

Nr 154.

Av herrar **Velander** och **Wehtje**, *angående ändrad lydelse av 1 § förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar.*

I 1944 års aktiebolagslag infördes för underlättande av sammanslagning av moder- och dotterbolag särskilda bestämmelser rörande fusion. Fusion innebär, att det ena bolaget övertager det andra bolagets tillgångar och skulder, varefter det sistnämnda bolaget upplöses med eller utan ett särskilt likvidationsförfarande. Den koncernbildning, som uppstår när ett aktiebolag (moderbolaget), successivt, direkt eller indirekt, förvärvar aktierna i andra bolag (dotterbolag) blir ofta, enligt vad erfarenheten giver vid handen, på grund av ordningen för förvärven till sin utformning icke ändamålsenlig och understundom mycket invecklad. Detta försvårar givetvis överblicken av koncernen såsom ekonomisk enhet och komplicerar koncernredovisningen och deklarationsförfarandet. En sammanslagning av dotterbolag med moderbolaget inom en koncern är därför ofta önskvärd för vinnande av organisatorisk ändamålsenlighet och förenkling. Det i aktiebolagslagen upptagna fusionsinstitutet är utan tvivel starkt av behovet påkallat.

Eftersom de ur såväl företagsekonomisk som allmän synpunkt önskvärda strävandena att genom fusioner vinna en lämplig organisation av företagen försvårades bland annat genom bestämmelserna om utskiftningsskatt, vidtogos av 1950 års riksdag vissa ändringar i förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar den 27 juni 1927, vilka infördes i förordningen den 17 november 1950 (nr 587). Denna författningsändring innebär, att utskiftningsskatten, med visst undantag, icke skall erläggas vid fusion enligt 174 § 1 mom. aktiebolagslagen, under förutsättning att moderbolaget alltsedan den 1 januari 1940 eller, om koncernförhållandet uppstått senare, alltsedan den dag, då dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag, vid varje tillfälle ägt aktier motsvarande mer än $\frac{9}{10}$ av aktiekapitalet. Tidpunkten den 1 januari 1940 valdes, enär utskiftningsskatteprocenten nämnda dag utgjorde högst 12 %, varför utskiftningsskatteskulden hos dotterbolaget, om moderbolaget förvärvat aktierna före nämnda tidpunkt, knappast kunde ha påverkat köpeskillingen.

För vissa fall av fusion enligt nämnda lagrum, där ovannämnda förutsättning för frihet från utskiftningsskatt icke föreligger, har stadgats att — efter särskilt medgivande — dotterbolagets utskiftningsskatteskuld får övertagas av moderbolaget. Sistnämnda bestämmelse, som meddelades i förordningen den 1 juni 1951 (nr 443), trädde i kraft den 1 juli 1951. Dylikt medgivande skall lämnas av riksskattenämnden. Över nämndens beslut må klagan icke föras.

Enligt 1 § 2 mom. andra stycket utskiftningsskatteförordningen, sådant detta författningsrum lyder jämlikt ovannämnda förordning den 1 juni 1951 (nr 443), må dylikt medgivande lämnas under följande förutsättningar nämligen,

att med fusionen åsyftas att vinna en mera ändamålsenlig organisation,

att erläggandet av utskiftningsskatten med hänsyn till dennas storlek kan anses utgöra ett väsentligt hinder för fusionen,

samt att fusionen icke kan antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap.

Till grund för de sålunda meddelade bestämmelserna ligger 1949 års utskiftningsskattesakkunnigas betänkande (SOU 1949:56). I den mån de sakkunnigas uttalanden i betänkandet icke föranlett invändningar av Kungl. Maj:t eller riksdagen, torde man kunna utgå från att de bli vägledande för riksskattenämndens prövning av de s. k. dispensärenden, som i anledning av sistnämnda stadgande dragas under nämndens prövning. Av intresse i förevarande sammanhang är ett sådant uttalande, vari de sakkunniga anföra (s. 70), att en av förutsättningarna för dispens bör vara "att båda bolagen driva rörelser, som bilda en naturlig enhet, och att fusionen föranledes av strävan att vinna organisatorisk ändamålsenlighet". Ehuru författningsrummet i förevarande del erhöll någon annorlunda avfattning än de sakkunniga föreslogo, synes intet i förarbetena till författningsändringen giva vid handen, att Kungl. Maj:t eller riksdagen tagit avstånd från detta uttalande. Då i ett skattelagstiftningen avseende betänkande användes uttrycket "driva rörelser", kan den tolkningen till synes ligga nära till hands, att därmed skulle avses att vederbörande utövade sådan verksamhet, varav inkomsten hänföres till *förvärvskällan* rörelse. Enligt denna tolkning skulle den omständigheten, att dotterbolaget allenast äger en fabrik, som moderbolaget arrenderar för sin rörelse, utgöra hinder för stadgandets tillämpning, enär den för fastigheten uppburna ersättningen jämlikt 24 § första stycket kommunalskattelagen utgör intäkt av förvärvskällan "annan fastighet". Och då i en koncern inom skogsindustrien moderbolaget, såsom ofta är fallet, arrenderar en dotterbolaget tillhörig skogbärande fastighet, blir resultatet detsamma, eftersom det av dotterbolaget uppburna arrendet jämlikt 21 § första stycket d) utgör intäkt av förvärvskällan "jordbruksfastighet".

Det är uppenbart, att en dylik tolkning medför en icke oväsentlig och av sakliga skäl icke betingad begränsning av de fall, då dispens av ifrågavarande slag skulle kunna meddelas. Icke sällan förekommer, att ett moderbolag, långt innan fusionen blir aktuell, övertagit bolagets verksamhet. Bedrives denna å en dotterbolaget tillhörig fastighet med maskiner och andra inventarier, vilka likaledes ägas av dotterbolaget, föreligger för detta bolag en uthyrningsrörelse. I ett dylikt fall skulle sålunda förutsättning för dispens vara för handen. Därest inventarierna tillhöra moderbolaget och endast fastigheten är i dotterbolagets ägo, skulle däremot av skäl som ovan anförts dispens icke kunna beviljas. Det för dispensfrågan avgörande skulle således ofta bli den tidpunkt, då moderbolaget

övertagit dotterbolaget tillhöriga maskiner och andra inventarier. Det synes dock icke finnas någon rimlig anledning att behandla i realiteten helt likartade fall på skilda sätt.

Sedan gammalt har träförädlingsindustrin inköpt skogsfastigheter för tillgodoseende av en del av sitt virkesbehov. Dessa fastighetsförvärv ha ofta skett genom inköp av aktier i skogsbolag. Intet godtagbart skäl föreligger för att fusioner i dylika fall icke skulle kunna bliva föremål för dispens. Det torde tvärtom förhålla sig så, att fusionsinstitutet tillkommit icke minst med hänsyn till önskvärdheten av att underlätta en ändamålsenlig organisation av de inom skogsindustrin verksamma koncernerna.

Möjligt är, att de sakkunniga med uttrycket "driva rörelse" i förevarande sammanhang avsett "utöva verksamhet". Endast en sådan tolkning leder till ett materiellt tillfredsställande resultat. Det är dock icke att förvänta, att fusioner skola igångsättas i förlitande på att denna tolkning skall godtagas av riksskatte-nämnden. Om syftet med fusionsinstitutet skall vinnas är det därför angeläget, att oklarheten rörande ifrågavarande bestämmelsers rätta innebörd snarast undanröjes. Detta synes lämpligen böra ske därigenom, att i 1 § 2 mom. andra stycket förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar vidtages den ändringen, att en förutsättning för sådant medgivande som i nämnda lagrum avses angives vara "att båda bolagen utöva verksamhet, som bildar en naturlig enhet".

Under åberopande av vad sålunda anförts hemställes,

att riksdagen för sin del måtte besluta att 1 § förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar av den 27 juni 1927 skall erhålla följande ändrade lydelse:

1 §.

1 mom. Svenskt aktiebolag, — — — efter vad i 3 § 4 mom. stadgas. Dylikt medgivande må lämnas under följande förutsättningar, nämligen att båda bolagen utöva verksamhet, som bildar en naturlig enhet, och att med fusionen åsyftas att vinna en mera ändamålsenlig organisation, — — — med fastigheter.

Stockholm den 24 januari 1952.

Gustaf Velander.

Ernst Wehtje.
