte. Vid tillämpning av den andra metoden utgår man från ägarkretsen vid utskiftningstillfället och beräknar vad den enskilda aktieägaren vunnit eller förlorat på sitt engagemang i bolaget. I de fall då aktierna gått i handel blir ägarens anskaffningsvärde för aktien — och inte vad den ursprungliga aktieägaren tillskjutit till bolaget — utgångspunkt för beräkningen av skatteunderlaget.

Det nuvarande regelsystemet innehåller inslag från båda de nämnda synsät-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:12

ten; beräkningen av utskiftningsskatt görs på bolagsnivå medan eventuell realisationsvinst beräknas på aktieägarnivå.

En annan fråga som måste lösas i samband med en reformering av utskiftningsbeskattningen är om utskiftning vid nedsättning av aktiekapitalet skall behandlas på samma sätt som utskiftning vid upplösning av bolaget. I dagens system görs ingen principiell skillnad mellan nedsättningsfallen och upplösningsfallen. Det är emellertid tydligt att en utskiftning under bolagets bestånd kan vara ett alternativ till utdelning medan utskiftning vid bolagets upplösning mer ha karaktär av avyttring. Upplösningen innebär ju en definitiv avveckling av aktieinnehavet.

En ytterligare fråga är valet av skattesubjekt. F n svarar bolaget för utskiftningsskatten medan realisationsvinstbeskattningen i förekommande fall träffar aktieägaren. En övergång till renodlad utdelnings- eller realisationsvinstbeskattning medför att all beskattning sker hos aktieägaren.

Som jag nämnt förut visar Edvardssons undersökning att den nuvarande utskiftningsbeskattningen är bristfällig i åtskilliga hänseenden. Det är därför beklagligt att Edvardssons förslag till alternativa system är så skissartade (s 308—310). Det hade — inte minst för oss som sysslar med lagstiftningsarbete — varit värdefullt om avhandlingen innehållit ett mer genomarbetat avsnitt om hur ett framtida utskiftningsskattesystem bör vara utformat. Många läsare kommer nog att tycka att boken slutar när den börjar bli som mest spännande.

I de fall då aktieägaren är ett annat aktiebolag synes Edvardsson förorda att utskiftningsbeskattningen kopplas till kedjebeskattningen. Jag kan ansluta mig till Edvardssons uppfattning så till vida att ett utskiftat belopp inte bör träffas av skatt om motsvarande belopp varit skattefritt om det i stället delats ut. Däremot har jag inte fullt klart för mig vad som enligt Edvardsson bör hända om ägarbolaget är skattskyldigt för utdelning. Närmast verkar det som om Edvardsson menar att hela det utskiftade beloppet skall utdelningsbeskattas i dessa fall. Hänsyn skall alltså inte tas till att beloppet helt eller delvis kan svara mot vad aktieägaren tillskjutit.

Vid utskiftning till aktieägare som är fysiska personer synes man enligt Edvardsson böra skilja mellan nedsättningsfallen och upplösningsfallen. Nedsättningsfallen skall behandlas som utdelning och upplösningsfallen som avyttring. Av framställningen framgår inte om hela det utskiftade beloppet skall behandlas som utdelning (i nedsättningsfallen) eller om tillskjutna belopp skall beaktas. Vid upplösning skall eventuell vinst, d v s skillnaden mellan ”siste” ägarens inköpspris och det utskiftade beloppet, beskattas enligt realisationsvinstreglerna. För att förhindra missbruk i samband med utskiftning föreslår Edvardsson att sistnämnda regler skärps.

Med tanke på att utskiftning till en del kan ses som ett alternativ till utdelning och delvis kan innebära en återbetalning av tidigare tillskjutna belopp

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:12

framstår Edvardssons förslag som något onyanserade. Att helt ersätta utskiftningsskatten med realisationsvinstbeskattning är enligt min uppfattning inte lämpligt. En sådan ordning skulle — för att inte inbjuda till manipulationer — bl a kräva en omfattande omläggning av realisationsvinstbeskattningen. Utskiftningsskatten kan inte heller ersättas av utdelningsbeskattning. Som tidigare framhållits måste hänsyn tas till att det utskiftade beloppet helt eller delvis utgör återbetalning av vad aktieägarna tidigare tillskjutit. Denna del träffas inte av utskiftningsskatt i dag och bör rimligen inte heller beskattas i ett framtida system.

Det anförda leder mig till slutsatsen att utskiftningsskatten inte helt kan ersättas av utdelningsbeskattning av utskiftat belopp eller av realisationsvinstbeskattning. Den skattemässiga behandlingen av utdelning bör emellertid ligga till grund för uttaget av skatt i samband med utskiftning. Utskiftningsskatt bör alltså inte tas ut om mottagaren inte beskattas för utdelning. Detta bör gälla både vid nedsättning av aktiekapitalet och vid upplösning av bolaget.

Vad slutligen valet av skattesubjekt beträffar kan jag hålla med Edvardsson om att principiella skäl talar för att beskattningen bör ligga hos aktieägaren och inte hos det utskiftande bolaget. Frågan har emellertid också en praktisk aspekt. Med bolaget som skattesubjekt behöver bara en enda taxeringsnämnd ta ställning till hur stor del av det utskiftade beloppet som skall träffas av beskattning och hur stor del som skall anses utgöra återbetalning av tillskjutet belopp. Är aktieägarna skattesubjekt blir en stor mängd nämnder inblandade. Någon svårighet för det utskiftande bolaget att visa i vad mån ett utskiftat belopp skall fritas från utskiftningsskatt på grund av att utdelning är skattefri hos mottagaren torde inte heller föreligga (liknande uppgifter måste lämnas vid beräkning av utdelningsavdrag enligt SFS 1967:94 och 1982:336).

En nackdel med att låta det utskiftande bolaget vara skattesubjekt är onekligen att den enskilde aktieägarens skatteförmåga inte beaktas. En del aktieägare kommer därigenom att vinna och andra att förlora på att bolaget utskiftar i stället för utdelar ett visst belopp. Med den utjämning av marginalskattesatserna som pågår är detta dock knappast ett avgörande argument mot en proportionell beskattning av utskiftade belopp.

Den realisationsvinstbeskattning som f n förekommer i samband med utskiftning innebär i praktiken ett visst — låt vara slumpartat — hänsynstagande till den enskilde aktieägarens ekonomiska situation. Huruvida denna form av beskattning är försvarbar synes tveksamt. En aktieägare som uppbär utdelning realisationsvinstbeskattas inte även om utdelningen avser huvudparten av bolagets tillgångar. Att en stor utdelning ägt rum torde — åtminstone vad gäller fysiska personers aktieinnehav — inte heller påverka realisationsvinstberäkningen vid en senare avyttring av aktien. Mot denna bakgrund synes kombinationen realisationsvinstbeskattning och utskiftningsskatt vara svår att motivera. Ett ytterligare argument mot realisationsvinstbeskattning i sam-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:12

band med utskiftning är att vinst- eller förlustberäkning kan bli synnerligen komplicerad.

5 Slutord

Genom Edvardssons avhandling har de nuvarande bristerna hos utskiftningsbeskattningen blivit utförligt belysta. Avhandlingen ger belägg för hur viktigt det är att lagstiftning på företagsbeskattningens område vilar på faktiska ekonomiska realiteter och inte på skrivbordsmässiga antaganden. Det är därför angeläget att avståndet mellan näringsliv, forskning och lagstiftning minskar. Avhandlingen utgör ett led i denna utveckling. Min förhoppning är att Edvardsson och andra kommer att fortsätta på den inslagna vägen.

En Redovisningskonsult SRF har hög kompetens.

För att bli ledamot i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och få använda yrkesbeteckningen Redovisningskonsult SRF måste en sökande
— vara över 25 år
— ha minimum 5 års praktisk erfarenhet av redovisning och ekonomisk förvaltning, varav minst 3 år på redovisningsbyrå
— vara yrkesverksam som redovisningskonsult/revisor
— behärska gällande rättsregler rörande redovisning och beskattning
— ha kvalificerad ekonomisk utbildning

Tag kontakt med vårt kansli för ytterligare information!

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 FALUN • Tel 023 - 181 30

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:38:12