

16 Fusioner och fissioner

bet. 1998/99:SkU5 s. 17
prop. 1998/99:15 s. 211-229, 285-290
SOU 1998:1 s. 217-237, 300-306

Kapitel 37 IL behandlar både reglerna om fusioner och fissioner.

Nedan behandlas reglerna om fusioner respektive fissioner var för sig.

16.1 Fusion

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 företagens 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. skatteskal 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. 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 övertaga 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 verksamhetsöverlåtelser (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 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. 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.

Bestämmelserna i 37 kap. IL är obligatoriska

16.1.4 Definitioner

Fusion

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

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 kan nämnas att det i fråga om fusion genom absorption och kombination enligt 14 kap. 1 § ABL gäller, att det överlåtande bolaget är upplöst när anmälan om fusionen har registrerats av PRV (14 kap. 20 § ABL).

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 krav 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 har varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av verksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning (37 kap. 11 § IL).

Det övertagande företaget

Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet 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 företagens 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 eller de överlåtande företagen, får fusionsvederlag betalas bara till andra andelsägarna i dessa företag än det övertagande företaget (37 kap. 13 § IL).

**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 verksamheten 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).

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 verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget. 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 reavinsttillgångar) 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 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 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 uppfyllda fann SRN att fusionen inte skulle medföra någon omedelbar inkomstbeskattning av de inblandade bolagen.

Beskattningsår

Det övertagande företags beskattningsår för den övertagna näringsverksamheten är 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 eller fissionen 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 att skillnaden i värdena tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för det beskattningsåret och vart och ett av två närmast följande beskattningsåren (37 kap. 20 § IL).

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 %.

Lagervärdering

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. Nämnade 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 om koncernbidrag med skatterättslig verkan hade kunnat lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget före det beskattningsår fusionen genomfördes. Var emellertid i ett sådant fall koncernbidragsspärren tillämplig på ett av företagen, har det övertagande företaget rätt till avdrag för

Gamla kapitalförluster

kvarstående underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte hade genomförts (37 kap. 25 § IL).

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 att det övertagande företaget ägde mer än 90 % av andelarna i det överlåtande företaget (37 kap. 27 § IL).

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 § 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 eller fission 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 utslocknar 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 utslocknade 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 (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 mars 1956
- mellan jordbrukskassor enligt äldre lag
- mellan sparbanker enligt äldre lag och övertagande av bankörelse 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

I svensk associationsrätt saknas regler om delning av företag, fission. Sedan tidigare har det, till följd av EG:s fusionsdirektiv, funnits skatteregler om internationella fissioner i IGOL. Dessa regler har dock saknat praktisk betydelse.

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) och innebär i korthet att det överlåtande företaget inte beskattas. Det eller de

övertagande företagen träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Eftersom det saknas civilrättsliga regler om fissioner, saknar reglerna i 37 kap. IL om beskattning av fissioner för närvarande praktisk betydelse (möjligtvis kan reglerna aktualiseras för utländskt företag med filial i Sverige). Reglerna behandlas därför inte vidare här.