

## 16 Fusioner och fissioner

---

37 kap. IL,  
bet. 1994/95:SkU10, prop. 1994/95:52, SOU 1994:100,  
bet. 1998/99:SkU5 s. 17, prop. 1998/99:15 s. 211-229 och 285-290, SOU 1998:1 s. 217-237 och 300-306,  
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 431-438, SOU 1997:2 Del II s. 335-344,  
prop. 2001/02:42 s. 34,

---

### Sammanfattning

Kapitel 37 IL behandlar reglerna om fusioner och fissioner. De företag som kan omfattas av bestämmelserna är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, utländskt bolag och annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU under vissa förutsättningar.

Nedan behandlas reglerna om fusioner respektive fissioner var för sig.

### 16.1 Fusioner

#### 16.1.1 Allmänt

Fusion innebär att ett företag t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, går upp i ett annat företag. Det ena företaget övertar då det andra företags tillgångar och skulder utan mellanliggande likvidation. Fusionsförfarandet är föremål för omfattande rättslig reglering. För aktiebolag reglerar ABL tre olika fusionsformer.

#### Absorption

Den första avser fusion mellan två från varandra oberoende aktiebolag och innebär att det ena bolaget absorberas av det andra (14 kap. 1 § 2 st. 1 p. ABL). Denna fusionsform har funnits i svensk rätt sedan 1944 men har av bl.a. skatteskäl sällan tillämpats.

**Kombination**

Den andra fusionsformen innebär att två eller flera överlåtande bolag förenas genom att bilda ett nytt aktiebolag, som övertar deras tillgångar och skulder mot aktierna i det övertagande bolaget (14 kap. 1 § 2 st. 2 p. ABL).

**”14:22-fusion”**

Den tredje fusionsformen är ett specialfall av fusion genom absorption och omfattar fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag i vilket moderbolaget äger samtliga aktier (14 kap. 22 § ABL). Detta slag av fusion är det normala förfarandet för samgående mellan svenska aktiebolag. Genom bestämmelserna om rätt till tvångsinlösen av minoritetsaktier i dotterbolag, dvs. när moderbolaget äger mer än 90 procent av aktierna, utökas möjligheterna att tillämpa denna fusionsform.

Vid fusion ska ett fusionsavtal upprättas. Det övertagna bolaget ska anses upplöst och dess tillgångar och skulder övertagna av det övertagande bolaget när beslut om tillstånd till fusionen registrerats hos PRV.

Fusion kan också äga rum mellan andra slag av företag, t.ex. ekonomiska föreningar. Det finns särskilda regler om fusioner för ekonomiska föreningar i EFL.

**16.1.2 Fusion med helägt dotterbolag m.m.**

Civilrättsligt innehåller genomförandet av en fusion enligt 14 kap. 22 § ABL bl.a. följande moment:

1. En fusionsplan upprättas. Planen ska för vart och ett av bolagen ange bl.a.
  - a) firma, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,
  - b) den planerade tidpunkten för dotterbolagets upplösning,
  - c) vilka rättigheter i moderbolaget som ska tillkomma innehavare av skuldebrev och andra värdepapper med särskilda rättigheter i dotterbolaget eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna.

I fusionsplanen ska det vidare lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömandet av fusionens lämplighet för bolagen.

2. Fusionsplanen ska granskas av de auktoriserade eller godkända revisorerna i moder- och dotterbolaget. Revisorerna ska för vart och ett av bolagen lämna skriftligt yttrande över sin granskning. I yttrandet ska revisorerna särskilt ange om de vid sin granskning funnit att fusionen medför någon fara

för att borgenärerna i moderbolaget inte ska få sina fordringar betalda.

3. Inom en månad från upprättandet av fusionsplanen ska moderbolaget ge in planen med därtill fogade yttranden till PRV för registrering. Uppgift om registreringen ska kungöras. Om ägare till minst fem procent av samtliga aktier i moderbolaget begär det, ska fusionsplanen underställas bolagsstämman i detta bolag.
4. Om fusionsplanen inte ska underställas bolagsstämman i moderbolaget eller planen har godkänts av stämman är vart och ett av bolagen skyldigt att skriftligen underrätta sina kända borgenärer om planen.
5. Tidigast en och senast två månader efter det att uppgift om fusionsplanens registrering har kungjorts ska moderbolaget hos PRV ansöka om tillstånd att verkställa planen.  
Till ansökan ska fogas:
  - a) en kopia av fusionsplanen
  - b) intyg från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att bolagens kända borgenärer underrättats.
6. PRV ska i regel kalla bolagets borgenärer för att dessa ska beredas tillfälle att bestrida ansökan.
7. När PRV har registrerat beslutet om tillstånd att verkställa fusionsplanen är dotterbolaget upplöst.

### 16.1.3 Skatterättsligt

#### Allmänt

Den 1 januari 1999 trädde lagen (1998:1603) om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse (FUL) i kraft. FUL ersatte tidigare skatteregler om fusioner. En reglering om vad som gällde vid fusioner mellan svenska företag fanns tidigare i 2 § 4 mom. SIL. När det gällde aktiebolag var reglerna i SIL tillämpliga i princip endast i fråga om fusion mellan moder-aktiebolag och helägt dotterbolag. Skatteregler om internationella fusioner fanns i lagen (1994:1618) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL).

FUL innebar att det infördes nya regler som omfattar såväl svenska som internationella fusioner. Regleringen bygger på samma lagstiftningsteknik som låg till grund för IGOL. Den grundläggande tanken med de nya reglerna är, liksom i de tidigare reglerna, att fusioner inte ska utlösa någon beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges undantag från omedelbar beskattning genom att det övertagande företaget träder in i

det överlåtande företags skattemässiga situation. Det ska med andra ord råda en skattemässig kontinuitet mellan de båda företagen.

Genom den definition av begreppet ”fusion” som har tagits in i FUL omfattar den nya regleringen, såvitt gäller aktiebolag, inte bara fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag enligt 14 kap. 22 § ABL utan även fusion genom absorption och kombination enligt 14 kap. 1 § ABL.

Den reglering i FUL som gäller fusioner har förts över till 37 kap IL. En fusion som uppfyller i 37 kap. IL uppställda krav kan genomföras utan att någon omedelbar beskattning uppkommer. Den benämns i 37 kap. IL som *kvalificerad fusion*, se vidare avsnitt 16.1.5.

Vid en kvalificerad fusion inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags situation.

Undantaget från beskattning i 37 kap. IL är obligatoriskt om villkoren i 11 – 15 §§ uppfylls.

#### 16.1.4 Definitioner

##### **Fusion**

Med *fusion* avses, enligt 37 kap. 3 § IL, en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelse hos ett företag (*det överlåtande företaget*) ska tas över av ett annat företag (*det övertagande företaget*).
2. Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

Vad som sägs om det överlåtande företaget gäller, om det vid en fusion finns flera överlåtande företag, vart och ett av dessa (37 kap. 7 § IL).

##### **Kvalificerad fusion**

Med *kvalificerad fusion* avses en fusion som uppfyller villkoren i 11-15 §§ IL. Se nedan.

##### **Fusionen genomförd**

En fusion ska anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts (37 kap. 8 § IL). Det överlåtande företaget anses upplöst när dess tillgångar och skulder har förts över till det övertagande företaget. Om andelsägarna i det överlåtande företaget ska erhålla vederlag för sina andelar ska detta också ha utgetts.

I 37 kap. 9 § IL anges vilka företag som omfattas av bestämmelserna i kapitlet.

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbanks,
2. utländskt bolag och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag. Vad som förstås med utländskt bolag framgår av 6 kap. 9-10 §§ IL.

#### **Företag**

Ett företag anses vid tillämpningen av bestämmelserna i 37 kap. IL höra hemma i en viss stat som är medlem i EU, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget genom ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, ska det anses höra hemma i denna andra medlemsstat (37 kap. 10 § IL).

Enligt 37 kap. 9 § 2 st. IL i dess tidigare lydelse räknades ett utländskt skadeförsäkringsföretag inte som företag. Nämnade bestämmelse har avskaffats (SFS 2001:1185) fr.o.m. 2003 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock i fråga om beskattningsår som börjats före den 1 januari 2002. Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag måste det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL).

#### **16.1.5 Villkor för undantag från omedelbar beskattning - kvalificerade fusioner**

#### **Kvalificerad fusion**

Under vissa förutsättningar kan fusion genomföras utan att någon beskattning utlöses omedelbart. Det övertagande företaget träder då in i det överlåtande företagens skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag.

För att det grundläggande kravet på kontinuitet i beskattningen ska kunna upprätthållas ställer 37 kap. 11 – 15 §§ IL upp ett antal krav, som samtliga måste uppfyllas för att fusionen inte ska föranleda någon omedelbar beskattning. En fusion som uppfyller dessa krav benämns *kvalificerad fusion* (37 kap. 4 § IL).

För att en fusion ska vara kvalificerad måste följande villkor vara uppfyllda:

#### **Det överlåtande företaget**

En förutsättning för att svensk beskattning inte omedelbart ska aktualiseras vid en fusion är att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen ska vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (37 kap. 11 § IL).

#### **Det övertagande företaget**

Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet

som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (37 kap. 12 § IL). Det övertagande företags nationalitet påverkar inte reglernas tillämplighet. Avgörande för tillämpningen av dessa är, att den överlåtna verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige och att inkomsten inte är undantagen från beskattning på grund av skatteavtal. I praktiken torde dock bestämmelserna i 37 kap. IL komma att tillämpas så gott som uteslutande på fusioner mellan svenska företag. Bestämmelserna kan dock bli tillämpliga om t.ex. två danska företag fusioneras och en verksamhetsgren såväl före som efter fusionen bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. Vid fusion mellan två svenska företag kan kontinuitet medges även för verksamhet som bedrivs utomlands, under förutsättning att inkomsten från verksamheten hos det övertagande företaget inte är undantagen från beskattning i Sverige genom skatteavtal.

**Fusionsvederlag**

Om det övertagande företaget inte äger samtliga andelar i det överlåtande företaget vid en fusion, får fusionsvederlag betalas bara till andra andelsägare i detta företag än det övertagande företaget (37 kap. 13 § IL).

**Beskattningsårets  
längd för den  
överlåtna verk-  
samheten**

Enligt 37 kap. 19 § IL utgörs beskattningsåret för det övertagande företaget, såvitt avser den övertagna verksamheten, av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. För att det ska vara fråga om en kvalificerad fusion får beskattningsåret för den överlåtna näringsverksamheten inte genom fusionen komma att överstiga arton månader (37 kap. 14 § IL).

*Exempel 1*

Det överlåtande företaget har kalenderår som räkenskapsår, och det övertagande företags räkenskapsår är 1 juli - 30 juni. Fusionen sker den 1 oktober.

Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten blir tiden 1 januari - 30 juni följande år. Räkenskapsåret blir med andra ord 18 månader.

Om det övertagande företaget i stället hade haft räkenskapsår 1 september - 31 augusti skulle beskattningsåret för den överlåtna verksamheten ha blivit 20 månader och därmed för långt för att undantag från omedelbar beskattning med stöd av 37 kap. IL ska kunna vara möjligt.

**Privatbostads-  
företag**

Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag, ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL).

**Huvudregler****16.1.6 Beskattning vid kvalificerade fusioner**

Det överlåtande företaget ska i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 37 kap. 11 § IL (se ovan) inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Företaget ska inte heller beskattas för resultatet av det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs (det sista beskattningsåret).

Det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag. Detta innebär bl.a. att det övertagande företaget ska anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företags sista beskattningsår. Inkomsten hos det övertagande företaget för det beskattningsår då fusionen äger rum beräknas därför med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Övertagandet från det överlåtande företaget anses ha skett retroaktivt. Retroaktiviteten innebär bl.a. att underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under innevarande beskattningsår kan utjämnas mot överskott hos det övertagande företaget. Beträffande tidigare års underskott, se avsnitt 7.

Kontinuiteten innebär också, att den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lagertillgångar eller kapitaltillgångar) hos det överlåtande företaget bibehålls hos det övertagande företaget.

Vidare innebär kontinuiteten att övertagande i princip sker av rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten och outnyttjade avdrag för kapitalförluster enligt 48 kap 26 § IL (den s.k. aktiefällan). Det finns dock vissa inskränkningar, såväl vad gäller belopp som tidsmässigt, när det gäller att ta över gamla underskott. Det finns också en begränsning för fåmansföretag, när det gäller rätten att ta över ”fällanförluster”. Se avsnitt 16.1.7 nedan.

Kontinuiteten innebär dessutom, att övertagande sker av uppskov vid koncerninterna andelsavyttringar enligt 25 kap. IL och vid andelsbyten enligt 49 kap. IL och att rätt till avdrag föreligger för sådana kvarvarande underskott hos kommanditdelägare och vissa andra delägare i handelsbolag som regleras i 14 kap. 14 § IL och hos delägare i vissa utländska juridiska personer (s.k. CFC-bolag) vars beskattning regleras i 14 kap. 11 § IL). Fusion varigenom ett icke investmentföretag absorberas av ett investmentföretag föranleder inte omedelbar inkomstbeskattning. Vid inkomstbeskattning av investmentföretaget ska hänsyn tas till kapitalvinst och kapitalförlust på aktier i den aktieportfölj som övertogs från dotterbolaget. Härvid ska vinsten eller förlusten

beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gäller för dotterbolaget vid tidpunkten för fusionen (RÅ 2000 ref. 18).

**Byggnadsrörelse  
m.m.**

Kontinuitetsreglerna i 37 kap. IL har företräde framför reglerna i 27 kap. IL om att fastigheter som anskaffas av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska anses utgöra omsättningstillgångar.

*Exempel 2*

Ett byggnadsrörelsedrivande aktiebolag (A) har ett fastighetsförvaltande dotterbolag (B). Aktierna i B utgör lagertillgångar hos A. B:s fastigheter utgör anläggningstillgångar.

Om B fusioneras med A kommer aktierna som utgör lagertillgångar att utsläckas. De fastigheter som övertas av A kommer hos A att bibehålla karaktären av anläggningstillgångar. Lagertillgångar i form av aktier kommer med andra ord att ersättas av kapitalvinstbeskattade tillgångar i form av fastigheter.

En annan konsekvens av att kontinuitetsreglerna i här aktuellt avseende har företräde framför andra allmänna bestämmelser i IL är, att om ett fastighetsförvaltande företag efter en fusion kommer att inneha en fastighet som utgör lagertillgång, anses det inte på grund härav bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (prop. 1998/99:15 s. 219).

SRN har den 24 november 1999 i ett (inte överklagat) förhandsbesked prövat om det var möjligt för ett dotterbolag att överta sitt moderbolag genom fusion (s.k. omvänd fusion) utan att någon omedelbar inkomstbeskattning uppkom. Ett moderbolag ägde samtliga aktier i ett dotterbolag (DB) som i sin tur ägde samtliga aktier i sitt dotterbolag (DDB). Vid en fusion där ett moderbolag går upp i ett dotterbolag kan det, på grund av förbudet mot förvärv av egna aktier i 7 kap. 2 § ABL, sättas i fråga om moderbolagets "samtliga" tillgångar övertas av dotterbolaget. SRN utgick i sitt förhandsbesked från den förutsättningen i ansökan att ifrågavarande fusion är en sådan fusion som avses i 14 kap. 1 § ABL och att den är möjlig att genomföra utan att den strider mot bestämmelser i ABL. SRN ansåg därvid att bestämmelserna i 4 § FUL (motsvarande 37 kap. 3 § IL) inte kan ses som ett krav på att övertagande bolag ska behålla övertagna tillgångar. Även om dotterbolagets innehav av de egna aktierna är ytterst kortvarigt vid en fusion av ifrågavarande slag, fann SRN att fusionen uppfyllde de i 4 § FUL uppställda villkoren. Med hänsyn härtill samt till att övriga nödvändiga förutsättningar enligt FUL ansågs upp



fyllda fann SRN att fusionen inte skulle medföra någon omedelbar inkomstbeskattning av de inblandade bolagen.

**Beskattningsår**

Det övertagande företags beskattningsår för den övertagna näringsverksamheten är, som tidigare nämnts, tiden från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår till utgången av det räkenskapsår för det övertagande företaget som avslutas närmast efter det att fusionen genomförs. Det övertagande företaget kommer med andra ord - såvitt avser den övertagna verksamheten - att ha ett räkenskapsår som utgörs av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget (37 kap. 19 § IL).

**Räkenskapsenlig avskrivning**

En förutsättning för rätt till avdrag för räkenskapsenlig avskrivning enligt 18 kap. 14 § IL är att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp värdet av övertagna inventarier högre än det värde som gällde för det överlåtande företaget behöver detta emellertid inte innebära att företaget går miste om rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Ett behållande av nämnda rätt förutsätter dock att mellanskillnaden tas upp som intäkt det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel på det beskattningsåret och vart och ett av de två följande beskattningsåren (37 kap. 20 § IL).

Värdeminskingsavdrag får uppgå till högst 30 % för år räknat. Det innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företags räkenskapsår kommer olika avdragssatser att gälla för de olika verksamheterna. Detta gäller dock endast vid det första bokslutet efter fusionen. I exempel 1 ovan kommer den högsta tillåtna avskrivningsprocenten för den överlåtna verksamheten att vara 45 % och för den gamla verksamheten 30 %.

I de regler som gällde före 1999 (2 § 4 mom. 2 st. SIL), fanns en bestämmelse som innebar att om lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertygande företaget tagits upp till ett högre värde än det värde, som gällde i beskattningshänseende för det överlåtande företaget, skulle det övertagande företaget ta upp skillnaden som intäkt. Bestämmelsen ansågs överflödig, eftersom detta följde av allmänna regler. Någon motsvarighet finns därför inte i 37 kap. IL (prop. 1998/99:15 s. 224). Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp lager, fordringar och liknande tillgångar till ett högre värde än det som gäller i beskattningshänseende för det överlåtande företaget, ska det övertagande företaget, enligt allmänna regler, ta upp skillnaden som intäkt. Detta gäller även beträffande lagerfastigheter (prop. 1998/99:15 s. 224).

### 16.1.7 Underskott

I 40 kap. IL finns det regler som innebär att ett företags rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten från beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret (kvarstående underskott) begränsas i vissa situationer där företaget varit föremål för ägarförändringar. En utförligare redogörelse för bestämmelserna i 40 kap. IL lämnas i avsnitt 7.

I 40 kap. IL finns en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Till fusionsreglerna har överförts dels beloppsspärren, dels regler i syfte att förhindra att fusion används för att kringgå koncernbidragsspärren. Sist nämnda regler kan kallas för fusionsspärren (prop. 1998/99:15 s. 225).

#### Beloppsspärr

Om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret tillämpas, med vissa undantag (se nedan), beloppsspärren i 40 kap. 15-17 IL (37 kap. 21 § IL). Den allmänna beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL utgår från den nya ägarens eller de nya ägarnas utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Med ny ägare avses det övertagande företaget. Som utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget vid fusioner får inte bara fusionsvederlaget räknas med utan även utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget (37 kap. 21 §. 2 st. IL). Till den del beloppsspärren blir tillämplig faller rätten till det kvarstående underskottet bort definitivt.

Undantag från ovanstående gäller;

1. Om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL tillämpas inte beloppsspärren (37 kap. 22 § IL).
2. Beloppsspärren tillämpas inte heller vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen om medlemsbanker (37 kap. 23 § IL).

#### Fusionsspärr

För att inte koncernbidragsspärren i 40 kap. IL ska kunna kringgå genom fusion finns det ytterligare en spärr, ”fusionsspärren” (37 kap. 24 § IL). Enligt denna ska det övertagande företaget först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen genomfördes dra av:

1. underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsår före det beskattningsår då fusionen genomfördes, samt
2. underskott hos det överlåtande företaget som kvarstår från beskattningsår före det sista beskattningsåret.

Begränsningen gäller således kvarstående underskott hos såväl det överlåtande som det övertagande företaget. Nämda tidsmässiga inskränkning i rätten att utnyttja underskott gäller dock inte vid fusion mellan kooperativa föreningar enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL (37 kap. 26 § IL).

Fusionsspärren gäller inte heller om koncernbidrag med skatterättslig verkan hade kunnat lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget året före övertagandet. Var emellertid i ett sådant fall koncernbidragsspärren tillämplig på ett av företagen, har det övertagande företaget rätt till avdrag för kvarstående underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte hade genomförts (37 kap. 25 § IL).

#### **Gamla kapitalförluster**

Som tidigare nämnts innebär kontinuitetsreglerna att det övertagande företaget tar över det överlåtande företags rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § IL (den s.k. aktiefällan) om förutsättningarna i övrigt att behandla fusionen enligt kontinuitetsreglerna i 37 kap IL föreligger (kvalificerad fusion). Ett undantag härifrån föreligger dock. Om det övertagande företaget är ett fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då fusionen genomförs eller om det överlåtande företaget var ett fåmansföretag vid ingången av beskattningsåret före det sista beskattningsåret, krävs det för rätt till avdrag på kvarstående delägarätter enligt 48 kap. 26 § IL att det övertagande företaget ägde mer än 90 % av andelarna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten (37 kap. 27 § IL). I övriga fall föreligger ingen begränsning i det övertagande företags rätt att överta det överlåtande företags kapitalförluster.

#### **16.1.8 Värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget**

Om det övertagande företaget innehar värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget blir den skattemässiga behandlingen av dem beroende på om de utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar (37 kap. 29 § IL). Om de utgör kapitaltillgångar ska de inte anses avyttrade enligt 44 kap. 8 § IL. Om det övertagande företaget innehar andelar i det överlåtande företaget och dessa är lagertillgångar ska andelarna däremot anses ha avyttrats vid fusionen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde.

### **16.1.9 Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land**

Det kan förekomma att tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annat stat som är medlem i Europeiska unionen. Härvid gäller, enligt 37 kap. 30 § 2 st. IL, följande till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal med Sverige och den staten eller – om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade tillämpats i den staten:

”Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG).”

### **16.1.10 Utgifter i samband med fusion**

Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion ska dras av (16 kap. 7 § IL).

### **16.1.11 Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget**

#### **Aktiebolag och utländska företag**

Vid andra fusioner än sådana där ett helägt dotterföretag går upp i moderföretag erhåller andelsägaren i det överlåtande företaget fusionsvederlag. Andelarna i det överlåtande företaget utslöcknar när företaget upplöses genom fusionen. Av 44 kap. 8 §. 1 st. p. 3 och 3 st. IL framgår att vid kvalificerade fusioner enligt 37 kap. IL anses andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget ha avyttrat sina andelar i det överlåtande företaget.

Hos det övertagande företaget medför fusionen därför ingen beskattning. Om det övertagande företaget redan före fusionen innehar andelar i det överlåtande företaget och dessa utgör lager-tillgångar, anses andelarna enligt 37 kap. 29 § 2 st. IL avyttrade

för det skattemässiga värdet. Intäkten kommer då att neutraliseras av ett lika stort avdrag (jfr prop. 1998/99:15 s. 296).

För andra andelsägare som i vederlag för de utslöknade andelarna erhåller andelar i det övertagande företaget är fusionen likvärdig med ett andelsbyte eller en koncernintern andelsavyttring. Om andelsägaren yrkar det kan reglerna om andelsbyten tillämpas (48 a kap. 4 § och 49 kap. 4 § IL). Reglerna om andelsbyten kan vara tillämpliga oberoende av om andelarna i det överlåtande företaget utgjort sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust ska beräknas enligt kapitalvinstreglerna eller om de utgjort lagertillgångar.

Om förutsättningarna för uppskov enligt reglerna för koncerninterna andelsavyttringar föreligger ska dessa regler tillämpas i stället för reglerna om andelsbyten (49 kap. 5 § IL). Detta gäller även om uppskov enligt reglerna om koncerninterna andelsavyttringar inte yrkats. Någon valfrihet mellan att använda reglerna för andelsbyten och koncerninterna andelsavyttringar föreligger därför inte (bet. 1998/99:SkU5 s. 21).

Det kan nämnas att rätten till uppskov på ägarnivå inte är beroende av att villkoren för en kvalificerad fusion är uppfyllda på bolagsnivå (25 kap. 9 § IL jämfört med 49 kap. 4 § IL).

#### **Ekonomiska föreningar**

Vid absorption och kombination mellan ekonomiska föreningar beskattas inte andelsägarna i den överlåtande föreningen, såvida inte fusionsvederlaget avser även annat än föreningsandelar. Kontinuiteten upprätthålls genom att anskaffningskostnaden för andelarna i den överlåtande föreningen förs över på andelarna i den övertagande föreningen (48 kap. 10 § IL).

#### **16.1.12 Ikraftträdande**

Reglerna om fusioner och fissioner finns, som ovan nämnts, i 37 kap. IL. Denna lag trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Samtidigt upphävdes FUL, som dock tillämpas vid 2001 års taxering samt vid senare taxeringar i fråga om skattskyldiga som taxeras för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt (1 kap. 3 § ILP).

För fusioner som har genomförts före år 1999 – i andra fall än de som anges nedan – tillämpas de bestämmelser som gällde före ikraftträdandet av FUL (4 kap. 60 § ILP).

Särskilda bestämmelser gäller i fråga om följande fusioner, se 4 kap. 55-59 §§ ILP):

- mellan ekonomiska föreningar före den 1 mars 1956
- mellan jordbrukskassor enligt äldre lag
- mellan sparbanker enligt äldre lag och övertagande av bankrörelse före juli 1987
- fusioner mellan ekonomiska föreningar enligt äldre lag
- vissa internationella fusioner och fissioner under åren 1995-1998.

## 16.2 Fissioner

---

prop. 1998/99:15 s. 229-232 och 289-290  
SOU 1998:1 s. 234-237

---

Med ikraftträdande fr.o.m. den 1 januari 1999 infördes en reglering av såväl svenska som internationella fissioner i FUL. Regleringen finns numera i 37 kap. IL (med ikraftträdande den 1 januari 2000 och tillämpning första gången vid 2002 års taxering).

Fissionsreglerna i 37 kap. IL har fått samma generella utformning som fusionsreglerna. Med fission avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (*det överlåtande företaget*) ska tas över av två eller flera andra företag (*de övertagande företagen*), och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Reglerna innebär i korthet att det överlåtande företaget inte beskattas i anledning av fissionen. De övertagande företagen träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation.

I svensk associationsrätt saknas regler om fissioner. Sedan tidigare har det, till följd av EG:s fusionsdirektiv, funnits skatteregler om internationella fissioner i IGOL.

Eftersom svensk civilrättsaknar regler om fissioner, kan reglerna i 37 kap. IL om beskattning av fissioner för närvarande aktualiseras endast om en fission i en annan stat berör tillgångar i Sverige. Reglerna behandlas därför inte vidare här.