

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

37 kap. 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).

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 (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.

Omvänd fusion

I praktiken förekommer också s.k. omvänd fusion. En omvänd fusion innebär att ett moderbolags samtliga tillgångar och skulder övertas av dess dotterbolag mot vederlag till moderbolagets ägare i form av befintliga andelar i dotterbolaget, varvid moderbolagets upplöses utan likvidation. SRN har i ett förhandsbesked den 24 november 1999 (inte överklagat) utgått från att ett sådant förfarande omfattas av reglerna om absorption i ABL. Se vidare nedan 16.1.4. Vid fusion ska ett fusionsavtal upprättas. Det överlåtande 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 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 moderaktiebolag 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. I sammanhanget bör dock noteras att gränsöverskridande fusioner för närvarande inte kan genomföras på grund av avsaknaden av civilrättslig reglering. De skatterättsliga reglerna om fusioner får därför i praktiken endast betydelse vid fusioner mellan svenska företag samt mellan utländska företag med verksamhet i Sverige. I motiven uttalas trots detta att tolkningen av den svenska lagstiftningen kan komma att

påverkas av innehållet i fusionsdirektivet och av EG-domstolens praxis (prop. 1998/99:15 s. 215). Att en sådan tolkning kan bli aktuell framgår även av EG-domstolens dom den 17 juli 1997 i målet *Leur-Bloem* (C_28/95).

FUL byggde 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 togs in i FUL omfattade 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).

SRN har den 24 november 1999 i ett (inte överklagat) förhandsbesked prövat om en omvänd fusion omfattas av den nu upphävda lagen FUL. Det kan noteras att definitionen av fusion i då gällande FUL i materiellt hänseende överensstämmer med nuvarande reglering enligt IL. I fallet ägde ett moderbolag samtliga aktier i ett dotterbolag (DB) som i sin tur ägde samtliga aktier i

sitt dotterbolag (DDB). Vid en fusion där ett moderbolag absorberas av 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. SRN fann att fusionen uppfyllde de i 4 § FUL uppställda villkoren trots att dotterbolagets innehav av de egna aktierna är ytterst kortvarigt vid en fusion av ifrågavarande slag. Med hänsyn härtill samt till att övriga nödvändiga förutsättningar enligt FUL ansågs uppfyllda fann SRN att fusionen inte skulle medföra någon omedelbar inkomstbeskattning av de inblandade bolagen.

Kvalificerad fusion

Med *kvalificerad fusion* avses en fusion som uppfyller villkoren i 11-15 §§ IL. Sådana fusioner omfattas, till skillnad från andra fusioner, av regler om i huvudsak skattemässig kontinuitet. Se nedan.

Fusionen genomförd

En fusion ska anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts (37 kap. 8 § IL). Om andelsägarna i det överlåtande företaget ska erhålla vederlag för sina andelar ska detta också ha utgetts.

Det kan nämnas att RR angett att den omständigheten att ett bolag som upplösts genom fusion efter upplösningen saknar rätts-handlingsförmåga och inte kan vara part i en process inte innebär att en process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering som pågår då bolaget upplösts måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösa bolaget tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

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

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,
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). Som exempel kan nämnas att ett aktiebolag som är registrerat i Sverige ska anses ha hemvist här i riket enligt 6 kap. 3 § IL. Skulle företaget ha verklig ledning i en annan stat med vilken Sverige slutit skatteavtal motsvarande OECD:s modellavtal kommer dock företaget att anses ha hemvist i den andra staten enligt skatteavtalet. Se Handledning för internationell beskattning.

Enligt 37 kap. 9 § 2 st. IL i dess tidigare lydelse räknades ett utländskt skadeförsäkringsföretag inte som företag. Nämda 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. Det kan noteras att begreppet ”företag” i 37 kap. 9 § IL även omfattar investmentföretag och privatbostadsföretag. Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag måste dock det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL). Se avsnitt 16.1.6 nedan.

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 företags skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag i 37 kap. 20-28 §§ IL.

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 del av en näringsverksamhet 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). Det finns inte något villkor om fusionsvederlagets beskaffenhet. (En annan sak är att detta kan få betydelse vid beskattningen av andelsägarna i det överlåtande bolaget, se avsnitt 16.1.11.) Fusionsvederlaget kan således bestå av såväl kontanter som andelar i det övertagande företaget. Vidare bör noteras att fusionsvederlag inte behöver betalas ut, men om detta görs ska det endast ske till andelsägarna i det överlåtande företaget.

Beskattningsårets längd för den överlåtna verksamheten

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.

Privatbostadsföretag

Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag, ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL). Det övertagande företaget får i ett sådant fall inte vara ett aktiebolag (prop. 2002/03:12).

16.1.6 Beskattning vid kvalificerade fusioner

Huvudregler

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. Full resultatutjämnning mellan det övertagande och det överlåtande företaget accepteras således, trots att koncernbidragsförutsättningar formellt saknas för detta beskattningsår. 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 avseende 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.

I sammanhanget bör vidare noteras att RR genom RÅ 2000 ref. 18 och RÅ 2000 ref. 36 gjort en långt gående tillämpning av kontinuitetsregeln. I det först nämnda avgörandet fann RR att fusion varigenom ett icke investmentföretag absorberas av ett investmentföretag inte föranledde någon omedelbar beskattning. 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. I RÅ 2000 ref. 36 har rättsläget beträffande särskild löneskatt på pensionskostnader klarlagts. RR fastslog i denna dom att kontinuitet även ska tillämpas vid beräkningen av underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Byggnadsrörelse m.m.

Kontinuitetsreglerna i 37 kap. IL har företrädare 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 utslockna. 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 företrädare 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).

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). Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt att vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget inte utlöser beskattning. Skälet till detta var att det i målet inte var fråga om goodwill som förvärvats av annan och att tillgången därmed inte var att betrakta som ett inventarium (jfr 18 kap. 1 § IL). Inte heller ansågs uppskrivning av aktier i dotterdotterbolag utlösa beskattning.

Värdeminskningssavdrag 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 övertagande 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 till-

gångar 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 kringgåas 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 av 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 fusi-

onen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde.

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

Trots att internationella fusioner och fissioner på grund av avsaknaden av civilrättsliga regler för närvarande inte kan genomföras är Sverige genom sitt medlemskap i EU förpliktat enligt fusionsdirektivet att i sin interna lagstiftning införa skattemässiga regler som föreskrivs i direktivet med syfte att underlätta internationella fusioner och fissioner. Av den anledningen har i 37 kap. 30 § 2 st. IL intagits en regel som avser att implementera artikel 10 i fusionsdirektivet. Paragrafen anger att om 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 gäller följande:

”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).”

Vad som ovan nämnts gäller dock endast 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 (37 kap. 30 § 1 st. IL).

Till följd av vad som nämnts angående de civilrättsliga reglerna kan dock konstateras att 37 kap. 30 IL i praktiken endast kan få betydelse vid verksamhetsavyttringar (38 kap. 19 § IL).

16.1.10 Utgifter i samband med fusion

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

16.1.11 Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget

Klassificering hos andelsägarna i det överlåtande företaget

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 uteslås 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 innehåller andelar i det överlåtande företaget och dessa utgör lagertillgångar, anses dock 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).

Andelsbyten och koncerninterna andelsavyttringar

För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell kapitalvinst som huvudregel tas upp till intäkt det år då tillgången avyttrats (44 kap. 26 § 1 st. IL). Se dock nedan angående nya regler fr.o.m. 1 juli 2003 om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Skulle vederlag för de uteslåsna andelarna istället utgå i form av andelar i det övertagande företaget kan dock reglerna om andelsbyten eller koncerninterna andelsavyttringar bli tillämpliga (44 kap. 27 §, 48 a kap. 4 §, 49 kap. 4 § och 25 kap. IL.) Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att föras fram till beskattning vid ett senare tillfälle än vad som gäller enligt huvudregeln.

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 och framskjuten beskattning 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 § och 48 a kap. 4 § IL).

**Nya regler fr.o.m.
den 1 juli 2003**

Det bör noteras att kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar fr.o.m. den 1 juli 2003 under vissa omständigheter är skattefri enligt 25 a kap. 5 § 1 st. IL. Detta gäller oavsett om fusionsvederlaget består av kontanter eller av andelar i det överlåtande bolaget. I samband med införandet av denna reglering avskaffades reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Av den anledningen fyller 37 kap. 2 § första strecksatsen fr.o.m. nämnda datum ingen funktion. Vad som ovan nämns angående koncerninterna andelsavyttringar gäller således endast vid fusioner som genomförts innan de nya reglerna trädde ikraft. I övrigt innebär de nya reglerna dock ingen förändring i beskattningshänseende för aktieägarna i det överlåtande bolaget.

Vad gäller utländska aktieägare kan nämnas att ett kontant fusionsvederlag jämställs med utdelning enligt 1 § 2 st. KupL (1970:624). Lämnas fusionsvederlaget i pengar utgår således enligt svensk rätt som huvudregel kupongskatt. De nya reglerna om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar har dock föranlett en del ändringar i 4 § KupL. Om vissa villkor är uppfyllda ska numera kupongskatt inte utgå på utdelning som erhålls på näringsbetingade andelar som innehas av utländska bolag (4 § 6 och 7 st. KupL).

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 med 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. Det kan noteras att en delning av ett aktiebolag i praktiken ändå kan genomföras genom utdelning av aktier i dotterföretag om villkoren enligt den s.k. lex ASEA-lagstiftningen är uppfyllda. Se kap. 19. Nämnad möjlighet kan härigenom ses som ett substitut för fission.

Eftersom svensk civilrätt saknar 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. Det kan dock nämnas att SRN i ett förhandsbesked från den 9 oktober 2002 (inte överklagat) med hänvisning till RÅ 1999 not. 285 funnit att ett svenskt moderbolag vars utländska dotterbolag fissionerats varken ska anses ha avyttrat aktier i dessa bolag eller erhållit utdelning från dem. Vidare uttalade SRN att moderbolagets anskaf-

fningsvärde på aktierna ska bestämmas genom att omkostnadsbeloppet på aktierna i dotterbolagen före uppdelningen fördelas mellan aktierna i dessa bolag och de nybildade bolagen i förhållande till aktiernas marknadsvärde omedelbart efter uppdelningen.