

OM BOLAGSBILDNING OCH MYCKET MERA

Av

Professor Leif Matén

I sitt arbete »Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel» (Norstedts 1962, 346 s. + ind., 45:— kr) har Ake Hellner tagit upp en imponerande mängd av problem på företagsbeskattningsområdet. Han har inte inskränkt sig till att behandla de skatteregler, som i trängre mening gäller bolagsbildning. I stället har han med en utomordentlig energi gripit sig an lösningen av en rad av vår skatterätts knäckfrågor, så snart han funnit dessa äga ett om också bara indirekt samband med hans tema.

Det är naturligt, att han med detta utsatt sig för risken att understundom göra misstag. Det hade varit en enklare och mindre riskabel uppgift att söka ge en principiell behandling av de i samband med bolagsbildningen som sådan stående, fundamentala principfrågorna, utan att gå in på de skatterättsliga detaljproblem, som måste lösas, när man som Hellner nu gjort vill försöka tillämpa principerna på överföring i form av apportegendom eller på annat sätt till ett bolag av tillgångar tillhörande snart sagt alla tänkbara kategorier. När Hellner differentierar sin framställning så, att varje tillgångskategori får sin särskilda behandling, blir boken en katalog inte bara över bolagsbildningsproblem utan över praktiskt taget alla andra problem som hänger samman med den skatterättsliga behandlingen av tillgångs avyttring.

I det följande skall jag självfallet inte försöka lägga min mening ovanpå Hellners i alla de detaljproblem han behandlar. På mängder av punkter är hans framställning övertygande och riktig. På andra har han haft svårt att fixera sina — tvivelsutan intressanta — tankegångar på ett för en normalläsare begripligt sätt, och man måste anmäla tvivel om vilken ståndpunkt han egentligen intar. På åter andra punkter går våra meningar isär, vilket naturligtvis inte behöver vara något fel, i varje fall inte hos författaren.

Vinstrealisation

Innan jag går in på några av sistnämnda, tveksamma punkter, vill jag inte underlåta att uttrycka en viss saknad, när det gäller Hellners principiella grundkonception. Det finns visserligen en principledning i boken, men den är ganska torflig. Problemet läggs visserligen helt förnuftligt

upp som frågan, hurvida man skall anse apportering av egendom såsom vinstrealisation, jämförbar med köp eller byte, och om man i så fall skall basera apportörens beskattning på avräkningsvärdet eller på de förvärvade aktiernas faktiska värde (bytesvärdet). Men diskussionen för och emot olika lösningar är kortfattad och verkar inte att nämnvärt ha intresserat författaren.

För att ge ett exempel på detta räcker det kanske med att nämna den not (s. 274 n. 8), där Hellner hänvisar till en tysk uppsats i samband med frågan hur man skall behandla realisationsvinst vid avyttring av egendom till underpris till ett aktiebolag, vars aktier man ägt mer än fem år och således kan sälja skattefritt. Uppsatsen berör del av Bundesfinanzhof den 16/12 1958 avgivna s. k. »Tauschgutachten», ett prejudicerande betänkande, där Västtysklands högsta skattedomstol med viss utförlighet sysselsätter sig med spörsmål avseende just frågan om vilka kriterier man skall använda för bedömning av när vinstrealisation skall anses föreligga vid överföring av tillgångar från aktieägare till aktiebolag.¹ Det är förvånande, att Hellner inte ansett uttrycket »Tauschgutachten» i noten värdande, att Hellner inte ansett uttrycket »Tauschgutachten» i noten vara en förklaring, och beklagligt, att han inte utnyttjat tillfället att låta sig inspirera till principiella ståndpunktaganden av detta och andra, i sammanhanget intressanta, tyska utslag. De i »Tauschgutachten» använda kriterierna »objektive Nämlichkeit», »subjektive Nämlichkeit» och »wirtschaftliche Funktionsgleichheit» kunde i alla fall ha gett något att tänka på, liksom jag tror att det hade berikat diskussionen, om på samma sätt som i »Tauschgutachten» skillnaden hade betonats mellan överföring till ett aktiebolag, över vilket apportören dominerar, och överföring till ett bolag, där hans ställning är sådan, att han inte kan bestämma t. ex. över bokföringsvärdena.

Inte minst hade det varit intressant att notera den vikt man i tysk rätt läster vid att de erhållna aktierna för att realisation inte skall anses föreligga vid apporteringen skall ha samma ställning i apportörens hand som de apportionerade tillgångarna. Man menar alltså, att aktiebolagets övertagande av den latenta inkomstskatteskulden inte är tillräckligt för att definitivt frigöra apportören, utan att denne även fortsättningsvis skall vara bunden till att hålla aktierna som rörelsetillgångar, alltså tillgångar, vilkas avyttring medför inkomstbeskattning vid vinst.² En analys av tankegången bakom detta resonemang hade kunnat hjälpa författaren att skapa större klarhet kring ett problem, som RegR haft tillfälle att lösa

¹ Entscheidung und Gutachten des Bundesfinanzhofs, Bd. 68 S. 78, 106, BStBl III 1959 S. 30.

² Jfr Hellners citat av Bränner, s. 238 n. 33, och Griegens senare inlägg i Steuerberaterjahrbuch 1962/63 s. 133—145.

först i vår, nämligen rätt ingångsvärde vid realisationsvinst avseende aktier förvärvade vid apportionering av omsättningstillgångar i rörelse.³ Ser man som i tysk rätt bolagsvinstskatten som en i princip annan skatt än inkomstskatten, är det naturligt att kräva, att en latent inkomstskatteskuld skall belasta även de erhållna aktierna. Men har man en motsatt syn på frågan om bolagsskattens och den personliga inkomstskattens inbördes sammanhang, kan det synas väl så rimligt att betrakta inkomstskatteskulden som definitivt avlyftad i och med att den överlagts av bolaget.

En förmedlande ståndpunkt är den, som RN och RegR intagit, när avräkningsvärdet och inte det verkliga värdet tagits som ingångsvärde vid realisationsvinstberäkning. Denna ståndpunkt innebär, att realisationsvinstbeskattningen inom femårsfristen kommer att fungera som en på förmögenhetsvinstbegreppet uppbyggd inkomstbeskattning permanent skulle ha gjort, om den betraktats som skild från bolagsskatten. Man får alltså i förhandsbeskedet kanske se ett utflöde av samma slags tankegång som under något andra institutionella förutsättningar väglett Bundesfinanzhof. I fråga om annan inkomstbeskattning än sådan för realisationsvinst har man hos oss däremot, som Hellner med rätta påpekar, strävat efter att inte samtidigt låta det nya bolaget och ägaren av aktierna skatta för vad som i realiteten är samma vinst (s. 235 ff.).

Over huvud taget är frågan om när en inkomst skall anses realiserad av utomordentlig betydelse, större ju högre skatten är, eftersom värdet av ett uppskov i motsvarande grad ökar, samtidigt som likviditetskonsekvenserna av en beskattning av realiserad inkomst blir allvarligare. Vårt skattesystem innehåller inte några genomgående regler i detta hänseende. Vidareförandet av dold reserv möjliggöres i vissa fall genom regler utformade i praxis – nettometoden vid planerlig avskrivning är väl det bästa exemplet. I regel sker det emellertid genom uttryckliga bestämmelser, t. ex. de om eldsvåde- och fartygsfonder, där det kan vara av intresse att notera, att tysk rätt funnit möjligheter att vid sidan om lagen utveckla ett likartat institut.⁴ Fusionsreglerna har i ett annat hänseende inneburet en problemlösning, som man vid en tillämpning av lagens anda snarare än dess ord kanske hört kunna få till stånd, lagstiftning förutan.⁵ Den första supplementärregeln vid varulagervärdering är annu ett exempel. På realisationsvinstbeskattningens område kan 35 § 4 mom. KL sagas vara en partiell fot mot tvångsavytt-

³ BM 1 4: 7 1963.

⁴ Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs, Bd 68 S. 82.

⁵ Detta lyckades likväl inte för de ekonomiska föreningarna, BM 2: 4 1955, och inte heller för sparbankerna, BM 3: 2: 8 1963.

rings konsekvenser, och reglerna om skattefrihet vid avyttring av jordbruk i samband med yttre rationalisering har också sin plats i sammanhanget.

Det är mot den bakgrunden, som man har att undersöka, vad vår rätt sladdar i fråga om beskattning av vinstrealisation vid bolagsbildning. Hellner tar här alltför mycket för givet, när han i inledningen tar till utgångspunkt, att apportionering utgör en affärshändelse, liksom att beträffande omsättningstillgångar (och med dem likvärdigt behandlade inventarier) avräkningsvärdet, beträffande anläggningstillgångar däremot bytesvärdet tillämpas. En stor del av bokens problematik kvävs i sin linda med dessa aprioristiska påståenden, som inne i boken visserligen betygs till sin innebörd men knappast ställs under debatt på det sätt man hade haft anledning att hoppas av en bok med denna titel.

En speciell sida av realisationskravet kommer fram på s. 114 f., där Hellner diskuterar frågan om inkomstbeskattning kan ske vid uppskrivning av inventarier. Hellners uppfattning, som överensstämmer med GRS Skattehandboks och förut uttryckts av Keyenstierna, går ut på att uppskrivning inte medför intäktsbeskattning med däremot kan betyda, att rätten till väkenskapsentlig avskrivning går förlorad.⁶ Den torde delas av RegR, som snuddat vid spörsmålet i RA 1962 Fi 1066.

Som stöd för sin tes anför Hellner bolagsskatteberedningens ej genomförda förslag av 1934, vilket gick ut på en kombination av undantagslös skatteplikt vid inventarieavyttring och skattefrihet vid uppskrivning, naturligtvis utan rätt att räkna värdeminskningssavdrag på det högre värdet. Det hade kanske varit bättre att i stället citera departementspromemorian i prop. 258/1938 s. 250, i vilken beskattningen vid övergång till fri avskrivning reglerades för de fall, då de skattemässiga restvärdena underskred de bokförda. Det framgår av de reservationer, med vilka finansdepartementets skatteberedning omgav denna skatteplikt, att den tänktes som ett undantagsstadgande. Framför allt är det svårt att tänka sig, att man skulle varit beredd att acceptera en rätt till i princip skattepliktig, reellt skattefri uppskrivning av inventarier under underskottsår, samtidigt som man försett regeln för övergång till fri avskrivning med en klausul, garanterande effektiv beskattning i dessa fall.⁷ En modernare inställning till den skattemässiga resultatutjämnningen, ifustrerad med borttagandet av nämnda klausul i samband med införandet av FöyF, kan naturligtvis tänkas motivera en emprosvning av frågan.⁸ Mer sannolikt får man därvid avvakta lagstiftarens åtgör-

⁶ GRS Skattehandbok s. 246, Keyenstierna i prop. 50 1948 s. 549.

⁷ Jfr 4 p. 3 st. avv. 1 29 § KL i 1938 års lydelse.

⁸ Prop. 30 1960 s. 119.

der. Ett i motsatt riktning gående uttalande av K. G. A. Sandström torde knappast motsvara rimliga krav på en försiktig rådgivning till de skattskyldiga.⁹

Periodiska utbetalningar

I ett intressant avsnitt angående avlösning av periodiska avgifter går Hellner (s. 212 ff.) in på ett problem, som visserligen kan sägas ha tämligen perifert samband med hans ämne, men som i och för sig erbjuder stort intresse, både teoretiskt och praktiskt. Om jag förstått hans här särskilt dunkla framställning rätt, gäller problemet det fall, då en rörelseidkare tillför ett bolag rörelsetillgångar dels som apportegendom, dels mot vederlag i form av royalty. Med rätta påpekar Hellner därvid inledningsvis, att rätten till värdeminskningssavdrag för förvärvat patenträtt gör det möjligt för bolaget, om det förvärvar patent mot ett kapitalbelopp, att i form av årliga värdeminskningssavdrag motsvarande en alternativt avtalad royalty få avdrag för en kostnad, motsvarande vad den som sålt patentet kunnat få lyfta skattefritt, under förutsättning att patentet utgjort ett inventariepatent och kan inte heller behövt redovisa realisationsvinst.¹⁰ Det kan därför vara en bättre affär att sälja patentet mot ett kapitalbelopp till bolaget än att överlåta det mot en royalty, som visserligen är avdragsgill för bolaget men måste beskattas hos säljaren.

Om man nu i alla fall har ingått ett royaltyavtal men ångrar sig och vill avlösa royaltybetalningarna med ett kapitalbelopp, vad händer då? All den som mottar engångsbeloppet skall skatta, tycks Hellner ta för givet, även om det är svårt att se framställningen utläsa, hurvida han anser någon skillnad föreligga mellan för det första det fall, då patentet under royaltyavtalets löptid varit kvar i patenthavarens hand och därigenom om inte förr blivit ett sådant med vara i rörelse likställt patent, vid vars avyttring skatteplikt undantagslöst föreligger, för det andra det fall, då patentet även efter avlösningen av royaltyn mot ett engångsbelopp blir kvar i den ursprungliga patenthavarens hand, och för det tredje det fall, då redan den ursprungliga royaltyförpliktelsen utgjort ersättning för ett övertagande av patenträtten.

I sistnämnda fall borde man kunna diskutera, hurvida inte vissa argument kunde framföras för att den royaltyberättigade skulle kunna få avlösningssbeloppet betraktat som en skattefri östakt. Man skulle ju

⁹ Beskattningen vid aktieutdelning, s. 78f.

¹⁰ Här hade bort tilläggas, att ett inventariepatent skattemässigt behandlas som omsättningstillgång, om det upplåtits på licens till annan, jfr RA 1957 ref. 41.

kunna tänka sig utslaget i plenumålet RM I 1: 5 1963 (som tillkommit efter det att Hellners arbete kom ut) tolkat så, att om den royaltyberättigade inte åtnjutit sin royalty inom ramen för någon av honom yrkesmässigt bedriven verksamhet, avlösningssbeloppet skulle vara skattefritt. Förmodligen strandar emellertid ett sådant försök på royaltyintäktens otvivelaktiga egenskap av intäkt i rörelse. Åtminstone när en royalty inte är evig, kan ett avlösningssbelopp knappast bedömas på annat sätt än vad som skulle gälla för de enskilda royaltybetalningarna. Är det å andra sidan frågan om samtidig övergång av rätten till patentet, blir det med säkerhet skatteplikt för avyttraren, som ju i sådant fall haft patentet som varupatent. Och har han kvar patentet även efter avlösningen, är frågan också att betrakta som avgjord, eftersom avlösningssbeloppet då måste ses som en avkastning.

Hellner har säkert rätt i att man inte nödvändigtvis har någon fullständig kongruens mellan utgivarens avdragsrätt och mottagarens skatteplikt vid en engångsavsättning av denna typ. Det kan alltså gott och väl länkas, att en engångsavlösning, som har karaktär av förvärvskostnad för patentet, får avdragas endast i form av årliga värdeminskningssavdrag, även om avyttraren skulle behöva skatta genast.

Långt mera komplicerad är frågan, om en tillgång — rimligen då kanske en sådan av mera beständig karaktär än det tidsbegränsade patentet — överlåtes mot en produktionsavgift »för all framtid». Med en egendomlig glidning i dispositionen kommer Hellner in på detta i och för sig intressanta ämne, som vi kan förvänta behandlat av skatteomskolarna inom de närmaste åren i anslutning till ett av Hellner omnämnt fall från MKPN.

Vid sin behandling av denna fråga gör Hellner skillnad mellan dess lösning under förutsättning att framtiden helt kan anteciperas (alltså vad ekonomerna kallar complete foresight), och dess lösning, då så inte är fallet. Kan storleken av de framtida utbetalningarna säkert förutspåas, bör enligt Hellner redan avyttringen mot allframtidsavgift föranleda beskattning hos avyttraren för avgiftens kapitaliserade värde enligt samma regler som skulle gälla, om han sålt mot engångsbetalning. När sedan en avlösning sker, kan detta inte medföra beskattning utan bör likställas med betalning för fordran. Förvärvaren bör i sin tur få avdrag för de årliga produktionsavgifterna. I den mån de förvärvade tillgångarna är av karaktär att grunda rätt till värdeminskningssavdrag, vilket Hellner exemplifierar med goodwill, bör förvärvaren också få värdeminskningssavdrag, men däremot kan en avlösning av produktionsavgiftsförpliktelsen i och för sig inte medföra någon avdragsrätt. Med en aktivering av den mot allframtidsavgiften förvärvade tillgången står

med andra ord en motsvarande passivering av allframtidsförpliktelsens kapitaliserade värde. Avlösning likställes med kapitalåterbetalning.

Kan framtiden däremot inte helt förutses, kan nu den komplikationen inträffa, att kapitaliserade värdet av den årliga avgiften ökar. I princip borde man då hos det utbetalande bolaget öka den skuldpost, som motsvarar allframtidsavgiftens kapitaliserade värde, och medge avdrag för denna ökning, i den mån den för allframtidsavgiften förvärvade egendomen berättigar till värdeminskningsskattavdrag eller dess anskaffning motsvarar en omedelbart avdragsgill kostnad. Men eftersom ett sådant förfarande i regel inte äger rum, måste man, menar Hellner, om avdrag alls skall kunna få åtnjutas för anskaffningskostnaden för den tillgång, vid vars förvärvande allframtidsavgiften utfästs, medge avdrag vid avlösningen av de periodiska betalningarna, när en sådan avlösning äger rum. Hur den avgiftsberättigade i sådant fall skall beskattas, förmåler Hellner inte.

Det resonemang, som jag här sökt referera, är på sätt och vis illustrativt för arbetet i dess helhet. Hellner väjer inte för kontroversiella problem, och han gör inte uppgiften lätt för sig. Han blir lätt svärbegriplig, inte bara därför att ämnet är komplicerat, utan kanske också därför, att han i brådskan genom alla frassliga problemsår inte hunnit ägna behövlig möda åt att göra vägen bekvämare för den läsare, som skall komma efter. Det förefaller heller inte som om tiden medgivit honom att stanna upp och ta den systematiska överblick över problemen, som t. ex. skulle ha tvingat fram en mera konsistent behandling av den berättigades och den förpliktades situation i avlösningsfallet.

I sak bör främst anmärkas, att Hellner inte brytt sig om att gå in på det i praktiken särdeles betydelsefulla faktum, att en aktivering med skatterättslig verkan av en periodisk betalning av det slag han behandlar normalt inte äger rum, lika litet som den förpliktade lär kunna göra avdrag för eller ens annat än inom linjen — bolagsrättsligt behöver passivera förpliktelsens kapitalvärde. Det hade dock haft sitt intresse att redan vid den i och för sig acceptabla, teoretiska lösningen av det teoretiska fallet av en helt överblickbar framtid göra klart denna skillnad mellan teori och praktik. Och ännu betydelsefullare hade det varit att klargöra, vad det betyder för normalfallet av en icke överblickbar framtid, att man som regel i praxis över huvud taget inte heaktar förpliktelsens kapitaliserade värde vare sig för mottagare eller utgivare.¹¹

Vid en sådan upplaggnings hade det varit svårt att försumma frågan om hur man skall samordna reglerna om behandling såsom ersättning

¹¹ En reservation bör här göras för det nedan behandlade fall, då förpliktelsen tar formen av en för allmänna marknaden avsedd forskrivning.

för del av fastigheten av en engångsersättning för icke tidsbegränsad nyttjanderätt till fastighet med den nämnda praxis, enligt vilken man vid avyttring av rörelsetillgång mot periodisk ersättning av obegränsad, osäker eller lång varaktighet kan bortse från förmånens kapitaliserade värde och endast beskatta de löpande betalningarna.

Man kan nämligen diskutera, om man inte i allframtidsavgiften skall se en tillgång av principiellt samma slag som den icke tidsbegränsade nyttjanderätten till en fastighet. När ett kapitalbelopp avseende en sådan nyttjanderätt behandlas som en likvid för partiell avyttring av fastigheten, kan det ligga nära till hands att därav dra slutsatsen, att också ett kapitalbelopp till avlösning av en allframtidsavgift skulle anses skattefritt under samma förutsättningar. På samma sätt som den, som mot engångsersättning uppläter en nyttjanderätt, byter en i princip evig, löpande intäkt mot dess kapitaliserade värde, kan den, som accepterar ett avlösningsbelopp för en allframtidsavgift med visst fog sägas ha avstått från en evig, löpande intäkt mot dess kapitaliserade värde. Behandlas den förfa transaktionen som en ren kapitaltransaktion, bör även den senare, kan det tyckas, få samma behandling.

Detta spørgsmål kan emellertid också ses ur en annan synvinkel. Vi föreställer oss, att en äganderätt till fastighet upplåtes mot ersättning i form av en undantagsförmån, vars kapitaliserade värde i överensstämmelse med den genom RA 1946 ref. 26 inaugurerade praxis inte medlagits vid realisationsvinsberäkning — såvitt man kan förstå på grund av beloppens i sin helhet skattepliktiga karaktär. Avlöses förmånen sedermera med ett engångsbelopp, har sådant åtminstone före 1955 års tillägg av 2 st. anv. till 19 § KL ansetts skattefritt (RA 1953 ref. 19). Man skall emellertid här lägga märke till att omständigheterna i målet var sådana, att ett kapitalbelopp, som redan vid fastighetens avyttring avtalats i stället för förmånen, skulle ha varit skattefritt med hänsyn till innehavstiden och fångets art. I ett på sätt och vis likartat fall, där sistnämnda förutsättning inte var uppfylld (RA 1958 Fj 1679), kom RegR till motsatt slut.

Mot bakgrunden härav skulle man kunna tänka sig, att vid periodiska betalningar, vilkas kapitaliserade värde inte aktiveras, avlösningsbelopp behandlas i överensstämmelse med vad som skulle gälla, om ett kapitalbelopp avtalats redan vid den ursprungliga transaktionen, medan motsatt regel skulle gälla, när det kapitaliserade värdet faktiskt aktiveras redan vid avyttringen. Det sistnämnda kan t. ex. tänkas fortfarande vara förhållandet med värt till ersättningskraft (RA 1942 ref. 48), vilken rätt enligt RA 1947 ref. 45 i ett fall där den var tidsbegränsad ansetts äga ett avskrivningsbart ingångsvärde, låt vara härlett ur den upplåtna

fastighetens. Några sakliga skäl talar däremot knappast för att gränsen mellan de båda kategorierna skulle dras just mellan tidsobegränsade och tidsbegränsade förmåner på sådant sätt, att de förra men inte de senare skulle anses aktiverbara — materiella skäl talar närmast för en motsatt ståndpunkt, eftersom underlåtenheten att aktivera och sedan avskriva en tidsbegränsad förmån (och motsvarande underlåten passivering på den förpliktades sida) i realiteten kan innebära en teoretiskt felaktig överflyttning av skattebördan från en köpare till en sådan säljare, som skulle sluppit skatta för motsvarande kapitalbelopp.

Ett tillfälle, då en allframtidavgift utan tvivel skall aktiveras och därefter behandlas som en tillgång för sig är naturligtvis, när den ges formen av en för den allmänna marknaden avsedd förskrivning (obligation). I sådant fall kan man också tänka sig, att Hellners teori stämmer, såtillvida som den förpliktade med tillämpning av praxis för handel med egna obligationer (RÅ 1958 ref. 18) kan tänkas få avdrag för förlust vid inlösen över pari, oaktat den berättigade kan åtnjuta motsvarande vinst skattefritt. Men när det gäller allframtidavgifter av annat slag, beträffande vilka någon aktivering resp. passivering med skattemässig verkan varken skett eller bort ske vid den ursprungliga uppgörelsen, är det frågan om inte den mest konsekventa linjen är att behandla ett avlösningsbelopp efter samma normer som skulle varit tillämpliga på ett från början avtalat kapitalbelopp. Skattedomstolarnas avgörande ord avvaktas med intresse.

Ombildning av handelsbolag till aktiebolag

En annan punkt av stort intresse i Hellners framställning gäller ombildning av handelsbolag till aktiebolag. Hela handels- och kommanditbolagsområdet är ju ett i stor utsträckning försummat gebit inom vår skatterätt, och där finns, även efter Thomsens artikel i Sv. Sk.T. från 1956, åtskilliga obesvarade frågor, som det varit en besvärlig uppgift för Hellner att komma till klarhet i. Svårigheten har inte minst legat i bristen på belysande rättsfall. Hellner har försökt komma förbi denna svårighet genom att för handelsbolagsandelarnas del i den utsträckning han bedömt det vara möjligt analogisera från den praxis, som utformats i fråga om aktieaffärer. Det är emellertid inte uteslutet att han därvidlag varit litet val djärv, eller kanske t. o. m. försummat att beakta vissa konsekvenser av grundskillnaden mellan den för aktiebolagen gällande dubbelbeskattningen och det enkelbeskattningssystem, som råder beträffande handelsbolagen.

Framställningen inleds med ett resonemang, som kort skulle kunna sammanfattas på följande sätt. När ett aktiebolag övertar handelsbolags-

andelar, gäller enligt RÅ 1950 ref. 16, att säljarna inte kan beskattas annat än för eventuell realisationsvinst vid försäljning av andelarna (om dessa inte utgör omsättningstillgångar). När andelarna samlats i bolagets hand, och handelsbolaget upplöses, kan den omständigheten, att handelsbolagsandelarna förvärvats för ett pris överstigande bokförda värdet av handelsbolagets tillgångar, inte medföra någon rätt för aktiebolaget att uppta dessa till högre skattemässiga restvärden än de haft i handelsbolagets hand. Bokförs de hos aktiebolaget i samband med upplösningen av handelsbolaget till högre värde, t. ex. till anskaffningskostnaden för andelarna, konstituerar detta skattepliktigt intäkt för aktiebolaget.

Hellner knyter här (s. 306ff.) vissa reflexioner till möjligheten av en analogi med fusionsreglerna för aktiebolag, jämfikt vilka moderbolagets taxering skall ökas vid eventuell uppskrivning i samband med fusionen. Såvitt jag kan förstå är denna parallell i sammanhanget mindre givande, eftersom det i de åberopade rättsfallen RÅ 1954 Fi 1417 och 1957 Fi 2314 torde ha ansetts sakna betydelse huruvida det var för egen del eller i sin egenskap av ägare av andelarna i handelsbolaget, som vederbörande aktiebolag ansågs skattskyldigt resp. ägaren av handelsbolagsandelarna vid skiftet ansågs i princip ha varit skattskyldig för den vid detta uppkomna bokvinsten, som i sistnämnda fall avsåg omsättningstillgångar. Man kan numera också jämföra RÅ 1962 Fi 932, där vinsten — det gällde uppskrivning av inventarier och goodwill — uttryckligen ansågs uppkommen i handelsbolaget, möjligen med hänsyn till uppskrivningsförbudet.

Något närmare till hands ligger onekligen den jämförelse Hellner gör med de för aktiebolag gällande reglerna beträffande inkomstskatt vid utskiftning (s. 316ff.). Hellner påvisar här med rätta, att vissa dolda reserver definitivt kan undgå inkomstskatt genom att utskiftning av tillgångar vid aktiebolagets beskattning inte jämfställs med avyttring av samma tillgångar, medan aktieägarna inte desto mindre såsom ingångsvarde kan bokföra det värde, på vilket utskiftningsskatten beräknats, även om detta överstigit del för det utskiftande aktiebolaget gällande skattemässiga restvärdet på samma tillgångar. Vid utskiftning från handelsbolag är ju regeln den motsatta — ägaren får visserligen här också använda ett annat ingångsvärde på de från handelsbolaget utskiftade tillgångarna, men det sker till priset av en beskattning för den vinstrealisation, som fingeras ha ägt rum genom skiftet. Hellner menar, att skillnaden mellan aktiebolag och handelsbolag i detta hänseende bl. a. kan bero på att det vid utskiftning från aktiebolag inte sker någon uppskrivning — att utskiftningsbeskattning sker på grundval av det allmän-

na saluvärdet betyder ju inte att någon uppskrivning äger rum. Vidare, säger Hellner, är aktiebolaget och dess aktieägare skilda skattesubjekt, och aktieägarna beskattas till skillnad från ägarna av andelar i handelsbolag inte direkt för sin andel av aktiebolagets inkomst.

Frågan har ju i sak besvarats genom utgången i RM 1:12 1958. Det verkliga motivet för utgången i detta — av Andersson med berättigat avståndstagande citerade¹² — rättsfall torde emellertid knappast ha varit något annat än ängslan för en kollision mellan inkomstskatt och utskiftningsskatt. Denna ängslan, som Hellner på sätt och vis tycks dela, kan särskilt vara berättigad, såvitt angår den övertagande aktieägarens beskattning. Skulle utskiftningsskatt utgå på fulla saluvärdet av utskiftade tillgångar och den övertagande aktieägaren sedan likväl behöva räkna med ett lägre skattemässigt restvärde, komme hans inkomstskatt och utskiftningsskatten för bolaget att delvis träffa samma värde och ett klart kollisionsfall därmed att inträda. Men däremot är nog ängslan överdriven, såvitt angår frågan om det utskiftande aktiebolagets inkomstskatt. Även om denna skulle beräknas på fulla värdet av den utskiftade tillgången, skulle man inte få en äkta kollision, eftersom vid aktiebolagets upplösning utskiftningsskatteunderlaget skulle reduceras med aktiebolagets inkomstskatt på den genom utskiftningen framtagna dolda reserven och vid partiell utskiftning åtminstone den latenta utskiftningsskatteskulden på samma sätt skulle komma att reduceras med inkomstskattens belopp. Hellner är inne på denna tankegång, då han menar, att problemet skulle lösas genom att utskiftningsskatten beräknades på ett belopp minskat med inkomstskatten — det är i själva verket vad som i realiteten sker, och därför synes RM 1:12 1958 knappast hålla inför en kritik, grundad på synpunkten att dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster konsekvent bör genomföras.

Realisationsvinst och realisationsförlust på handelsbolagsandelar

På några ställen (s. 313, 318ff., 328f. och 336f.) går Hellner in på en annan kollisionsfråga, nämligen den om behandling av realisationsvinst och realisationsförlust på handelsbolagsandelar. Enligt RM 5:5 1959, som Hellner (s. 320) betraktar med viss skepsis, skall den omständigheten, att en andelsägare alnjutit avdrag för årligt underskott i ett handelsbolags rörelse, inte hindra, att fulla anskaffningsvärdet för andelarna läggs till grund för en realisationsvinstberäkning. Detta kan

måhända synas chockerande, om man inte i likhet med vad Hellner mycket riktigt gör (s. 320) betänker, att handelsbolagets inkomstberäkning är en sak för sig, som enligt principerna från Cervin-målet (RA 1950 ref. 16) förblir oberörd av de enskilda delägarnas separata vinster och förluster på sina andelar.

Om en delägare kan tillgodogöra sig ett underskottsavdrag genom att låta handelsbolaget göra en stor varulagernedskrivning, och han sedan säljer sina andelar, är det visserligen fiskaliskt sett otillfredsställande, att den vinst han gör på andelarna med utgångspunkt från deras med underskottet nedskrivna värde kan undgå beskattning — men man får å andra sidan inte, som Hellner tycks ha gjort, glömma bort, att andelarna torde ha betingat ett högre pris, om nedskrivningsmöjligheten förbehållits köparen i stället för att utnyttjas av säljaren. Läget är i detta fall inte märkvärdigare än när man väljer mellan att sälja aktier före utdelningsdatum eller efter — den förra försäljningen ger lägre inkomst av kapital och högre realisationsvinst än den senare, men skillnaden utjämnas av att köparna i princip har anledning att kalkylera likadant.

Det där hade kunnat komma fram bättre, om Hellner hade lagt ett mera principiellt resonemang till bas för sin diskussion. Som det nu är famlar man i mörkret i fråga om hans definitiva syn på dessa frågor. På s. 313 försäkras sålunda, att den enligt RM 5:5 1959 förefintliga möjligheten att kombinera avdragsrätt för underskott och avdragsgill realisationsförlust på handelsbolagsandelar skulle ha till logisk konsekvens en motsvarande risk för att ett aktiebolag, som för likvidation förvärvat ett handelsbolag, skulle kunna riskera skatt både såsom för rörelseinkomst — för handelsbolagets beräknade likvidationsvinst — och såsom för realisationsvinst — för skillnaden mellan bolagstillgångarnas verkliga värde vid upplösningen och vad aktiebolaget givit för andelarna. Det där kan nu knappast stämma. I själva verket är Hellner redan på s. 336 beredd att med rätta förklara, att vinst, som beskattas hos andelsägaren men kvarstår hos handelsbolaget, även synes böra öka anskaffningskostnaden för andelen. Applicerad på frågan om handelsbolags upplösning bör denna tes leda till följande konsekvens: Handelsbolaget anses i och med sin upplösning ha realiserat den förekommande bokvinsten. Om denna inte anses uttagen ur handelsbolaget före upplösningen, ökar den det för andelarna gällande ingångsvärdet — anses den däremot uttagen, kan den i egenskap av en löpande intäktspost inte ingå i kapitaltransaktionen och öka realisationsvinsten. Skulle man — vilket knappast kan vara riktigt — anse det vara aktiebolaget, som realiserat vinsten vid tillgångarnas överförande från handelsbolaget till aktiebolaget, bör handelsbolagets tillgångar vid upplösningen anses

¹² Resultatutjämnning vid inkomstbeskattningen, s. 273 — i Finland har motsvarande fråga avgjorts i motsatt riktning.

ha varit belastade med en latent skuldskauld, som gör en realisationsvinst beräknad på grundval av deras saluvärde orealistisk. Handelsbolagets bokvärden framstår då som ett mera användbart utgångsmaterial för en realisationsvinstberäkning.

Frågan om rätt ingångsvärde för beräkning av realisationsvinst vid avyttring av handelsbolagsandel har för övrigt ytterligare klarlagts genom RÅ 1962 Fi 169. Det kan sammanfattande uttryckas som anskaffningsvärdet reducerat med gjorda uttag utöver redovisad vinst och utökat med redovisad vinst utöver gjorda uttag.¹² Parallellen med beräkning av tillskjutet belopp i ekonomisk förening ger sig själv men har inte utnyttjats av Hellner. Förändringarna på medlemskontot får här principiellt samma innebörd som förändringarna på bolagsmans kapitalkonto i ett handelsbolag, även om det gärna skall medges, att en viss skillnad kan noteras beträffande de av Hellner mycket riktigt uppmärksammade fall, då bolagsmans kapitalkonto ökar genom tillförande av hans andel av skattefria kapitalvinster eller icke beskattade uppskrivningar.

Förlust på i fusionssyfte förvärvade handelsbolagsandelar

Stuligen kan det vara skäl att något gå in på ett problem, som Hellner behandlar med viss utförlighet med utgångspunkt från reglerna för aktiebologs rätt till avdrag för förlust på i fusionssyfte förvärvade aktier. Praxis har i detta hänseende utvecklats — RÅ 1955 Fi 1041, som avsåg ett kommanditbolags förvärv av ett aktiebolag i syfte att åtkomma den hyresrätt, som var aktiebolagets enda tillgång, torde möjligen redan efter det av Hellner citerade RÅ 1955 Fi 2115 och i varje fall efter RÅ 1956 Fi 1776 och RM 1: 14 1958 (alla avseende aktiebolag) knappast längre ge uttryck för gällande rätt vare sig i fråga om aktiebologs eller handelsbolags rätt till avdrag för förlust på aktier i dylika sammanhang.¹³ Men det problem Hellner diskuterar rör avdrag för förlust på

¹²Thomsen, Sv. Sk.T. 1956 s. 35, gör gällande, att en förlust aldrig skall reducera anskaffningskostnaden, medan däremot vinst utöver uttag ökar den. På den senare punkten kan man väl följa hans resonemang. Det är däremot knappast möjligt att konsekvent lämna förlusterna obeaktade, till den del de motsvarar för andra år bokförda vinster. Gör man tankeexperimentet, att ett handelsbolag vartannat år lämnar ett överskott om 100 tkr, vartannat år ett underskott om samma belopp, blir nettoresultatet för Thomsen, om vinstuttag inte sker, att andelsägarna netto inte behöver vidkännas någon inkomstskatt, att andelarnas faktiska värde i princip är konstant, matt vid utgången av varje tvåårsperiod, men att anskaffningskostnaden likväl med varje sådan period skall ökas med 100 tkr.

¹³Hellner har nämnt citera BA 1955 Fi 1041 som avseende förvärvade handelsbolagsandelar.

handelsbolagsandelar, vilka ett aktiebolag förvärvat i syfte att till sig överföra handelsbolagets tillgångar och därefter upplösa eller i »urmjölkat» skick försälja andelarna i handelsbolaget. Och där brister det en hel del i bevisföringen.

Den skillnad, som det här finns skäl att uppmärksamma, hänger samman med att någon dubbelbeskattningsregel inte gäller för handelsbolagen. Om ett aktiebolag i fusionssyfte övertar ett annat aktiebolag, och den dolda reserven i aktiebolaget tyst överföres på moderbolaget genom att detta övertar tillgångarna till bokförda värden och om vid senare likvidation av dotterbolaget en bokföringsmässig förlust uppkommer, förvägras moderbolaget avdrag för förlusten på den grund, att motsvarande situation inte skulle ha kunnat uppstå, om tillgångarna till fullt pris överfåtits från dotterbolaget till moderbolaget — i så fall skulle dotterbolaget vid likvidationen efter avdrag för vinstskatt vid avyttringen av tillgångarna ha haft kvar, t. ex. i form av fordran på moderbolaget, den del av den dolda reserven i tillgångarna, som icke motsvarade den latent inkomstskatteskulden. Samtidigt skulle avdragsrätten för tillgångarnas värdeminskning hos moderbolaget gå jämnt upp med dotterbolagets skatteplikt vid deras avyttring. Alternativt skulle motsvarande belopp ha utdelats till moderbolaget, som efter att ha lyft denna skattefria utdelning inte skulle kunna anses ha gjort någon förlust till den del den bokföringsmässiga förlusten motsvarade samma utdelningsbelopp.

Om däremot ett handelsbolags andelar övertages, skulle visserligen på samma sätt tillgångarna i handelsbolaget kunna överföras till bokförda värden. Men frågan är om inte till skillnad från i aktiebologs-fallet avdrag därefter i princip skulle kunna medges som för förlust på andelarna.

Ser man nämligen till motsvarande alternativa förhållande, nämligen att moderbolaget till fullt pris övertar handelsbolagets tillgångar, får man motsvarande kyttning mellan skatteplikt för moderbolaget i egenskap av andelsägare och avdragsrätt för samma bolag i egenskap av förvärvare av tillgångarna. Men enligt vad nyss nämnts skulle — om moderbolaget låter en fordran på grund av överföringen kvarligga hos handelsbolaget — detta bolag vid sin upplösning disponera över i motsvarande grad större tillgångar. Ingångsvärdet på andelarna i moderbolagets hand skulle emellertid också ha blivit i motsvarande mån större. Detta gäller, i den mån den osan uttalade satsen, att icke uttagen vinst höjer det för förvärvaren av en handelsbolagsandel gällande ingångsvärdet vid realisationsvinst och realisationsförlust, håller och är till

lämplig också för beräkningen av driftförlust på andelar.¹⁵ Konkret får vi alltså följande situation:

Moderbolaget förvärvat handelsbolagsandelarna för 500 tkr, när handelsbolagets balans ser ut så

Tillgångar	100	Insatskapital	100
	100		100

Om tillgångarna överförs till bokförda värden ser handelsbolagets balans därefter ut på detta sätt:

Fordran på moderbolaget	100	Insatskapital	100
	100		100

Om någon beskattning inte skulle äga rum på grund av överföringen — en förutsättning, som inte med säkerhet behöver vara uppfylld — får vi hos moderbolaget ett ingångsvärde på de förvärvade tillgångarna på 100 tkr. Vid handelsbolagets upplösning skulle därjämte medges ett avdrag för driftförlust med 400, varigenom den verkliga kostnaden, 500 tkr, skulle bli helt avskriven.

I alternativfallet överförs tillgångarna till verkliga värdet. Då får vi hos handelsbolaget

Fordran på moderbolaget	500	Insatskapital	100
		Vinst	400
	500		500

och hos moderbolaget som del av resultatredovisningen

Anskaffningskostnad för tillgångarna	500	Andel i handelsbolagets vinst	400
Anskaffningskostnad för andelarna 500 - 400 =	100	Likvidationsandel från handelsbolaget	500
		Nettokostnad	500
	1.400		1.400

under förutsättning, naturligtvis, att det alls blir fråga om driftförlust. Samma resultat kan också uppnås, om moderbolaget före upplösningen får ut vinstmedlen i så fall blir likvidationsandelen och anskaffningskostnaden för andelarna i motsvarande mån lägre.

Skillnaden mellan förvärv av handelsbolagsandel och förvärv av ak-

¹⁵ Thomsen, Sv. Sk. T. 1956 s. 35f., vill här göra den distinktionen, att framtagen vinst, som motsvarar vid anskaffningstidpunkten befintlig, dold reserv, inte skall öka anskaffningskostnaden, medan nyintjänad sådan vinst bör göra det. Det hade varit av värde, om Hellner också hade diskuterat denna, utan tvivel hestickande tankegång.

tier i fusionssyfte skulle vid sådant förfarande tydligtvis vara den, att i aktiebolagsfallet ingångsvärdet vid förlustberäkningen inte påverkas av sparade, utdelningsbara vinstmedel, medan detta är förhållandet vid motsvarande beräkning för handelsbolagsandelarnas del. När man tänker efter är detta förhållande inte från alla synpunkter oacceptabelt. Det skulle ju, om fullständig parallellitet rådde vid behandlingen av i slaktsyfte förvärvade handelsbolag och motsvarande aktiebolag, eljest i båda fallen bli frågan om precis samma reduktion i förvärvspriset för dold skatteskuld, och detta oaktat aktiebolagen genom dubbelbeskattningen enligt vad man skulle kunna tycka borde bära en större sådan skuld.

A andra sidan kan man naturligtvis till försvar för Hellners antagande av ett analogt förbud mot avdrag i båda fallen alltid påpeka, att den lösning, som här har diskuterats, gör det möjligt för ägare av handelsbolag att sälja andelarna utan någon avräkning alls för den latent inkomstskatteskulden. Det kan med goda skäl sägas, att den omständigheten, att vad som egentligen kan betecknas som en Lundin-transaktion godkänns, när man säljer aktier till ett aktiebolag, som vill använda dem i fusionssyfte, inte behöver innebära, att en motsvarande förbättring av villkoren för säljarna av handelsbolagsandelar bör anses föreligga vid försäljning till rörelseidkare i fusionssyfte i jämförelse med vad som gäller vid försäljning till andra köpare.

Skall man våga en gissning om vilken linje skattedomstolarna skulle välja, finns det nog, trots vad här sagts, anledning att gå på den restriktiva linje, som Hellner valt. När en motsatt lösning här diskuterats, är det närmast för att visa, att frågan inte är självklar och att den i varje fall inte låter sig lösas på ett så enkelt sätt som genom analogiserande från reglerna för aktiebolags förlust på i fusionssyfte förvärvade aktier.

Slutord

Det hade naturligtvis varit värt att gå in på mängder av andra problem, som behandlas i Hellners välspäckade arbete. Kanske har de, som här valts, inte gjort boken riktigt rättvisa — det ligger ju närmare till hands för en anmälare att behandla områden, där han är oenig med författaren, än där han är av samma mening. Om man måste karakterisera boken som inte riktigt färdig, är detta möjligen en kritik mot en överilad tryckning — det representerar däremot inte någon bristande uppskattning av den imponerande forskarmöda, som Hellner nedlagt och som givit till resultat en av vår nyare skattelitteraturs allra intressantaste böcker.