Nils Mattsson

Bolags-konstruktioner & Beskattnings-effekter

NORSTEDTS

JURIDISKA BIBLIOTEKET
vid Uppsala Universitet

Depå 14205

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f4465

NILS MATTSSON

BOLAGSKONSTRUKTIONER OCH BESKATTNINGSEFFEKTER

BOLAGSKONSTRUKTIONER OCH BESKATTNINGSEFFEKTER

EN INKOMSTSKATTERÄTTSLIG STUDIE AV HANDELSBOLAG OCH ENKLA BOLAG

AV

NILS MATTSSON

Mit einer Zusammenfassung in deutscher Sprache

P. A. NORSTEDT & SÖNERS FÖRLAG

STOCKHOLM

© NILS MATTSSON 1974

ISBN 91-1-737261-5

LUND 1974
CARL BLOMS BOKTRYCKERI A.-B.

FÖRORD

Denna avhandling har tillkommit under gynnsamma yttre betingelser. Professorerna Göran Englund och Carsten Welinder har tålmodigt läst olika manuskript som utarbetats efterhand. Deras råd har betytt mycket för det fortsatta arbetet.

Ett manuskript som föregått den slutliga versionen av boken har granskats i ett tillsättningsärende. Kritiska synpunkter har jag därvid med intresse tagit del av och till vissa delar beaktat.

Under den tid jag arbetat med avhandlingen har jag tjänstgjort som lärare vid institutionen för handelsrätt vid Lunds universitet. Många av tidigare och nuvarande kolleger vid institutionen har i olika avseenden varit mig till god hjälp under arbetets gång. Professorerna Axel Adlercreutz och Carl Martin Roos har granskat de inledande kapitlen ur civilrättslig synvinkel. Tingsnotarien Per Malmer har utfört vissa kontrollarbeten och amanuensen Björn Ström har upprättat rättsfallsregistret. Kansliskrivaren Astrid Wennberg har renskrivit stora delar av avhandlingen.

Dr. jur. Hans-Heinrich Vogel har översatt sammanfattningen till tyska.

Till alla dem som på olika sätt bistått mig under arbetet riktar jag ett varmt tack.

Lund i december 1973

Nils Mattsson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Förord III
Innehållsförteckning V
Förkortningar IX

Kapitel I. Inledning 1
1. Historisk översikt 1
I. Allmänt 1
II. Skattesubjekt för bolagsinkomster 2
A. Inkomster i handelsbolag och kommanditbolag 2
B. Inkomster i enkla bolag och partrederier 6
C. Inkomster i gruvbolag 8
III. Dubbelbeskattning av bolagsinkomster 10
2. Problem av betydelse vid beskattning av bolagsinkomster 15
I. Olika sätt att betrakta ett bolag i beskattningshänseende 15
II. Skillnader mellan handelsbolag och enkla bolag 18
3. Den fortsatta undersökningen 19
I. Ämnesval 19
II. Material 21
III. Disposition 23
Kapitel II. Frågor vid gränsdragning mellan bolag och andra rättsinstitut 26
1. Inledning 26
2. Avtal mellan kontrahenterna 31
I. Civilrättsliga frågor 31
II. Skatterättsliga frågor 34
3. Gemensamt syfte (bolagsändamål) 35
I. Inledning 35
II. Olika bolagsfaktorer av betydelse 36
III. Gränsdragning mellan bolag och samäganderätt 38
IV. Gränsdragning mellan bolag och tjänsteavtal 41
V. Gränsdragning mellan bolag och försträckning 47
VI. Gränsdragning mellan bolag och royaltyavtal 51
4. Förpliktelse att verka för bolagsändamålet 52
Kapitel III. Gränsdragning mellan olika former av bolag 61
1. Inledning 61
2. Skillnad mellan handelsbolag och enkelt bolag 61
I. Bokföringsskyldighet 63
II. Gemensam firma 67

3. Skillnad mellan handelsbolaget och det tysta bolaget 73
I. Civilrättsliga synpunkter 74
II. Skatterättsliga synpunkter 79
Kapitel IV. Bolagstillgångar i handelsbolag och enkla bolag 85
1. Inledning 85
2. Handelsbolag 85
3. Enkla bolag 89
Kapitel V. Bildande av bolag 96
1. Allmänt 96
2. Handelsbolag 98
I. Olika former av bolagsbildningar 98
II. Överföring till bokförda värden 102
A. Tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av rörelse .. 102
B. Tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet 105
III. Överföring till annat värde än det bokförda värdet 108
IV. Avskrivnings- och nedskrivningsfrågor, då dolda reserver överförts till handelsbolaget 112
V. Svårigheter beträffande vinstfördelningen mellan delägarna, då dolda reserver av den ene delägaren överförts till handelsbolaget 117
VI. Bildande av handelsbolag realisationsvinstgrundande fång 121
VII. Bolags förvärv av tillgångar vid bolagsbildningen realisationsvinstgrundande fång 122
3. Enkla bolag 122
I. Olika former av bolagsbildningar 122
II. Överföring av tillgångar mellan bolagsmännen 123
A. Allmänt 123
B. Beräkningen av delägarnas andel av tillgångarna i det enkla bolaget 129
III. Överföring till bokförda värden 131
A. Tillgångar, där intäkten vid avyttringen utgör inkomst av rörelse 131
B. Tillgångar, där intäkten vid avyttringen utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet 134
IV. Övriga spörsmål 134
Kapitel VI. Beskattning av bolagsinkomsterna 136
1. Allmänt om delägarnas skattskyldighet 136
2. Allmänt om bolagsavtalets betydelse för skattskyldigheten 139
I. Avtal om enkla bolag 140
II. Ur skatterättslig synpunkt ej godtagbara avtal om vinst- och förlustfördelning 144
3. Avskrivningar i olika bolag 153
I. Handelsbolag 153
II. Enkla bolag 155
4. Fördelning av intäkter mellan bolagsmännen 157
I. Civilrättsliga utgångspunkter 158
A. Handelsbolag 158
B. Kommanditbolag 162

C. Enkla bolag ... 163
II. Fördelning av intäkter enligt bolagsavtalet ... 164
A. Handelsbolag ... 164
B. Enkla bolag ... 175
III. Fördelning av inkomster från olika förvärvskällor mellan delägare i ett bolag ... 178
IV. Beskattning av bolagsinkomster hos bolagsmän, som är inskränkt skattskyldiga ... 184
A. Handelsbolag ... 184
B. Enkla bolag ... 191
5. Rätt förvärvskälla hos bolagsmännen vid fördelningen av bolagsinkomster 192
6. Uppdelning av bolagsmannens intäkter i olika förvärvskällor ... 202
I. Handelsbolag ... 206
II. Enkla bolag ... 211
7. Fördelning av förluster mellan delägarna i ett bolag ... 213
I. Civilrättsliga utgångspunkter ... 214
II. Skatterättsliga regler ... 216
A. Allmänt om fördelningen av förluster i bolag ... 216
B. Den skatterättsliga betydelsen av det solidariska ansvaret i ett bolag 218
C. Särskilt om fördelningen av förluster i ett kommanditbolag ... 222
8. Bolagsmännens möjligheter att utnyttja underskott mot andra inkomster 227
9. Beskattningsår ... 233
I. Gemensamt beskattningsår för samtliga intäkter förvärvade i bolagsverksamhet ... 233
A. Handelsbolag ... 235
B. Enkla bolag ... 242
II. Gemensamt beskattningsår för samtliga delägare ... 243
10. Beskattningsort ... 244
I. Handelsbolag ... 244
II. Enkla bolag ... 247
Kapitel VII. Försäljning eller annan avyttring av andel i handelsbolag och enkelt bolag ... 249
1. Allmänt ... 249
I. Civilrättsliga regler ... 250
II. Avyttring av andelar i handelsbolag eller tillgångar i handelsbolag ... 252
2. Avyttring av andel i handelsbolag ... 264
I. Rättsfallet RÅ 1950 ref. 16 ... 264
II. Tidpunkten för förvärv av andelar i handelsbolag ... 268
III. Anskaffningsvärde på avyttrade andelar ... 270
IV. Delar av andelen förvärvade vid skilda tidpunkter ... 280
V. Delar av andelen avyttrade vid skilda tidpunkter ... 287
3. Försäljning av tillgångarna i ett enkelt bolag ... 289
Kapitel VIII. Upplösning av bolag ... 291
1. Handelsbolag ... 291
I. Civilrättsliga regler om likvidation och upplösning av handelsbolag 291
II. Utskiftning av tillgångar i ett handelsbolag ... 292

A. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av rörelse ... 293
B. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet ... 298
III. Utskiftning till annat värde än det bokförda värdet ... 305
IV. Realisationsvinst och realisationsförlust på handelsbolagsandelen vid likvidation av handelsbolaget ... 307
V. Driftförlust på handelsbolagsandelen vid likvidation av handelsbolaget ... 310
VI. Enmanshandelsbolag ... 314
A. Allmänna synpunkter ... 314
B. Enmanshandelsbolaget från skatterättslig synpunkt ... 316
2. Enkla bolag ... 320
I. Civilrättsliga regler om likvidation och upplösning av enkelt bolag ... 320
II. Utskiftning av tillgångar i ett enkelt bolag ... 321
A. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av rörelse ... 321
B. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet ... 325
III. Utskiftning från enkelt bolag är realisationsvinstgrundande fång ... 325
Kapitel IX. Bolag mellan makar ... 327
1. Inledning ... 327
2. Civilrättsliga utgångspunkter ... 330
3. Skattskyldighet för makars gemensamma inkomst ... 333
4. Enskild firma (enskild näringsidkare) ... 337
5. Bolag mellan makar ... 343
I. Skatterättsliga synpunkter på bolagsavtalet ... 343
II. Handelsbolag ... 350
III. Enkla bolag ... 353
Kapitel X. Sammanfattning ... 360
1. Handelsbolag ... 360
2. Enkla bolag ... 372
3. Samordning av reglerna ... 375

Zusammenfassung ... 380
Citerad litteratur ... 392
Åberopade svenska rättsfall ... 400
Sakregister ... 406

FÖRKORTNINGAR

AB = Aktiebolag.
ABL = Aktiebolagslagen (om ej annat angives lag 14 september 1944 om aktiebolag).
AK = Andra kammaren.
ATP = Allmän tjänstepension.
BB = Zeitschrift »Der Betriebs-Berater».
BevU = Bevillningsutskottet.
BFH = Bundesfinanzhof.
BFH-U = Urteil des Bundesfinanzhofs.
BGB = Bürgerliches Gesetzbuch.
BGH = Bundesgerichtshof.
Bolagslagen = Lag 28 juni 1895 om handelsbolag och enkla bolag.
Bokföringslagen = Bokföringslag av den 31 maj 1929.
BStBl = Bundessteuerblatt.
DepCh = Departementschef.
EStG = Einkommensteuergesetz.
Fi = Finansdepartementet (i samband med departementspromemorior och notisfall).
FK = Första kammaren.
GmbH = Gesellschaft mit beschränkter Haftung.
HD = Högsta domstolen.
HGB = Handelsgesetzbuch.
HovR = Hovrätt.
HøjR = Højesteret.
HøyR = Høyesterett.
JFT = Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland.
JustRåd = Justitieråd.
KammarR = Kammarrätt.
KF = Kunglig förordning.
KG = Kommanditgesellschaft.
KL = Kommunalskattelag av den 28 september 1928.
Kungl. Maj:t = Kunglig Majestät.
LOSR = Landsoverskatterådet.
LSR = Landsskatteretten.
NJA = Nytt Juridiskt Arkiv (del I om ej annat angives).
OHG = Offene Handelsgesellschaft.
PN = Prövningsnämnd.
Prop. = Proposition.

RegR = Regeringsrätten.
RegRåd = Regeringsråd.
RFH = Reichsfinanzhof.
RFH-U = Urteil des Reichsfinanzhofs.
RN = Riksskattenämnden (även dess meddelanden).
RR = Revision og Regnskabsvæsen.
RStBl = Reichssteuerblatt.
RSV = Riksskatteverket (även dess meddelanden).
Rt = Norsk Retstidende.
RÅ = Regeringsrättens årsbok.
Sf = KF 26 juli 1947 om statlig förmögenhetsskatt.
SFS = Svensk författningssamling.
Si = KF 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt.
SN = Tidskriften Skattenytt.
SOU = Statens offentliga utredningar.
SpO = Skattepolitisk Oversigt.
SST = Svensk Skattetidning (även dess rättsfallsöversikt).
StuW = Zeitschrift »Steuer und Wirtschaft».
SvJT = Svensk Juristtidning.
TF = Taxeringsförordning av den 23 november 1956.
TfR = Tidsskrift for Rettsvitenskap.
TI = Taxeringsintendent.
TN = Tidskriften Taxeringsnämnden.
UfR = Ugeskrift for Retsvæsen.
UppF = Uppbördsförordning av den 5 juni 1953.
Utv. = Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål.

KAPITEL I

INLEDNING

1. HISTORISK ÖVERSIKT

I. ALLMÄNT

Föreliggande undersökning behandlar de skatterättsliga konsekvenserna av olika bolagsformer. I förgrunden träder handelsbolaget, kommanditbolaget, det enkla bolaget och partrederiet. I KL är beskattningen av dessa främst reglerad i 53 § 2 mom. Denna bestämmelse lyder:

»Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederier taxeras icke, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets eller rederiets inkomst. Ej heller skall så kallat gruvbolag taxeras, utan skola dess delägare taxeras en var för den inkomst, han åtnjutit av bolagets verksamhet.

Vad i föregående stycke sägs skall i förekommande fall äga motsvarande tillämpning beträffande garantibelopp för fastighet.»

Främst uttalar stadgandet, att beskattning skall ske hos delägarna och inte hos bolaget. Bolagens inkomster skall i motsats till inkomster hos aktiebolag och ekonomiska föreningar endast beskattas en gång. Närmare regler för hur beskattningen skall ske av de uppräknade bolagen lämnar dock inte bestämmelsen.

Den historiska utvecklingen samt de motiv, vilka legat bakom den nuvarande regeln, ger emellertid material av betydelse för en undersökning av beskattningens närmare utformning.[1]

[1] För en allmän redogörelse av utvecklingen fram till nuvarande lagars tillkomst hänvisas till Eberstein I s. 120 ff. (statsskatterna) och II: 1 s. 684 ff. (kommunalskatterna).

Innan jag går in på denna undersökning och därvid lämnar en plan för det fortsatta arbetet, är det därför av vikt att jag lämnar en historisk översikt och visar de skäl, som motiverat den nuvarande utformningen av 53 § 2 mom.

II. SKATTESUBJEKT FÖR BOLAGSINKOMSTER

A. Inkomster i handelsbolag [2] *och kommanditbolag*

I de under 1800-talet gällande bevillningsförordningarna förekom beträffande skattskyldigheten för bolag inga särskilda regler, vilka avvek från bestämmelserna för fysiska personer. I § 9 av 1883 års bevillningsförordning stadgades t.ex. endast, att de regler, som gällde enskilda personers inkomstbevillning i tillämpliga delar även skulle gälla om »menigheter, samfund, verk och inrättningar samt andra juridiska personer, i den mån de icke äro särskilt frikallade, ävensom om oskiftat sterbhus och bolag, därunder jämväl inbegripna sådana, som enligt särskild författning äro skyldiga avstå sin vinst.»

Davidson framhåller i sin kommentar till bestämmelsen, att med bolag »förstås alla slag av bolag, även handelsbolag. Däremot kunna dit icke hänföras s.k. intressentskap, så att t.ex. bruk med flera delägare utan bolagskontrakt, vanliga rederier enligt sjölagen (som utgöra delägarskap uti fartyg) icke såsom sådana beskattas, utan skatten påföres de särskilda delägarna allt efter deras andel i inkomsten.» [3] Dubbelbeskattning av bolagsinkomster förekom inte.

Skyldigheten att erlägga skatt för inkomster i handelsbolag och kommanditbolag åvilade sålunda bolaget och inte delägarna.[4] Praxis var dock i vissa fall vacklande.[5]

---

[2] I skatteförfattningarna används uttrycket »vanligt handelsbolag». Detta uttryck torde ha sin grund i att bolagskommittén vid utformning av bolagslagen betraktat kommanditbolaget som en form av handelsbolag och låtit denna uppfattning framträda i lagtexten. Jfr NJA II 1895 nr 3 s. 43 f.; se även rubriken till bolagslagen 38—44 §§. Kritik mot terminologin i skatteförfattningarna hos K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 372.

[3] Davidson s. 89.

[4] Bolagets skattskyldighet omfattade dock endast de inkomster som uppbars av delägarna. Person som uppbar viss del av ett företags årsvinst beskattades då hon ej ansågs vara delägare. Hon hade överlåtit företaget och hävdade att detta erlagt skatt. (Rettig VI: 234).

[5] Se t.ex. Rettig I: 70. Handelsbolagsinkomster fördelades här mellan delägarna.

Kritik riktades snart mot bestämmelsens utformning. Det anfördes som lämpligare att skattskyldigheten åvilade delägarna. Då bolaget var skattskyldigt kunde sådan lindring i bevillningen inte ske, som hade varit medgiven, om delägarna varit skattskyldiga.[6] Dessutom — och detta ansågs då vara allvarligare — medförde den omständigheten, att bolaget beskattades, att delägarna inte ägde de kommunala och politiska rättigheter (bl.a. rösträtt), vilka var grundade på skattskyldigheten.

KammarR uttalade i ett utlåtande över ett under 1890-talet avgivet betänkande, vari reglerna föreslogs kvarstå oförändrade, att i den händelse bestämmelserna inte ändrades därhän att de enskilda delägarna skulle beskattas, det åtminstone borde föreskrivas, att en taxering av de särskilda delägarna skulle äga rum, om yrkande därom framställdes.[7]

Först år 1900 kom emellertid ett förslag om förändring beträffande skattskyldigheten för kommanditbolags och handelsbolags inkomster.[8] Skattskyldigheten beträffande olika bolag var i detta förslag jämfört med tidigare mer i detalj reglerad. Enligt förslaget skulle skattskyldigheten för inkomst, som åtnjutits av handelsbolag och kommanditbolag åligga delägarna, en var efter honom i bolaget tillkommande andel.[9] Kommitténs motivering till ändring av gällande regler var densamma som tidigare framförts; skattskyldighetens omfattning för fysiska personer hade betydelse för åtnjutande av politiska och kommunala rättigheter.[10-11]

Även om detta förslag inte kom att direkt ligga till grund för lag-

---

[6] Se Rettig I: 69.

[7] Kungl. Maj:ts och Rikets Kammarrätts underdåniga utlåtande över det av särskilda kommitterade den 2 november 1894 angivna betänkande med förslag till förordning angående inkomstbevillning s. 44 f. Det kan nämnas att i norsk rätt från 1882 till 1921 skulle bolag taxeras särskilt. Delägare kunde dock yrka, att de i stället för bolaget skulle taxeras. Detta skedde då under vissa omständigheter — under senare tid endast då bolaget bestod av ett mindre antal delägare, se närmare Storm-Nielsen s. 37 ff.

[8] 1900 års förslag.

[9] Jfr 1900 års förslag till förordning angående bevillning av inkomst § 21.

[10] 1900 års förslag s. 110 f.

[11] Någon progressiv beskattning existerade då ännu inte. I egentlig mening kom denna först med 1902 års KF om inkomstskatt, se Eberstein I s. 130. Att en progressiv beskattning av fysiska personer talade för att delägarna skulle vara skattskyldiga kom sedan att bli huvudargumentet.

stiftning, återkom många av tankegångarna i förslaget i det betänkande, som lades fram av en strax därefter tillsatt utredning.[12]

Denna kommitté, som bl.a. föreslog en progressiv inkomstskatt framhöll, att »redan av inkomstskattens personliga natur följer, att för inkomst, som förvärvas av handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag och rederibolag, taxeras icke själva bolaget utan delägarna däri, en var efter hans andel av bolagets inkomst. I ännu högre grad är detta naturligtvis påkallat, då inkomstskatten är progressiv.» [13] Resultatet av detta utredningsarbete blev 1902 års förordning om inkomstskatt varigenom infördes en särskild såsom bevillning till staten utgående, men från den allmänna bevillningen fristående direkt skatt. Enligt denna förordning skulle skatt för inkomst, som åtnjutits av handelsbolag och kommanditbolag utgöras av delägarna, en var efter hans andel av bolagets inkomst.[14]

Genom 1902 års förordning, som följdes av en motsvarande förordning 1910, hade man funnit formerna för den statliga beskattningen. Bevillningen förlorade helt i betydelse men kunde inte upphävas eftersom den kommunala beskattningen var knuten till denna. Olika utredningar tillsattes med uppgift att finna lösningar på den kommunala beskattningen. Under år 1917 lade två olika kommittéer fram sina betänkanden med förslag även i sådana avseenden, som här är föremål för intresse. Eiserman och von Wolcker lade fram ett förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet. Samma år överlämnade även Landén ett betänkande om allmänna grunder för den kommunala skattereformen med utkast till lag om kommunal beskattning.

I fråga om beskattningen av handelsbolags och kommanditbolags inkomster anknöt Eiserman och von Wolcker till den gällande regeln att delägarna skulle vara skattskyldiga för inkomsterna.[15] Landén hade däremot en annan uppfattning beträffande skattskyldigheten för handelsbolag, kommanditbolag och rederier till kommunal inkomstskatt.[16] Han framhöll, att den ordning, som införts 1902 i förordningen om allmän inkomstskatt, vilka bestämmelser år 1903 överförts i bevill-

[12] 1901 års förslag.

[13] 1901 års förslag s. 112.

[14] Se prop. 16/1902 s. 6 och 22 ff.; jfr även motsvarande ändringar år 1903 i 1897 års bevillningsförordning prop. 31/1903 s. 23.

[15] Förslag Eiserman och von Wolcker s. 523.

[16] Landén avlämnade också ett förslag till statlig inkomstskatt. Eftersom denna skatt var progressiv ansåg han att beskattningen här borde ske hos delägarna.

ningsförordningen och sedan även kommit att inflyta i senare författningar, ur flera synpunkter var olycklig, såvitt gällde den kommunala beskattningen.[17] Han ansåg det vara oegentligt ur beskattningssynpunkt, »att då denna är riktad mot besittningen och förvärvsverksamheten inom kommunen, låta den subjektiva skattskyldigheten träffa personer, vilka endast medelbart hava någon befattning med den egendom och den verksamhet, man avser att beskatta. Mera naturligt synes vara att låta skatt påföras den juridiska person, som företräder de enskilda delägarna. Från den skattskyldiges synpunkt kan det vara olägligt nog att t.ex. bliva skattskyldig till en eller flera främmande kommuner på grund av sitt delägarskap i ett eller annat bolag eller rederi.» [18]

Den enda omständighet, som talade för att beskattningen skulle ligga hos delägarna, var enligt Landén reglerna om den kommunala rösträtten. Dessa bestämmelser borde dock inte vara avgörande för beskattningens utformning.

Landéns förslag avsåg endast formerna för den kommunala beskattningen. Några planer att införa nya regler beträffande den statliga progressiva beskattningen fanns inte. Skälen att här behålla skattskyldigheten hos delägarna blev i stället allt starkare. Skatt skulle med ett progressivt skattesystem uttagas efter förmåga. Denna princip var lättare att tillämpa om delägarna och inte bolaget beskattades. Men att införa olika bestämmelser för den kommunala resp. den statliga beskattningen ansåg man allmänt vara alltför invecklat.

I det förslag till kommunalskattelag, som lades fram till 1920 års riksdag hade DepCh följt den i 1902 års förordning införda bestämmelsen att delägarna skulle vara skattskyldiga för bolagets inkomster.[19] Propositionen ledde dock inte till lagstiftning utan utredningsarbetet fortsatte.

Även i därefter fram till tillkomsten av 1928 års skatteförfattningar [20] avlämnade förslag fann man ingen anledning att frikalla delägarna från skattskyldighet för de inkomster, som förvärvats av ett handels-

[17] Förslag Landén s. 226 f.

[18] Förslag Landén s. 227.

[19] Se prop. 191/1920 s. 519 ff. Däremot fanns förslag på dubbelbeskattning av kommanditdelägarnas inkomster. Beskattningen skulle träffa både bolaget och kommanditdelägarna se nedan s. 12 ff.

[20] Betr. statlig inkomst- och förmögenskatteförordning se prop. 103/1927 (ej bifallen) och 218/1928 samt betr. kommunalskattelagen prop. 102/1927 (ej bifallen) och 213/1928.

bolag och ett kommanditbolag.[21] Principen att skatt skall uttagas efter förmåga talade för att de tidigare gällande reglerna skulle tillämpas. Wicksell fann t.ex. reglerna för beskattningen av handelsbolagets inkomster vara riktiga med utgångspunkt från den princip, som han utvecklade på följande sätt: »Det synes vara mest överensstämmande med inkomstskattens idé, att man, såvitt möjligt, beskattar all inkomst hos den fysiska person, som vare sig direkt eller indirekt genom en juridisk person, däri han är delägare, erhåller densamma. Endast genom beskattning av den fysiska personens inkomst kan man utmäta beskattningen efter skatteförmågan. Så snart fysiska personer på grund av sitt delägarskap i en sammanslutning äga del i sammanslutningens vinst, borde därför rätteligen denna vinst beskattas hos delägarna efter vars och ens andel i sammanslutningen och anses såsom inkomst för dem under förutsättning, att vinsten skulle vara inkomst, därest den tillflutit delägarna direkt.» [22]

Samma uppfattning kom till uttryck i 1924 års skatteberednings uttalande: »Med principerna för inkomstskatten, vilken är avsedd att i första hand vara en skatt i förhållande till de fysiska personernas skatteförmåga, sådan denna kommer till uttryck i vars och ens samlade, renodlade inkomst, överensstämmer bäst, att såvitt möjligt en juridisk persons inkomst beskattas hos dess delägare i förhållande till vars och ens andel.» [23]

Några förslag, som innebar ändringar från tidigare regler, ledde inte det fortsatta utredningsarbetet till utan man behöll i 1928 års skatteförfattningar den tidigare tillämpade principen att beskatta delägarna för handelsbolagets och kommanditbolagets inkomster.

B. Inkomster i enkla bolag och partrederier [24]

I 1883 års bevillningsförordning var den gjorda regleringen av bolagsbeskattningen såtillvida svårtolkad, som det inte klart uttalades, när

[21] Jfr SOU 1923:69 s. 104, 1924:53 s. 445, 1925:10 s. 21 och 1926:18 s. 13 f.

[22] SOU 1923:69 s. 139.

[23] SOU 1926:18 s. 12.

[24] Med rederier avses i KL s.k. partrederier, vilkas civilrättsliga reglering återfinns i sjölagen. Ett partrederi uppkommer då två eller flera personer tillsammans äger ett fartyg, som används till att driva sjöfart för gemensam räkning. Ett rederi kan naturligtvis även drivas i annan företagsform. Drivs det t.ex. som ett kommanditbolag skall reglerna för dessa bolag äga tillämpning. Enligt prop. 42/1973 skall reglerna överföras till 3 kap. 40—57 §§ sjölagen. I 40 § återfinns definition av

ett bolag skulle vara skattesubjekt och när de fysiska personer, som var delägare i bolaget, skulle påföras skatten.[25]

Davidson framhöll att i s.k. intressentskap och rederier enligt sjölagen skulle delägarna vara skattskyldiga. Den utformning, som nu gäller i civilrättsligt hänseende beträffande bolag, kom emellertid först genom 1895 års bolagslag. Då fick lagstiftaren i skattehänseende möjlighet att bygga på ett fastare regelsystem. Då det första mer detaljerade förslaget till reglering av bolagsbeskattning kom år 1900 återfanns en särskild bestämmelse angående enkla bolag.[26] Det enkla bolaget kom, såvitt gällde skattskyldigheten för bolagsinkomsterna, att likställas med handelsbolaget och kommanditbolaget. Skattskyldigheten skulle åvila delägarna, inte bolaget. I motiven till förslaget förklarades visserligen att det inte fanns anledning att beskatta bolaget utan det naturliga vore med hänsyn till det enkla bolagets civilrättsliga konstruktion att beskatta delägarna. Det hade emellertid i praxis blivit allt vanligare att även betrakta det enkla bolaget som en enhet i beskattningshänseende. För att förebygga en sådan praxis ansåg man det i förslaget lämpligt att uttryckligen i lagtexten angiva att inte bolaget utan delägarna skulle beskattas för bolagets inkomster.[27]

I 1902 års förordning om inkomstskatt infördes också i förtydligande syfte en uttrycklig bestämmelse, att i ett enkelt bolag skulle delägarna och inte bolaget beskattas för bolagets inkomster.[28] Samtidigt uttalades i bestämmelsen att även beträffande rederier, som inte var aktiebolag, skulle skattskyldigheten åvila delägarna.[29]

I fortsättningen kom enkla bolag och rederier att i beskattningshänseende likställas med handelsbolag och kommanditbolag trots att man uttalat, att en särskild reglering beträffande dessa sammanslutningar egentligen vore onödig.[30] Att delägarna och inte bolaget skulle beskattas var uppenbart redan av den civilrättsliga konstruktionen.

---

partrederi. Denna överensstämmer med den tidigare; dock har i definitionen uttalats, att ansvaret är delat. Detta är en kodifiering av gällande rätt.

[25] Se ovan s. 2.

[26] 1900 års förslag. Jfr förslag till förordning angående bevillning av inkomst § 21.

[27] 1900 års förslag s. 110 f.

[28] § 14 1902 års förordning.

[29] Även här hade tidigare praxis vacklat. Så sent som i 1894 års förslag hade rederier behandlats såsom ett särskilt rättssubjekt. Tillägget beträffande partrederier måste även ha tillkommit för att undanröja tvekan.

[30] Se t.ex. Förslag Eiserman och von Wolcker s. 533.

Kommunalskattekommittén framhöll således i sitt förslag till kommunalskattelag, efter att ha uttalat att inkomsterna i ett handelsbolag och kommanditbolag borde beskattas hos delägarna, att »detsamma gäller ock ifråga om enkelt bolag, som dock icke anses utgöra något rättssubjekt och redan av denna anledning icke kan få sig skatteförpliktelse ålagd».[31]

I proposition till kommunalskattelag [32] och till förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt [33] fortsatte man med den metod, som då länge tillämpats, nämligen att i reglerna beträffande skattskyldigheten likställa det enkla bolaget och partrederiet med handelsbolaget och kommanditbolaget. Detta skedde således trots att man ansåg bestämmelsen vara självklar.

C. Inkomster i gruvbolag [34]

I 53 § 2 mom. KL kom även att införas särskilda bestämmelser beträffande gruvbolag. Anledningen till att denna bestämmelse tillkom har särskilda förklaringar.

Frågan hur gruvbolag skulle beskattas uppkom relativt sent.[35] I det

[31] SOU 1924: 53 s. 445. Jfr även Landén s. 227. Landén accepterade i sitt förslag den allmänna uppfattningen, att det enkla bolaget hade en sådan civilrättslig konstruktion, att det inte kunde betraktas som ett skattesubjekt. Han ansåg, att den konstruktion han i kommunalbeskattning föreslog betr. handelsbolaget och kommanditbolaget, nämligen att beskatta bolaget i stället för delägarna, inte kunde tillämpas på det enkla bolaget. Dess inkomst borde fortfarande fördelas mellan delägarna.

[32] Prop. 102/1927 (ej bifallen) och 213/1928.

[33] Prop. 103/1927 (ej bifallen) och 218/1928.

[34] Med gruvbolag avses en sammanslutning av sådant slag, varom regler finns i 8 kap. 1938 års gruvlag. Egentligen är det överflödigt att stadga särskilt om gruvbolag i KL eftersom detta slag av bolag inte är en särskild bolagsform. I gruvlagen finns särskilda regler för sammanslutningar (oavsett hur de är organiserade) som sysslar med gruvrörelse. Det kan vara frågan om en samäganderätt till gruva eller om ett bolag, organiserat som ett handelsbolag. Gruvrörelse har ansetts så speciell som rörelseform att den nödvändiggjort vissa särskilda regler oberoende av under vilken associationsform rörelsen bedrivs. Betr. frågan om gruvbolag kan försättas i konkurs se Fi 1969: 13 s. 45.

[35] Jfr RÅ 1912 ref. 163. Frågan gällde om en sammanslutning av gruvintressenter skulle betraktas som ett särskilt skattesubjekt eller om inkomsten skulle fördelas mellan delägarna och upptagas till beskattning hos dem. RegR anförde ». . . Dannemora grufintressenter vore att anse såsom en juridisk person och således vore för inkomst skattskyldiga . . .» Utslaget visar vilken vikt som lades vid frågan om en sammanslutning skulle betraktas som en juridisk person.

förslag som lämnades av 1921 års kommunalskattekommitté återfanns för första gången ett särskilt stadgande beträffande skattskyldigheten för s.k. gruvbolag.[36] Dessa bolag skulle enligt kommittén betraktas såsom ett särskilt skattesubjekt. Man ansåg dem vara juridiska personer och fann det därför naturligt, att bolaget också i beskattningshänseende betraktades såsom ett särskilt subjekt.[37]

Inom kommittén ifrågasattes dock, om det inte vore mer rationellt att i stället för att taxera gruvbolaget taxera delägarna. Det ekonomiska utfallet för de olika delägarna i ett gruvbolag kunde bli olika och någon hänsyn härtill kunde inte tagas om gruvbolaget betraktades som ett särskilt skattesubjekt. Kommittén hade emellertid vid kontakt med representanter för gruvnäringen erfarit att inga önskemål fanns om en ändring av gällande regel. På grund härav och då denna bestämmelse bäst överensstämde med huvudregeln för juridiska personers beskattning fann kommittén, att skattskyldighet för inkomsten borde åvila bolagen.[38]

Mot kommunalskattekommitténs förslag riktade dock 1924 års skatteberedning viss kritik. Skatteberedningen ansåg, att gruvbolaget ur kommunalbeskattningens synpunkt kunde vara ett självständigt skattesubjekt. Beträffande statsbeskattningen uppkom däremot svårigheten att finna en progressiv skatteskala, som var lämplig. Eftersom gruvbolagen borde enkelbeskattas och eftersom svårigheterna att finna ett lämpligt mått för en progressiv skatt riktad mot bolaget var stora, föreslog beredningen att inte bolaget utan i stället delägarna skulle beskattas.[39]

Det av skatteberedningen beträffande gruvbolagen förordade skattesystemet accepterades i 1927 års proposition av DepCh. Förutom de av beredningen lämnade motiven till ståndpunkten, att delägarna borde beskattas, anförde han: »Gruvbolagen torde ej vara att anse som juridiska personer i egentlig mening, utan snarast såsom ett slags representanter för samäganderätt i gruva . . .» [40]

Diskussionen beträffande gruvbolagens beskattning visar vilken betydelse man fäst vid den civilrättsliga utformningen. Kommunalskatte-

---

[36] SOU 1924: 53 s. 448 f.
[37] Se RÅ 1912 ref. 163. Jfr även samma utgång Rettig XI: 43.
[38] SOU 1924: 53 s. 449.
[39] SOU 1926: 18 s. 17.
[40] Prop. 102/1927 s. 189.

kommittén betraktade ett gruvbolag som en juridisk person och fann det därför vara naturligast att beskatta bolaget och inte delägarna.

I skatteberedningens förslag underströks dock den synpunkt, som kom att spela den avgörande rollen. Sedan man fastslagit, att gruvbolagen borde enkelbeskattas, fann man, att skatteförmågeprincipen kunde bättre tillgodoses, om inte bolaget utan delägarna beskattades.

Den uttryckliga bestämmelsen i 53 § 2 mom. om gruvbolagens beskattning torde ha intagits i KL, då principen att delägarna och inte bolaget skulle beskattas, utgjorde ett avsteg från tidigare regler.

III. DUBBELBESKATTNING AV BOLAGSINKOMSTER

I ett år 1894 avgivet förslag till förordning om inkomstbevillning väcktes för första gången tanken att dubbelbeskatta bolagsinkomster.[41] Förslaget omfattade utdelningar från aktiebolag.[42]

Såsom skäl till de föreslagna reglerna för aktiebolag framhöll kommittén, att endast om all inkomst, som tillföll en person, beskattades hos honom, kunde hans skatteförmåga beaktas på ett rimligt sätt.[43] Denna omständighet talade för att beskattningen skulle ske hos delägaren och inte hos aktiebolaget. Emellertid borde inte endast den vinst, som överfördes till aktieägarna beskattas. Om så vore fallet skulle all den vinst, som fonderades i aktiebolaget, bli obeskattad. Problemet — om rätt skattesubjekt — löstes bl.a. genom en hänvisning till den ordning, som man funnit i utländska skattelagar. Kommittén anförde: »Vid sådant förhållande återstår endast den i flera utländska inkomstskattelagar anlitade utvägen att beskatta såväl bolaget för dess inkomst som de enskilda delägarna för dem tillfallande utdelning, vilket föredöme kommitterade också följt . . . En sådan anordning torde icke heller kunna anses komma i strid med fordringarna på en rättvis beskattning. Man behöver icke till försvar för densamma åberopa den av många förfäktade men av andra bestridda åsikten, att aktiebolag och dylika inrättningar hava självständig inkomst och således utgöra verkliga skattesubjekt. Även om man anser, att inkomsten är de enskilda delägarnas och icke bolagets, kan den i sådant fall formellt dubbla beskattning, kommitterades förslag innebär, tillfyllestgörande

---

[41] 1894 års förslag.

[42] Bestämmelsen gällde även solidariska bankbolag. Härifrån bortses i det följande.

[43] 1894 års förslag s. 122 f.

motiveras med hänvisning till ej mindre den förhöjda beskattning, som föreslagits för »inkomst av kapital» [44] men som icke skulle drabba inkomsten av det i aktieföretag placerade kapitalet, än även de särskilda förmåner, som lagstiftningen berett nu ifrågavarande associationer, och som därför också i utlandet föranlett särskild beskattning av aktieföretag.» [45]

Det av 1894 års kommitté väckta förslaget som inte föranledde någon åtgärd återkom några år senare men i ändrad form. 1900 års kommitté, som accepterade en dubbelbeskattning, föreslog dock samtidigt, att aktiebolag skulle äga rätt att vid sin taxering avdraga ett belopp, som motsvarade viss procent av inbetalt kapital.[46] I 1902 års förordning om inkomstskatt infördes för första gången regler om dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomster. Reglerna ändrades senare bl.a. i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

Den dubbelbeskattning, som gällde bolag riktade sig dock endast mot inkomster i aktiebolag. De argument, som användes i debatten för att motivera denna beskattning, skiftade. Man hävdade att aktiebolagen hade en självständig inkomst och denna borde beskattas. Den civilrättsliga lagstiftningen tillerkände också aktieägarna så stora förmåner (bl.a. i form av begränsat ansvar), att det därför kunde finnas anledning att hårdare beskatta de inkomster, som genom verksamhet i aktiebolag tillkom delägarna. Det framhölls, att aktiebolagen kunde nå sådan omfattning, att de erhöll vinster som det inte kunde vara möjligt för varje enskild att erhålla, om han själv drivit liknande verksamhet med de av honom i bolaget insatta medlen.[47] Dessutom underströks,

---

[44] De kommitterade föreslog att med hänsyn till den ökade skatteförmågan skulle högre inkomstskatt utgå på inkomst av kapital. Kommittén framhöll dock att »en särskild skattefot för sådan inkomst skulle emellertid i hög grad försvåra skattens debitering och lätteligen vålla misstag därvid. Denna olägenhet undvikes, om man i stället för att tillämpa en högre skattefot, ökar det uppskattade beloppet av sådan inkomst i samma proportion, som skattefoten skulle vara högre än den vanliga. Då kommitterade ansett, att för inkomst av kapital lämpligen bör utgöras bevillning efter en med hälften ökad skattefot, har detta alltså i förslaget uttryckts så, att sådan inkomst skall i och för bevillningens påförande ökas med hälften, varemot skattefoten bliver lika för all inkomst av vad slag den vara må.» (1894 års förslag s. 118.)

[45] 1894 års förslag s. 123.

[46] 1900 års förslag s. 104 och 109.

[47] SOU 1926: 18 s. 14 f. Frågan om aktiebolagens dubbelbeskattning är dock åtminstone i dag i sista hand en politisk fråga; se Welinder Företagens inkomst-

att dubbelbeskattning av aktiebolagets inkomster var en vanlig företeelse utomlands.

I och med att den statliga skatten blev progressiv fann man det angeläget att låta skatten träffa delägare, som låg bakom ett juridiskt rättssubjekt. Detta var utan ingrepp i civilrättsliga regler möjligt beträffande handelsbolaget och kommanditbolaget, eftersom dessa bolag inte gjorde utdelningar i teknisk mening.[48]

Någon tanke att utöka dubbelbeskattningen till handelsbolag och kommanditbolag kom därför under lång tid inte till uttryck i svenska lagförslag och motiv.

De skäl, som låg bakom dubbelbeskattningen av aktiebolagets inkomster, redovisade ovan, hade inte heller samma styrka beträffande handelsbolag och kommanditbolag.[49] Under arbetet med nya skattelagar i slutet av 1910-talet började emellertid en ändrad inställning vinna insteg. En särskild utredning inom finansdepartementet fick i uppdrag att undersöka om inte de delar av kommanditbolagets vinster, som var att hänföra till kommanditdelägarna, borde dubbelbeskattas.[50] Som skäl härtill anförde DepCh, att kommanditdelägarens ställning i många avseenden liknade aktieägarens. Dessutom fanns det anledning antaga att många aktiebolag skulle ombildas till kommanditbolag, om beskattningsformerna för de olika bolagstyperna var olika.[51]

I proposition år 1920 [52] föreslog därför DepCh, att en dubbelbeskattning skulle införas beträffande de delar av ett kommanditbolags inkomster, som kunde hänföras till kommanditdelägarna. Propositionen förkastades visserligen av riksdagen, men förslaget togs återigen upp

---

beskattning s. 16 f. Jfr även Hellner Bolagsbildning s. 15 ff. och Mutén Företagsbeskattningsproblem, särskilt s. 59 ff.

[48] Jfr Förslag Eiserman och von Wolcker s. 523 ff. I detta förslag framfördes uppfattningen, att aktieägarna och inte aktiebolaget skulle träffas av skatten. Detta innebar, att i de fall då aktiebolaget uppsköt utdelning till delägarna kom även beskattningen av bolagets vinster att ställas på framtiden.

[49] Jfr Rettig VI: 180.

[50] Se prop. 191/1920 s. 295.

[51] KammarR kritiserade förslaget ur civilrättslig synpunkt; se prop. 191/1920 s. 296. En nödvändig förutsättning för den ifrågasatta ändringen beträffande kommanditbolags beskattning var enligt KammarR:s mening, att den grund, efter vilken kommanditdelägarnas andelar i vinsten skulle beräknas, blev på förhand bestämd. Att sådan grund i allmänhet fanns angiven i bolagsavtalet, kunde visserligen antagas, men KammarR erinrade dock om att 40 § bolagslagen förutsatte, att någon grund inte blivit bestämd.

[52] Prop. 191/1920.

av 1921 års kommunalskattekommitté. Ett kommanditbolag borde enligt kommittén betraktas såsom en kombination av ett vanligt handelsbolag och ett aktiebolag. Det var dock inte endast sådana principiella utan även praktiska synpunkter, som hade lett till kommitténs ställningstagande.[53] Kommittén anförde: »Kommanditdelägarna i ett kommanditbolag kunna nämligen uppgå till ett betydande antal och vara bosatta å andra orter, än där bolaget driver sin verksamhet. Att nu beskatta alla dessa delägare, en var för vad å honom av inkomsten belöper, i den eller de kommuner, där bolagets rörelse bedrives, har visat sig vara för såväl delägarna som beskattningsmyndigheterna förenat med avsevärda olägenheter, vilka äro avhjälpta, om skattskyldigheten för den del av inkomsten, som belöper å ifrågavarande delägare, överflyttas å bolaget. Att därjämte låta kommanditdelägarna beskattas för sin utdelning å kommanditlotterna innebär visserligen en utsträckning av dubbelbeskattningen, men denna utsträckning utgör dock blott en konsekvens av den dubbelbeskattning, som redan gäller för aktiebolag och dess delägare.» [54]

Samma inställning återfinns i motiveringar hos 1924 års skatteberedning. Det resonemang som här utvecklas är av principiellt intresse.[55] Beredningen framhöll först, att aktiebolagsformen var skapad för att möjliggöra stora sammanslutningar för drivande av förvärvsverksamhet. Härpå tydde lagens bestämmelser om minsta antal delägare [56] och om visst minsta aktiekapital.[57] Själva förvaltningssystemet för aktiebolaget var också avsett för större sammanslutningar. Man fann den omständigheten, att aktiebolagen genom sammanslutningens storlek vunnit möjlighet till erhållande av monopolvinster vara ett av skälen till att aktiebolagsinkomsten kunde besitta större skattekraft än annan inkomst.[58] Handelsbolagsformen var däremot avsedd för en sammanslutning av ett fåtal personer. Antalet delägare kunde vara två och något krav på minimikapital fanns ej. Förvaltningsformerna var

---

[53] Av de teoretiska motiv, som ansågs ligga bakom dubbelbeskattningen av aktiebolag, kunde här enbart åberopas, att kommanditdelägaren liksom aktieägaren hade ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser; jfr bolagsskatteberedningens redogörelse SOU 1931: 40 s. 293 f.

[54] SOU 1924: 53 s. 450 f. Kommittén hade föreslagit att inkomst av kapital skulle beskattas i den skattskyldiges hemortskommun.

[55] SOU 1926: 18 s. 14 ff.

[56] 4 § jfrd med 97 § ABL 1910.

[57] 2 § ABL 1910.

[58] Se även Eberstein I s. 288 ff.

utformade med tanke på att alla delägarna personligen deltog i förvaltningen.

Kommanditbolaget liknade mest handelsbolaget, men kunde även betraktas som en mellanform mellan handels- och aktiebolag. Beredningen redovisade den tidigare i annat sammanhang framförda uppfattningen, att det knappast syntes föreligga någon principiell skillnad mellan kommanditdelägares och aktieägares ställning. Emellertid hade aldrig frågan ställts, om den del av ett kommanditbolags inkomst, som tillföll kommanditdelägarna, kunde anses besitta större skattekraft än annan inkomst. Skatteberedningen betvivlade detta.[59] Beredningen ansåg därför att för de fall, för vilka kommanditbolagsformen närmast var avsedd, borde en dubbelbeskattning inte förekomma. Det kunde emellertid sättas i fråga huruvida inte vid kommanditbolagsbeskattningen en differentiering borde göras mellan stora och små bolag. Lämpligt ansåg beredningen det då vara att skilja mellan olika kommanditbolag, beroende på antalet kommanditdelägare i bolaget. Eftersom aktiebolaget måste ha minst fem delägare, kunde det vara lämpligt att skattskyldigheten för kommanditbolag och för kommanditdelägares utdelning från bolaget inträdde först då kommanditdelägarnas antal översteg fyra.

Detta alternativ blev även beredningens förslag. Den pekade dock på ytterligare en möjlighet att komma till rätta med problemet, nämligen att i bolagslagen införa en bestämmelse av innehåll, att i kommanditbolag inte fick finnas mer än ett visst antal kommanditdelägare. Förutsättningen för en sådan ändring var dock att det även ur civilrättsliga synpunkter kunde anses önskvärt att tillåta användning av kommanditbolagsformen endast i de fall då delägarnas antal var jämförelsevis litet.

Detta förslag av skatteberedningen att göra en skillnad mellan små och stora kommanditbolag ansågs dock vara alltför komplicerat. I propositionen år 1927 föreslog därför DepCh, som i och för sig accepterade tanken att likställa kommanditdelägare med aktieägare, att kommanditdelägarnas inkomster skulle dubbelbeskattas, komplementärernas däremot enkelbeskattas.[60]

I riksdagen riktades emellertid i olika motioner kritik mot de tankegångar, som utvecklades i propositionen.[61] Man menade att en dubbel-

[59] SOU 1926: 18 s. 15 f.

[60] Prop. 102/1927 s. 186 ff.

[61] Motioner I: 264, 265, 266 till 1927 års riksdag.

beskattning på sätt som föreslagits skulle innebära att bolagsformen i många fall inte skulle användas, trots att syftet var fullt legitimt. Bl.a. syntes kommanditbolaget ofta komma till användning vid en fortsättning av en enskild firmas rörelse efter firmaägarens bortgång. Rörelsekapitalet kunde då kvarbli i rörelsen utan större risktagande av flertalet av arvingarna.

Ej heller särskilda utskottet ansåg sig kunna acceptera DepCh:s förslag.[62] Utskottet ansåg att de synpunkter, som framförts i motionerna, borde beaktas och att kommanditbolag med ett begränsat antal delägare skulle fritas från dubbelbeskattning.

När därefter propositionen 1927 förkastats av riksdagen, omarbetades bestämmelserna i 1928 års proposition. DepCh föreslog nu, med hänvisning till att en uppdelning mellan olika kommanditbolag skulle bli alltför svårhanterlig, att gällande regler beträffande kommanditbolag skulle bibehållas. Alla kommanditbolag skulle enkelbeskattas liksom vanliga handelsbolag.[63]

2. PROBLEM AV BETYDELSE VID BESKATTNING AV BOLAGSINKOMSTER

I. OLIKA SÄTT ATT BETRAKTA ETT BOLAG I BESKATTNINGSHÄNSEENDE

Handelsbolag och enkla bolag är enligt 53 § 2 mom. KL ej särskilda skattesubjekt.[64] Beskattningen sker hos delägarna. Av stor betydelse för de frågor som i detta arbete skall undersökas är emellertid spörsmålet, huruvida man i beskattningshänseende till alla delar skall bortse från bolagskonstruktionen. Denna fråga skall här allmänt belysas ur skilda aspekter.

---

[62] Första särskilda utskottets utlåtande 1/1927 s. 36 f.

[63] Prop. 213/1928 s. 134. 1928 års bolagsskatteberedning fick i uppdrag att närmare undersöka frågan om kommanditbolagens beskattning. Beredningen fann att de förslag som framlagts om dubbelbeskattning av vinsterna var förenade med allvarliga olägenheter och inte utan mycket vägande skäl kunde förordas. Inte minst förelåg svårigheter att förena en regel om bolagets skattskyldighet i vissa fall med bolagsavtalets bestämmelser om vinstutdelning. Beredningen fann ingen anledning att föreslå särlagstiftning för kommanditbolag och kommanditdelägare. (SOU 1931: 40 s. 293 ff.) Frågan om dubbelbeskattning föll därigenom.

[64] I fortsättningen sker hänvisningar till regler i KL. Samma synpunkter som nedan lämnas gäller motsvarande bestämmelser i Si.

Vid en fördelning av bolagsinkomsterna enligt 53 § 2 mom. KL kan två skilda alternativ användas. Enligt den första metoden betraktas bolaget som en enhet. Bolagets nettointäkt fastställs först. Därefter sker fördelningen av inkomsterna mellan delägarna. Enligt det andra alternativet fördelar delägarna redan bruttointäkter och kostnader mellan sig. Vid beskattningen bortser man helt från bolaget.

Vilket alternativ man väljer påverkar ofta det skattemässiga resultatet. Om man väljer metoden att först beräkna bolagets nettointäkt och sedan fördela denna mellan delägarna, är det t.ex. naturligast att använda enhetliga avskrivnings- och nedskrivningsmetoder. Om man fördelar bruttointäkterna och låter delägarna själva svara för den skattemässiga kostnadsredovisningen, finns inget skäl att hindra delägarna från att använda skilda avskrivnings- och nedskrivningsregler.

På grund av utformningen av reglerna i KL kan fördelningen av den skattskyldiges inkomster i olika förvärvskällor ha betydelse för den beskattningsbara inkomstens storlek. Resultatet kan även här vara beroende av vilken av de två ovan nämnda metoderna som används. Bortser man från bolagets existens och fördelar bruttointäkterna mellan delägarna, är det möjligt, att dessa bruttointäkter kan hänföras till samma förvärvskälla som intäkter, vilka ej förvärvats i bolaget. En sådan sammanslagning av olika intäkter förefaller inte lika naturlig, om bolagets nettointäkter först skall fastställas och sedan fördelas mellan delägarna.

Enligt 46 § 1 mom. KL kan underskott, som uppkommer vid beräkning av skattskyldigs inkomst från viss förvärvskälla, avräknas mot annan den skattskyldiges inkomst, som skall beskattas i samma kommun. Även vid frågan om avdragsrätt för underskott under löpande beskattningsår kan olika alternativ vara möjliga. Å ena sidan kan sägas, att de nettointäkter, som uppkommer för bolagsmannen personligen, d.v.s. utanför bolagsverksamheten, skall kunna avräknas mot de underskott som uppkommer i ett bolag, för vars inkomster han enligt 53 § 2 mom. KL är skattskyldig. Ett annat alternativ vore dock att behandla bolagets inkomster för sig och inte tillåta någon avräkning, eftersom förlusterna uppkommit i bolaget.[65]

[65] Denna fråga hänger nära samman med behandlingen av de regler vilka återfinns i förordningen om förlustutjämning och vilka anger möjligheterna till avdrag för tidigare års förluster. Om ett underskott, som uppkommit i ett bolags verksamhet, inte hade fått avräknas mot bolagsmans personliga inkomster, borde det få avräknas mot kommande vinster i bolaget och fördelningen av bolagets inkomster mellan delägarna skulle ske först sedan ett sådant förlustavdrag åtnjutits.

Enligt 20 § andra st. KL får skattskyldig inte avdra värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige själv, andre maken samt vissa hemmavarande barn. I vilken utsträckning denna regel skall vara tillämplig på en delägare i ett bolag beror på om bolagsmannen eller bolaget skall anses driva förvärvsverksamheten. Bortser man från bolagets existens synes det vara naturligt, att man anser avdragsförbud föreligga för värdet av det arbete, som i ett bolag utföres av de ovan nämnda anhöriga till en av delägarna åtminstone till den del arbetet utförts för honom.[66] Är det däremot fråga om en fördelning av bolagsresultatet sedan det beräknats för sig, finns det mindre anledning att vid denna beräkning vägra ett avdrag av nu nämnt slag.

I 56—61 §§ KL finns en noggrann reglering av vilken kommun som för olika inkomster skall betraktas som rätt beskattningsort. Även vid tillämpningen av en del av dessa bestämmelser har frågan, i vilken omfattning bolagets existens skall uppmärksammas, betydelse. Enligt 59 § 1 mom. KL skall skatt för bl.a. inkomst av kapital utgöras i hemortskommunen av sådan fysisk person, som är bosatt i riket, samt av inländsk juridisk person. Samma förhållande gäller för inkomst av annan tillfällig förvärvsverksamhet än avyttring av fastighet, som är belägen utanför hemortskommunen samt enligt 57 § 1 mom. andra st. i vissa fall för inkomst av rörelse. Frågan är då om det beträffande bolagsinkomster är delägarens eller bolagets hemortskommun, som i dessa fall skall vara avgörande.[67]

De spörsmål, som ovan berörts, gäller beskattningen av bolagets löpande inkomster. Om skattskyldigheten av bolagets löpande inkomster fördelas mellan delägarna, kan man emellertid fråga sig, huruvida delägare i ett bolag kan sälja en andel av bolaget och få denna försäljning att bli betraktad som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Om man till alla delar bortser från bolagets existens vid beskattningen, vore det naturligt att man inte i skatterättsligt avseende accepterade en avyttring av en andel i bolaget. Vad som avyttrades vore i stället andelar i de särskilda bolagstillgångarna.

---

[66] Denna fråga, till vilken del arbetet utförts för makens räkning, kan vara svår att besvara, eftersom det inte sällan är vanskligt att fastställa delägarnas andelar av bolaget.

[67] När andra kriterier avgör beskattningsorten, såsom vid beskattning av fastighetsinkomster, saknar bolagskonstruktionen betydelse för bedömningen.

II. SKILLNADER MELLAN HANDELSBOLAG OCH ENKLA BOLAG

I den historiska översikten har jag visat vilka skäl som varit avgörande, då beskattningen av handelsbolagets (och kommanditbolagets) samt det enkla bolagets (och partrederiets)[68] inkomster ansetts böra ske hos delägarna och inte i bolaget. Regeln i 53 § 2 mom. KL är identisk för de två bolagsformerna. Härav skulle man kunna få uppfattningen, att handelsbolaget och det enkla bolaget likställs med varandra och vid beskattningen behandlas på samma sätt.

Så sker emellertid inte i praxis. Olikheterna är i flera hänseenden avsevärda. Skälen härtill markeras också i de motiv, som ligger till grund för bestämmelsen. Av dessa framgår följande. Ett handelsbolag har ansetts ha en högre dignitet än ett enkelt bolag. Handelsbolaget betraktas som ett särskilt rättssubjekt och kan därför i princip vara ett särskilt skattesubjekt. Ett enkelt bolag är däremot inte ett särskilt rättssubjekt och beskattningen av det enkla bolagets inkomster kan därför inte ske hos bolaget. I stället är delägarna här alltid skattskyldiga för bolagsinkomsterna.[69]

Eftersom övervägande skäl har talat för att även handelsbolagets inkomster skall beskattas hos delägarna, har en bestämmelse av det slag som införts i 53 § 2 mom. befunnits vara nödvändig. Om bestämmelsen inte funnits, skulle beskattningen av handelsbolagets inkomster ha skett i bolaget. Endast en önskan att förtydliga de redan givna reglerna om beskattning av det enkla bolaget har däremot medfört att det enkla bolaget i bestämmelsen likställts med handelsbolaget.

Denna skillnad synes ha spelat en avgörande roll, då den närmare utformningen av reglerna rörande beskattning av handelsbolagets och det enkla bolagets inkomster senare skett. I många av de avseenden, som nämnts ovan, kan synsättet, att handelsbolaget betraktas som ett rättssubjekt få betydelse vid beskattningen. Det leder närmast till att de av bolaget förvärvade inkomsterna skall fördelas mellan delägarna först sedan bolagets inkomst framräknats.

Annorlunda är däremot förhållandet beträffande det enkla bolaget. Det enkla bolaget har inte, i motsats till handelsbolaget, betraktats som ett rättssubjekt. Detta har fått till resultat, att de bruttointäkter, vilka uppkommer genom bolagsverksamheten direkt fördelats mellan delägarna. Bolaget som sådant har saknat betydelse.

[68] Med handelsbolag likställs i fortsättningen kommanditbolag och med enkelt bolag partrederi, om inget annat nämns.

[69] Se bl.a. kommunalskattekommittén SOU 1924: 53 s. 445.

Synsättet vid beskattning av ett handelsbolags inkomster är således ofta ett annat än det som ligger till grund, då inkomster förvärvade i ett enkelt bolag skall fördelas.[70] Men om detta är huvudregel, är därmed inte sagt att detta synsätt alltid kommer till användning. De skilda frågorna skall utvecklas närmare i denna undersökning.

3. DEN FORTSATTA UNDERSÖKNINGEN

I. ÄMNESVAL

Den reglering av beskattningen av handelsbolag och enkla bolag, som förekommer i KL, är i hög grad knapphändig. Huvudregeln finns i 53 § 2 mom. men bestämmelsen anger i stort sett endast, att beskattningen av inkomsterna inte skall ske hos bolaget utan i stället hos delägarna.

Dessutom kan man av stadgandet utläsa att bolagets inkomst skall fördelas mellan delägarna i förhållande till deras andel av bolagets inkomst. De civilrättsliga reglerna för fördelningen av bolagsinkomsterna skall i allmänhet ligga till grund. Detta innebär i huvudsak, att bolagsavtalens bestämmelser i dessa hänseenden kommer till användning.

Ett fåtal andra bestämmelser finns i KL rörande beskattningen av bolagsinkomsterna. Enligt p. 9 anv. till 53 § skall bolagsmännen taxeras för inkomsterna, oavsett om de lyft sin andel eller inte. Meningen med bestämmelsen synes vara den, att fastställandet av rätt beskattningsår för inkomsterna skall ske, som om bolaget och inte delägarna vore rätt skattesubjekt.

I p. 9 anv. till 32 § finns en bestämmelse, som har betydelse för frågan till vilken förvärvskälla bolagsinkomsterna skall hänföras, då de taxeras hos bolagsmännen. Även här utgår man från bolagen som de subjekt, vilka egentligen borde varit skattskyldiga. Inkomsterna skall hänföras till de förvärvskällor hos delägarna, till vilka inkomsterna hade varit att hänföra, om bolaget hade taxerats för dem.

[70] Denna skillnad mellan handelsbolaget och det enkla bolaget har under senare år i lagstiftningsarbetet blivit allt mer uttalad. I 1964, 1968 och 1971 års förordningar om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt finns en bestämmelse (§ 6) att beträffande handels- eller kommanditbolag skall investeringsavdraget beräknas för bolaget. Motsvarande regel finns inte för det enkla bolaget. Tidigare jämställdes alltid det enkla bolaget med handelsbolaget, t.ex. i olika förordningar om särskild investeringsavgift under 1950-talet.

Men för övrigt saknas en rättslig reglering av de med denna beskattningsform för handelsbolaget och det enkla bolaget förenade problemen. Visserligen har klarhet vunnits i andra hänseenden genom olika utslag i RegR, men ännu är många frågor inom detta område obesvarade.

Problemen kring beskattningen av inkomster förvärvade i ett handelsbolag och enkelt bolag synes därför lämpa sig för en undersökning.

I litteraturen har handelsbolagets beskattning varit föremål för en sammanhängande behandling av Thomsen i en artikel i Svensk Skattetidning från 1956.[71] Sedan dess har emellertid mycket nytt material tillkommit. Olika slutsatser som Thomsen dragit finns det anledning att ställa under debatt.

Hellner har ingående behandlat vissa frågor rörande bolagsbildning och likvidation av handelsbolag.[72] Detta faktum har påverkat uppläggningen av detta arbete. Dessa problem behandlas mer översiktligt.

De spörsmål, som uppkommer vid beskattning av inkomster i handelsbolag och enkla bolag är av praktisk betydelse. Många skattskyldiga får anledning att konfronteras med olika problem på detta område. Handelsbolaget och det enkla bolaget är vanliga former för drivande av rörelse. Även av detta skäl torde en modern framställning fylla ett behov.

För närvarande pågår ett omfattande lagstiftningsarbete på associationsrättens område. Handelsbolaget och kommanditbolaget har här kommit allt mer i förgrunden. Inte minst beror detta på att användandet av aktiebolagsformen för mindre rörelser försvårats genom att minimigränsen för aktiekapitalet höjts till 50.000 kr.[73]

Denna omständighet gör det allt mer betydelsefullt för lagstiftaren att beakta de skatterättsliga konsekvenserna av olika bolagsavtal.[74] Kanske kan en undersökning kring dessa frågor även i detta avseende tjäna ett syfte.

---

[71] G. Thomsen Om handelsbolagets skatterättsliga status. SST 1956 s. 9—68.

[72] Hellner Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel med särskild hänsyn tagen till omvandling av enskild firma och handelsbolag till aktiebolag. Sthlm 1962.

[73] Se ändringar i 2 § ABL, återgivna i SFS 303/1973. Jfr DepCh:s uttalande i prop. 93/1973 ang. ändringar i aktiebolagslagen. Han framhåller, att handelsbolaget och kommanditbolaget är lämpliga associationsformer för småföretag; jfr prop. 93/1973 s. 89 f.

[74] Se även prop. 93/1973 s. 90.

II. MATERIAL

Föreliggande framställning har en traditionell inriktning, såtillvida att den huvudsakligen bygger på gällande rätt, så som den är utformad i svensk lagstiftning och rättspraxis. Det material som finns att hämta i förarbeten och doktrin har utnyttjats.

För att de skatterättsliga reglerna riktigt skall kunna uppfattas är det nödvändigt att teckna det civilrättsliga system, på vilket de bygger. I många sammanhang har jag därför, i vissa fall relativt ingående, gått in på civilrättsliga spörsmål, som är av betydelse för förståelsen av de skatterättsliga frågor, som jag sedan avser att behandla.

Källor rörande svensk rätt har visat sig i olika hänseenden ofullständiga. Skilda frågor står ännu obesvarade. Det har därför synts mig befogat att i detta arbete även utnyttja utländskt material.

Det begränsade syftet med användningen av utländska rättskällor medför, att jag inte har för avsikt att lämna fullständiga översikter för olika länder över de skatterättsliga frågor, som jag behandlar utifrån svensk rätts synvinkel. Någon komparativ prägel har sålunda inte detta arbete. Ämnets karaktär skulle för övrigt gjort en sådan undersökning mycket komplicerad. En redogörelse för skatterättsliga frågor rörande beskattning av bolagsinkomster kräver en god kännedom om den associationsrättsliga grund, på vilken den skatterättsliga lagstiftningen bygger. Även av detta skäl har jag avstått från en mer fullständig undersökning av utländska rättssystem.

I stället har jag i avhandlingen tagit upp — i samband med att jag redogör för en fråga i svensk rätt — motsvarande problem i utländsk rätt. Detta har dock endast skett i den utsträckning jag funnit problem av intresse för frågor i svensk rätt. Framför allt har jag haft nytta av rättsfallsmaterial där kanske inte den utländska lösningen varit det centrala utan i stället själva rättsfrågan det intressanta. Dessa konkreta problem har kunnat utnyttjas i behandlingen av de svenska bestämmelserna.

Med detta mer begränsade syfte angående redovisning av utländsk rätt har jag inte heller funnit skäl föreligga att ta fram material från ett stort antal länder. Vid urvalet av de länder jag medtagit har jag gjort följande värdering.

Eftersom de associationsrättsliga bestämmelserna har betydelse för undersökningen har jag ansett det vara angeläget att de bolagsrättsliga reglerna i de länder, vilkas rättskällor jag skolat utnyttja, företett lik-

heter med de svenska. Visserligen kan de skatterättsliga bestämmelserna vara mer eller mindre frikopplade från de civilrättsliga reglerna, men att få kännedom, i vilken utsträckning detta skett, kräver goda kunskaper i landets skatterätt och associationsrätt.

Dessutom har jag ansett det vara väsentligt att undersöka rättsreglerna i länder, där de frågor jag skall behandla varit föremål för debatt och där inte alltför stora svårigheter föreligger att få kännedom om problemen och tillgång till materialet.

Främst dessa synpunkter har medfört att jag undersökt olika frågor i dansk, norsk och tysk rätt.[75] Den associationsrättsliga regleringen i dessa länder företer visserligen i olika hänseenden skillnader, men är ändock i många avseenden likartad med den svenska. De frågor, som behandlas i denna undersökning, har även i moderna framställningar varit föremål för relativt omfattande diskussioner.

I Finland existerar både handelsbolaget (där benämnt det öppna bolaget) och kommanditbolaget. Dessa bolag har emellertid betraktats som särskilda skattesubjekt.[76] Beskattningen har således skett på ett sätt, som kan jämföras med dödsbobeskattningen så som den tidigare utformats beträffande samtliga dödsbon enligt svensk rätt. Eftersom beskattningen är olik den, som förekommer i Sverige har material från Finland inte samma betydelse för de frågor, som behandlas i det följande.[77]

I anglo-saxisk associationsrätt förekommer ett system, som avviker relativt kraftigt från den modell, som utmärker reglerna i Tyskland och Norden.[78] Någon skillnad mellan olika bolagsformer — som i Sverige mellan handelsbolaget och det enkla bolaget — finns inte i anglo-saxisk rätt. Ett partnership förekommer i många olika skepnader men kan till sin rättsliga ställning närmast jämställas med det enkla bolaget.

---

[75] Med Tyskland avser jag i förekommande fall Förbundsrepubliken Tyskland.

[76] Jfr Andersson s. 10 f.

[77] Finland kommer sannolikt i framtiden att tillämpa ett system likartat det svenska. Betr. motiveringen till denna övergång och till bestämmelsernas närmare utformning se prop. 140 till 1972 års riksdag s. 2 ff.

[78] För en lättillgänglig framställning av partnership enligt amerikansk rätt hänvisas till Kent R. Olson, Enkla bolag and Partnerships. A Comparison of the Statutory Basis of Partnership Law in Sweden and the United States, Sthlm 1969. Standardverket i engelsk rätt är Lindley On the Law of Partnership, 13 ed. London 1971.

Trots de olikheter, som förekommer i civilrättsligt avseende, har man i Förenta Staterna i skatterättsligt hänseende byggt upp ett system, som företer vissa likheter med den metod, som förekommer i Sverige beträffande handelsbolagets beskattning. Bolagets inkomster fastställs och fördelas sedan på de enskilda delägarna.

I en komparativ undersökning hade en redogörelse för amerikansk rätt tjänat ett syfte. I en framställning som denna, där de svenska reglerna intar den centrala platsen och där deras uppbyggnad fått bestämma dispositionen av avhandlingen, har jag beslutat att inte lämna särskilda synpunkter beträffande amerikansk rätt. Det skall då understrykas, att även om den grundläggande metoden att fördela bolagets inkomster mellan delägarna överensstämmer med den svenska regeln, de amerikanska skattebestämmelserna i flera olika materiella avseenden — betydelsefulla för denna framställning — avviker så kraftigt från motsvarande svenska regler, att en jämförelse varit mindre givande.[79] Dessutom skall framhållas att svårigheterna att få fram relevant material att arbeta med skulle varit stora om tillräcklig tillförlitlighet skulle uppnås. Inte minst hade problem förelegat att med hjälp av befintliga handböcker få fram belysande rättsfall, eftersom de nuvarande bestämmelserna trädde i kraft först genom the Internal Revenue Code of 1954.[80] Det bör även understrykas, att beskattningsreglerna inte begränsats endast till partnership utan också omfattar andra former av samverkan mellan olika rättssubjekt.

Även i England är förhållandena i olika avseenden likartade med dem i Förenta Staterna och synpunkter, som jag ovan framfört, äger även här relevans. Frågan om beskattning av partnership synes ha rönt relativt ringa uppmärksamhet i England. Det kan framhållas, att bolaget taxeras, varvid dock hänsyn tages till att delägarna skall träffas av skatten. Surtax, d.v.s. den progressiva delen av inkomstskatten, fastställs inte för bolaget. Bolagsinkomsterna beaktas dock vid bestämningen av delägarnas surtax.[81]

III. DISPOSITION

Framställningen är disponerad så att huvudfrågor rörande beskattningen av handelsbolag och enkla bolag behandlas i olika kapitel. I varje kapitel har ett avsnitt, oftast det väsentliga, ägnats åt handels-

[79] Se Chirelstein m.fl. s. 951 ff.

[80] Chirelstein m.fl. s. 952.

[81] Se Brudno-Bower, särskilt s. 392 ff., Pinson s. 211 ff. och Lindley s. 839 ff.

bolaget och ett annat åt det enkla bolaget. Naturligtvis är många frågor gemensamma för de olika bolagsformerna. Jag har dock genom hänvisningar i största möjliga utsträckning försökt undvika upprepningar.

Innan jag kommer in på undersökningar av olika frågor rörande bolagsbeskattningen har jag funnit det vara av betydelse att relativt utförligt redogöra för olika gränsdragningsproblem mellan bolag och andra rättsinstitut. Dessa frågor, som har skatterättslig betydelse, behandlas i kapitel II.

Skillnaden mellan handelsbolag och enkla bolag är, vilket denna undersökning bl.a. avser att visa, av stort intresse i skatterättsligt hänseende. I kapitel III kommer jag att undersöka de kriterier, som är avgörande för gränsdragningen, samt analysera det rättsfallsmaterial, som finns på området.

Skillnaden mellan handelsbolaget och det tysta bolaget har också visat sig ha skatterättslig relevans. Även detta spörsmål tar jag upp till behandling i kapitel III.

För belysning av vissa beskattningseffekter har till undersökningen fogats en kortfattad redogörelse för en väsentlig civilrättslig skillnad mellan handelsbolaget och det enkla bolaget, nämligen den som rör delägarnas anknytning till bolagstillgångarna. Handelsbolaget anses äga tillgångarna i ett bolag och delägarna innehar andelar i bolaget. I ett enkelt bolag äger bolagsmännen de skilda tillgångarna i bolaget. Denna uppdelning, som grundar sig på äganderättsbegreppet, kan säkerligen kritiseras, men den måste ändock accepteras vid en redogörelse för gällande rätt, eftersom den tillagts skatterättslig betydelse i många sammanhang. Dessa frågor behandlas i kapitel IV.

I kapitel V kommer jag att belysa olika problem vid bolagsbildning. Av störst intresse är här ofta frågan i vilken utsträckning det är möjligt för delägare i ett handelsbolag och ett enkelt bolag att överföra tillgångar till bolaget utan att den latenta skatteskulden behöver realiseras. Detta spörsmål torde dock numera i svensk rätt, åtminstone såvitt avser handelsbolaget, vara löst genom rättspraxis, varför frågan mer översiktligt behandlas. Även andra problem finns emellertid i dessa sammanhang. De kommer att beröras i detta kapitel. Inte minst kan olika frågor, bl.a. rörande vinstfördelningen, uppkomma, då dolda reserver fått överföras på bolaget.

Det mest omfattande kapitlet i avhandlingen är det därpå följande, kapitel VI. Jag undersöker här frågor rörande den löpande beskattningen av inkomster i ett handelsbolag och ett enkelt bolag. De prob-

lem som uppkommer är av skilda slag, och är fler, än vad lagstiftaren sannolikt förutsett, då reglerna infördes. Bl.a. tar jag upp till behandling frågor, som uppkommer vid fördelningen av inkomsterna enligt bolagsavtalet, liksom frågan om rätt inkomstslag av bolagsinkomster och fördelning av förluster i olika bolag — där stort utrymme ägnas åt kommanditbolaget — samt frågor rörande rätt beskattningsår och rätt beskattningsort.

I kapitel VII diskuterar jag den fråga, som är mest belysande för skillnaden mellan handelsbolaget och det enkla bolaget, nämligen de skatterättsliga konsekvenserna vid avyttring av andel i bolaget. Detta spörsmål är av betydande praktiskt intresse. Det är dessutom, såvitt gäller handelsbolaget, mer komplicerat än motsvarande problem vid avyttring av aktier. Särskilt genom de nya reglerna i 35 § 3 mom. KL, som innebär att skattepliktig realisationsvinst kan uppkomma oavsett innehavstidens längd, har dessa frågor rörande handelsbolaget fått ökad betydelse.

Många av de problem, som uppkommer i samband med bolagsbildning, aktualiseras även vid upplösning av bolaget. När jag i kapitel VIII belyser skatterättsliga frågor i samband med bolagsupplösning har jag därför koncentrerat mig på frågor, som är av intresse just vid likvidation. Bl.a. diskuterar jag frågan om avyttring enligt 35 § KL skall anses föreligga, när det likviderande handelsbolaget överför tillgångar till delägarna, dels hos handelsbolaget beträffande överförda anläggningstillgångar dels ock hos bolagsmännen beträffande handelsbolagsandelen.

I kapitel IX har jag tagit upp till behandling en fråga som under de närmaste åren sannolikt i ökad omfattning kommer att aktualiseras. I vilken utsträckning kan äkta makar med skatterättslig verkan bilda bolag och fördela de inkomster, som uppkommer av bolagsverksamheten? Frågan är framför allt av praktisk betydelse men har även vissa teoretiska aspekter, som det kan vara av intresse att belysa. Frågan har utbrutits till särskild behandling, eftersom det förefaller, som om de regler, vilka i allmänhet gäller rörande fördelningen av inkomster mellan delägarna, här inte kommer till användning.

I kapitel X sammanfattar jag slutligen resultaten av detta arbete. I detta kapitel berör jag även frågan om en samordning av reglerna för handelsbolag och enkla bolag kan vara befogad.

KAPITEL II

FRÅGOR VID GRÄNSDRAGNING MELLAN BOLAG OCH ANDRA RÄTTSINSTITUT

1. INLEDNING

I föreliggande kapitel avser jag att diskutera frågor rörande skillnaden mellan bolag och andra rättsinstitut.[1] Dessa spörsmål har i skatterättsligt hänseende betydelse i skilda sammanhang.[2] Några exempel, där en bolagskonstruktion kan påverka det skattemässiga resultatet, kan åskådliggöra detta. Frågorna kommer mer i detalj att beröras i olika avsnitt i det följande.

Ett bolagsavtal kan bl.a. påverka rätten till avdrag för kostnader av skilda slag. Enligt uttryckligt stadgande i 20 § KL får avdrag inte ske för värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts, förutom av den skattskyldige själv, av hans make, hemmavarande barn under 16 år eller hemmavarande barn, som fyllt 16 men ej 18 år och som ej anses tillhöra arbetspersonalen. Ett bolagsavtal mellan familjemedlemmar kan emellertid ha den konsekvensen, att bolagsinkomsterna fördelas med skatterättslig verkan.[3]

[1] Se i dessa frågor ur skatterättslig synpunkt bl.a. Storm-Nielsen s. 12 ff. och SpO 1966 s. 191 ff. Jfr även Aarbakke Inntekt s. 114 f.

[2] Den skatterättsliga betydelsen av skillnaden mellan bolag och försträckning är preciserad av Thøger Nielsen. Redogörelsen har intresse även för svenska förhållanden; se Thøger Nielsen Nogle bemærkninger s. 19 ff.

[3] Regler i 20 § begränsar i vissa fall möjligheterna att med skatterättslig verkan avdraga periodiska understöd och därmed jämförliga periodiska utbetalningar. Avdrag får således inte ske, om understödet lämnas eller utbetalningen sker till person i den skattskyldiges hushåll eller, där det inte utgör skadestånd eller är av den art, som stadgas i 22, 25 eller 29 §, till annans undervisning eller uppfostran.

De skattskyldiga har i stor omfattning sökt kringgå dessa bestämmelser. Detta har ofta skett genom att familjemedlemmar bildat ett bolag och därigenom försökt dela upp bolagsinkomsten mellan sig.

Frågan om fördelningen av inkomster mellan äkta makar har dessutom genom de år 1970 införda bestämmelserna om uppdelning av inkomsterna i A- resp. B-inkomster och reglerna om obligatorisk särbeskattning fått än större aktualitet. Bolagskonstruktioner av olika slag kan här spela en viktig roll vid fördelningen av inkomsterna mellan makarna. Reglerna om förvärvsavdrag kan likaså göra en inkomstuppdelning mellan makar betydelsefull, eftersom högsta förvärvsavdragen utgår i de fall då båda makarna har A-inkomster.

Dessa omständigheter, anförda såsom tänkbara skäl till en bolagsbildning, gäller en begränsad grupp skattskyldiga. Men även i andra mer allmänna avseenden kan ett bolagsavtal, särskilt ett handelsbolagsavtal, få betydelse ur skatterättslig synpunkt.

Förekomsten av ett bolagsavtal kan spela en viktig roll för frågan till vilket inkomstslag en inkomst skall hänföras. Om ett bolag anses vara för handen skall kanske en inkomst anses hänförlig till inkomstslaget rörelse; om däremot en försträckning skett, skall räntan hänföras till inkomstslaget kapital.[4] Detta har i sin tur betydelse för andra spörsmål. Rätten till schablonavdrag enligt 39 § 3 mom. KL, frågan om rätt beskattningsort vid den kommunala taxeringen, skattskyldigheten för personer bosatta utanför riket är några av de frågor, som kan påverkas av bedömningen.

För frågan om kapital- eller driftförlust föreligger kan det ibland vara av intresse att fastslå huruvida inkomsten är att hänföra till inkomst av kapital eller till inkomst av rörelse. Vid bedömningen huruvida en driftförlust eller en kapitalförlust i det enskilda fallet är för handen spelar naturligtvis ofta andra faktorer en större roll. Men även om många olika omständigheter påverkar avgörandet, är dock frågan om rätt inkomstslag av betydelse i sammanhanget.

Men också i andra fall har det intresse att fastslå om ett bolagsavtal föreligger. Är den skattskyldige anställd skall intäkten hänföras till inkomst av tjänst. Däremot skall en bolagsmans intäkt inte räknas som en anställningsinkomst utan hänföras till annat inkomstslag.[5]

En undersökning av sådant slag, som i detta kapitel företas, kan inte ge resultat av generell räckvidd. Den syftar inte heller till att lämna en modell anpassad för varje enskilt fall. I praktiken torde det vara vanligt — och detta gäller både i civilrättsliga och skatterättsliga sammanhang — att skilda kriterier kan tilläggas olika betydelse efter

[4] Welinder I s. 48.

[5] Se p. 9 anv. till 32 § KL.

den fråga som skall avgöras.[6] Detta sammanhänger med att olika hänsyn gör sig gällande allt efter det syfte, som ligger bakom ifrågavarande rättsregel.

I det följande undersöks i tur och ordning tre olika bolagsrekvisit.[7]

För att ett bolag skall föreligga anser man allmänt i doktrin att 1) ett avtal skall finnas mellan kontrahenterna, att 2) ett gemensamt syfte (bolagsändamål) skall vara för handen, samt att 3) kontrahenterna skall vara förpliktade att verka för detta syfte.[8]

Innan de olika bolagsrekvisiten granskas, speciellt ur skatterättslig synpunkt, finns det anledning att beröra skillnaden mellan bolag och stiftelse resp. förening. Dessa frågor har dock i skatterättsligt hänseende ringa betydelse, eftersom gränsfall är mycket sällsynta.

I civilrättslig doktrin har diskuterats frågan hur gränsdragning skall göras mellan stiftelse och bolag.[9] Skillnaden anses ligga däri, att bolag (liksom föreningar) utgör sammanslutningar av personer för ett gemensamt ändamål. Stiftelser är däremot sammanslutningar, där egendom anslagits till att varaktigt främja visst syfte. Delägarna i ett bolag har i princip förvaltningsrätt, medan de i en stiftelse berättigade, destinatärerna, saknar rätt att ingripa i förvaltningen. Delägarna i ett bolag kan efter överenskommelse upplösa bolaget och fördela tillgångarna, medan stiftelsens varaktighet inte påverkas av destinatärernas beslut i dessa frågor.

---

[6] Se härom Nial s. 25 f. och Adlercreutz s. 376 ff., särskilt s. 392 ff. Nial anser det t.ex. vara möjligt att vid tillämpning av semesterlagens regler kan som arbetstagare räknas en person, som enligt bolagslagens bestämmelser skulle anses vara bolagsman. Adlercreutz har efter en undersökning av bl.a. arbetsdomstolens praxis i dessa frågor kommit fram till att skillnader finns i denna domstols bedömning av bolagsrekvisiten jämfört med de krav, som i allmänhet uppställs för att ett bolagsavtal skall föreligga.

[7] Bolagskommittén framhöll, att den utgick från uppfattningen att med bolag menades en på avtal grundad sammanslutning mellan två eller flera bestämda personer (rättssubjekt) till vinnande av ett gemensamt ändamål; jfr 1890 års förslag s. 76.

[8] Frågan om bolagsförmögenhet krävs för att ett bolag överhuvud skall kunna vara för handen, har tidigare i svensk doktrin flitigt debatterats. Se Lamm s. 1 f. och Karlgren s. 159, vilka intagit uppfattningen att enkla bolag endast kunde vara för handen om gemensamma tillgångar fanns. Karlgren har numera ändrat uppfattning, se En bok s. 611. Nial hävdar, att sakligt sett är kravet på bolagstillgångar inte motiverat, Nial s. 37. Nials uppfattning delas av Adlercreutz s. 372 och Roos Avtal s. 269. Se även NJA 1962 s. 359. I skatterättslig praxis finns exempel på handelsbolag, som saknat egna tillgångar, RÅ 1960 Fi 274.

[9] Se särskilt Hessler s. 138 ff. och Nial s. 51 f.

Förekomsten av en stiftelse kan vara svår att fastställa, eftersom de ovannämnda rekvisiten i enskilda fall är besvärliga att använda. Det är dock ovanligt, att svårigheter uppkommer då bolag skall skiljas från stiftelser, åtminstone i de fall då sammanslutningen driver rörelse.[10]

Mer praktiskt betydelsefulla är gränsfallen mellan bolag och föreningar. En ekonomisk förening är en förening, som driver ekonomisk verksamhet, som främjar medlemmarnas ekonomiska intressen. Är föreningen av kooperativt slag, kan den registreras. Om föreningen inte uppfyller båda de två angivna kraven, nämligen dels ekonomisk verksamhet dels ock sådan verksamhet som främjar medlemmarnas ekonomiska intressen, anses inte en ekonomisk utan i stället en ideell förening föreligga.[11]

En *ideell* förening kan således bedriva ekonomisk verksamhet. Denna skall emellertid i ett sådant fall vara inriktad på annat än medlemmarnas ekonomiska intressen. I skatterättsliga författningar har detta kommit till uttryck på sådant sätt, att dessa föreningar betecknas som föreningar, vilkas medlemmar icke på grund av medlemsskapet äger del i föreningens förmögenhet. I detta hänseende skiljer sig föreningen från bolaget, där delägarna åtminstone enligt huvudregeln har rätt att vid upplösning erhålla del av den återstående förmögenheten.[12] Frågan om delägarna skall anses ha del i associationen kan i vissa fall vara svår att besvara.[13]

I civilrättsliga framställningar har skillnaden mellan föreningar och bolag diskuterats livligt.[14] Tidigare uppehöll man sig ofta kring spörs-

---

[10] Hagstedt s. 36 f.

[11] Jfr Rodhe s. 15 f.

[12] Om andelsägarna i en ekonomisk förening inte har rätt till förmögenheten i föreningen vid upplösningen, skall enligt Sf den ekonomiska föreningen behandlas som en ideell förening. Se RÅ 1957 ref. 9. Enligt stadgarna för Svenska Goodtemplares Första Byggnadsförening u.p.a. kunde som medlemmar antagas loger i IOGT. Om föreningen upphörde, skulle tillgångarna tillfalla Sveriges storloge av IOGT. Byggnadsföreningen förmögenhetsbeskattades.

[13] Jfr RÅ 1931 ref. 66. En konsumtionsförening hade intagit en bestämmelse i sina stadgar att medlem som utträdde ur föreningen ägde rätt att återfå inbetalt belopp, endast om detta kunde ske utan anlitande av fonderade medel. Om föreningen upplöstes skulle insatskapitalet återbetalas till medlemmarna medan resten skulle anslås till allmännyttiga ändamål. Föreningen ansågs trots detta vara en förening i vilken medlemmarna hade andel i föreningens förmögenhet. Jfr även RÅ 1940 Fi 482.

[14] Se diskussionen t.ex. hos Roos Avtal s. 270 ff. med där citerade författare.

målet om associationen kunde betecknas som öppen eller sluten.[15] En förening var i regel en öppen sammanslutning och ett bolag en sluten association, vilket innebar att föreningen var skyldig att i princip uppta alla, som ville bli medlemmar i föreningen, medan i ett bolag nya delägare endast kunde upptas efter godkännande av de tidigare delägarna.[16] Men svårigheter att i enskilda fall tillämpa ett sådant betraktelsesätt har medfört att bedömningsgrunden kommit att allt mer kritiseras och allt mindre kommer till användning.[17] Metoder där även andra faktorer fått betydelse har tillämpats.[18]

Dessa gränsdragningsfrågor med åtföljande svårigheter att bedöma olika fakta är av intresse i civilrätten, men såvitt gäller skatterätten saknar problemet praktisk betydelse. Ideella föreningar driver sällan ekonomisk verksamhet och driver associationen rörelse, torde det, utom i rena undantagsfall, vara tillräckligt att fastställa om deltagarna i associationen har andel i förmögenheten eller inte.

Däremot är ekonomisk verksamhet i medlemmarnas ekonomiska intresse nödvändig för att en *ekonomisk* förening skall föreligga. Dess verksamhet och syfte överensstämmer således ofta med verksamhet och syfte i ett bolag. Är den ekonomiska föreningen av kooperativt slag, kan den emellertid registreras enligt lagen om ekonomiska föreningar. De ekonomiska föreningar, vilka inte är registrerade, är föreningar, vilka antingen inte är kooperativa eller är kooperativa men inte registrerats.[19] Ej kooperativa ekonomiska föreningar kan enligt 119 § lagen om ekonomiska föreningar inte förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. De betraktas sålunda inte som juridiska personer och därför inte heller som skattesubjekt. Delägarna är i stället skattskyldiga för intäkterna.[20] Samma förhållande gäller om föreningen är kooperativ men ej registrerats.

I en oregistrerad ekonomisk förening är förhållandena likartade med dem i ett bolag. Ur skatterättslig synpunkt är gränsdragningen därför av liten betydelse. Skattekonsekvenserna för medlemmarna i en sådan ekonomisk förening blir att jämställa med dem, som uppkommer för delägarna i ett enkelt bolag.

[15] Jfr t.ex. Nial s. 46.

[16] Nial lägger stor vikt vid frågan s. 46 ff.

[17] Stjernquist s. 112 f. Jfr Karlgren En bok s. 611.

[18] Roos Avtal s. 276 f. föreslår en bedömning, där olika faktorer samtidigt ligger som grund och där en helhetsbedömning får vara avgörande.

[19] Se Welinder I s. 35.

[20] Se Welinder I s. 35.

2. AVTAL MELLAN KONTRAHENTERNA

I. CIVILRÄTTSLIGA FRÅGOR

Rättsförhållandet i ett bolag skall vara grundat på avtal mellan två (eller flera) intressenter. Något särskilt formkrav är dock inte uppställt. Avtalet kan enligt enhällig uppfattning i litteraturen träffas genom konkludenta handlingar.[21]

Om däremot bolagsmännen enligt avtalet förpliktar sig att till bolaget överföra t.ex. fast egendom, krävs i detta avseende, att avtalet uppfyller de formkrav, som uppställs. Bolagsavtalet som sådant är dock inte ogiltigt på grund av att dylikt formkrav inte iakttagits. En tolkning av avtalet är i stället nödvändig för att avgöra om villkoret, som ej kan uppfyllas, är så väsentligt, att hela avtalet bör anses utan verkan.[22]

Kravet på avtal anses främst föreligga för att markera en skillnad mellan bolag och sådana gemenskapsformer, som uppkommer utan medverkan från kontrahenternas sida.[23] Några exempel på sådana gemenskapsformer utan avtal kan nämnas.[24]

Om två personer gemensamt erhåller egendom genom gåva, uppkommer inte genom gåvan ett bolag. Ett samäganderättsförhållande reglerat i samäganderättslagen skapas i stället. Samägarna kan också träffa avtal om förvaltning av den gemensamt ägda tillgången utan att gemenskapen ändrar karaktär.[25]

Till bolag räknas ej heller den form av förmögenhetsgemenskap, som beträffande dödsbo finns angiven i ärvdabalken. Syftet med dessa regler är att skapa förvaltningsbestämmelser fram till dess att boet blivit utrett. Vanligtvis föreligger under denna tid inte något avtal mellan delägarna. De kan dock överenskomma om sammanlevnad i oskiftat bo. Sådana avtal kan ha olika utformning, men saknas särskilda bestämmelser i avtalet skall vissa av de allmänna förvaltnings-

---

[21] Jfr Augdahl s. 26, Platou I s. 42, Karlgren Privaträttens juridiska personer s. 150; betr. tysk rätt se Hueck, Gesellschaftsrecht s. 29. Jfr dock arbetsrätten Adlercreutz s. 377.

[22] I tysk rätt synes däremot förhållandena kunna vara annorlunda. Hueck framhåller: »Bedarf das Leistungsversprechen eines Gesellschafters einer Form, so ist im Zweifel der ganze Gesellschaftsvertrag formbedürftig, da er eine Einheit bildet . . .» (Hueck Offene Handelsgesellschaft s. 61).

[23] Roos Handelsbolag och enkla bolag s. 6.

[24] Se härom Nial s. 26 f.

[25] Se härom NJA II 1904 nr 4 s. 11 f.

reglerna beträffande dödsbo tillämpas; jfr 24 kap. 1 § ärvdabalken. Ett sådant avtal om sammanlevnad i oskiftat bo övergår lätt till att bli ett bolagsavtal.[26]

Inte heller makars förmögenhetsgemenskap i ett äktenskap har bolagskaraktär. Särskilda bestämmelser reglerar denna gemenskap, olika beroende på om äktenskapet styrs av äldre eller nya giftermålsbalken.

Det skall understrykas att kravet på avtal således inte alltid är tillräckligt för att skilja mellan dessa gemenskapsformer och bolag. Ett samäganderättsförhållande liksom sammanlevnad i oskiftat bo kan föreligga, även då ett avtal mellan parterna föreligger.[27] Det väsentliga i undersökningen blir därför, om de två andra rekvisiten, gemensamt bolagsändamål och förpliktelse att verka för detta, är för handen.[28] Syftet med avtalet är avgörande.[29]

Ett bolagsavtal är underkastat vanliga regler gällande för förmögenhetsrättsliga avtal.[30] I princip kan alla rättssubjekt vara kontrahenter i ett bolagsavtal och detta gäller även juridiska personer med begränsat ansvar för delägaren såsom aktiebolag och föreningar. Detta har ibland tidigare bestridits. Särskilt har möjligheten förnekats då sådant rättssubjekt uppträtt som delägare i handelsbolag och som komplementär i kommanditbolag. Motiveringen för denna ståndpunkt har varit att det fullständiga ansvar för handelsbolaget och kommanditbolagets förpliktelser, som åvilar delägare resp. komplementärer skulle bli meningslöst, om ansvarigheten hos bolagets delägare i sin tur var begränsad. Genom utslag i RegR är rättsläget dock klart. Hinder har inte förelegat att registrera vare sig ett aktiebolag eller ett dödsbo såsom komplementär i ett kommanditbolag [31] och inte heller att registrera ett handelsbolag med enbart aktiebolag såsom delägare.[32]

Att vanliga förmögenhetsrättsliga regler är tillämpliga innebär också,

---

[26] Betr. tysk rätt se Hueck Offene Handelsgesellschaft s. 2 f.

[27] Betr. gränsen mellan samäganderätt och bolag se Nial s. 41 ff; jfr även RÅ 1960 Fi 297 (ang. investeringsavgift) samt RN 1953 nr 2: 9. Betr. samäganderätt se även Karlgrens Privaträttens juridiska personer s. 77 ff.

[28] Betr. övriga bolagsförutsättningar se s. 35 ff. och 52 ff.

[29] Se av Nial anförda rättsfall, som bidrager till att lösa här nämnda gränsdragningsproblem; Nial s. 43 ff.

[30] Nial s. 61.

[31] RÅ 1918 ref. 98 (aktiebolag), RÅ 1956 ref. 21 (dödsbo).

[32] RÅ 1932 ref. 34.

vilket senare i framställningen närmare skall diskuteras,[33] att makar, på vilkas rättsförhållanden nya giftermålsbalkens bestämmelser är tillämpliga, kan sluta bolagsavtal med varandra. Eftersom de fritt sinsemellan kan träffa förmögenhetsrättsliga avtal, kan de således även i bolag driva en rörelse.[34]

Ovan har framhållits att kravet på avtal har uttunnats i så hög grad, att ett avtal, som slutits konkludent, godtages. Denna uppfattning om innebörden av avtalskravet grundar sig främst på utvecklingen i rättspraxis.[35]

Eftersom avtalskravet uttunnats så väsentligt och eftersom kriteriet inte heller är tillräckligt för att skilja bolag från samäganderätt och sammanlevnad i oskiftat bo, är det tveksamt, om det längre finns anledning att i civilrättsliga sammanhang fästa vikt vid frågan om ett avtal träffats.[36]

Ett undantag från regeln, att mycket små krav ställs på avtalets utformning finns dock. Undantaget gäller arbetsdomstolens praxis. I mål, som rört frågan om ett bolagsförhållande skall anses föreligga har Adlercreutz funnit, att arbetsdomstolen endast i undantagsfall godtagit uppgifter om muntliga bolagsavtal.[37] Anledningen är risken för

---

[33] Se kap. IX.

[34] Nial s. 27. Betr. tysk rätt, se Hueck Gesellschaftsrecht s. 57 och beträffande engelsk rätt, se Lindley s. 113 ff. Både enligt tysk och engelsk rätt kan äkta makar ingå avtal med varandra. Lindley framhåller dock (s. 118): »There is no reason why a married woman should not enter into partnership with her husband although as in the case of other potentially contractual obligations, the court will be less ready to infer a partnership where the partners are husband and wife.»

[35] Jfr särskilt NJA 1953 s. 547 och SvJT 1936 rf s. 20. I hovrättsfallet ansåg HovR, att handelsrörelse, som drivits för ett tillämnat aktiebolag, i stället, då aktiebolaget inte kommit till stånd, drivits i handelsbolag mellan dem som överenskommit om aktiebolagets bildande. Se även betr. tysk rätt Bühler s. 82: »Die in Gründung begriffene GmbH ist vor ihrer rechtsgültigen Entstehung regelmässig als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zu behandeln». Enligt Lindley (s. 20) intar engelsk rätt en annan ståndpunkt. Stiftare är inte bolagsmän.

[36] Jfr Adlercreutz s. 369 ff. som i sin allmänna redogörelse för bolagsbegreppet i civilrätten inte särskilt diskuterar detta rekvisit. I engelsk rätt, the Partnership Act, 1890, definieras partnership som »the relation which subsists between persons carrying on a business in common with a view of profit». Något krav på avtal uppställs således inte. Jfr dock Lindley s. 15: »Partnership . . . is a relation resulting from a contract. The statutory definition does not state from what the relation arises, but that an agreement, express or implied, is the source of the relation was clearly established before the Act and may be inferred from its provisions.»

[37] Se närmare Adlercretuz s. 377 ff.

skenavtal i syfte att kringgå kollektivavtal. Har emellertid ett skriftligt bolagsavtal kunnat företes, synes motparten ofta fått visa, att avtalet upprättats för skens skull. Relativt stor betydelse har arbetsdomstolen tillmätt uppgifter i handelsregistret om delägarskap.

II. SKATTERÄTTSLIGA FRÅGOR

Kravet på att bolagsavtalet skall kunna styrkas är, som framgår av redogörelsen ovan, där arbetsdomstolens praxis utgör ett undantag, nästan obefintligt.

Problemet är emellertid i skatterättsligt hänseende av i viss mån annan karaktär. I civilrättsliga mål belyses frågan om befintligheten av och innehållet i ett bolagsavtal ofta av två parter, vilka var för sig gör gällande olika uppfattningar och bidrar med olika fakta. Frågan, om ett bolagsavtal träffats, är ofta av betydelse för utgången, d.v.s. om käromålet skall gillas eller ogillas.

I ett skattemål är det ofta den skattskyldige, som har enda möjligheten att visa utformningen av det påstådda bolagsavtalet. Det kan därför på goda grunder antas, att relativt starka krav kan uppställas på den skattskyldige i detta hänseende.[38] Bevisning sker lättast genom att ett skriftligt avtal kan uppvisas. Men dessutom måste ofta undersökas, huruvida det föregivna avtalet överensstämmer med de faktiska omständigheterna.[39] Dessa spelar ofta en avgörande roll vid bedömningen.[40]

Skulle däremot ett avtal enligt civilrättslig lagstiftning kräva skriftlig form för att tilläggas olika rättsverkningar, måste ett sådant avtal i allmänhet ha skriftlig form även för att kunna få skatterättslig betydelse.[41]

---

[38] Se RÅ 1948 Fi 541. Den skattskyldige hävdade, att han under 1943 drivit ett handelsbolag med sin broder. Ett obevittnat avtal från 1938 ingavs. Tidigare taxeringsår hade brodern deklarerat som anställd i rörelsen. Den skattskyldige var ensam registrerad för firman, men han framhöll, att denna omständighet inte utgjorde hinder för ett handelsbolag. RegR godtog inte avtalet som grund för taxering. Se närmare om kraven på handelsbolags registrering nedan s. 62.

[39] Brudno—Bower (s. 125): ». . . a partnership agreement which is a mere artifice not supported by facts establishing the mutual conduct of a business for profit will be ignored for tax purposes». Jfr Brönner s. 325 ff.

[40] Herrmann—Heuer Anm. 27 d) aa) § 15 framhåller att avgörandet »ist nicht der Wortlaut der zwischen den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen, sondern der wahre Wille der Parteien und seine tatsächliche Durchführung».

[41] Jfr KammarR:s utslag den 14 juni 1962 i vilket ett muntligt arrendeavtal

Om ett skriftligt avtal är det bästa medlet att styrka villkoren kan dock även andra formella faktorer vara av betydelse.[42] Avtalskontrahenterna kan ha anmält bolaget till handelsregistret och därigenom låtit förekomsten av ett bolagsavtal komma till allmän kännedom.

En fråga som har nära anknytning till bolagsavtalets form är spörsmålet, *när* överenskommelsen mellan parterna nått sådan karaktär att det kan accepteras som ett bolagsavtal. Det är inte ovanligt att ett avtal växer fram i etapper.

I tysk rätt framhålles att »es genügt bei einem mündlich geschlossenen Vertrag, dass er tatsächlich geschlossen und vollzogen ist, auch wenn die bestätigende schriftliche Festlegung und die genauere Vereinbarung über einzelne noch offene Punkte von nicht grundlegendem oder zur Zeit noch nicht bedeutsamem Inhalt, wie zum Beispiel über Kündigung oder Auflösung, über Eintritt neuer Gesellschafter und dgl., erst später erfolgte.» [43]

Det förekommer att bolagsmän önskar göra ett bolagsavtal gällande även för gången tid. De kan kanske hävda, att det skrivna avtalet utgör en konfirmation av ett tidigare muntligt träffat avtal. Om detta muntliga avtal kan bekräftas genom bolagsmännens tidigare faktiska handlande, bör det kunna accepteras.[44]

3. GEMENSAMT SYFTE (BOLAGSÄNDAMÅL)

I. INLEDNING

En nödvändig förutsättning för att ett bolag skall föreligga anses vara att delägarna har ett gemensamt syfte (ett bolagsändamål).[45] Under

lämnades utan avseende. I 2 kap. 1 § 1907 års nyttjanderättslag krävdes skriftlig form på avtal, varigenom jord upplåts till brukande mot lega. Rättsfallet är refererat i TN 1962 s. 215. — RegR har dock i några fall ansett, att fast egendom, som tillhört handelsbolag, övergått på delägare i bolaget, trots att ingen skriftlig överlåtelse skett. Se således RN 1957 nr 4: 7 och RÅ 1966 Fi 104.

[42] KammarR har i ett publicerat utslag av den 9 februari 1961 lagt en muntlig överenskommelse mellan delägare i handelsbolag om viss fördelning av förlust till grund för beskattning. Delägarna hävdade att överenskommelsen innebar att den skattskyldige tills vidare skulle påföras såväl vinst som förlust i det nystartade bolaget. TI yrkade att den skattskyldige endast skulle medgivas avdrag för halva förlusten enligt regeln i 10 § bolagslagen. Se TN 1961 s. 255.

[43] Herrmann—Heuer Anm. 27 d) bb) § 15.

[44] Brönner s. 327 f. Betr. överlåtelseavtal, där köparen av bolagsandel får del i redan intjänad vinst se s. 172 ff.

[45] Se Nial s. 27 ff., Roos Partners s. 166 och Avtal s. 269 ff. samt Adlercreutz s. 371 ff.

denna sammanfattande rubrik måste dock flera olika faktorer undersökas, vilka var och en har betydelse vid bedömningen om intressegemenskapen är så nära och är av sådan art, att ett bolag skall anses vara för handen.

I detta avsnitt kommer jag först att kort beröra de faktorer, som i allmänhet har betydelse för ett ställningstagande, huruvida ett bolag kommit till stånd. Därefter kommer jag under olika avdelningar att närmare beröra speciella gränsdragningsproblem gentemot vissa rättsinstitut, vilka kan vara svåra att skilja från bolag.

II. OLIKA BOLAGSFAKTORER AV BETYDELSE

Det har framhållits att delägarna i ett bolag måste ha ett gemensamt syfte med sin verksamhet. Det typiska bolagsändamålet är att skapa vinst, vilken skall delas mellan delägarna.[46]

Av stor betydelse, kanske inte minst ur skatterättslig synpunkt, är frågan, om avtalskontrahenterna har andel i rörelseförmögenheten, d.v.s. inte skall dela bara vinsten utan även det slutliga överskottet.[47] Det är dock inte nödvändigt att sådana bestämmelser särskilt medtagits i avtalet. Enligt 35 § bolagslagen avseende handelsbolag och enligt 53 § bolagslagen beträffande enkla bolag skall fördelningen vid likvidation ske på samma sätt som vinster och förluster under löpande räkenskapsår, sedan en var av delägarna återfått sin insats.

Den omständigheten, att en person är berättigad till andel av årsvinsten, innebär inte automatiskt, att ett bolag föreligger. I praktiken vållar denna faktor svårigheter, då bolaget skall skiljas från tjänsteavtalet (i vilket tantiem eller annan varierande ersättning kan ha föreskrivits) och från partiarisk försträckning (lån mot varierande ersättning).[48] Även i nyttjanderättsavtal kan jordägaren m.m. ha betingat sig en ersättning, som är beroende av resultatet.[49] Gränsen mellan

---

[46] Bolaget kan även ha ett ideellt syfte. Jfr 1890 års förslag s. 76.

[47] I RÅ 1968 ref. 20 uttalade RegRådet Jarnerup som betydelsefullt för bedömningen: ». . . Med hänsyn till vad avtalet den 10 febr. 1964 sålunda innehåller, särskilt bestämmelsen om fördelning av bolagets tillgångar mellan parterna vid likvidation . . . får dessa anses ha bildat bolag, i vars behållna tillgångar var och en äger viss andel.» Jfr Roos Partners s. 178.

[48] Hueck Gesellschaftsrecht s. 23 f.

[49] Jfr Lejman s. 52 ff. Även i andra fall kan tveksamhet uppkomma. Svårigheter kan stundtals föreligga att bedöma om ett bolagsavtal eller en garantiförplik-

bolagsavtal och royaltyavtal kan även någon gång väcka problem. Det är därför inte tillräckligt att konstatera att en fördelning av vinst skall ske utan även ofta nödvändigt att söka efter andra omständigheter än själva vinstfördelningen; omständigheter, vilka förstärker eller försvagar intressegemenskapen.[50]

Nial framhåller i sin undersökning av dessa frågor såsom särskilda faktorer av betydelse grunden för vinstfördelningen, bestämmelser inte endast om vinstfördelningen utan även om förlustansvaret samt de medverkandes bestämmande- och kontrollrätt.[51]

Om vinstandelen är bestämd i förhållande till nettovinsten, har rättsförhållandet ofta karaktär av bolag; däremot är detta inte lika troligt, om vinstandelen beräknas i förhållande till omsättningen. I det förra fallet är den berättigade på ett annat sätt beroende av resultatet av företaget.[52] Omsättningens storlek står inte i någon relation till nettovinsten. Om vinstandelen, även till sitt maximum, är relativt begränsad, föreligger inte ett bolagsavtal.[53]

Det kan vara tveksamt om en person, som inte bär viss andel i eventuell förlust, kan betraktas såsom delägare i ett bolag.[54] Eftersom även här en dispositiv lagregel i bolagslagen finns, som anger att bolagsmännen i ett handelsbolag och i ett enkelt bolag skall bära förlust efter samma grund, som gäller fördelningen av vinst, har dock bolagsmännen inte alltid anledning att inta särskilda bestämmelser om förlustansvaret i avtalet.[55] Frågan om förlustansvaret som en faktor vid bedömningen, om ett bolagsavtal föreligger, får därför närmast betydelse då i avtalet stadgas att något förlustansvar *inte* skall föreligga.[56]

Frågan om avtalskontrahenterna tillagts medbestämmanderätt eller kontrollrätt i avtalet är också av betydelse vid bedömningen om ett bolagsavtal slutits.[57] Ett avtal, i vilket en sådan rätt tillagts part, be-

---

telse för annans verksamhet är förhanden. Jfr Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.60 ff. där även ytterligare exempel anförs.

[50] Nial s. 29 f.

[51] Nial s. 29 ff. samt Roos Partners s. 167 ff. Jfr även Adlercreutz s. 381 ff.

[52] Se Aarbakke Inntekt s. 114 och Storm-Nielsen s. 17.

[53] Roos Partners s. 160 och 167 f.

[54] Roos Partners s. 168. Jfr Adlercreutz s. 393 och Nial s. 31.

[55] Se 10 § andra st. jfrd med 47 andra st. bolagslagen.

[56] Roos Partners s. 169 f.

[57] Jakhelln s. 429 f. och Adlercreutz s. 392 f. Jfr Roos Partners s. 171 ff., som anser det i rättspraxis och litteratur finns en tendens att överdriva betydelsen av

höver naturligtvis inte därför ha karaktären av ett bolagsavtal.[58] Det är t.ex. inte ovanligt, att kreditgivare i samband med långivning påfordrar rätt att deltaga i väsentliga frågor eller åtminstone få möjlighet att kontrollera, hur rörelsen bedrivs.[59]

Ett avtal, som helt saknar bestämmelser om medbestämmanderätt och kontrollrätt, kan ändock vara att betrakta som ett bolagsavtal.[60] Liksom beträffande fördelning av vinst och förlust vid likvidation och beträffande förlustansvar under löpande verksamhetsår innehåller bolagslagen beträffande medbestämmanderätt och kontrollrätt dispositiva regler för bolagsmän i handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag.[61] Uttryckliga bestämmelser i dessa hänseenden är dock av betydelse och framför allt gäller detta i de fall, då dessa villkor ingår såsom en väsentlig del av avtalet.[62]

Vilken beteckning avtalskontrahenterna själva valt på sitt avtal, brukar inte spela någon roll, såvida det inte gäller frågor, över vilka avtalskontrahenterna har fullständig dispositionsrätt.[63] Med hänsyn härtill är det troligt att avtalsbeteckningen som sådan inte påverkar den skatterättsliga bedömningen.

III. GRÄNSDRAGNING MELLAN BOLAG OCH SAMÄGANDERÄTT

Ofta kan man skilja bolag och samäganderätt redan därigenom att vid samäganderätt inget avtal existerar mellan parterna.[64] Som ovan fram-

bidragsgivarens inflytande såsom faktor vid valet mellan bolagsregler och låneregler. Se Lindley s. 68 och Aarbakke Inntekt s. 114.

[58] Roos Partners särskilt s. 172.

[59] Se t.ex. RÅ 1968 ref. 20.

[60] Det torde dock vara ovanligt.

[61] 5 § (handelsbolag), 39 § (kommanditdelägare i kommanditbolag) och 48 § (enkelt bolag), i samtliga fall bolagslagen. Jfr beträffande kontrollrätt 7 § och 47 § andra st. bolagslagen.

[62] Nial s. 31. — Roos har dock för gränsdragningen mellan partiarisk försträckning och bolag uttalat: »När det gäller bidragsgivarens inflytande uppkommer det närmast olösliga problem när det gäller att skilja mellan den form av inflytande som är naturlig för en kreditgivare och den form som är utmärkande för en bolagsman.» (Se Partners s. 177.)

[63] Se Nial s. 30, Adlercreutz s. 382 samt Roos Partners s. 173 ff. Adlercreutz anför att avtalets beteckning och uttryckssätt i övrigt kan ha betydelse som indicium på parternas avsikt men att denna faktor säkert med hänsyn till tvisteläget spelar en underordnad roll i arbetsdomstolens praxis. Parternas rubricering av rättsförhållandet som bolag får förvisso en helt annan vikt i en tvist, i vilken tillämpning av bolagsrättsliga regler ifrågasätts.

[64] Med samäganderätt avses här gemensamt innehavd tillgång, på vilket rätts-

hållits är emellertid det krav, som ställs på ett bolagsavtal, kraftigt uttunnat. Dessutom kan ett avtal föreligga mellan samägare utan att rättsförhållandet därigenom får karaktär av bolag.[65] Avtalet kan innehålla regler om dispositionen och förvaltningen av den gemensamt ägda egendomen.

Avgörande för gränsdragningen mellan bolag och samäganderätt får då i stället vara syftet med avtalet kontrahenterna emellan. De två övriga förutsättningarna, ett bolagsändamål och förpliktelse att verka för detta ändamål, måste vara för handen för att ett bolag skall föreligga.

Denna gränsdragning är besvärlig och ur civilrättslig synpunkt dessutom betydelsefull. Antalet rättsfall som belyser frågeställningarna är flera.[66]

I skatterättsligt hänseende saknar däremot frågan ofta betydelse.[67] Framför allt beror detta på att även i ett enkelt bolag — och det är gränsdragningen mellan samäganderätt enligt samäganderättslagen och enkelt bolag som är besvärlig — kan delägarna inneha den i bolaget nyttjade egendomen med samäganderätt varvid dock inte samäganderättslagen är tillämplig. Det betydelsefulla vid den skatterättsliga bedömningen är i dessa fall ofta inte om en bolagskonstruktion skall anses föreligga utan i stället hur äganderätten till egendomen är fördelad mellan de skattskyldiga.

I RSV 1971 nr 3: 2 hade samarbetet mellan de skattskyldiga sannolikt karaktär av enkelt bolag. Denna omständighet hade dock ingen betydelse för utgången. Avgörande var i stället frågan, på vilket sätt de skattskyldiga skulle anses äga tillgångarna. RSV tog inte ställning till frågan om ett bolag förelåg utan konstaterade endast i förhandsbeskedet att egendomen (djur i lantbruk) innehades under samäganderätt.[68]

---

förhållande samäganderättslagen är tillämplig. Även i ett bolag, i ett äktenskap och annat rättsförhållande kan tillgångarna ägas gemensamt, d.v.s. med samäganderätt.

[65] Jfr Augdahl s. 65 not. 2. Sindballe s. 9 anser dock »et sameje eller anden samberettigelse, der er opstået i henhold til aftale mellem de pågældende, vil derimod høre under selskabsretten, selv om aftalen kun angår ervervelsen af rettigheden, altså ikke indeholder noget om, hvordan rettigheden skal udnyttes».

[66] Jfr NJA 1914 s. 286 samt 1945 s. 341. Nial anför även andra rättsfall av intresse i detta sammanhang, Nial s. 43 ff. Se även SvJT 1971 rf s. 12. Gemensamt ägda fastigheter hade uthyrts till sommargäster. Uthyrningen hade skett i förvärvssyfte. HovR fann enkelt bolag föreligga med syfte att i gemensamt intresse driva uthyrningsverksamhet på fastigheterna.

[67] Se betr. dansk rätt SpO 1966 s. 195 och betr. norsk rätt Storm-Nielsen s. 13 ff.

[68] Se närmare om detta rättsfall s. 321 ff.

Skillnaden mellan bolag och samäganderätt i skatterättsligt avseende har minskat på grund av att RegR anser sig kunna göra analogier i samäganderättsfall med de regler, som skall tillämpas beträffande bolag. RÅ 1954 ref. 32 ger exempel på ett sådant analogislut.[69]

O och en dotter till henne innehade en hyresfastighet. O upptog hela sin inkomst från fastigheten såsom inkomst av annan fastighet. PN avvek från hennes självdeklaration på så sätt, att en del av ett av henne uppburet arvode som vicevärd för fastigheten hänfördes till inkomst av tjänst. O besvärade sig och framhöll att den omständigheten att jämväl annan person hade del i fastigheten inte borde föranleda undantag från regeln i 20 § KL, att avdrag för värdet av arbete som i förvärvskällan utförts av den skattskyldige själv inte fick avdragas. Hon hänvisade som stöd för sin uppfattning till bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL. Någon anledning att göra skillnad mellan det fall, att fastigheten samfällt ägdes av flera personer och det fall, att den ägdes av ett handelsbolag eller av personer, som drev ett enkelt bolag, fanns enligt hennes mening inte.

RegR fann att hela inkomsten skulle hänföras till inkomst av annan fastighet med motivering, att uppdraget utgjorde ett led i den av O och hennes dotter gemensamt drivna förvärvsverksamheten och att arvodet därför jämlikt grunderna till p. 9 anv. till 32 § KL borde hänföras till samma förvärvskälla som övriga inkomster av samma förvärvsverksamhet.[70]

Direkt betydelse i beskattningshänseende har gränsdragningen mellan samäganderätt och bolag fått i frågor, som berört förordningar om särskild avgift vid vissa investeringar (investeringsavgift). Denna avgift var konstruerad så, att endast *ett* grundavdrag medgavs vid investeringar i enkelt bolag, liksom vid investeringar gjorda av andra sammanslutningar nämnda i 53 § 2 mom. I allmänhet hade varje skattskyldig i andra fall rätt till eget grundavdrag.[71] Investeringar motsvarande grundavdraget var inte belagda med avgift.

---

[69] Welinder har diskuterat rättsfallet; se Welinder I s. 195 och 196.

[70] RegR synes ha utgått från att ett samäganderättsförhållande förelåg, eftersom domstolen *analogt* tillämpat regeln för enkla bolag.

[71] Enligt 9 § första st. skulle avgiftsbelagd investeringskostnad för handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag, i 53 § 2 mom. KL avsett rederi och s.k. gruvbolag beräknas för företaget såsom sådant. Detta innebar, att det belopp som enligt 8 § fick avräknas som grundavdrag vid beräkningen av investeringskostnadens storlek endast kunde utnyttjas en gång. I annat fall tillgodoräknades ett grundavdrag varje

RN har gjort ett uttalande i denna fråga till ledning för taxeringsmyndigheterna. RN framhöll att i de fall, då två eller flera personer överenskommit att i samverkan driva jordbruk, lär det sålunda uppkomna rättsförhållandet i regel vara att betrakta såsom ett enkelt bolag.[72] RN hänvisade till av HD avdömda mål.[73]

IV. GRÄNSDRAGNING MELLAN BOLAG OCH TJÄNSTEAVTAL

I civilrättslig doktrin har skillnaden mellan bolag och tjänsteavtal varit föremål för grundlig undersökning och rättsfallsmaterialet är relativt omfattande.

Att göra en lämplig gränsdragning mellan bolag och tjänsteavtal är inte möjligt, om syftet är att få fram regler, som kan tillämpas i alla sammanhang. Här framträder särskilt tydligt behovet av ett klargörande, i vilket syfte undersökningen göres.[74]

Även i skatterättsligt avseende är det betydelsefullt att fastställa, i vilket avseende bedömningen har betydelse. Det skall framhållas att problem här främst uppkommer, då skattskyldiga med nära personliga relationer till varandra hävdar, att de träffat bolagsavtal.[75]

Det rättsfallsmaterial som föreligger och som belyser dessa spörsmål får därför behandlas med viss försiktighet. Av intresse kan dock vara att söka fastställa, vilka faktorer som är relevanta för bedömningen, även om det är svårt att avgöra vilken betydelse de sinsemellan kan tänkas ha.[76] Till den allmänna redogörelsen för olika bolagsfaktorer får jag även hänvisa.[77]

I tysk doktrin har diskuterats om samma bedömningsgrunder är relevanta vid civilrättsliga och skatterättsliga undersökningar. Allmänt framhåller man, att de kriterier, som skall användas i skatterätten, kan vara andra än de, som skall tillämpas i civilrättsliga sammanhang. I Herrmann—Heuers framställning sägs, att avgörande är, i vilken utsträckning som den civilrättsliga beteckningen överensstämmer med

---

skattskyldig. Denna konstruktion av förordningen innebar att det ur beskattningssynpunkt kunde vara en fördel att inte driva rörelsen i enkelt bolag. Jfr även RN 1953 nr 3: 2.

[72] RN 1953 nr 2: 9.

[73] Se även RÅ 1960 Fi 297.

[74] Se Nial s. 25 f. och Adlercreutz s. 376 ff., särskilt 392 ff.

[75] Se kap. IX.

[76] Jfr Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.50 ff.

[77] Se ovan s. 36 ff.

de ekonomiska realiteterna. Detta får även till följd att det kan vara möjligt att »jemand bürgerlich-rechtlich Gesellschafter, wirtschaftlich aber Angestellter der anderen Gesellschafter ist oder umgekehrt bürgerlich-rechtlich Angestellter, wirtschaftlich aber Mitunternehmer.» [78] Denna regel ger emellertid ringa hjälp, så länge begreppet »wirtschaftlich» inte närmare är förklarat.

Om en person endast tillskjuter en arbetsinsats, kan det stundtals vara tveksamt om detta är tillräckligt, för att ett bolagsavtal skall kunna vara för handen.[79] I skatterätten torde detta spörsmål främst aktualiseras i bolag mellan familjemedlemmar. Frågan kommer nedan närmare att behandlas.[80]

Det finns dock inget uttalat krav, att en bolagsman skall göra annat tillskott än sin arbetsinsats.[81] Härvid skiljer sig inte skatterätten från de regler, som gäller på de flesta civilrättsliga områden.[82]

Men i de fall då ett tillskott endast består av en arbetsinsats, är det tveksamt, om inte arbetsinsatsen bör vara av mer kvalificerat slag.[83] Särskilt gäller detta då den skattskyldige som bolagsman utför arbetsuppgifter, vilka normalt brukar utföras av anställda. Ännu mer tveksam blir bedömningen om i det aktuella fallet anställda verkligen utför samma typ av arbete som den föregivne bolagsmannen.[84]

Frågan hur man i skatterättsligt hänseende skall skilja mellan bolag och tjänsteavtal har diskuterats tämligen ingående i tysk rätt. Det framhålles, att mest betydelsefullt vid denna bedömning är frågan om den skattskyldige äger en andel i rörelsens förmögenhet (inklusive dolda reserver). Det sägs att en person kan »als Mitunternehmer an-

---

[78] Herrmann—Heuer Anm. 27 c § 15; jfr Brönner s. 59.

[79] Adlercreutz framhåller i en undersökning av arbetsdomstolens praxis att domstolen för medverkan i ett bolag kräver mer än arbetsinsats; jfr Adlercreutz s. 393. Skälet är som ovan framhållits att kollektivavtalsbestämmelser av tvingande natur annars kan kringgås.

[80] Se nedan kap. IX.

[81] Nial s. 33. Samma inställning gäller i tysk skatterättslig doktrin; jfr Herrmann—Heuer Anm. 27 c § 15.

[82] Se NJA 1945 s. 454.

[83] Detta är uttryckligen uttalat i tysk doktrin, Herrmann—Heuer Anm. 27 c § 15. Betr. svensk rätt se närmare kap. IX. Jfr NJA 1945 s. 454, där arbetsinsatsen var av mer betydelsefullt slag. Se även Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.50 ff.

[84] Annan uppfattning Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.50 f. Han menar dock, att detta endast kan accepteras i de fall, då andra faktorer talar för att ett bolagsavtal skall föreligga.

gesehen werden, wenn er im Falle der Kündigung oder sonstigen Ausschiedens Anspruch auf eine dem wahren Werte des Geschäftsvermögens entsprechende, die stillen Reserven berüchsichtigende Abfindung hat.» [85]

De synpunkter, som framförts i tysk rätt, torde ha relevans även för svensk rätts vidkommande.[86] Stor betydelse måste läggas på parternas överenskommelse i detta avseende. Det är emellertid vanligt, att några särskilda överenskommelser om andelarna av bolagsförmögenheten inte träffas. Skälet kan vara det att bolagslagen innehåller dispositiva lagregler för dessa fall.

Det förtjänar att framhållas, att betydelsen av att den skattskyldige har andel i förmögenhetsvärdet varierar. Om andelen är mycket liten, jämfört med andra avtalsparters andelar, minskar faktorn i vikt. Likaså kan man inte fästa så stort avseende vid frågan i de fall, då det rör sig om en rörelse, där de dolda reserverna i allmänhet inte är så stora. Detta gäller t.ex. i de fall, då utövarna driver ett fritt yrke, t.ex. läkare, advokater och revisorer.

Sättet att beräkna den löpande ersättningen för arbetsinsatsen är naturligtvis också av stor betydelse. Om ersättningen utgår som andel i bruttovinsten, föreligger ofta anledning antaga att ett anställningsavtal föreligger.[87] Från HD-praxis kan nämnas NJA 1947 s. 365. En tandläkare arbetade hos en annan tandläkare mot en ersättning som var beräknad på bruttointäkten av eget arbete. Ett anställningsförhållande ansågs föreligga och den anställde tandläkaren ansågs berättigad till semester.[88]

I RegR-praxis förefaller man emellertid intaga en uppfattning, som är svår att förena med den av HD redovisade. I två rättsfall, RÅ 1934 ref. 34 och 1959 Fi 65, arbetade tandläkare som vikarier i annan tandläkares praktik. Den inkomst de förvärvade hänfördes inte till inkomst av tjänst, vilket skulle skett om ett anställningsförhållande förelegat, utan till inkomst av rörelse.

---

[85] Herrmann—Heuer Anm. 27 c § 15; jfr Brönner s. 59 f.

[86] Se även dansk rätt, RR 1955 s. 17. Anställningsförhållande ansågs föreligga bl.a. på grund av att ingen fördelningsnorm vid likvidation var angiven.

[87] Jfr 86 § kommissionslagen.

[88] Jfr 1 § semesterlagen med bestämmelsen, att från lagens tillämpningsområde är undantagen den arbetstagare, som avlönas uteslutande genom andel i vinst; se Hesselgren m.fl. s. 62 f. Ur HD-praxis se även NJA 1949 s. 683.

Samma spörsmål har varit föremål för prövning i dansk rättspraxis.[89] Utgången blev här en annan än den i de svenska skattemålen. En assistenttandläkare betraktades som »lønmodtager» då han uppbar andel av de arvoden, som betalades av honom behandlade patienter, eftersom han inte hade andel i rörelsens samlade över- och underskott.

Orsaken till att utgången i de av RegR respektive HD avdömda målen blivit olika är svår att finna.[90] Tandläkarna erhöll sin lön på samma sätt och någon annan väsentlig skillnad i övriga villkor framgår inte av rättsfallsreferaten. Visserligen var den ene bunden till praktiken på heltid (HD-fallet), medan de båda tandläkarna i skattemålen som vikarier upprätthållit den ordinarie innehavarens praktik. Men denna omständighet kan dock knappast ha haft sådan betydelse, att den bort förändra utgången.[91]

Kanske kan skillnaden motiveras av att HD-fallet gällde en arbetsrättslig fråga, medan RegR-fallen gällde frågan om rätt beskattningsort av intäkterna. Vikarien var bosatt i annan kommun än den där praktiken var belägen.

Om den person, som utför arbetet, ersätts med andel av nettovinsten, talar detta för att han skall anses som bolagsman och inte som anställd. Från HD-praxis finns ett rättsfall där bl.a. denna fråga belyses. I NJA 1945 s. 454 gällde frågan om ett tjänsteavtal eller ett bolagsavtal träffats mellan kontrahenterna. Omständigheterna var följande. Q och N drev en frisérsalong. Q hade satsat erforderligt kapital. N däremot syntes — med undantag av viss uppsättning redskap — endast ha deltagit med sin arbetsinsats. Denna insats var dock av stor betydelse, då han var den ende av de två, som hade erforderlig yrkesskicklighet. N hade också i viss utsträckning lärt upp Q. Initiativet till samarbetet hade kommit från Q. Rörelsen hade drivits under beteckning »Qvist och Norén». Firman var dock inte anmäld till handelsregistret.[92] N hade

---

[89] LSR 1958 nr 48.

[90] K. G. A. Sandström accepterar utgången med motiveringen att det inte skulle vara riktigt att hänföra verksamheten till förvärvskällan tjänst; se Inkomst av rörelse s. 96.

[91] Rättsfallen är framförallt intressanta, därför att de visar, att i skattemålen inget anställningsförhållande ansetts föreligga. Huruvida den ordinarie innehavaren och vikarien har träffat ett bolagsavtal kan vara mer tveksamt. Det framgår inte av motiveringen till avgörandena. Det kan även vara möjligt, att RegR menat, att någon form av hyresaval betr. tandläkarrörelsen träffats. Även i ett sådant fall skulle inkomsten hänförts till inkomst av rörelse.

[92] Handelsbolag synes inte ha bildats, eftersom bokföringsplikt inte förelegat.

haft viss medbestämmanderätt. Han erhöll hälften av rörelsens netto på arbetet i frisérsalongen. HovR ansåg, att ett enkelt bolag kommit till stånd och HD beviljade inte prövningstillstånd.[93]

I svensk skatterättslig praxis synes inget mål finnas, där RegR uttryckligen tagit ställning till en bestämmelse att ersättningen skall utgå som andel i nettovinsten.[94]

Då ersättningen skall utgå i form av andel i nettovinsten, torde sällan ett anställningsavtal föreligga. Eftersom det emellertid alltid är fråga om en sammanvägning av olika faktorer är möjligheten inte utesluten.[95] Avvägningarna blir särskilt svåra om en person skall ha ett visst fast belopp och dessutom andel i överskottet. Detta är vanligt i ett bolag, där delägarna utför arbetsprestationer. Är detta fasta belopp betydligt lägre än vad en utomstående skulle begärt för motsvarande arbetsinsats bör inte större vikt fästas vid denna fasta ersättning.

Har i avtalet föreskrivits att ersättningen visserligen skall utgå som en andel i överskottet men skall vara maximerad till ett visst belopp har detta betydelse vid prövningen. Om detta maximibelopp inte är avsevärt högre än den ersättning som i annat fall skulle ha betingats för arbetsinsatsen, talar detta för att ett anställningsförhållande föreligger. Särskilt gäller detta naturligtvis om överskottet någorlunda kan beräknas på förhand.

Allmänt kan sägas att ju högre andel av överskottet den skattskyldige erhåller, desto större skäl finns att betrakta honom som bolagsman. Det kan tilläggas, att bolagsavtalets bestämmelser om vinstfördelning bedöms av taxeringsmyndigheter och skattedomstolar, när det faktiska utfallet för delägarna är känt. Detta kan säkerligen påverka bedömningen av en avtalsbestämmelse.

Stor betydelse vid bedömningen, huruvida ett bolagsavtal skall anses

---

En redogörelse av betydelsen av bokföringsskyldighet för gränsdragningen mellan enkelt bolag och handelsbolag återfinns nedan, se s. 63 ff.

[93] Jfr Adlercreutz s. 375. Adlercreutz s. 393 framhåller dock i redogörelsen över arbetsdomstolens praxis, att det inte är säkert att domstolen godtagit ett sådant avtal som ett bolagsavtal.

[94] Jfr dock RÅ 1931 Fi 19. En person hade antagits som vice värd i en fastighet. Han var berättigad till hälften av fastighetens nettoavkastning mot att han ordentligt fullgjorde sina åligganden som vice värd. Ett särskilt kontrakt hade upprättats. Den inkomst han uppbar för denna syssla betraktade RegR som inkomst av tjänst. Eftersom till inkomst av annan fastighet endast enligt 24 § KL kan räknas sådana intäkter, som kommit *ägaren* tillgodo, kan dock denna omständighet vara anledningen till utgången.

[95] Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.52 ff.

föreligga, måste tilläggas frågan huruvida den skattskyldige skall svara för förluster, som kan uppkomma i rörelsen.[96] Om det klarläggs, att den skattskyldige inte har ansvar för förlusterna i bolaget är detta ett starkt kriterium för att ett bolagsavtal inte är för handen. Om den skattskyldige svarar för förluster, är däremot sannolikheten stor att ett bolagsavtal skall anses föreligga. Även här kan förhållandena i verkligheten vara komplicerade. Det är tänkbart, att en av deltagarna i rörelsen endast skall svara för ett från början maximerat belopp. Även storleken i faktiska tal på de förluster, som den skattskyldige kan komma att svara för har betydelse. Det är vidare möjligt, att den skattskyldige inte skall svara för de förluster på så sätt att hans privata förmögenhet skall kunna tagas i anspråk utan att endast hans andel i kommande vinster kan beröras. Även denna fråga har betydelse för bedömningen. Det skall även framhållas att frågan om eventuellt förlustansvar i vissa former av rörelser spelar en mindre roll. Bestämmelsen om ett förlustansvar bör ställas i relation till risken för att förluster kan uppkomma. I vissa typer av rörelser är sålunda bolagsförpliktelserna så ringa, att en bestämmelse om förlustansvar saknar praktisk betydelse. Även här kan som exempel nämnas utövandet av fria yrken, där visserligen bruttointäkterna kan variera betydligt, men där en nettoförlust är sällsynt.

Till sist skall framhållas, att bedömningen även påverkas av frågan, vilken medbestämmanderätt den person fått, som tillskjuter sin arbetsinsats.[97] Jag får här hänvisa till framställningen ovan.[98] Särskilt betydelsefullt vid gränsdragningen torde vara i vilken utsträckning den ene kan bestämma över den andres arbetsuppgifter.[99]

Vid tillämpningen av lagen om allmän försäkring har man i vissa sammanhang att skilja mellan anställning och annat förvärvsarbete. Arbetsgivare skall erlägga avgift dels till sjukförsäkring, dels till försäkring för tilläggspension (19 kap. 1 §). Person som utför annat förvärvsarbete skall själv erlägga tilläggspensionsavgift (19 kap. 3 §). Delägare i handelsbolag eller huvuddelägare i ett kommanditbolag anses härvid i regel inte vara arbetstagare. Utför däremot kommanditdelägare arbete för bolagets räkning, skall han beträffande detta arbete i allmänhet betraktas som arbetstagare.

Även beträffande delägare i ett enkelt bolag och beträffande partredare i ett partrederi kan skilda bedömningar göras. En bolagsman resp. partredare, som endast innehar en mindre andel av associationen och som dessutom upp-

[96] Se även ovan s. 37.

[97] Jfr Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.14 ff.

[98] Se ovan s. 37 f.

[99] Jfr K. G. A. Sandström Inkomst av tjänst s. 32.

bär bestämd ersättning för det arbete han utför, kan betraktas som arbetstagare till övriga bolagsmän resp. partredare, vilka då blir att betrakta som arbetsgivare.[100]

Även i förordningen om allmän arbetsgivaravgift finns det anledning att skilja mellan anställning och annat förvärvsarbete. Arbetsgivaren erlägger avgiften för sina anställda, medan person som har annat förvärvsarbete får erlägga egen avgift. Även här synes den gränsdragning, som förekommer beträffande motsvarande begrepp i lagen om allmän försäkring, vara av betydelse.[101]

V. GRÄNSDRAGNING MELLAN BOLAG OCH FÖRSTRÄCKNING

Då skillnaden mellan bolag och försträckning närmare skall preciseras får de faktorer, som angivits ovan betydelse.[102] Vissa mer speciella synpunkter skall här framhållas.

Rättspraxis på detta område är visserligen i skatterättsligt hänseende mager. I ett viktigt förhandsbesked, RÅ 1968 ref. 20, fick dock RegR anledning att uppehålla sig kring frågor av detta slag.[103]

Att avgränsa bolagsformer från försträckningsavtal är såtillvida särskilt besvärligt som det är oklart redan i fråga om var gränsen principiellt bör dras. I civilrättslig doktrin har denna diskussion gällt frågan om berättigandet av en särskild bolagsform, det tysta bolaget. Ett tyst bolag är en avtalstyp, på vilken åtminstone i vissa avseenden — sannolikt olika i olika fall — bolagsrättsliga regler skulle vara tillämpliga men den tyste bolagsmannen ändock inte hade ansvar för bolagsförpliktelserna enligt 19 § (handelsbolag) och 51 § (enkla bolag).

De problem, som uppkommer i det enskilda fallet, kan avvika från andra, eftersom de individuella avtalen har olika utformning. Rättsföljderna är sannolikt här mer differentierade än på andra områden.[104] Just denna omständighet torde vara anledningen till att man i civilrättslig doktrin uppställt en särskild bolagskonstruktion, som skulle

[100] Lundberg—Malm s. 37.

[101] Hagberg s. 157 f.

[102] Se ovan s. 36 ff.

[103] För en utförlig redogörelse av rättsfallet hänvisas till s. 79 ff. — Jfr RÅ 1928 Fi 411 och 647, där de skatterättsliga konsekvenserna av skillnaden mellan tillskott till och försträckning åt bolaget belyses. Del av beloppet ansåg RegR vara försträckning och avdrag för förlust medgavs inte.

[104] I civilrättslig doktrin markerar man även en skillnad mellan tyst bolag och lån, där långivaren förklarat sig åtnöjas efter övriga borgenärer men där han skall erhålla ersättning före bolagsmännen. Se Gomard s. 44 och Jakhelln s. 422 ff. Se även Borgström Obligationer s. 80 ff.

vara en samlingsbeteckning för avtal, på vilka bolagsregler i viss omfattning kan användas men det gemensamma skulle vara, att ansvar för bolagsförpliktelserna ej föreligger.[105] RegR har i RÅ 1968 ref. 20 tillagt det tysta bolaget skatterättslig betydelse.

Stor betydelse vid bedömningen, om ett bolag skall anses föreligga, har frågan om den skattskyldige har andel i rörelsens förmögenhet.[106] Som exempel på olika faktiska situationer skall några fall ur dansk rättspraxis refereras.[107]

En person hade lämnat ett lån till en rörelseidkare. I avtalet överenskom kontrahenterna, att lånet var räntefritt, men att långivaren efter fastlagda regler var berättigad till andel i rörelsens överskott med upp till en tredjedel. Vidare skulle långivaren enligt avtalet ha vissa kontrollmöjligheter. Låntagaren hade inte rätt att ägna sig åt annan förvärvsverksamhet och kunde inte uppsäga lånet under de första åren, och även därefter var rätten till uppsägning begränsad. Uppsade låntagaren lånet, skulle han återbetala dubbelt så mycket som han lånat. LOSR ansåg i sitt avgörande att långivaren inte hade del i rörelsens förmögenhet. Det avtal, som träffats, kunde därför inte ha karaktär av bolagsavtal [108] utan var i stället att anse som ett försträckningsavtal, i vilket ingen fastställd räntesats var angiven utan ersättningen i stället var fastställd som en andel i rörelseöverskottet.[109]

Till samma resultat kom LSR i ett annat avgörande. Långivaren var berättigad till fyra procent årlig ränta samt hälften av det överskott, som härrörde från viss egendom, till vars inköp lånet hade använts. LSR fann att ett försträckningsavtal förelåg under motivering, att långivaren inte kunde anses vara samägare till egendomen. Han hade inte heller skyldighet att svara för förluster.[110]

Däremot fann LSR i ett annat fall, då den skattskyldige blott fick sitt kapital förräntat med 10 %, att ett bolag skulle föreligga. Denna avkastningsbestämmelse gällde emellertid under en tid, då den skattskyldige var bosatt utanför Danmark och inte deltog i bolagets drift. Vid avgörandet fäste man avseende vid att han när som helst hade

---

[105] Se mera härom nedan s. 73 ff.

[106] Jfr RegRådets Jarnerups votum i RÅ 1968 ref. 20. Se även Thøger Nielsen I s. 641 (dansk rätt) och Andenæs s. 176 f. (norsk rätt).

[107] Betr. rättsfallen se även Orla G. Petersen s. 154.

[108] Civilrättsliga synpunkter torde här haft betydelse. Det framhölls att långivaren inte hade ansvar gentemot borgenärerna.

[109] LOSR 1933 nr 47.

[110] LSR 1953 nr 4.

möjlighet att återtaga verksamheten i bolaget och att han då skulle vara berättigad till hälften av bolagets överskott. Hela tiden var han dessutom ansvarig för bolagets ingångna förpliktelser och vid likvidation var han dessutom berättigad till hälften av det då uppkomna överskottet.[111]

I dansk rätt har man således låtit frågan om andel i rörelsens förmögenhetsvärde i stort sett vara avgörande för frågan om ett bolag eller ett försträckningsavtal skall anses föreligga.[112] Huruvida rätt till andel i överskott vid likvidation föreligger har även enligt svensk rätt mycket stor betydelse. Eftersom frågan inte närmare prövats i praxis, torde en noggrann bestämning dock inte vara möjlig.

Även i tysk rätt är frågan om andel i rörelsens förmögenhetsvärde avgörande för bedömningen till vilket inkomstslag inkomsten skall hänföras. Om andel i förmögenhetsvärdet föreligger räknas inkomsten till inkomst av rörelse (Einkünfte aus Gewerbebetrieb), i annat fall till inkomst av kapital (Einkünfte aus Kapitalvermögen).[113] Den skattskyldige »ist, sofern er an dem Gesellschaftsvermögen und an dem bei der Veräusserung oder Auflösung erzielten Erlöse beteiligt ist, in bezug auf die finanziellen Einkünfte aus der Gesellschaft wirtschaftlich ebenso gestellt, wie der Gesellschafter einer OHG oder einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts».[114]

Det finns anledning att framhålla att, även om en andel i rörelsens förmögenhet, d.v.s. vid likvidation, har mycket stor betydelse för bedömningen, det dock är väsentligt att närmare undersöka den praktiska betydelsen av villkoren. Är den andel som den skattskyldige förvärvat av bolagsförmögenheten ringa, antingen så att den är liten jämförd med övriga intressenters eller så att den är liten i absoluta tal, då dolda reserver i rörelsen inte förekommer, förlorar faktorn i betydelse.

Det finns också anledning att undersöka, under vilka förutsättningar den skattskyldige skall ha andel i rörelsens förmögenhet. Det förekommer att i ett avtal intages villkoret, att den skattskyldige erhåller andel i rörelseförmögenheten, om han låter sin insats kvarstå i bolaget, intill dess detta upplöses. Överlåter han däremot sin fordran på bolaget till annan eller uppsäger han denna till betalning, skall han inte ha rätt

---

[111] LSR 1946 nr 6.

[112] I dansk civilrätt hävdar Kobbernagel s. 236 att i de fall tveksamhet föreligger, finns en presumtion, att rättsförhållandet skall betraktas som försträckning.

[113] Herrmann—Heuer Anm. 31 § 15 och Anm. 34 § 20.

[114] Brönner s. 63.

till mer än nominella beloppet. Detta villkor kan i vissa fall få betydelse.

Viktigt för bedömningen är villkoren avseende fördelningen av den löpande vinsten i bolaget. Ju mindre den fasta ersättningen är och ju mer beroende den skattskyldige blir av rörelsens resultat, desto större skäl finns det att betrakta honom som bolagsman. Även här finns det dock anledning att peka på olika tänkbara överenskommelser av betydelse. Om den skattskyldige erhåller endast en fast ersättning under löpande år men dessutom är berättigad till andel i bolagets överskott vid likvidation, kan den omständigheten, trots att varierande ersättning under bolagets verksamhetstid inte utgår, vara tillräcklig för att ett bolagsförhållande skall föreligga. Frågan om ersättningen under löpande verksamhetsår måste ställas i relation till eventuella bestämmelser i avtalet om fördelningen av det slutliga överskottet. En liten andel under verksamhetsåren kan kompenseras med stor andel vid likvidationen.[115]

I vilken utsträckning bidragsgivaren skall svara för de förluster, som uppkommer i bolaget, är likaså en väsentlig fråga. Även i detta avseende är emellertid inte sällan avtalsvillkoren komplicerade. Om den skattskyldige medgivit att svara för belopp större än det penningbidrag han överfört till rörelsen, talar detta förhållande för att ett bolagsavtal har träffats. Men även då den skattskyldige förklarat sig villig att riskera det belopp han tillskjutit, kan en sådan bestämmelse peka på ett bolagsförhållande. Mer tveksamt är det däremot, när den skattskyldige visserligen förklarat, att han ställer sin fordran efter andra borgenärers men dock har rätt att få hela det tillskjutna beloppet återbetalt av övriga intressenter.[116]

Det skall även understrykas att andelen i rörelsens förluster ofta är kopplad till bestämmelserna, hur andelen av överskottet skall beräknas. Det är således inte ovanligt att den skattskyldige vid förlust måste avstå från kommande ersättning, intill dess förlusterna är täckta. I

---

[115] Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.58, som hävdar att det viktigaste torde vara om den ersättning bidragsgivaren erhåller kan beräknas överstiga normal ersättning.

[116] Thøger Nielsen menar, att en förutsättning för att anse att ett annat rättsförhållande än försträckning föreligger, måste vara, att bidraget i rörelseidkares konkurs skall sättas efter andra borgenärers fordringar. Detta innebär dock inte att ett bolagsförhållande föreligger endast därför att bidragsgivaren har sämre förmånsrätt. Se Thøger Nielsen I s. 641.

många sådana fall har den skattskyldige en så nära anknytning till rörelsen, att det är naturligt att beteckna honom som bolagsman.

Vid bedömningen måste även frågan om den skattskyldige haft medbestämmanderätt och kontrollrätt uppmärksammas. Denna fråga har jag redogjort för ovan och jag hänvisar till denna diskussion.[117]

Vid gränsdragningen mellan bolag och försträckning finns det några andra frågor, som åtminstone i vissa fall kan tänkas ha betydelse. Ju lättare den skattskyldige enligt avtalet har att uppsäga sitt engagemang i rörelsen, desto mindre anledning finns det att beteckna honom som bolagsman.[118] Samma sak gäller de regler som finns i avtalet beträffande möjligheterna att överföra rättigheterna enligt detta på annan. I ett försträckningsförhållande har det mindre betydelse vem som är borgenär. Däremot är det väsentligare för övriga intressenter att kunna själva få bestämma, vilka som skall vara delägare i bolaget.

VI. GRÄNSDRAGNING MELLAN BOLAG OCH ROYALTYAVTAL

Inom skatterätten har royaltyavtalen i flera avseenden diskuterats. Det kan därför vara motiverat att i detta sammanhang uppmärksamma denna diskussion, trots att svårigheter sällan torde uppkomma, då det gäller att avgöra om ett bestämt avtal skall anses vara ett bolagsavtal eller ett royaltyavtal.

Royaltyns storlek beräknas ofta så att en avtalad summa skall utbetalas till den royaltyberättigade i förhållande till antalet eller priset på producerade eller försålda enheter. Inte sällan skall den royaltyberättigade erhålla en garanterad minimiavgift. Skulle försäljningen inte uppgå till den beräknade storleken, skall royaltymottagaren således erhålla denna garanterade ersättning, vilken dock för det mesta skall avräknas mot de royaltyavgifter, som enligt redovisad försäljning och produktion skall utgå.[119]

I dessa fall, både då royaltyn är fastställd till ett bestämt pris för varje enhet eller då den är begränsad till viss procent av försäljningspriset, saknas i allmänhet det intresse för nettovinsten, som enligt vad ovan nämnts, är ett av de viktiga kriterierna på ett bolag. I de flesta fallen skall dessutom royaltyn inte utgå på hela företagets omsättning utan endast på vissa produkter eller på delar av produkter.

---

[117] Se ovan s. 37 f. Jfr även Kobbernagel s. 230 f.

[118] Jfr Aarbakke Virksomhetsbegrepet s. 5.59.

[119] Jfr RÅ 1947 ref. 34.

Tänkbart är dock i enstaka fall, att ersättning skall utgå på nettovinsten, trots att bidraget till rörelsen avser immateriella rättigheter, som överlåtits för nyttjande. Andra faktorer bör då undersökas. Avtal av detta slag är mestadels konstruerade så, att det är uppenbart, att betalningsmottagaren inte skall svara för eventuella förluster i rörelsen. Hans inkomst kan sjunka till noll, men han behöver inte tillskjuta medel.

Av avtalen framgår i regel, att insatsen är att tillåta nyttjandet av en immateriell rättighet. Någon aktiv insats i det löpande arbetet gör inte ägaren till den immateriella rättigheten. Ofta är den skattskyldige inte berättigad vare sig till någon medbestämmanderätt i företaget eller till annan kontrollrätt än den, som syftar till att fastställa, att de utbetalade avgifterna är riktigt beräknade.

Det kan förekomma att arbetet med fortsatt teknisk utveckling pågår i företaget och att patenthavaren är inkopplad på detta arbete. Denna del av arbetet är dock närmast för patenthavaren någon form av konsultverksamhet, som företaget är intresserat av för att vidarebearbeta de uppfinningar som det nyttjar i sin rörelse. Ett licensavtal är därför ofta kombinerat med ett avtal om tekniskt samarbete och hjälp.

4. FÖRPLIKTELSE ATT VERKA FÖR BOLAGSÄNDAMÅLET

För att ett bolagsavtal skall föreligga uppställs såsom ett tredje rekvisit, att delägarna skall vara förpliktade att verka för det gemensamma ändamålet.[120] Sättet för samverkan kan vara av olika slag. Ofta tillskjuter delägarna pengar eller annan egendom till bolaget, men prestationen kan även ske på annat sätt t.ex. genom fortlöpande arbetsprestationer i bolaget. De olika insatserna behöver inte vara lika stora; en jämförelse mellan olika storheter, t.ex. kapitaltillskott och arbetsinsatser, är dessutom svår att göra.

Även om bolagsmännen har rätt att till bolaget tillskjuta insatser av olika stort värde, har i doktrin dock den uppfattningen framförts, att det i ytterlighetsfall kan förekomma, att avtalet endast till skenet kan anses vara ett bolagsavtal.[121] Detta gäller, då någon (eller några) del-

---

[120] Detta krav är dock mycket uttunnat, se Nial s. 32 ff. och Karlgren En bok s. 610 f. Jfr Olsson s. 308 betr. finländsk rätt.

[121] Nial s. 33 not 2.

ägares prestationsskyldighet är alltför ringa i förhållande till annan bolagsmans.

Uppfattningen, att skillnaden mellan olika bolagsmäns insatser inte får vara alltför stor, grundar sig på ett par RegR-avgöranden. I dessa har RegR tagit ställning till bolagsbildningar mellan föräldrar och barn.

Syftet från de skattskyldigas sida med dessa bolagsbildningar har varit att åstadkomma en inkomstfördelning, som inte annars varit möjlig. Som tidigare framhållits har de skattskyldiga genom bolagsbildningar bl.a. önskat kringgå förbudet för periodiskt understöd till annans undervisning och uppfostran eller till person, som är bosatt i givarens hushåll. Ett ingripande mot sådana bolagsbildningar kan ske på två sätt. Antingen kan bolagsbildningen underkännas eller också kan bolagsbildningen godtagas, men den mellan bolagsmännen gjorda inkomstfördelningen ändras.[122]

Det första rättsfall, där frågan kom att göras föremål för ingående prövning, var RÅ 1951 ref. 27. A hade med två söner, 18 resp. 17 år gamla, bildat ett handelsbolag. Bolaget skulle driva agenturrörelse och annan affärsverksamhet. A skulle fungera som rörelsens föreståndare och ägde ensam rätt att teckna firman. Vinsten skulle delas lika mellan de tre delägarna, sedan A erhållit ett mindre belopp som lön. A iklädde sig gentemot de andra delägarna ett borgensansvar, som innebar, att han svarade såsom för egen skuld för alla bolagets förpliktelser och över huvud taget för alla ekonomiska följder av avtalet.[123]

Av utredningen i målet framgick att sönerna inte medverkat genom kapitaltillskott vid bolagsbildningen. Deras arbetsinsatser i bolaget under beskattningsåret syntes ha varit ringa. Sönerna hade under den största delen av året bedrivit studier.

TI hävdade i målet, att någon agenturrörelse inte bedrevs utan att A i stället hade anställning som försäljare och orderupptagare för olika firmor. Han höll inget lager och hade inga omkostnader annat än ökade levnadskostnader under resor. Kostnaderna för en i rörelsen använd bil

---

[122] Se den utförliga redogörelsen hos K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 369 ff.

[123] Eftersom fadern redan genom bolagslagens bestämmelser hade ett solidariskt ansvar, är ett borgensansvar såsom ett skydd för tredje man onödigt. Faderns åtaganden har endast betydelse i det interna rättsförhållandet bolagsmännen emellan.

betalades av arbetsgivaren. Inte heller A hade investerat något kapital i rörelsen.

RegR ansåg, att den i bolagets namn bedrivna verksamheten hade utövats av A ensam, eftersom sönerna inte genom kapitaltillskott eller genom nämnvärda arbetsprestationer tagit del i verksamheten. A ansågs därför skattskyldig för hela vinsten av verksamheten.

Kravet, att delägarna skall vara förpliktade att verka för det gemensamma ändamålet, är i civilrättslig praxis mycket uttunnat. Det har t.o.m. hävdats, att en bolagsmans medverkan kan bestå endast därav att han genom att inträda i bolaget åtager sig ansvar för bolagets förpliktelser.[124] K. G. A. Sandström, som kommenterat rättsfallet, menar, att RegR underkänt bolagsbildningen men anser, att någon saklig grund härför inte förelegat, eftersom sönerna trots allt deltagit med vissa arbetsprestationer.[125]

I och för sig synes det inte ha varit nödvändigt för RegR att underkänna bolagsbildningen. Även om bolaget ansetts bestå, torde samma utgång kunna ha motiverats med att *fadern* utövat den i bolagets namn bedrivna rörelsen. Rörelsen hade inte tillräcklig anknytning till bolaget.[126] Sannolikt har dock bolagsbildningen underkänts, varigenom frågan avgjorts.

Frågan vilka krav som skall ställas på bolagsmännens prestationer, för att ett bolag skall föreligga, aktualiserades även i RÅ 1955 ref. 5.[127] I målet hade fadern för ett ringa belopp överfört sin ensamrätt till en bilagentur på ett kommanditbolag, som strax innan bildats av honom, hustrun och två barn. Kommanditbolaget överförde samma dag agenturen på ett av fadern dominerat aktiebolag mot en ersättning, som årligen skulle fastställas genom särskilda avtal. Första året bestämdes ersättningen till 50.000 kr, som till lika delar fördelades mellan bolagsmännen i kommanditbolaget.

RegR fann, att det vid kommanditbolagsbildningen i själva verket inte varit fråga om ett avtal, som syftade till samverkan för vinnande

---

[124] Nial s. 34. Jfr K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 370.

[125] K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 375 f. Jfr även Nial s. 33 not 2, Englund Inkomstskattefaktorn s. 224 med not 68 och Welinder I s. 46 f. Dessa tar dock ej ställning till frågan om RegR:s inställning kunde anses riktig.

[126] Jfr RÅ 1971 Fi 1464. Den skattskyldige bildade ett kommanditbolag i byggnadsbranschen. Av brist på uppdrag upphörde verksamheten och den skattskyldige tog anställning i annat företag. Den skattskyldige gjorde gällande att belopp som utbetalts på grund av anställningen härrörde från kommanditbolaget. RegR fann dock att beloppet härrört från anställningen och inte utgjort intäkt i kommanditbolaget.

[127] Se även RÅ 1955 Fi 626.

av gemensamma fördelar på sätt, som avsågs i bolagslagen. I stället var det fråga om en utfästelse av den skattskyldige att till hustrun och barnen dela med sig av den vinst han kunde erhålla på grund av kontraktet med bilbolaget.

Även om det väsentliga för RegR varit att ta ställning till frågan om inkomstfördelningen mellan familjemedlemmarna har domstolen här dock uttalat sig om bolagsbildningen. Visserligen hade barnen, som var omyndiga, endast insatt 1.000 kr vardera, vilket belopp skänkts till dem av föräldrarna och inte heller hade barnen utfört några ytterligare prestationer för bolaget. Inte heller hustrun hade utfört arbete i bolaget. Men RegR:s uppfattning synes knappast kunna förenas med åsikten, att mycket små krav skall ställas på formen för medverkan i ett bolag.

Samtidigt har bolagsbildningen till synes saknat all annan betydelse än att skapa ett organ, som mottog viss del av vinsten i bilförsäljningsrörelsen. Denna del av vinsten skulle sedan fördelas mellan delägarna. Sålunda hade bolaget bildats med mycket litet kapital och vidare hade agenturavtalet överförts till kommanditbolaget praktiskt taget gratis, medan bolaget samma dag överfört det till ett annat bolag för en betydande men samtidigt ej till exakt belopp fastställd ersättning. Detta sätt att bestämma köpeskillingen synes vara föranlett av en önskan att göra den årliga ersättningens storlek beroende av det totala resultatet av agenturverksamheten. Kommanditbolagets enda funktion synes ha varit att mot betydande ersättning utgöra mellanhand vid överlåtelsen av bilförsäljningskontraktet.

Även om i tidig skatterättslig praxis relativt stränga krav kom att uppställas för att bolagsbildningar mellan föräldrar och barn skulle godtas, finns dock exempel på fall där bolag mellan föräldrar och barn accepterats (och inkomstfördelningen godtagits), trots att barnen endast deltagit med kapitalinsatser.

I RÅ 1956 ref. 1 hade fyra omyndiga barn av sin farfar mottagit en gåva om vardera 7.500 kr. Gåvan kom att bestå av givarens fordran i ett av honom och hans son (gåvotagarnas far) drivet handelsbolag. Handelsbolaget ombildades senare till ett kommanditbolag med de omyndiga barnen som kommanditdelägare. I bolaget deltog de med vardera 7.500 kr som kommanditinsats. Deras far var komplementär i bolaget. Bolaget var ett rörelsedrivande bolag. Enligt bolagsavtalet skulle fadern ha ersättning för utfört arbete. Dessutom skulle kapitalinsatserna i bolaget ränteberäknas med 5 %. Resten av överskottet skulle enligt beslut mellan delägarna varje år fördelas mellan dem.

Barnens inkomst från bolaget fastställdes första året till 2.500 kr vardera, d.v.s. det insatta kapitalet lämnade en avkastning på 33,3 %. Faderns kapital i bolaget, sedan avräkning för arvode för utfört arbete skett, lämnade en avkastning på 34,4 %.

TI ansåg att, eftersom kommanditdelägarna inte deltagit i rörelsen med annat kapital än de medel som de erhållit av farfadern och inte utfört några arbetsprestationer, rörelsen måste anses ha utövats av fadern och inte av bolaget. TI menade vidare att fadern skulle kunna ha utlöst barnens fordran på bolaget, vilken uppkommit genom farfaderns gåva, på annat sätt än genom att tillåta, att barnen inträdde i bolaget som kommanditdelägare med hög avkastning på insatt kapital. Hade inte ett släktskapsförhållande mellan delägarna i kommanditbolaget förelegat, skulle fadern handlat på annat sätt.

Fadern framhöll, att vid bolagsbildningen knapphet förelegat på kapital. Han kunde därför inte av tillgängliga medel betala barnens fordringar. Det hade därför varit lämplighetsöverväganden som föranlett att barnen inträdde som delägare i kommanditbolaget. Ett deltagande i bolaget var emellertid förenat med vissa, relativt betydande risker, bl.a. därför att konjunkturerna inom den bransch bolaget arbetade var labila. Bolaget hade emellertid lyckats öka sin omsättning (och sin vinst).

Det är här tveksamt, om TI angripit bolagsbildningen och ville betrakta den som ogiltig eller om han endast vände sig mot den mellan delägarna gjorda inkomstfördelningen. Det synes dock i detta fall vara klart att en reell insats av de fyra barnen gjorts i bolaget. Skulle bolagsbildningen inte ha accepterats hade en skillnad uppkommit mellan de civilrättsliga och skatterättsliga reglerna. TI:s främsta angreppspunkt synes ha varit, att bolaget knappast skulle ha kommit till stånd, om de skattskyldiga inte varit släkt med varandra.

RegR:s majoritet fann också, att det i målet inte visats, att kommanditbolaget tillkommit för skens skull eller att bolagsavtalet eljest skulle sakna laga verkan. Svårare att besvara torde däremot den frågan ha varit om inkomstfördelningen kunde godtas. Sannolikt eller framför allt mot bakgrunden av påtalade riskmoment i bolagets verksamhet har vinstfördelningen enligt RegR:s majoritet dock kunnat accepteras.[128]

Under följande år var RegR:s inställning svår att fastställa.[129] Att

[128] Jfr Englund Inkomstskattefaktorn s. 224 f.

[129] Englund Inkomstskattefaktorn s. 224 ff. Jfr Hellner Periodiskt understöd s. 132 ff. Se även Helmers s. 492 ff. Andra exempel på att ett bolag (handelsbolag

låta frågan om bolagsavtalets giltighet vara avgörande för det skatterättsliga ställningstagandet innebar dock svårigheter, eftersom RegR då hade att använda kriterier, som tidigare inte använts vid civilrättsliga bedömningar.[130]

Det föreföll emellertid som om intresset vid behandlingen av likartade mål med tiden allt mer kom att koncentreras på frågan om inkomstfördelningens skälighet utan att bolagsavtalets giltighet därigenom kom att ifrågasättas. I RÅ 1956 ref. 15 fann sålunda RegR inte skäl att angripa bolagsbildningen men framhöll, att den verkställda uppdelningen av vinsten i bolaget var uppenbart orimlig. Det var här fråga om ett kommanditbolag, i vilket far och fyra barn var delägare. Barnen hade vardera ett vid beskattningsårets ingång i bolaget innestående kapital om 46.282 kr. Barnens andel av vinsten var sådan, att kapitalet gav en avkastning av 27 %. Kommanditbolaget verkade som ett försäljningsbolag till ett av fadern drivet fabrikationsbolag, men i verksamheten ingick även handel med från andra företag inköpta produkter. Riskmomentet i denna verksamhet torde dock inte kunna jämföras med de förhållanden, som förelåg i RÅ 1956 ref. 1. Dessutom torde i RÅ 1956 ref. 15 fadern, som helt skötte företaget, inte ha betingat sig en rimlig ersättning för utfört arbete.[131]

Skatteflyktskommittén framhöll i en promemoria, att de problem, som uppkommit genom bolagsbildningar mellan föräldrar och barn, kunde lösas genom att man underkände den mellan bolagsmännen gjorda inkomstuppdelningen utan att ifrågasätta bolagsavtalets civilrättsliga giltighet. Kommittén föreslog uttryckliga lagbestämmelser i detta hänseende. Förslaget medförde dock ingen ny lagstiftning.[132]

Av de mål, som från slutet av 50-talet avgjorts, framgår, att skattedomstolarna utan egentlig prövning godtagit bolagsbildningen.[133] Någon

---

eller kommanditbolag) accepterats mellan föräldrar och barn liksom även den inkomstuppdelning, som gjorts mellan delägarna är RÅ 1957 Fi 2632 och 1958 Fi 677.

[130] Att bedöma vad som skall anses vara ett skenbolag måste bl.a. framstå som en mycket svår uppgift, eftersom stora skillnader i kapital- och arbetsinsatser inte behöver vara grundade på obehöriga överväganden.

[131] Se även RÅ 1957 Fi 679.

[132] Se skatteflyktskommitténs promemoria 24 mars 1956 s. 13 f., 34 och 42 ff.

[133] Se tidigt uttalat i RÅ 1958 Fi 1699. Se dessutom RÅ 1958 ref. 45 jämte RÅ 1958 Fi 1106, 1351 och 2643, 1959 Fi 268 och 988, 1960 Fi 197, 1063 och 1263, 1961 Fi 122, 1962 Fi 210, 1964 Fi 940 (där RegR uttryckligen framhöll, att räntan till barnen för deras gjorda kapitalinsats skulle hänföras till inkomst av rörelse) och 1712, 1966 Fi 1536, 1967 Fi 712, 1968 Fi 127 och 1606, 1969 Fi 1697 och 2066,

påvisbar skillnad mellan civilrättslig och skatterättslig praxis synes nu inte föreligga.[134] I stället har inkomstfördelningen vid behov underkänts.[135] Däremot har investeringsavgift, även om inkomstfördelningen ej accepterats, påförts de olika delägarna efter delägarnas andel i bolaget.[136]

Även i andra fall än i avtal mellan familjemedlemmar har RegR ansett sig kunna bortse från bolagskonstruktionen utan att därför ta ställning till bolagsavtalets giltighet. I RÅ 1960 Fi 86 ombildades en av specerihandlaren S bedriven rörelse genom avtal den 27/8 1952 till ett kommanditbolag.[137] Delägare var S och dennes hustru samt N, tidigare anställd i rörelsen, och dennes hustru. Enligt avtalet skulle N som komplementär ensam ha rätt att teckna firman och förestå rörelsen; d.v.s. bestämmelser förelåg som överensstämde med reglerna i bolagslagen. Redan vid bildandet var det överenskommet, att bolaget skulle bestå till den 31/8 1959, då makarna S:s andelar skulle inlösas av N till nominellt värde. N garanterade, att makarna S av bolaget skulle erhålla det första verksamhetsåret 6.000 kr och de därpå följande verksamhetsåren 3.000 kr per år. N ägde rätt att tillgodogöra sig det övriga resultat, som bolaget kom att lämna. TI framhöll att bolagsbildningen i realiteten innebar en form av överlåtelse av rörelsen mot goodwill-ersättning och yrkade, att hela beloppet till S efter avdrag för beräknad ränta skulle upptagas till beskattning omedelbart. Samtliga instanser följde TI:s yrkande och tillämpade förordningen om ackumulerad inkomst.[138]

---

där bolagsbildningen torde ha godtagits men ej inkomstfördelningen. Se betr. dessa och andra rättsfall K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 378 ff.

[134] Ett bolagsavtal med omyndiga delägare förutsätter, att lagstadgade formkrav iakttas; se RÅ 1958 Fi 677. Överförmyndares tillstånd vid gåva från föräldrar till barn av andelar i bolaget är dock inte nödvändigt, om särskild förvaltning förordnats. Jfr NJA 1946 s. 410 och 1947 s. 461.

[135] Mutén har berört den civilrättsligt intressanta frågan, om ett underkännande av inkomstfördelningen innebär att bolagsavtalet åtminstone såvitt avser vinstfördelningsreglerna är ogiltigt. Jfr Mutén Skatterättsliga förutsättningar s. 401.

[136] Se RÅ 1962 Fi 210 och 1964 Fi 942. Har däremot bolagsavtalet på grund av formfel inte kunnat godtas har investeringsavgift ej påförts den person, som formellt var delägare. Se RÅ 1964 Fi 1496.

[137] Jfr samma bolag RÅ 1960 Fi 1336.

[138] Jfr RÅ 1967 Fi 803 (förhandsbesked). Målet avsåg ett kommanditbolag, som bildats av säljare och köpare till en rörelse. Säljaren garanterades ett från början bestämt belopp i sin egenskap av kommanditdelägare. RegR fann, att det belopp,

Även om kravet på insats är ringa, måste dock någon form av insats föreligga.[139] Frågan har aktualiserats i skatterättspraxis. I RÅ 1959 Fi 124 hade N i början av 1950, med två myndiga barn, avtalat att en av N arrenderad jordbruksfastighet skulle drivas gemensamt, att inkomsten skulle på visst sätt fördelas mellan N och barnen samt att N skulle vara driftsledare. N yrkade att bli beskattad för endast halva inkomsten av fastigheten. Barnen skulle beskattas envar för 1/4 av den totala inkomsten. N åberopade samtycke av jordägaren att N tillsammans med barnen fick driva egendomen under återstående arrendetiden. Samtycket lämnades dock efter beskattningsårets utgång. Barnen var inte bosatta på fastigheten. Den ene vistades i Finland och den andre hade tjänst på annan ort i Sverige. Inga uppgifter lämnades som tydde på att barnen deltagit i jordbrukets skötsel. RegR ansåg N skattskyldig för hela inkomsten. Eftersom sönerna inte deltagit i skötseln eller på annat sätt bidragit till ett gemensamt ändamål, torde utgången vara väl motiverad. Omständigheten att avtalet först vid ett senare tillfälle godkändes har sannolikt haft betydelse, men det är inte troligt att utgången blivit en annan, även om ett samtycke i rätt tid lämnats.[140]

I skatterättspraxis finns även andra exempel på likartade fall, där föräldrar och barn gjort gällande, att de tillsammans i enkelt bolag drivit en jordbruksfastighet och att därför den totala nettointäkten borde fördelas mellan delägarna. I RÅ 1958 Fi 635 gjorde den skattskyldige gällande att han tillsammans med fyra barn i enkelt bolag drivit ett arrende. Nettointäkten borde därför upptagas med 1/5 på var och en av dem. Domstolarna godtog emellertid inte denna inkomstuppdelning utan ansåg att nettointäkten skulle delas lika mellan fadern och ett av barnen, eftersom endast de två brukat arrendefastigheten.[141]

Kravet på medverkan från bolagsmännen har även i skatterättslig lagstiftning fått ett uttryck, som i ett fall som det nu nämnda kan ha betydelse. Enligt 21 § KL skall till intäkt av jordbruksfastighet hän-

---

som på detta sätt skulle utgå utgjorde ersättning för goodwill i den överlåtna rörelsen och därför omedelbart skulle upptas till beskattning.

[139] Nial s. 34 f. — Jfr dock Karlgren En bok s. 611. Se NJA 1910 s. 344 och RÅ 1962 Fi 489, särskilt RegRådet Walbergs utveckling av sin mening.

[140] Jfr samma utgång betr. senare beskattningsår RÅ 1960 Fi 894. Däremot kan man fråga sig om fadern inte genom periodiska understöd kunnat uppnå en likartad beskattningseffekt som den han genom avtalet åsyftat, eftersom båda sönerna var myndiga och bosatta på annan ort. Av referatet framgår, att åtminstone den ene hade stadigvarande tjänst.

[141] Samma utgång senare beskattningsår RÅ 1958 Fi 640.

föras allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo. För att en delägare sålunda skall kunna erhålla andel av den gemensamma vinsten, synes det därför nödvändigt, att han skall kunna betraktas som brukare, såvida han inte ensam eller tillsammans med övriga bolagsmän äger den nyttjade fastigheten.

KAPITEL III

GRÄNSDRAGNING MELLAN OLIKA FORMER AV BOLAG

1. INLEDNING

I förra kapitlet har en redogörelse lämnats för olika faktorer, som ansetts vara väsentliga för bestämningen, huruvida ett bolag kommit till stånd. I detta kapitel avser jag att undersöka gränserna mellan handelsbolag och andra former av bolag.

I skatterättsligt hänseende är gränsdragningen mellan handelsbolag och andra bolag i många hänseenden viktig.[1] Framför allt gäller det att skilja handelsbolaget från det enkla bolaget och från det tysta bolaget.

2. SKILLNAD MELLAN HANDELSBOLAG OCH ENKELT BOLAG

Ett handelsbolag bildas, då två eller flera sluter bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker (1 § bolagslagen).

Om förutsättningarna inte är uppfyllda men två eller flera slutit bolag för visst företag eller för fortsatt verksamhet, kallas bolaget enkelt bolag (45 § första st. bolagslagen).

Ett handelsbolag skall anmäla det namn (firma), varunder rörelsen skall bedrivas (8 § firmalagen). Anmälan skall innehålla även andra uppgifter om bolaget (18 § firmalagen). Sker ändringar av sådant slag som anmälts till handelsregistret skall även sådana ändringar uppges (21 § firmalagen).[2]

[1] Se översikten ovan s. 18 f.

[2] Regler av motsvarande innebörd har införts i förslaget till handelsregisterlag.

Ett handelsbolag bildas i och med att bolagsavtalet träffats. Införingen i handelsregistret har — med undantag för ett fall — ingen konstitutiv verkan.[3]

Detta undantag återfinns i 45 § andra st. bolagslagen, enligt vilken bestämmelse ett bolag kan ändra karaktär från enkelt bolag till handelsbolag genom införing i handelsregistret.[4] Om enkelt bolag enligt definitionen ovan föreligger och det enkla bolaget införs i handelsregistret (varvid det får gemensam firma) skall det därefter anses såsom ett handelsbolag.[5] Detta innebär helt enkelt att det därefter är ett handelsbolag.

Skillnaden mellan ett handelsbolag och ett enkelt bolag ligger således däri, att ett handelsbolag dels skall driva handel eller näring med vars utövande följer bokföringsskyldighet dels ock skall ha en gemensam firma.[6] Är bolaget registrerat i handelsregistret, föreligger ett handelsbolag.

I vissa fall är det vanskligt att fastställa om ett bolag är att anse som ett svenskt bolag. Frågan är bl.a. av betydelse, eftersom reglerna om skattskyldigheten är olika för svenska och utländska bolag.[7] I dessa fall är det av betydelse för bedömningen att konstatera, huruvida bolaget är registrerat i Sverige eller inte.[8] Som exempel på ett bolag, där svårigheter föreligger bl.a. på grund av utebliven registrering, kan nämnas SAS.[9] I civilrättslig doktrin har hävdats att SAS är ett svenskt bolag och sannolikt ett handelsbolag.[10]

Det skall konstateras, att skandinaviska delegerade vid tillkomsten av bolaget utgick från att bolaget inte skulle ha särskild nationalitet och inte vara registrerat i särskilt land.[11] Registrering är dock inte, som ovan framhållits, ett villkor för att ett handelsbolag enligt svensk lag skall anses föreligga.

Jfr 2, 4 och 13 §§. Se remiss till lagrådet den 16 febr. 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. s. 218 ff.

[3] Samma förhållande gäller i Finland beträffande det öppna bolaget, som närmast motsvarar handelsbolaget. Jfr Olsson s. 307.

[4] Frågan huruvida ansökan om registrering avsett firma för bolagsman ensam eller för bolagsmännen gemensamt belyses i NJA 1947 s. 688.

[5] Jfr även 8 § fjärde st. firmalagen. Jfr 2 § tredje st. förslag till handelsregisterlag. Se RSV 1972 nr 5: 2.

[6] Som exempel på mål, vilka belyser rättsförhållanden, då enkelt bolag förelegat, kan nämnas NJA 1915 s. 86, 1929 s. 385 (ej bokföringsskyldighet) och NJA 1905 s. 503, 1907 s. 554, 1923 s. 554 (ej gemensam firma).

[7] Se även Mattsson Internationell beskattningsrätt s. 29 ff.

[8] Jfr Mattsson Inkomstskatterättsliga problem s. 216 ff.

[9] Sundberg s. 165 ff., Roos Avtal s. 266. Se dock Bahr s. 220.

[10] Sundberg s. 166 ff., Roos Avtal s. 266.

[11] Prop. 260/1950 s. 29. DepCh hade ingen erinran mot det föreslagna konsortialavtalet; se prop. 260/1950 s. 5.

Handelsbolaget är bildat, så snart förutsättningarna i 1 § bolagslagen är uppfyllda. Dock finns det anledning att framhålla bestämmelserna i 1968 års lag om rätt för utlänning och utländskt företag att sluta svenskt handelsbolag eller ingå i sådant bolag. Enligt denna lag krävs tillstånd av kommerskollegium eller i vissa fall av Kungl. Maj:t, för att utlänning och utländskt bolag skall kunna vara bolagsmän i ett svenskt handelsbolag eller kommanditbolag.[12]

Frågan om SAS' nationalitet synes åtminstone i skatterättsliga författningar inte vara löst. I 54 § första st. h) KL har frågan om rätt nationalitet fått betydelse. I denna bestämmelse har införts den s.k. ettårsregeln, d.v.s. bestämmelsen att skattskyldiga, som är bosatta i Sverige men som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning genom anställning utomlands inte skall erlägga skatt här för inkomst av anställningen under förutsättning att anställningen och vistelsen varat eller kan antas vara minst ett år. Särskilda undantag gäller dock, när den skattskyldige varit anställd hos vissa arbetsgivare. Undantag gäller bl.a. då den skattskyldige varit anställd ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. Lagstiftaren har här gjort en omskrivning av anställning inom SAS. Dubbelbeskattningssakkunniga framhåller att bestämmelserna »i sistnämnda hänseende sammanhänger med det skandinaviska luftfartssamarbetet inom SAS».[13]

I. BOKFÖRINGSSKYLDIGHET

För att bokföringsskyldighet skall föreligga krävs, att någon av de i bokföringslagen (1 §) uppräknade rörelserna bedrivs yrkesmässigt.[14] Yrkesmässighet förutsätter en viss grad av *varaktighet*. Det får inte vara fråga om en enstaka affär utan om en serie av affärshandlingar, även om de sträcker sig över en begränsad tidsperiod.[15]

---

[12] Jfr NJA 1953 s. 99.

[13] SOU 1962: 59 s. 75. Jfr även regleringen i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Norge (SFS 35/1972). I artikel 8 av avtalet finns bestämmelser direkt anpassade till den konstruktion SAS äger. SAS benämns som ett konsortium. Jfr även ordalydelsen i norska dubbelbeskattningsavtal citerad av Bahr s. 220 not 29.

[14] För rörelse, som bestått i yrkesmässig uthyrning — för användning enligt det förhyrande företagets bestämmande — av lastkranar m.fl. maskiner jämte tillhandahållande av personal för maskinernas skötsel, har, fastän maskinerna begagnats för bl.a. byggnadsarbete, bokföringsskyldighet ej ansetts föreligga, NJA 1968 s. 171. Straffrättsligt mål, där åklagaren hävdade, att verksamheten föll under den form av rörelse, som omnämns i 1 § p. 5).

[15] Hemberg—Sillén s. 15. Se NJA 1938 s. 205, där fråga uppkom om fastighetsmäklarrörelse vid sidan av jordbruksdrift drivits i sådan omfattning att den kunde anses yrkesmässig. — Skattemässig praxis är på detta område rikhaltig; särskilt har rättsfallen rört följande områden: tomt- och byggnadsrörelse, travsportrörelse, handel med aktier och värdepapper. Ur senare rättspraxis på andra områden se

För att yrkesmässig verksamhetsutövning skall föreligga krävs vidare, att verksamheten drivs i *vinstsyfte*. Detta uttryck skall dock tagas i en mycket allmän mening. Bokföringslagssakkunniga anförde, att det inte var nödvändigt, att »varje enskild affärshändelse skall avse tillföra vinst, utan att vinst å rörelsen i dess helhet skall vara ett bestämmande syfte för idkandet av rörelsen. Den omständigheten, att vinsten på ett företag helt eller delvis går till allmänt eller oegennyttigt ändamål, inverkar ej på saken.» [16] I förslaget till ny bokföringslag, SOU 1967: 49, utvecklas detta ytterligare: »Det är också uppenbart, att vinsten ej nödvändigtvis torde behöva framkomma på ett synligt sätt i räkenskaperna; även det fall att en verksamhet drives på så sätt att vinsterna omedelbart kommer intressenterna till del genom för dem förmånlig prissättning å verksamhetens varor och tjänster torde böra räknas som yrkesmässig verksamhet. Likaså är de ej minst i våra dagar ofta förekommande penninginsamlingarna av varaktig karaktär för visst ändamål att räkna som yrkesmässig verksamhet.» [17]

I allmänhet uppställs ett tredje rekvisit. Utöver kraven på varaktighet och vinstsyfte skall i begreppet yrkesmässig verksamhet inläggas den innebörden, att verksamheten skall vara *självständig*.[18] Härigenom skall yrkesmässig verksamhet avgränsas från anställningsförhållanden.[19]

Det fordras, som nämnts, att en sådan form av rörelse föreligger, som är nämnd i 1 § bokföringslagen. Bokföringslagens uttryck rörelse skall

---

t.ex. RÅ 1966 Fi 208 (kennelverksamhet), 1969 Fi 565 (konsultverksamhet), 1970 Fi 480 (biltävlingar).

[16] 1916 års förslag s. 10.

[17] SOU 1967: 49 s. 26 f. Welinder hävdar, att motsvarande uttryck i KL, nämligen förvärvsverksamhet, inte får tolkas så att därigenom skulle krävas, att en verksamhet skall drivas i vinstsyfte (Welinder II s. 12; se även I s. 90). Emellertid torde han därmed avse vinstsyfte i en snävare bemärkelse än den bokföringssakkunniga lagt i uttrycket. Dessa har lagt in en betydelse, som går mycket längre än vad i 9 § 1 mom. fjärde st. ABL betecknas som vinstsyfte, se Stenbeck m.fl. s. 39. Ur skatterättslig praxis se bl.a. RÅ 1966 Fi 665 och 1967 Fi 677. Jfr även Mutén, som ingående behandlar begreppet förvärvssyfte med särskild syftning på jordstyckningsrörelse; Mutén Inkomst s. 202 ff.

[18] SOU 1967: 49 s. 27. Jfr samma fråga i skatterättsliga framställningar Eberstein I s. 219, K. G. A. Sandström Inkomst av rörelse s. 22 samt Welinder II s. 14 och 112.

[19] I Adlercreutz' monografi »Arbetstagarbegreppet» har denna fråga utförligt undersökts; se särskilt s. 217 ff. Jfr även SOU 1961: 57 s. 83 ff., SOU 1967: 49 s. 27, Welinder II s. 112.

jämföras med motsvarande begrepp i 27 § KL. I KL förekommer en uppräkning av olika slag av rörelser. Uppräkningen slutar med »så ock annan yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, såvitt icke intäkten därav är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av tjänst.»

Lagstiftningstekniken i de båda lagarna är sålunda olika. I bokföringslagen (1 §) förekommer en fullständig uppräkning av bokföringspliktiga former av rörelser, medan i KL uppräkningen avslutas med en generell bestämmelse. Huruvida man utgår från samma rörelsebegrepp får betraktas som ovisst. Skillnaden måste dock vara mycket liten.[20] I samband med förslaget till ny bokföringslag 1967 avvisade utredningsmännen dock tanken på att anknyta bokföringsplikten till och direkt hänvisa i den föreslagna lagtexten till KL:s definition av rörelse. Denna ställning grundade sig dock på andra skäl än faran för olikheter i omfattningen av uttrycket rörelse. Bl.a., ansåg utredningsmännen, kunde det skattemässiga rörelsebegreppet i framtiden komma att genomgå sådana förändringar, att det inte vore lämpligt att låta även bokföringsskyldigheten följa dessa förskjutningar.[21]

Oavsett verksamhetens art åligger bokföringsskyldighet alltid aktiebolag,[22] bolag, som blivit infört i handelsregister, förening, som blivit införd i föreningsregister och dessutom sambruksförening.[23]

Bland de verksamhetsformer, som nämns i 1 § bokföringslagen och som bedrivs yrkesmässigt, skiljer lagen mellan två kategorier. I vissa rörelser inträder automatiskt bokföringsskyldighet för rörelseidkaren, medan det i andra fall är nödvändigt, att rörelsen fått en viss omfattning.[24]

Bland de i 1 § såsom bokföringspliktiga uppräknade rörelserna åter-

---

[20] Såtillvida omfattar dock KL:s bestämmelse ett vidare område, som bokföringslagens regler är begränsade till vissa direkt angivna verksamhetsformer. Se även ovan not 17.

[21] Jfr SOU 1967:49 s. 31 med diskussion betr. lämpligheten att i bokföringslagen hänvisa till KL:s regler. Denna möjlighet avvisades bl.a. med motiveringen att en hänvisning till KL skulle kunna »inge den felaktiga föreställningen, att det enbart är fiskaliska hänsyn, som dikterar stadgandet om räkenskapsskyldighet».

[22] Ett aktiebolag kan driva en verksamhet utan vinstsyfte; se Stenbeck m.fl. s. 39.

[23] Jfr SOU 1967:49 s. 32 ff.

[24] Räkenskapsskyldigheten föreslås väsentligt utvidgad i det förslag, som lagts fram i SOU 1967:49. I förslaget stadgas, att räkenskapsskyldighet skall åligga aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening, annan förening än ekonomisk förening samt stiftelse så ock envar annan som yrkesmässigt driver självständig rörelse, dock ej den som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning av annan fastighet. Stat och kommun skall inte vara underkastade räkenskapsskyldighet.

finns inte jordbruksnäring.[25] Från bokföringsskyldighet har även undantagits rörelse, som drivs såsom binäring till jordbruk allenast för utnyttjande av fastighetens alster eller naturtillgångar (2 § första st. 4 bokföringslagen). Bland de uppräknade verksamhetsformerna nämns däremot ett fritt yrke, nämligen advokat- eller likartad verksamhet.

Eftersom bokföringsskyldighet således inte föreligger i en jordbruksrörelse, kan ett bolag enligt bolagslagen, vilket driver sådan rörelse, inte automatiskt bli ett handelsbolag.[26] Om bolaget inregistrerats i handelsregistret övergår det emellertid till att bli ett handelsbolag.[27] Ett bolag mellan två advokater kan däremot omedelbart bli ett handelsbolag, oberoende av registrering.[28]

Frågan om bokföringsskyldighet föreligger har varit föremål för bedömning av RegR. I en ansökan om förhandsbesked anförde sökandena, fyra personer, att de sedan femton år i bolag drivit grustäkt å andra personer tillhöriga fastigheter. Detta hade skett under viss beteckning.[29] Sökandena anhöll, att RN måtte förklara, att avyttringen innebar en överlåtelse av andelar i ett handelsbolag. Registrering av firma hade skett omedelbart innan ansökan till RN gjordes.

RN ansåg, att bokföringsskyldighet inte förelegat och att ett handelsbolag därför inte kommit till stånd, förrän bolaget införts i handelsregistret (45 § andra st. bolagslagen). Sökandena överklagade förhandsbeskedet och förebragte ny utredning, som syntes visa att i rörelsen funnits sådan verksamhet, att bokföringsskyldighet varit för handen. RegR återvisade därför målet till RN (RÅ 1962 Fi 688). Efter ny prövning fann RN, att bokföringsskyldighet förelegat och att bolaget därför (bolaget ansågs ha bedrivits under gemensam firma) skulle betraktas såsom ett handelsbolag från den dag då bokföringsskyldighet inträtt (RN 1963 nr 7: 10).

Eftersom handelsbolag anses ha uppkommit så snart förutsättningarna enligt bolagslagen är för handen, innebär detta att ett enkelt

---

[25] Hemberg—Sillén s. 16; jfr även SOU 1967: 49 s. 29 f.

[26] Likartade regler betr. räkenskapsskyldighet föreslås i SOU 1967: 49; se ovan not 24.

[27] RSV 1972 nr 5: 2.

[28] Hemberg—Sillén s. 22; betr. tidigare rättsläge NJA 1915 s. 86 i vilket mål två personer ansågs ha drivit i enkelt bolag advokat- och inkasseringsrörelse. Att inte ett handelsbolag ansågs vara för handen torde ha berott på att ingen bokföringsskyldighet då förelåg.

[29] Se nedan s. 69.

bolag omedelbart övergår till att bli ett handelsbolag, då bokföringsskyldighet föreligger (och bolaget drivs under gemensam firma). Det kan därför vara svårt att närmare fastställa vid vilken tidpunkt ett handelsbolag uppkommit.[30]

Frågan om bokföringsskyldighet berördes även i RÅ 1969 Fi 1649. Klagandebolaget hade sålt andelar i konsortiet The Swedish Lamco Syndicate, Trafik Aktiebolaget Grängesberg—Oxelösund & Co. Registrering av syndikatet hade inte skett förrän den 29 november 1958, men det hade bildats redan den 17 februari 1955. TI gjorde gällande att eftersom bokföringsskyldighet ej ursprungligen förelegat för syndikatet kunde detta betraktas som handelsbolag först i och med registreringen. Klagandebolaget hävdade, att syndikatet drivit en så omfattande utlåningsrörelse, att det av denna anledning måste betraktas som bokföringsskyldigt. Dessutom hade syndikatet i eget namn men för Lamcos räkning drivit en omfattande verksamhet. Verksamhet i eget namn men för annans räkning medförde bokföringsskyldighet, om verksamheten kunde hänföras till de i bokföringslagen uppräknade verksamheterna, vilket Lamcos verksamhet gjorde.

TI menade däremot att syndikatet knappast kunde anses ha drivit Lamcos verksamhet utan i stället haft till uppgift att finansiera detta bolags verksamhet. Den låneverksamhet som syndikatet uteslutande utövat gentemot Lamco och som skett i dess egenskap av delägare i Lamco, kunde inte heller inrymmas under bokföringslagens föreskrifter beträffande pantlånerörelse och annan lånerörelse. RegR biföll TI:s yrkande med motiveringen att »i målet kan icke anses utrett, att den verksamhet syndikatet drivit eller avsett att driva utgjort sådan rörelse, som anges i 1 § bokföringslagen. Vid sådant förhållande har bokföringsskyldighet icke ålegat syndikatet före införandet i handelsregistret, varför syndikatet dessförinnan icke varit att anse som handelsbolag.»

II. GEMENSAM FIRMA

Särskilda bestämmelser gäller om handelsbolagsfirma i firmalagen (9 § andra st.). Firman skall innehålla, då inte alla bolagsmännen är namngivna i firman, namnet på minst en av dem med tillägg, som markerar, att flera finns.

Denna bestämmelse kompletteras dock med ytterligare föreskrifter, 11 och 12 §§ firmalagen, som innebär att firmanamn kan överlåtas

[30] Jfr Welinder I s. 38.

på sådant sätt att det i flera fall är möjligt, att ett handelsbolag drivs utan att det av firman framgår att den är gemensam, d.v.s. att den omfattar rörelse, i vilken flera delägare är verksamma.[31] Ändock anses kravet i 1 § bolagslagen om gemensam firma uppfyllt.[32]

Eftersom firman är det namn varunder näringsidkare, fysisk eller juridisk person, driver sin rörelse, kan firman för en bestämd rörelse ännu endast vara en och inte flera.[33]

Denna regel har betydelse ur skatterättslig synpunkt. För att bevara ett firmanamn kan det vid överlåtelse vara nödvändigt för förvärvaren att behålla den rörelse, som förvärvas, avskild från andra rörelser. I de fall då delägaren och inte bolaget beskattas, spelar detta förhållande mindre roll. Om den förvärvade rörelsen drivs som ett aktiebolag, har frågan däremot större betydelse. Tvånget att behålla det förvärvade bolaget (och dess firma) intakt kan komma i konflikt med önskan att skapa den ur skattesynpunkt mest fördelaktiga organisationen. För att undvika skattetekniska nackdelar uppkom därför i praxis bruket av arrendeavtal och kommissionärsavtal. Dotterbolaget behåller sin formella självständighet. I det förra fallet övertar emellertid moderbolaget dotterbolagets (ofta samtliga) tillgångar och driver sedan i dotterbolagets namn rörelsen. Arrendeavgiften avpassas för att täcka avskrivningarna på ev. kvarvarande tillgångar och andra löpande avdragsgilla kostnader. I det senare fallet baseras rättsförhållandet civilrättsligt på ett avtal, varigenom moderbolaget uppdrager åt dotterbolaget som kommissionärsbolag att driva rörelsen. Även här övertar det förvärvade bolaget ofta merparten av tillgångarna.[34] Skillnaden mellan de båda alternativen är mycket liten. Huvudavsikten har varit, att skatterättsligt slå samman de två företagen men formellt behålla dem separerade.

Detta i praxis uppkomna bruk har numera uttryckligen konfirmerats i 43 § 2 mom. KL. Både kommissionärsbolaget och huvudbolaget skall vara aktiebolag eller sådan ekonomisk förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar.

I remiss till lagrådet den 16 februari 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. föreslår DepCh att näringsidkare skall äga rätt att anta bifirma.[35] Om detta förslag går igenom, finns det anledning förmoda att bruket av kommissionärsbolag kommer att minska.

De i firmalagen angivna undantagen från huvudregeln om handelsbolags firma kan ha varit anledningen till att kraven på utformningen av den gemensamma firman i rättspraxis blivit uttunnade. I flera HD-

---

[31] Jfr RÅ 1909 ref. 52.

[32] Nial s. 58; jfr även SOU 1967: 35 s. 113.

[33] SOU 1967: 35 s. 145.

[34] Borgström Koncernrättsliga problem s. 169 ff.; jfr även SOU 1967: 35 s. 153 f.

[35] Remiss till lagrådet den 16 febr. 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. s. 107 f.

fall har kravet på gemensam firma ansetts uppfyllt, även om bolagsmännen endast använt den ene bolagsmannens namn som firma.[36]

Nial framhåller om kravet på gemensam firma följande: »Om . . . en bokföringspliktig rörelse drives i bolag under den ene bolagsmannens namn såsom firma, så torde denna firma enligt rättspraxis betraktas såsom gemensam. Detta gäller icke blott om båda (alla) bolagsmännen i denna sin egenskap (alltså icke såsom särskilt utsedda prokurister) teckna firman eller om det eljest utåt, genom registrering eller på annat sätt, klargöres att ett bolagsförhållande (med ansvariga bolagsmän) föreligger. Utan även om rörelsen i förhållande till utomstående helt och hållet representeras av den ene bolagsmannen i eget namn och den andre alltså icke på något sätt framträder utåt, synas domstolarna uppfatta firman såsom gemensam.» [37] Detta innebär således att de bokföringspliktiga rörelser, vilka drives i bolag, ofta är handelsbolag, eftersom förutsättningen för att gemensam firma skall föreligga, lätt uppkommer.[38]

När bokföringsplikt är för handen, skulle ett enkelt bolag kunna föreligga främst i de fall, då samma beteckning inte regelbundet användes av bolagsmännen, vanligen i de fall då varje bolagsman använder sitt eget namn.

Denna fråga har prövats i skatterättsligt sammanhang.

I RÅ 1956 Fi 1277 (förhandsbesked) ansågs inte gemensam firma föreligga. X bedrev tillsammans med kompanjon biografrörelse. Skriftligt bolagsavtal fanns ej och registrerad firma saknades. Mellanhavandena mellan parterna reglerades från fall till fall och hyreskontrakt för filmer tecknades av de båda gemensamt, vilket måste innebära att de skrev sina egna namn under avtalen utan att bruka en överenskommen gemensam beteckning. RegR förklarade, att en överlåtelse av X:s andel i rörelsen i beskattningshänseende inte var att betrakta som en överlåtelse av andelar i ett handelsbolag, då av utredningen i målet inte framgick att biografrörelsen bedrivits under en för innehavarna av rörelserna gemensam firma. Bokföringsskyldighet torde däremot ha förelegat enligt 1 § 12) bokföringslagen.[39]

Det skall emellertid understrykas, att man i bolagslagen skiljer mel-

---

[36] Jfr NJA 1904 s. 66 och 69, 1915 s. 222, 1919 s. 92 och 1953 s. 99.

[37] Nial s. 59 f.

[38] I Hemberg—Sillén s. 12 utgår författarna från att en bokföringsplikt underkastad rörelse ej kan drivas under formen av enkelt bolag.

[39] Hellner Bolagsbildning s. 296 not 11.

lan gemensam firma och kollektivbeteckning. En kollektivbeteckning är inte gemensam firma utan en benämning, varmed bolagsmännen i ett enkelt bolag samfällt betecknas. Frågan är då var gränsen går mellan kollektivbeteckning och gemensam firma.

I motiven sägs bl.a. härom följande: »Genom stadgandet i 2 §,[40] att bolaget (d.v.s. det enkla bolaget) ej kan hava egen firma, är det ej bolagsmännen förmenat att använda en kollektivbenämning, varunder de sammanfattas utan att en var av dem i varje särskilt fall behöver nämnas (t.ex. X-by kvarnintressenter, X-stads teaterkonsortium). Skillnaden mellan en firma och en dylik kollektivbenämning torde vara uppenbar. I praktiskt hänseende visar den sig närmast däri att kollektivbenämningen ej kan registreras, att stämning ej kan uttagas å bolagsmännen under benämningen, att lagfart ej kan för bolagsmännen under densamma beviljas o.s.v.» [41]

Dessa uttalanden ger mycket liten vägledning. De exempel, som visar de praktiska skillnaderna mellan gemensam firma och kollektivbeteckning är direkt intetsägande, eftersom de är en följd av att kollektivbeteckningen inte är en gemensam firma. De belyser på inget sätt svårigheterna vid gränsdragningen.[42]

Svårigheterna att precisera, vad bolagskommittén avser med firma och kollektivbeteckning, torde vara oövervinnliga. Det finns knappast några möjligheter att ange mer exakta kriterier, efter vilka gränsdragningen skall göras. Möjligt är att man i vissa fall kan ha stöd i kravet, att en gemensam firma skall vara en konstant mellan bolagsmännen överenskommen beteckning, under vilken rörelsen skall bedrivas. En kollektivbeteckning däremot är en mer lös samfälld beteckning, som inte enligt avtalsparternas avsikt har samma väsentliga funktion att beteckna den mellan dem bedrivna rörelsen.

Gemensam firma skulle då bestämmas med utgångspunkt från bolagsmännens egen uppfattning, om det är en på visst sätt gemensam benämning. Borgenärerna är ändock skyddade genom regeln i 50 § bolagslagen om solidariskt ansvar för bolagsmännen, då kollektivbeteckning företer likheter med gemensam firma. Emellertid är det fråga om en ytterst subtil gränsdragning.[43]

---

[40] I bolagslagen motsvaras stadgandet av 46 §.

[41] 1890 års förslag s. 83.

[42] Karlgren En bok s. 612.

[43] Jfr Nial s. 416 not 1. Firmautredningen omnämner det enkla bolagets kollektivbeteckning men utan närmare förklaring, SOU 1967: 35 s. 318 not 16.

I remiss till lagrådet den 16 februari 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. föreslår DepCh att realfirma, d.v.s. firma utan personnamn, skall accepteras för handelsbolag.[44] DepCh motiverar detta med att redan nu kombineras släktnamnet i betydande omfattning med en sakbeteckning, som anger verksamhetens art eller orten, där den bedrivs. En sådan beteckning skapar ofta en bättre individualisering än ett släktnamn. DepCh framhåller vidare, att tidigare har stor vikt lagts vid förhållandet, att firman borde ange vem som utövade verksamheten. På grund av firmalagens överlåtelseregler och den praxis som skapats hos registreringsmyndigheterna har emellertid utvecklingen visat, att detta syfte endast ofullständigt kan uppnås. Personnamnet i firma, som endast behöver innehålla släktnamnet, ger inte någon visshet om vem innehavaren är. En kontroll hos registreringsmyndigheten är nödvändig. Personfirma av traditionell typ är inte heller användbar för reklamändamål. Särskiljningsförmågan kan vara begränsad och firmaskyddet blir därför också begränsat. I lagrådsremissen föreskrivs dock, att handelsbolags firma skall innehålla ordet handelsbolag. Vidare skall firman i ett kommanditbolag innehålla ordet kommanditbolag.[45]

I skatterättslig praxis har realfirma redan accepterats som gemensam firma. I det ovan diskuterade målet (RN 1963 nr 7: 10) fann RN, att sökandena hade drivit rörelse under gemensam firma. Den utnyttjade beteckningen var »X Grustag»; först vid registreringen långt senare hade firman angivits med en av delägarnas namn plus tillägg (N. N. & Co).

Det torde vara mycket tveksamt, om en sådan neutral beteckning som använts (realfirma) enligt gällande lag kan betraktas som en gemensam firma i bolagslagens mening. Även om firmalagens regler inte behöver iakttagas, saknas i refererade mål från HD exempel på att en beteckning utan personnamn kunnat accepteras som gemensam firma. Däremot har i ett HovR-avgörande handelsbolag ansetts föreligga, då bolagsmännen, som avsett att bilda ett aktiebolag, drivit bokföringspliktig rörelse under den firma, som var avsedd för aktiebolaget (Kaffeimportaktiebolaget Skandia).[46]

[44] Remiss till lagrådet den 16 febr. 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. s. 106 f.

[45] Remiss till lagrådet den 16 febr. 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. s. 178 f.

[46] SvJT 1936 rf. s. 20. I tysk rätt antas i dylika fall ett Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, d.v.s. närmast ett enkelt bolag, föreligga; se Bühler s. 82. Betr. skatte-

Frågan om realfirma skall godtas kommer i ett annat läge, om det till lagrådet översända förslaget till handelsregisterlag kommer att antas. Realfirma blir då accepterad och spörsmålet blir närmast, om realfirma måste ha sådant utseende, som föreskrivs i förslaget för att en gemensam firma enligt bolagslagen skall föreligga. Under lång tid framöver uppkommer i detta hänseendet inget problem, eftersom i förslaget till övergångsbestämmelser en föreskrift finns intagen, enligt vilken omregistrering av nya firmor för handelsbolag kan ske under tio år från det att lagen trätt i kraft.

Firman skall då innehålla ordet handelsbolag. Huruvida bolag, som inte i sin firma innehåller detta uttryck, skall betraktas som handelsbolag kan nu synas ovisst och kommer säkerligen att senare bli föremål för prövning.

I skatterättsligt hänseende är skillnaden mellan handelsbolag och enkla bolag av stor betydelse. Detsamma gäller de civilrättsliga rättsföljderna. Det synes därför mindre sannolikt, att ett bolag, som enligt äldre regler betraktas som handelsbolag med de rättsverkningar detta haft i skatterättsligt och civilrättsligt hänseende, på grund av nya bestämmelser i en firmarättslig lag övergår till att behandlas som ett enkelt bolag, sedan tiden för omregistrering enligt övergångsbestämmelserna löpt ut.

Om kriterierna för handelsbolag enligt bolagslagen är uppfyllda, spelar det naturligtvis ingen roll för bedömningen att parterna kallar bolaget för enkelt bolag (RN 1957 nr 4: 8).[47]

Det har tidigare anmärkts, att ett handelsbolag kommer till stånd, så snart kraven för ett sådant bolag är uppfyllda. Registrering av handelsbolaget har civilrättsligt ingen konstitutiv betydelse. Inte heller i skatterättsligt hänseende spelar registreringen någon roll.[48] Vid beräkningen av tidsfrist vid försäljning av andelar i handelsbolag räknas således tiden enligt 35 § KL från den tidpunkt ett handelsbolag bildats. (Se t.ex. ovan RÅ 1962 Fi 688). En överlåtelse av andelar i ett handelsbolag anses ha skett i och med överlåtelseavtalet och en registrering av de förändrade delägarförhållandena i handelsregistret är utan skatterättslig betydelse.[49]

rättsliga konsekvenser, när ett aktiebolag under bildande träffar avtal om fastighetsköp; se RÅ 1965 ref. 22.

[47] Det förekommer ofta att de skattskyldiga missbedömer den rättsliga innebörden av bolagsavtalet; jfr Nial s. 24.

[48] Se t.ex. RÅ 1958 Fi 677.

[49] Samma uppfattning i norsk rätt se Fagernæs (1970) s. 23.

3. SKILLNAD MELLAN HANDELSBOLAGET OCH DET TYSTA BOLAGET

Ovan i det avsnitt, där jag behandlade skillnaden mellan bolag och försträckningsavtal, framhöll jag, att svårigheter stundtals föreligger att bedöma, vilken avtalstyp som i de enskilda fallen skall anses föreligga. Främsta anledningen härtill är den, att i det praktiska livet så många avtal föreligger, där mellanting mellan mer renodlade bolags- och försträckningsavtal skapats.

I doktrin har man samlat en grupp av sådana mellanformer under begreppet tyst bolag. Vad detta innebär är oklart men skall nedan närmare utvecklas.

Att frågan om det tysta bolaget här diskuteras beror på att det i skatterättslig praxis visat sig ha betydelse.[50] Problemet har aktualiserats i RÅ 1968 ref. 20. I målet har sådana förhållanden förelegat, att den skattskyldige vid beskattningen av löpande inkomster måste anses ha varit delägare i rörelsen. De inkomster han förvärvat har varit att betrakta som inkomst av rörelse. Rättsfallet gällde frågan huruvida den skattskyldige vid försäljning av sin andel i bolaget kunde anses ha avyttrat en andel i ett handelsbolag. RegR:s majoritet kom till slutsatsen, att omständigheterna i målet inte gav anledning antaga, att det uppkommit bolag, »som enligt 2 § lagen om handelsbolag och enkla bolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter» utan att ett tyst bolag var för handen.[51] Detta innebär vidare, att reglerna i 35 § 3 mom. KL endast kan tillämpas, då ett handelsbolag enligt civilrättslig mening anses föreligga.

Innan jag närmare diskuterar rättsfallet RÅ 1968 ref. 20 och gränsdragningen mellan handelsbolag och tyst bolag är det nödvändigt att redogöra för olika frågor som aktualiserats i civilrättsliga sammanhang. Jag inleder med ett sådant avsnitt.[52]

Skillnaden mellan handelsbolaget och det tysta bolaget är av bety-

---

[50] Se även Bomgren s. 241.

[51] Rättsfallet är betydelsefullt för frågan om det tysta bolaget, eftersom spörsmålet i rättsfallet gällde huruvida ett handelsbolag eller ett tyst bolag förelåg. Om ett bolagsavtal enligt bolagslagen var aktuellt, kunde endast handelsbolag — inte enkelt bolag — vara för handen. Både bokföringsskyldighet och gemensam firma hade då förelegat.

[52] Det har i doktrin uttalats tvivel om det tysta bolaget bör bedömas som ett särskilt rättsinstitut. Redogörelsen är ändock här befogad, eftersom rättsinstitutet i skatterättsligt hänseende fått betydelse.

delse i skatterättsligt hänseende eftersom skilda regler synes gälla vid avyttring. Däremot torde ingen anledning finnas att ur skatterättslig synpunkt undersöka skillnaden mellan det enkla bolaget och det tysta bolaget. Vid avyttring av andelar i sådana bolag är de skattemässiga konsekvenserna ensartade. Inte heller beträffande den löpande beskattningen synes någon skillnad föreligga mellan de båda bolagsformerna. Det tysta bolaget anses vara en mellanform av partiarisk försträckning och bolag enligt bolagslagen. För försträckningsgivaren gäller beskattningsregler, vilka i olika hänseenden skiljer sig från dem, som gäller för bolagsmannen. Vilka regler som skall gälla för en tyst bolagsman kan inte generellt fastställas. Liksom det i civilrättslig doktrin har framförts den uppfattningen, att bolagsregler i växlande omfattning skall tillämpas på det tysta bolaget, allt beroende på det tysta bolagets konstruktion, finns det anledning antaga att även i det tysta bolaget de skatterättsliga konsekvenserna kan vara olika, beroende på hur bolagsavtalet i det tysta bolaget är konstruerat.

I tysk rätt har denna fråga rönt stor uppmärksamhet. Beträffande det tysta bolaget uttalas här i allmänhet att i de fall, då den tyste bolagsmannen inte har andel i rörelsens förmögenhet skall han betraktas som långivare, medan han blir att betrakta som rörelseidkare i de fall, då han äger andel i förmögenheten. Man skiljer på så sätt mellan typische och atypische stille Gesellschaften.[53] Att kunna göra så markerade gränsdragningar mellan olika avtalsformer, utifrån ett enda rekvisit, förefaller svårt. Det finns fall där frågan om andel i företagets förmögenhet är av relativt ringa betydelse för bolagsmännen. Däremot är det intressant att konstatera själva metoden för gränsdragningen. Det tysta bolaget anses inte heller i skatterättsligt avseende vara en enhetlig rättsfigur. Vid den löpande beskattningen skall skilda regler tillämpas, beroende på om den tyste bolagsmannen mer är att betrakta som en rörelseidkare eller mer som en försträckningsgivare.

I. CIVILRÄTTSLIGA SYNPUNKTER

Vad som innefattas under begreppet tyst bolag är omtvistat.[54] Rättspraxis är dessutom på detta område förvånansvärt ringa med tanke på det stora antal dunkla avtal, som i praktiken måste föreligga.

---

[53] Se t.ex. Brönner s. 22 f.

[54] Nial s. 425 ff.

Den diskussion, som rör konstruktionen tyst bolag, kan sammanfattas i följande fråga: I vilken utsträckning kan bolagsregler tillämpas på ett avtalsförhållande utan att ett solidariskt ansvar för bolagsförpliktelserna enligt 19 § (handelsbolag) och 51 § (enkla bolag) inträder?

Framförallt är således spörsmålet om det tysta bolaget betydelsefullt vid bedömningen av ansvarsförhållandena gentemot borgenärerna för bolagsförpliktelserna. Diskussionen om det tysta bolaget har således ofta kretsat kring bestämmelserna i 19 och 51 §§ bolagslagen.

Vidare har frågan om det tysta bolaget diskuterats i samband med prioriteringen av fordringar i rörelseidkarens konkurs. I doktrin hävdas, att den tyste bolagsmannen vid rörelseidkarens konkurs skall vara likställd med övriga oprioriterade fordringsägare i sitt krav att återfå den gjorda insatsen, sedan den med rörelseidkaren överenskomna förlustandelen avdragits.[55]

Frågan kan även i andra sammanhang aktualiseras. I bolagslagen finns relativt utförliga dispositiva bestämmelser, som skall tillämpas i de fall, då ett handelsbolag resp. ett enkelt bolag föreligger. Dessa bestämmelser omfattar regler bl.a. rörande förvaltningen i bolaget, vinstfördelningen, kapitalbildningen samt likvidationen i bolaget såsom likvidationsgrunder och i viss mån likvidationssättet. I lagstiftning saknas däremot nästan helt regler, som skall komma till användning vid försträckningsförhållanden. Om ett tyst bolag anses föreligga, skall inte bolagslagens dispositiva bestämmelser automatiskt tillämpas, eftersom dessa endast direkt kommer till användning i ett handelsbolag och ett enkelt bolag. Däremot kan de i olika omfattning analogt tillämpas.

Frågan om förekomsten av ett tyst bolag kan även få betydelse vid andra författningsbestämmelser. I NJA 1953 s. 99 hade spörsmålet betydelse för bedömningen av bolagsavtalets giltighet.[56] Enligt 1968 års lag om rätt för utlänning och utländskt företag att sluta svenskt handelsbolag eller ingå i sådant bolag krävs tillstånd för att handelsbolagsavtal med utländsk delägare skall bli giltigt. Hinder föreligger däremot inte att träffa ett avtal om tyst bolag (eller enkelt bolag).

Eftersom avtalsparterna i överenskommelser, som här är aktuella, beträffande det interna rättsförhållandet har frihet att själva utforma bestämmelserna måste det i praktiken finnas mängder av avtal, vilka ligger långt från ett ordinärt bolagsavtal resp. ett vanligt försträckningsavtal. Detta gör bedömningarna vanskligare och gränserna blir i det enskilda fallet ofta vaga.

Att förneka det tysta bolagets existens[57] innebär ur praktisk syn-

---

[55] Se dock Roos Partners s. 179 ff.

[56] Se närmare s. 76 ff.

[57] Se Roos Partners s. 188 f.

punkt framför allt, att man lämnar mindre möjlighet för avtalsparter att undgå ansvar för förpliktelser gentemot tredje man. Om samarbetet mellan parterna är av sådan art, att bolagsrekvisiten är uppfyllda, skall i rättsförhållandet till tredje man bolagslagens regler tillämpas. Utrymme för särskilda rättsregler i vissa fall skulle saknas.

Ett tyst bolag sägs uppkomma, då en person, den tyste bolagsmannen, tillskjuter kapital i en rörelse eller annan verksamhet, som en annan person driver i sitt eget namn, med villkor, att bidragsgivaren skall deltaga i vinst och/eller förlust av verksamheten.[58]

Nial, med instämmande av Karlgren, har framhållit att i det tysta bolaget skall de bolagstillgångar, som den tyste bolagsmannen tillskjutit, ägas av den aktive bolagsmannen.[59] Den tyste bolagsmannen har i hans konkurs ett obligationsrättsligt anspråk på det belopp, som enligt bolagsavtalet skall tillkomma honom, d.v.s. sedan den överenskomna förlustandelen avdragits.[60]

Den tyste bolagsmannen får inte uppträda utåt. Om bidragsgivaren är anmäld till handelsregistret är han enligt vanliga bolagsregler att anse som delägare i ett handelsbolag.[61]

Frågan om det tysta bolaget är således av stor betydelse. Trots detta är den som nämnts mycket sparsamt belyst av rättspraxis. Några mål ger dock mer uttömmande synpunkter på gränsdragningen.[62]

I NJA 1932 s. 627 var omständigheterna följande. A och B hade träffat ett avtal, som innebar, att A skulle anmäla firma, att B såsom förlagsman skulle insätta visst belopp i rörelsen, att vinsten, sedan A för sitt arbete tillförts visst arvode, skulle delas lika och att förlusten i stort skulle bäras av B. Häradsrätten, i vars dom varken HovR eller HD gjorde ändring, ansåg, att det mellan dem sålunda uppkomna rättsförhållandet inte innebar, att de var i bolag för rörelsens bedrivande.

I rubriken till detta rättsfall sägs att ett bolag enligt bolagslagen inte var för handen. Om domstolarna dock ansett att ett bolag förelegat (men ej enligt bolagslagen), framgår inte.[63]

I NJA 1953 s. 99 fann däremot HD:s majoritet förhållandet mellan

---

[58] Nial s. 427 f., jfr Roos Partners s. 158 f.

[59] Nial s. 432 f. och Karlgren En bok s. 622.

[60] Från norsk rättspraxis finns exempel på att den tyste bolagsmannen vägrats rätten till avskrivning på inventarier i bolaget med motiveringen att han inte var ägare till dessa; se Storm-Nielsen s. 53 f.

[61] Roos Partners s. 160 f.

[62] Se även NJA 1904 s. 66 och 69 samt 1907 s. 554.

[63] Nial s. 438.

avtalsparterna ha varit sådant, att dessa åsyftat att sluta ett bolag. I domsmotiveringen återges avtalsinnehållet mycket utförligt. Bl.a. uttalas, att rörelsen skulle registreras i F:s (en av avtalskontrahenterna) namn. Denne skulle förestå ledningen av rörelsen men skulle dock i alla frågor, som var större betydelse, konferera med S (den andre avtalskontrahenten). I början skulle rörelsen finansieras av S. Det insatta kapitalet fick endast användas enligt särskilda föreskrifter angivna i avtalet. Handelsböcker skulle föras och räkenskaperna skulle noga skiljas från andra affärer, som F samtidigt sysslat med. F skulle erhålla viss ersättning för sitt arbete, medan återstoden av nettovinsten gemensamt skulle delas mellan F och S.

I ett tilläggsavtal som träffades några år senare, fanns utförligare bestämmelser beträffande S:s medbestämmanderätt. På det av S insatta kapitalet skulle S gottskrivas viss ränta. Ersättningen till F höjdes och även S skulle erhålla fastställt arvode före den gemensamma fördelningen av nettovinsten. Detta arvode beräknades dock endast täcka vissa kostnader S hade i samband med sitt arbete för rörelsen. Avtalet innehöll bestämmelser om konkurrensbegränsning. Ingen av parterna ägde rätt att ur rörelsen uttaga medel, förrän ett från början fastställt belopp i likvida medel influtit.

HD anförde beträffande rättsförhållandet följande: »Vad parternas överenskommelse sålunda och i övrigt innehåller — särskilt rörande deras insatser av kapital och arbete för det gemensamma ändamålet — ger vid handen att parterna åsyftat att sluta bolag.» Eftersom bolaget ansågs ha idkats under gemensam firma och rörelsen var av beskaffenhet att därmed följt skyldighet att föra handelsböcker, fann HD, att överenskommelsen måste anses innebära, att rörelsen skulle drivas i handelsbolag.

Nial, som avgav ett utlåtande i målet, är kritisk mot domen. Han vill inte förneka, att ett bolagsförhållande föreligger, men menar, att detta inte faller under bolagslagen. Enligt hans uppfattning förelåg ett tyst bolag.[64] Han har framhållit, att det synes ha varit parternas mening, att F skulle framstå som rörelsens innehavare och ensam vara behörig att i eget namn disponera över bolagstillgångarna. Äganderätten till de av S tillskjutna tillgångarna hade överförts till F. Eftersom ett handelsbolagsavtal mellan F och S var ogiltigt utan tillstånd (S var utländsk medborgare) var det enligt Nial naturligt, att parterna avsett att träffa ett avtal om tyst bolag. Karlgren,[64] som inte förnekar möjlig-

[64] Nial s. 439 och Karlgren En bok s. 621 ff.

heten av tysta bolag, anser dock, att HD här har gjort en riktig bedömning.

Det synes svårt att med utgångspunkt från dessa rättsfall mer bestämt ange, om det finns anledning att skilja mellan ett bolag enligt bolagslagen, ett tyst bolag och en partiarisk försträckning och i så fall på vilket sätt gränsdragningen borde göras. Rättsfallsmaterialet är alltför ringa. De faktiska omständigheterna i de båda refererade rättsfallen, NJA 1932 s. 627 och 1953 s. 99, förefaller vara likartade. Trots detta blev utgången olika. Detta försvårar ytterligare möjligheterna att med framgång fastställa gränserna mellan de olika rättsfigurerna.

I tysk rätt har som ovan nämnts frågan om det tysta bolaget rönt stor uppmärksamhet. I HGB finns särskilt stadgande angående die stille Gesellschaft med innebörd att »die stille Gesellschaft ist eine Gesellschaft, bei der sich jemand an dem Handelsgewerbe eines anderen mit einer in dessen Vermögen übergehenden Einlage gegen Anteil am Gewinn beteiligt.» [65] Den svenska diskussion, som förts i dessa frågor, har ofta hämtat argument och synpunkter från tysk doktrin.[66]

Det är i tysk rätt i hög grad tveksamt, hur gränserna mellan en partiarisk försträckning och ett tyst bolag skall dragas. I sin framställning över dessa frågor framhåller Hueck, att orsaken till svårigheterna ligger däri, att det i praktiska livet existerar så många mellanformer.[67] Avgörande för lösningen är enligt Hueck »ob das Verhältnis in seiner Gesamtheit gesellschaftlich aufgebaut, ob eine wirkliche Zweckgemeinschaft oder eine blosse Kreditgewährung gewollt ist.» [68] Hueck erkänner emellertid att denna fråga är mycket svår att besvara. Den vinstberättigade kreditgivaren är naturligtvis också intresserad av att vinsten blir så stor som möjligt.

I engelsk rätt bedöms däremot frågan annorlunda än i Tyskland. Visserligen förekommer även i England en diskussion om dormant partners. Däremot synes man i engelsk rätt inte erkänna det tysta bolaget som ett särskilt rättsinstitut. Anses ett bolagsförhållande föreligga, är bolagsmännen solidariskt ansvariga för bolagsförpliktelserna.[69]

I stället har frågan i engelsk rätt beträffande dormant partners aktualiserats, därför att det just är i dessa fall som det är särskilt svårt att avgöra om bolagsregler eller försträckningsregler skall tillämpas och frågan får stor betydelse eftersom det gäller ansvaret för ingångna förpliktelser. Lindley skriver: »These cases establish the important proposition that dormant partners are liable for the debts of the firm notwithstanding their connection was unknown to its debitors the debts were contracted.» [70]

---

[65] Hueck Gesellschaftsrecht s. 106; jfr HGB § 335: 1.

[66] Roos Partners s. 157 och 186.

[67] Hueck Gesellschaftsrecht s. 107.

[68] Hueck Gesellschaftsrecht s. 108.

[69] Lindley s. 71 f.

[70] Lindley s. 224.

I senare doktrin har hävdats, att svensk rätt inte accepterat några särskilda regler för tysta bolag.[71] Antingen skulle avtalsförhållandet i likhet med vad som framhållits beträffande engelsk rätt vara att bedöma såsom ett bolag enligt bolagslagen (handelsbolag eller enkelt bolag) eller såsom en partiarisk försträckning, på vilket avtal vanliga försträckningsregler vore tillämpliga.

II. SKATTERÄTTSLIGA SYNPUNKTER

Skillnaden mellan handelsbolaget och det tysta bolaget har, som tidigare framhållits, betydelse vid den skatterättsliga bedömningen, eftersom det föreligger en skillnad i den skattemässiga effekten i olika hänseenden. Särskilt viktig är olikheterna vid avyttring av andel i de två bolagsformerna.

Betydelsefull för denna fråga är utgången av RÅ 1968 ref. 20. Detta mål skall därför utförligt refereras och kommenteras.

De faktiska omständigheterna i målet var följande: Magnus Idar drev tomtstyckningsrörelse bl.a. under firman Viksbergs Säteri, Magnus Idar. Han hade därvid slutit avtal (mars 1959) med tre personer (i avtalet betecknade såsom långivare), vilka åtagit sig att finansiera Idars inköp av fastigheten Viksbergs Säteri intill visst belopp och under förutsättning att fastigheten skulle komma att användas för styckningsändamål och att långivarna skulle vara berättigade, förutom till ränta, till andel i vinst med tillsammans 3/4. Långivarna hade enligt avtalet förvärvat fordrings- och panträttigheter till rörelsens tillgångar. De skulle inte ha ansvar gentemot tredje man. Idar skulle sköta det löpande arbetet i rörelsen, men alla avtalsparter skulle dock gemensamt uppdraga riktlinjer för verksamheten. Idar hade dessutom en underrättelseplikt gentemot långivarna. Parterna skulle dela förlust i samma proportion som vinsten. Huruvida förlustansvaret för de tre långivarna var begränsat till av dem tillfört kapital, var dock ej uttryckligen bestämt. Långivarna kunde överlåta sin rätt enligt avtalet till annan.

Några år senare övertog ett av Idar drivet aktiebolag de tre långivarnas rätt enligt avtalet. I fortsättningen drevs tomtstyckningsrörelsen gemensamt av Idar personligen och av aktiebolaget. Enligt ett första avtal (januari 1964), där parternas mellanhavande betecknades som tyst bolag, stadgades endast att långivarna överlät sina andelar i det tysta bolaget till aktiebolaget utan vederlag. Två av långivarna

[71] Roos Partners s. 188 f.; jfr dock Nial s. 426 och Karlgren En bok s. 621 f.

avsade sig varje anspråk på del i vinsten för både löpande och kommande räkenskapsår. Den tredje långivaren skulle tillföras vinst i rörelsen upp till visst belopp. Enligt avtal (februari 1964) mellan Idar och aktiebolaget konstaterades först att aktiebolaget förvärvat 3/4 av det tysta bolaget. Parterna kom vidare överens att i fortsättningen liksom tidigare bedriva tomtstyckningsrörelse under firma Viksbergs Säteri, Magnus Idar. Idar skulle erhålla viss ersättning för det löpande arbete som han skulle utföra medan resultatet i övrigt skulle fördelas mellan avtalsparterna i proportion 1/4 Magnus Idar och 3/4 aktiebolaget. Samma fördelningsgrund skulle gälla vid likvidation av bolagets behållna tillgångar.

Tomtstyckningsbolaget skulle nu efter pågående förhandlingar helt eller delvis säljas. De frågor (det gällde förhandsbesked), som skulle besvaras, var följande:

1. Kunde ett handelsbolag anses föreligga mellan Magnus Idar och aktiebolaget och en försäljning sålunda betraktas som en försäljning av andelar i ett handelsbolag?
2. Om inte ett handelsbolag kunde anses bildat utan i stället ett tyst bolag var för handen, kunde då i beskattningshänseende samma regler gälla vid försäljning av andelar i ett sådant bolag som vid försäljning av handelsbolagsandelar?
3. Kunde andelarna i bolaget — hur detta än betecknades — anses vara anläggningstillgångar för bolagsmännen och en försäljning av andelarna bedömas enligt 35 § kommunalskattelagen och inte enligt 28 § kommunalskattelagen?

RegR:s majoritet anförde bl.a.: »Enligt avtalet den 11 mars 1959 skulle Idars medparter försträcka Idar vissa belopp för att möjliggöra fastighetsköp för rörelsen. De skulle erhålla, förutom säkerhet i inteckningar, ränta och andel i vinst samt deltaga i förlust. Idar skulle registrera firma för rörelsen och vara ensam betalningsskyldig gentemot tredje man. Långivarna förvärvade genom avtalet icke annat än fordrings- och panträttigheter till rörelsens tillgångar. Medparterna skulle emellertid äga insyn i företaget och medbestämmanderätt i fråga om riktlinjerna för verksamheten.

Avtalet den 10 januari 1964, där parternas mellanhavande betecknas såsom tyst bolag, innehåller, såvitt nu är i fråga, endast, att medparterna avsäger sig anspråk på ytterligare delaktighet i företagets

vinst och att deras bolagsandelar utan vederlag skall överlåtas på det av Idar helägda Magnus Idar AB.

Även i avtalet den 10 februari 1964 betecknas mellanhavandet såsom tyst bolag. Några bestämmelser om att aktiebolaget skulle tillskjuta andelskapital har icke meddelats i avtalet. Ej heller har visats, att med avtalet åsyftats att åstadkomma någon ändring i fråga om äganderätten till rörelsens tillgångar.

Vad sålunda och i övrigt förekommit ger icke anledning antaga, att mellan Idar och aktiebolaget uppkommit bolag, som enligt 2 § lagen om handelsbolag och enkla bolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.»

RegR fann därefter att Magnus Idar och aktiebolaget bedrev jordstyckningsrörelse i s.k. tyst bolag och att fastigheterna utgjorde omsättningstillgång i nämnda rörelse. Den tilltänkta försäljningen borde därför — oavsett om den betecknades såsom försäljning av andelar i det tysta bolaget eller som försäljning av andelar i fastigheterna — i beskattningshänseende anses såsom försäljning av omsättningstillgång i rörelse.

I detta sammanhang är det intressant att söka fastställa, vilka omständigheter RegR beaktat vid sin bedömning av frågan om ett handelsbolag kunde anses föreligga.

Emot att ett handelsbolag uppkommit talade följande omständigheter:

1. Först förefaller det som om RegR tagit viss hänsyn till den omständigheten, att parterna aldrig själva i sina avtal använt beteckningen handelsbolag. I stället har uttrycket tyst bolag vid några tillfällen kommit till användning och i ett avtal sägs, att Idars medparter skulle *försträcka* Idar vissa belopp för att möjliggöra fastighetsköp.
2. Idar skulle själv registrera in firman (Viksbergs Säteri, Magnus Idar). De tysta medparterna var sålunda inte själva synliga utåt. Frågan är om denna firma, som inte motsvarade kraven enligt firmalagen på ett handelsbolags firma, *i och för sig* kunde, om övriga omständigheter talade för handelsbolag, ha betraktats som gemensam för avtalsparterna. I ett avvikande votum ansåg ett RegRåd, att ett handelsbolag uppkommit mellan Idar och aktiebolaget. Han menade därvid bl.a., att bolagets firma var gemensam för bolagsmännen. Det framgår också av rättspraxis, att firmalagens krav på firma för ett handelsbolag inte behöver vara upp-

fyllda. En gemensam firma enligt bolagslagen kan ändock vara för handen.[72]

3. Enligt det första avtalet (mars 1959) skulle Magnus Idar ensam vara betalningsskyldig gentemot tredje man. Nu kan inte avtalsparterna själva överenskomma — med verkan mot rörelsens borgenärer — om borgenärsansvaret. Anses ett handelsbolag föreligga, skall varje bolagsman vara primärt, solidariskt och personligt betalningsskyldig för handelsbolagets förpliktelser. Däremot kan bolagsmännen i ett handelsbolag sinsemellan överenskomma om fördelning av förlusten på sätt de själva önskar. Denna överenskommelse har dock endast betydelse för bolagsmännens inbördes fördelning. Trots detta kan överenskommelsen mellan avtalsparterna ha betydelse vid bedömningen av vilken rättsfigur parterna avsett skola komma till stånd. Särskilt i beskattningshänseende är parternas egna avsikter av betydelse, eftersom här inte tredje mans — borgenärernas — intressen är i fara.
4. Långivarna förvärvade genom avtalet (mars 1959) inte annat än fordrings- och panträttigheter till rörelsens tillgångar och inte heller senare avtal (februari 1964) syntes ha åsyftat någon ändring i fråga om äganderätten till rörelsens tillgångar.

   Denna fråga förefaller ha haft en central betydelse i målet. Det av långivarna tillskjutna kapitalet skulle således ha ingått i Idars förmögenhet och denne hade förvärvat och bibehållit äganderätten till rörelsens tillgångar (fastigheterna), i vilken långivarna m.m. erhållit säkerhet. Genom dessa säkerheter har Idars medparter skaffat sig en möjlighet att vid konkurs eller utmätning av fastigheterna bevaka (med förmånsrätt) sina fordringar. Om däremot ett handelsbolag förelegat och insatsen betraktats såsom tillskjutet bolagskapital, vore detta inte möjligt. Handelsbolagets tillgångar skall då helt gå till borgenärernas förnöjande och delägarna kan inte tillsammans med borgenärerna göra anspråk på betalning i handelsbolagets konkurs. Naturligtvis kan handelsbolagsman dessutom genom lån ha tillskjutit medel till bolaget och dessa medel kan behandlas på annat sätt. Men eftersom långivarna i detta fall inte tillskjutit *någon* egendom utan förbehåll om säkerhet och eftersom det senare avtalet mellan Idar och aktiebolaget inte pekade på någon ändring i detta hänseende synes ingen egendom ha överförts genom tillskott av kapital i ett bolag. Att RegR resonerat på

[72] Se s. 67 ff., där bl.a. RN 1963 nr 7: 10 behandlas.

detta sätt synes framgå av att man uttryckligen framhåller dels att några bestämmelser om att aktiebolaget skulle tillskjuta andelskapital inte meddelats i avtalet (februari 1964) dels ock att detta sistnämnda avtal inte innehåller bestämmelser om ändring i fråga om äganderätten till rörelsens tillgångar.

5. Hela avtalsförhållandet pekade på en betydande vaghet i partsrelationerna. Denna omständighet kan ha talat mot att ett handelsbolag skulle anses vara bildat. De flesta långivarna överlät således sina andelar till aktiebolaget utan särskilt vederlag. Om deras del i rörelsen skulle betraktas som en andel i ett handelsbolag, som ägde de i rörelsen ingående fastigheterna, måste andelarna ha ett inte oväsentligt värde. Om däremot insatsen hade betraktats såsom lån, vore det mer naturligt att en överlåtelse utan ersättning till det Magnus Idar ägda aktiebolaget kunde ske, särskilt om man betraktar de under avtalets giltighetstid överförda vinsterna till långivarna till viss del som återbetalning av lånet. Om detta betraktelsesätt är riktigt, är dock svårt att fastställa.

För att ett handelsbolag hade bildats kan följande omständigheter ha talat:

1. I avtalet (februari 1964) mellan Idar och aktiebolaget har uttryckligen stadgats, att vid likvidation av tomtstyckningsbolaget skall tillgångarna fördelas mellan Idar och aktiebolaget i proportion 1/4 resp. 3/4. Denna omständighet har särskilt framhållits av det RegRåd, som intog en mot pluraliteten avvikande uppfattning, men är inte omnämnd av majoriteten. Faktorn talar utan tvekan för att ett sådant rättsförhållande uppkommit, där parterna i de behållna tillgångarna äger viss andel.[73]
2. Parterna skulle dela eventuell förlust i rörelsen också i proportion 1/4 resp. 3/4. Det framgår emellertid inte, om Idars medparter begränsat sitt förlustansvar till det insatta beloppet. Ett sådant begränsat ansvar överensstämmer då inte med reglerna i bolagslagen, vilka dock är dispositiva. Av större betydelse vid bedömningen av denna faktors vikt synes däremot vara, vilket också ovan antytts, att denna bestämmelse dåligt rimmar med ett annat villkor i avtalet, nämligen att Idars medparter skulle ha sakrättsligt skydd (inteckningar) för det tillskjutna beloppet. Om man förklarat sig

[73] Denna fråga spelar en stor roll då bolagsrekvisiten bedöms.

villig att deltaga i förluster och verkligen menar detta, förefaller behovet av inteckningar sakna betydelse.

3. Idars medparter hade enligt avtalet (mars 1959) tillförsäkrats insyn i företaget och medbestämmanderätt i fråga om riktlinjerna för verksamheten. Denna omständighet talar för att ett bolagsförhållande uppkommit. Även denna faktors betydelse är dock knappast entydig. Först och främst kan även kreditgivarna påfordra medbestämmanderätt utan att ett bolagsförhållande skall anses föreligga.[74] I detta aktuella fall minskar faktorn dessutom i betydelse, eftersom parterna i det sist träffade avtalet var Idar och ett av honom helägt aktiebolag. Om aktiebolaget visserligen formellt skulle ha insyn och medbestämmanderätt i tomtstyckningsrörelsen, innebar detta krav dock praktiskt att Idar ensam bestämde (dels personligen, dels ock i egenskap av företrädare för bolaget).
4. För tomtstyckningsföretaget hade förts särskilda räkenskaper. I dess balansräkningar under två år hade upptagits M. Idar, kapital 25.000 kr och M. Idar AB, kapital 75.000 kr. Hos Magnus Idar AB hade upptagits i dess balansräkningar som tillgångar andelar i vissa handelsbolag, däribland i Viksbergs Säteri, Magnus Idar med 75.000 kr.

De faktorer, som är av betydelse, då de skatterättsliga rättsverkningarna av olika avtalskonstruktioner skall bestämmas, är vanskliga att generellt klassificera. En vägning av många olika faktorer är nödvändig. För den skattskyldige kan en sådan form av bedömning ha både fördelar och nackdelar. Den kan ofta i det enskilda fallet leda till ett mer tillfredsställande resultat, än om vissa speciella faktorer ansågs ha avgörande betydelse. Möjligheterna att i förväg fastställa de skatterättsliga konsekvenserna minskar dock.

---

[74] Jfr Roos Partners s. 172 med not 54.

KAPITEL IV

BOLAGSTILLGÅNGAR I HANDELSBOLAG OCH ENKLA BOLAG

1. INLEDNING

I detta kapitel avser jag att redogöra för spörsmål rörande bolagsmännens anknytning till de tillgångar, som nyttjas i bolaget. Som framgår av framställningen nedan betraktas handelsbolaget som ett särskilt rättssubjekt med innebörd bl.a., att bolaget kan förvärva tillgångar. Ett enkelt bolag däremot kan inte självt äga de tillgångar, som nyttjas i bolaget. Dessa tillhör en eller flera av bolagsmännen.

För flera problem, som kommer att behandlas i denna framställning, har frågan om äganderätten till bolagstillgångarna avgörande betydelse. Av särskild vikt är dessa spörsmål i de kapitel, som berör skatterättsliga frågor i samband med bolagsbildning och likvidation av bolag. Härvid har det betydelse, hur tillgångarna överförs från bolagsmännen till bolaget och vice versa samt mellan bolagsmännen inbördes. Eftersom dessa frågor, främst i civilrättslig doktrin, varit föremål för ingående undersökningar, finner jag det befogat att ge en redogörelse för en del av de problem som aktualiserats.

Jag inleder med ett avsnitt avseende handelsbolaget och fortsätter därefter med motsvarande frågor beträffande det enkla bolaget.

2. HANDELSBOLAG

Ett handelsbolag föreligger då bolagsmännen driver en bokföringspliktig rörelse under gemensam firma.

Enligt 2 § bolagslagen kan ett handelsbolag förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt uppträda såsom part inför domstol och

annan myndighet. Handelsbolaget betraktas därför som ett särskilt rättssubjekt.

I både civilrättsligt och skatterättsligt hänseende är det därför nödvändigt i skilda sammanhang att skilja mellan tillgångar, vilka kan räknas som bolagets, och förmögenhetsobjekt, vilka kan anses som bolagsmannens. Särskilt vansklig kan denna bedömning vara, eftersom ingenting hindrar, att egendom, som utnyttjas i bolaget, tillhör bolagsmannen privat.

I bolagslagen får skillnaden mellan bolagets och bolagsmannens tillgångar främst betydelse i 22 § bolagslagen, enligt vilken bolagsmannens privata borgenärer inte har rätt att konkurrera med bolagsborgenärerna om den egendom, som tillhör bolaget. Ur skatterättslig synpunkt är denna fråga likaså viktig för en rätt bedömning av det skattemässiga resultatet. Många regler i skatteförfattningarna är uppbyggda kring frågan vem som äger egendomen. Det är därför nödvändigt att bestämma, om egendomen ägs av bolagsmannen eller av handelsbolaget.

Detta kan gälla i så centrala frågor som efter vilka regler och i vilken förvärvskälla avskrivningar på olika tillgångar skall ske. Övergår äganderätten till ett förmögenhetsobjekt på annan, uppkommer frågan, om beskattning därigenom utlöses för överlåtaren antingen enligt reglerna i 28 § eller i 35 § KL. Dessa frågor aktualiseras ofta vid bolagsbildning och likvidation av bolag. Frågorna kommer att diskuteras i kap. V och VIII. Men även i andra avseenden kan spörsmålet om äganderätten få betydelse. Som framgår nedan [1] har frågan om äganderätten till tillgångar, som nyttjats i ett handelsbolag, spelat en roll i samband med bedömningen av värdet på andelar i ett handelsbolag. Detta är främst ett förmögenhetsskatterättsligt spörsmål, men i rättsfallet gällde problemet handelsbolagsandelarnas värde vid överlåtelse och frågan vad som överlåtits för en viss given köpeskilling.

Dessa nu angivna exempel torde räcka för att antyda betydelsen av att fastställa, vem som i ett visst fall äger tillgångarna, som nyttjas i bolaget — bolagsmännen eller bolaget.

Frågan, vem tillgångarna skall tillhöra, föranleder ofta inga problem. Det framgår av avtalet vid bolagsbildningen vad bolagsmännen avsett. Uttryckligen fastställs vad som skall tillskjutas bolaget av vardera bolagsman och tillhöra bolaget.[2] I handelsbolagets ingångsbalans upptages sedan de tillskjutna bolagstillgångarna på balansräkningens aktivsida.

---

[1] Se s. 87 ff.

[2] Om bland de tillskjutna tillgångarna finns fast egendom skall de i jordabalken föreskrivna formkraven iakttas.

Det kan dock förekomma, att egendomen inte tillskjuts bolaget utan att bolaget i stället får rätt att nyttja egendomen. Ett nyttjanderättsavtal träffas mellan handelsbolaget och delägaren. Har avtalet ett värde för bolaget, kan rättigheten som sådan visserligen upptas som tillgång. Att fastställa värdet på en nyttjanderätt är dock ofta en vansklig uppgift.

Frågan om äganderätten till den egendom, som används i ett handelsbolag, har dock varit föremål för prövning av RegR. I RÅ 1960 Fi 274 var förhållandena följande. Den skattskyldiges fader (tidigare avliden), som förhyrt en biograflokal, hade träffat avtal med AB Svensk Filmindustri (SF) och till bolaget uthyrt den av honom själv hyrda lokalen med inventarier på 10 år. Genom avtalet anställdes fadern som föreståndare för denna och för en annan av SF ägd biograflokal på samma ort mot viss lön. Nettovinsten skulle delas mellan fadern och SF och fadern skulle även svara för hälften av eventuell förlust. Avtalet skulle inte medföra någon förändring i rätten till biograferna jämte inventarier. Efter avtalstidens slut skulle fadern övertaga sin biograf utan ersättningsskyldighet gentemot SF för vid avtalets ingående eller därefter nyanskaffade inventarier.

Efter faderns död uppbar barnen hälften av nettovinsten från de två biograferna. Enligt avtal överlät den skattskyldige och hans syskon på SF hyresrätten till den av fadern hyrda biograflokalen jämte inventarier för 90.000 kr. Den skattskyldige gjorde gällande, att han överlåtit på SF den av honom ärvda andelen i ett handelsbolag, varför ingen skattskyldighet förelåg.

KammarR fann visserligen att fadern drivit biografrörelse i handelsbolag med SF men ansåg, att handelsbolaget saknat tillgångar. Motiveringen var följande. Det ursprungliga hyres- och anställningskontraktet mellan fadern och SF fick anses innefatta avtal, att parterna skulle i handelsbolag driva biografrörelse. Hyresrätten till biograflokalerna och det till biografen hörande inventariebeståndet kunde emellertid icke anses genom kontraktet ha av fadern överlåtits på handelsbolaget. I stället ansåg KammarR, att endast nyttjanderätten till dessa tillgångar övergått på handelsbolaget. Av arvskifteshandlingar efter fadern framgick, att hyresrätten och inventarierna tillfallit barnen. Genom avtalet mellan barnen och SF fick barnen anses ha överlåtit hyresrätten och inventarierna till SF. Möjligen kunde denna ersättning jämväl avsett ett biografens goodwillvärde. Om så var fallet, torde detta värde ha tillhört barnen såsom innehavare av hyresrätten. Köpe-

skillingen kunde därför inte antas utgöra gottgörelse för överlåtelse av andel i handelsbolaget, eftersom bolaget syntes ha saknat tillgångar. I stället fick barnen genom att upplåta biografen till handelsbolaget anses ha bedrivit rörelse i skattelagarnas mening. Köpeskillingen fick anses utgöra skattepliktig intäkt i denna rörelse. RegR fann ej skäl göra ändring i KammarR:s utslag.

Utgången är således intressant, därför att den visar, hur betydelsefullt det kan vara ur skatterättslig synpunkt att fastställa vem som har rätt till olika tillgångar.[3] I detta mål ansåg skattedomstolarna att den ursprungliga hyresrätten till biografen legat kvar hos handelsbolagsmännen (först hos fadern, sedan hos barnen), medan den endast upplåtits till nyttjande hos handelsbolaget under bolagets verksamhetstid. Handelsbolaget, som bestått först med fadern och sedan med barnen som delägare, hade saknat tillgångar. Den eventuella goodwill, som biografrörelsen hade, skulle även anses tillhöra bolagsmännen privat.

Utgången innebar därför, att en överlåtelse av andel i handelsbolaget visserligen skett, men att den köpeskilling, som erlagts av SF, till ingen del kunde anses vara att hänföra till den överlåtna andelen. Reglerna i 35 § KL var således inte tillämpliga. Köpeskillingen för de överlåtna tillgångarna, d.v.s. för nyttjanderätten till biograflokalen, inventariebeståndet i biografen samt ett goodwillvärde, som hänförde sig till biografen, skulle vid överlåtelse behandlas enligt reglerna i 28 § KL.

Att ingen del av köpeskillingen hänfördes till handelsbolagsandelen måste uppmärksammas. Särskilt beträffande goodwillvärdet till biografen måste det anses tveksamt, om detta värde borde hänföras till delägarna och inte till bolaget, som drev biografverksamheten. Likaså bör det kunna sättas i fråga, om inte det avtal, som handelsbolaget ingått med delägaren att få nyttja biograflokalen kunde åsättas ett visst ekonomiskt värde.

Skälet till utgången synes dock varit det, att handelsbolaget knappast i någon större omfattning uppträtt utåt. Avtalet mellan delägarna förefaller knappast — åtminstone inte från början — ha uppfattats som ett bolagsavtal utan snarare som ett hyresavtal kombinerat med ett anställningsavtal. Även om ett handelsbolagsavtal förelåg, synes bolaget knappast ha handlat självständigt utåt. Denna omständighet kan ha talat för att domstolarna inte funnit anledning att hänföra goodwillvärdet till bolaget utan i stället till delägarna, som innehade den

[3] Se även KammarR:s i Stockholm utslag den 18 december 1972, referat i SN 1973 s. 316.

ursprungliga hyresrätten. Kanske har vagheten i bolagsavtalet medfört, att inte heller det ekonomiska värdet av handelsbolagets nyttjanderätt till bolagsmannens hyresrätt kunnat åsättas ett ekonomiskt värde och särskilt brytas ut från de andra tillgångar, som överläts till SF.

För de frågor, som i denna framställning belyses, är emellertid utslaget mest betydelsefullt, därför att det visar, att det i skatterättsligt hänseende ofta är viktigt att fastställa, vem de tillgångar, som nyttjas i ett handelsbolag, skall anses tillhöra.[4]

3. ENKLA BOLAG

Ett enkelt bolag utgör den okvalificerade formen av bolag. Området för det enkla bolaget bestäms så, att det inte driver bokföringspliktig rörelse under gemensam firma. Denna negativa bestämning av det enkla bolaget medför att former av verksamhet, mycket skilda från varandra, är att hänföra under detta begrepp.

Som ett enkelt bolag räknas ett bolag, som driver rörelse av sådant slag eller omfattning, att den faller under de undantag från bokföringsplikt som stadgas i 2 § bokföringslagen. Av störst betydelse är undantagen i 2 § första st. 2) bokföringslagen.

Enkla bolag anses även de bolag vara, som inte driver sådan verksamhet som enligt 1 § bokföringslagen är att hänföra till bokföringspliktig rörelse. Den viktigaste gruppen är här olika slag av samverkan i jordbruksrörelse. Men hit är även att räkna många andra verksamhetsformer, t.ex. förmögenhetsförvaltning.[5] Som enkla bolag betraktas även samverkan av mer tillfälligt slag, t.ex. bolag för tippning och vadhållning.[6] Ett enkelt bolag behöver inte ha ett ekonomiskt syfte. Som ett exempel kan nämnas att aktieägarsammanslutningar ibland kan betraktas som enkla bolag.[7]

---

[4] Jfr RÅ 1957 Fi 1550. Vid försäljning av tillgångar, som använts i handelsbolag, menade underinstanserna, att s.k. fasta maskiner tillhört delägarna och beskattade dessa för vinst å maskinerna. RegR fann emellertid, att avyttringen skett av handelsbolaget. Då handelsbolaget förvärvat den fasta egendomen, som samtidigt försålts och till vilken maskinerna utgjorde tillbehör, å sådan tid, att skattepliktig realisationsvinst ej uppkommit, undanröjdes taxeringen i denna del. Betr. den civilrättsliga frågan i detta rättsfall, se 3 § andra st. 1895 års lag ang. vad till fast egendom är att hänföra.

[5] Jfr Welinder I s. 40.

[6] Jfr NJA 1939 s. 434.

[7] Se Roos Avtal s. 281.

Till enkla bolag kan även räknas andra samverkansformer. Det är inte ovanligt, att två etablerade företag träffar avtal om samarbete om ett gemensamt projekt. Detta avtal mellan företagen kan vara att betrakta som ett enkelt bolag. Utåt arbetar varje företag oberoende av den andre delägaren (gemensam firma saknas), men bolagsavtalet reglerar det inre rättsförhållandet mellan delägare och kan innehålla bestämmelser om den vinstfördelning som skall ske mellan kontrahenterna.

I detta arbete kommer jag främst att behandla problem, som är av intresse i sådana enkla bolag, vilka driver rörelse men där rörelsen inte är bokföringspliktig, antingen därför att den inte är tillräckligt omfattande eller därför att den är av sådant slag att den inte är bokföringspliktig enligt 1 § bokföringslagen. Det är i dessa bolag (till det yttre liknar de ofta handelsbolag), som de flesta skatterättsliga frågorna uppkommer.[8]

Ett enkelt bolag saknar rättskapacitet och är således en sammanslutning mellan bolagsmännen inbördes. Bolaget kan enligt bolagslagen (46 §) inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter och kan inte heller kära och svara inför domstol och andra myndigheter.

Ett partrederi är en särskild form av bolag, som i många hänseenden överensstämmer med det enkla bolaget. Det saknar rättssubjektivitet. Ett partrederi föreligger, då flera personer gått samman för att gemensamt reda ett fartyg. Detta innebär att det kring varje fartyg bildas ett nytt partrederi, även om partredarna är desamma och de tillskjutit lika stort kapital och således har samma insatser i olika fartyg.[9] Däremot är det, för att ett partrederi skall föreligga, nödvändigt, att fartyget i någon form skall användas för att driva sjöfart.[10] I fortsättningen kommer det enkla bolaget och partrederiet att behandlas gemensamt, om inte särskilda skatterättsliga regler för de båda associationsformerna kan anses föreligga.

Eftersom frågan vem som äger egendomen är av stor skatterättslig betydelse, är det angeläget att redan inledningsvis fastställa, hur äganderättsförhållandena i ett enkelt bolag kan vara konstruerade.

---

[8] Jfr Hedborg m.fl. Företagsbeskattning s. 222.

[9] Jfr Gomard s. 44.

[10] Se Fi 1972:8 s. 28. I departementspromemorian förs en diskussion, huruvida ett partrederi förutsätter innehav av fartyg. Företagsskatteberedningen anser att ett partrederi får anses föreligga redan på kontraktsstadiet. Se även Fi 1972:8 s. 56 som hänvisar till ett icke närmare redovisat mål, där TI gör gällande att rederirörelse ej föreligger då de skattskyldiga endast haft ett fartygskontrakt jämte ett avtal om bortchartring av fartyget. TI:s yrkande skall i KammarR ha lämnats utan bifall och RegR har ej avgjort målet.

De tillgångar, som används i bolaget, sägs regelmässigt vara ägda av bolagsmännen, antingen individuellt eller under samäganderätt. Om en bolagsman innehar en bolagstillgång med individuell äganderätt, innebär detta att han gentemot de övriga delägarna kan ha förpliktat sig att låta egendomen stå till gemensamt förfogande för det i bolaget angivna ändamålet.

De olika bolagstillgångarna kan emellertid ägas av delägarna gemensamt. Denna samäganderätt till egendomen kan ha uppkommit, innan bolagsavtalet träffats.[11] Delägarna kan t.ex. gemensamt ha ägt en fastighet, som de nyttjar i det enkla bolag, som de senare bildat.

Ett avtal om enkelt bolag innehåller ofta bestämmelser, som medför förändringar i äganderättsförhållandena delägarna sinsemellan. Det är vanligt, att bolagsmännen överenskommer om att den egendom, som de tillskjuter, skall tillhöra dem gemensamt. Konsekvenserna vid bolagsbildningen kan sålunda bli den att en delägare överför viss andel av sina tillgångar på den andre bolagsmannen. Avtalet innehåller i dessa avseenden ofta oklara och vaga regler.[12]

Men även om tillgångarna i ett enkelt bolag kan ägas med individuell äganderätt eller med samäganderätt av bolagsmännen,[13] anses emellertid dessa båda alternativ inte tillräckliga vid en beskrivning av de olika rättsförhållanden, som kan förekomma i ett enkelt bolag.[14] Eftersom tillgångarna i ett enkelt bolag, åtminstone efter det att bolaget en tid drivit verksamhet, ofta [15] sammanblandas i sådan utsträckning, att det är omöjligt att säga hur en uppdelning av tillgångarna skall ske, har olika författare framfört den uppfattningen, att delägarna fram t.o.m. likvidationen i stället för samäganderätt till de individuella förmögenhetsobjekten skall anses äga andelar i en *total* förmögenhetsmassa.

---

[11] Se ovan s. 38 ff.

[12] Andenæs s. 166.

[13] Jfr RÅ 1965 Fi 1852. Enkelt bolag ansågs föreligga mellan SJ och Oxelösund—Flen—Westmanlands Jernvägsaktiebolag. Det sistnämnda bolaget påfördes sin andel av investeringsavgiften, som belöpte på bolagets investeringar i järnvägsvagnar, trots påståendet att dessa gentemot tredje man skulle anses tillhöra SJ. I bolagets räkenskaper var dock vagnarna upptagna som tillgångar.

[14] Betr. dansk rätt se SpO 1966 s. 195: »Det i skattemæssig og selskabsretlig henseende karakteristiske ved deltagelse som interessent (kommanditist, komplementar, partreder) er, at den pågældende ejer en ideel anpart af samtlige selskabets aktiver.» Jfr även Mazanti—Andersen s. 231. Se betr. norsk rätt Storm-Nielsen s. 19 ff.

[15] Detta är vanligen fallet när det enkla bolaget driver rörelse.

Nial har i detta hänseende gått längst.[16] Han hävdar, att en bolagsman i dessa fall inte har ett anspråk att vid likvidation få bestämda förmögenhetsobjekt eller bestämda andelar i de särskilda bolagstillgångarna, ett förhållande som föreligger vid individuell äganderätt och samäganderätt. Bolagsmannens rätt skall i stället uppfattas såsom en andelsrätt i den totala förmögenhetsmassan. Denna andel är därför beroende av förmögenhetsmassans totala storlek och den bolagsgäld som graverar denna.[17]

Enligt Nial kan visserligen tillgångar, som brukas i bolaget, ägas av bolagsmännen antingen med individuell äganderätt eller med samäganderätt. Men han anser, att tillgångar som inskjuts i bolaget eller förvärvats för bolagsmännens gemensamma räkning i allmänhet måste vara avsedda att ingå i en egendomsgemenskap av angiven karaktär.[18]

När det gäller fast egendom, synes Nial göra en skillnad mellan fall, då den fasta egendomen är anläggningstillgång, och fall, då den betraktas som omsättningstillgång. Samägare till en jordbruksfastighet finner han t.ex. dem vara, som gemensamt driver en jordbruksrörelse på den fastighet, som de gemensamt äger. Om däremot ett par personer driver verksamhet i enkelt bolag, vilken består av inköp och försäljning av jordområden, menar Nial, att det mycket väl kan vara bolagsmännens avsikt, att de fastigheter som förvärvas skall ingå i en egendomsgemenskap och därför tillhöra bolagsmännen efter den varierande andel, som de kan ha i bolaget.[19]

Med utgångspunkt från denna tredelning (individuell äganderätt, samäganderätt och förmögenhetsgemenskap) för Nial därefter en diskussion, där den gjorda systematiken får stor betydelse. De särskilda tillgångar, som tillhör förmögenhetsgemenskapen, är bl.a. föremål för inskränkningar i sakrättsliga hänseenden.[20] Egendomsgemenskapen mellan bolagsmännen skulle innebära en inskränkning i bolagsmannens enskilda borgenärers rätt att begära utmätning i egendomen.[21] Däremot skulle det vara borgenärerna obetaget att få hela bolagsmannens andel i det enkla bolaget utmätt för sin fordran. Eftersom andelens värde är tillgångarna minus skulderna, innebär detta, att bolagsborgenärerna

---

[16] Nial s. 376 ff.
[17] Nial s. 388 ff.
[18] Nial s. 385.
[19] Nial s. 385 f.
[20] Nial s. 388 ff.
[21] Nial s. 393 ff.

får en fördel framför bolagsmannens privata borgenärer. Följdriktigt med detta resonemang borde bolagsborgenärerna även ha ett företräde i samband med bolagsmans konkurs. Denna konsekvens av resonemanget medger även Nial, men han hävdar samtidigt, att rättsuppfattningen inte torde vara mogen att tillerkänna det enkla bolagsförhållandet så vittgående verkningar mot konkursborgenärerna.[22] Nial anser det dessutom osäkert, huruvida de regler han rekommenderar och vilka medför att bolagsavtalet får avsevärda konsekvenser gentemot tredje man (till viss del likställda med dem, som gäller i ett handelsbolag) kommer att accepteras av domstolarna.[23]

Karlgren har i en recension av Nials arbete kritiserat den systematik, som Nial utvecklat.[24] Enligt Nial skall reglerna om individuell äganderätt och samäganderätt endast tillämpas då någon egendomsgemenskap i angiven ordning inte föreligger. Karlgren anför att som individuell äganderätt kommer då inte att behandlas de vanliga fall, då en bolagsman både utåt framträder som individuell ägare och även i andra sammanhang behandlas som sådan ägare. Bolagsmannen kan t.ex. i eget namn ha förvärvat en till bolagstillgångarna hörande lös sak, fordran eller fastighet. Fastigheten kan vara lagfaren på honom. Att i sådana fall icke beteckna bolagsmannen som individuell ägare synes enligt Karlgren vara en terminologi som kan vilseleda.[25]

De praktiska svårigheterna är betydande och det är förvånande, att man i det praktiska rättslivet inte oftare möter konflikter på detta område. Karlgren är ense med Nial om att det system som bolagslagen synes förespråka i och för sig inte är lämpligt men framhåller att enda möjligheten att komma till rätta med problemen torde vara ny lagstiftning. Att utan kontakt med nuvarande lagbestämmelser finna nya lösningar avvisar Karlgren.[26]

Den av Nial utvecklade frågan har varit uppe till bedömning i rättsfallet SvJT 1964 rf s. 34. Kronan önskade för skatteskulder, som personligen åvilade ene delägaren i ett enkelt bolag, utmätning i dennes andel i särskild tillgång i bolagsförmögenheten. Tillgången var en fordran på en vägsamfällighet för ett arbete, som i enkelt bolag ut-

---

[22] Nial s. 396.
[23] Nial s. 389.
[24] Karlgren En bok s. 617 ff.
[25] Karlgren En bok s. 618.
[26] Karlgren En bok s. 621. Jfr även nyare doktrin Roos Partners s. 188 f.

förts av delägarna. Företaget hade totalt gått med förlust. Bolagsmännen gjorde gällande, att ingen utmätning kunde ske i den ene delägarens andel av fordran. Det medförde då att den andre bolagsmannen fick ansvara för bolagets skulder och erlägga mer än han borde. Endast bolagsmannens andel i nettoresultatet kunde utmätas. Överexekutor fann, att den utmätta fordringen inte tillhört delägarna personligen utan utgjort en bolagets tillgång. Utmätning fick inte ske av bolagsmannens andel i särskild bolagstillgång. HovR fann emellertid, att hinder inte förelåg mot att utmäta delägarens andel i bolagstillgången.

Nials uppfattning har således i detta mål inte accepterats. Även i skatterättslig praxis finns exempel på uppfattningen, att delägare i ett enkelt bolag anses ha andel i varje enskild bolagstillgång och inte en andel av den samlade bolagsförmögenheten. I RSV 1971 nr 3: 2 hade två arrendatorer tillskjutit egendom av olika slag (djur, maskiner och inventarier) samtidigt som de tillträdde en fastighet som de gemensamt skulle bruka. När de skulle frånträda arrendet och dela djuren mellan sig, uppkom frågan vilken skattemässig betydelse uppdelningen hade. Av utgången i målet framgår, att vardera arrendator ansetts äga hälften av varje djur, som skulle fördelas mellan dem.[27]

Ett annat fall ur skatterättslig praxis är förhandsbeskedet RN 1964 nr 4: 6. Likvidation av enkelt bolag ansågs här vara realisationsvinstgrundande. A sålde sina fastigheter till sina barn. Ett vart av barnen förvärvade med tiden 1/4 av samtliga fastigheter. Barnen hade därefter i enkelt bolag drivit fastigheterna med bl.a. jordbruksrörelse. Bolaget skulle likvideras och den ena fastigheten tillskiftas ett av barnen. Denne önskade veta om överenskommelsen medförde, att nya förvärvstider skulle anses inträda. RN fann att sökanden redan ägde 1/4 av ifrågavarande fastighet men att han genom överenskommelsen kom att förvärva de andra tre fjärdedelarna av fastigheten. RegR fann ej skäl göra ändring i förhandsbeskedet.

I den fortsatta framställningen kommer jag att utgå från att delägarna i ett enkelt bolag äger en andel i varje särskild bolagstillgång. Att tillämpa en sådan regel kan emellertid vara mycket besvärligt i de fall, då bolagsmännen driver en sammanhållen rörelse, d.v.s. då de olika tillgångarna (varulager, inventarier) är sammanblandade. Som

[27] Se närmare s. 321 ff.

tidigare framhållits har den uppfattning Nial framfört stora praktiska fördelar. Det kommer också att i skilda avsnitt nedan framgå, att denna allmänna regel, att delägarna äger andel i de skilda bolagstillgångarna, kan vålla svårigheter. Detta kommer även att i vissa hänseenden påverka bedömningen.

KAPITEL V

BILDANDE AV BOLAG

1. ALLMÄNT

Ett bolag kan bildas på flera sätt. De tillskott, som av bolagsmännen göres till bolaget, kan bestå av pengar, rörelsetillgångar eller arbetskraft. Detta innebär också, att det finns skilda skatterättsliga frågor vid olika former av bolagsbildningar.

De problem, som jag kommer att behandla i detta avsnitt, blir därför av sådant slag, att de inte alltid är tillämpliga på alla former av bolag. Det är ändock omöjligt att behandla alla de skilda frågor, som kan aktualiseras i samband med bolagsbildning. Jag har varit tvingad att begränsa mig till dem, som är av mer generellt intresse.

Ett bolag kan bildas genom att delägarna beslutar sig för att starta ett helt nytt företag. De tillskjuter kontanter eller andra tillgångar, vilka inte tidigare utnyttjats i rörelse. I sådana fall är de skatterättsliga problemen för det mesta av mindre intresse. Några dolda reserver i de tillgångar, som överförts till bolaget, finns vanligtvis inte.[1]

Besvärligast ur skatterättslig synpunkt vid bolagsbildning är behandlingen av dolda reserver, vilka uppkommit i den tillskjutna egendomsmassan vid verksamhet, som bedrivits före bolagsbildningen av den ena eller av båda bolagsmännen.

Detta problem om behandlingen av dold reserv uppkommer bl.a. i de mycket vanliga fall, då en av bolagsmännen tidigare drivit en rörelse, men beslutat sig för att i fortsättningen driva denna med en kompanjon.

Dessa bolagsbildningar sker ofta utan att delägarna är medvetna om vilken juridisk form de valt för sin verksamhet. Det är, som framhållits

[1] Andra skattefrågor än upplösning av dold reserv kan dock uppkomma för delägarna. Se RÅ 1960 Fi 916, som gällde skattskyldighet för från ekonomisk förening utskiftade medel, som av medlemmarna utnyttjats som tillskott av andel i ett handelsbolag, vilket skulle fortsätta föreningens verksamhet.

i kap. III, inte ovanligt, att bolaget redan från början kan betraktas som ett handelsbolag. Det förekommer även, att bolaget från att ha varit ett enkelt bolag efter hand övergår till att bli ett handelsbolag.

Denna omständighet, att delägarna inte själva är medvetna om den rättsliga bedömningen av deras »kompanjonskap», försvårar även tillämpningen av strikta skatterättsliga regler för olika bolagskonstruktioner vid bolagsbildning.

Annell har i en artikel i SST berört dessa frågor.[2] Han hävdar att i de fall, då inkomst av bokföringspliktig rörelse i deklarationen uppdelas på flera delägare, bör en presumtion för handelsbolag föreligga. För de fall då delägarna driver fria yrken är han dock tveksam, om presumtionsregeln kan komma till användning. Det förekommer ofta enligt Annell att exempelvis advokater och revisorer har gemensamt kontor med gemensamt namn. Om samgåendet endast avser kontor och kontorspersonal men delägarna i övrigt uppträder individuellt utåt, är företaget knappast att anse som ett handelsbolag, såvitt det inte registrerats som ett sådant.[3] Uppträder däremot delägarna under en gemensam firma, bör företaget hänföras till ett handelsbolag.

Ovan har framhållits att små krav ställs på gemensam firma. Annells förslag om en presumtionsregel skulle kanske kunna vara av praktiskt värde. Han har dock inte närmare utvecklat vad han avser med regeln. Troligen menar han, att någon närmare undersökning i sådana fall inte skall behöva göras av taxeringsmyndigheterna. Då noggranna undersökningar ofta inte hinner vidtagas, är det möjligt att man handlar på sätt som Annell förespråkar. För de skattskyldiga är dock regeln inte att rekommendera. Det finns nämligen inget som talar för att skattedomstolarna, om taxeringen förs upp till högre instans för avgörande, vid handläggningen av dessa spörsmål skulle tillämpa någon form av presumtionsregel. Varje taxering avgörs utifrån sina faktiska förhållanden.[4]

Som tidigare framhållits, är de skatterättsliga frågor som uppkommer vid bolagsbildning olika, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Många problem är av sådan art, att de inte uppkommer endast i samband med att ett bolag bildas utan har en mer allmän räckvidd. Alla dessa kan inte behandlas.

[2] Annell s. 9 f.

[3] Det bör framhållas, att den omständigheten att två rörelseidkare har gemensamma lokaler och kontorskostnader inte behöver konstituera ett bolag, vare sig ett enkelt bolag eller ett handelsbolag.

[4] I RÅ 1968 ref. 20 ansåg RegR, att bolaget inte var ett handelsbolag utan ett tyst bolag. Denna bedömning gjordes efter en noggrann bedömning av de faktiska förhållanden, som gällde i detta fall. Omständigheterna var av sådant slag, att Annells resonemang sannolikt inneburit att bolaget skulle anses vara ett handelsbolag. Se Annell s. 10. Jfr Bomgren s. 241, som kritiserar Annells uppfattning som alltför schematisk.

Ett problem, som jag inte utan att spränga ramen för detta arbete närmare kan penetrera, är de skatterättsliga problem, som kan tänkas uppkomma, då bolagsbildningen utgör ett led i en benefik transaktion. De frågor, som då blir aktuella, är komplicerade men å andra sidan inte speciella just för bolagsbildningar. Detta spörsmål kommer jag därför inte att närmare diskutera i fortsättningen. Jag kan här i stället hänvisa till ingående undersökningar, som tidigare företagits av Englund i hans arbete »Inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv», även om dessa undersökningar inte närmare behandlar just bolagsbildningsspörsmål.[5]

Men även andra frågor kring bolagsbildning kommer jag endast perifert eller inte alls att uppmärksamma. Som skäl till en sådan uteslutning av vissa spörsmål kan jag anföra, att Hellner i sitt arbete »Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel» ingående behandlat problem, som även om hans arbete är inriktat på aktiebolagsbildning också är aktuella vid bildande av handelsbolag.

Som exempel kan nämnas de undersökningar, som Hellner gjort beträffande den betydelse, som bestämmelserna i 57 § 3 mom. KL kan ha vid en sådan bolagsbildning med apportegendom, där dolda reserver överförs från ett rättssubjekt till ett annat.[6]

I stället har jag valt att mer ingående uppehålla mig kring problem, som inte tidigare i större utsträckning varit föremål för behandling. Framför allt gäller detta frågor om vinstfördelning i fall, då tillgångar överförts till värden, som understiger de allmänna saluvärdena.

I den senare avdelningen behandlar jag bolagsbildningsfrågor beträffande enkelt bolag. Dessa problem blir mer utförligt behandlade, eftersom de inte tidigare varit föremål för ingående undersökning.

2. HANDELSBOLAG

I. OLIKA FORMER AV BOLAGSBILDNINGAR

I de fall då ett handelsbolag uppstår ur en tidigare enskilt driven rörelse finns ett problem, som framför allt tilldrar sig skatterättsligt intresse.[7] Kan delägaren tillskjuta sin rörelse till bolaget till sådana

[5] Se även skatteflyktskommitténs undersökning i SOU 1963: 52. Vissa frågor om avtal mellan närstående, där möjligheten av benefika överföringar naturligtvis är störst, behandlas dock här i denna framställning, se främst nedan kap. IX.

[6] Se Hellner Bolagsbildning bl.a. kapitel II.

[7] Fram till år 1952 var den ersättning, som en rörelseidkare erhöll vid över-

värden, att han inte drabbas av skatt? Om detta vore möjligt, skulle han ha rätt att till bokförda värdena tillskjuta sådan egendom, för vilken intäkten vid avyttring skall hänföras till inkomst av rörelse. Den dolda reserven övertas av bolaget. Egendom, för vilken intäkten vid avyttring skall hänföras till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, skulle även kunna överföras till sådana värden, att någon skattepliktig realisationsvinst ej förelåg.

De frågor, som här antytts, skall nedan undersökas. Dessförinnan skall jag emellertid konkretisera förhållandena vid en handelsbolagsbildning genom att visa exempel på tänkbara fall av bolagsbildningar.

Det förekommer, då ett handelsbolag bildas, att den ene delägaren tillskjuter till handelsbolaget sin rörelse, medan den andre delägaren tillskjuter kontanta medel. Detta kan illustreras med följande exempel.

A driver en enskild firma med tillgångar bokförda till 100.000 kr men värda 200.000 kr. A tillskjuter rörelsen till bokförda värden. B tillskjuter 100.000 kr till handelsbolaget. Ingångsbalansen får i handelsbolaget följande utseende:

Tillgångar	200.000	A:s kapitalkonto	100.000
		B:s kapitalkonto	100.000
	200.000		200.000

Det förekommer, då ett handelsbolag bildas, att den ene bolagsmannen tillför en rörelse, som han tidigare drivit i form av enskild firma, medan den andre delägaren tillskjuter sin arbetskraft. Ingångsbalansen får följande utseende, om samma värden används som ovan:

Tillgångar	100.000	A:s kapitalkonto	100.000
		B:s kapitalkonto	—
	100.000		100.000

Tänkbart vid en handelsbolagsbildning är även att delägarna tillskjuter *var sin* enskild rörelse.

A driver en enskild firma med tillgångar, bokförda till 100.000 kr, men värda 200.000 kr. B driver en enskild firma med tillgångar, bokförda till 200.000 kr, men värda 300.000 kr. Både A och B tillskjuter

---

låtelse av sin rörelse för goodwill skattefri. I och med att denna ersättning blev skattepliktig inkomst ombildade många företagare sina firmor till handelsbolag (och framför allt aktiebolag) för att kunna tillämpa de mer förmånliga bestämmelserna i 35 § vid avyttringen. Se af Klercker Avsättning till pensionsstiftelse s. 217.

till handelsbolaget sin rörelse till bokförda värdet. Ingångsbalansen får i handelsbolaget följande utseende:

Tillgångar	300.000	A:s kapitalkonto	100.000
		B:s kapitalkonto	200.000
	300.000		300.000

Det förekommer, att en person som tidigare drivit en enskild firma tar upp en kompanjon i rörelsen genom transaktioner, som kan ha följande utseende. Kompanjonen erlägger till den förutvarande rörelseidkaren ett kontantbelopp. Avsikten är att den nye delägaren förvärvar en andel i de tillgångar, som finns i den enskilda firman. Denna andel är sedan hans tillskott till det nybildade handelsbolaget. Den tidigare rörelseidkaren å sin sida tillskjuter den andra andelen av tillgångarna. Transaktionen kan illustreras på följande sätt.

A driver en enskild firma med tillgångar, bokförda till 100.000 kr, men värda 200.000 kr. B erlägger 100.000 kr till A. B förvärvar därigenom hälften av tillgångarna i den enskilda firman. A och B tillskjuter till handelsbolaget sina andelar i tillgångarna. A överför sin andel till bokförda värdet. Ingångsbalansen får i handelsbolaget följande utseende.

Tillgångar	150.000	A:s kapitalkonto	50.000
		B:s kapitalkonto	100.000
	150.000		150.000

Sedan bolaget kommit till stånd har vardera delägare en del i bolaget. Skatterättsliga problem rörande andelar i handelsbolag skall närmare diskuteras i kap. VII. Redan här vill jag dock antyda några punkter av betydelse för den fortsatta framställningen.

Det skall understrykas, att värdet på delägarnas andel inte är beroende av kapitalkontots storlek. Av exemplen ovan framgår, att dessa kapitalkonton vid bolagsbildningen kan visa belopp, som inte överensstämmer med de faktiska förhållandena. Inte heller andelarnas inbördes storlek framgår av den ingångsbalans, som uppställs i bolaget.

Främsta anledningen härtill är naturligtvis den, att dold reserv, som överförts till bolaget, inte kommer till uttryck på balansräkningen. En delägare kan ha tillskjutit egendom med verkligt värde överstigande

det bokförda. Denna omständighet måste på olika sätt beaktas vid utformningen av bolagsavtalet.

När handelsbolaget bildas, överenskommer delägarna ofta i bolagsavtalet, hur den dolda reserven skall fördelas. Detta är regler, som måste uppmärksammas, när delägarnas andelar av bolaget skall fastställas. Viktiga bestämmelser är också ofta de, som berör bolagets tillgångar vid likvidation. Härigenom fastställs hur de tillgångar, som finns kvar i bolaget, skall fördelas, när bolaget upphör. Ju mer avlägsen likvidationen synes vara, desto mer betydelsefull vid bedömningen av delägarnas intressen i bolaget blir reglerna om vinstfördelning i bolaget.

Som längre fram närmare kommer att belysas gäller i bolagslagen regeln, att vinsten i ett handelsbolag skall fördelas pro rata parte. Samma bestämmelse gäller beträffande likvidation, dock med tillägget att en var delägare först skall erhålla sin insats. Dessa bestämmelser, som är dispositiva, upphävs oftast genom andra regler i bolagsavtalet.

Många faktorer — vissa här angivna men även andra — påverkar värdet av delägares andel i ett handelsbolag. Det är därför svårt att uppskatta värdet på en bolagsandel, även om detta värde endast skall ställas i relation till värdet på övriga delägares andelar i bolaget. Dessa skäl torde också ha legat bakom den praxis, som utbildats vid förmögenhetstaxeringen. Här har nämligen genomgående handelsbolagets substansvärde tjänat som grund vid värdesättningen, varvid avdrag för latent skatteskuld inte medtagits. Vanligtvis har handelsbolagets förmögenhet sedan fördelats mellan delägarna i förhållande till deras andelar av bolaget vid en eventuell likvidation. Denna praxis har emellertid nyligen en gång brutits. I ett gåvoskattemål har HD tagit hänsyn till även andra faktorer — främst de andelar i löpande vinst, till vilka de bortgivna andelarna berättigade.[8] Även om dessa frågor faller utanför ramen för denna framställning, finns det dock anledning att framhålla de svårigheter, som uppkommer vid dessa bedömningar. De är mycket vanskliga att göra, särskilt som förhållandena i ett handelsbolag är mindre stabila än i ett aktiebolag, eftersom bolagsavtalet lättare ändras än bolagsordningen i ett aktiebolag.

---

[8] Se HD:s beslut den 20 mars 1973 i ärende rörande gåvoskatt för Per Karlsson m.fl.

II. ÖVERFÖRING TILL BOKFÖRDA VÄRDEN [9]

A. Tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av rörelse

Gemensamt för de olika exempel, som ovan angivits, är att tillskott till handelsbolaget skett till bokförda värden, vilka understigit de verkliga värdena. Den fråga, som inledningsvis ställdes, skall nu undersökas: I vilken utsträckning är det möjligt för överlåtaren att till bokförda värden överföra egendom till handelsbolaget?

Frågan har varit föremål för prövning i praxis.[10] I RÅ 1960 ref. 31 hade A, sedan han överlåtit till B 45 % av tillgångarna i en av honom driven enskild rörelse, överfört resterande 55 % av tillgångarna på ett av honom och B bildat handelsbolag. B överförde de av honom förvärvade 45 % av tillgångarna. TN fann A vara skattskyldig för inkomst av rörelse. Intäkten beräknades till skillnaden mellan den köpeskilling B erlagt och 45 % av det bokförda värdet i den enskilda rörelsen.

A besvärade sig hos PN över detta beslut. Han hävdade, att beloppet inte var skattepliktig inkomst. TI besvärade sig likaså över beslutet. Han hävdade, att skattepliktig inkomst för A även skulle anses föreligga till den del (55 %) av rörelsen, som överlåtits av honom på handelsbolaget. Detta hade skett till bokfört värde. Vinsten skulle enligt TI beräknas så, att den blev proportionellt lika stor som den vinst som uppkommit vid överlåtelsen av den andra delen (45 %) vilken överlåtits på B. PN biföll TI:s men ej A:s yrkande.

KammarR yttrade efter besvär av A: »På grund av vad i målet förekommit får anses, att Årnell (A) genom köpeavtalet den 20 april 1953 överlåtit andel i en av Årnell ensam bedriven rörelse samt att denna överlåtelse inneburit bildande av ett handelsbolag. Vid överlåtelsen får anses hava uppkommit skattepliktig vinst för Årnell till det belopp, taxeringsnämnden beräknat. Vad angår Årnells förvärv av andel i handelsbolaget, kan det däremot icke anses, att Årnell till handelsbolaget avyttrat den återstående delen av rörelsen till högre belopp än värdet av 55 % av tillgångarna i handelsbolaget enligt balansräkningen den 20 april 1953, eller . . . vilket utgör motsvarande tillgångars bok-

---

[9] I framställningen utgår jag från att det bokförda värdet och det skattemässiga restvärdet är det samma.

[10] Rättsfallet refererat av skatteflyktskommittén, SOU 1963:52 s. 194, med kommentaren, att beskattning endast skedde i den mån firmainnehavaren fått betalning. — Se även SN 1955 s. 260.

förda värde i rörelsen före överlåtelsen till handelsbolaget. Någon skattepliktig vinst å denna överlåtelse har således icke uppkommit . . .» RegR fann ej skäl göra ändring i KammarR:s utslag.

A har först överlåtit 45 % av den enskilda rörelsen på B. Den vinst han därvid gjort är skattepliktig inkomst och betraktas som inkomst av rörelse. B har sedan använt den förvärvade insatsen som tillskott i handelsbolaget.

Det vore möjligt att uppnå samma praktiska resultat på ett sätt, som medförde, att de skatterättsliga konsekvenserna blev olika. A och B bildade först ett bolag, till vilket A tillsköt hela rörelsen för bokförda värdet. Därefter överlät A till B en del (45 %) av sin andel i handelsbolaget. Huruvida ett sådant förfarande medför skattepliktig inkomst för A skall närmare diskuteras under det avsnitt nedan, som behandlar överlåtelse av andel i bolag.

RegR har i RÅ 1960 ref. 31 utgått från att avyttringen till handelsbolaget av A:s andel inte skedde till ett belopp, som översteg tillgångarnas bokförda värde i den enskilda rörelsen vid tidpunkten för överföringen till handelsbolaget.

Utgången av rättsfallet synes tala för att skattedomstolarna är villiga att acceptera, att den, som tillskjuter egendom till ett handelsbolag utan att erhålla kontant betalning vid överföringen, skall kunna göra detta utan att dolda reserver behöver upplösas.[11]

Om inte det bokförda värdet på angivna grunder skulle kunna godtagas, frågar man sig, vilket värde som i stället skall gälla.[12] Eftersom delägaren i utbyte för sina tillgångar, erhåller en andel i handelsbolaget, borde det vara saluvärdet av denna andel, som vore avgörande.[13] Emellertid är allmänna saluvärdet av en andel i ett handelsbolag mycket svårt att fastställa. Bl.a. är det viktigt att avgöra, om det allmänna saluvärdet skall vara ett värde, som kan gälla oavsett vem som är ägare.[14]

[11] Hellner anger som en tänkbar förklaring, att samtliga tillgångar som det här var fråga om stannade kvar i den ursprungliga rörelsen, vilken som sådan överfördes till handelsbolaget. Denna transaktion skulle inte vara att jämställa med avyttring som kan ge upphov till skattepliktig inkomst, eftersom inga regler var tillämpliga på denna typ av överföring. Hellner anger, att bestämmelserna om uttag inte kan komma till användning. Se Hellner Skatteproblem s. 110. Resonemanget synes dock svårförståeligt, eftersom det här är en transaktion som i och för sig måste jämställas med byte. Andelen i bolaget utgör ersättningen.

[12] Welinder anger som en av förklaringarna till att bokförda värdet godtas vid apportering till aktiebolag svårigheten att fastställa saluvärdet. Se Welinder II s. 34.

[13] Betr. allmänna saluvärdet på andel i handelsbolag se Welinder Skatterättens värderingsregler s. 162 f.

[14] Hellner Skatteproblem s. 107: »Att beräkna värdet av den andel som Årnell (A) erhöll genom att proportionera ut den i förhållande till Jacobssons (B:s) inköps-

Det finns således anledning antaga, att skattedomstolarna som allmän regel tillåter överföring av tillgångar såsom tillskott till ett handelsbolag för ett värde, som motsvarar det bokförda värdet, även om detta understiger allmänna saluvärdet.[15] Eventuella dolda reserver kan således överföras till handelsbolaget och beskattas i bolaget.[16] En förutsättning för att det bokförda värdet skall accepteras är, att ingen uppskrivning av värdet sker i handelsbolagets ingångsbalans.[17]

Anledningen till att den dolda reserven skall kunna överföras vid bildande av handelsbolaget är huvudsakligen den, att den dolda reserven i handelsbolaget senare kommer att upplösas. Detta gäller visserligen endast omsättningstillgångar, men något skäl att på annat sätt behandla sådana anläggningstillgångar, som i beskattningshänseende vid avyttring enligt 28 § KL likställs med omsättningstillgångar, finns enligt min mening inte. Säljs tillgångar av detta slag, blir skatteeffekten beträffande dessa försäljningar densamma som vid avyttring av omsättningstillgångar. Behålls de i rörelsen, blir konsekvensen den, att avskrivningsunderlaget i handelsbolaget blir lägre än om bolagsmannen beskattats för skillnaden mellan verkligt och bokfört värde vid bolagsbildningen.

Om däremot tillgångar vid bolagsbildningen skulle övergå till att i handelsbolaget vid senare avyttring behandlas enligt bestämmelserna i 35 och 36 §§ efter att hos bolagsmannen ha bedömts enligt reglerna i 28 §, synes det däremot nödvändigt, att beskattning sker vid bolags-

---

pris torde här vara en diskutabel metod. För att proportionering skulle kunna företagas borde det vara fråga om tillgångar som har sitt värde oavsett ägaren. I 1960 års rättsfall är det möjligt att rörelsens värde till stor del var beroende på Årnells fortsatta deltagande i verksamheten.»

[15] Om ett enkelt bolag övergår till att bli ett handelsbolag, sker detta ofta på sådant sätt att det inte uppmärksammas av delägarna. Någon upplösning av dold reserv kan då inte heller komma ifråga.

[16] Thomsen s. 48 f. har kommit till samma slutsats. Hans motivering är dock en annan. Han anser, att i den händelse den dolda reserven inte fick överföras, skulle den beskattas två gånger. Först skulle beskattning ske hos delägaren och sedan hos handelsbolaget. Denna uppfattning kan dock inte vara riktig. Om handelsbolagsmannen skulle beskattas, måste handelsbolaget få använda det högre värdet som ingångsvärde och därigenom förhindras en ytterligare beskattning av samma belopp.

[17] Hellner anser, att vid apportering av tillgångar, vid vilkas avyttring intäkten skall hänföras till inkomst av rörelse, skall överlåtarens bokförda värde accepteras som avräkningsvärde. Detta gäller både då separata rörelsetillgångar apporteras, se Hellner Bolagsbildning s. 75 ff., 79 ff., 122 ff. samt 183 ff., och då en hel förvärvskälla apporteras, se Hellner Bolagsbildning s. 129.

bildningen, om det verkliga värdet överstiger det bokförda.[18] Eftersom beskattningsreglerna är olika skulle de dolda reserverna, som bildats hos bolagsmannen, och den värdestegring, som där skett, i annat fall kunna undgå beskattning. Detta gäller i rörelse framför allt fastigheter och värdepapper, som tidigare varit omsättningstillgångar.

B. Tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

Överföringen till handelsbolaget av tillgångar i RÅ 1960 ref. 31 gällde endast sådan egendom, där intäkt vid avyttring hos rörelseidkaren skulle betraktas som inkomst av rörelse. Den allmänna regel, som ovan angivits, kan inte utan vidare tillämpas på de fall, då andra tillgångar överförs till handelsbolaget.[19] Det är möjligt, att tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, skall behandlas på annat sätt.

Grunderna för beskattningen vid avyttring av dessa tillgångar är olika beroende på tillgångens art. Skilda regler gäller för fastigheter (35 § 2 mom.), för aktier och andra andelar (35 § 3 mom.) samt för övrig lös egendom (35 § 4 mom.). Som allmän regel gäller att skatteplikt inträder, då egendom av sådant slag avyttras. Begreppet avyttring skall fattas i en mycket vidsträckt bemärkelse.[20] Som avyttring betraktas bl.a. det fall, då den skattskyldige tillskjuter egendomen till ett handelsbolag mot ersättning i form av andel i handelsbolaget.[21]

Eftersom skatteplikt i princip uppkommer varje gång en avyttring sker, finns det anledning att undersöka, om det verkliga värdet skall ligga till grund för beskattningen. Om en sådan regel uppställs, skulle den skattskyldige således inte tillåtas att utan vidare till handelsbolaget överföra egendom till bokförda värdet.[22]

Innan denna fråga berörs, vill jag emellertid understryka, att det med hänsyn till den utformning, som beskattningen främst av fastighetsavyttring fått, numera kan vara en nackdel för den skattskyldige, att det bokförda värdet ligger till grund vid överföringen till handels-

---

[18] Jfr Hellner Bolagsbildning s. 151 ff.

[19] Denna fråga är i flera sammanhang behandlad av Hellner. Se särskilt Hellner Bolagsbildning s. 115 ff.

[20] Se främst Mutén Inkomst s. 92 f.

[21] Se GRS s. 63. Se även RÅ 1932 Fi 592. Jfr även Lundevall s. 503.

[22] Thomsen s. 49.

bolaget. Detta värde kan vara så lågt att den skattskyldige inte kan utnyttja alla möjligheter till avdrag enligt anv. till 36 §. Det pris, till vilket avyttring sker utgör enligt huvudregeln det värde, som ligger till grund för vinstberäkningen, när fastigheten avyttras av handelsbolaget. Det är därför angeläget ur skattesynpunkt, då en överföring av en fastighet sker till handelsbolaget, att detta sker på sådant sätt, att den bolagsman, som överför fastigheten, visserligen inte gör någon skattepliktig realisationsvinst på transaktionen men ändock utnyttjar samtliga avdrag, som han enligt KL:s bestämmelser har möjlighet att tillgodoräkna sig.

Detta kan bl.a. ske genom att han avstår från att direkt tillskjuta fastigheten. I stället kan handelsbolaget, när detta bildats, köpa fastigheten till ett pris, som motsvarar det av delägaren framräknade önskade värdet.[23] Den fordran, som bolagsmannen därigenom erhållit gentemot bolaget, kan han tillskjuta som kapitaltillskott.

Detta förhållande får betydelse, när reglerna om lägsta avräkningsvärde vid apportering skall fastställas. Kan försäljning under det verkliga värdet ske, bör apportering under detta värde också kunna äga rum.[24] Samma synpunkter gäller härvidlag vid avyttring av aktier och andra liknande värdepapper samt av annan lös egendom.[25]

Det kan numera betraktas som fast praxis, att skattskyldiga kan överlåta egendom till underpris utan att de beskattas för »förtäckt realisationsvinst».[26] Flera avgjorda mål talar för denna uppfattning.

[23] Se Welinder Undervärdering s. 308: »Man kan uppställa som regel, att apportering till undervärde bör tillåtas i fall, där apportören varit villig att avyttra apportegendomen till bolaget för samma pris, och detta hade godtagits vid taxeringen.» Uttalandet har dock avseende på förhållandena vid apportering till ett aktiebolag.

[24] Genom utformning av beskattningen enligt principen, att det belopp, som för avyttraren utgör bruttointäkten, för förvärvaren bildar ingångsvärdet har dessutom en kontinuitet skapats som ofta gör det mindre angeläget att kräva vid varje avyttring, att det verkliga värdet skall ligga till grund för vinstberäkningen. Värdestegringen blir ändock i de flesta fall förr eller senare beskattad. Används andra ingångsvärden än det faktiska inköpspriset gäller dock inte kontinuitetsresonemanget.

[25] Jfr RÅ 1958 Fi 426. Den skattskyldige överförde vissa patent m.m. till ett nybildat kommanditbolag, i vilket han blev delägare till 1/3 med från början 10.000 kr i insatt kapital. Han beskattades för den ersättning han mottagit från de övriga delägarna. Den realisationsvinst han gjort genom att erhålla en andel i bolaget beräknades emellertid till noll, eftersom det fick antas att den andel i kommanditbolaget, som han förvärvat, hade saknat värde.

[26] Se GRS s. 438. Jfr GRS s. 224. Jfr även SOU 1963: 52 s. 195.

I RÅ 1947 Fi 632, 1948 Fi 1055, 1949 Fi 995 och 1950 Fi 96 har RegR således godtagit överföring till ett värde understigande det allmänna saluvärdet utan att realisationsvinstbeskattning ansetts kunna ske.[27]

Även andra utslag är av intresse. I RÅ 1960 Fi 1202 (förhandsbesked) hade den skattskyldige sålt vissa börsnoterade aktier till ett av honom ägt industriaktiebolag, och han avsåg att efter kort tid från avyttringen återköpa dem till samma värde, till vilket han avyttrat aktierna. RN menade att förtäckt vinstutdelning förelåg i den mån han återköpte aktierna till ett pris, som understeg saluvärdet vid återköpet. Däremot kunde inte bolaget beskattas för realisationsvinst. Hos RegR yrkade TI, att bolaget skulle beskattas för realisationsvinst samt att vinsten skulle anses vara skillnaden mellan inköpspriset och det allmänna saluvärdet vid återköpet. RegR fann dock ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Denna praxis, som således innebär, att beskattning för »förtäckt realisationsvinst» i allmänhet inte kommer i fråga, innebär ett stöd för uppfattningen, att en försäljning till underpris till ett nybildat handelsbolag inte medför några skattekonsekvenser för ägaren. Om så är fallet, finns det knappast anledning att använda andra regler vid apportering till värde understigande det allmänna saluvärdet. Som tidigare hävdats skulle en regel av annat slag alltför lätt kunna kringgås.

Rättsfall, som direkt belyser dessa frågor om skattemässigt riktigt värde vid apportering, synes dock inte finnas.[28] Däremot finns det rättsfall, där RegR haft anledning att ta ställning till anskaffningsvärdet på en till ett aktiebolag apporterad fastighet, som senare försålts av aktiebolaget. I RÅ 1963 Fi 1074 ansågs bildande av aktiebolag utgöra realisationsvinstgrundande fång beträffande fastighet som övertagits jämte den rörelse, som tidigare drivits under enskild firma.[29] Vid vinstberäkningen ansågs anskaffningsvärdet vara det av bolaget

---

[27] Se även RN 1960 nr 2: 6, där inte heller frågan om »förtäckt realisationsvinst» varit aktuell.

[28] I RÅ 1932 Fi 592 fann RegR skattepliktig realisationsvinst uppkommit då fastighet överförts på aktiebolag, innan den skattskyldige haft fastigheten i tio år. Frågan om avräkningsvärdet aktualiserades inte, eftersom den skattskyldige inte bestred det av beskattningsnämnderna antagna värdet.

[29] Jfr även rättsfall som avsett beräkningen av aktiers anskaffningskostnad. Frågan har ofta uppkommit, om de apporterade tillgångarnas allmänna saluvärde eller bokförda värde vid apporteringen skolat ligga till grund vid beräkningen av aktiens anskaffningsvärde. Jfr särskilt RÅ 1958 ref. 17 och RN 1963 nr 4: 7.

vid förvärvet bokförda värdet.[30] Samma betraktelsesätt som tillämpas vid apportering av aktiebolag bör kunna användas vid handelsbolagsbildning.[31]

Även andra praktiska hänsyn talar för att anläggningstillgångar skall kunna apporteras till ett handelsbolag för bokförda värdet. Skulle olika regler gälla för omsättningstillgångar och för anläggningstillgångar skulle svårigheter kunna uppkomma, om tillskottet till handelsbolaget skedde både med omsättningstillgångar och med anläggningstillgångar. Skulle bokförda värdet på anläggningstillgångarna inte kunna användas, vore det riktigaste att använda bytesvärdet, d.v.s. värdet på den andel, som delägaren mottog i utbyte för den tillgång han tillskjutit. Det måste emellertid ställa sig mycket svårt att fastställa detta bytesvärde, eftersom andelens värde till den del den faller på den anläggningstillgång, som tillskjutits, skall särskiljas från andra faktorer, som påverkat den mottagna handelsbolagsandelens värde.[32]

Övervägande skäl talar enligt min uppfattning för att tillskott till ett handelsbolag av tillgångar i allmänhet skall kunna ske till bokförda värdet, även om detta skulle understiga den mottagna andelens faktiska värde.[33]

III. ÖVERFÖRING TILL ANNAT VÄRDE ÄN DET BOKFÖRDA VÄRDET

Ovan har jag antagit att bolagsman till handelsbolag äger tillskjuta egendom till bokfört värde. Detta gäller både egendom, där intäkten

[30] Det kan vara möjligt att bokföringsvärdet fått tjäna som ingångsvärde endast därför att aktiebolaget överfört fastigheten till detta värde. Om allmänna saluvärdet varit det som bort användas, skulle det emellertid varit riktigare att använda detta värde som grund och sedan företaga en eftertaxering (om detta vore möjligt) för det år då apporteringen skedde.

[31] Se SOU 1963: 52 s. 197, där skatteflyktskommittén anser att det vid utskiftning inte fanns anledning att göra skillnad mellan olika bolagstyper. Samma resonemang bör gälla bolagsbildning.

[32] Hellner hävdar efter tvekan, att vid apportering till aktiebolag skulle tillgångarna anses ha överlåtits till ett pris, som motsvarade de mottagna aktiernas faktiska värde. Han framhåller dock svårigheterna att fastställa detta, eftersom han samtidigt anser att tillgångarna, vid vilkas avyttring intäkten hänföres till inkomst av rörelse, skulle kunna apporteras till bokfört värde. Jfr Hellner Bolagsbildning s. 116 ff.

[33] Om egendom tillskjuts till så lågt belopp, att en realisationsförlust uppkommer, är det däremot tveksamt om denna förlust skall kunna utnyttjas. Jfr Hellner Bolagsbildning s. 116.

vid avyttring skall hänföras till inkomst av rörelse, och egendom, där intäkten vid avyttring skall hänföras till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Något hinder kan dock inte föreligga för de skattskyldiga att överföra egendomen till handelsbolaget till det verkliga värdet, oavsett om detta värde över- eller understiger det bokförda värdet.

Överstiger det verkliga värdet det bokförda vid överföringen, uppkommer en vinstrealisation hos bolagsmannen. Skall intäkten hänföras till inkomst av rörelse, blir regeln i p. 1 anv. till 28 § KL tillämplig. Den affärstransaktion han företar vid överlåtelsen blir den sista i den enskilda firman men skall enligt anvisningspunkten behandlas på samma sätt som tidigare löpande transaktioner i rörelsen. Handelsbolaget får i den händelse det verkliga värdet (högre än det bokförda) ligger till grund vid avräkningen mellan bolagsman och bolaget ett större avskrivningsunderlag, som sedan kan utnyttjas.[34]

Enligt p. 3 b sista st. anv. till 29 § KL kan det anskaffningsvärde, som åsatts, jämkas. Detta kan ske, då den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt. Kan det antas, att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningshänseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas. Denna regel är vagt utformad. Eftersom lagrummet förutsätter för tillämpning, att *en obehörig förmån* skall ha beretts de skattskyldiga, kan man fråga sig, om denna bestämmelse över huvud taget kan komma ifråga i fall, då som avräkningsvärde används det gällande marknadsvärdet.[35]

Den praxis, som föreligger beträffande denna bestämmelse, synes peka på att jämkning inte kan ske i fall, då det verkliga värdet tillämpats.[36] Om intäkten hos överlåtaren dessutom är skattepliktig intäkt, torde det inte vara möjligt att finna en sådan åtgärd obehörig.

---

[34] Vid uppskrivning i handelsbolagets ingående balans kan tvekan uppkomma, om beskattningen skall ske hos bolaget eller hos bolagsmannen. I motsvarande fall vid apportering i aktiebolag har aktieägaren beskattats. Se RÅ 1939 ref. 17. Se även RÅ 1948 Fi 1274 och 1952 Fi 1439. Jfr Hellner Bolagsbildning s. 184 och Welinder II s. 34.

[35] Hellner Bolagsbildning s. 47 f. Lagrummet reglerar direkt endast maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier samt vissa andra i anv. till 29 § KL likställda tillgångar. Bestämmelsen torde dock kunna tillämpas analogt även betr. omsättningstillgångar; se Hellner s. 241 ff.

[36] Dessa frågor är utförligt behandlade av Hellner. Se Hellner Bolagsbildning s.

Om sådan egendom avyttras, vid vars avyttring intäkten däremot skall betraktas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, är det frågan om jämkningsregeln skulle kunna tillämpas. Samma synsätt som ovan anlagts torde dock gälla även här.[37] Kan den skattskyldige visa att han använt ett värde, som inte överstiger det verkliga värdet, torde det inte vara möjligt att tillämpa jämkningsregeln. Inte heller här föreligger någon obehörig förmån.

I RÅ 1957 Fi 1358 inköpte en skeppsredare ett fartyg för 3.720.000 kr. Han erhöll avskrivningar under kommande år med 744.000 kr. Därefter överlät han fartyget till ett förvaltningsbolag, i vilket han hade alla aktierna för en köpeskilling om 8.000.000 kr.[38] Bolaget företog avskrivningar på detta värde. TI ansåg att avskrivningsunderlaget skulle beräknas på det ursprungliga anskaffningsvärdet. RegR fann emellertid att köpeskillingen om 8.000.000 kr utgjorde avskrivningsunderlag, »enär i målet kan anses upplyst, att bolagets verkliga kostnad för förvärvet av fartyget, 8.000.000 kr, icke överstigit fartygets allmänna saluvärde vid köpet, samt ej förebragts omständighet, som likväl betager bolaget rätt till det ifrågavarande avdraget.»

Det skall här även understrykas, att de nya reglerna i 35 och 36 §§ KL för beräkning av skattepliktig realisationsvinst vid avyttring av fast egendom utformats så, att det knappast finns skäl att av denna anledning ingripa om överlåtelsen skett till tillgångens verkliga värde. Skatteplikten är ej längre beroende av innehavstidens längd och till beskattning tas den del av nominell vinst, som ansetts skälig att beskatta.

I framtiden torde den omständigheten, att bl.a. inflationsvinster vid fastighetsavyttringar inte beskattas som realisationsvinst kunna medföra, att skattskyldiga överlåter fast egendom till belopp, som överstiger både det bokförda värdet och det verkliga värdet, för att säljaren därigenom skall kunna utnyttja de avdrag, som enligt anv. till 36 § KL vid avyttring kan komma till användning. Samtidigt kan härigenom hos köparen skapas ett avskrivningsunderlag, som överstiger det verkliga värdet på fastigheten. Att ett sådant förfaringssätt kan accepteras vid en bolagsbildning förefaller mindre troligt. Framför allt är det inte

---

98 ff. Jfr RÅ 1957 Fi 1358 nedan. Se även GRS s. 298. Undantag från huvudregeln torde överlåtelser inom koncerner utgöra, se RÅ 1949 ref. 39. Se även RÅ 1958 Fi 1217 och 1942 Fi 71.

[37] P. 3 sista st. anv. till 29 § skall även gälla för bestämning av anskaffningskostnaden för rörelsebyggnader, se p. 7 sjätte st. anv. till 29 § KL.

[38] Enligt då gällande regler var återvunna avskrivningar men ej försäljningsvinsten skattepliktig intäkt enligt 28 § KL. Se Welinder II s. 24 f.

sannolikt, att avräkningsvärdet kan användas som avskrivningsunderlag. Regeln i p. 3 b sista st. anv. till 29 § KL synes här böra tillämpas. Visserligen är reglerna i anv. till 36 § KL konstruerade så att utnyttjade avskrivningar i allmänhet till 75 % återförs till beskattning vid avyttring. Men detta är inte ett skäl att tillåta avskrivningar på ett värde, som överstiger det verkliga värdet. Beträffande övrig egendom, på vilken 35 och 36 §§ KL är tillämpliga för säljaren, är det ännu mer betydelsefullt, att bestämmelsen i p. 3 b sista st. anv. till 29 § kan användas, om avräkningsvärdet är sådant att det överstiger det verkliga värdet.

Om det verkliga värdet skulle understiga det bokförda värdet, bör detta lägre värde kunna användas. Eftersom inte en vinst behöver realiseras vid bolagsbildning, skulle man kunna hävda att en förlust inte fick uppkomma vid själva bolagsbildningen utan först sedan den blivit realiserad i bolaget. Detta kan dock knappast anses riktigt. Skulle den skattskyldige inte äga rätt att använda det verkliga värdet, innebär detta, att han i stället kunde sälja tillgångar till det allmänna marknadspriset (d.v.s. till det lägre värdet) och därefter tillskjuta den eventuella revers, som han fått av bolaget som ersättning för tillgångarna.[39]

Av betydelse vid denna bedömning är även de civilrättsliga reglerna om värdesättning av tillgångar. Visserligen är bokföringslagens regler, som är direkt tillämpliga på handelsbolaget, i dessa avseenden begränsade. Men det sägs dock uttryckligen i 9 § 1), att omsättningstillgångar inte får upptas till högre belopp än sina verkliga värden. Även för anläggningstillgångar gäller som huvudregel, att verkliga värdet tjänar som översta gräns. Men viktigare än bestämmelserna i 9 § bokföringslagen är dock regeln i 3 § samma lag, att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Vid denna bedömning har de mer detaljerade bestämmelserna i ABL om värdering av tillgångar och skulder haft stor betydelse.[40] Man har framhållit att dessa regler måste anses ägnade att tjäna som ledande grundsatser.[41] Övervärdering vid aktiebolagsbildning med apportegendom är inte tillåten. Detta bör ha betydelse även vid de skattemässiga bedömningar, som här göres.

Det skall i detta sammanhang även framhållas de svårigheter som

---

[39] Problem, då det bokförda värdet överstiger det verkliga värdet, har belysts av Hellner. Se Hellner Bolagsbildning, bl.a. 29 ff. Se även Aarbakke Inntekt s. 167 f.

[40] Jfr Hemberg—Sillén s. 70 f.

[41] Jfr Hemberg—Sillén s. 71.

föreligger att fastställa en tillgångs verkliga värde. Inte minst gäller detta anläggningstillgångar, som i det företag tillgången arbetar kan ha ett värde långt utöver det pris, som bolaget kunnat få vid en försäljning av tillgången.[42] Den omständigheten, att ett eventuellt försäljningspris på anläggningstillgångar såsom produktionsmaskiner, vilka har ett speciellt värde för det företag, i vilket de brukas, är lägre än det bokförda, medför därför inte att detta lägre försäljningsvärde skulle kunna användas som avräkningsvärde vid bolagsbildningen. Härigenom uppkom en vinstreducering eller en förlust hos bolagsmannen, som knappast kan tillåtas, om den överstiger de avskrivningar, som före överföringen till bolaget kan medges hos bolagsmannen enligt reglerna i anv. till 29 § KL.

IV. AVSKRIVNINGS- OCH NEDSKRIVNINGSFRÅGOR, DÅ DOLDA RESERVER ÖVERFÖRTS TILL HANDELSBOLAGET

Om delägare överfört tillgångar till handelsbolaget till värden, vilka understiger de verkliga värdena men motsvarar de bokförda värdena i den enskilda firman, får detta betydelse för avskrivningar på maskiner och inventarier i olika avseenden.

Om handelsbolaget tillämpar planenlig avskrivning, utgör det skattemässiga restvärdet i den enskilda firman det anskaffningsvärde, på vilket avskrivningsplanen skall bestämmas. Har den skattskyldige i den enskilda firman avskrivit enligt plan, innebär detta i princip att handelsbolaget övertager avskrivningsplanen, eftersom det resterande oavskrivna värdet av inventarierna skall skrivas bort under tillgångens återstående ekonomiska livstid. Avskrivningen skall dock ske på det bokförda värdet, men eftersom avskrivningstiden skall vara lika lång, kommer en högre procentsats att användas.

Tillämpar handelsbolaget räkenskapsenlig avskrivning, innebär en användning av 30 %-regeln, att bolaget fortsätter att avskriva på restvärdet. Det skattemässiga resultatet blir därför detsamma, som om den skattskyldige i sin enskilda firma fortsatt att avskriva enligt 30 %-regeln. I båda fallen är restvärdet avskrivningsunderlag.

Tillämpar handelsbolaget 20 %-regeln, uppkommer en förändring av betydelse. Eftersom överföringen till handelsbolaget måste innebära att handelsbolaget förvärvat tillgångarna på överlåtelsedagen till ett värde, som motsvarar restvärdet, har handelsbolaget ingen möjlighet

[42] Se SOU 1941: 9 s. 379 f., Hemberg—Sillén s. 72 f. samt Welinder Skatterättens värderingsregler s. 28 ff.

att här använda det anskaffningsvärde och anskaffningsår, som gällt i den enskilda firman. Inventariet kan inte vara avskrivet förrän fem år gått från överlåtelsedagen. Ett exempel kan belysa detta.

A har år 1 förvärvat en maskin för 100.000 kr. År 3 överlåter han maskinen, som är nedskriven till 60.000 kr på ett av honom bildat handelsbolag. Anskaffningsvärdet i handelsbolaget är nu 60.000 kr och maskinen får enligt 20 %-regeln avskrivas med 12.000 kr per år och kan vara fullt avskriven först år 7.

Vid tillkomsten av de särskilda reglerna om sådan fusion, som stadgas i 174 § 1 mom. ABL framfördes, att om moderbolaget efter fusionen skulle få använda dotterbolagets anskaffningsvärde och anskaffningsår, var det nödvändigt att ett särskilt stadgande infördes härom.[43] I p. 4 sjätte st. anv. till 29 § KL stadgas att vid tillämpningen av bestämmelserna om 20 %-regeln skall i fråga om anskaffningsvärde och anskaffningsår för tillgångar, som övertagits genom fusion enligt 174 § 1 mom. ABL, de i fusionen deltagande företagen anses som *en* skattskyldig. Denna begränsning till viss form av fusion talar för att bestämmelsen inte kan utsträckas till fall, då överföring sker av tillgångar vid bolagsbildning.

Om delägaren överför lagertillgångar till bolaget till ett belopp, som understiger det verkliga värdet, uppkommer frågan, i vilken omfattning detta lägre värde skall anses vara ett anskaffningsvärde, på vilket ytterligare nedskrivning enligt bestämmelserna i p. 1 femte st. anv. till 41 § KL kan ske. Om den dolda reserven skulle kunna överföras till handelsbolaget och om handelsbolaget dessutom skulle kunna vidtaga ytterligare nedskrivning på detta värde, skulle en dubbel nedskrivning på samma värde kunna ske.

Frågan, hur man i detta fall bör förfara, synes inte ha varit föremål för avgörande i RegR. Det skulle kunna hävdas, att i den händelse en överföring till bokfört värde tillåts vid bildande av handelsbolag, borde det värde, till vilket överföringen ägde rum och till vilket lagertillgångarna i handelsbolagets ingångsbalans uppfördes, också vara det belopp, som enligt 41 § KL skall anses vara anskaffningsvärde för handelsbolaget. Utan att taga hänsyn till frågan, om detta är den rätta lösningen, finner jag skäl föreligga att diskutera detta alternativ.

Det kan bl.a. anföras till förmån för den nu nämnda regeln, att ett annat förfarande skulle kunna medföra svårigheter. Det vore då

[43] Prop. 46/1957 s. 39.

osäkert, vilket belopp som skulle tillämpas. Ett exempel kan lämpligen illustrera de svårigheter, som härvid uppkommer.

Antag att A har anskaffat ett lager för 100.000 kr. Vid överföringen av lagret till handelsbolaget var lagret nedskrivet till 40.000 kr.[44] Återanskaffningspriset (d.v.s. det verkliga värdet) var vid tiden för överföringen 150.000 kr. Om inte 40.000 kr skall användas som anskaffningsvärdet, återstår som andra möjligheter 100.000 kr eller 150.000 kr. Om det första värdet skulle användas som utgångspunkt för beräkning av det lägsta värde, till vilket lagret fick nedskrivas, hade bolagsmannen redan före bildandet av handelsbolaget nedskrivit lagret så långt som möjligt, varför handelsbolaget inte kunde företaga ytterligare nedskrivningar. Hade bolagsmannen däremot endast nedskrivit lagret till 50.000 kr, skulle handelsbolaget vara berättigat att nedskriva ytterligare 10.000 kr. Man skulle då i konsekvens med detta kunna hävda, att eftersom det är bolagsmannens eget anskaffningsvärde, som ligger till grund för beräkningarna, borde vid beräkning av det värde, till vilket handelsbolaget kan nedskriva lagret första året, det även vara tillåtet att använda som utgångspunkt bolagsmannens lager tidigare år. Supplementärregel I enligt p. 1 sjätte st. anv. till 41 § KL skulle kunna utnyttjas som om bolagsmannen och handelsbolaget vore *en* skattskyldig. Ett sådant förfarande torde dock inte vara tillåtet, trots att möjligheten hade förelegat för bolagsmannen att före bolagsbildningen genom supplementärregeln skriva ned sitt lager med utgångspunkt från dessa bestämmelser och sedan överföra lagret till bolaget till bokfört värde.[45]

Men även det verkliga värdet vid tidpunkten för överföringen till handelsbolaget skulle kunna tjäna som utgångspunkt vid beräkningen av storleken på de nedskrivningar, som fick ske i handelsbolaget. Detta skulle innebära, att man i handelsbolaget, i den händelse att återanskaffningspriset var 150.000 kr, inte fick nedskriva lagret till lägre värde än 60.000 kr.

Det skulle kunna hävdas, att återanskaffningsvärdet vid bolagsbildningen vore lämpligare att använda än bolagsmannens eget anskaffningsvärde. Det verkliga värdet vid överföringen till handelsbolaget är det värde, som hade bort användas, om man nu i praxis inte tillät att dold reserv fick överföras på handelsbolaget. Detta kunde tala för att detta verkliga värde på lagret åtminstone skall tjäna som grund

---

[44] Från inkurans bortser jag i detta exempel.

[45] Jfr nedan RN 1961 nr 3: 5.

för beräkningen av storleken på de nedskrivningar, som kan företagas i handelsbolaget.

En regel, att det bokförda värdet skall gälla som handelsbolagets anskaffningsvärde, på vilket nedskrivningens storlek beräknades, vore som tidigare nämnts den, som hade varit lättast att tillämpa. Här skulle också kunna hävdas, att det ofta inte skulle spela någon större roll ur fiskal synpunkt. Eftersom det rör sig om omsättningstillgångar, sker ofta en snabb upplösning av den dolda reserv, som kan skapas på detta sätt. Emellertid är det inte troligt, att nedskrivning kan ske med utgångspunkt från ett avräkningsvärde, som understiger det verkliga värdet av lagertillgångarna vid tidpunkten för överföringen från bolagsmannen till handelsbolaget.[46] Skälet härför vore, att det verkliga värdet egentligen bort användas, eftersom tillgångarna förvärvats genom en form av byte, vid vilket handelsbolagsandelarna utgjort ersättning.

Antag att bolagsmannen i exemplet ovan med utgångspunkt från sitt eget anskaffningsvärde hade nedskrivit lagret till 40.000 kr, till vilket värde lagret överförts. Handelsbolaget kunde emellertid inte tillåtas använda ett lägre belopp än 60.000 kr, eftersom det verkliga värdet vid bolagsbildningen var 150.000 kr. Skall handelsbolaget i ett sådant fall tvingas upplösa den dolda reserven med 20.000 kr? I ett sådant fall kan man dock tänka sig att någon upplösning inte skulle behöva ske. Huvudregeln skulle nämligen vara att någon upplösning inte skall ske vid bolagsbildning. Det verkliga värdet används endast vid beräkningen av de nedskrivningar, vilka kan anses vara tillåtna i handelsbolaget. Skulle detta belopp vara uppnått, får inga ytterligare nedskrivningar i bolaget göras. Någon upplösning skulle emellertid inte vara nödvändig.[47]

Om det bokförda värdet på lagertillgångar accepteras vid överföringen, bör storleken på den nedskrivning, som före överföringen till handelsbolaget skett spela mindre roll. Likaså bör det sakna betydelse, om bolagsmannen för att nå det bokförda värdet använt

[46] Jfr Hellner Bolagsbildning s. 184 ff., vars inställning till denna fråga är oklar. Welinder Undervärdering s. 309 anser att bokfört värde inte får bilda utgångspunkt för beräkning av nedskrivningen.

[47] I ett redaktionsuttalande SN 1955 s. 262 förklaras den praxis, att apportering till undervärde i ett handelsbolag av omsättningstillgångar kan ske med att en uppskrivning först sker men att därefter en nedskrivning sker till utgående balansvärde i den enskilda firman. Denna konstruktion kan dock bara tillämpas, då en nedskrivning av det uppskrivna värdet till det tidigare bokförda värdet är möjligt enligt bestämmelserna i anv. till 41 §.

supplementärregler i anv. till 41 § KL. Något skäl att hindra, att ett lagerregleringskonto överföres till handelsbolaget, finns enligt min mening inte heller. Godtar man att det bokförda värdet hos bolagsmannen används som övergångsvärde, oavsett efter vilka metoder detta framräknats, synes man också tvungen att acceptera det resultat som härvid uppkommer.[48]

Ett lagerregleringskonto i en rörelse är inte heller ett bevis för att lagret skulle vara i absoluta tal räknat mycket nedskrivet. Förekomsten av ett sådant konto ger endast vid handen, att supplementärregel enligt anv. till 41 § KL kommit till användning. Differensen mellan beskattningsårets utgående lager (före nedskrivning) och tidigare års lager har varit stor. De nedskrivningar, som med hjälp av supplementärreglerna kan företagas, är emellertid oberoende av beskattningsårets lager. I en rörelse har under en följd av år anskaffnings- och återanskaffningsvärdet på varulagret uppgått till 200.000 kr. Beskattningsårets utgående lager har ett lägsta värde av 100.000 kr. Om vi bortser från inkuransavdrag, medger supplementärregel I en nedskrivning med 120.000 kr. Lagerregleringskontot blir då 20.000 kr. Skulle beskattningsårets värde före nedskrivningar i stället vara 150.000 kr, kan fortfarande nedskrivning ske med 120.000 kr. Utgående balansvärdet blir då med maximala nedskrivningar 30.000 kr. I det första fallet uppkommer således med tillämpning av samma regel som i det andra ett lagerregleringskonto om 20.000 kr, medan i det andra fallet utgående balansvärdet blir 30.000 kr. Omständigheten till skillnaden är dock sådan (det är fråga om lägsta värdet på beskattningsårets utgående lager före nedskrivning), att den inte bör påverka frågan, om ett lagerregleringskonto skall kunna överföras vid apportering.

Eftersom bolaget övertar lagret vid bolagsbildningen och därvid startar sin verksamhet, kan inte bolaget utnyttja supplementärreglerna i p. 1 sjätte st. anv. till 41 § KL.

Detta spörsmål har bedömts för det fall, då ett aktiebolag avsåg överta en under enskild firma driven rörelse. Rörelseidkaren var ensam aktieägare i bolaget. RN förklarade i förhandsbeskedet (RN 1961 nr 3: 5), att aktiebolaget inte var berättigat att »vid tillämpning av p. 1 sjätte st. av anv. till 41 § KL beräkna i lagrummet avsett medeltalsvärde, som om bolaget ägt ifrågavarande varulager redan före det beskattningsår, då lagret av bolaget förvärvades».[49]

[48] Hellner, som hävdar att det bokförda värdet i lagret skall användas som avräkningsvärde vid överföring från aktieägare till aktiebolag vid apportering, menar dock att en undervärdering till den del den hänför sig till lagerregleringskonto ej vore möjlig; jfr Hellner Bolagsbildning s. 185.

[49] Jfr även RN 1967 nr 5: 6. Däremot har RN intagit en annan uppfattning i de fall, då fusion skett enligt 174 § 1 mom. ABL. I RN 1959 nr 4: 6 begärdes förhands-

V. SVÅRIGHETER BETRÄFFANDE VINSTFÖRDELNINGEN MELLAN DELÄGARNA, DÅ DOLDA RESERVER AV DEN ENE DELÄGAREN ÖVERFÖRTS TILL HANDELSBOLAGET

Det är inte ovanligt, att delägarna i ett handelsbolag träffar den överenskommelsen, att storleken på de kapitalkonton, som finns i bolagets ingångsbalans, skall på ett eller annat sätt tjäna som utgångspunkt för vinstfördelningen.[50] Enligt den dispositiva vinstfördelningsregeln i bolagslagen skall dock fördelningen ske enligt huvudtalet.[51] Om den ene delägaren men inte den andre överfört dolda reserver till handelsbolaget, kan svårigheter beträffande vinstfördelningen uppkomma mellan delägarna. Ett exempel kan visa en sådan situation.

A driver en rörelse med ett bokfört värde av 100.000 kr men värd 200.000 kr. B förvärvar hälften av denna rörelse för ett belopp om 100.000 kr. A tillskjuter därefter sin andel av rörelsen till ett nybildat handelsbolag för bokförda värdet 50.000 kr, medan B tillskjuter den resterande delen av rörelsen för ett belopp, som motsvarar hans förvärvskostnad, 100.000 kr. Ingångsbalansen får följande utseende:

Tillgångar	150.000	A:s kapitalkonto	50.000
		B:s kapitalkonto	100.000
	150.000		150.000

I detta bolag har delägarna reellt tillskjutit lika stor andel. Kapitalkontona anger emellertid inte en sådan fördelning utan enligt balansräkningen skulle A tillskjutit 1/3 och B 2/3 av de sammanlagda tillgångarna. Det är därför viktigt, att delägarna i ett bolag av sådant slag gör klart för sig, hur fördelningen av bolagets vinster skall ske och att ingångsbalansen, så som den ser ut ovan, inte utan vidare kan tjäna som grund för denna fördelning.[52]

Vad nu sagts beträffande vinstfördelningen i bolaget gäller även den

besked, huruvida moderbolaget ägde att i bokslutet nedskriva sitt varulager med 60 % av medelvärdet av moderbolagets och samtliga i fusionen ingående dotterbolags lager vid de två närmast föregående balansdagarna enligt supplementärregel I. RN medgav moderbolaget en sådan rätt.

[50] Det är vanligt, att balansräkningen i ett handelsbolag innehåller dels delägarnas kapitalkonton, dels ock delägarnas privatkonton. Det första kontot utvisar då det belopp, som de åtagit sig att insätta i bolaget, det andra belopp, som hänför sig till löpande vinster, som de låtit stå kvar i bolaget.

[51] Däremot skall ränta beräknas efter det vid årets ingång stående kapitalet. Storleken av detta belopp påverkas av de värden, som åsätts de tillskjutna tillgångarna.

[52] Jfr Brönner s. 761 f. Samma problem uppkommer då ene delägaren tillskjutit dolda reserver till högre belopp än den andre delägaren.

fördelning, som skall ske mellan delägarna vid en eventuell likvidation av bolaget. Även här är det nödvändigt, att en överenskommelse om delning mellan delägarna sker utan hänsyn till den ingångsbalans, som upprättats i handelsbolaget. Kapitalinsatsernas värde, så som de kommer till uttryck i balansräkningen, ger inte ett riktigt utslag.

Den omständigheten, att ene delägaren på detta sätt tillskjuter dolda reserver i bolaget, medför emellertid ytterligare en komplikation. Antag att delägarna i exemplet kommit överens, att vinsten skall fördelas med hälften på vardera delägaren. En sådan fördelning bör då inte gälla den vinst, som uppkommer därigenom, att den dolda reserven upplöses.

Denna vinst kan uppkomma på två sätt. Om den dolda reserven ligger i varulagret, realiseras den, då lagret avyttras. Är det däremot så, att anläggningstillgångar (maskiner och inventarier) är för lågt värderade vid överföringen till bolaget uppkommer vinsten i handelsbolaget, därigenom att avskrivningarna i handelsbolaget blir mindre än de skulle blivit, om tillgångarna åsatts ett verkligt värde vid överföringen till handelsbolaget.

Eftersom den dolda reserv, som överförts till handelsbolaget, såsom ingångsbalansen uppgjorts, helt faller på den ene delägaren, är det viktigt att kontrahenterna uppmärksammar detta, när reglerna om vinstfördelning och fördelning vid likvidation fastställs.

Emellertid kan det vara svårt att avgöra i vilken utsträckning som dolda reserver finns i tillgångar, som tillskjuts ett handelsbolag. Likaså kan delägarna vid bolagsbildningen knappast avgöra i vilken takt de dolda reserverna kommer att upplösas. Det förefaller därför vara mindre vanligt, att delägarna direkt med utgångspunkt från antagna dolda reserver i tillskjutna tillgångar fastställer den vinstfördelning, som skall gälla. I stället torde förekomma, att det verkliga värdet på de tillskjutna tillgångarna är en av flera faktorer, som bestämmer de vinstfördelningsregler, som återfinns i bolagsavtalet.

Har inte bolagsmännen personliga relationer till varandra, finns det sällan anledning anta, att någon gåvoavsikt ligger bakom de regler om vinstfördelning som träffats.[53] Annorlunda kan dock förhållandena vara, då det är fråga om delägare, som har personliga relationer till varandra. Har bolagsavtalet träffats mellan makar eller mellan föräldrar och barn, är det möjligt, att sådana omständigheter kan föreligga att ett tillskott av tillgångar, i vilka dolda reserver finns, med

[53] Se exempel hos Bomgren s. 242 ff; särskilt s. 250.

hänsyn till reglerna om vinstfördelning av löpande intäkter och till bestämmelserna om fördelning vid likvidation skall betraktas som en gåva från den ene bolagsmannen till den andre.

Det skall sålunda understrykas, att vinstfördelningsreglerna är beroende av flera olika faktorer, varav värdet av den tillskjutna egendomen endast är en och ofta långt ifrån den väsentligaste. Betydelsefullt för bedömningen är t.ex. det arbete delägaren utför för bolaget. Hans delägarskap är kanske en förutsättning för bolagets framgång.

Utgångspunkten för exemplet ovan var förutsättningen, att den ene delägaren tillsköt egendom till belopp, som motsvarade det verkliga värdet, medan den andre delägaren överförde tillgångar till värden, som var lägre än de verkliga. Frågan, som belystes i exemplet, aktualiseras kanske främst, som framhållits, i fall, då den ene delägaren överlåter en andel av sin enskilda firma på annan. Säljare och köpare bildar därefter ett handelsbolag, i vilket de tillskjuter sina andelar av den tidigare rörelsen. Det förekommer emellertid härvid, att delägarna, när ingångsvärdena fastställs i handelsbolagets balansräkning inte tar hänsyn till att försäljning av viss del av rörelsen skett, innan handelsbolaget bildats.

Om exemplet ovan fortfarande ligger till grund, kan ingångsbalansen få följande utseende:

Tillgångar	100.000	A:s kapitalkonto	50.000
		B:s kapitalkonto	50.000
	100.000		100.000

Förutom ersättningen 50.000 kr för de förvärvade tillgångarna har B erlagt ytterligare 50.000 kr till A. Den sammanlagda köpeskillingen är således fortfarande 100.000 kr, men endast hälften av köpeskillingen har upptagits i handelsbolagets ingångsbalans.[54]

Om en sådan redovisning sker i handelsbolaget, skall emellertid understrykas, att de 50.000 kr som erlagts av B till A och som motsvarar tillgångarnas värde över det bokförda värdet, är skattepliktig inkomst hos A. Samma belopp, 50.000 kr, bör därför kunna utnyttjas av B.[55]

Man skulle kunna föra det resonemanget, att det spelar mindre roll, om hela den erlagda köpeskillingen redovisas i handelsbolagets in-

[54] Detta förfarande synes ha praktiserats av de skattskyldiga i RÅ 1960 ref. 31.
[55] Jfr Hellner Skatteproblem s. 110 f.

gångsbalans. I stället skulle B äga rätt att avräkna från den av honom tillförda andelen av bolagets vinst de övervärden han erlagt för tillgångarna vid köpet. Som motivering till ett sådant förfarande kunde hävdas, att bolagsmännen därigenom från början kunde skapa en ingångsbalans som mer konsekvent angav omfattningen av deras andelar i förhållande till varandra.

Av flera skäl synes dock detta förfaringsätt knappast vara acceptabelt. Om det skulle användas borde en kvittning ske allteftersom den dolda reserven upplöstes. En sådan upplösning är emellertid svår att fastslå. Det är ofta omöjligt att ange *när* den skattskyldige skulle äga rätt att kvitta den ersättning, som han lämnat till den andre bolagsmannen, bl.a. då det inte fastställts, hur övervärdet skall fördelas på skilda tillgångar. Den andre bolagsmannens taxering kan visserligen tjäna till hjälp för tolkningen av avtalet om köpeskillingens fördelning mellan olika slag av tillgångar, dock endast såvida de överförda tillgångarna består av annat än sådan egendom, där intäkten vid avyttring är att hänföra till inkomst av rörelse.

En sådan underlåtenhet att redovisa överpriset i handelsbolagets ingångsbalans gör även frågan om avskrivnings- och nedskrivningsunderlag komplicerad. Om en bolagsman till den andre bolagsmannen betalt ett överpris på lagret och detta överpris inte kommit till uttryck i handelsbolagets ingångsbalans, uppkommer frågan vad som skall ske då den dolda reserven i lagret efter första året inte helt upplösts. Skall bolagsmannen äga rätt att nedskriva på det övervärde som erlagts och som ännu inte kvittats? En sådan uträkning skulle kunna bli komplicerad. Ett sådant tillvägagångssätt kan även leda till frågan om handelsbolaget och bolagsmannen skall betraktas som *en* skattskyldig, då det gäller att fastställa den totala nedskrivningens storlek.

Samma spörsmål uppkommer vid avskrivningar på maskiner och inventarier samt andra tillgångar, som i avskrivningshänseende skall likställas med sådan egendom.

I utlandet förekommer emellertid, att bolagets redovisning inte anger de skatterättsligt relevanta värdena.[56] Man tillåter här en sammanblandning mellan bolagets och den skattskyldige bolagsmannens bokföring, trots att bolaget i och för sig är bokföringspliktigt. Bolagets bokföring kan sägas vara en bilaga till bolagsmannens bokföring.

Det synes dock enligt svensk rätt knappast kunna tillåtas, att han-

[56] Se närmare härom s. 375 ff.

delsbolagets resultat, sedan det tillförts bolagsmannen, skulle kunna justeras genom kvittning av belopp, som bolagsmannen erlagt och som skulle kunna ha höjt anskaffningsvärdena i bolaget, om de kommit till uttryck där. Det torde dock inte föreligga hinder att handelsbolagsmännen under pågående skatteprocess ändrar en balansräkning, där de riktiga värdena från början inte kommit att användas. Även här uppkommer dock flera av de svårigheter, som antytts ovan. Bl.a. blir det ofta antaganden, som avgör frågan, till vilka tillgångar övervärdet vid köpet skall hänföras.

VI. BILDANDE AV HANDELSBOLAG REALISATIONSVINSTGRUNDANDE FÅNG

Om den skattskyldige bildat ett handelsbolag och sedan avyttrar andelen i bolaget, uppkommer frågan om denna avyttring kan träffas av realisationsvinstbeskattning. Enligt 35 § måste avyttrarens fång kunna härledas från ett köp, byte eller därmed jämförligt fång.

De spörsmål, som uppkommer vid avyttring av andel, skall närmare i ett sammanhang diskuteras i ett senare kapitel. Det kan dock vara av intresse även här att beröra denna konsekvens av bolagsbildningen.

I RÅ 1960 Fi 1981 hade den skattskyldige sålt sin andel i ett nyligen dessförinnan bildat handelsbolag. Han beskattades till visst belopp. I besvär yrkade han ändring bl.a. under motivering att hans förvärv av andelen inte var att jämställa med ett köp eller byte. RegR lämnade den skattskyldiges besvär utan bifall med följande motivering: »Av utredningen i målet framgår att klaganden genom ett 1/9 1951 dagtecknat avtal försålt sin andel i handelsbolaget samt att ersättningen, sedan avdrag gjorts för klagandens vid utträdet kvarstående kapitalinsats, uppgått till 45.450 kr. Vid sådant förhållande och då andelen får anses hava förvärvats av klaganden genom ett med köp och byte jämförligt fång, samt utredningen i målet icke giver stöd för antagande, att andelen innehafts av klaganden under sådan tid, att sagda inkomst utgör icke skattepliktig realisationsvinst, lämnar RegR besvären utan bifall.»

RegR fann således förutsättningarna för realisationsvinstbeskattning vara för handen. Detta utslag överensstämmer med motsvarande regler beträffande förvärv av aktier vid apportbildning av bolaget.[57]

[57] Jfr GRS s. 427 f.

VII. BOLAGS FÖRVÄRV AV TILLGÅNGAR VID BOLAGSBILDNINGEN REALISATIONSVINSTGRUNDANDE FÅNG

I praxis har avgjorts frågan om de tillgångar, som bolag förvärvar i samband med apportbildning, skall anses erhållna genom ett realisationsvinstgrundande fång.

I RN 1952 nr 5: 6 c) var de faktiska omständigheterna följande. En rörelseidkare hade avlidit. Vissa av dödsbodelägarna avsåg att fortsätta den avlidnes rörelse. För ändamålet skulle ett kommanditbolag bildas och till detta bolag överfördes viss egendom, bl.a. fast egendom. Dödsboet begärde förhandsbesked, huruvida delägarna i kommanditbolaget kunde bli skattskyldiga för realisationsvinst, därest kommanditbolaget skulle försälja den tillskjutna egendomen. RN förklarade i förhandsbesked att förvärv genom tillskott vid bildande av kommanditbolag i princip är att anse som sådant fång, som föranleder beskattning för realisationsvinst. Tidpunkten för tillskottet skulle vara avgörande vid innehavstidens beräkning.

Utgången står i överensstämmelse med civilrättsliga regler. Genom en sådan överföring från delägarna personligen till kommanditbolaget har en äganderättsövergång ägt rum. Delägarna är skyldiga att söka lagfart för bolaget. Överföringen har varit att jämställa med köp och byte.[58]

3. ENKLA BOLAG

I. OLIKA FORMER AV BOLAGSBILDNINGAR

Enkla bolag kan vara av skilda slag.[59] De kan i hög grad avvika från varandra och det är därför naturligt, att de frågor, som ur skatterättslig synpunkt aktualiseras i samband med bolagsbildningen, skiftar.

De enkla bolag, som erbjuder de största problemen vid bolagsbildningen, är de, i vilka samtidigt med bolagsbildningen äganderätt till egendom, som skall nyttjas i bolaget, överförs från den ene bolagsmannen till den andre. Dessa frågor har belysts ovan i kapitel IV.

I den fortsatta framställningen kommer jag i exempel m.m. att utgå från att bolagets intäkter är att hänföra till inkomst av rörelse. Olika slutsatser

[58] Jfr även RÅ 1963 Fi 1074. Bildande av aktiebolag har ansetts utgöra realisationsvinstgrundande fång beträffande fastighet, som övertagits jämte den rörelse, som tidigare drivits under enskild firma. Se även RÅ 1954 Fi 2241.

[59] Se ovan s. 89 f.

som härvid framkommer äger naturligtvis även relevans för bolag, vilkas intäkter är att hänföra till inkomst av jordbruksfastighet. Detta gäller direkt de fall, då inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, men till viss del är resultaten betydelsefulla även då inkomsten beräknas enligt kontantmetoden. En särskild undersökning för de fall, då bolagsinkomsterna är att hänföra till jordbruksfastighet och då dessa beräknas enligt kontantmetoden, har jag inte ansett vara meningsfull, främst då dessa regler snart är föråldrade.[60]

De skatterättsliga konsekvenserna är i de enkla bolagen andra än de i ett handelsbolag. Särskilt betydelsefullt är det härvid att peka på de skillnader mellan handelsbolag och enkla bolag, som jag framhållit i föregående kapitel, kap. IV. I det enkla bolaget äger bolagsmännen bolagstillgångarna. I ett handelsbolag ägs tillgångarna vanligtvis av handelsbolaget. Då ett enkelt bolag bildas, kan det således vara fråga om överlåtelse från den ene bolagsmannen till den andre, medan vid uppkomsten av ett handelsbolag tillgångarna överlåts från delägarna till bolaget.

Eftersom de bolag jag här skall behandla inte är bokföringspliktiga, kan det synas oriktigt att även för dessa bolag arbeta med ingångsbalanser på samma sätt som i ett handelsbolag. Emellertid tillämpar bolagsmännen i ett enkelt bolag i allmänhet samma redovisningsmetoder som bolagsmännen i ett handelsbolag. Det förenklar dessutom framställningen att kunna arbeta med en gemensam balansräkning för det enkla bolaget. Detta kommer därför att ske i exempel nedan.

II. ÖVERFÖRING AV TILLGÅNGAR MELLAN BOLAGSMÄNNEN [61]

A. Allmänt

När ett enkelt bolag bildas mellan två personer, kan som nämnts följden ofta bli den, att tillgångar överförs från den ene delägaren till den andre. Om den ene bolagsmannen tillskjuter rörelsetillgångar, den andre ett kontantbelopp, överförs en andel av rörelsetillgångarna på den sistnämnde. Om båda delägarna tillskjuter var sin rörelse, får härigenom båda delägarna en andel i samtliga de tillskjutna tillgångarna.

---

[60] Kontantmetoden kan senast komma till användning vid 1977 års taxering.

[61] I diskussionerna nedan utgår jag från att samtliga tillgångar är av sådant slag att intäkten vid avyttringen skall hänföras till inkomst av rörelse. Betr. andra tillgångar se nedan s. 134.

Även om det är vanligt att äganderätten till tillgångar övergår från den ene delägaren till den andre, förekommer det naturligtvis också att bolagsmännen behåller bolagsegendomen själva.[62] Om delägarna i ett enkelt bolag driver sin verksamhet i en fastighet tillhörig en av delägarna, är det vanligt att ägaren behåller fastigheten. Han låter i stället fastigheten nyttjas för bolagsändamålet.

I många former av enkla bolag är dessutom hela konstruktionen av bolaget sådan, att det är naturligt att ingen egendom överförs från en bolagsman till den andre. Om två etablerade företag går samman om utförandet av ett gemensamt projekt, t.ex. uppförandet av en större byggnad, förekommer det sällan att egendom överförs från det ena företaget till det andra. De båda delägarna arbetar i stället helt oberoende av varandra.

Genom denna överföring av tillgångar från den ene bolagsmannen till andre uppkommer problem av skatterättslig betydelse.[63] Här kommer jag framför allt att diskutera frågan i vilken utsträckning delägarna kan undgå att vid bolagsbildningen beskattas för de dolda reserver, som finns i rörelsetillgångarna. Frågan har belysts ovan beträffande bildande av handelsbolag. Problemet är emellertid här annorlunda, eftersom bolagsmännen vid bildande av enkelt bolag byter tillgångar.

Det skall även framhållas att om en upplösning av dold reserv med åtföljande beskattning bör ske, den endast kan komma i fråga i de fall då delägaren i det enkla bolaget överför tillgångar på den andre delägaren. De dolda reserverna i de tillgångar, som blir kvar hos den ursprunglige ägaren, kan inte upplösas, så länge som de ligger kvar i samma förvärvskälla som före bolagsbildningen.[64]

Som utgångspunkt för diskussionen nedan kommer jag att använda olika exempel. Avsikten med exemplen är att visa de skatterättsliga konsekvenserna, som uppkommer i de fall, då dold reserv upplöses i

---

[62] Jfr Storm-Nielsen s. 65, som även framhåller, att någon överlåtelse inte äger rum då delägarna tidigare ägt egendomen under samäganderätt, och äganderättsförhållandena i bolaget blir de samma, som de tidigare varit.

[63] Se även RÅ 1959 Fi 284. N hade den 26 oktober 1947 förvärvat en skogsfastighet, på vilken han den 5 november fått lagfart. I skriftlig handling undertecknad den 24 december 1947 förklarade N och hans fader, att de båda på visst sätt inköpt fastigheten och att de skulle dela bruttoinkomsten av en del av skogen. Under 1951 försåldes på fastigheten utstämplade träd. PN och KammarR ansåg N ensam skattskyldig, men RegR fann att ifrågavarande rotpost finge antas ha försålts för N och hans faders gemensamma räkning och beskattade dem var och en för halva inkomsten. Jfr dock annan utgång i RÅ 1969 Fi 2031, där den skattskyldige hävdade, att han tillsammans med sonen sålt skog. Den skattskyldige ägde dock fastigheten och något tillskott hade sonen aldrig gjort. Den skattskyldige beskattades därför för hela beloppet.

[64] Jfr Storm-Nielsen s. 63 ff.

samband med bolagsbildningen. Huruvida en upplösning av dold reserv *måste* ske är ett annat spörsmål, som kommer att belysas längre fram i undersökningarna.[65]

A tillskjuter en rörelse med bokfört värde av 100.000 kr men värd 200.000 kr. B tillskjuter ett kontant belopp om 100.000 kr. Delägarna kommer överens att A skall äga 2/3 och B 1/3 av bolaget. A skulle då överföra på B vid bolagsbildningen 1/3 av sin rörelse mot en ersättning, som utgjorde 2/3 av B:s kontantbelopp. A:s skattepliktiga inkomst skulle bli, om den dolda reserven i de överförda tillgångarna upplöses:

B:s kontantbelopp	100.000	2/3 till A	66.667
Egna rörelsen, bokfört värde	100.000	1/3 till B	—33.333
		Vinst	33.334

Resultatet blir det samma som det hade blivit, om A sålt en andel av sina rörelsetillgångar mot kontant ersättning.[66]

A tillskjuter en rörelse med värden enligt ovan. B tillskjuter endast sin arbetsinsats. Delägarna kommer överens om att A skall äga 2/3, B 1/3 av rörelsen. I detta fall uppkommer frågan, till vilket värde A skall anses ha överfört sina tillgångar till B. Det riktiga vore att söka fastställa värdet av B:s arbetsinsats för A, en metod som dock knappast är praktiskt genomförbar. Den enda framkomliga vägen, då A:s skattepliktiga inkomst skall beräknas, är att utgå från det verkliga värdet på A:s tillgångar. A:s skattepliktiga inkomst skulle då bli, om de dolda reserverna upplöstes i samband med bolagsbildningen:

Egna rörelsen, verkligt värde	200.000	1/3 till B	66.667
Egna rörelsen, bokfört värde	100.000	1/3 till B	—33.333
		Vinst	33.334

Om den ene bolagsmannen utför arbetsprestationer för bolagets räkning och den andre bolagsmannen överför tillgångar till honom av denna anledning, får detta till följd, att vinsten i bolaget ökar, eftersom kostnaderna blir lägre än de annars skulle blivit. Denna resultatförbättring bör, om denna faktor skall vara utslagsgivande vid vinstfördelningen, helt tillfalla den bolagsman som överfört tillgångar, eftersom den utgör »ersättning» för den överförda egendomen. Skulle fördelningen av resultatet i bolaget ske på annat sätt, medför detta, att den arbetande bolagsmannen genom fördelningen av

[65] Se nedan s. 131 ff.

[66] Jfr Hagen s. 146 f. Om tillgångar av olika slag överförs utan att värdet på dessa specificeras, blir en fördelning mellan olika tillgångar ofta schematisk.

vinsten i bolaget får tillbaka en del av det han »betalt» genom att utan ersättning arbeta för bolaget.

Om den ene bolagsmannen överför tillgångar, där intäkten vid avyttring skall hänföras till tillfällig förvärvsverksamhet mot ersättning i form av arbetsprestationer av andre bolagsmannen, borde inte endast värdet av prestationen beaktas. Om den ene bolagsmannen tillskjuter en fastighet, värderad till 100.000 kr, till ett enkelt bolag med en föreskrift att vardera bolagsmannen skall äga hälften av fastigheten, får bolagsmannen inte tillräcklig kompensation, om den andre bolagsmannen utför arbete för 50.000 kr. Den ökning av intäkten, som härvid uppkommer i bolagets rörelse av att arbete utförs gratis, är skattepliktig intäkt för bolagsmannen, som överlåtit hälften av sin fastighet. Hans vinst efter skatt blir mindre än den skulle blivit, om han sålt fastigheten för motsvarande pris. Detta resonemang innebär dock inte att de skattskyldiga kan anses vara förpliktade att fastställa en utifrån dessa synpunkter riktig fördelning av vinsten. Eftersom så många andra faktorer är betydelsefulla för vinstfördelningen i bolaget, är det inte möjligt att bedöma bestämmelserna endast utifrån denna fråga.

A tillskjuter en enskild firma med tillgångar, bokförda till 100.000 kr men värda 200.000 kr. B tillskjuter en enskild firma med tillgångar, bokförda till 200.000 kr men värda 300.000 kr. Om A skall äga 2/5 av tillgångarna i det enkla bolaget och B 3/5 av tillgångarna, skulle A vid bolagsbildningen överföra 3/5 av sina tillgångar till B och B 2/5 av sina tillgångar till A. En upplösning av de dolda reserverna i dessa andelar skulle ge följande resultat: [67]

A:

B:s rörelse, verkligt värde	300.000	2/5 till	A	120.000
Egna rörelsen, bokfört värde	100.000	3/5 till	B	—60.000
		Vinst		60.000

B:

A:s rörelse, verkligt värde	200.000	3/5 till	B	120.000
Egna rörelsen, bokfört värde	200.000	2/5 till	A	—80.000
		Vinst		40.000

De två delägarna har således överfört andelar av sina tillgångar och mottagit andelar av den andre bolagsmannens tillskjutna tillgångar. Den transaktion, som gjorts, motsvarar i realiteten ett byte av tillgångar. Ersättningen för den egendom, som överförts, har utgjorts av de tillgångar, som mottagits.

---

[67] Jfr Brönner s. 767 ff.

Tveksamhet har i doktrin förelegat i frågan till vilket belopp bytesvärdet skall bestämmas. Hellner anger två alternativ.[68] Han framhåller att enligt en uppfattning utgår värderingen från saluvärdet på den överlåtna egendomen och ej från den förvärvade tillgången. Den förvärvade tillgångens anskaffningsvärde kan därför både understiga och överstiga det allmänna saluvärdet, beroende på om bytet för den person som förvärvat tillgången varit fördelaktigt eller ofördelaktigt. Enligt denna princip kommer alltså egendomens anskaffningsvärde att variera på samma sätt som om egendomen förvärvats mot betalning. Ett fördelaktigt byte medför ett avskrivningsunderlag understigande det allmänna saluvärdet, medan ett ofördelaktigt byte berättigar till ett avskrivningsunderlag, som överstiger det allmänna saluvärdet på den förvärvade egendomen.[69]

En annan modell är enligt Hellner att utgå från den förvärvade egendomens allmänna saluvärde och bortse från det värde den bortbytta egendomen haft. Denna princip ligger enligt Hellner till grund för beräkning av realisationsvinstens storlek. Han framhåller att denna princip innebär, att värdestegring på den överlåtna egendomen inte kommer att beskattas, om allmänna saluvärdet på den förvärvade tillgången inte överstiger anskaffningskostnaden på den överlåtna egendomen.[70]

Efter att ha redogjort för de båda principerna ansluter sig Hellner till den senare av dem. Värderingen skall ske med utgångspunkt från den förvärvade egendomens allmänna saluvärde.[71]

Emellertid torde knappast de två principerna vara oförenliga med varandra. I det första fallet utgår man från den överlåtna egendomens saluvärde. Detta är också naturligt, då anskaffningskostnaden på den förvärvade egendomen skall beräknas. Avskrivningsunderlaget på den förvärvade egendomen beräknas således med utgångspunkt från vad denna kostat förvärvaren, d.v.s. värdet av den egendom, som han bytt bort.[72]

Vid frågan om realisationsvinstens beräkning är det emellertid inte längre anskaffningskostnaden på den förvärvade egendomen, som skall beräknas. Det gäller i stället spörsmålet, till vilket pris den överlåtna egendomen bytts bort. I detta fall är det också naturligt att utgå från det värde den förvärvade egendomen har haft. Detta värde utgör den ersättning, som överlåtaren fått för den egendom, som han bytt bort.

---

[68] Hellner Bolagsbildning s. 97 f. Jfr även Mutén Inkomst s. 100 ff.

[69] Se 1936 års skattekommittés uttalande om beräkning av avskrivningsunderlaget vid förvärv genom byte (SOU 1937: 42 s. 240).

[70] RÅ 1955 Fi 163 är ett utslag av denna regel. Jfr även RÅ 1911 ref. 72.

[71] Hellner Bolagsbildning s. 98.

[72] I RÅ 1933 Fi 21 sålde den skattskyldige andelar i byggnadsföreningar. Andelarna hade han förvärvat genom ett bytesavtal. Vid beräkningen av anskaffningskostnaden för andelarna fann RegR, att den bortbytta egendomens värde skulle ligga till grund. Detta är en konsekvent tillämpning av regeln, som således kan få betydelse vid realisationsvinstens beräkning, d.v.s. när anskaffningskostnaden skall fastställas.

Eftersom det således i de två fallen är fråga om att värdera olika egendom, är det inte heller fel att utgå från olika principer. Båda synes vara riktiga och inte oförenliga med varandra men skall tillämpas i skilda skatterättsliga förhållanden.

De exempel, som visats ovan, ger vid handen, att bildande av enkelt bolag kan jämställas med en försäljning av rörelsetillgångar (då ena delägaren tillskjuter ett kontantbelopp) eller med ett byte av rörelsetillgångar (då båda delägarna tillskjuter tillgångar).[73]

I exemplen ovan har emellertid ett problem kringgåtts. Där har angivits i varje exempel den andel, som vardera delägaren skall anses få i de sammanlagda tillgångarna utan att de svårigheter som föreligger, då denna skall fastställas, närmare berörts.

I ett av exemplen ovan [74] hade delägarna kommit överens om att A skulle äga 2/5, B 3/5 av tillgångarna. Hade i stället delägarna avtalat, att de skall äga t.ex. hälften var av bolaget skulle, om värdena för övrigt var de samma som de i exemplet ovan, resultatet bli detta:

A:			
B:s rörelse, verkligt värde	300.000	1/2 till A	150.000
Egna rörelsen, bokfört värde	100.000	1/2 till B	—50.000
		Vinst	100.000
B:			
A:s rörelse, verkligt värde	200.000	1/2 till B	100.000
Egna rörelsen, bokfört värde	200.000	1/2 till A	—100.000
		Vinst	±0

Nu skulle kunna framhållas, att en sådan fördelning inte är möjlig, eftersom den strider mot de värden, till vilka resp. delägares tillgångar kan beräknas. Om tillgångarna skulle delas på detta sätt, skulle B utan ersättning överföra värden till A. Det har emellertid tidigare framhållits, att de skattskyldiga har möjlighet att i princip själva fastställa köpeskillingens storlek. Om detta är möjligt, bör de även ha rätt att avgöra, vilken andel de skall ha i bolaget. Förutsättningen är dock att inte någon benefik transaktion anses föreligga.

Eftersom fördelningen av andel i de sammanlagda tillgångarna sålunda spelar en stor roll, skall jag uppehålla mig kring frågan hur denna skall ske.

---

[73] Se (dansk rätt) Mazanti—Andersen s. 232 ff. samt (norsk rätt) Andenæs s. 173 f. och Storm-Nielsen s. 63 ff.

[74] Se ovan s. 126.

B. Beräkningen av delägarnas andel av tillgångarna i det enkla bolaget

Bestämmelserna i bolagsavtalet om fördelningen av tillgångarna i samband med likvidationen är avgörande för beräkningen av delägarnas andelar i tillgångarna hos ett enkelt bolag.[75]

Reglerna i bolagsavtalet om fördelning av det löpande över- och underskottet i bolaget saknar för dessa spörsmål betydelse.[76] Det är dock inte ovanligt, att fördelningen av det löpande överskottet samt av tillgångarna i samband med likvidationen skall ske på ungefär samma sätt.[77]

Enligt 35 § jfrd med 53 § bolagslagen skall bolagsmännen ur de behållna tillgångarna återfå sina insatser. Räcker inte behållningen, skall bristen räknas som förlust. Om överskott uppkommer, skall detta räknas som slutlig vinst. Men insatsernas storlek vid denna uppgörelse fastställs med utgångspunkt från värdesättningen vid tillskottet. Om insatserna inte motsvarar de verkliga värdena och en dold reserv överförts till bolaget på sätt som jag visat i exemplen ovan, är det möjligt, att delägarna önskar, att denna skillnad korrigeras i samband med likvidation. Om ene delägaren överfört en dold reserv på 100.000 kr kan delägarna, om korrigering inte skett tidigare, överenskomma att de först skall tilläggas sina insatser. Därefter skall den ene delägaren tilläggas 100.000 kr. Sedan detta skett, skall fördelning ske mellan delägarna av det resterande överskottet.

Men skillnader mellan fördelningen av det löpande överskottet och av tillgångarna i samband med likvidation kan även ha andra orsaker. En delägare kan t.ex. äga en större andel i det löpande överskottet än vid likvidationen, därför att det är angeläget för de andra bolagsmännen att behålla honom som delägare i bolaget. Andelen i det löpande överskottet är ofta beroende av bolagsmannens arbetsinsatser, medan likvidationsandelarna fördelas efter bolagsmännens kapital i bolaget.[78]

---

[75] Detta gäller åtminstone då de tillgångar som tillskjutes är av värde för bolaget. Om bolagsmännen driver ett fritt yrke, kan dock ett annat beräkningssätt tillämpas. Som exempel kan anföras ett danskt rättsfall (LSR 1965 nr 18). Två läkare överenskom att driva gemensam praktik och i fortsättningen dela arvodena de uppbar. Den ene läkaren hade tidigare inkomster om 87.000 kr, den andre om 25.000 kr. Den förste läkaren ansågs ha överfört till den andre 31/87 av sin rörelse, d.v.s. så stor del av sin rörelse, som motsvarade hälften av skillnaden mellan de två läkarnas intäkter.

[76] I SpO 1966 s. 195 sägs också, att delägarnas andel i vinst och förlust inte kan ligga till grund för beräkning av de ideella andelarnas storlek. Jfr även Mazanti—Andersen s. 238 f.

[77] Storm-Nielsen s. 54 f.

[78] Jfr Orla G. Petersen s. 153.

Bestämmelser, hur delägarna skall fördela tillgångarna vid en likvidation, finns dock inte alltid uttalade i bolagsavtalet. Då ett skriftligt bolagsavtal dessutom inte behöver föreligga, kan det stundtals vara svårt att få fastlagt, vilka regler som skall gälla vid en framtida likvidation.

Men även i de fall då det är angivet i avtalet, hur fördelningen skall ske, kan bestämmelserna vara av sådant slag, att det inte redan vid bolagsbildningen är möjligt att ange hur stor andel av bolaget, som skall tillfalla vardera delägare. Det kan förekomma att delägarna överenskommit att visst belopp först skall tilldelas den ene delägaren, innan det resterande överskottet skall fördelas efter vissa proportioner. Om ett fast belopp på detta sätt först skall tilldelas den ene delägaren, går det inte från början att fastställa, hur stor andel vardera delägaren skall ha i den totala likvidationsmassan. Likvidationsmassans totala belopp måste först vara fastställt. Följande exempel kan visa detta.

A skall vid likvidation tilldelas 100.000 kr. Därefter skall A och B tillskiftas hälften av det resterande beloppet. Om värdet i likvidationsmassan är 300.000 kr, kommer A att få 2/3 och B 1/3 av det totalt utskiftade beloppet. Om värdet i stället är 500.000 kr, kommer A att få 3/5 och B 2/5 av det totalt utskiftade beloppet.

Även under andra omständigheter kan det vara omöjligt att ange, vilken andel vardera delägare kommer att få av bolagsförmögenheten. I bolagsavtal är det inte ovanligt, att vissa regler gäller för fördelning mellan delägarna vid likvidation, men att andra regler skall tillämpas, om delägaren i förtid önskar avbryta samarbetet.[79]

Det kan i ett bolagsavtal vara bestämt, att A vid likvidation skall erhålla hälften av bolagets tillgångar. Om A begär att i förtid bli utlöst ur bolaget, skall han emellertid endast erhålla det belopp, som finns gottskrivet honom på kapitalkontot. Eftersom det vid bolagsbildningen inte är möjligt att ange vilket av de två alternativen som kommer att inträffa, kan dessa bestämmelser inte ge vägledning, då delägarnas andelar av de totala bolagstillgångarna skall fastställas vid bolagsbildningen.

De enda fall, då bolagsmännens andelar i bolagstillgångarna från början med säkerhet kan fastställas, skulle därför vara, då bolagsavtalet innehåller bestämmelser, att vid likvidation eller annan utlösning del-

---

[79] För en beskrivning av olika utlösningsklausuler att gälla vid bolagsmans död, se Wallin s. 26 ff.

ägaren skall tillskiftas en från början bestämd kvotdel av bolagets tillgångar.

Dessa svårigheter beträffande beräkningen av andelarna i bolaget får betydelse för frågan, huruvida en upplösning av den dolda reserven måste ske. Detta spörsmål skall belysas i följande avsnitt.

III. ÖVERFÖRING TILL BOKFÖRDA VÄRDEN

A. Tillgångar, där intäkten vid avyttringen utgör inkomst av rörelse

Upplösning av dolda reserver vid bildande av enkelt bolag kan som tidigare framhållits endast komma i fråga i den utsträckning, som rörelsetillgångar överförs från en bolagsman till en annan. I annat fall ligger de kvar i samma förvärvskälla.

Som i föregående avsnitt framhållits är det ofta inte möjligt att redan vid bolagsbildningen fastställa, hur stor andel av de totala bolagstillgångarna som vardera delägare kommer att få, då bolaget upplöses. Detta gör det mycket svårt att ange hur stor varje delägares andel skall anses vara. Att därför beräkna vilken andel som kan anses överlåten till den andre delägaren är därför i många fall omöjligt.

Om en upplösning av den dolda reserven måste ske vid bolagsbildningen, bör detta få konsekvenser även i andra hänseenden. Om delägarna kommer överens under bolagets bestånd att ändra de regler som gäller beträffande storleken på delägarnas andelar, måste en sådan ändring av avtalet få betydelse ur skatterättslig synpunkt. Den delägare, som minskar sin andel, säljer därigenom en del av sina tillgångar till den andre bolagsmannen.[80]

Likaså måste delägarna under sådana omständigheter upplösa delar av den dolda reserven i de fall, då en ny delägare upptas i bolaget. Denne blir ägare till delar av bolagstillgångarna och de gamla delägarna är att betrakta som säljare av andelar i bolagstillgångarna.[81]

Denna fråga, i vilken utsträckning de dolda reserverna måste upp-

---

[80] Thøger Nielsen II s. 393, Mazanti—Andersen s. 239. En ändring av andelen i löpande överskott skulle däremot inte ha någon betydelse, eftersom detta endast skulle ge uttryck för att de inbördes arbetsinsatserna i bolaget ändrats. Någon ändring i äganderätten till bolagstillgångarna hade inte skett. Se härom Orla G. Petersen s. 153.

[81] Thøger Nielsen II s. 392 f.

lösas, då ett bolag, som inte betraktas som en juridisk person, bildas, har diskuterats i utländsk doktrin.

Thøger Nielsen är tveksam, om en sådan överlåtelse av bolagstillgångarna mellan delägarna vid bolagsbildningen skall anses ha ägt rum, att en upplösning av den dolda reserven måste ske.[82] Han framhåller möjligheten att tillämpa en analogi med de regler, som gäller vid omvandling av en enskild firma till ett aktiebolag.[83]

Andenæs uttalar för norsk rätt, att ett tillskott vid bolagsbildningen antagligen skall jämställas med en försäljning till den del egendomen övergår till den andre bolagsmannen.[84] Storm-Nielsen vill i analogi med den fasta praxis som gäller i Norge vid apportering i aktiebolag, godta, att överföring till ett ansvarligt selskap får ske utan att dolda reserver skall upptas till beskattning.[85]

Även i tysk doktrin har denna fråga livligt diskuterats.[86] Den allmänna uppfattningen är att ingen upplösning av de dolda reserverna skall behöva ske. I ett äldre tyskt rättsfall har uttalats, att frågan om upplösning av dold reserv skulle ske berodde på storleken av andelen den delägare, som tidigare ensam drivit rörelsen, hade efter bolagsbildningen.[87] Han skulle även efter bolagsbildningen vara »wesentlich beteiligt», vilket skulle föreligga, när han var delaktig med mer än 50 procent.

Denna uppfattning har dock kritiserats. Herrmann—Heuer framhåller, att »das alles ist ungereimt. In Wirklichkeit kann es auf die Höhe der Beteiligung des Einbringenden nicht ankommen. Denn der bisherige Einzelunternehmer bleibt als Mitunternehmer jedenfalls Gewerbetreibender, und die Frage, ob die Umformung seines Alleineigentums in Miteigentum eine gewinnverwirklichende Veräusserung bildet, kann nur allgemein, nicht nach der Höhe seiner Beteiligung mit ja oder nein beantwortet werden, ...» Herrmann—Heuer menar vidare att »es besteht auch sonst kein Anlass, eine sofortige Aufdeckung der stillen Reserven zu erzwingen, statt sie den weiteren Geschäftsvorfällen zu überlassen.»[88]

---

[82] Thøger Nielsen II s. 393 f.

[83] Se ovan beträffande reglerna i det fallet att en enskild firma överlåtes till ett handelsbolag s. 98 ff. Jfr RÅ 1960 ref. 31.

[84] Andenæs s. 173 f.

[85] Storm-Nielsen s. 73.

[86] Herrmann—Heuer Anm. 35 § 16, Brönner s. 636 ff.

[87] RFH-U vom 17.2. 1937 VI A 83/37 Stu W 1937 Nr 196.

[88] Herrmann—Heuer Anm. 35 § 16.

Det finns i svensk rättspraxis inget material som anger, i vilken utsträckning upplösning av dold reserv måste ske då ett enkelt bolag bildas.[89] De synpunkter, som här nedan framförs, kan därför inte verifieras i svenska rättskällor.

De rättsliga förhållandena vid bildande av enkelt bolag är ofta komplicerade. Det är svårt att fastställa i vilken utsträckning som andelar av bolagstillgångar överförs från en bolagsman till en annan. En tolkning av bolagsavtalet i dessa hänseenden kan det knappast vara rimligt, att taxeringsmyndigheterna skall behöva företaga. Ofta är bolagsavtalet muntligt. En förfrågan hos de skattskyldiga delägarna om utformningen av avtalet skulle sannolikt inte sällan ge till resultat, att de hade olika uppfattning vad deras bolagsöverenskommelse inneburit.

Tveksamhet i frågan, i vilken utsträckning tillgångar överförts mellan delägarna i samband med bolagsbildningen, är därför vanlig. Inte minst kompliceras frågan, som tidigare nämnts, av de svårigheter, som kan föreligga att på förhand fastställa, hur stor andel av likvidationsmassan som vardera delägare skall komma att få. Om denna inte med säkerhet kan fastställas måste även en regel om upplösning av dold reserv vid bolagsbildningen bli schematisk, eftersom det inte går att fastställa hur mycket som överförts.

Skulle en beskattning av dold reserv ske vid bolagsbildning, är det emellertid, som ovan framhållits, logiskt att en upplösning med åtföljande beskattning även framtvingas vid andra förändringar av äganderättsförhållandena. Om delägarna under bolagets bestånd skulle överenskomma om en ändrad fördelning av tillgångarna vid likvidationen, är det således nödvändigt att en upplösning av dold reserv skall anses ha ägt rum. Att i ett sådant läge kunna bestämma till vilket värde överlåtelsen av tillgångarna skett måste vara mycket svårt.

Även andra omständigheter talar i samma riktning. Om en upplösning av dold reserv i allmänhet skulle anses böra ske, synes det vara rätt lätt att kringgå denna regel. Delägarna kan uttryckligen ange i bolagsavtalet, att äganderätten till tillgångarna inte skall övergå i samband med bolagsavtalet. En sådan bestämmelse bör tilläggas skatterättslig betydelse.[90] Någon upplösning av den dolda reserven kan då inte ske, förrän den genom vanliga affärstransaktioner realiseras.

---

[89] Se dock RSV:s uppfattning i RSV 1971 nr 3:2. Frågan gällde likvidation och behandlas utförligt nedan s. 321 ff.

[90] Jfr Orla G. Petersen s. 161. Petersen hävdar, att en upplösning av den dolda reserven måste ske om sådan bestämmelse saknas.

De synpunkter, som jag ovan framhållit, synes enligt min mening tala för att någon upplösning av dolda reserver vid bildande av ett enkelt bolag i allmänhet inte skall behöva ske. Här bör även inskjutas att genom en sådan lösning överensstämmelse uppnås med de skatterättsliga regler, som synes gälla vid bildande av handelsbolag. Speciella synpunkter aktualiseras dock vid bolagsbildningar med benefikt inslag, d.v.s. fall, då tillgångar överförts genom gåva från den ene bolagsmannen till den andre. Som tidigare framhållits faller emellertid dessa frågor utanför ramen för denna framställning.[91]

B. Tillgångar, där intäkten vid avyttringen utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

Beträffande fastigheter (35 § 2 mom. KL), aktier och andra andelar (35 § 3 mom.) samt övrig lös egendom (35 § 4 mom.) torde gälla samma regler, när ett enkelt bolag bildas, som då ett handelsbolag kommer till stånd.

Av redogörelsen för förhållandena vid bildande av ett handelsbolag framgår, att någon beskattning som regel inte skall utlösas, då tillgångar överlåtes till handelsbolaget. Eftersom praxis godtager en köpeskilling, som understiger det verkliga värdet, bör även vid bolagsbildning ett värde som ligger under det verkliga värdet accepteras, så länge som det istället hade stått delägarna fritt att överlåta tillgångarna till apporteringsvärdena.

IV. ÖVRIGA SPÖRSMÅL

I ett avsnitt ovan beträffande handelsbolag har jag behandlat särskilda spörsmål, när tillgångar överförts till bolaget till andra värden än det bokförda värdet. Jag har vidare diskuterat olika frågor beträffande avskrivningar och nedskrivningar, då dolda reserver överförts till handelsbolaget. Slutligen har jag i ett avsnitt belyst svårigheter beträffande vinstfördelningen mellan delägarna, då dolda reserver av den ene delägaren men inte av den andre överförts till handelsbolaget.[92]

De problem, som jag diskuterat, kan även aktualiseras i ett enkelt

---

[91] Se sålunda Englund Inkomstskattefaktorn, särskilt avd. II, samt även Englund Om normerna s. 193 ff., Welinder Något om beskattning s. 456 ff. och Welinder Replik s. 209 ff.

[92] Se ovan s. 108 ff., 112 ff. samt 117 ff.

bolag. Eftersom de emellertid är av likartad karaktär finner jag ingen anledning att här närmare beröra flertalet av dem. Ett av dessa spörsmål är dock så speciellt för det enkla bolaget, att jag vill uppmärksamma det.

I samband med redogörelsen för handelsbolaget angav jag att överföring till bolaget av omsättningstillgångar kunde ske till bokförda värdet, men att nedskrivningar inte kunde ske i bolaget utifrån detta värde utan att omsättningstillgångarnas försäljningspris vid bolagsbildningen skulle tjäna som bolagets anskaffningskostnad, då storleken av tillåtna nedskrivningar skulle fastställas.

I det enkla bolaget tillkommer här ytterligare ett problem. Eftersom delägaren behåller en stor del av sin tidigare förvärvskälla (han överlåter en del av sina omsättningstillgångar till den andre bolagssmannen men erhåller en del av dennes) kan han efter bolagsbildningen tillämpa även supplementärreglerna. Det torde vara riktigast att även här, då nedskrivningarnas omfattning skall fastställas, utgå från att den andel, som bolagsmannen erhöll av den andre delägaren, förvärvades till det försäljningspris, som gällde vid bolagsbildningen för ifrågavarande omsättningstillgångar.

KAPITEL VI

BESKATTNING AV BOLAGSINKOMSTERNA

1. ALLMÄNT OM DELÄGARNAS SKATTSKYLDIGHET

Skattskyldigheten för det enkla bolagets och handelsbolagets inkomster regleras av bestämmelsen i 53 § 2 mom. KL. Enligt detta stadgande skall handelsbolag, kommanditbolag, partrederier och enkla bolag inte taxeras självständigt utan deras inkomst skall i stället hänföras till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets inkomst.[1] Samma regel skall även gälla beträffande garantibelopp för fastighet.

I KL förekommer ett fåtal andra bestämmelser, som anger särskilda regler beträffande bolagsbeskattning. I p. 9 anv. till 53 § stadgas, att delägare i bolag av sådant slag, som nämnts ovan, skall beskattas för den del av bolagets vinst, som på honom belöper, huru denna än använts av bolaget och oberoende av vad han må ha lyft av bolagets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst.

I p. 9 anv. till 32 § sägs, att delägaren skall hänföra sådan inkomst som han erhållit från bolaget i form av avlöning inte till inkomst av tjänst utan i stället till den förvärvskälla, varur bolagets inkomster härflutit.

De bestämmelser, som nu refererats är desamma för handelsbolag, kommanditbolag, partrederier och enkla bolag.[2] Den historiska bakgrunden till dessa bestämmelser har tecknats i kap. I. De skäl, som ligger bakom regeln, är olika för skilda bolagsformer.

Taxeringen av inkomster i bolag, som inte är skattesubjekt, kan ske

---

[1] RÅ 1930 Fi 933 och 1940 Fi 329.

[2] Betr. de praktiska svårigheterna att införa en motsvarande beskattning av aktiebolag och aktieägare se Mutén Bolagsbeskattning s. 45 f.

på två principiellt olika sätt. Delägarna kan taxeras för sina andelar av bolagets totala inkomst, sedan denna särskilt framräknats. Det är således bolagets nettointäkt, som fördelas mellan delägarna. Den andra metod, som kan användas, är en fördelning på de olika bolagsmännen av de enskilda bruttointäkter och kostnader, som är att hänföra till bolagsverksamheten. Bruttointäkterna och kostnaderna behandlas individuellt av varje bolagsman. För en allmän redogörelse av dessa spörsmål hänvisar jag till sammanställningen i kap. I.[3]

Ovan har framhållits att den första metoden vanligen kommer till användning beträffande handelsbolaget, den andra beträffande det enkla bolaget.[4]

Avsikten är att i detta kapitel undersöka, hur beskattningen sker av de inkomster, vilka förvärvas i ett handelsbolag och i ett enkelt bolag. Även om det sålunda finns anledning antaga att vissa allmänna principer kan påverka beskattningen vid olika bolagsformer, är det nödvändigt att ta upp olika problem till behandling och undersöka, vilka resultat som uppnåtts i olika avseenden.

Eftersom varken handelsbolag eller enkla bolag är skattskyldiga, föreligger ingen deklarationsskyldighet. De olika bolagsformerna behandlas dock olika enligt TF. Enligt 38 § 1 mom. första st. TF skall ett handelsbolag, ett kommanditbolag och ett partrederi varje år till ledning för delägares taxering utan anmaning avlämna i författningstexten angivna uppgifter. Uppgifterna skall avfattas enligt reglerna för självdeklaration.[5] Uppgifterna skall även kompletteras med upplys-

---

[3] Jfr ovan s. 15 ff.

[4] Enligt anv. till 6 § mervärdeskatteförordningen har dock konstruktionerna enkelt bolag, s.k. gruvbolag och partrederi betydelse, eftersom frågan om redovisningsskyldighet bestäms av bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning. I utslag av Kungl. Maj:t den 19/3 1970 har den frågan besvarats, om den bolagsman, som även driver enskild verksamhet, skall redovisa både bolagsinkomsten och inkomsten av den enskilt bedrivna verksamheten, även när hans sammanlagda ersättning inte överstiger 10 000 kr. En man fiskade dels på egen hand, dels ock på en trålare, varvid hans andel utgjorde sex procent. Hela inkomsten av fiske utgjorde omkring 6 000 kr. Kungl. Maj:t lämnade utan bifall besvär över länsstyrelsens beslut, som innebar att redovisningsskyldighet förelåg för allt fiske mannen bedrev. Jfr Aronsson s. 337, där utslaget är antecknat.

[5] Delägaren skall dock avlämna egen självdeklaration. Handelsbolagets uppgifter är inte tillräckliga för att delägarens deklarationsskyldighet är uppfylld. Jfr RÅ 1956 Fi 757. Vidare äger ej delägare utan fullmakt rätt att överklaga annan delägares taxering. Se RÅ 1950 Fi 545.

ningar, hur fördelningen av inkomsterna mellan de olika delägarna skett.[6]

Skall intäkter och kostnader i ett enkelt bolag, för vilket ingen separat redovisning i deklarationsavseende sker, fördelas, uppkommer emellertid praktiska problem. Det kan vara svårt att exakt fördela de olika posterna. Ur kontrollsynpunkt uppstår den olägenheten, att man även får svårt att fastslå, huruvida alla poster i det enkla bolaget upptagits i bolagsmännens olika deklarationer.

I de fall då bolagsmännen i det enkla bolaget har gemensam redovisning försöker man därför i taxeringsarbetet utnyttja denna.[7] I deklarationsblanketterna för rörelseidkare och jordbrukare (blanketterna R 1 och J 3) utgår man från att varje bolagsman i ett enkelt bolag redovisar hela nettointäkten av bolaget. Sedan denna framräknats, utför emellertid varje delägare endast den del av bolagets intäkter, som faller på honom. Beträffande redovisningen av procentavdrag är blanketterna utformade så, att endast fastighetsägaren skall utnyttja procentavdraget.

Denna metod innebär, när den följs, att i praktiken, om man bortser från beräkningen av procentavdraget, ingen hänsyn tas till vem av bolagsmännen som är ägare till de tillgångar som används i bolaget. Såvitt gäller avskrivningar, sker ett gemensamt avdrag, både när det gäller fastigheter och maskiner. Samma förfarande gäller nedskrivningar på omsättningstillgångar.

Denna metod[8] att fastställa det enkla bolagets nettointäkt och fördela denna mellan delägarna kan förklaras med att de skattskyldiga har

---

[6] Betr. dessa bestämmelser se närmare Hedborg m.fl. Taxeringshandbok s. 116 f. Jfr även Wærndt s. 139 f.

[7] Jfr Andenæs s. 168 f. Han framhåller att en särskild taxering av varje bolagsman »rent ligningsteknisk kan ha sine ulemper når det er mange deltagere i selskapet. Oppdelningene vil gå igjen i en rekke regnskaper, og når deltagerne bor i flere kommuner, kan det lede til mange innviklede inntekts- og formuesfordelninger — hvilket er en skrekk for ligningskontorene ut over landet. — Når det er tale om ansvarlige selskaper, har nok derfor både skattytere og ligningskontor ofte gått frem på den enkleste måte og operert med en fellesinntekt og fellesformue som så fordeles».

[8] Jfr RÅ 1970 Fi 105. I deklarationen uppgav den skattskyldige att av rörelsens totala nettointäkt skulle 4/7 tillfalla honom. Det belopp han efter sådan fördelningsgrund upptog var emellertid för lågt. RegR fann emellertid inte anledning att frångå de av delägarna i deklarationerna gjorda fördelningarna av uppgiven nettointäkt. Avgörande blev sålunda inte den angivna fördelningsgrunden utan i stället den faktiska fördelningen.

möjlighet att i stort fördela intäkterna i bolaget efter eget val. Det är därför inte nödvändigt att fördela bruttointäkterna, avgöra hur kostnaderna skall fördelas samt slutligen med utgångspunkt av denna fördelning fastställa resp. bolagsmans nettointäkt. Denna metod skulle ofta vara onödigt komplicerad.

Uppfattningen att bolagsmännen själva äger överenskomma om vinstfördelningen och att denna överenskommelse också skall godtas av taxeringsmyndigheten, finns företrädd även i utländsk rätt. I en sammanfattning beträffande förhållandena i dansk rätt framhåller t.ex. Thøger Nielsen, att när flera självständiga skattesubjekt gemensamt driver förvärvsverksamhet, uppkommer ofta frågan, efter vilka grunder vinstfördelningen skall ske. Bortsett från de fall, då intressegemenskap föreligger mellan delägarna, är det normalt inte skäl att företaga en närmare prövning av delningsnormens rimlighet med hänsyn till deltagarnas insatser i form av kapital och arbete.[9] Uppfattningen, att taxeringsmyndigheter endast i undantagsfall skall ingripa mot fördelningsnormen, gäller även de fall, då delägarna ändrar denna under bolagets fortbestånd.[10]

Den metod, som ovan beskrivits beträffande det enkla bolagets beskattning, är dock aldrig bindande.[11] Bolagsmännen kan slå ut de olika bruttointäkterna och de skilda kostnaderna samt var och en redovisa dessa.

2. ALLMÄNT OM BOLAGSAVTALETS BETYDELSE FÖR SKATTSKYLDIGHETEN

Enligt 53 § 2 mom. KL skall varje delägare i ett bolag taxeras för belopp, som motsvarar hans andel i bolagets inkomster. Detta innebär som huvudregel, att bolagsavtalets bestämmelser om fördelningen av vinst och förlust skall gälla vid den skattemässiga fördelningen. Särskilda regler gäller dock för de fall då intressegemenskap föreligger mellan delägarna.[12]

---

[9] Thøger Nielsen I s. 391 ff.; samma uppfattning intar i tysk doktorin Herrmann-Heuer Anm. 27 d § 15.

[10] Thøger Nielsen I s. 395.

[11] Thøger Nielsen I s. 529 anger betr. avskrivningar i interessentskab »at afskrivning på disse normalt vil blive foretaget under ét for samtlige deltagare i interessentskabet. Der er dog intet til hinder for, at de enkelte interessenter foretager afskrivning på grundlag af deres individuelle udgifter til driftsmidlerne i interessentskabet».

[12] Se nedan s. 144 ff.

I. AVTAL OM ENKLA BOLAG

I praxis har ingen tvekan rått, att ett bolagsavtal, varigenom ett handelsbolag kommer till stånd, skall tilläggas skatterättslig betydelse. Samma sak borde gälla det enkla bolaget, eftersom även denna bolagsform är omnämnd i 53 § 2 mom. KL. Trots detta har emellertid frågan varit föremål för särskild bedömning i RegR. Detta rättsfall, RÅ 1958 ref. 54, är i flera sammanhang av betydelse för de frågor, som här skall behandlas, varför en utförlig redovisning av rättsfallet kan vara på sin plats.

I RÅ 1958 ref. 54 var de faktiska omständigheterna följande. Fyra syskon hade både personligen och i egenskap av enda dödsbodelägare i dödsboet efter föräldrarna överenskommit att i ett enkelt bolag äga och förvalta vissa jordbruksfastigheter. Envar hade tillskjutit de fastigheter, till vilka han var lagfaren ägare. I bolaget ingick även dödsboets fastigheter. Taxeringsvärdena på fastigheterna (totalt åtta st.) varierade och delägarna hade tillskjutit egendom med olika värde. En delägare tillsköt ingen fastighet. Enligt avtalet skulle fastigheterna tillhöra bolaget och avkastningen delas lika mellan bolagsmännen.

A deklarerade efter den inkomstuppdelning, som gjorts i avtalet. Tre av fastigheterna hade givit nettointäkt, däribland en för vilken han var lagfaren. Han angav 1/4 av den totala nettointäkten såsom skattepliktig intäkt till statlig inkomstskatt för honom. För taxering till kommunal inkomstskatt angav han samma inkomst efter procentavdrag. Slutligen upptog A såsom förmögenhet 1/4 av det sammanlagda taxeringsvärdet på fastigheterna.

TI gjorde gällande, att en sådan omfördelning som skett inte kunde accepteras. Hänsyn skulle i stället tagas till de faktiska ägandeförhållandena. Det riktiga inkomstslaget var inkomst av jordbruksfastighet. Såsom inkomst härav skulle jämlikt 21 § KL redovisas allt vad av sådan fastighet kommit ägaren eller brukaren tillgodo. Fastigheterna tillhörde dock de enskilda delägarna (och dödsboet) individuellt. Fastigheterna hade ej heller brukats gemensamt. Om ingen hänsyn togs till de verkliga ägandeförhållandena, skulle detta innebära, att stora möjligheter öppnades för de skattskyldiga att genom avtal om enkelt bolag fördela inkomsterna på lämpligt sätt. De vanliga reglerna om vem som skulle anses vara skattskyldig blev satta ur kraft.

Eftersom det syntes vara uteslutet enligt TI:s uppfattning, att bolagsavtalet medfört någon förändring i äganderätten till de olika fastighe-

terna, borde A åtminstone vid förmögenhetstaxeringen taxeras för de av honom ägda fastigheterna.

Varken PN eller KammarR godkände avtalet. RegR anförde däremot: »Enär omständigheterna i målet icke giva fog för att frånkänna det mellan syskonen ingångna bolagsavtalet laga verkan eller att på annan grund vid Rydells (A:s) inkomsttaxering frångå den i avtalet angivna fördelningen av bolagets vinst, förty och då med hänsyn till avtalets innehåll och vad i övrigt i målet förekommit vid beräkningen av Rydells skattepliktiga förmögenhet bör upptagas 1/4 av samtliga angivna fastigheters taxeringsvärde . . .»

Med det uttryckssätt RegR använt förefaller det, som om domstolen utgått från att som huvudregel skall gälla, att den fördelning av inkomster i ett enkelt bolag, vilken överensstämmer med bolagsavtalets bestämmelser, bör accepteras.

Det saknades enligt RegR:s motivering sådana omständigheter i målet, som kunde givit anledning till att frånkänna det mellan syskonen ingångna avtalet laga verkan. Hade utgången i målet i stället motiverats av att sådana speciella omständigheter förelåg just i detta mål, att avtalet såsom ett undantag från en huvudregel av motsatt innebörd bort godkännas, skulle RegR säkerligen ha uttryckt sig på annat sätt.

Om nu avtal om enkla bolag skall tillerkännas skatterättslig betydelse, uppkommer frågan vad detta innebär.

Ett handelsbolags rörelse betraktas såsom *en* förvärvskälla och samtliga bruttointäkter läggs samman och från detta belopp avdras först samtliga omkostnader i förvärvskällan samt dessutom vid kommunalbeskattningen ett gemensamt procentavdrag. I det enkla bolaget är däremot förhållandena annorlunda. För att *en gemensam* förvärvskälla skall föreligga krävs att ägaren är densamma.[13]

Skillnaderna i beskattningsresultat mellan handelsbolag och enkla bolag blir dock mycket små. I det nu aktuella rättsfallet skulle det kunna tänkas, att varje bolagsman tog upp sin andel av varje fastighets överskott (och underskott) och det *sammanlagda* beloppet utgjorde för varje delägare i det enkla bolget *en* förvärvskälla. Procentavdrag och garantibelopp skall däremot avdras resp. tilläggas fastighetsägaren.

För att varje delägare skall ha rätt att uppta var och en av de honom tillhöriga fastighetsdelarna i *en* förvärvskälla krävs, att de i 18 § KL med anvisningar uppställda förutsättningarna är uppfyllda. Fastighets-

[13] Welinder I s. 48.

delarna skall anses som en förvaltningsenhet. Frågan om förvärvskällornas omfattning har beträffande samägda fastigheter i några rättsfall under senare tid varit föremål för prövning. Rättsfallen har dock gällt såsom annan fastighet taxerade fastigheter.

I RÅ 1967 Fi 122 ägde den skattskyldiga och hennes två syskon 1/3 vardera av två olika fastigheter. Den skattskyldiga gjorde gällande, att de henne tillhöriga fastighetsdelarna måste betraktas som en förvärvskälla. Som skäl anförde hon, att fastigheterna hade gemensam förvaltare och bokföring. Gemensamma inköp gjordes. Ekonomiskt sett utgjorde därför fastigheterna för ägarna en naturlig enhet. RegR fann dock inte att sådana omständigheter förekommit, att fastighetsdelarna kunde anses utgöra en förvaltningsenhet.

Inte heller i RÅ 1968 Fi 1180 fann RegR att de olika, den skattskyldige tillhöriga, fastighetsdelarna kunde anses utgöra en förvärvskälla. Den skattskyldige ägde 1/5 av fyra fastigheter. RegR motiverade sitt ställningstagande med att vad som blivit upplyst om förvaltningen av fastigheterna inte kunde utgöra tillräcklig grund för att betrakta dem som en förvaltningsenhet.[14]

Stora krav synes av föreliggande rättsfall ställas för att en förvaltningsenhet skall anses vara för handen. Något rättsfallsmaterial, som självständigt belyser samma fråga beträffande jordbruksfastigheter finns inte. Av lagtexten (p. 1 anv. till 18 § KL) framgår dock, att samma kriterier skall gälla. Fastigheterna skall »stå under gemensam förvaltning och drift på sådant sätt, att de framträda, ekonomiskt sett, såsom en naturlig enhet».

Att förvaltningen i ett enkelt bolag kan vara ordnad på sådant sätt, att den uppfyller kraven på enhet torde vara uppenbart. Om bolagssyfte ligger bakom driften av fastigheterna kanske det kan anses regel, att fastighetsdelarna tillhör en och samma förvärvskälla. I de båda rättsfallen, RÅ 1967 Fi 122 och 1968 Fi 1180, är det osäkert, om ett enkelt bolag förelåg. I det senare rättsfallet hade fastigheterna förvärvats genom gåva. Kanske endast samäganderätt skulle anses vara för handen. Någon fastare gemensam förvaltning förelåg i alla händelser inte.

Om tillräckliga skäl förelåg för att i det nu aktuella rättsfallet, RÅ 1958 ref. 54, behandla fastighetsdelarna som en förvärvskälla är osä-

[14] Även i andra rättsfall har RegR avvisat yrkande om att fastigheter skulle utgöra en förvaltningsenhet. Det har dock inte varit fråga om samägda fastigheter. Se RÅ 1949 Fi 1157, 1958 ref. 1 och Fi 1247, 1959 Fi 1453 samt 1964 Fi 407, 1453 och 1464. Jfr dock annan utgång RÅ 1957 ref. 15.

kert. Ifrågavarande fastigheter var dock skogsfastigheter och i p. 1 anv. till 18 § KL sägs att dessa »jämförelsevis ofta» bildar en förvaltningsenhet.[15]

Nu förefaller emellertid rättsfallet vara alltför ofullständigt för att RegR:s inställning till dessa spörsmål klart skall kunna fastställas. Uppdelningen på förvärvskällor har knappast utgjort huvudfrågan i rättsfallet. Avgörande är i stället om bolagsavtalet och inkomstuppdelningen överhuvudtaget kan godtas.

Det framgår att tre fastigheter av åtta lämnat nettointäkt. De fyra delägarna har delat den sammanlagda nettointäkten enligt den i bolagsavtalet fastställda fördelningsgrunden; ett förfarande som också accepterats av RegR. Vilket resultat som uppkommit i de övriga fem fastigheterna, dvs. de fastigheter, som ej redovisats i deklarationen, framgår inte. Det förefaller osannolikt, att dessa gått varken med vinst eller förlust. Om de övriga fastigheterna visat underskott, borde detta kunna ha utnyttjats, även om fastighetsdelarna utgjorde skilda förvärvskällor. I den statliga beskattningen kan underskottet utnyttjas mot förvärvskällor, som visat överskott, och vid den kommunala beskattningen kan underskottet likaså utnyttjas mot överskott i annan förvärvskälla, om de båda förvärvskällorna skall beskattas i samma kommun. Yrkandena i målet har därför sannolikt varit avgörande för utgången.

Av rättsfallet framgår vidare, att vid inkomstberäkningen till kommunalskatt har inte samtliga fastigheters procentavdrag medräknats. Endast procentavdrag för de tre fastigheter, som lämnat nettointäkt har avräknats. Man frågar sig då, om inte alla fastigheters procentavdrag borde kunna utnyttjas i alla bolagsmännens taxeringar. Så borde ha skett, om delägarnas andelar i de skilda fastigheterna hos varje delägare förenades till en och samma förvärvskälla. Avräkning skulle få ske så länge som förvärvskällan visade överskott. Även här kan emellertid de skattskyldigas yrkande vara avgörande för utgången.

En förutsättning för att procentavdragen för samtliga fastigheterna skall kunna utnyttjas hos bolagsmännen är dock, att bolagsmännen är samägare till de i bolaget ingående fastigheterna. Denna uppfattning, dvs. att varje delägare ägde en del av varje fastighet, synes RegR dock ha haft, eftersom domstolen fördelade procentavdraget på de tre fastigheter, som lämnat nettointäkt, mellan delägarna i bolaget, oavsett vem av dem som tillskjutit fastigheten.

[15] Jfr dock RegR:s dom den 22 december 1972 betr. H. Kivijärvis inkomsttaxering 1967.

Även av utgången beträffande förmögenhetstaxeringen framgår, att delägarna synes ha betraktats som samägare till varje i bolaget ingående fastighet med en lott beräknad till 1/4. Detta betraktelsesätt torde innebära, såvida RegR låtit de bakomliggande civilrättsliga reglerna äga betydelse, att äganderätten övergått genom bolagsavtalet. Lagfart är inte en förutsättning för äganderättens övergång. Däremot måste avtalet ha uppfyllt de formkrav, som ställs på en fastighetsöverlåtelse.[16]

Om den tolkning, som här gjorts av rättsfallet, är riktig, kan avtal om enkla bolag få stor betydelse i skatterättsligt hänseende.[17] För att ett enkelt bolag skall tilläggas betydelse vid inkomsttaxeringen, torde det dessutom i ett fall som det ovan diskuterade — dvs. enkelt bolag, där jordbruksfastighet ingår — inte vara nödvändigt, att samtliga delägare är ägare till fastigheterna. Det kan vara tillräckligt att bolagsmännen kan betecknas som brukare.[18]

Annat förhållande skulle kunna tänkas föreligga, om fastigheterna var taxerade som annan fastighet. Taxerad för inkomst av annan fastighet synes enligt 24 § KL endast den kunna bli, som är ägare till fastigheten. Avtal om enkelt bolag skulle sålunda här ha mindre betydelse, såvida inte delägarna var eller genom bolagsavtalet blev ägare.

II. UR SKATTERÄTTSLIG SYNPUNKT EJ GODTAGBARA AVTAL OM VINST- OCH FÖRLUSTFÖRDELNING

Även om delägarnas avtal i regel skall tillämpas vid den skatterättsliga fördelningen av vinst och förlust, finns fall, då taxeringsmyndigheter och skattedomstolar bortser från delägarnas överenskommelse. Detta är vanligast, då delägarna har nära personliga relationer till varandra.

Om delägarna inte träffat avtal om fördelning av vinst och förlust i ett handelsbolag eller i ett enkelt bolag, skall dispositiva regler i bolagslagen tillämpas. Enligt dessa, 10 § bolagslagen för handelsbolag och 47 § jfrd med 10 § bolagslagen för enkla bolag, skall vinst och förlust fördelas enligt huvudtalet. Dessa bestämmelser kan synas märkliga.

[16] Se betr. dessa spörsmål Nial s. 382 och Karlgren En bok s. 618 med not 9.

[17] Englund Inkomstskattefaktorn s. 278 not 43. Englund framhåller, att avgörandet synes stå i överensstämmelse med av Nial framförd uppfattning. Se ovan i denna framställning kap. IV. Som där framhållits finns flera avgöranden, som talar för att denna uppfattning inte accepterats. RÅ 1958 ref. 54 kan därför knappast ge stöd för den av Nial hävdade åsikten.

[18] Jfr även betr. fördelningen av nettointäkt av fastighet RÅ 1959 Fi 284.

De visar, att oberoende av vilka insatser bolagsmännen gör för bolaget, skall vinsten utgå i lika proportioner till vardera delägare.[19]

I motiven till bestämmelserna gav bolagskommittén en förklaring till utformningen. Enligt kommittén fanns två tänkbara alternativ vid fördelningen.

Bolagsmännen kunde erhålla andel i vinsten i förhållande till sin insats. Mot denna lösning talade enligt kommittén de antal fall, då andelens storlek inte blivit bestämd i avtalet i förhållande till övriga bolagsmännens insatser. Här måste en värdering erbjuda svårigheter. Dessa svårigheter var särskilt stora, eftersom insatser till bolaget kunde omfatta inte endast pengar och varor utan även arbetsinsatser. Eftersom detta var enheter, som knappast kunde jämföras, åtminstone inte om deras värde skulle avgöras i förhållande till deras betydelse för bolaget, fann kommittén, att det andra möjliga alternativet — fördelningen enligt huvudtalet — var att föredra, även om rättvisesynpunkter annars kunde tala för någon form av gradering mellan delägarna. Bolagskommittén framhöll dock, att reglerna var dispositiva, och att i övervägande antal fall träffade bolagsmännen särskilda överenskommelser i dessa hänseenden.[20]

Den dispositiva lagregeln ger sålunda inte uttryck för lagstiftarens uppfattning, att fördelningen av vinst och förlust i ett bolag i allmänhet bör ske enligt huvudtalet. I stället är bestämmelsen en lösning, som valts, därför att inget bättre alternativ fanns. Bolagskommittén synes i viss mån ha ursäktat den med att den ändå inte kom att tillämpas annat än i undantagsfall.

En dispositiv lagregel av sådan karaktär har därför ingen betydelse, då det gäller att bedöma, hur en rimlig fördelning av vinst och förlust i det enskilda fallet bör ske.[21]

I skatterättsligt hänseende har man också bortsett från denna dispositiva bestämmelse. Varje rättsförhållande granskas utifrån sina egna förutsättningar.[22] Ett avtal, som avviker från en fördelning, som utifrån dessa kan betraktas som rimlig, får inte ligga till grund för fördel-

[19] I ett kommanditbolag finns dock särskilda bestämmelser betr. kommanditdelägare. Kan delägarna ej själva träffa överenskommelse, skall frågan om kommanditdelägarens andel avgöras av domstol.

[20] NJA II 1895 nr 3 s. 22 f.

[21] I NJA 1939 s. 434 fann HD ett tippningsbolag ha karaktär av enkelt bolag. I ett dylikt fall kunde insatsernas storlek i förhållande till varandra fastställas, och HD fann att vinsten i bolaget skulle fördelas i förhållande till gjorda insatser.

[22] K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 382.

ningen. I många utslag har detta förhållande uttryckts så, att delägare till annan delägare förfogat över inkomst, som i verkligheten tillkommit honom själv.[23]

De fall då skattedomstolarna ingripit, gäller som tidigare framhållits mestadels avtal mellan delägare, som har nära personliga relationer till varandra. Det har ofta varit fråga om förfogande till förmån för personer, till vilka huvudmannen i bolaget inte kunnat överlämna avdragsgilla periodiska understöd.[24] Den gynnade delägaren har varit medlem av huvudmannens hushåll eller varit så ung eller haft sådan sysselsättning, att ett understöd kunnat anses utgå till hans undervisning eller uppfostran. Skattedomstolarna har därvid i allmänhet ansett, att huvudmannen även uppburit den del av bolagsvinsten, varmed den andre bolagsmannen gynnats, samt att huvudmannen förfogat över detta belopp såsom periodiskt understöd.[25]

Vid en prövning av skäligheten i den mellan delägarna överenskomna vinstfördelningen har olika faktorer betydelse.[26] Kapitalinsatsens storlek och arbetsinsatsens omfattning är de viktigaste. Är risken att förlora det insatta kapitalet stor, skall ersättningen i form av andel av vinsten bedömas med hänsyn härtill. Betydelsen för bolaget av det arbete delägaren utför skall likaså påverka fördelningen.

Om en skälighetsprövning av vinstfördelningen på grundval av sådana faktorer företas kommer bedömningen ändock att bli osäker. Man skulle därför kunna hävda, att en ändring av fördelningen inte fick ske annat än då denna var uppenbart orimlig.

En sådan bedömning torde ha legat bakom RegR:s utslag i RÅ 1956 ref. 15, där domstolen uttalade bl.a. följande: »Beträffande inkomsterna från kommanditbolaget måste genom vad upplyst blivit rörande omständigheterna vid bolagets bildande, Tibblins insats vid skötseln av bolagets verksamhet samt bolagets vinstförhållanden under ifrågavarande och tidigare beskattningsår anses framgå, att den för beskattningsåret verkställda uppdelningen av delägarna tillkommande ersättning varit uppenbart orimlig, barnen till fördel, samt att Tibblin alltså genom uppdelningen förfogat över belopp, som i verkligheten tillkommit honom själv . . .» [27]

---

[23] Jfr K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 379 med där anförda rättsfall.

[24] Englund klassificerar kommanditbolagsfallen i olika grupper; se Englund Inkomstskattefaktorn s. 221 ff.

[25] Se K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 379 ff. samt hans hårda kritik mot detta betraktelsesätt s. 391 ff.

[26] Se även Englund Inkomstskattefaktorn s. 224 ff.

[27] Jfr Englund Inkomstskattefaktorn s. 228.

Det vore tänkbart att utgå från att varje delägare med hänsyn till sin insats i bolaget och kanske framförallt utifrån insatsens betydelse för bolaget skulle tillförsäkras en rimlig insats av bolagsvinsten. Endast då denna andel av vinsten blev oskäligt hög, skulle fördelningen ur skatterättslig synpunkt korrigeras och då endast i sådan utsträckning, att vinstfördelningen kunde betraktas som skälig.

En sådan prövning blev dock invecklad. Den skulle innebära, att bolagsavtalet till alla delar måste prövas. Bolagsverksamheten måste dessutom granskas och olika omständigheter kring bolaget uppmärksammas, för att insatsens betydelse för bolaget skulle kunna bedömas. Först därefter kunde man avgöra, om bolagsmännen kunde anses berättigade inte endast till ränta på insatt kapital i bolaget och ersättning för det arbete, som eventuellt utförts i bolaget, utan även till en andel av den del av bolagets vinst, som varken kan anses motsvara ränta på bolagskapitalet eller ersättning för i bolaget utfört arbete.

I de flesta fall, som kommit under RegR:s bedömning synes en sådan undersökning knappast ha varit aktuell. I flertalet mål har huvudmannen samtidigt varit ledaren för företaget, medan de delägare, som gynnats, oftast deltagit endast med kapitalinsats och någon gång med en mindre arbetsinsats.[28]

Det förefaller dock som om en skälighetsprövning av nu antytt slag, där korrigeringar skulle ske endast för att få fördelningen till en skälig nivå, inte kommit till användning. I stället har RegR i de fall då vinstfördelningen inte godtagits tillfört de gynnade delägarna en ersättning från bolaget motsvarande en avkastning av sex procent på insatt kapital och skälig lön för utförda arbetsprestationer.[29] Hela företagsvinsten har tillagts huvudmannen.

Detta innebär, att i de rättsfall, som föreligger, vinstfördelningen antingen i sin helhet godtagits eller ändrats så, att den kommit att överensstämma med den tillämpade regeln. Att detta alltid skulle ske och att den skatterättsliga fördelningen aldrig skulle kunna göras så, att den stannade någonstans mellan den faktiskt gjorda fördelningen och den annars tillämpade regeln, kan inte med säkerhet besvaras. I de flesta fall, då bolagets intäkter tillförts olika familjemedlemmar på så sätt, att fördelningen kan betraktas som oskälig, har den faktiska situationen säkerligen också för det mesta varit sådan, att det knappast kun-

[28] K.G.A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 382.

[29] K.G.A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 382 ff., där dessa frågor är grundligt undersökta. Betr. senare rättsfall se RÅ 1970 Fi 1304 och 2469.

nat ansetts rimligt, att mer än en normal ränta på insatt kapital och en normal ersättning för utfört arbete skulle tillföras de gynnade delägarna. Det insatta kapitalet har varit ringa och utan särskild betydelse för bolaget och det utförda arbetet har varit av sådant slag, att det kunnat utföras av personer, som inte varit delägare i bolaget. Men om en annan fördelningsmetod hade varit möjlig, borde den ha förekommit i något av de många rättsfall, som under senaste åren berört detta område. Detta har emellertid inte varit fallet.

Om således den gjorda fördelningen antingen helt godtas eller ändras så att den kommer att överenstämma med den angivna regeln blir det av stor betydelse för de skattskyldiga att kunna fastställa, när insatsen är tillräckligt stor och betydelsefull för att vinstfördelningen skall kunna accepteras. Dessa frågor aktualiseras främst i de fall, då delägarna är familjemedlemmar. Jag kommer därför att behandla dem tillsammans med likartade problem i annat sammanhang i denna framställning.[30] Vissa spörsmål är emellertid av mer allmän betydelse, varför jag finner skäl att beröra dem redan här.

Det skall först understrykas, att den omständigheten, att inkomstuppdelningen i ett handelsbolag ändrats, inte medfört, att bolagsavtalet därigenom underkänts.[31] Sålunda har RegR hänfört den del av barns inkomster från handelsbolag, vilken inte överförts på fadern, till inkomst av rörelse eller till det inkomstslag, till vilket bolagets inkomster är att hänföra. Om hela bolagsbildningen underkänts, borde det schablonbelopp, som RegR godtar, ha hänförts till inkomst av kapital, eftersom beloppet beräknas till viss procent av insatt kapital eller till inkomst av tjänst, eftersom beloppet beräknas till skälig ersättning för utfört arbete.[32]

Det har framhållits, att den gjorda vinstfördelningen ändrats om delägare i bolaget obehörigen kan anses ha gynnats genom avtalet. Detta är vanligen fallet, då huvudmannen skött företaget och utfört arbetet.

Emellertid kan det förekomma fall, då arbetsinsatsen i bolaget är utan betydelse och i stället kapitalinsatsen avgörande. I sådana fall torde en fördelning av vinsten gjord efter kapitalinsatsernas storlek kunna accepteras.[33]

Man, hustru och barn bildar ett bolag, som köper och säljer aktier.

---

[30] Se vidare kap. IX nedan.

[31] Se närmare härom kap. II ovan.

[32] Se s. 351 f.

[33] K.G.A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 384.

Vardera delägare tillskjuter kapital i bolaget. Bolaget går med vinst. Om delägarna beslutat, att fördelningen av vinsten i bolaget skall fördelas efter gjorda insatser bör detta avtal godtagas, även om fadern är den, som svarat för kapitalplaceringarna.[34]

Som ovan nämnts är det ofta svårt att avgöra om överenskommelse, som delägarna träffat avseende vinstfördelningen, är oskälig. Kan delägarna visa, att de, trots att de träffat ett avtal av sådant slag, att inkomstfördelningen borde justeras, inte med avtalet ändrat på redan gällande inkomstfördelning bör åtminstone ibland en sådan motbevisning kunna godtagas.[35]

Denna fråga kan i framtiden få ökad betydelse, om de förslag förverkligas, som syftar till att höja gränsen för lägsta aktiekapital även i redan bestående aktiebolag från 5 000 till 50 000 kr. Ett stort antal mindre aktiebolag kan härvid tänkas övergå till handelsbolags- eller kommanditbolagsform. Härvid är det sannolikt, att i familjebolag andelarna i handelsbolaget resp. kommanditbolaget i många fall fördelas i proportion till tidigare aktieinnehav.

Problemet har belysts i ett notisfall från 1963 (RÅ 1963 Fi 868).[36] Vilket prejudikatvärde detta rättsfall skall anses ha är tveksamt, särskilt som förutsättningarna för denna typ av transaktion genom ny lagstiftning radikalt kan ändras. Emellertid finns det anledning att mer ingående belysa frågan.

I målet var omständigheterna följande. Ett av W ägt aktiebolag hade sedan 1930-talet drivit agenturer för tyska och schweiziska firmor med militärtekniska instrument. Under 1940-talet fördelades aktierna mellan W och hans tre barn. Ett av barnen överlät större delen av sina aktier på sina tre barn. År 1950 bildades ett kommanditbolag (I) i vilket W, hans tre barn och dessutom sex barnbarn ingick som delägare. Kommanditkapitalet uppgick till 20 000 kr, fördelat med 3 000 kr på W, 6 000 kr på hans barn och 11 000 kr på hans barnbarn. Kapitalet till de av barnbarnen tecknade andelarna erlades av W. Bolaget drev agentur för en schweizisk firma, varmed aktiebolaget tidigare haft affärsförbin-

[34] Jfr RÅ 1970 Fi 579. I rättsfallet uttalade RegR:s majoritet som accepterade fördelning efter kapitalinsatser, att »de arbetsinsatser som krävts för verksamheten torde icke ha varit av sådan omfattning att fördelningen av vinsten med hänsyn härtill kan anses oskälig». — Betr. bestämningen av andelens storlek se RÅ 1960 Fi 303.

[35] K.G.A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 390 f.

[36] Rättsfallet utförligt redovisat hos K.G.A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 391.

delser. Vinsten i bolaget, ca 140 000 kr, fördelades, sedan W erhållit 44 000 kr i lön, och en son, som arbetade i bolaget, ett ej angivet belopp, efter andelstalet. Vid årsskiftet 1954/55 likviderades det ursprungliga aktiebolaget och aktieägarna bildade ett annat kommanditbolag (II) med andelskapital av 200 000 kr för att övertaga aktiebolagets rörelse, varvid delägarna erhöll samma andelar som i aktiebolaget. W:s andelskapital uppgick till 30 500 kr, de tre barnens till 139 500 kr samt de tre barnbarnens till 30 000 kr. Vinsten, ca 160 000 kr, fördelades, sedan W uttagit lön på 44 000 kr, efter andelstalet.

PN ansåg, att W ensam var skattskyldig för hela vinsten i de båda kommanditbolagen med undantag för sex resp. tio procent ränta på övriga delägares insatskapital. W erhöll avdrag för periodiskt understöd till barnen. Att PN medgivit en ränteberäkning efter tio procent (och inte efter sex procent) beträffande vinsten i kommanditbolag (II) torde kunna motiveras med att delägarna tidigare varit aktieägare i det aktiebolag, vars rörelse kommanditbolaget övertagit.

KammarR fann beträffande vinstfördelningen i kommanditbolaget (I), att W förfogat över belopp som skäligen tillkommit honom själv. PN:s beslut fastställdes i denna del. Beträffande vinstfördelningen i kommanditbolag (II) fann däremot KammarR, att bolagets nuvarande delägare vid bolagsbildningen tillskjutit kapital i förhållande till deras aktieinnehav i det tidigare aktiebolaget samt att kommanditbolaget övertagit aktiebolagets rörelse i samband med att aktiebolaget trätt i likvidation. KammarR fann därför, att vinstfördelningen i detta kommanditbolag inte kunde anses innebära ett obehörigt förfogande av vinstmedel av W till förmån för W:s barn och barnbarn.

RegR fann i sitt utslag ej skäl att göra ändring i KammarR:s utslag rörande vinstfördelningen i kommanditbolag (II). Däremot fann RegR, att med hänsyn till omständigheterna kunde i målet ej tillräckliga skäl föreligga för antagande, att vinstfördelningen i kommanditbolag (I) inneburit förfogande över W tillkommande medel till förmån för övriga delägare. Vinstfördelningen i båda kommanditbolagen godtogs sålunda. Både TI och de skattskyldiga hade i sina besvär till RegR hävdat, att förhållandena rörande de båda kommanditbolagen syntes vara så likartade, att ett enahanda bedömande var befogat. Detta förefaller också vara riktigt. Dock skall anmärkas, att i kommanditbolag (I) fanns tre delägare (tre av W:s barnbarn), som inte varit aktieägare.

Som tidigare framhållits kan prejudikatvärdet av detta notisfall svårligen idag bestämmas och en diskussion härom blir alltför spekulativ

för att ha värde. Särskilt gäller detta, då frågan i framtiden kan aktualiseras i sådan omfattning, att RegR måste pröva de riktlinjer, som i olika fall skall ligga till grund för bedömningen.

Emellertid visar detta rättsfall de svårigheter, som kan uppkomma, då skattedomstolarna skall arbeta med en schablon, enligt vilken en viss mindre procent på insatt kapital i allmänhet skall anses utgöra skälig ersättning. I ett aktiebolag, där barnen är aktieägare men fadern utför arbetet, beskattas fadern för den lön han uppbär, medan vinsten i bolaget sedan blir föremål för beskattning. Nettot utdelas till aktieägarna. Barnen och inte föräldrarna är skattskyldiga för den del av utdelningen, som faller på deras aktier, även om utdelningen barnen erhåller är mycket hög i förhållande till insatt kapital. Den vinst, som uppkommer i ett aktiebolag, beskattas emellertid redan i bolaget. En vinstfördelning mellan föräldrar och barn, som godtages i ett aktiebolag, behöver därför inte utan vidare accepteras i ett kommanditbolag.

Även andra omständigheter i ett bolag med föräldrar och barn som delägare kan peka på att inkomstfördelningen bör godtagas. Om föräldrar och barn ingår som delägare i ett kommanditbolag, där ingen av dem har ett bestämmande inflytande, finns det knappast anledning, att fadern eller modern skall beskattas för större vinstandel än barnen.

Denna fråga var föremål för prövning i RÅ 1960 Fi 812.[37] En person och hans fyra barn hade insatt vardera 1 000 kr. Den vinstandel som barnen mottagit beskattades av underinstanserna hos fadern, bortsett från sex procent ränta på insatt kapital. RegR fann emellertid inget skäl att frångå den gjorda inkomstfördelningen. Fadern hade inte haft något bestämmande inflytande på bolaget.

Den bedömning, som här görs, är dock vansklig. Visserligen finns knappast skäl att beskatta fadern för barnens andelar i vinsten, när det verkligen kan visas, att denne inte har något inflytande i bolaget.[38] Storleken av andelen i vinsten är då endast resultat av att verksamheten i bolaget varit lönande. En yngre delägare skall ju i princip ha samma rätt som annan att mottaga höga andelar av vinsten. Emellertid är det vanligt, att barnen i dylika fall blivit delägare i bolaget, just för att fadern trätt till som delägare och därför att de övriga delägarna i bolaget önskat, att fadern skulle vara delägare, men samtidigt accepterat, att han delade innehavet av andelar mellan sig och barnen. I sådana

[37] K.G.A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 385.

[38] Jfr här RÅ 1960 Fi 813 och 814, som gällde föräldrar och barn i samma bolag som i RÅ 1960 Fi 812.

fall är fördelningen mellan fader och barnen endast av sådan formell karaktär, att det ibland kan vara tveksamt om man skall godtaga den.

Slutligen finns det anledning att beröra ytterligare ett fall, då bolagsavtalet och den däri gjorda vinstfördelningen synes böra godtas. Som närmare i kap. VII kommer att utvecklas, behandlas andelen i skatterättsligt hänseende som ett förmögenhetsobjekt, som kan avyttras. En andel i ett handelsbolag kan även bortgivas och gåvotagaren skall då gåvobeskattas för andelens värde.

Erhåller en person en andel i ett handelsbolag som gåva, bör därför gåvotagaren i fortsättningen beskattas för den inkomst han i sin egenskap av delägare mottar från handelsbolaget. Han kommer i samma läge som den person, vilken har mottagit aktier i gåva. Visserligen kan det ekonomiska utbytet för delägare i handelsbolag vara större, men detta bör inte hindra att samma princip upprätthålles. Än naturligare blir denna konsekvens, då man i gåvoskatteärenden numera har tagit hänsyn till avkastningen i handelsbolaget, då värdet på andelen fastställts.[39]

Svårigheten jämfört med motsvarande problem i aktiebolaget är beträffande handelsbolaget den, att handelsbolagets utformning kan vara betydligt mer löslig än aktiebolagets. Det finns dock bolag, där bolagsmännens rättigheter och skyldigheter är noggrant reglerade och där bolagsavtalet sålunda företer likheter med en bolagsordning i ett aktiebolag. För att belysa jämförelsen mellan handelsbolaget, kommanditbolaget och aktiebolaget kan vi tänka oss ett bolag, där kommanditdelägarna är berättigade att erhålla en avkastning på kommanditandelarna som per år motsvarar tjugo procent av insatt kapital. Bortskänks en sådan andel kan det i allmänhet inte vara riktigt, att givaren i enlighet med schablonen fortfarande skall beskattas för den del av vinsten, som överstiger sex procent.

I andra fall är gåvans karaktär svårare att bedöma. Det kan ibland vara ovisst om givaren överlåtit inte andelen i bolaget utan i stället den årliga avkastning, som han i sin egenskap av delägare i bolaget är berättigad till. Hur denna fråga skall bedömas beror således till största delen på bolagsavtalets utformning, givarens och gåvotagarens anknytning till bolaget både före och efter gåvan samt avsikten med gåvan. Dessa frågor rörande gåvotransaktioner i bolagsförhållanden faller dock utanför ramen för denna framställning och jag hänvisar till tidigare citerad litteratur.[40]

[39] Se HD:s utslag den 20 mars 1973, närmare diskuterat ovan s. 101.

[40] Se citerad litteratur not 91 s. 134.

3. AVSKRIVNINGAR I OLIKA BOLAG

Avskrivningar och nedskrivningar i handelsbolag resp. enkla bolag sker på olika sätt. Denna skillnad är belysande för den skatterättsliga betydelsen av att handelsbolaget i egenskap av en mer fasthållen enhet ofta behandlas på samma sätt som ett skattesubjekt. Först den framräknade nettointäkten eller i förekommande fall inkomsten efter procentavdrag fördelas mellan delägarna. Det enkla bolaget behandlas däremot inte i detta avseende som en enhet. För att belysa dessa skillnader mellan de båda bolagsformerna skall jag redan här i ett inledande avsnitt av detta kapitel redogöra för reglerna beträffande avskrivningar och liknande avdrag.

I. HANDELSBOLAG

I ett handelsbolag sker avskrivningar och nedskrivningar gemensamt för bolaget.

Någon möjlighet för de olika delägarna att använda skilda avskrivnings- och nedskrivningsmetoder eller skilda procentsatser finns inte.[41]

I promemoria angående olika frågor rörande värdeminskning föreslog 1924 års skatteberedning för vissa skattskyldiga fri avskrivningsrätt. Denna rätt ansåg beredningen vara naturligast att införa för dubbelbeskattade associationer. Om handelsbolag och kommanditbolag skulle hänföras till samma kategori, fann beredningen vara tveksamt, men ansåg dock övervägande skäl tala för samma regler eftersom även dessa bolag var juridiska personer. Enkla bolag skulle dock inte falla under de föreslagna reglerna.[42] DepCh fann ej skäl att införa regler för fri avskrivning.[43] 1936 års skattekommitté, som föreslog fri avskrivningsrätt beträffande maskiner och inventarier, fann det däremot ej lämpligt att medge handelsbolag en rätt, som ej tillkom enskild rörelseidkare. Reglerna begränsades till juridiska personer med proportionell beskattning.[44]

I 1971 års förordning om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt uttalas uttryckligen, 6 §, att investeringsavdrag skall för handelsbolag och kommanditbolag beräknas för bolaget som sådant.[45] De tillägg som enligt 5 § skall ske vid inkomstberäkning av

[41] Se Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 224. Jfr även SOU 1963:52 s. 233.

[42] Jfr SOU 1927:23 s. 69 f. och 75.

[43] Prop. 102/1927 s. 384 f.

[44] SOU 1937:42 s. 245. Se även prop. 258/1938 s. 240.

[45] Samma bestämmelser fanns i tidigare förordningar av liknande slag; jfr 1964 års förordning och 1968 års förordning om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt.

inkomstkällan i fråga, då förutsättningarna för investeringsavdrag senare inte visar sig vara uppfyllda, skall även beräknas för bolaget. Om andelarna i bolaget byter ägare, kan detta alltså få till följd, att investeringsavdraget kommer att åtnjutas av den tidigare delägaren, medan tillägget drabbar den nye.[46]

I 1963 års förordning om extra avskrivning och särskilt investeringsavdrag sägs däremot inte, huruvida avskrivningen och avdraget skall beräknas för handelsbolaget resp. kommanditbolaget eller för de enskilda delägarna. Förordningen är emellertid konstruerad på ungefär samma sätt som förordningarna om särskilda investeringsavdrag, varför det är naturligt att även i denna förordning nämnd avskrivning och angivet avdrag skall beräknas för bolaget.

Även i andra fall gäller, att avskrivningarna skall ske gemensamt för handels- resp. kommanditbolaget.[47] Detta gäller nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av lagertillgångar, maskiner och inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt, varom särskilda bestämmelser finns i p. 1 tolfte st. anv. till 41 § KL. Samma gäller även avskrivning på köpekontrakt, som avser fartyg och luftfartyg. Enligt temporär lagstiftning, 1966 års förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m.m., kan vissa skattskyldiga utan hinder av bestämmelserna i p. 1 tolfte st. anv. till 41 § KL åtnjuta avskrivning på ej fullgjort köpekontrakt med sammanlagt högst 30 % av det avtalade priset.[48] Även här sker avskrivningen i handelsbolaget.

Bestämmelserna i 1966 års förordning har nyligen omarbetats.[49] Tiden för tillämpning av reglerna har förlängts till 1980 års taxering. Samtidigt har olika begränsningar för de skattskyldiga införts i möjligheterna att utnyttja reglerna. Dessa regler är i vissa avseenden av betydelse för de undersökningar, som här göres, och kommer därför att behandlas nedan under olika avsnitt.[50]

---

[46] Prop. 40/1964 s. 14 f.; jfr Wernevi s. 512. Motsvarande spörsmål, då av handelsbolag avsatta medel enligt 1954 års förordning om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. återförts till beskattning efter likvidation, diskuteras i prop. 9/1954 s. 15. DepCh intar uppfattningen att bolagsmännen vid tidpunkten för likvidationen är ansvariga. Jfr prop. 9/1954 s. 36.

[47] Fondavsättningar t.ex. enligt 1954 års förordning för ersättande av avyttrat fartyg m.m. och 1959 års förordning för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar sker i handelsbolaget. Se Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 225.

[48] Betr. verkningarna av denna lagstiftning se Fi 1972: 8 s. 77 ff.

[49] Se SFS 28/1973.

[50] Se nedan s. 189 ff. och 231 f.

II. ENKLA BOLAG

I ett enkelt bolag har varje delägare en från övriga delägares inkomst skild förvärvskälla. Avskrivning och nedskrivning kan också ske för vardera delägare för sig och oberoende av andra delägares dispositioner.[51] Detta har också uttalats i ett förhandsbesked rörande partrederi.[52]

X hade tillsammans med ett flertal andra personer köpt ett fartyg. Hans andel i fartyget utgjorde 56/740. RN förklarade, att förhållandet, att sökanden ägde ifrågavarande fartyg i partrederi med andra personer, icke i och för sig medförde hinder för honom — oavsett huru övriga delägare i fartyget härutinnan förfor — åtnjuta avdrag för planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning å sin andel i fartyget under de förutsättningar, som angavs i p. 3 och 4 av anv. till 29 § KL.

Detta uttalande, som gäller fartygsandel i partrederi, äger motsvarande tillämpning beträffande tillgångar i ett enkelt bolag.[53] Ett enkelt bolag saknar även rättssubjektivitet.[54]

Även andra omständigheter än en önskan hos delägarna att använda olika avskrivningsmetoder kan vara orsaken till att delägarna var för sig företager avskrivningar. Avskrivningsunderlaget för de olika delägarna i ett enkelt bolag eller ett partrederi kan variera. Om delägarna förvärvat sina andelar i bolaget resp. rederiet vid olika tillfällen och till olika belopp, är avskrivningsunderlaget inte det samma för varje delägare, och det är då inte sannolikt att delägarna företar gemensamma avskrivningar.[55] I ett enkelt bolag är det vidare möjligt, att tillgångar, som används i ett bolag, ägs allenast av en av delägarna. Ägaren äger då också ensam rätt att avskriva på dessa tillgångar.

I samband med förvärv av andel i ett enkelt bolag kan förvärvaren ha erlagt betalning för goodwill. På denna tillgång äger han ensam rätt att avskriva.

---

[51] Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 222.

[52] Förhandsbesked meddelat den 29 jan. 1957. Jfr GRS s. 309 samt Fi 1972:8 s. 59 f.

[53] Fi 1972:8 s. 46.

[54] Huruvida avskrivningar skall företas hos bolaget eller hos de enskilda bolagsmännen, synes ofta vid en internationell jämförelse vara avhängigt av svaret på frågan, om bolaget betraktas som en juridisk person eller inte. Enligt norsk rätt betraktas ett ansvarligt selskap liksom ett kommaditselskap inte som en juridisk person; se närmare härom nedan kap. X. I det s.k. Nortank-målet (Utv. 1964 s. 35) anses fastslaget, att avskrivningar skall ske hos delägarna (även hos kommanditdelägare) och inte hos bolaget. Jfr Husebø s. 282 f.

[55] Jfr Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 223.

I många fall är därför en individuell avskrivning och redovisning av delägarna i ett enkelt bolag den enda möjligheten, om delägarna vill ha ett skattemässigt riktigt resultat.

I olika författningar, t.ex. de om investeringsavdrag, vilka nämnts ovan, utgår man även från att avskrivningar och nedskrivningar i ett enkelt bolag sker hos varje delägare för sig.[56]

Trots detta förekommer det i praktiken, att det enkla bolaget redovisas som en sammanhållen enhet.[57] Ett likartat taxeringsförfarande förekommer utomlands.

Andenæs framhåller beträffande norsk rätt att »man har riktignok i praksis i stor utstrekning gått frem på den måten at man har fastsatt inntekten i selskapet på basis av et fellesregnskap med fellesavskrivninger, og så fordelt inntekten på deltagerne uten å ta hensyn til unøyaktigheter i ligningen som måtte oppstå ved at deltagerne kan ha krav på forskjellige avskrivninger».[58] För dansk rätt uttalar Thøger Nielsen samma uppfattning.[59]

För partrederiet finns en uttrycklig föreskrift att gemensam redovisning skall ske. I 15 § sjölagen stadgas, att huvudredaren har till upp-

---

[56] I de under 1950-talet gällande förordningarna om särskilda investeringsavgifter var förhållandet däremot annorlunda. Det enkla bolaget och partrederiet betraktades som en enhet. Se närmare ovan s. 40 f. — Även betr. olika fondavsättningar t.ex. enligt 1959 års förordning för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar och enligt 1954 års förordning om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg äger vardera delägare i ett enkelt bolag och vardera partredare rätt till egna avsättningar. Dessa avsättningar kan variera och det kan även inträffa att några delägare gör avsättningar medan andra underlåter att göra detta. Se Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 223. Detta innebär också att regeln med innebörd att till fond avsatta medel skall återföras till beskattning, när likvidation sker, saknar betydelse för det enkla bolaget och för partrederiet. Jfr prop. 9/1954 s. 35 betr. 1954 års förordning.

[57] I Hemberg—Silléns kommentar (s. 12) uttalas kategoriskt, att avgörande för bestämmande av begreppet handelsbolag är frågan om bokföringsskyldighet föreligger. En rörelse, som är underkastad bokföringsplikt, kan inte drivas i form av ett enkelt bolag. I de anvisningar, som lämnats av RSV beträffande beskattningen av enkla bolag och handelsbolag, framförs samma uppfattning. Även om denna uppfattning kommer att omfatta de flesta fall, är den inte riktig. Det är möjligt att ett enkelt bolag driver en bokföringspliktig rörelse, trots att bolaget inte skall anses vara ett handelsbolag, eftersom rörelsen inte drivs under en gemensam firma. Jfr 51 § bolagslagen, där det klart framgår, att en bokföringspliktig rörelse kan drivas i enkelt bolag utan att gemensam firma föreligger.

[58] Andenæs s. 173. Se även Storm-Nielsen s. 32 ff.

[59] Thøger Nielsen I s. 529. Se även Begtrup s. 14 f.

gift att föra räkenskaper och att avge redovisning för förvaltningen. Enligt bokföringslagen är dessutom varje partredare skyldig att lämna egen redovisning i enlighet med bokföringslagens föreskrifter. Bestämmelserna beträffande redovisningen av partrederiet är sålunda uppbyggda på att en total redovisning av rederiet skall ske, 15 § sjölagen, samtidigt som varje delägare är bokföringsskyldig, 1 § bokföringslagen.[60] Den totala redovisningen har viss skatterättslig betydelse. Enligt 38 § 1 mom. TF skall ett partrederi varje år till ledning för delägares taxering utan anmaning avlämna olika uppgifter för partredarnas taxering.[61] Detta hindrar dock inte, att delägarna har möjlighet till en i skatterättsligt avseende individuell redovisning.

4. FÖRDELNING AV INTÄKTER MELLAN BOLAGSMÄNNEN

En av de fåtaliga bestämmelserna i KL om beskattning av inkomster förvärvade i ett handelsbolag och ett enkelt bolag gäller fördelningen av bolagsinkomsterna mellan delägarna. Samtidigt som stadgandet i 53 § 2 mom. KL anger, att inte bolaget utan delägarna skall beskattas, uttalas, att bolagsinkomsterna skall hänföras till delägarna med belopp, som motsvarar delägarnas andel av bolagets inkomst.

Denna allmänna bestämmelse ger emellertid ringa vägledning för de många olika problem, som i de enskilda fallen kan uppkomma vid fördelningen. I detta avsnitt kommer jag att diskutera sådana frågor, som kan bli aktuella, när bolagsintäkter skall fördelas mellan bolagsmännen. Jag inleder avsnittet med en redogörelse för de civilrättsliga bestämmelser, som gäller delägarnas andelar av bolagsvinsten. Dessa regler förutsätts ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen, varför en sådan genomgång synes meningsfull för den fortsatta undersökningen. Avsnittet avslutar jag med en diskussion kring de frågor, som aktualiseras, när vissa delägare i ett svenskt bolag enligt bestämmelserna i 53 § 1 mom. KL endast är inskränkt skattskyldiga. Frågan gäller främst hur denna omständighet påverkar skattskyldigheten. Skall skattesubjektets status vara avgörande eller skall det förhållandet vara utslagsgivande, att bolaget, som förvärvat inkomsten, varit ett svenskt bolag?

---

[60] Fi 1972: 8 s. 30 f. Jfr RN:s förhandsbesked i utslaget den 29 jan. 1957, se ovan s. 155. I detta förhandsbesked utgår RN också från två olika redovisningar, dvs. dels den totala redovisningen, dels ock den skattskyldiges separata redovisning.

[61] Se härom Fi 1972: 8 s. 45.

I. CIVILRÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER

Olika regler gäller för intäktsfördelningen i handelsbolag resp. i enkla bolag. Bestämmelserna för handelsbolaget är mer utförliga.

A. Handelsbolag

Enligt 8 § bolagslagen skall bolagsman i ett handelsbolag för varje räkenskapsår tillgodoföras ett belopp, som motsvarar dels ränta efter fem procent per år å hans vid räkenskapsårets början behållna insats, dels ock arvode för förvaltning av bolagets angelägenheter, där sådant betingats. Överskott och brist, som finns, efter det att bolagsmännen tillgodoförts vad som tillkommer dem enligt 8 §, anses enligt 9 § som vinst eller förlust för räkenskapsåret. Sådan vinst skall enligt 10 § bolagslagen fördelas mellan bolagsmännen enligt huvudtalet. Om i ett avtal endast angivits viss grund för fördelningen av vinst eller för fördelningen av förlust, skall denna norm gälla för fördelningen av såväl vinst som förlust.

Uppdelningen av resultatet mellan ränta och arvode å ena sidan och vinst eller förlust på verksamheten å andra sidan har av bolagskommittén i motiven till bolagslagen förklarats. Kommittén menade i sitt förslag, att sådan ersättning skulle utgå, som motsvarade ränta på vid räkenskapsårets början behållen insats och arvode för förvaltning av bolagets angelägenheter, även om avtal härom ej träffats mellan bolagsmännen. Bolagskommittén ansåg, att »det föreslagna förfaringssättet vilar ytterst på den inom affärsvärlden gängse uppfattningen, att kapitalet i och för sig har värde, att det är liksom av sig självt fruktbärande, och att således å kapital, som i bolaget inskjutits, måste beräknas övlig avkastning innan någon av själva verksamheten kan anses föreligga. Men enligt kommitténs åsikt kan denna uppfattning skäligen icke, såsom dock skett t.ex. i den tyska lagstiftningen, göras gällande utan att man på samma gång tillerkänner den, som i bolaget inskjutit arbetsprestationer, rätt till en mot kapitalavkastningen svarande ekvivalent».[62]

Kommittén ansåg vidare, att delägarna skulle äga uppbära ränta och arvode senast vid räkenskapsårets utgång, medan vinsten däremot inte fick lyftas, förrän bokslut upprättats.[63]

Vid HD:s behandling av lagförslaget framhölls att, eftersom del-

[62] NJA II 1895 nr 3 s. 20.

[63] NJA II 1895 nr 3 s. 21.

ägarna i ett handelsbolag var pliktiga att verka för bolagets ändamål, det i allmänhet inte kunde vara deras mening, att arvode till delägarna för arbetsinsatser skulle utgå.[64]

I propositionen tillades därför med beaktande av HD:s påpekande, att arvode skulle utgå »där sådant betingats».

Enligt bolagskommittén skulle ränta och arvode till bolagsman utgå, innan resultatet av verksamheten under räkenskapsåret genom räkenskapsavslutning fastställts. Det var därför av betydelse att skilja mellan ränta/arvode och vinst/förlust. Detta förslag föll emellertid vid riksdagsbehandlingen på hemställan av särskilda utskottet. Ränta och arvode samt vinst skulle enligt dispositiv bestämmelse utgå först, sedan räkenskapsavslutning skett.

Efter de ändringar, som skedde i propositionen och vid riksdagsbehandlingen av det ursprungliga kommittéförslaget, försvann många av de skäl, som från början förelåg för att skilja mellan den vinst, som framkommit före avräkningen av ränta och arvode, samt det överskott, som i bolagslagen anges såsom vinst.[65]

Emellertid är bolagslagens bestämmelser klara såtillvida, att vinst resp. förlust enligt 10 § bolagslagen är det resultat bolaget visar, sedan arvode och ränta frånräknats. Arvode och ränta kan medföra, att ett positivt resultat före beräkningen av arvodet resp. räntan vändes till en förlust.[66]

Denna uppfattning har kommit till uttryck även i skatterättslig praxis. I RÅ 1968 Fi 945 hade ett handelsbolag visat en nettointäkt av rörelse om 10 376 kr. En av delägarna hade tillförts ett arvode om 12 000 kr, varför underskottet i bolaget kom att uppgå till 1 624 kr. Detta underskott fördelades mellan de två delägarna med hälften var. KammarR fann ej anledning ha förekommit att vägra den skattskyldige avdrag för hans andel i rörelsen belöpande underskott. TI hävdade, att avdrag i skattehänseende ej var medgivet för värdet av det arbete som

---

[64] NJA II 1895 nr 3 s. 21.

[65] Hela stadgandet är, som framgår av citerade motivuttalanden, hämtat från äldre tysk rätt. Enligt nuvarande regler i HGB, § 121, utgår räntan ur årsvinsten och räknas såsom vinstandel för bolagsmannen. Detta medför bl.a., att ränta kan utgå endast då bolagsresultatet visar överskott. Ränteanspråket kan inte medföra att en förlust uppkommer.

[66] NJA II 1895 nr 3 s. 20: »Någon vinst föreligger således ej förr, än sagda utgifter (ränta och arvode) blivit betäckta av den behållning, som av bolagets årsinkomst i övrigt kan uppstå; varemot, då någon sådan behållning ej finnes, dessa utgifter bilda eller öka bolagets förlust.» Jfr Nial s. 110 f. och 139.

delägare utfört i handelsbolagets förvärvsverksamhet. RegR fann ej skäl göra ändring i KammarR:s utslag.[67]

Eftersom arvode skall utgå endast då delägarna träffat överenskommelse därom, är arvodets storlek likaså beroende av bolagsmännens avtal. Skulle avtalet inte ange storleken på arvodet — parterna kan ha överenskommit om ett skäligt arvode — får tvisten slitas av domstol, såvida inte bolagsmännen själva kan komma överens.

Ränta skall utgå med 5 procent per år, men räntan kan även i bolagsavtalet vara angiven till högre eller lägre belopp. Bolagsmännen kan ha kommit överens, att någon räntedebitering inte skall ske.

Räntan skall enligt 8 § bolagslagen beräknas på bolagsmannens vid räkenskapsårets början behållna insats.[68] Även här kan delägarna avtala, att ett annat beräkningssätt skall förekomma.

Det är vanligt, att en bolagsman har olika anspråk på bolaget, vilka inte har med hans egenskap av bolagsman att göra. Han kan ha sålt varor på kredit till bolaget eller ha försträckt bolaget ett penningbelopp. I vilken utsträckning ränta på sådan fordran skall likställas med ränta enligt 8 § bolagslagen, har skatterättslig betydelse och skall senare i detta arbete behandlas.[69]

Enligt 10 § bolagslagen skall vinst resp. förlust i bolaget fördelas mellan delägarna efter huvudtalet. Denna bestämmelse är dock dispositiv och, vilket tidigare framhållits, knappast ett uttryck för lagstiftarens mening att denna fördelningsgrund är lämplig i det stora flertalet fall

---

[67] Jfr även RÅ 1954 Fi 1845. Vid likvidation uppkom förlust för bolagsman. RegR medgav avdrag för denna såsom underskott å rörelse. Den omständigheten, att i förlusten ingick belopp, som utbetalats till kompanjonen som lön, ansågs inte kunna reducera det avdragsgilla beloppet. Se även RÅ 1970 Fi 2178. RegR medgav avdrag för förlustutjämning. Förlusten hade uppkommit genom att en delägare under förluståret fått lön, som översteg bolagets nettointäkt. Se även RÅ 1971 Fi 1841. I ett av makar bildat kommanditbolag vägrades mannen avdrag för förlust i bolaget. Förlusten avsåg huvudsakligen utbetalda arvoden till hustrun. Skälet till utgången torde dock varit, att mannen inte ansågs ha tillskjutit bolaget medel för att möjliggöra löneutbetalningarna från bolaget utan i stället direkt överfört pengarna till hustrun. Bolagets balansräkning upptog inga skulder. I deklarationens kapitalbilagor hade ej redovisats siffror, som angav makarnas mellanhavanden med bolaget. De faktiska förhållandena var sålunda i målet speciella, varför målet inte kan ses som en ändring av den praxis, som tidigare utbildats.

[68] Betr. sättet att beräkna behållen insats se Nial s. 137 f.

[69] Se nedan s. 201 f.

utan snarare ett uttryck för de svårigheter, som uppkommer, då andra fördelningsgrunder skall tillämpas.[70]

Regler om vinstfördelning är bland de vanligaste bestämmelserna i bolagsavtalen. De är utformade på skiftande sätt. I stället för huvudtalet kan andra kvotdelar vara bestämda för fördelningen. Insatsernas storlek kan utgöra fördelningsnorm. Det är då särskilt viktigt att i avtalet fastställa vad som avses med insats.[71]

Det förekommer även att en eller flera delägare skall erhålla av vinsten ett fast belopp, innan andra delägare erhåller någon andel.

I avtalet kan även stadgas, att delägarna skall erhålla arvode och ränta, men att denna ersättning inte skall utgå före fastställande av vinst och förlust utan i stället anses vara en del av vinsten. Detta medför, att ingen förlust kan uppkomma i bolaget på grund av sådana ersättningar.

De regler, som skall gälla för fördelningen av vinst, behöver inte överensstämma med dem, som skall gälla för fördelningen av förlust. Även om det är ovanligt, kan ett bolag föreligga, trots att delägare inte har något ansvar för förlust, som kan uppkomma i rörelsen.[72]

Finns inga särskilda regler i bolagsavtalet, skall de fördelningsnormer, som tillämpas för fördelning av vinst och förlust under löpande räkenskapsår, användas för fördelningen av det slutliga överskottet resp. underskottet vid likvidation. Det kan ofta finnas skäl att använda olika bestämmelser för löpande resp. slutlig fördelning av vinsten, även om en sådan skillnad kan vålla svårigheter.[73] Viktigt är i ett sådant fall att tillvägagångssättet för värderingen av tillgångar och skulder i avtalet regleras, eftersom delägarnas andel i vinsten annars blir beroende av när den dolda reserven upplöses. Upplöses den under löpande räkenskapsår, kommer vinsten de delägare till godo, som främst har vinstanspråk under löpande räkenskapsår, medan de delägare, som skall ha större andelar av det slutliga överskottet, vill, att reserverna skall upplösas, först när likvidation sker.

En fördelning av det slutliga överskottet annorlunda än den i lagen givna kan även vara naturlig i fall, då bolagsman vid bolagsbildningen tillskjutit värden, som inte kommit till uttryck på hans kapitalkonto.

---

[70] Se ovan s. 144 f.

[71] Nial räknar med tre olika betydelser på ordet insats: avtalad insats, inbetald insats och behållen insats. Se Nial s. 129 ff. Jfr även Storm-Nielsen s. 19.

[72] Jfr ovan s. 37.

[73] Nial s. 140.

Tillskottet kanske skedde med varor, i vilka en dold reserv fanns och för vilken han inte före likvidationen blivit kompenserad.

B. Kommanditbolag

Bestämmelserna avseende kommanditdelägare är något annorlunda utformade än reglerna för delägare i ett handelsbolag och komplementärer i ett kommanditbolag. Visserligen föreligger naturligtvis full avtalsfrihet men en dispositiv bestämmelse beträffande vinstfördelningen saknas.

Bolagskommittén ville i sitt förslag inte heller uppställa en generell regel beträffande kommanditdelägares andel i vinsten resp. förlusten. I sitt förslag angav kommittén, att domstolen skulle avgöra, om fördelningen skulle ske efter huvudtalet eller efter annan grund.[74] HD framhöll vid sin granskning av förslaget, att domstolen borde vara helt obunden av olika fördelningsmöjligheter. Efter HD:s anmärkning fick reglerna sin nuvarande utformning.

När fördelningen av vinsten mellan delägarna i ett kommanditbolag skall ske, måste framför allt beaktas, att komplementären i motsats till kommanditdelägaren inte har ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser. Det är därför i de flesta fall naturligt, att komplementären erhåller en större andel i vinsten.

Har delägarna i ett kommanditbolag inte träffat avtal om fördelningen av förlust i bolaget, är det vid tvist domstols sak att avgöra denna fråga. Regeln i 10 § andra st. bolagslagen, som stadgar att en mellan delägarna överenskommen grund för fördelningen av vinst även skall gälla för fördelningen av förlust, gäller inte beträffande kommanditdelägare.

Bestämmelsen i 38 § bolagslagen, att kommanditdelägaren inte ansvarar för mer än han i bolaget insatt eller åtagit sig att insätta, gäller endast i förhållandet till tredje man. Kommanditdelägaren har således utåt ett begränsat ansvar. Denna bestämmelse gäller inte utan vidare i förhållandet delägarna inbördes. Det kan vara möjligt, att en kommanditdelägare internt har ett ansvar för förluster, vilket sträcker sig utöver det belopp, som han insatt i bolaget.[75] Emellertid har bestämmelsen om ansvarigheten gentemot tredje man såtillvida betydelse även vid förlustfördelningen delägarna inbördes, som den vid domstols prövning kan tjäna som ett uttryck för parternas avsikt.[76]

[74] NJA II 1895 nr 3 s. 45.

[75] Betr. dessa spörsmål i skatterättsligt hänseende se vidare s. 222 ff.

[76] Jfr Nial s. 352 f.

Dispositiva regler för fördelningen av överskott resp. underskott vid likvidation saknas i ett kommanditbolag. Det är även här domstol som har att avgöra frågan, såvida inte delägarna själva kan komma överens.

C. Enkla bolag

I ett enkelt bolag utgår bolagslagen från att vinst resp. förlust skall fördelas mellan delägarna, 47 § bolagslagen. Detta skall, liksom i handelsbolaget, ske efter huvudtalet. Särskilda regler för ränta och arvode saknas däremot.

I NJA 1928 s. 584 gjorde part gällande, att eftersom 8 § bolagslagen inte var tillämplig beträffande enkelt bolag, skulle en bolagsman i ett enkelt bolag ha rätt till arvode för utfört arbete, trots att inget avtal härom träffats. Han ansåg, att ett e contrarioslut skulle göras. Denna uppfattning delade dock inte HD. Bolagsmannen, som enligt uppdrag handhaft förvaltningen i bolaget, erhöll inte särskild ersättning för detta, eftersom inget avtal härom träffats.

Frånvaron av särskilda bestämmelser avseende ränta och arvode är avsiktlig. Bolagskommittén har i sitt förslag angivit, att bestämmelserna för enkla bolag och handelsbolag »väsentligen» avvek från varandra.[77]

Bestämmelserna för fördelningen av vinst och förlust, så som de är utformade i bolagslagen, är dock dispositiva och det är vanligt, att bolagsavtalen innehåller särskilda regler i detta hänseende. Särskilt i de enkla bolag, där bolagsmännen driver en sammanhållen rörelse, torde det inte vara ovanligt, att fördelningen sker med utgångspunkt från olika insatser, som delägarna gjort i bolaget. Bl.a. kan delägare erhålla särskild ersättning för utfört arbete och för insatt kapital.

I ett enkelt bolag skall vid likvidation liksom under löpande räkenskapsår vinst resp. förlust ske enligt huvudtalet. Har parterna träffat särskild överenskommelse för fördelningen under löpande räkenskapsår, skall denna gälla även vid likvidation, om inga avvikande bestämmelser träffats. Om delägarna skall ha ersättning från vinsten för insatser till bolaget i form av arbete eller kapital, är det dock sällan delägarnas avsikt, att sådan ersättning skall utgå av den vinst, som uppkommer vid likvidation. Ibland kan dock tolkning av avtal ge annat resultat.

I ett partrederi gäller för fördelningen av vinst och förlust andra regler än i det enkla bolaget. Eftersom tillskottet här är av samma slag — partredarna är ägare till ett fartyg, som de gemensamt inköpt — stadgar 19 § sjölagen, att uppkommen vinst och förlust skall fördelas

[77] NJA II 1895 nr 3 s. 20.

mellan delägarna i förhållande till deras andelar i rederiet. Även denna bestämmelse är dock dispositiv. Parterna kan överenskomma om andra fördelningsnormer.[78]

II. FÖRDELNING AV INTÄKTER ENLIGT BOLAGSAVTALET

När det i 53 § 2 mom. KL föreskrivs, att delägarna i ett handelsbolag och i ett enkelt bolag skall taxeras för bolagets inkomst med belopp, som för en var av delägarna motsvarar hans andel av bolagets inkomst, måste som ovan nämnts avsikten med denna bestämmelse vara att de avtal, som finns mellan delägarna, skall ligga till grund för fördelningen. Finns inget avtal, skall bolagslagens dispositiva lagregler tillämpas.

De problem, som uppkommer, då fördelningen av bolagets inkomst skall ske, kan i bland vara svåra att lösa. Inte sällan uppstår svårigheter, därför att bestämmelserna i bolagsavtalet utgår från den bokföringsmässiga nettovinsten. Vid taxeringen av delägarna skall emellertid den skattepliktiga nettointäkten fördelas. Nettointäkten kan vara antingen större eller mindre än den bokföringsmässiga nettovinsten. I viss utsträckning finns då inte civilrättsliga regler att tillämpa utan avgöranden om fördelning måste träffas, som endast har skatterättslig relevans.

En annan fråga som också bör ställas under diskussion, är sättet att fördela vinsten, då bolaget under året bytt delägare.

Längre fram kommer jag att behandla vinstfördelningsspörsmål, då bolagets intäkter är att hänföra till flera olika förvärvskällor. I dessa fall uppkommer frågan, hur de olika intäkterna skall hänföras till de skilda delägarna. Även här finns inte alltid möjlighet att finna svar i de civilrättsliga bestämmelserna, eftersom man här bortser från vilken typ av inkomst det gäller, när vinsten skall fördelas.

Eftersom problemen i viss utsträckning är olika i ett handelsbolag och i ett enkelt bolag, skall de båda bolagsformerna behandlas i skilda avsnitt.

A. Handelsbolag

Om den skattepliktiga inkomsten överensstämde med den bokföringsmässiga nettovinsten, kunde en fördelning ske direkt efter bolagsavtalet.

---

[78] Jfr Fi 1972:8 s. 31.

Så är emellertid sällan förhållandet. Antingen är den skattepliktiga inkomsten i bolaget större eller mindre än nettovinsten.

I de fall då den skattepliktiga nettointäkten i ett handelsbolag är större än den redovisade nettovinst, som skall ligga till grund för fördelningen enligt bolagsavtalet, måste skälen till differensen klarläggas, innan det är möjligt att fördela inkomsten.

I bolaget kan varor t.ex. ha uttagits för konsumtion. Dessa uttag har emellertid ej redovisats i bokföringen.[79] I ett sådant fall skall delägarna beskattas för de uttag de tillgodofört sig.[80]

Om handelsbolaget trätt i borgen för en personlig vän till en av delägarna och bolaget fått fullgöra borgensåtagandet, är det naturliga att den delägare, som förmått de övriga delägarna att göra borgensåtagandet, får svara för den kapitalförlust, som därigenom uppkommer. Även i andra fall är det möjligt att hänföra en för handelsbolaget inte avdragsgill kostnad till någon av delägarna.

Att skillnader mellan den skattepliktiga nettointäkten och den bokföringsmässiga vinsten i situationer av nu nämnt slag oftast inte vållar problem vid taxeringen, beror på att bolagsmännen vid upprättandet av deklarationerna kommit överens hur bolagets skattepliktiga nettointäkt skall fördelas. Som tidigare nämnts finns det som regel ingen anledning från taxeringsmyndigheternas sida att företa en undersökning av rimligheten i fördelningen.[81]

Taxeringsmyndigheterna kan emellertid också ställas inför det problemet, att bolagsmännen inte själva nått någon överenskommelse om fördelningen av den nettointäkt, som framkommit i handelsbolaget. Ur svensk rättspraxis kan här hänvisas bl.a. till RÅ 1963 Fi 443.

I ett handelsbolag hade en delägare, som själv svarade för bokföringen i bolaget, obehörigen tillägnat sig vissa belopp från bolaget.

[79] Jfr RÅ 1969 Fi 2162 jfrd med Fi 2163. Uttag ur ett handelsbolag med två delägare (dödsbo och en av dödsbodelägarna) ansågs helt ha skett av dödsboet, då de uttagna varorna vid arvskifte tillfördes en av den avlidne delägarens bröder.

[80] Jfr Handledning för taxering s. 221. — Det kan emellertid vara ovisst, huruvida denna intäkt skall räknas vid sidan av de övriga intäkterna, så att dessa fördelas enligt bestämmelserna i avtalet, varefter den delägare tilläggs den intäkt som uppkommit genom uttaget. En annan möjlighet vore att räkna in den intäkt som uppkommit genom uttaget bland de övriga intäkterna och fördela dessa. Detta innebär, att uttaget skulle fördelas mellan delägarna enligt samma proportion som övriga intäkter. En tredje möjlighet vore att låta varuuttaget avräknas mot den eventuella rätt delägaren har till särskild ersättning för utfört arbete eller ränta på innestående kapital. Jfr Storm-Nielsen s. 43 f.

[81] Se ovan s. 138 f.

RegR ansåg, att de uttagna beloppen utgjorde vinstmedel i bolaget. RegR fann de övriga handelsbolagsmännen (sammanlagt var de fyra delägare) skattskyldiga för sina andelar av de undandragna beloppen.

RegR har först haft att ta ställning till frågan om det undandragna beloppet var att betrakta som en avdragsgill kostnad i bolaget. Enligt stadgad praxis anses avdragsrätt föreligga för den förlust, som uppkommer genom förskingring eller genom liknande oegentlighet av anställd.[82] Samma regel har således inte ansetts vara tillämplig för det fall att förskingraren varit bolagsman.[83] En kapitalförlust synes ha förelegat.[84]

RegR har därefter avgjort, hur det förskingrade beloppet bort fördelas mellan delägarna. De övriga delägarna gjorde gällande, att de inte skulle vara skattskyldiga för denna del av vinsten, eftersom den ene bolagsmannen tillgodogjort sig detta belopp. RegR har menat, att eftersom de undandragna beloppen utgjorde skattepliktig vinst i bolaget, borde varje delägare beskattas för sin del av den vinst som undandragits. Enligt p. 9 anv. till 53 § skall varje delägare vara skattskyldig för den del av vinsten, som belöper på honom, oberoende av hur denna använts och oberoende av om bolagsmannen lyft vinsten.

Sannolikt har de olika delägarna i bolaget haft anspråk på 1/4 av den undandragna vinsten. Hade beloppet redovisats som vinst skulle beloppet tillgodoförts dem enligt bolagsavtalet och skattskyldighet uppkommit för dem. Den har med lagens uttryck *belöpt* på dem. Den omständigheten, att vinsten således inte redovisats, har inte haft betydelse för

---

[82] Se RÅ 1910 ref. 90, 1933 Fi 384 samt 1951 Fi 217.

[83] Rättsfallet ger inte vägledning för hur regeln närmare skall tillämpas. Om bolagsmans förskingring icke skall anses avdragsgill, förefaller regeln mer naturlig i de situationer, då delägaren äger en mer betydande andel i bolaget. Skulle den person i bolaget, som ansvarar för redovisningen, visserligen ha en andel i bolaget, men är denna andel endast liten och behandlas delägaren i andra sammanhang som anställd (t.ex. i arbetsrättsligt hänseende) är det inte osannolikt, att huvudregeln (avdragsrätt för förluster uppkomna genom förskingring) kan användas.

[84] Jfr RÅ 1958 Fi 29. Två personer ingick avtal om försäljning av importerade motorer. För finansieringen utställde den skattskyldige en växel, som accepterades av den andre delägaren. Inkomna likvider skulle användas till att betala växeln. Delägaren redovisade inte inkomna försäljningslikvider utan använde dem för egen räkning. På grund av växelprotester fick den skattskyldige utgiva ca 22 000 kr. Detta belopp yrkade den skattskyldige få avdra mot annan förvärvskälla av rörelse. Detta godtogs ej med motiveringen, att förlusten var en kapitalförlust. Något yrkande, att den skattskyldige skulle beskattas för halva försäljningsintäkten ställdes inte i målet. Det framgår inte, om motorerna sålts med vinst eller förlust.

frågan. Ur civilrättslig synpunkt har de övriga delägarna ett anspråk på den förskingrade vinsten.

Resultatet skulle då bli, att de övriga tre delägarna fått en fordran på den fjärde delägaren. Denna fordran kan vara värdelös. Frågan är då huruvida en nedskrivning härför skall betraktas som en driftförlust. Eftersom RegR inte funnit förskingringen vara en driftförlust i handelsbolaget, kan inte förlusten hos delägarna betraktas på annat sätt.

I det nu refererade rättsfallet kan utgången således förklaras med att RegR kunde fastställa hur överskottet belöpte på de olika delägarna.[85] I många fall kan delägarnas överenskommelse om fördelning vara svårare att fastställa.

Den skattepliktiga nettointäkten kan vara större än den bokförda nettovinsten, därför att ej skattemässigt tillåtna fondavsättningar, avskrivningar eller nedskrivningar skett. Den vinst, som genom korrigering vid taxeringen då upptas till beskattning, kommer först senare att framtagas i bolaget och fördelas mellan delägarna. Den vinstfördelningsnorm, som gäller vid taxeringstillfället, kan då ha ändrats.

Detta problem har uppmärksammats i tysk rätt och föranlett ett uttalande av RFH med i huvudsak följande innebörd. I princip skall beaktas, hur normen för vinstfördelningen kan vara bestämd vid det tillfälle, då skillnaden mellan den skattepliktiga nettointäkten och den bokförda nettovinsten faktiskt fördelas mellan delägarna. RFH fortsätter: »Hierüber entscheidet erst die Zukunft. Es ist aber notwendig, die steuerlichen Mehrgewinne steuerlich sofort zu verteilen. Die Aufteilung ist eine Tatbestandswürdigung, bei der im Weg der Schätzung die steuerlichen Mehrgewinne den Gesellschaftern zugeteilt werden müssen, denen sie voraussichtlich in der Zukunft zufallen. Einen Anhalt hierfür, keine feste Bindung, wird der Gewinnverteilungsschlüssel des Gesellschaftsvertrages und die tatsächliche Handhabung zu geben vermögen. Soweit es sich um stille Reserven handelt, die voraussichtlich erst bei der Auflösung der Gesellschaft handelsbilanzmässig zutage treten, werden die Bestimmungen des HGB und des Gesellschaftsvertrages über die Verteilung des Vermögens der Gesellschaft zu berücksichtigen sein.» [86]

---

[85] Se med likartad utgång RÅ 1971 Fi 1074, där den ene av två delägare förskingrat medel i ett handelsbolag. RegR fann, att hälften av det undandragna beloppet skulle upptas som intäkt hos vardera delägare.

[86] RFH-U vom 22.6.1938 VI 190/38, RStBl s. 860; jfr Brönner s. 76 f.

Huruvida det resonemang, som utvecklades av RFH, också skulle kunna gälla för svensk rätts vidkommande är dock ovisst. Enligt p. 9 anv. till 53 § KL skall nämligen delägarna beskattas omedelbart för bolagsvinsten och utan hänsyn till att vinsten stannat kvar i bolaget. Det finns därför skäl för uppfattningen, att de vid taxeringstillfället gällande fördelningsreglerna i allmänhet skall användas. Från praktisk synpunkt torde detta även vara den enda framkomliga vägen. Det bör också tilläggas, att ofta sker en omedelbar korrigering av räkenskaperna för att delägarna i framtiden skall undvika en dubbelbeskattning.

Ett problem av likartat slag är frågan, hur en vinstfördelning skall ske, då bolagets vinst vid en eftertaxering skattemässigt justeras uppåt.[87] Även denna fråga har behandlats i tysk rättspraxis.[88] Från skattemyndigheternas sida framhölls då, att de fördelningsregler, som gällde för det år eftertaxeringen avsåg, borde tillämpas. Avtalet mellan delägarna hade emellertid därefter ändrats. Bolagsmännen ansåg, att de nya reglerna skulle användas. BFH biträdde den senare uppfattningen. Så länge delägarna inte i bokföringen redovisat intäkten, hade inget beslut fattats, vem eller vilka vinsten skulle tillfalla. Om delägarna i samband med en eftertaxering ändrar balansräkningen, så att den kommer att överensstämma med den skatterättsliga redovisningen och därvid fördelar den vinst, som uppkommer, skall enligt BFH denna vinstfördelning vara avgörande för skattskyldigheten. Det finns knappast anledning att utifrån svenska regler anlägga ett annat betraktelsesätt, om det vid taxeringstillfället är klart, hur den tillkomna nettointäkten faktiskt fördelas. Om tveksamhet råder, hur vinsten kommer att fördelas, bör dock de regler, som gäller det år eftertaxeringen avser, vara avgörande.

I de flesta fall är delägarna överens, hur fördelningen dem emellan skall ske. Det finns då i allmänhet ingen anledning att pröva efter vilka grunder denna fördelning skett, eftersom det enligt bolagslagen står delägarna fritt att efter egen önskan träffa avtal om fördelning av vinst resp. förlust. Frågan, hur fördelningen av en skattepliktig nettointäkt, som överstiger nettovinsten, skall ske, blir, som framhållits ovan, främst aktuell i fall, då delägarna inte själva kunnat enas om hur fördelningen skall ske. I dessa situationer måste beskattningsmyndighe-

[87] Frågan synes ha varit aktuell i RÅ 1970 Fi 2241. RegR delade ett eftertaxerat belopp med hälften på vardera delägare. Motivering till utgången lämnades inte. Kanske kan regeln, att vinst fördelas pro rata parte gälla som en sista utväg, när inga säkra uppgifter om delägarnas överenskommelse finns.

[88] BFH-U vom 27.11.1956 I 260/56, BStBl 1957 III s. 35; se Brönner s. 77.

terna söka tolka reglerna om fördelning av vinst. I en del bolagsförhållanden, och då främst där vinstfördelningsreglerna är mer komplicerade, kan svårigheter uppkomma. Ett exempel kan lämpligen illustrera dessa problem. Utgångspunkten är således, att den skattepliktiga nettointäkten är större än den bokföringsmässiga vinsten.

I ett handelsbolag redovisas en bokföringsmässig vinst om 50 000 kr, medan den skattepliktiga nettointäkten uppgår till 60 000 kr. Resultatet i bolaget skall enligt bolagsavtalet fördelas mellan bolagsmännen A och B på följande sätt. A skall först erhålla ett fast belopp, bestämt till 40 000 kr. A och B skall sedan dela vinsten enligt huvudtalet.

En möjlighet, då denna intäkt om 60 000 kr skall fördelas, är att först överföra 40 000 kr på A och sedan fördela återstoden, 20 000 kr, enligt fördelningsregeln i avtalet. A skulle erhålla en total skattepliktig inkomst om 50 000 kr (40 000 kr+10 000 kr), B en skattepliktig inkomst om 10 000 kr.

En annan möjlighet är att fastställa, hur stor del av den bokföringsmässiga vinsten om 50 000 kr vardera delägare kommer att erhålla. A erhåller 45 000 kr, dvs. 9/10, B 5 000 kr, dvs. 1/10. Delägarna skall sedan beskattas för lika stor andel av den skattepliktiga nettointäkten. A skall då vara skattskyldig för 9/10 av 60 000 kr, dvs. 54 000 kr och B för 1/10, 6 000 kr.

En noggrann tolkning av bolagsavtalets vinstfördelningsregler kan vara nödvändig för att man skall kunna avgöra, vilket av dessa alternativ som bör komma till användning. En granskning av avtalsbestämmelserna kan naturligtvis också ge till resultat, att en annan fördelningsregel än de ovan nämnda kan vara riktigare.

Emellertid finns det ofta anledning att anta att ett fast belopp tillkommer en delägare, därför att han utför arbete i bolaget. Beloppet utgör således en form av arbetsersättning. I bolagsavtalet anges ofta uttryckligen, att det är fråga om ett sådant arvode. I ett sådant fall, synes det vara rimligast, att den delägare som utfört arbete i bolaget först tillförs arvodet och att bolagsmännen därefter, om det bolagsavtal, som ovan tjänade som exempel, fortfarande ligger till grund, delar den resterande vinsten mellan sig enligt huvudtalet.

Svårigheter att fördela skillnaden mellan den skattepliktiga nettointäkten och bokföringsmässiga nettovinsten kan även uppkomma, då delägarna överenskommit om sådana fördelningsregler, som är tänkbara i aktiebolag, där både preferens- och stamaktier finns. En delägare kan t.ex. först vara tillförsäkrad viss andel av vinsten, varefter samma

andel skall tillfalla den andre delägaren. Uppkommer ytterligare överskott, skall detta delas lika mellan delägarna. Även här kan besvärliga fördelningsfrågor föreligga i enskilda fall.

Ovan har lämnats exempel på fall, då den skattepliktiga nettointäkten är större än nettovinsten. Om nettovinsten i bolaget skulle vara större, kan likartade problem uppkomma.

Även i dessa fall är emellertid förhållandena ofta sådana, att det är uppenbart, vem av delägarna som skall erhålla den vinst, som är skattefri. Det kan ibland i bolagsavtalet klart ha uttalats, hur fördelningen av en skattefri inkomst skall ske. Har en delägare tillskjutit en fastighet, skall han kanske erhålla den vinst, som uppkommer vid en eventuell avyttring.

Inte heller uppkommer i allmänhet särskilda problem i de fall, då delägarna inte har överenskommit om fasta ersättningar eller om ränta på insatt kapital. Det är då naturligt, att de erhåller skattepliktiga resp. skattefria vinster i samma proportioner, som gäller enligt avtalet.

Ett exempel skall även här belysa några tolkningssvårigheter, som kan uppkomma. Förutsättningen är att den redovisade nettovinsten är större än den skattepliktiga nettointäkten.

I ett handelsbolag redovisas en bokföringsmässig vinst om 50 000 kr, som skall fördelas mellan delägarna A och B. Enligt bolagsavtalet skall A först tillgodoräknas ett fast belopp om 40 000 kr per år. Vinsten skall sedan fördelas enligt huvudtalet. A skall således ha 45 000 kr, B 5 000 kr av den i balansräkningen visade vinsten. Bland de intäkter, som visas i handelsbolagets balansräkning, finns emellertid en skattefri intäkt om 30 000 kr, varför den skattepliktiga nettointäkten är 20 000 kr. Frågan är hur intäkten skall fördelas mellan delägarna till beskattning.

Ett alternativ är att företaga en fördelning av den skattepliktiga intäkten mellan delägarna, vilken utgår från storleken av de vinstandelar (räknad på den bokföringsmässiga nettovinsten), som belöper sig på de båda delägarna. Deras andelar är 45 000 kr, dvs. 9/10 resp. 5 000 kr, dvs. 1/10. Den skattepliktiga nettointäkten, 20 000 kr, fördelas i samma proportion. A beskattas för 18 000 kr, B för 2 000 kr.

Det är naturligtvis även tänkbart att A med det fasta beloppet skall beskattas eller att den skattefria nettointäkten helt skall avräknas mot detta fasta belopp.

Om det fasta beloppet anses utgöra ersättning för utfört arbete, står

även ett annat alternativ öppet. Från nettointäkten i bolaget räknas A:s arvode. A får en skattepliktig intäkt om 40 000 kr. I handelsbolaget uppkommer däremot ett underskott om 20 000 kr. Detta underskott skall fördelas mellan A och B enligt huvudtalet. Resultatet av detta beräkningssätt blir, att A får en skattepliktig intäkt om sammanlagt 30 000 kr (40 000—10 000), medan B får ett underskott om 10 000 kr.

Om de fasta beloppet skall anses vara arvode för utfört arbete, kan således detta leda till att en vinst genom denna avräkning utbyts i en förlust. För att detta sist nämnda alternativ skall användas torde det emellertid vara nödvändigt, att det är fråga om arvode, som anges i 8 § bolagslagen. Men i ett sådant fall måste också det sist nämnda av olika alternativ vara det riktiga att använda som fördelningsgrund. Hade det arbete, som av delägaren utförts, i stället gjorts av anställd i bolaget, skulle den ersättning, som utbetalts till denne, vara avdragsgill i bolaget och skattepliktig för den anställde. Ofta är det, då den bokföringsmässiga vinsten är högre än den skattepliktiga nettointäkten, fråga om intäkter, som är att hänföra till annat inkomstslag än bolagets huvudsakliga, dvs. extraordinära, intäkter. I dylika fall är det naturligt, att ett arvode, som en av delägarna betingat sig för utfört arbete, avräknas mot skattepliktiga intäkter i bolagets huvudförvärvskälla, där bolagsmannen utfört sin huvudsakliga arbetsinsats.

Exemplen ovan har gällt fall, då delägare betingat sig särskilt arvode. Ett sådant arvode måste således i allmänhet vara att hänföra till bolagets huvudförvärvskälla. Motsvarande spörsmål föreligger för de fall då delägare i ett handelsbolag betingar sig ränta på det av honom tillskjutna kapitalet. Även här finns sannolikt oftast anledning att hänföra räntan till de förvärvskällor, från vilka bolagets skattepliktiga intäkter härrör. Vid fördelningen av räntan på dessa olika förvärvskällor kan en fördelning göras av samma slag som den, vilken bildar utgångspunkten i 44 § KL. Eftersom räntan är en ersättning för det i bolaget arbetande kapitalet, finns det i enlighet med bestämmelserna i 44 § skäl att företa en undersökning med syfte att fastställa vad det insatta kapitalet disponerats för. Om utredning inte kan vinnas, hur stor del av insatt kapital, som hänför sig till de olika av bolagets förvärvskällor, kan i stället en fördelning ske, där värdet av de i de olika förvärvskällorna nedlagda tillgångarna är avgörande.

Emellertid torde, som nyss framhållits, en sådan regel nästan alltid leda till att räntan hänförs till skattepliktiga intäkter. Om nettovinsten i ett bolag är högre än den skattepliktiga nettointäkten, är skälet ofta

det, att skattefria realisationsvinster uppkommit under året. Någon anledning att hänföra räntan till dylika intäkter synes i allmänhet inte föreligga.

Nedan skall jag beröra de problem, som kan uppkomma i fall, då bolagsmannen överlåter sin andel under löpande räkenskapsår. Vid sådana överlåtelser torde det vara vanligt att köparen av andelen skall tillgodoräknas hela årsresultatet, dvs. även vinsten eller förlusten för den tid, som ligger före överlåtelsen.[89]

Detta är i vissa fall nödvändigt. Om en delägare äger endast en mindre andel i ett bolag, kan han kanske inte förmå de övriga delägarna att upprätta ett bokslut på överlåtelsedagen. En riktig fördelning av årsresultatet mellan säljare och köpare kan då inte ske.

Så som bolagslagens regler är utformade, torde det även överensstämma med dessa bestämmelser, att köparen får tillgodoräkna sig resultatet för hela räkenskapsåret. Resultatet av verksamheten kan inte bestämmas, förrän räkenskapsavslutning skett i handelsbolaget. Eftersom rätt till vinstandel enligt bolagslagen inte föreligger förrän räkenskapsavslutning gjorts (11 § bolagslagen), talar detta för att köparen skall beskattas för hela vinstandelen eller svara för hela förlusten under räkenskapsåret.

Däremot har retroaktivt övertagande av fastighet inte godtagits. I RÅ 1961 Fi 394 undertecknades köpeavtalet den 15 november 1954 men enligt avtalet skulle tillträde till fastigheterna i avräkningshänseende anses ha ägt rum den 1 januari 1954. Säljaren beskattades dock för tiden 1 januari—15 november 1954. I RÅ 1966 Fi 1240 överlät en kvinna ett antal fastigheter till sina barnbarn genom gåvobrev daterat den 30 december 1959. Den omständigheten, att gåvotagarna enligt gåvobrevet skulle anses ha tillträtt fastigheterna den 1 januari 1959 hindrade inte RegR från att beskatta givaren för tiden 1 januari—30 december 1959.

Förhållandena är dock i dessa fall andra än de, som gäller vid överlåtelse av handelsbolagsandel. De svårigheter, som uppkommer att få fram det löpande resultatet i ett handelsbolag och fördela detta mellan säljare och köpare, föreligger knappast vid en fastighetsöverlåtelse. I gåvofallet tillkommer dessutom den omständigheten, att det retroaktiva övertagandet bör betraktas som en särskild gåva till barnbarnen.

Det förekommer naturligtvis även — särskilt då bolagsmän med mer ansenliga andelar i bolaget utträder — att en fördelning av årsresultatet göres mellan säljare och köpare. Även en sådan fördelning bör godtas,

[89] Det allmänna problemet om retroaktivt övertagande av rörelse har behandlats av Sandels s. 183 ff.

om kontrahenterna är överens om fördelningen. I sådana fall ligger vanligtvis ett delbokslut till grund för beräkningarna.[90] En sådan fördelning blir dock i viss mån schematisk, eftersom vissa kostnader, t.ex. avskrivningar enligt metoden räkenskapsenlig avskrivning, knappast kan fördelas på olika tidsperioder under samma räkenskapsår.

Svårast att bedöma blir de fall, då någon överenskommelse inte kan visas mellan säljare och köpare om fördelningen av årsvinsten. Några allmängiltiga regler förefaller inte vara möjliga att uppställa. På samma sätt som fördelningen av skattepliktig nettointäkt mellan delägarna i de fall, då denna inte överensstämmer med bokföringsmässig nettovinst, i viss mån måste ske efter omständigheterna i det enskilda fallet, torde det även här vara nödvändigt att bedöma de enskilda förhållandena.

Som en presumtionsregel kan dock kanske i enlighet med reglerna i bolagslagen gälla, att en överlåtelse av en andel även omfattar den del av vinsten, som hänför sig till den period, under vilken säljaren varit delägare men som först kan lyftas efter räkenskapsårets utgång.[91] Vanligt är dock att ersättning för utfört arbete utbetalas under löpande verksamhetsår. Ett undantag måste göras för sådana ersättningar.

Det skall framhållas, att frågan om skattskyldigheten för det löpande räkenskapsårets vinst, ofta är kopplad till köpeskillingens storlek, när andelen försäljs. Om köparen skall svara för skatten på hela räkenskapsårets vinst, bör detta ha inneburit, att priset på andelen blivit lägre än det skulle ha varit i den händelse, att säljaren själv svarat för skatten på vissa av dessa inkomster. Eftersom det föreligger för säljare och köpare ett sammanhang mellan priset på andelen och frågan om skattskyldigheten för inkomsterna under löpande räkenskapsår, är det sannolikt, att kontrahenterna mestadels träffat överenskommelse i dessa avseenden på sådant sätt, att inga svårigheter uppkommer vid bedömningen eller att avtalet kan vara till hjälp vid tolkningen.

---

[90] Jfr RÅ 1971 Fi 922, där en fördelning av resultatet mellan säljare och köpare ej accepterades, då något egentligt bokslut inte upprättats i samband med utträdet ur handelsbolaget. Säljaren yrkade dock här att få avdraga en förlust som uppkommit under den tid hon varit delägare. Även i ett fall då en av kontrahenterna redovisar en förlust för en tidsperiod medan den andre fått ett överskott för övriga delen av beskattningsåret torde i enlighet med principerna i RÅ 1968 Fi 945 ej hinder föreligga att utnyttja förlusten. RegR:s motivering i RÅ 1971 Fi 922 torde i stället grunda sig på att den skattskyldiga inte tillräckligt styrkt sitt yrkande.

[91] Kanske kan en jämförelse göras med en aktieöverlåtelse, som även omfattar den rätt till utdelning, som omfattar löpande verksamhetsår. De civilrättsliga reglerna har dock olika utformning.

Problemen uppkommer kanske oftast, då efter avslutet mellan säljare och köpare omständighet inträffat, som påverkar vinsten under verksamhetsåret. Främst gäller detta då på grund av eftertaxering den överenskomna vinsten under verksamhetsåret ökat.[92]

I RÅ 1971 Fi 1074 hade under en del av verksamhetsåret ett handelsbolag drivits av två bolagsmän. Efter en tid utträdde den ene delägaren. För verksamhetsåret angav båda delägarna som inkomst viss del av det totala resultatet för räkenskapsåret. Vid taxeringsrevision uppmärksammades, att den delägare, som utträtt ur rörelsen, genom brottsligt förfarande tillgodogjort sig medel från bolaget. RegR fann, att båda delägarna var skattskyldiga för det undandragna beloppet, vardera för hälften. Beloppet hänförde sig till den delen av räkenskapsåret, då båda fortfarande var delägare i bolaget. Den metod RegR synes ha använt är att fördela mellan delägarna med hälften på vardera den vinst, som uppkommit under den tid de båda varit delägare i bolaget. Denna lösning kan RegR ha ansett vara den riktiga, eftersom delägarna själva på detta sätt fördelat (naturligtvis det förskingrade beloppet undantaget) årsvinsten mellan sig.

Även i RÅ 1971 Fi 1948 fick RegR anledning att ta ställning till frågor om fördelning mellan säljare och köpare av den ökning av nettointäkten, som uppkommit efter avslutet mellan delägarna. Vid taxeringsrevision i ett handelsbolag observerades, att belopp, som bolaget erhållit som ersättning för ökade kostnader, ej hade upptagits som intäkt. Under verksamhetsåret hade den ene delägaren i bolaget sålt sin andel till den andre. TI gjorde gällande, att den kvarvarande delägaren skulle beskattas för hela det belopp, som inte upptagits som intäkt. Denne gjorde dock gällande, att i den händelse detta belopp betraktats som skattepliktigt, då delägarna fastställde sin överenskommelse, hade köpeskillingen på andelen blivit lägre. Nu hade delägarna på annat sätt framräknat den skattepliktiga nettointäkten för året och detta belopp hade fördelats mellan dem. De hade taxerats för halva beloppet var. KammarR fann emellertid, att den kvarvarande delägaren borde beskat-

---

[92] Se dock även RÅ 1962 Fi 933. Den skattskyldige hade blivit taxerad för inkomst av rörelse under år, då han överlåtit sin andel i ett handelsbolag. RegR undanröjde på hans besvär taxeringen med motiveringen, att handlingarna inte för den del av beskattningsåret, under vilken han med annan drivit rörelsen, innehöll någon inkomstberäkning, som utvisade att nettointäkt uppkommit i rörelsen. Eftersom själva överlåtelsen betraktades som en ej skattepliktig realisationsvinst, fanns ingen inkomst, som kunde betraktas som skattepliktig.

tas för hela beloppet. Som motivering anförde KammarR, att de kostnader, för vilka de omstridda beloppen utgjorde ersättning, inte belastat årsresultatet utan först därefter uppkommit. Det fick därför antagas att dessa kostnader beaktats och beräknats till belopp som motsvarade ersättningen. Den kvarvarande delägaren betraktades därför som skattskyldig för hela beloppet. Motiveringen skulle väl varit att genom denna tänkta avräkning hade den kvarvarande delägaren tillförts hela det skattepliktiga beloppet. RegR lämnade besvären utan bifall. RegR:s skrivsätt kan grundas på uppfattningen, att anledning saknades att närmare undersöka, hur delägarna kunde ha tänkt vid fördelningen av det belopp, som från början antogs vara skattefritt, men att det var skäligt, att den kvarvarande delägaren likväl beskattades för hela beloppet.

Även i andra fall måste det anses vara klart, att den kvarvarande delägaren är skattskyldig för den ökade nettointäkten, även om delägarna i sitt avtal överenskommit att dela den tidigare framräknade skattepliktiga intäkten. Om en felaktig avsättning skett eller om avskrivningar och nedskrivningar skett med för höga belopp, bör den ökning som därigenom sker belasta den kvarvarande delägaren, eftersom de dolda reserverna i bolaget beaktats, då andelens värde fastställts. Den omständigheten, att reserver lösts upp snabbare än vad kontrahenterna avsett, har knappast betydelse för frågan.

B. Enkla bolag

De synpunkter, som lämnats på frågan, hur differensen mellan den skattepliktiga nettointäkten och den bokföringsmässiga nettovinsten skall beaktas i ett handelsbolag, äger motsvarande tillämpning på förhållandena i ett enkelt bolag. Det finns därför anledning att endast mer kortfattat beröra motsvarande spörsmål i det enkla bolaget.

I de fall, då det enkla bolaget består av en sammanhållen rörelse, kan förhållandena gestalta sig på ett sätt likartat med dem i ett handelsbolag.

Om den skattepliktiga nettointäkten skulle vara högre än den bokföringsmässiga nettovinsten, är det således nödvändigt att även här fastställa den närmare anledningen till differensen. Det kan härvid klart framgå vem eller vilka av bolagsmännen, som skall beskattas för skillnaden. Varor kan t.ex. ha uttagits ur bolaget utan att detta kommit till uttryck i bokföringen. Eftersom bolagsmännen mestadels kommer överens hur bolagsvinsten skall fördelas, finns det sällan anledning för

beskattningsmyndigheterna att ta ställning i dessa fördelningsfrågor. Om detta måste ske kan de olika alternativ till lösning, som ovan i avsnittet beträffande handelsbolaget skisserades, även här vinna tillämpning.

Om alltför stora eller ej tillåtna fondavsättningar, avskrivningar och nedskrivningar skett, finns det vid taxeringen av inkomster från ett enkelt bolag ibland möjligheter att med större säkerhet än vid taxering av inkomster i ett handelsbolag korrigera den ej tillåtna åtgärden hos den bolagsman, som rätteligen bör beskattas. Som framgår av redogörelsen i avsnittet ovan om avskrivningar i ett enkelt bolag kan avskrivningar ske av vardera bolagsman oberoende av de övrigas dispositioner. Har en otillåten åtgärd vidtagits av endast en delägare, skall naturligtvis endast han belastas med den ökade skattepliktiga nettointäkten.

Även i de fall, då den bokföringsmässiga nettovinsten i ett enkelt bolag är större än den skattepliktiga nettointäkt, som framkommer av bolagsverksamheten, är mycket av vad framhållits beträffande handelsbolag gällande. I några avseenden kan dock bedömningen bli en annan. Som tidigare nämnts äger inte det enkla bolaget självt egendom. Egendomen ägs i stället av delägarna. Om en fastighet således säljs och en skattefri bokföringsvinst därvid uppkommer, skall denna vinst tillfalla den delägare, som äger fastigheten. Ett fall av detta slag kan illustreras med ett exempel. För övrigt hänvisar jag till exemplen i föregående avsnitt.[93]

A äger en fastighet, som utnyttjas i ett enkelt bolag. A säljer denna fastighet. Han gör därvid en nominell vinst om 50 000 kr. Den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas till 20 000 kr. Den rörelse, som bolaget drivit, visar en förlust beräknad till 10 000 kr. Enligt bolagsavtalet är B berättigad till ersättning för utfört arbete med ett belopp om 20 000 kr, som skall utgå av A:s andel av resultatet. Det arbete B utfört hänför sig inte till någon del till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

De skattemässiga konsekvenserna blir då följande. A erhåller hela den nominella vinsten av fastighetsförsäljningen. Han är skattskyldig för den skattepliktiga realisationsvinsten. Den ursprungliga förlusten i rörelsen skall delas mellan A och B. Vardera delägaren får sålunda en förlust om 5 000 kr. Emellertid skall B erhålla ersättning av A för utfört

---

[93] Jfr om vinstfördelning i ansvarlige selskap Storm-Nielsen s. 18.

arbete. Denna ersättning är avdragsgill i A:s förvärvskälla rörelse. Förlusten ökar här från 5 000 kr till 25 000 kr. I B:s förvärvskälla rörelse förbyts däremot förlusten 5 000 kr till ett överskott om 15 000 kr.

Ovan har jag redogjort för spörsmål, vilka uppkommer, då köpare och säljare av en handelsbolagsandel skall fördela den vinst, som förvärvats under det år, då försäljningen skedde. Ett likartat problem aktualiseras, då en andel i ett enkelt bolag överlåtits. I ett enkelt bolag är emellertid frågan om fördelningen mellan säljare och köpare av vinsten för det löpande verksamhetsåret ibland en annan än i ett handelsbolag. Som nedan närmare skall beskrivas kan en andel i ett enkelt bolag inte överlåtas med skatterättslig verkan.[94] I stället överlåts de enskilda tillgångarna och skulderna i bolaget. Den vinst, som säljaren härvidlag gör, betraktas som den sista affärstransaktionen i rörelsen och beskattas enligt anv. till 28 § KL som inkomst av rörelse. För säljaren i ett enkelt bolag uppkommer som vinst under verksamhetsåret dels en vinst, som föreligger i bolaget före överlåtelsen, dels en vinst, som uppkommer genom överlåtelsen.

Frågan hur vinsten skall fördelas blir därför knappast ett problem, om ett bokslut per överlåtelsedagen upprättas. De tillgångar, som köparen förvärvar, får nya ingångsvärden. Säljaren är skattskyldig för den del av bolagets inkomst, som uppkommit före överlåtelsen, medan köparen är skattskyldig för den del av resultatet, som uppkommer därefter. Men detta förutsätter, att ett bokslut upprättas per överlåtelsedagen. Om så inte sker, kan storleken av vinsten före resp. efter överlåtelsen ej fastställas.

Även beträffande det enkla bolaget gäller i bolagslagen den dispositiva regeln, att delägare inte får lyfta vinstmedel i bolaget, förrän räkenskapsavslutning skett. I de fall, då det enkla bolaget till sin konstruktion nära överensstämmer med ett handelsbolag och framför allt då det finns en gemensam redovisning, kan de synpunkter, som ovan framförts beträffande handelsbolaget, även äga tillämpning här. Den köpeskilling säljaren erhållit utgör då ibland ersättning dels för tillgångar, goodwill m.m. i bolaget, dels ock för den vinst, som uppkommit i bolaget fram till överlåtelsen.

Även här blir fördelningen av årsresultatet sålunda till stor del beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Stor roll för bedömningen spelar i dessa sammanhang konstruktionen av det enkla bolaget.

---

[94] Se nedan s. 289 f.

III. FÖRDELNING AV INKOMSTER FRÅN OLIKA FÖRVÄRVSKÄLLOR MELLAN DELÄGARE I ETT BOLAG

Vid fördelningen av bolagets inkomster uppkommer ytterligare ett problem, särskilt framträdande i ett handelsbolag. Ett bolag kan ha inkomster, vilka är att hänföra till skilda förvärvskällor.[95]

När man i KL stadgar, att ett bolags inkomst skall fördelas mellan delägarna med belopp, som motsvarar varje delägares andel i bolaget, synes man emellertid ha utgått från att endast inkomst från *en* förvärvskälla kunnat föreligga.[96] Så behöver emellertid inte vara fallet, som följande exempel visar.

Ett handelsbolag driver en rörelse, som ger en nettointäkt om 100 000 kr. Handelsbolaget har inkomster av kapital, som uppgår till 10 000 kr. Bolaget har dessutom sålt en fastighet (anläggningstillgång) under året. Den skattepliktiga realisationsvinsten beräknas till 40 000 kr. Enligt bolagsavtalet skall delägarna, A och B, dela vinsten i bolaget efter huvudtalet. Skall den fördelningsgrund, som är bestämd i bolagsavtalet, tillämpas på den totala inkomsten i bolaget eller skall den användas på varje förvärvskälla? Ofta torde delägarna fördela intäkterna så att A resp. B får 50 000 kr av rörelse, 5 000 kr av kapital och 20 000 kr av tillfällig förvärvsverksamhet. Det kan emellertid hos delägarna under vissa omständigheter föreligga ett intresse att dela inkomsterna på annat sätt. Eftersom beskattningsorterna för inkomsterna kan vara olika, är det tänkbart att en delägare önskar mer inkomst i en viss kommun för att därigenom t.ex. kompensera ett underskott han har i annan förvärvskälla.

Eftersom lagstiftaren tydligtvis inte uppmärksammat vid tillkomsten av KL, att alternativa lösningar kunde föreligga förefaller det svårt att ge ett entydigt svar hur bestämmelsen skall tolkas. Den omständigheten, att regeln i 53 § 2 mom. utgår från att inkomst skall fördelas mellan delägarna i förhållande till deras andel av bolagets inkomst, kan kanske innebära, att samma fördelningsgrunder skall gälla för samtliga inkomster. Något starkt skäl för en sådan lösning är dock knappast den anförda omständigheten.

Detta sätt att använda samma fördelningsmetod på alla förvärvskällor kan emellertid lättast komma till användning i de fall, då relativt enkla fördelningsgrunder skall användas mellan delägarna. Om fördel-

[95] I tysk rätt hänförs all inkomst ett handelsbolag förvärvar till Einkünfte der Gewerbebetrieb; jfr Bühler s. 37.

[96] I p. 9 anv. till 32 § KL sägs sålunda, att ett bolag har en förvärvskälla.

ningen skall ske efter mer komplicerade beräkningar, kan en sådan lika fördelning mellan förvärvskällorna inte alltid användas.

Främst kan problem uppkomma beträffande spörsmålet, varthän bolagsmannens eventuella ersättning i form av räntor på insatsen och arvoden för utfört arbete skall hänföras. Omständigheterna i det enskilda fallet blir här avgörande. Oftast är dock arbetet utfört i bolagets huvudförvärvskälla och denna får därför belastas med detta. Den ersättning, som delägarna i form av ränta skall ha på det i bolaget insatta kapitalet, kan lämpligen fördelas mellan förvärvskällorna i enlighet med den i 44 § KL angivna regeln om fördelning av räntekostnader. Eftersom denna fördelningsregel dock är opraktisk, torde den inte behöva användas, när delägarna kan finna ett annat sätt att fördela den ränta, som skall utbetalas till dem av bolaget. Endast då de inte kan enas, skulle den metod, som kommer till uttryck i 44 §, tillämpas.

Det finns även anledning att diskutera hur fördelningen mellan delägarna av garantibeloppen på handelsbolagets fastigheter skall ske. Enligt 53 § 2 mom. andra st. KL skall fördelningen även här ske i förhållande till delägarnas andel av bolagets inkomst.[97]

Denna bestämmelse om fördelning av garantibeloppet skall enligt ordalydelsen även användas i ett enkelt bolag. Denna regel står dock i direkt strid med bestämmelsen i 47 § KL, enligt vilken garantibeloppet skall upptas som skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. I motsats till motsvarande bestämmelse för handelsbolaget måste därför bestämmelsen för det enkla bolaget i 53 § 2 mom. andra st. KL sakna betydelse. Det finns inga skäl som talar för att denna skulle ta över regeln i 47 § KL. I ett enkelt bolag äger bolagsmännen individuellt eller tillsammans de fastigheter, som används i bolagsverksamheten. Det är därför den bolagsman, som äger fastigheten, och ingen annan, som skall taga upp hela garantibeloppet, oavsett vilken fördelning delägarna gör av de löpande intäkterna.

Denna regel om fördelning av garantibeloppet kan ibland vara svår att tillämpa, eftersom tveksamhet kan uppkomma, då det gäller att fastställa innebörden av uttrycket andel av bolagets inkomst. En delägare kan, som tidigare framhållits, vara berättigad till ersättning från bolaget av olika slag. Han kan erhålla arvode för utfört arbete och ränta på insatt kapital. Om dessa ersättningar inräknas i hans andel av

---

[97] Behovet att förtydliga stadgandet genom ett tillägg till 47 § KL har diskuterats. Någon särskild föreskrift har dock inte ansetts erforderlig. Se prop. 85/1966 s. 75 och 92.

bolagets inkomst, kan denna andel variera från år till år. Andelen av garantibeloppen skulle också bli olika.

Jag skall därför först beröra problem vid tolkningen av uttrycket andel av bolagets inkomst. Genom den nuvarande utformningen av fastighetsbeskattningen med procentavdrag och garantibelopp är det stundtals relativt betydelsefullt, hur garantibeloppet skall fördelas. Även i andra avseenden har frågan om garantibeskattningen beträffande handelsbolaget betydelse. De problem, som uppkommer, kommer jag inledningsvis att belysa med ett exempel.

I ett handelsbolag visar förvärvskällan inkomst av rörelse en nettointäkt av 25 000 kr. Detta resultat har framkommit före avdrag av ett arvode, som enligt avtalet mellan bolagsmännen skall tillfalla den ene av dem med 20 000 kr. I handelsbolagets rörelse finns en fastighet, som används som kontor. Den har ett taxeringsvärde om 300 000 kr. Procentavdraget är således för ett beskattningsår om tolv månader 6 000 kr.

I detta exempel får det betydelse, om handelsbolaget vid beräkningen av nettointäkten skall avräkna det arvode, som skall utgå till bolagsmannen. Om ingen avräkning sker av arvodet, kan handelsbolagets totala nettointäkt i förvärvskällans rörelse täcka procentavdraget om 6 000 kr. Garantibeloppet medför därför ingen faktisk merinkomst. Om däremot avräkning göres, blir nettointäkten i förvärvskällan 5 000 kr. Det underskott, som uppkommer genom procentavdraget, kan enligt 46 § 1 mom. andra st. KL ej utnyttjas och merinkomsten blir i det senare alternativet 1 000 kr genom tillägget av garantibeloppet.

Det har således betydelse ur skatterättslig synpunkt att få fastställt, huruvida arvode för utfört arbete och ränta på insatt kapital skall avräknas i förvärvskällan eller ej. Vilket alternativ som skall betraktas som det riktiga, synes inte vara angivet i skatteförfattningarna. Visst material för frågans lösning finns dock. Detta skall här analyseras.

För uppfattningen, att avräkning inte skall ske i förvärvskällan, talar utformningen av bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL. Enligt detta stadgande skall ett arvode till en handelsbolagsman anses vara hänförligt till samma inkomstslag som handelsbolagets inkomst och inte till inkomst av tjänst. I KL har man således inte velat göra någon skillnad mellan olika ersättningar till bolagsmannen.

Det är dock inte säkert att bestämmelsen här skall tilläggas större betydelse. Den omständigheten, att någon skillnad enligt KL inte skall göras mellan olika ersättningar från handelsbolaget till bolagsmannen, synes nämligen vara betingad av skäl, som är av mindre intresse vid

bedömningen, hur handelsbolagets nettointäkt skall framräknas. Bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § har intagits för att undvika svårigheten att fördela på olika förvärvskällor hos bolagsmannen inkomster, som härrörde från handelsbolaget. Var bolagsmannen bosatt i annan kommun än den där handelsbolaget drev rörelse, medförde en fördelning på olika förvärvskällor, att de inkomster, som hänfördes till inkomst av tjänst skulle beskattas i annan kommun än rörelseinkomsten. Eftersom alla ersättningar till bolagsmännen kunde anses vara ett resultat av rörelseverksamheten, ansågs det vara rimligt, då en schablonregel för att undvika tillämpningssvårigheter uppställdes, att alla ersättningar skulle beskattas i rörelsekommunen. Några andra skäl till bestämmelsen än dessa synpunkter om rätt beskattningsort för olika intäkter finns inte omnämnda i motiven.[98]

För att synpunkterna om rätt beskattningsort skall tillgodoses, är det inte nödvändigt att avräkning underlåts i förvärvskällan. I stället kan avräkning ske men arvodet eller räntan tillsammans med andelen av den eventuellt kvarvarande inkomsten i förvärvskällan enligt regeln i anv. till 32 § KL sammanslås. Bestämmelsen kan knappast vara ett tillräckligt skäl till att underlåta avräkning.

Men även andra omständigheter kan tala för att avräkning av ränta och arvode inte skall ske i förvärvskällan. I RÅ 1959 ref. 40 hade den skattskyldige taxerats för inkomst av kapital. Han hade mottagit vinster från ett kommanditbolag, i vilket han var delägare. Kapitalinkomsten hade angivits som beräknad ränta på hans insats i bolaget, vars intäkter härrörde från inkomst av annan fastighet. RegR undanröjde emellertid taxeringen med motiveringen: »Enär ifrågavarande intäkt 9 000 kr skall hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit, och alltså till annan fastighet än jordbruksfastighet, samt fastigheten icke lämnat Olin något till kommunal inkomstskatt skattepliktigt överskott . . .»[99]

För att något till kommunal inkomstskatt skattepliktigt överskott ej skulle ha uppkommit för Olin måste procentavdragen på kommanditbolagets fastigheter, vilka översteg nettointäkten, ha avräknats mot all inkomst, som bolagsmannen erhållit från bolaget.

I rättsfallet är det därför uppenbart, att avräkning av ränta inte skett i förvärvskällan annan fastighet. Detta förhållande, särskilt som målet

[98] Se närmare nedan s. 192 ff.

[99] Äldre regler avseende fastighetsbeskattningen tillämpades vid denna taxering. Garantibelopp fanns ej vid tillfället.

refererats, skulle tala för att varken avräkning av ränta eller arvode borde ske i förvärvskällan. Emellertid var omständigheterna i målet sådana, att det åtminstone finns anledning diskutera, i vilken utsträckning rättsfallet skall tilläggas betydelse, när det gäller frågan om avräkning skall ske. Däremot har frågan stor betydelse för bedömningen om bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL analogt skall användas beträffande ränta.

Anledningen till att rättsfallet beträffande avräkningsskyldigheten skall ha mindre betydelse är följande. Avräkning i en förvärvskälla av ränta och arvode, om sådan avräkning skall ske, kan knappast komma i fråga annat än i de fall, då räntan och arvodet är av sådant slag som omnämns i 8 § bolagslagen, dvs. kostnader som i civilrättsligt hänseende beräknas, innan bolagsvinsten enligt 9 § bolagslagen fastställs. Om det är fråga om fördelning av den civilrättsligt fastställda bolagsvinsten, som sker genom tilldelning av ränta och arvode, finns ingen anledning att avräkna dessa belopp i förvärvskällan.

Det är därför viktigt att observera, att det inte framgår av referatet till RÅ 1959 ref. 40, att man i kommanditbolaget fördelat ränta enligt 8 § bolagslagen på det insatta kapitalet mellan delägarna. Denna bestämmelse i bolagslagen om ränta på insatt kapital är också, som ovan nämnts, dispositiv. Av referatet synes i stället framgå, att PN beräknat inkomsten av kapital till ett belopp, som *nämnden* funnit motsvara ränta på hans insats. Om ränta enligt 8 § bolagslagen ej beräknats ger rättsfallet knappast ledning för bedömning av de fall, då sådan beräkning gjorts.

Inget av de olika förhållanden, som pekar på att avräkning inte skall ske, är enligt mitt förmenande utslagsgivande. Det finns därför anledning att se på de faktorer, som tyder på att en avräkning av arvode och ränta skall ske i förvärvskällan, innan nettointäkten och — efter procentavdrag — inkomsten beräknas.

Av stor betydelse är härvid den civilrättsliga konstruktion, på vilken det skatterättsliga systemet bygger. Som tidigare framhållits är det av bolagslagens bestämmelser klart, att arvode och ränta i vissa fall är en kostnad för bolaget, som skall avdras, innan bolagets vinst och förlust beräknas. Om dessa regler skall följas även i skatterättsligt hänseende, är det också naturligt, att dessa poster skall avräknas, innan bolagets nettointäkt fastställs.

Det enda skälet till att den civilrättsliga regeln inte skulle komma till användning vore den ovannämnda bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 §

KL. Jag har dock framhållit, att det måste betraktas som tveksamt, huruvida regeln skall tilläggas så stor betydelse. Av motiven framgår inget, som skulle ge anledning till att låta stadgandet, förutom att det fastställer för olika inkomster den rätta förvärvskällan, få betydelse, när nettointäktens storlek i förvärvskällan skall fastställas. De skäl, som påkallade bestämmelsen, kan väl tillgodoses, även om avdrag för arvode och ränta sker. Ej heller utformningen av författningstexten talar mot andra tolkningar.

Ovan har jag refererat rättsfallet RÅ 1968 Fi 945.[100] RegR accepterade i målet, att det arvode, som ett handelsbolag utbetalat till en av delägarna för utfört arbete i bolaget, kunde skapa ett underskott i förvärvskällan, som i skatterättsligt hänseende kunde utnyttjas av den delägare, som inte erhållit arvodet. Om arvodet inte hade varit avdragsgillt i förvärvskällan, innan nettointäkten fastställdes, skulle inte ett underskott på grund av arvodet ha uppkommit. Rättsfallet överensstämmer således med de bakomliggande civilrättsliga bestämmelserna.

Den omständigheten, att ett arvode synes kunna medföra, att ett underskott uppkommer i bolagets förvärvskälla, pekar på att avräkning av arvode och ränta i förvärvskällan skall ske.

Argument finns således för båda lösningarna. Min uppfattning är dock den, att inga avgörande skäl talar mot att de civilrättsliga bestämmelserna inte skulle kunna ligga till grund för de skatterättsliga reglerna. Om sådana grunder inte finns, bör bolagslagens regler komma till användning. Detta medför, att enligt min mening bör det för de skattskyldiga ibland ofördelaktiga alternativet tillämpas. Avdrag skall ske för ränta och arvode, innan nettointäkten bestäms, i de fall, då kostnaderna är av sådant slag, som anges i 8 § bolagslagen. Detta kan leda till att procentavdraget inte till fullo kan utnyttjas, eftersom nettointäkten inte är tillräckligt stor.

Nu saknar dock sannolikt dessa nackdelar för de skattskyldiga ofta praktisk betydelse, eftersom det är mycket enkelt för dem att undgå den merbeskattning, som genom den angivna lösningen skulle kunna uppkomma.

Både bestämmelsen om arvode och regeln om 5 % ränta på insatt kapital i 8 § bolagslagen är nämligen dispositiva bestämmelser. Genom att underlåta uttaga dessa ersättningar, skulle några kostnader härför i bolaget inte uppkomma. När vinsten enligt 9 § bolagslagen sedan över-

---

[100] Se närmare ovan s. 159 f.

förs på delägarna, kan fördelningen däremot ske efter grunder, som innebär att resultatet för delägarna blir det samma som det hade blivit, såvida ovannämnda ersättningar beräknats.

De synpunkter, som här framförts, bör även påverka bedömningen, hur garantibeloppet på handelsbolagets fastigheter skall fördelas mellan delägarna enligt 53 § 2 mom. andra st. KL. Garantibeloppet skall fördelas mellan delägarna i förhållande till deras andelar av bolagets inkomst. Med det resonemang, som ovan förts, kan ränta och arvode inte i skatterättsligt avseende betraktas som del av bolagets inkomst och detta skulle då medföra, att fördelningen av garantibeloppet skall ske utan hänsyn till de arvoden och de räntor, som enligt 8 § bolagslagen tillgodoförs delägarna. Trots detta kan svårigheter uppkomma vid fördelningen eftersom bestämmelserna i avtalet om fördelningen av vad som i 9 § bolagslagen betecknas som vinst kan vara komplicerade och inte innebära en delning efter kvotdelar. Dessa problem måste dock lösas efter omständigheterna i det enskilda fallet.[101]

IV. BESKATTNING AV BOLAGSINKOMSTER HOS BOLAGSMÄN, SOM ÄR INSKRÄNKT SKATTSKYLDIGA

I ett enkelt bolag eller i ett handelsbolag kan ingå som delägare skattskyldiga, vilka enligt reglerna i 53 § 1 mom. KL är inskränkt skattskyldiga. Denna ställning som inskränkt skattskyldiga, dvs. skattskyldiga endast för vissa av de i KL angivna skattepliktiga inkomsterna, kan påverka beskattningen också av de bolagsinkomster, för vilka de enligt 53 § 2 mom. KL skall taxera. Eftersom handelsbolaget och det enkla bolaget är uppbyggda på skilda sätt, skall de behandlas i olika avsnitt.

A. Handelsbolag

Ett svenskt handelsbolag skulle, om bolaget vore skattskyldigt, ha beskattats som ett skattesubjekt med oinskränkt skattskyldighet, 53 §

[101] Familjeskatteberedningen (Fi 1969:4 s. 183) har berört frågan om inkomst, som uppkommer på grund av garantibeloppet, skall betraktas som arbetsinkomst eller ej. Frågan hade enligt beredningen betydelse för frågan om inkomsten skulle sär- eller sambeskattas. Beredningen ansåg, att frågan skulle bedömas efter samma grunder, som gäller för inkomst av fastigheten. Eftersom garantibeloppet endast beräknas vid den kommunala beskattningen och denna är proportionell, saknar emellertid bestämningen av inkomstens art enligt nu gällande bestämmelser om A- och B-inkomster betydelse.

1 mom. första st. KL. Frågan är nu om den omständigheten, att en delägare i bolaget är inskränkt skattskyldig, skall påverka beskattningen av de inkomster handelsbolaget förvärvar.

Ett svenskt handelsbolag antas ha en delägare, som är bosatt utanför Sverige. Handelsbolaget mottar utdelningar på aktier, hänförliga till inkomst av kapital, samt förvärvar intäkter vid försäljning av aktier, hänförliga till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Enligt KL och Si föreligger för en skattskyldig, bosatt utanför Sverige och därför endast inskränkt skattskyldig, ingen skattskyldighet för någon av dessa inkomster.[102] I stället för skattskyldighet till statlig inkomstskatt enligt Si för mottagna utdelningar från svenska aktiebolag finns reglerna om kupongskatt i kupongskatteförordningen. Kupongskatten omfattar även den statliga förmögenhetsskatt, som annars skulle ha utgått. Utformningen av bestämmelserna i kupongskatteförordningen beträffande handelsbolag är av intresse i detta sammanhang.

Enligt 4 § andra st. kupongskatteförordningen föreligger skattskyldighet för handelsbolag, kommanditbolag, rederi och dödsbo, på vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, för den del av utdelningen, som ej är hänförlig till inkomst av rörelse, som bedrivits här i landet och som belöper på delägare, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här. Denna bestämmelse beträffande handelsbolag och övriga rättssubjekt är nytillkommen. DepCh motiverade detta tillägg vid tillkomsten av nya kupongskatteregler år 1970 [103] med bl.a. ett resonemang som främst gällde äldre dödsbo, men som har lika stor betydelse avseende handelsbolag: »Finns i ett sådant dödsbo (dvs. dödsbo, som enligt KL behandlas som handelsbolag) delägare som är bosatt i utlandet och äger dödsboet svenska aktier, torde enligt gällande kupongskatteregler [104] skatt inte kunna innehållas vid utbetalande av utdel-

[102] Se närmare om den begränsade skattskyldigheten Mattsson Internationell beskattningsrätt s. 39 ff.

[103] 1970 års kupongskatteförordning trädde i stället för 1943 års kupongskatteförordning.

[104] Enligt 1943 års kupongskatteförordning förelåg skattskyldighet att utgöra statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag för den som, när utdelningen blev tillgänglig för lyftning, i egenskap av *ägare* av den till aktien hörande kupongen eller eljest var berättigad lyfta utdelningen, därest den utdelningsberättigade var fysisk person, som inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i landet, eller vissa i lagrummet uppräknade juridiska personer. Bestämmelsen utgick från att kupongskatt erlades av ägaren till aktiekupongen. Eftersom handelsbolag var att betrakta som ägare till kupongen, synes DepCh: s uppfattning, att kupongskatten inte kunde uttas enligt de äldre reglerna, vara riktig.

ningen, eftersom dödsboet i egenskap av juridisk person kan lyfta dödsboet tillkommande utdelning oberoende av delägarnas status. Samma förhållande kan föreligga i ett svenskt handelsbolag eller liknande, där delägarna enligt 53 § 2 mom. KL beskattas för sin andel i den juridiska personens inkomst. Det nu anförda har föranlett att i paragrafens andra stycke tagits in bestämmelser av innebörd att för handelsbolag, kommanditbolag, rederi [105] och dödsbo, på vilket enligt 53 § 3 mom. fjärde stycket KL skall tillämpas bestämmelserna om handelsbolag, skattskyldighet skall föreligga för den del av utdelningen som inte är att hänföra till rörelseinkomst och som belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.»[106]

Den mening som DepCh uttalat torde ha varit följande.[107] Utdelning till ett handelsbolag skall upptagas till beskattning enligt KL och Si om oinskränkt skattskyldighet åvilar delägarna. Är delägare bosatt utanför Sverige, föreligger ingen skattskyldighet för den del, som hänför sig till denne delägare, såvida utdelningen inte är hänförlig till här i riket bedriven rörelse. Eftersom de äldre reglerna om kupongskatt även hindrade det allmänna från att uttaga kupongskatt i dessa fall, förelåg tidigare för sådana utdelningar överhuvud ingen skattskyldighet. För att möjliggöra att kupongskatt uttogs, ändrades reglerna i kupongskatteförordningen. Om detta antagande är riktigt — och allt tyder härpå — kan DepCh:s uppfattning diskuteras.

Eftersom ett svenskt handelsbolag inte är ett skattesubjekt,[108] finns det två möjligheter att behandla bolagets inkomster då bolaget har delägare, som är inskränkt skattskyldiga i Sverige. Den ena möjligheten vore att anse alla delägare i ett svenskt handelsbolag skattskyldiga för de inkomster, som bolaget mottar, eftersom *bolaget* är svenskt. Delägarnas status skulle vara utan betydelse för frågan om skattskyldighetens omfattning. Den andra möjligheten vore att låta skattskyldigheten avgöras av delägarnas skattskyldighet, dvs. bestämma skattskyldigheten så som den varit, om *bolagsmännen* varit direkt skattskyldiga. Av DepCh:s ovan refererade uttalande framgår, att han synes förutsätta

[105] Att särskilt nämna rederier i lagtexten synes inte vara riktigt. Det är ovisst om ett partrederi kan uppbära utdelning på aktier, men skulle så kunna ske, är partrederiet inte en juridisk person, varför skattskyldigheten direkt åvilar partredarna.

[106] Prop. 134/1970 s. 53; jfr GRS s. 977.

[107] Se även Moks s. 518.

[108] Jfr dock RÅ 1918 ref. 29 enligt vilket rättsfall ett utländskt handelsbolag ansågs vara ett självständigt skattesubjekt.

det andra alternativet som det riktiga. Frågan synes dock inte vara prövad i rättspraxis. Den av DepCh företrädda uppfattningen synes långt ifrån självklar.

Handelsbolaget betraktas i civilrättsliga avseenden som ett rättssubjekt. Som framgår av det inledande avsnittet [109] betraktas handelsbolaget ofta även i beskattningsavseende som en sammanhållen enhet. Denna omständighet skulle tala för att det första alternativet vore det lämpligaste. Handelsbolaget är ett svenskt bolag. Detta faktum är det väsentliga, då frågan om skattskyldigheten skall bedömas.

Det skall erinras om att främsta anledningen till att delägarna och inte handelsbolaget kom att beskattas för inkomsterna var att skatteförmågeprincipen därigenom bättre kunde tillgodoses. Den progressiva skatteskalan kunde utnyttjas även på dessa inkomster. För frågan om skattskyldighet i Sverige skall föreligga saknar emellertid dessa synpunkter betydelse.

Om skattskyldighet för ett handelsbolags inkomster skulle föreligga endast i den utsträckning, som delägarna vore skattskyldiga för handelsbolagets inkomster, föreligger ett intresse hos delägarna att fördela handelsbolagets inkomster så, att de delägare, vilka är endast inskränkt skattskyldiga, erhåller de inkomster, för vilka de inte är skattskyldiga. Härigenom skulle den totala skattebelastningen nedbringas. Huruvida möjlighet föreligger att med skilda belopp fördela inkomster från olika förvärvskällor är dock ovisst.[110]

Om skattskyldigheten med den av DepCh angivna metoden skall bedömas med utgångspunkt från delägarnas skatterättsliga status kan praktiska svårigheter uppkomma. Penser har i en artikel givit ett sådant exempel.[111] Det gäller visserligen ett överårigt dödsbo, men har samma betydelse för ett handelsbolag. »Antag, att ett dödsbo med fyra delägare, varav två utlänningar, som tillgång endast har 1 000 aktier i bolaget X à nom 1 000 kronor. Bolaget lämnar en utdelning å 40 kronor per aktie eller 40 000 kronor. Aktierna är belånade för 500 000 kronor, och räntan uppgår till 35 000 kronor per år. Kupongskatt 30 % uttages å varje utlännings andel i utdelningen, vilken andel är 10 000 kronor, med 3 000 kronor, eller 6 000 kronor för båda. Utdelningen räcker då ej till att betala hela låneräntan. Den årliga behållningen i inkomst är 5 000 kronor. Envar i Sverige bosatt delägare beskattas i princip för 1 250 kronor

[109] Se ovan s. 15 ff.

[110] Se ovan s. 178 f.

[111] Penser Några reflektioner s. 142 f.; jfr Penser Några spörsmål s. 358.

i inkomst. Envar utlänning synes få erlägga mera i kupongskatt än vad som belöper på honom i inkomst, och han synes vara skyldig att till dödsboet återbära hela den av honom erlagda kupongskatten.»[112]

Om frågan om skattskyldighetens omfattning avgjordes med utgångspunkt inte från delägarnas utan i stället från den juridiska personens ställning, hade dessa svårigheter inte uppkommit.

Ordalydelsen i 53 § 2 mom. KL kan inte ge utslag för vare sig den ena eller den andra tolkningen. Det sägs där, att handelsbolag inte skall taxeras utan dess inkomst skall hänföras till delägarnas inkomst allt efter delägarnas andel av bolagets inkomst.

Visserligen skulle man kanske med en bokstavstolkning kunna hävda, att bolaget har en egen inkomst. Frågan om denna inkomst skall beskattas i Sverige bör därför avgöras med utgångspunkt från handelsbolagets förhållanden och inte från delägarnas status. En sådan motivering förefaller dock knappast vara tillräckligt bärkraftig. Ordalydelsen talar dock inte heller för det andra tolkningsalternativet.

Eftersom det inte finns direkt stöd i lagtext och ej heller anvisningar till frågans lösning i motiven, kan man fråga varför DepCh utan egentlig motivering antagit, att skattskyldighet inte förelåg för handelsbolagets inkomster, om bolagsmännen var inskränkt skattskyldiga. Rättspraxis, som talar för DepCh:s uppfattning, saknas likaså.

Ett starkt skäl för att skattskyldigheten inte skall grundas på handelsbolagets utan på delägarnas förhållanden är dock den lindring i den internationella dubbelbeskattning, som härigenom uppkommer. Om handelsbolagets förhållanden är avgörande, finns anledning anta, att samma inkomst ofta kom att beskattas både i Sverige och i det land, där bolagsmannen är bosatt. Eftersom Sverige på detta sätt från början avstår från skatt på vissa inkomster, minskar också antalet dubbelbeskattningsfall.

Att ange vilket alternativ som utifrån KL:s bestämmelser skulle betraktas som det riktiga, är svårt. Någon egentlig hållpunkt finns inte. Eftersom handelsbolaget i skilda sammanhang i skatterättsligt hänseende betraktas som en sammanhållen enhet med egen inkomst, även om delägarna är skattskyldiga för den, finns dock skäl, som talar för att förhållandena beträffande handelsbolaget i stället borde ha varit avgörande för skattskyldighetens omfattning.

Nu har emellertid kupongskatteförordningen fått ett innehåll, som

---

[112] Penser Några reflektioner s. 142 f.

klart visar att kupongskatt skall uttas på den del av en utdelning, som tillkommer ett svenskt handelsbolag men som hänför sig till inskränkt skattskyldiga delägare. Indirekt måste detta innebära, att lagstiftaren därigenom avstått från att uttaga skatt enligt inkomst- och förmögenhetsskatteförordningarna. Den diskussion som här förts måste därför betraktas som en de lege ferenda-uppfattning, där framför allt den ståndpunkt, som legat till grund för ändringen i kupongskatteförordningen, satts i fråga.

Den frågeställning, som här berörts, gäller inte endast de fall, då ett handelsbolag har delägare, vilka på grund av sitt hemvist är inskränkt skattskyldiga i Sverige. Problemet uppkommer även, då skattskyldigheten för delägaren enligt 53 § 1 mom. KL av annan anledning är inskränkt.

De frågor, som gäller beskattningen av personer bosatta utomlands, aktualiseras främst vid tillämpningen av reglerna om den inskränkta skattskyldigheten i 53 § 1 mom. KL. Reglerna hur den skattepliktiga inkomsten skall beräknas gäller i allmänhet oavsett vem som är skattskyldig för denna. Ett särskilt undantag från denna huvudregel finns dock numera i 1966 års förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt, som avser fartyg m.m. Enligt denna förordning kan den som flyttat utomlands inte medges avdrag. Flyttar han utomlands, sedan sådant avdrag medgivits, skall redan åtnjutet avdrag återföras till beskattning hos den, som åtnjutit avdraget, som inkomst av rörelse för det beskattningsår, som utflyttningen skedde.[113]

Tveksamhet synes härvid råda vid tillämpningen av regeln på ett svenskt handelsbolag med utländska delägare. Det är ovisst, huruvida det är förhållandena, som knyter sig till handelsbolaget, eller omständigheterna, som är aktuella för bolagsmannen, som skall vara avgörande vid bedömningen i vilken utsträckning avdragsrätt skall medges. I motiven till bestämmelsen saknas ledning till tolkningen.

Som tidigare framhållits gäller vid avskrivningar i ett handelsbolag att dessa företas gemensamt för handelsbolaget. I 1971 års förordning angående särskilt investeringsavdrag framgår uttryckligen, att investeringsavdrag för ett handelsbolag och för ett kommanditbolag skall beräknas gemensamt för bolaget. Ovan har framförts uppfattningen, att även vid tillämpningen av 1966 års förordning skall avdraget göras i bolaget. Flera praktiska skäl talar för en sådan tillämpning; bl.a.

[113] 2 § 1966 års förordning.

svårigheterna att annars komma till rätta med bestämmelsen i samma förordning att en förlust, som uppkommer genom kontraktavskrivning av detta slag, endast kan utnyttjas mot överskott i vissa bestämda förvärvskällor. Skulle detta utnyttjande ske med olika belopp hos skilda delägare skulle redovisning i handelsbolaget på det belopp, som skall anses ha utnyttjats, bli svår att göra.[114]

Liksom vid tillämpning av andra förordningar finns det sålunda skäl att anta, att avdragen skall ske i bolaget. Frågan gäller sedan, om den omständigheten, att en delägare bor utomlands eller flyttar utomlands, skall ha betydelse för skattskyldigheten.

Om ett handelsbolag hade både delägare, som var bosatta i Sverige och delägare, som vistades utomlands, skulle, om delägarnas förhållanden vore avgörande, avdrag till viss del medges och till viss del nekas. Detta skulle innebära svårigheter i handelsbolagets bokföring. Det skulle medföra att endast de svenska delägarna fick avdrag. Men frågan vore, om de fick avdraga hela beloppet, dvs. även den del av avdraget som hänförde sig till de utomlands boende, eller om denna andel av avdraget skulle neutraliseras och överhuvudtaget inte användas. Om avdraget ändock kunde avdras av delägarna skulle en snedvridning uppkomma vid taxeringen, eftersom vissa delägare fick »dubbla» avdrag medan andra delägare inte fick några alls.

Om däremot en neutralisering av det avdrag, som faller på deras andel, vilka vistas utomlands, skulle ske, hade härigenom betydande svårigheter uppkommit i framtiden. Det gällde då att i handelsbolagets bokföring få fram värden, som angav hur stora avskrivningar, som skett på de olika delägarnas andelar. Om ett handelsbolag hade en delägare, bosatt i Sverige, och en delägare som vistades utomlands, skulle den omständigheten, att den ene delägaren fått göra avdrag, medan den andre inte fått göra det, påverka de olika delägarnas andelar av den dolda reserven i handelsbolaget. En delägare, som inte fått företa avskrivningar skulle i framtiden, då vinsten uppkom, beskattas för mindre belopp än den andre delägaren, som fått företa avskrivningar. Med de regler, som för närvarande gäller beträffande handelsbolagets beskattning, skulle detta förfaringssätt vara svårt att tillämpa.

Som ovan framhållits synes vid bedömningen av skattskyldigheten för ett svenskt handelsbolags inkomster avgörande vara de omständigheter, som hänför sig till delägarna. Är en delägare inskränkt skatt-

[114] Se närmare nedan s. 229 ff.

skyldig får detta betydelse i beskattningshänseende. När därför frågan om omfattningen av avdragsrätten för kontraktsavskrivningar i ett handelsbolag avgörs, borde, om samma metod skulle komma till användning, även här delägarnas status vara utslagsgivande. Ett sådant förfaringssätt vållar dock, som jag visat, problem, som kan vara svåra att lösa. När *skattskyldigheten* för skattepliktiga inkomster skall fastställas, föreligger inga formella svårigheter att tillämpa olika regler på skilda delägare. Däremot är detta betydligt mer komplicerat, när storleken på den skattepliktiga inkomsten skall fastställas till olika belopp för olika delägare, eftersom hela intäkts- och kostnadsredovisningen, som för delägarna ligger till grund för beskattningen, sker i handelsbolaget.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 1966 års förordning vore det därför mest rationellt att behandla handelsbolaget som en enhet och sålunda inte låta delägarnas hemort vara avgörande vid bedömningen. Härigenom skulle visserligen en skillnad uppkomma, såtillvida att i visst fall delägarnas och i annat fall bolagets status vore bestämmande för bedömningen. Men något avgörande skäl att inte medge en sådan olikhet förefaller enligt min mening inte finnas, särskilt som den av lagstiftaren valda lösningen beträffande skattskyldigheten för handelsbolagets inkomster synes svår att förena med det skatterättsliga synsätt på handelsbolaget, som i andra fall är vanlig.

De omständigheter, som här anförts, talar enligt min uppfattning för att vid tillämpningen av 2 § i 1966 års förordning frågan om handelsbolagets nationalitet skall vara avgörande vid bedömningen, om avdrag enligt förordningen får åtnjutas. Om handelsbolaget är svenskt skall avskrivningar således medgivas till hela beloppet. Den omständigheten att en av flera delägare flyttar utomlands skall inte ha betydelse.[115]

B. Enkla bolag

De problem, som diskuterats beträffande handelsbolag äger inte relevans, då delägarna samarbetar i ett enkelt bolag. Frågan om skattskyl-

[115] Avdrag skall emellertid vägras och tillägg för åtnjutna avdrag ske redan om fast driftställe för förvärvskällan, i vilken avdrag skett eller skall ske, överförts till utlandet. Sådan överföring kan enligt DepCh ske även för det fall, då den verkliga ledningen för företaget flyttar utomlands; jfr prop. 147/1972 s. 47 f. Se även nedan i redogörelsen för beskattningsorten. Resultatet skulle bli, om DepCh:s uppfattning är riktig, att avdrag återförs till beskattning i ett handelsbolag, om huvudredaren flyttar utomlands. Detta drabbar då även dem, som stannar kvar i Sverige.

digheten för utdelning, som utgår till delägare i enkelt bolag, avgörs med hänsyn till varje delägares ställning.

DepCh uttalade vid tillkomsten av den tidigare kupongskatteförordningen år 1943, att frågan om skattskyldigheten, när flera personer under samäganderätt innehade vissa aktier eller gemensamt ägde rätt till viss utdelning, givetvis borde bedömas med hänsyn till varje persons särskilda förhållanden, så att exempelvis beträffande sådana personer, som bodde i utlandet, skattskyldighet till kupongskatt för deras andelar skulle anses föreligga.[116]

Även enligt 1966 års förordning är det naturligt, att varje delägares och partredares förhållande bedömes för sig. Detta medför, att regeln blir likformig med andra bestämmelser om avskrivning i ett enkelt bolag och i ett partrederi. Även här avskriver delägarna oberoende av de övriga bolagsmännens dispositioner.

5. RÄTT FÖRVÄRVSKÄLLA HOS BOLAGSMÄNNEN VID FÖRDELNINGEN AV BOLAGSINKOMSTER

Frågan till vilken förvärvskälla de intäkter skall hänföras, vilka en bolagsman mottager från ett bolag, kan få skatterättslig betydelse. Spörsmålet uppmärksammades också vid tillkomsten av KL.

I p. 9 anv. till 32 § KL stadgas, att den inkomst, som delägare i ett handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller rederi mottagit från bolaget eller rederiet i form av avlöning, skall hänföras inte till inkomst av tjänst utan av den förvärvskälla, varur bolagets eller rederiets inkomst härflutit.

Dessa bestämmelser har fått betydelse bl.a. på grund av de nya reglerna om makars beskattning i 11 § 1 mom. Si. Driver bolaget verksamhet, där inkomsten är att anse som inkomst av annan fastighet eller kapital, kommer bolagsmannens intäkt att hänföras till samma förvärvskälla och inkomsten är då att betrakta som B-inkomst.

Bestämmelsen i anv. till 32 § KL har fört med sig vissa svårigheter vid tillämpningen av lagen om allmän försäkring och förordningen om allmän arbetsgivaravgift. Enligt de båda författningarna är det i olika hänseenden betydelsefullt att fastställa vad som avses med inkomst av annat förvärvsarbete än anställning.[117] Som sådan inkomst räknas bl.a. inkomst av här i riket

---

[116] Prop. 12/1943 s. 37.

[117] Det gäller i lagen om allmän försäkring frågan, vilken inkomst som skall vara pensionsgrundande inom ATP, samt i förordningen om allmän arbetsgivaravgift, vem som skall erlägga egenavgift.

bedriven rörelse. Det motsvarande skatterättsliga begreppet skall härvid vara vägledande för bedömningen.[118] Detta innebär bl.a., att den inkomst från ett rörelsedrivande handelsbolag, för vilken bolagsman taxeras är pensionsgrundande inkomst enligt lagen om allmän försäkring, även till den del den utgör ränta på i bolaget insatt kapital.[119] Däremot har hävdats att inkomst som kommanditdelägare uppburit från kommanditbolag utan att aktivt deltaga i bolagets skötsel, inte skall räknas som inkomst av förvärvsarbete och därför inte grunda rätt till ATP.[120]

Bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL föranledde viss diskussion i samband med att handelsbolagsreglerna skulle tillämpas på överåriga dödsbon. Från en remissinstans framfördes att dödsbodelägare, som utfört arbete åt boet, tidigare beskattats som för inkomst av tjänst för den lön han erhållit av dödsboet.[121] Lönen var pensionsgrundande. Skulle handelsbolagsregler tillämpas, kunde den situationen inträffa, t.ex. om dödsboet ägde hyresfastigheter, att lönen hänfördes till en sådan förvärvskälla, att den inte längre blev pensionsgrundande. DepCh tog ingen egentlig ställning till frågan utan anförde endast, att den härav föranledda komplikationen inte syntes vara något avgörande skäl mot reformen.[122]

Förslag om en sådan bestämmelse i KL som den i p. 9 anv. till 32 § väcktes av kommunalskattekommittén.[123] Kommunalskattekommittén motiverade endast sitt förslag med att en sådan regel stod i överensstämmelse med gällande praxis vid taxeringar.[124]

KammarR anmärkte i sitt utlåtande över förslaget, att en sådan bestämmelse gick alltför långt.[125] Bestämmelsen borde begränsas, så att därunder ej kom fall, där frågan var om fast lön för stadigvarande anställning oberoende av delägareskapet i företaget, t.ex. en fartygsbefälhavares lön. En sådan ersättning borde taxeras som inkomst av tjänst, även om befälhavaren hade någon mindre andel i fartyget.

I propositionen till KL [126] anförde emellertid DepCh, att en bestämmelse av sådant slag, som KammarR rekommenderade, kunde leda till missbruk. Bolagsavtalets innehåll rörande vinstens fördelning mellan

---

[118] Prop. 100/1959 s. 90.

[119] Prop. 100/1959 s. 90. Jfr Lundberg—Malm s. 48.

[120] Lundberg—Malm s. 48.

[121] Prop. 85/1966 s. 86. Jfr RÅ 1935 Fi 367.

[122] Prop. 85/1966 s. 91. Jfr även ovan s. 46 f.

[123] SOU 1924: 53 s. 423.

[124] Jfr RÅ 1911 ref. 133. Den lön en handelsresande mottagit från ett bolag, i vilket han även var delägare har hänförts till inkomst av rörelse och inte till inkomst av tjänst; se även RÅ 1923 Fi 309 och 1927 Fi 93. Jfr Eiserman s. 46.

[125] Se även Waller P.M. januari 1925 s. 26.

[126] Prop. 102/1927 s. 399.

ersättning för utfört arbete och ren vinstandel skulle vara avgörande för beskattningsorten i de fall, då bolagsmannen var bosatt i annan kommun än den där rörelsen bedrivits. Att meddela en föreskrift för de fall, då avlöning utgick oberoende av delägarskapet, torde enligt DepCh inte vara möjligt, med hänsyn till svårigheten att avgöra huruvida avlöningens storlek eller anställningen överhuvud varit beroende av delägarskapet eller inte. DepCh fann därför lagrummet böra avfattas i enlighet med kommittéförslaget.

Frågan, till vilka inkomstslag bolagsmännens inkomster från bolaget skall fördelas, är även aktuell i utländsk rätt. I tyska EStG återfinns bestämmelsen, § 15, att till Einkünfte aus Gewerbebetrieb skall hänföras *förutom* »die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist» *dessutom* »die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat».

Bestämmelsen så som den är utformad i EStG har kritiserats i tysk doktrin. Man har framhållit, att den är alltför kategorisk i sin lydelse. Det finns fall, då det vore rimligt att den ersättning, som utgick, skulle hänföras till annat inkomstslag än Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Några fall har särskilt förts fram. Om en delägare utför en arbetsprestation, som normalt utförs av anställd, och delägaren för sitt arbete erhåller ersättning efter samma normer som andra anställda, finns det ingen anledning att särskilja en sådan ersättning från annan arbetsinkomst, särskilt om delägaren har en liten andel i bolaget och är utan möjlighet att utöva något inflytande i egenskap av delägare.[127]

Likaså har man framhållit att det inte är rimligt att bestämmelsen skall tillämpas, då delägaren utför en prestation såsom utövare av ett yrke, som saknar anknytning till bolaget. Om t.ex. en revisor är kommanditdelägare i ett detaljhandelsföretag, borde den ersättning, som revisorn mottar för det arbete han utför i egenskap av yrkesutövare, inte vara en vinstandel från bolaget.[128]

Emellertid är bestämmelsen i EStG sådan, att de synpunkter som ovan nämnts oftast anses vara synpunkter de lege ferenda. Den kritik, som i tysk doktrin framförts mot den stela tillämpningen av bestäm-

[127] Brönner s. 78.

[128] Brönner s. 78.

melsen angående rätt inkomstslag för ersättning för utfört arbete, har även riktat sig mot ränteregeln.

Man framhåller, att den bestämmelsen, att ränteersättning, som delägare får, alltid skall hänföras till delägarnas vinstandel, står i strid med den praxis, som utbildat sig inom affärslivet. Att särskild ränteersättning på det kapital, som bolagsman enligt bolagsavtalet åtagit sig att insätta i bolaget, skall räknas som vinstandel i bolaget överensstämmer visserligen med gängse uppfattning. Däremot kan det inte vara riktigt, att en delägare inte skulle kunna lämna lån till bolag, i vilka han är delägare. Sådana lån skulle också skatterättsligt accepteras som en affärstransaktion, som inte skulle ha något samband med långivarens ställning som delägare. Det sägs, att »bei der OHG und ebenso bei der KG sind Darlehen der Gesellschaft an die Gesellschafter und umgekehrt etwas durchaus Übliches, etwas, was die Praxis von der Änderung der Einlagen sehr wohl unterscheidet. Darlehen werden gegeben und zurückgezahlt, ohne dass man daran dächte, durch sie die Beteiligung zu ändern».[129]

I norsk rätt saknas uttryckliga lagbestämmelser, till vilket inkomstslag ersättning som delägare erhåller från bolaget, skall hänföras. Huvudregeln är dock att ersättningarna hänförs till »næringsinntekt».[130] Taxeringsmyndigheter och domstolar är dock inte bundna av en sådan regel. Det finns exempel på att ett annat betraktelsesätt anlagts.

En bolagsman hade, innan han förvärvade en andel i ett rederi, varit fartygschef på rederiets fartyg. Han fortsatte med denna befattning och uppbar även därefter avtalsenlig lön för arbetet ombord. Även efter det han blivit delägare i rederiet ansåg man, att delägarens hemortskommun skulle ha kvar beskattningsrätten till denna arbetsinkomst.[131]

I ett relativt nyligen avgjort mål i HøyR har frågan också varit upp till bedömning.[132] Ett ansvarligt handelsselskap hade 74 andelsägare med tillsammans 1 680 andelar. Delägarnas befogenhet och behörighet var enligt bolagskontraktet mycket begränsad. Den andelsägare det här gällde hade ingen möjlighet att påverka sin egen anställning eller lönesättning. Den ersättning han mottog beräknades efter samma normer som ersättning till utomstående. HøyR fann inget sådant samman-

[129] Bühler s. 49; jfr Brönner s. 78 f.

[130] Andenæs s. 174. Jfr även Storm-Nielsen s. 46 f.

[131] Avgörandet ref. hos Fagernæs (1970) s. 24.

[132] Rt 1964 s. 51.

hang mellan ersättningen och hans ställning som delägare i bolaget, att inkomsten borde betraktas som »inntekt av næringsdrift», utan hänförde den till inkomst av tjänst.

Även i dansk rätt saknar man uttryckliga lagregler i dessa hänseenden. I allmänhet har man även här i praxis kommit till resultat, som nära överensstämmer med de regler, som redovisats beträffande Norge.[133] En delägare i ett interessentskab är i regel inte samtidigt »lønmodtager» i interessentskabet. En person, som tillsammans med sin bror drev en fiskeodling och erhöll ett fast belopp i förskott för att passa anläggningen, betraktades inte som lønmodtager i bolaget.[134]

Även om man i dansk rätt intar en uppfattning, som innebär, att arvode i allmänhet hänförs till intäkt av näringsverksamhet, har man emellertid inte alltid ansett sig vara bunden av huvudregeln.[135] En körinspektör i ett biluthyrningsbolag har ansetts vara lønmodtager i bolaget, trots att han ägde en mindre andel i detta.[136]

Inte endast ersättning för utfört arbete har i dansk rättspraxis hos delägarna hänförts till intäkt av näringsverksamhet. Frågan, till vilket inkomstslag ränta skall hänföras, har belysts i ett rättsfall, där den skattskyldige hävdade, att den ränta han mottagit från ett bolag, där han var delägare skulle betraktas som inkomst av kapital och inte som en del av den avkastning han uppbar av bolagets intäkter. Den skattskyldige var bosatt utanför riket, varför frågan om rätt inkomstslag hade betydelse för frågan om skattskyldighet förelåg för räntan i Danmark. I bolagsavtalet stadgades, att på vardera delägares kapital i bolaget skulle beräknas ränta med 5 procent per år. Det därefter framkomna nettoöverskottet skulle delas mellan delägarna. Skattedomstolen fann ingen skillnad föreligga mellan de olika formerna för ersättning bolagsmannen fått från bolaget och hänförde allt till intäkt av näringsverksamhet.[137]

I svensk rätt har frågan om rätt inkomstslag endast varit föremål för

---

[133] SpO 1966 s. 194.

[134] LSR 1963 nr 51.

[135] Orla G. Petersen s. 155 framhåller att en långivare, som arbetar i gäldenärens rörelse, däremot kan för sin arbetsinsats motta ersättning som är att hänföra till inkomst av tjänst. Detta skulle även kunna gälla svensk rätt men samtidigt synes det endast i undantagsfall kunna tänkas, att en person som tillskjuter både kapital och arbetsinsats inte skulle betraktas som bolagsman.

[136] LSR 1961 nr 54.

[137] LSR 1955 nr 101.

ett fåtal avgöranden i praxis. Framför allt har det varit delägare med relativt ansenliga andelar, som utfört arbete i bolaget.[138]

Bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL är utformad så, att den endast direkt omfattar de fall, då delägare utfört *arbete* för bolaget under sådana omständigheter, att ersättningen, om inte stadgandet funnits, hade hänförts till inkomst av tjänst. Vid KL:s tillkomst uppmärksammade man endast denna fråga, eftersom den redan tidigare blivit avgjord i praxis.[139] Bestämmelsen har emellertid i RÅ 1959 ref. 40 tillämpats av RegR, då underinstanserna hos en kommanditdelägare såsom inkomst av kapital upptagit ett belopp, som motsvarade en beräknad ränta på det insatta kapitalet. Kommanditbolagets inkomst hänfördes till inkomst av annan fastighet. RegR motiverade utslaget med att intäkten skulle hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit, dvs. här till annan fastighet.[140]

För övrigt är frågan om rätt inkomstslag inte närmare prövad i praxis. I doktrin har olika författare berört stadgandet. K. G. A. Sandström anser, att bestämmelsen inte ger möjlighet till avvikelser. »Den ifrågavarande bestämmelsen innebär alltså, att en delägare i vanligt handelsbolag, kommanditbolag ... *aldrig* kan beskattas för inkomst av tjänst för vad han uppbär från bolaget, och detta även om han uppenbarligen utfört ett tjänsteåliggande, som, om det utförts av annan person, måst avlönas. I stället beskattas han även för denna del av inkomsten såsom för inkomst av fastighet eller av rörelse eller av kapital, beroende på den verksamhet, bolaget ... bedrivit.»[141]

Thomsen framhåller att på grund av avtal eller, i brist på avtal, på grund av föreskrifterna i bolagslagen, gottskrivs delägarna ofta ränta och förvaltningsarvode. Även annat slag av ersättning, tantiem o.dyl., kan utgå till delägarna i deras egenskap av bolagsmän. Har dylika ersättningar bokförts på sådant sätt att den redovisade nettovinsten därigenom nedbringats, bör vid taxeringen tillägg härför göras vid beräkningen av handelsbolagets intäkt av skilda förvärvskällor, innan intäkten fördelas på bolagsmännen.[142]

Thomsen är emellertid i annat sammanhang mer tveksam. Han

---

[138] RÅ 1934 Fi 157, 1950 Fi 1300, 1957 Fi 1773, 1960 Fi 519 och 1970 Fi 2136. Jfr även RÅ 1933 Fi 745—747.

[139] Se ovan not 124.

[140] Jfr Welinder I s. 46 och 47.

[141] K. G. A. Sandström Inkomst av tjänst s. 144.

[142] Thomsen s. 19 f.; jfr även Welinder I s. 47.

menar att såvitt gäller ränta, som utbetalas till en bolagsman från bolaget, måste skillnad göras mellan olika betalningar. Då bolagsmannen fått ersättning i sin egenskap av bolagsman, dvs. främst när hans insatta kapital ränteberäknats, skall bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL analogt tillämpas. Det förekommer emellertid även att en bolagsman lämnar försträckning till bolaget, t.ex. i form av penninglån eller varukredit. Sådana rättshandlingar av delägare kan i vissa fall vara att jämställa med lån, som lämnats av utomstående. Thomsen menar att i de fall, då det verkligen är fråga om försträckning, skall räntan få avdragas i bolaget och hos bolagsmannen räknas som en inkomst, vilken inte har samband med övriga inkomster.[143]

I civilrättsliga framställningar utgår man från att bolagsmannen både kan tillskjuta kapital i form av insats till bolaget och försträcka bolaget pengar. Det kan dock i en del fall vara oklart, till vilken kategori ett bidrag är att hänföra.[144]

En bolagsman kan även låna pengar av bolaget utan att detta minskar hans behållna insats. Det torde i dessa fall vara brukligt att ränta debiteras. Detta belopp är då att anse som en intäkt i handelsbolaget. För bolagsmannen är den utbetalda räntan att betrakta som en kostnad, som är avdragsgill. Däremot torde räntan inte anses som kostnad i samma förvärvskälla hos bolagsmannen, till vilken intäkterna från handelsbolaget är att hänföra.[145]

I detta sammanhang skall även beröras ett spörsmål om s.k. benefika barnreserver. Genom utslaget RÅ 1956 ref. 11 frångick RegR sin tidigare praxis att föräldrar fick avdrag för ränteutbetalningar till sina barn på benefika reverser, dvs. skuldebrev, som föräldrarna utställt och skänkt sina barn. Det finns därför anledning att understryka utgången av RÅ 1965 Fi 1736. En handelsbolagsdelägare iklädde sig en skuld till bolaget mot att bolaget i sin tur iklädde sig en skuld på motsvarande belopp till delägarens minderåriga barn. RegR medgav delägaren rätt att avdra den ränta han utbetalt till handelsbolaget trots invändning från TI:s sida, att transaktionen måste bedömas på samma sätt, som om ränteutbetalningen skett direkt från fadern till barnen. Skuldförhållandena var benefika.[146]

---

[143] Thomsen s. 21 f.

[144] Nial s. 155 f., föreslår, att insatser förs till kapitalkonto, medan försträckningar läggs på särskilda privatkonton. Härigenom underlättas den juridiska bedömningen. Jfr dock Hemberg—Sillén s. 179 f. som i exempel över bokföring i handelsbolag endast arbetar med kapitalkonto. Lån från bolaget till delägare har dock särskilt angivits i balansräkningen.

[145] Jfr RÅ 1964 Fi 59—61.

[146] Motsvarande praxis gäller vid utbetalningar från aktiebolag, se RÅ 1956 Fi 1179, 1958 Fi 430 och 1963 Fi 1803 samt från fastighetsföreningar, se RÅ 1956 Fi 1180. Jfr GRS s. 479.

I svensk rättspraxis saknas, som nyss framhållits, avgöranden, där bestämmelsen i anv. till 32 § KL i mer kontroversiella fall blivit bedömd.[147] Det refererade uttalandet av DepCh vid tillkomsten av KL synes emellertid ge små utrymmen för undantag. Det förefaller ha varit avsikten att genom bestämmelsen underlätta den praktiska tillämpningen. Eftersom svårigheter oftast kunde uppkomma vid bedömningen, huruvida avlöningens storlek var beroende av delägarskapet eller inte skulle en schablonregel gälla.

Huruvida regeln har några undantag är svårt att ange. I dag torde det vara lättare än tidigare att ange vilken ersättning som i allmänhet utgår på marknaden för olika arbetsinsatser av anställda. De risker, som DepCh ansåg föreligga, om intäkterna hos delägarna hänfördes till skilda inkomstslag, kan därför numera inte anses vara lika stora, åtminstone inte då det gäller arbetsinsatser av mer mekaniskt slag.

Eftersom delägare inte betraktas som anställd i bolaget, kan handelsbolaget inte erhålla avdrag för avsättning till tryggande av pensionsutfästelser till delägare.[148] Detta överensstämmer med förhållandena i enskild firma, där rörelseidkaren ej kan göra avdrag för pensioneringskostnader för sig själv i rörelsen.[149] I stället måste delägaren ta egen pensionsförsäkring. Premierna härför är avdragsgilla enligt bestämmelserna i 46 § 2 mom. KL som allmänt avdrag, både när det gäller enskild rörelseidkare och delägare i ett handelsbolag. Eftersom avdrag i handelsbolag får ske för skälig lön till delägares hustru och barn, finns däremot knappast hinder för att i ett handelsbolag även i detta avseende behandla dem som anställda och i den utsträckning, som det är tillåtet beträffande denna grupp, medge avdrag för tryggande av pensionsutfästelser.[150]

---

[147] Det kan framhållas, att bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL var ett av skälen till att förslaget att dubbelbeskatta kommanditbolagen till den del vinsten föll på kommanditlotterna fick utgå. Bolagsskatteberedningen (SOU 1931:40 s. 296) framhöll att en sådan dubbelbeskattning skulle träffa kommanditbolaget hårdare än aktiebolaget, eftersom en aktieägare men ej en kommanditdelägare kunde utfå lön för arbete åt bolaget, styrelseledamotskap o.dyl. — Se i ett likartat spörsmål rörande skillnaden mellan aktiebolag och handelsbolag Nordlund s. 95.

[148] Jfr betr. äldre rätt Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 225. Se även RN 1955 nr 5:4. RN uttalade att även om avdrag för avsättning för delägarnas pensionering till pensionsstiftelse ej medgavs vid delägarnas inkomsttaxering, skulle ändock de årliga belopp, som från stiftelsen senare utbetalades till delägarna, utgöra för dem skattepliktig inkomst. Att avsättningar till delägares pensionering i handelsbolag inte var avdragsgill kostnad i bolaget bekräftades i RÅ 1949 Fi 760.

[149] Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 217.

[150] Betr. möjligheterna att trygga utfästelser då maken är huvuddelägare se Helmers—Ekström s. 17, 43 ff. och 63 ff.

Emellertid finns anledning att resa frågan, om inte vissa delägare vid tillämpningen av dessa bestämmelser, skulle kunna betraktas som anställda. Ovan [151] har angivits reglerna vid tillämpningen av lagen om allmän försäkring. Kommanditdelägare samt delägare med små andelar i enkelt bolag och partrederi har betraktats som anställda. Samma skulle kunna gälla här.

Lagrummet omfattar, så som det utformats, endast ersättning i form av avlöning, som i annat fall skulle ha beskattats som inkomst av tjänst.[152] En ersättning för en utförd arbetsprestation behöver emellertid inte vara att hänföra till inkomst av tjänst. Den kan hos den skattskyldige vara att hänföra till inkomst av rörelse. Intäkter av det arbete, som utförs av en advokat, arkitekt, revisor eller annan fri yrkesutövare räknas hos denne som inkomst av rörelse.[153] I de fall, då en bolagsman i egenskap av sådan yrkesutövare utför en arbetsprestation för ett bolag, där han är delägare, finns knappast skäl att hänföra denna ersättning till inkomst av den rörelse, som bolaget bedriver. En sådan beräkning skulle försvåra taxeringen i flera avseenden. Ersättningen för arbetsprestationen är nämligen inte endast kostnadsförd i det bolag, där arbetet utförts, utan är dessutom intäktsförd i den rörelse, som delägaren yrkesmässigt bedriver. Den skulle då läggas till i det utbetalande bolaget samtidigt som den måste avräknas från den andra rörelsen. Beräkningen kan ytterligare kompliceras, om denna senare rörelse drives i bolag, t.ex. en advokatfirma, och bolagets totala intäkter ligger till grund för en fördelning mellan delägarna.

Om bolagsmannen i avtal med bolaget handlar som företrädare för annan också av honom driven rörelse, synes därför en regel, att den intäkt han då förvärvar skall hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit, knappast kunna tillämpas. DepCh hade då regeln infördes det fall för ögonen, att rörelseidkarens hemortskommun skulle få beskattningsrätten till inkomsterna, om dessa betraktades som lön och inte som inkomst av rörelse. I det nu nämnda fallet är det emellertid andra synpunkter, som gör sig gällande. Då två rörelser (och två rörelsekommuner) konkurrerar om en intäkt, är det knappast givet, att

---

[151] Se s. 46 f.

[152] Ett underskott i handelsbolagets verksamhet kan minska hos delägarna genom att dessa uppburit lön från bolaget, vilken skall beskattas i samma förvärvskälla som bolagets verksamhet; se härom RÅ 1970 Fi 2136.

[153] RÅ 1940 Fi 700. Av advokat uppburna styrelse- och förmyndararvoden har ansetts utgöra inkomst av rörelse och inte inkomst av tjänst.

den rörelse, från vilken intäkten utbetalats, skall anses ha rätt att beskatta denna.

Även i andra fall kan det vara tveksamt, om de av DepCh anförda skälen till bestämmelsen i anv. till 32 § KL är tillräckliga för en analog tillämpning.[154]

Om en som annan fastighet taxerad fastighet uthyres av en delägare till ett rörelsedrivande bolag, skulle den hyra han därvid uppbär hänföras till annan fastighet, om analogislut ej göres, och i annat fall till rörelse. Inkomst av annan fastighet skall beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen. Endast i det fall, att bolaget bedrives i flera kommuner, kan konkurrens om hyran uppkomma mellan olika kommuner. Starka skäl talar här för att fastighetskommunen har större anspråk på att få beskatta hela hyresinkomsten. Förutsättningen är emellertid då att intäkten hänförs till inkomst av annan fastighet.

Beträffande fördelningen av ränteinkomster, som härrör från ett kommanditbolag, mellan olika förvärvskällor finns som tidigare nämnts ett rättsfall, RÅ 1959 ref. 40. I detta rättsfall fann RegR, att den inkomst, som den skattskyldige förvärvade från bolaget skulle hänföras till inkomst av annan fastighet (bolagets huvudförvärvskälla) och inte till inkomst av kapital. Underinstanserna hade menat, att viss del av inkomsten hade utgjort avkastning på hans i bolaget insatta kapital.

Det skall dock understrykas, att rättsfallet behandlar ett fall, där de faktiska omständigheterna var relativt renodlade. Den skattskyldige hade inte själv ansett att ränta förelåg utan i stället vinst från bolaget. Uttaget från bolaget var med bolagslagens termer inte ränta enligt 8 § utan vinst enligt 9 §.

Men även i de fall, då den skattskyldige debiterar bolaget ränta för det i bolaget insatta kapitalet, bör regeln i p. 9 anv. till 32 § KL tillämpas.[155] Räntan är att hänföra till inkomst av den förvärvskälla, varur

---

[154] Jfr förhandsbeskedet i RSV 1972 nr 5:2. RSV fann att arrende, som bolagsmän erhöll från handelsbolaget i vilket de båda var verksamma, skulle hänföras till B-inkomst. Detta kan endast motiveras med att RSV ansett två olika förvärvskällor föreligga. Den ena omfattade arrendet (B-inkomst), den andra handelsbolagsinkomster (A-inkomst). Det skall framhållas att förhandsbeskedet till denna del inte underställdes RegR:s prövning. Se även nedan s. 208 f.

[155] Jfr RÅ 1968 Fi 2433 och 1970 Fi 361. Ränta å insats i handelsbolag hänfördes till inkomst av rörelse. Se även fall då vinstfördelningen mellan familjemedlemmar i bolag ej accepterats men beräknad ränta på insatt kapital dock fördelats RÅ 1964 Fi 943.

bolagets inkomster härflutit. Huruvida regeln skall tillämpas beträffande alla slag av räntor är däremot mer osäkert.

Först bör erinras om att en ränteintäkt kan vara att hänföra till inkomst av rörelse. Skulle en bolagsman således ha sålt varor till bolaget och i samband med denna transaktion debiterat bolaget ränta, kanske på grund av försenad betalning från bolagets sida, skulle det resonemang, som ovan utvecklats, även här vara aktuellt. Tillfaller en intäkt en annan rörelse än bolagets, skulle intäkten räknas som intäkt i den förra rörelsen och inte i den rörelse, från vilken den utbetalts. På samma sätt borde det vara klart, att en bolagsman, som i annan rörelse än bolagets driver utlåningsrörelse, skall hänföra den ränta, som han erhåller på utlånade medel, som intäkt i penningrörelsen.

Frågan om rätt inkomstslag uppkommer därför i de fall, då räntan i annat fall skulle ha hänförts till inkomst av kapital.

Även inkomst av kapital skall liksom inkomst av tjänst hänföras till den kommun, där den skattskyldige är bosatt. De synpunkter, som av DepCh framförts, kan därför här ha samma aktualitet. Samtidigt skall dock framhållas, att de belopp som debiteras i ränta ofta inte är av samma storleksordning som de, vilka betingas i arvode.

Av viss betydelse för bedömningen kunde det förhållandet vara, att det är lättare att fastställa om en ränta är skälig än om ett arvode motsvarar ett marknadsmässigt pris. De farhågor beträffande obehöriga överföringar, vilka DepCh uttalade angående tjänsteinkomster, skulle därför här inte vara lika aktuella.

Att dra någon allmän slutsats av här framförda synpunkter är vanskligt. Övervägande skäl torde dock tala för att de räntor, som hos bolagsmannen skulle ha betraktats som inkomst av kapital, får hänföras till den förvärvskälla, som är bolagets.

6. UPPDELNING AV BOLAGSMANNENS INTÄKTER I OLIKA FÖRVÄRVSKÄLLOR

Uppdelningen av intäkter i olika förvärvskällor har i skatterättsligt hänseende betydelse. Eftersom de inkomster, som förvärvats av ett handelsbolag eller i ett enkelt bolag, skall beskattas hos bolagsmännen, finns det anledning att ställa frågan, i vilken utsträckning det är möjligt att till samma förvärvskälla hänföra både bolagsinkomster och inkomster, som bolagsmannen mottagit utanför bolaget. Jag skall därför i detta avsnitt redogöra för frågor, som aktualiseras vid fördelning

av inkomster mellan olika förvärvskällor i de fall, då inkomster, som beskattas hos bolagsmannen, uppkommit både i bolagsverksamheten och i bolagsmannens privata verksamhet. Dessa spörsmål är av praktisk betydelse för de skattskyldiga i olika sammanhang och dessutom av teoretiskt intresse.

Denna fråga aktualiserades redan i föregående avsnitt, som gällde arvoden och räntor, vilka bolagsmannen erhåller från handelsbolaget. Enligt p. 9 anv. till 32 § KL skall arvode uttryckligen hänföras till bolagets förvärvskälla och samma gäller analogt även olika ränteutbetalningar. Men det spörsmål, som här skall diskuteras, är mer generellt och gäller sammanslagning av inkomster, oavsett om de ursprungligen härrör från handelsbolaget eller ej. De problem, som berörts i föregående avsnitt, behandlas ej speciellt här.

Eftersom svaret på de frågor, som nedan kommer att beröras, sannolikt påverkas av resp. bolags juridiska konstruktion, kommer jag att behandla handelsbolaget och det enkla bolaget var för sig. Handelsbolaget betraktas ofta i skatterättsligt avseende — i överensstämmelse med de bakomliggande civilrättsliga reglerna — som en enhet. Handelsbolaget förvärvar enligt detta betraktelsesätt egna inkomster, vilka dock på grund av bestämmelsen i 53 § 2 mom. KL inte beskattas hos bolaget utan i stället hos delägarna. Detta synsätt kan ha betydelse, när fördelningen hos bolagsmannen av olika inkomster av samma inkomstslag men uppkomna dels i bolaget dels hos bolagsmannen skall ske mellan skilda förvärvskällor.

Annorlunda är däremot konstruktionen av det enkla bolaget. Eftersom det enkla bolaget enligt bestämmelsen i 46 § bolagslagen inte kan betraktas som en juridisk person, tillförs inkomsterna delägarna direkt. Vid fördelningen av inkomsterna i skilda förvärvskällor måste detta förhållande uppmärksammas.

Innan en diskussion kring frågan om uppdelning av intäkter i olika förvärvskällor påbörjas, finns det dock skäl att ange de situationer, då problemen huvudsakligen aktualiseras. Jag kommer därför att här kortfattat redogöra för olika fall, då det i skatterättsliga sammanhang kan vara av betydelse att få fastställt, huruvida bolagsmannens och bolagets intäkter skall hänföras till en eller flera förvärvskällor, trots att de tillhör samma inkomstslag.

Som framgår nedan av redogörelsen beträffande det enkla bolaget är problem av detta slag för denna bolagstyp mindre kontroversiella. Svårigheterna är mer framträdande, då det gäller att uppdela handelsbo-

lagets inkomster och handelsbolagsmannens privata inkomster. Den följande framställningen får därför främst aktualitet för dessa senare fall.

Eftersom rörelseintäkter och fastighetsintäkter enligt bestämmelserna i KL skall beskattas i den kommun, i vilken fast driftställe finns resp. fastigheten är belägen, finns det inte alltid anledning att ur skatterättslig synpunkt fastställa om en eller flera förvärvskällor finns. Det skatterättsliga resultatet blir ändock det samma. I kommunalbeskattningen är det framför allt två regler, som dock kan göra det betydelsefullt att få fastställt, om en eller flera förvärvskällor skall anses föreligga.[156]

Den första gäller bestämmelserna om avdrag från de sammanlagda inkomsterna i olika förvärvskällor för underskott, som uppkommit i annan förvärvskälla. Ett underskott, som uppkommit i en förvärvskälla belägen i en kommun, får inte kvittas mot ett överskott, som uppkommit i en förvärvskälla belägen i en annan kommun, 46 § 1 mom. första st. KL. Överskottet i en rörelse, som bedrivs i A kommun kan således inte kvittas mot ett underskott i B kommun, om rörelserna betraktas som skilda förvärvskällor. Om de däremot hänföres till samma förvärvskälla sker en kvittning inom förvärvskällan och inkomsten, som således återstår sedan bruttointäkter och kostnaderna beräknats, fördelas mellan olika kommuner enligt reglerna i 56 ff. §§ KL.

Den andra bestämmelsen av intresse gäller garantibeskattningen. Eftersom ett underskott, som uppkommer på grund av procentavdraget enligt 46 § 1 mom. andra st. inte kan utnyttjas, är det inte sällan en skattemässig nackdel, om nettointäkten är mindre än det procentavdrag, som får utnyttjas, såvida intäkter hos den skattskyldige finns i andra förvärvskällor. Även i dessa fall är det av skattemässig betydelse att tillföra ytterligare intäkter till förvärvskällan för att få nettointäkten så stor, att hela procentavdraget täcks.

Dessa bestämmelser i KL kan leda till faktiska situationer, då det är av vikt att fastställa, om bolagsinkomster och bolagsmannens privata inkomster kan sammanslås till en och samma förvärvskälla.

Avgränsningen av förvärvskällorna har likaså betydelse vid bedömningen om A- eller B-inkomster föreligger. Eftersom den skattskyldige skall ha varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning, för att inkomst av jordbruksfastighet och rörelse skall räknas till A-inkomst, har det betydelse att fastställa vilka inkomster som skall

---

[156] Welinder I s. 105 f.

kunna hänföras till en viss förvärvskälla. Även här kan det ibland vara betydelsefullt för den skattskyldige att tillföra arbetsinkomster till en förvärvskälla, som för övrigt består av mer passiva inkomster av rörelse eller jordbruksfastighet. Fråga kan även här uppkomma, huruvida bolagsinkomster skall kunna sammanblandas med privata inkomster i samma förvärvskälla.

Frågan om förvärvskällans omfattning kan även få betydelse vid bedömningen, i vilken utsträckning realisationsförluster skall kunna kvittas mot realisationsvinster. Enligt p. 4 anv. till 36 § KL får avdrag för realisationsförlust, om sådant avdrag överhuvud är möjligt, endast ske från realisationsvinst i samma förvärvskälla. Om bolagsinkomster och privata inkomster hos bolagsmannen inte fick sammanslås skulle detta få till följd, att en realisationsvinst, som den skattskyldige gjort utanför bolagets verksamhet, aldrig skulle kunna kvittas mot en realisationsförlust, som bolaget gjort i sin verksamhet. Och på motsvarande sätt skulle en realisationsvinst, som bolaget gjort, inte kunna kvittas mot bolagsmannens personliga realisationsförluster.

Frågan om förvärvskällans omfattning har även betydelse i ett speciellt fall avseende inkomst av kapital. Fysisk person, som haft sådan kapitalintäkt, som nämns i 38 § 1 mom. KL äger, där bruttointäkten överstiger sammanlagda beloppet av de i 39 § 1 mom. avsedda kostnaderna, utöver avdrag för dessa kostnader, åtnjuta ett extra avdrag, det s.k. sparavdraget. Om den skattskyldige har privata kapitalinkomster, som inte är lika stora som sparavdraget, kan det vara möjligt, att detta avdrag även får utnyttjas mot handelsbolagsinkomster, såvida dessa hänför sig till bolagsmannens förvärvskälla.[157]

En förutsättning för att kapitalinkomster liksom andra realisationsvinster än avyttring av fastighet utanför hemortskommunen skall kunna hänföras till samma förvärvskälla, oavsett om inkomsten hänför sig till bolagets verksamhet eller till bolagsmannens privata verksamhet, är emellertid bestämningen av rätt beskattningsort för bolagets inkomster. Det torde vara nödvändigt, att beskattning av bolagsinkomsterna skall ske i den kommun, där bolagsmannen

[157] B. Kallenberg hävdar att sparavdrag inte kan åtnjutas av delägare för handelsbolags kapitalinkomster. Se SN 1971 s. 339. Annan uppfattning finns företrädd. Jfr Sjölin och Johansson SN 1971 s. 413 f. i samma diskussion, som närmast gällde dödsbos kapitalinkomster, då dödsboet skulle behandlas som ett handelsbolag. Kallenberg har stöd för sin uppfattning i ett utslag av KammarR, refererat av honom. I ett annat utslag av KammarR, avgjort den 1/7 1971, har KammarR dock hänfört kapitalinkomst från dödsbo till samma förvärvskälla som delägarens privata kapitalinkomster. Utslaget är refererat i SN 1971 s. 414 f.

har sin hemvist. Frågan får betydelse då ett handelsbolag och en bolagsman i detta har skilda hemvist. Spörsmålet kommer att närmare belysas i avsnittet om rätt beskattningsort.[158]

De olika spörsmål, som ovan översiktligt behandlats, skall nu mer ingående belysas. Huvudsakliga intresset kommer, som ovan framhållits, att riktas mot handelsbolaget.

I. HANDELSBOLAG

Ett handelsbolag kan förvärva inkomster av skilda slag. Vanligen tillhör intäkterna inkomst av rörelse.[159] Bolaget kan emellertid också driva annan yrkesmässig verksamhet såsom jordbruksrörelse eller annan fastighetsverksamhet.[160] Ett handelsbolag kan vidare under ett beskattningsår ha sålt anläggningstillgångar, vid vilkas avyttring intäkten skall hänföras till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Ett handelsbolag kan även ha tillgångar, som utnyttjas på sådant sätt, att avkastningen skall räknas till inkomst av kapital. I alla dessa fall kan frågan aktualiseras hur en uppdelning av inkomster skall fördelas i olika förvärvskällor.[161]

Eftersom man i skattelagstiftningen och i skattepraxis i olika sammanhang utgår från att handelsbolaget är ett särskilt rättssubjekt, kunde det utifrån denna utgångspunkt vara naturligt att fördelningen av inkomsterna i olika förvärvskällor hos bolagsmannen skedde på så sätt, att handelsbolagets inkomster och bolagsmannens inkomster, trots

---

[158] Se nedan s. 245 ff.

[159] RÅ 1968 Fi 1492. Ränta på medel i ett under avveckling varande handelsbolag, vilka behållits för att vid behov användas till gottgörelse av okänd borgenär, ansågs vara skattepliktig inkomst av rörelse för delägarna. Se däremot RÅ 1952 Fi 513, där bolagsman ej fick avräkna ett underskott från ett handelsbolag, som väsentligen hänförde sig till en beräknad ränta, som ej erlagts under beskattningsåret. RegR fann att bolaget under beskattningsåret ej drivit rörelse.

[160] För att ett handelsbolag skall föreligga i fall då bolaget driver jordbruksrörelse eller annan fastighetsverksamhet krävs, att handelsbolaget registrerats enligt bestämmelserna i 45 § andra st. bolagslagen. Jfr RSV 1972 nr 5:2 (jordbruk) och RÅ 1959 ref. 40 (annan fastighet).

[161] I RÅ 1969 ref. 41 prövades frågan om reglerna om ackumulerad inkomst kunde tillämpas på inkomst, som härrörde från handelsbolag. En delägare hade tillskjutit patent till bolaget, som gav stor vinst främst genom exploatering av patenten; 3 § 3 mom. p. 1 av förordningen borde enligt den skattskyldige komma till användning. RegR:s majoritet fann dock inkomsten från handelsbolaget inte utgöra sådan inkomst, som angavs i förordningen.

att de räknades till samma inkomstslag, aldrig hänfördes till samma förvärvskälla.[162]

I skatterättslig praxis har man i några sammanhang fått ta ställning till fall, som belyst eller åtminstone nära berört dessa spörsmål.

I RÅ 1964 Fi 59—61 hade den skattskyldige lånat pengar för att förvärva andelar i ett kommanditbolag. Gäldräntorna hänförde RegR:s majoritet till inkomst av kapital hos den skattskyldige. Detta medförde, att den skattskyldige inte kunde utnyttja underskottet i den kommunala taxeringen, då han inte hade andra inkomster, vilka skulle upptagas till beskattning i hemortskommunen.

Den skattskyldige hade yrkat, att räntorna skulle få avdragas från hans inkomster som delägare i kommanditbolaget, vilket drivit rörelse i andra kommuner än den skattskyldiges hemortskommun.

Eftersom räntan hänfördes till ett lån, som den skattskyldige använt till förvärv av andelen i kommanditbolaget finns ingen invändning att rikta mot den utgång målet fick. Under sådana omständigheter synes räntekostnaden inte kunna betraktas som en kostnad i den förvärvskälla (rörelse), till vilken handelsbolagets verksamhet är att hänföra.[163]

Handelsbolaget skiljer sig här från det enkla bolaget. I ett enkelt bolag skulle den kostnad som en bolagsman haft för verksamheten varit avdragsgill mot de intäkter, som bolagsmannen fått genom bolagsverksamheten. Beloppet, som bolagsmannen betalt i ränta, skulle varit att hänföra till samma förvärvskälla som intäkterna, eftersom lånet använts för att anskaffa de tillgångar, som lämnat avkastning.

Handelsbolagets konstruktioner medför, att en skillnad uppkommer vid bedömningen av en i och för sig likartad fråga i de två bolagstyperna. En ränta, som hänför sig till ett lån av sådant slag som det i rättsfallet angivna, kan inte avdras från de rörelseinkomster, som tillförs handelsbolagsmannen. Räntan hänförs i stället till inkomst av kapital.

Frågan om de skilda förvärvskällornas omfattning är av visst intresse

---

[162] Betr. äldre rätt se RÅ 1912 Fi 300.

[163] Jfr RÅ 1972 Fi 389. Den skattskyldige hade haft kostnader i samband med att det kompanjonskap han drivit med annan upphörde. Kostnaderna avsåg en omfattande genomgång av redovisningsmaterialet, som han ansåg nödvändig. KammarR ansåg att ifrågavarande kostnader fick anses avdragsgilla till viss del. Endast den skattskyldige besvärade sig till RegR, som fann att denne inte hade anfört skäl, som kunde föranleda ändring av KammarR:s utslag. Möjligt är att avdraget inte kunde hänföras till samma förvärvskälla som bolagets intäkter och att utslaget ändrats, om TI anfört besvär.

för utgången av RÅ 1964 Fi 158. En skattskyldig taxerades år 1956 dels för inkomst av sin enskilda rörelse, avseende räkenskapsåret 1/1 1954—31/3 1955, dels också för sin andel av inkomst såsom delägare i ett handelsbolag, vars räkenskapsår sammanföll med kalenderåret 1955. Den skattskyldige hade invänt, att sistnämnda inkomst influtit först under nästföljande räkenskapsperiod i den egna rörelsen och därför borde upptagas till beskattning först vid 1957 års taxering.[164]

I utslaget framhålls endast, att räkenskapsåret för det handelsbolag, i vilket den skattskyldige är delägare, sammanfaller med kalenderåret. Jämlikt 3 § KL skall då som rätt beskattningsår för andelen i handelsbolagets inkomst anses det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret. Eftersom den enskilda rörelsen och handelsbolaget hade skilda räkenskapsår förefaller det också redan av denna anledning naturligt att de utgjorde skilda förvärvskällor.

I förhandsbeskedet RSV 1972 nr 5:2 uppkom även en fråga av intresse i detta sammanhang. Två makar, vilka gemensamt ägde en fastighet, avsåg att arrendera denna till ett av dem själv bildat handelsbolag. Makarna skulle båda vara verksamma i handelsbolaget. Handelsbolaget skulle betala en arrendeavgift till dem. Enligt 53 § 2 mom. KL var makarna dessutom skattskyldiga för den inkomst som handelsbolaget kom att förvärva. Makarna önskade bl.a. besked, huruvida den arrendeinkomst, som de skulle mottaga av handelsbolaget för var och en av dem var att betrakta som A-inkomst enligt 9 § 3 mom. Si.

Arrendeinkomsten skall visserligen i allmänhet betraktas som B-inkomst,[165] men i detta fall hade förvärvskällans omfattning betydelse, då frågan kunde påverkas av omständigheten, att makarna samtidigt var skattskyldiga för en handelsbolagsinkomst, som även den var att hänföra till samma inkomstslag, men som bestod av arbetsintäkter, dvs. i och för sig A-inkomst.

RN fann i förhandsbeskedet, att den arrendeinkomst makarna i egenskap av ägare till fastigheten erhöll från handelsbolaget, inte var att anse som inkomst av förvärvskälla, i vilken makarna varit verksamma i ej blott ringa omfattning. Förhandsbeskedet kom inte att underställas RegR:s prövning.

---

[164] Motsvarande spörsmål med samma utgång i RÅ 1970 Fi 1385.

[165] Se prop. 70/1970 s. 90. Jfr även familjeskatteberedningen Fi 1969:4 s. 183. Nettointäkten från jordbruksfastighet borde i sin helhet betraktas som arbetsinkomst för person, som arrenderat ut sin fastighet, om han fortfarande drev verksamhet i sådan omfattning, att denna utgjorde den större delen av nettointäkten.

Utslaget ligger i linje med de övriga rättsfall, vilka jag ovan nämnt.[166] Arrendeinkomsten skulle således betraktas som de skattskyldigas egen inkomst, medan övriga inkomster är handelsbolagets inkomster. De har inte hänförts till samma förvärvskälla.[167]

De frågor, som här diskuteras, har i doktrin knappast varit föremål för intresse. Inte heller i praxis har RegR som framgått i större utsträckning haft anledning att beröra dessa frågor.

I GRS har dock problemet, om uppdelning av intäkter från handelsbolaget och bolagsmannens privata verksamhet i olika förvärvskällor uppmärksammats. Här synes man inta den uppfattningen, att de rörelseinkomster, som fördelas mellan handelsbolagsdelägarna, hos dessa skall anses vara en förvärvskälla, skild från de övriga.[168] Även om detta är en ofta naturlig bedömning också utifrån konstaterandet, att de verksamheter, som handelsbolaget och bolagsmanen bedriver, är så artskilda från varandra, att de knappast kan vara gemensamma i den utsträckning, som förutsätts enligt anv. till 18 § KL, kan det ändock finnas anledning att ställa frågan, om det inte kan tänkas undantag från denna regel.[169]

Praktiska svårigheter skulle ofta uppkomma, om handelsbolagsinkomster hänfördes till samma förvärvskälla som andra inkomster, vilka bolagsmannen förvärvat utanför handelsbolaget. Först skall understrykas, att handelsbolaget är bokföringspliktigt. Eftersom avskrivningar liksom annan kostnadsredovisning i ett handelsbolag sker gemensamt för hela bolaget, skulle det, om även andra inkomster hänfördes till samma förvärvskälla, inte vara möjligt att tillämpa andra avskrivnings- eller nedskrivningsregler än de, som tillämpades i handelsbolaget. Bolagsmannen skulle vara låst av den redovisning, som kanske de andra bolagsmännen beslutat om i handelsbolaget.

Men det förekommer dock, att verksamheten är av sådan beskaffenhet, att det inte vore omöjligt att hänföra intäkterna till samma förvärvskälla. Som exempel kan tas ett fall likartat med det förhandsbesked, som ovan redovisats. Om bolagsmannen upplåter en rörelse till handelsbolaget mot en årlig ersättning, är det vederlag han erhåller att

[166] Däremot synes RSV:s utslag knappast överensstämma med regeln i p. 9 anv. till 32 § KL och den praxis, som utbildat sig kring denna bestämmelse. Se närmare s. 192 ff.

[167] Se dock bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL, som anses analogt kunna tillämpas utanför sitt direkta användningsområde.

[168] GRS s. 611.

[169] Betr. tolkningen av p. 3 anv. till 18 § se Welinder I s. 111.

betrakta som inkomst av rörelse (p. 3 anv. till 28 § KL). Om bolagsmannen samtidigt erhåller andel av handelsbolagets rörelsevinst, finns det knappast något praktiskt hinder att slå samman de intäkterna till samma förvärvskälla. Ett sådant antagande skulle emellertid stå i strid mot RSV:s förhandsbesked i RSV 1972 nr 5:2. Det skall emellertid framhållas att detta förhandsbesked, som ovan nämnts, inte kom att underställas RegR:s prövning.

Förutsättningarna för en sammanslagning av olika inkomster, som skall hänföras till inkomstslaget rörelse och som härrör från handelsbolaget och bolagsmannen, är dock som visats mer speciella. Det torde vara sällsynt, att en sammanslagning av inkomster kan ske även på grund av bestämmelserna i p. 3 anv. till 18 § KL.

Enligt min mening finns det dock knappast hinder för att förbjuda en sammanslagning av inkomster i samma förvärvskälla endast av den anledningen, att vissa av dem förvärvats i handelsbolaget och vissa av dem av bolagsmannen personligen.

I vissa fall synes en sammanslagning vara nödvändig för att tillgodose den princip, som legat bakom bestämmelsen i 53 § 2 mom. KL, att handelsbolagens inkomster skall beskattas hos bolagsmännen, nämligen skatteförmågeprincipen.[170]

Som tidigare framhållits är det en nödvändig förutsättning för att realisationsförluster över huvud taget skall få kvittas mot realisationsvinster, att de tillhör samma förvärvskälla. Skulle den omständigheten, att vinst eller förlust uppkommit i handelsbolaget automatiskt medföra, att de fördes till en speciell förvärvskälla, skulle möjligheten att kvitta uppkomna realisationsförluster minska.

Detta skulle också ytterligare komplicera bestämmelserna om rätten att utnyttja realisationsförluster. Eftersom skattskyldiga har möjlighet att i viss utsträckning utnyttja en realisationsförlust vid avyttring av fastighet i framtiden, skulle detta kunna innebära, om den skattskyldige bolagsmannen inte kan kvitta en handelsbolagets förlust mot sina egna realisationsvinster, att en sådan framtida kvittning av realisationsförlusten, även den endast kan ske mot handelsbolagets realisationsvinster.

Övervägande skäl — varvid särskilt tanken bakom handelsbolagsbeskattningen beaktats — talar enligt min mening för att ge de skattskyldiga rätt att avräkna realisationsvinster mot realisationsförluster, oavsett hos vem de uppkommit.

---

[170] Se ovan s. 5 f.

Däremot skall tiden för förvärvet och tiden för avyttringen räknas från den dag då ägaren förvärvade resp. avyttrade egendomen. Om bolagsmannen säljer egendom till bolaget, uppkommer härigenom en realisation hos honom. Försäljningsdagen blir förvärvsdag för handelsbolaget.

Även om det inte är helt klart, förefaller det dock som om uppfattningen i GRS skulle överensstämma med den här förespråkade. Handelsbolagsmannen har rätt att kvitta realisationsvinster mot realisationsförluster, oavsett hos vem de uppkommit.[171]

Även beträffande andra inkomstslag synes det inte finnas anledning att vägra en sammanslagning av inkomster från handelsbolaget och från bolagsmannen till en förvärvskälla. Ovan framhölls, att möjligheterna att utnyttja sparavdrag beträffande kapitalinkomster även såvitt avsåg dem, som förvärvats i en handelsbolagsverksamhet, kunde påverkas av frågan, om de tillhörde samma förvärvskälla som de kapitalinkomster, vilka handelsbolagsmannen förvärvat i privat verksamhet. Det bör i detta sammanhang likaså framhållas, att det ingenstans framgår i KL, att samme skattskyldig skulle kunna ha flera förvärvskällor hänförliga till inkomstslaget kapital (bortsett från utländska inkomster enligt 38 § 2 mom. KL). Huruvida detta argument har större bärkraft kan dock kanske ifrågasättas, eftersom det inte — vare sig av lagtext eller motiv — framgår i vilken utsträckning 18 § vid sin utformning påverkats av bestämmelsen i 53 § 2 mom. KL.

Enligt min mening finns således knappast något vägande motiv mot att i princip tillåta en sammanslagning av skilda inkomster i en förvärvskälla. Den omständigheten att handelsbolaget i civilrättsligt hänseende är ett självständigt rättssubjekt skulle här som avgörande faktor sakna betydelse vid bedömningen, om inkomsterna skulle kunna sammanslås med bolagsmannens privata inkomster hänförliga till samma inkomstslag. Däremot måste de allmänna förutsättningarna i 18 § vara uppfyllda och detta torde medföra, att det sällan kan komma ifråga att sammanföra inkomster, som hänföres till inkomstslaget rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet.

II. ENKELT BOLAG

De svårigheter, som föreligger vid avgränsningen av olika förvärvskällor, när bolagsmannen driver ett handelsbolag, uppkommer inte i samma utsträckning, när den skattskyldige är delägare i ett enkelt bolag.

[171] GRS s. 611.

I ett enkelt bolag är inte sällan den verksamhet, som bolagsmannen bedriver mer integrerad med hans egen verksamhet. Ibland saknar bolaget gemensam firma och bolaget uppträder inte utåt. Ett enkelt bolag är ej heller enligt bokföringslagen bokföringsskyldigt.

Bokföringsskyldighet kan i stället åvila de enskilda bolagsmännen. Även i ett partrederi skall bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen fullgöras av de enskilda partredarna, även om sjölagen dessutom stadgar en särskild redovisningsskyldighet för huvudredaren.[172]

I avsnittet beträffande handelsbolaget diskuterades frågan, i vilken utsträckning som handelsbolagets ställning såsom särskilt rättssubjekt kunde hindra en sammanslagning av olika inkomster till samma förvärvskälla. Den ståndpunkt som för närvarande gäller, har visat sig svår att fastslå, särskilt därför att brist på relevant rättsfallsmaterial föreligger. Ovan har dock framhållits att inga vägande skäl synes tala emot att föra samman handelsbolagsinkomster med inkomster från bolagsmannens privata verksamhet i en och samma förvärvskälla.

Beträffande det enkla bolaget liksom beträffande partrederiet finns inte motsvarande problem. Det synes därför vara möjligt att sammanslå inkomster från bolaget och från bolagsmannen till samma förvärvskälla. En allmän förutsättning är dock naturligtvis som alltid, att kraven i 18 § KL om förvärvskällornas omfattning är uppfyllda.

Frågan, som här behandlas, har aktualiserats i RN 1957 nr 5: 3.[173] Förhandsbeskedet gällde tillämpning av räkenskapsenlig resp. planenlig avskrivning för lotter i fartyg tillhörande skilda partrederier men där lotterna ägdes av samme skattskyldig.[174]

Sökanden var ägare till viss andel i redan existerande partrederi. Han hemställde om förhandsbesked, huruvida lotter i olika partrederier kunde tillhöra samma förvärvskälla, i den händelse han tillsammans med annan person förvärvade en lott i annat fraktfartyg — utan att något inre sammanhang eller någon samordning av driften av de olika fartygen förekom — dels för det fall förvärvet av det nya fartyget skedde cirka ett år efter det att sökanden försålt sin andel i redan existerande partrederi, dels ock för det fall det nya fartyget förvärvades, innan nämnda andel försålts. Därvid förutsattes att det nya fartyget skulle

---

[172] Enligt 2 § första st. 3) bokföringslagen är den frikallad från bokföringsskyldighet, som idkar rederirörelse endast med eget av honom själv fört fartyg. Detta undantag gäller således inte delägare i partrederi; jfr Hemberg—Sillén s. 20.

[173] Se även Fi 1972: 8 s. 55. Betr. äldre praxis se RÅ 1926 Fi 411.

[174] Nu ej längre gällande regler förelåg då betr. avskrivning.

drivas samtidigt med det nu ägda men med särskild förvaltning och bokföring.[175]

RN meddelade följande förhandsbesked: »RN finner att — om sökanden under i ansökningen angivna förutsättningar tillsammans med annan person förvärvar och driver ett fraktfartyg — det sålunda bildade nya partrederiet är att vid sökandens inkomsttaxering anse såsom en särskild, från det nuvarande partrederiet skild förvärvskälla, oavsett om förvärvet sker före eller efter det sökanden försålt sin andel i sistnämnda partrederi ...»

RegR, dit TI anförde besvär, meddelade följande utslag: »Om mellan de ifrågakomna rederiernas verksamhet icke finnes sådant inre sammanhang, som avses i tredje punkten av anv. till 18 § KL, är vid sökandens taxering det nya partrederiets verksamhet att anse som särskild förvärvskälla; ...»

I förhandsbeskedet har domstolarna således utgått från att en delägares andelar i olika partrederier skall kunna tillhöra samma förvärvskälla. Frågan i förhandsbeskedet gällde emellertid, huruvida möjlighet fanns att behandla de olika andelarna på sådant sätt att de ansågs tillhöra skilda förvärvskällor. En förutsättning för att olika förvärvskällor skulle anses föreligga var, som RegR framhöll, att »mellan de ifrågakomna rederiernas verksamhet icke finnes sådant inre sammanhang, som avses i tredje punkten av anv. till 18 § KL». Detta innebär, att de allmänna kraven på förvärvskällornas omfattning äger tillämpning.[176]

Även beträffande andra inkomstslag än rörelse är en sammanslagning möjlig dock naturligtvis under förutsättning att kraven i 18 § KL är uppfyllda.

7. FÖRDELNINGEN AV FÖRLUSTER MELLAN DELÄGARNA I ETT BOLAG

Frågorna, hur bolagsförluster skall fördelas mellan bolagsmännen, är i flera avseenden likartade med dem, som ovan diskuterats beträffande fördelningen av vinsten. Som grund för fördelningen skall i allmänhet

[175] Jfr även RN:s förhandsbesked den 29 jan. 1957, ref. GRS s. 309. Se även ovan s. 155 f. I detta förhandsbesked utgår RN från att den skattskyldige partredaren kan ha inkomster och utgifter, som visserligen ligger utanför partrederiet men ändock tillhör samma förvärvskälla.

[176] Partrederi föreligger, när flera ägare har var sin andel i ett fartyg. Ett särskilt partrederi bildas kring varje fartyg, och i ett partrederi finns således bara ett fartyg. Gomard s. 44.

ligga det bolagsavtal, som träffats mellan delägarna, såvida detta avtal innehåller regler beträffande fördelningen av bolagsförluster. Finns inte några bestämmelser härom i avtalet, skall de dispositiva reglerna i bolagslagen komma till användning.

För bedömningen av frågan, hur förluster skall fördelas mellan delägarna är emellertid inte endast dessa mellan bolagsmännen inbördes gällande regler avgörande. I bolagslagen finns även bestämmelser, som i olika avseenden stadgar ett solidariskt ansvar för bolagsmännen gentemot bolagsborgenärerna. Även dessa civilrättsliga regler kan få skatterättslig betydelse, eftersom de kan medföra, att en annan bolagsman än den internt ansvarige får svara för förpliktelser och därigenomådraga sig kostnader. I vilken utsträckning sådana kostnader är avdragsgilla skall i detta avsnitt diskuteras.

Nyss framhöll jag att reglerna om vinstfördelning kan tillämpas även vid förlustfördelningen. Det finns emellertid i det senare hänseendet ett speciellt problem, som jag i detta avsnitt skall närmare diskutera. Det gäller kommanditdelägarens möjligheter att utnyttja förluster, som överstiger hans insatta kapital.

De civilrättsliga reglerna beträffande fördelningen av förluster i ett bolag har jag ovan beskrivit. För fullständighetens skull vill jag här kort sammanfatta dem samt även redogöra för bestämmelserna om bolagsmännens ansvar för bolagsförpliktelserna gentemot tredje man.

I. CIVILRÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER

Som ovan framhållits är reglerna i bolagslagen om fördelning av förlust mellan delägarna i de olika bolagsformerna dispositiva. I första hand skall därför bolagsavtalets regler i detta avseende gälla. Enligt 10 § bolagslagen skall vinst och förlust fördelas mellan bolagsmännen i ett handelsbolag efter huvudtalet. Är i bolagsavtalet endast avtalad fördelning av vinst eller av förlust, skall fördelningen gälla både vinst och förlust. Fördelningsreglerna under löpande räkenskapsår skall även gälla vid likvidation. Ur behållna tillgångarna skall dock varje bolagsman tillskiftas sin insats.

Även i ett kommanditbolag är vinst och förlustreglerna enligt 40 § bolagslagen dispositiva. Om delägarna ej träffat avtal saknas dock för kommanditdelägarna en i bolagslagen angiven regel. I sista hand får därför domstol fastställa de regler, som skall gälla för kommanditdelägarna i dessa avseenden.

För delägarna i ett enkelt bolag gäller samma regler som för delägare i ett handelsbolag, 47 § andra st. bolagslagen.

De här antydda reglerna gäller fördelningen av förlust mellan bolagsmännen inbördes. Reglerna beträffande ansvaret utåt för bolagsförpliktelserna är annorlunda utformade och dessutom olika i de skilda bolagsformerna.

Ett handelsbolag kan enligt 2 § bolagslagen förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Bolaget har därför ett direkt ansvar för de förpliktelser, som ingåtts. Bolagsförmögenheten är emellertid i ett handelsbolag inte på samma sätt som i ett aktiebolag bunden i bolaget. Delägarna har i stället möjlighet att utan formaliteter överföra bolagstillgångarna till sig själva. Bl.a. därför finns i bolagslagen (19 §) en bestämmelse, som föreskriver ett primärt, personligt och solidariskt ansvar för samtliga delägare i ett handelsbolag.[177] Detta ansvar gäller beträffande ny bolagsman även för de förpliktelser, som bolaget före inträdet ingått. Utträder bolagsman ur handelsbolaget, svarar han inte för de förpliktelser, som bolaget därefter ingår, under förutsättning att den andra avtalsparten hade kännedom om avgången.[178]

I ett kommanditbolag är ansvarsfrågan annorlunda reglerad än i ett handelsbolag. Enligt 38 § bolagslagen kan kommanditdelägarna i ett kommanditbolag förbehålla sig att ej för bolagets förpliktelser svara för mer än de insatt eller åtagit sig att insätta. En förutsättning för att denna bestämmelse skall ha verkan mot tredje man är dock, att denne vetat om inskränkningen.[179] Om tredje man skulle sakna kännedom om förbehållet, svarar kommanditdelägaren lika med annan bolagsman, dvs. primärt, personligt och solidariskt. Samma ansvar gentemot godtroende tredje man gäller trots anteckning om ansvarsbegränsningen i firmaregistret, ifall med kommanditdelägares medgivande använts firma, vilken ej innehåller ordet »kommanditbolag». För delägare i ett kommanditbolag som inte förbehållit sig en begränsning i ansvaret, är detta detsamma som för delägare i ett handelsbolag, dvs. primärt, personligt och solidariskt. Minst en delägare i ett kommanditbolag måste ha ett obegränsat ansvar.

Ansvarsreglerna i ett enkelt bolag är annorlunda. Huvudregeln är enligt 49 § bolagslagen, att bolagsman varken blir förpliktad eller berättigad gentemot tredje man, med mindre han deltagit i avtalet. Har

[177] Från den begränsning, som gäller bolagsman i konkurs, bortses.

[178] Betr. god tro se 7 § firmalagen.

[179] Betr. god tro se 7 § firmalagen.

i avtalet flera bolagsmän deltagit, är de gentemot tredje man berättigade enligt huvudtalet. Däremot föreligger då ett solidariskt ansvar för dem. Förhållandena i ett enkelt bolag är dessutom ofta sådana, att fullmaktsreglerna i 2 kap. avtalslagen blir tillämpliga.

Huvudregeln beträffande ansvarsfördelningen i ett enkelt bolag har dock flera undantag. Används vid avtals ingående benämning, varmed bolagsmännen samfällt betecknas, uppkommer enligt 50 § bolagslagen ett solidariskt ansvar för bolagsmännen, om de medgivit, att denna benämning får innehålla personnamn eller något av orden »handelsbolag», »aktiebolag» eller »förening». Drivs i ett enkelt bolag handel eller annan näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker, föreligger enligt 51 § bolagslagen ävenledes ett solidariskt ansvar för delägarna.

I likhet med det enkla bolaget saknar partrederiet rättssubjektivitet. Ansvaret för förpliktelserna åvilar därför endast delägarna. I ett partrederi uppdelas gentemot tredje man ansvaret mellan delägarna i förhållande till deras lotter i fartyget, 9 § sjölagen. Ett solidariskt ansvar skulle bli alltför omfattande för den enskilde delägaren. Naturligtvis kan dock en partredare åtaga sig ett mer omfattande ansvar än det, som föreskrivs i sjölagen. Avvikelser från sjölagens regler har dock enligt en nyligen företagen undersökning visat sig vara ovanliga.[180]

II. SKATTERÄTTSLIGA REGLER

A. Allmänt om fördelningen av förluster i bolag

Huvudprincipen är att bolagsmännen skall göra avdrag för förluster i bolaget i förhållande till deras ansvar enligt bolagsavtalet.[181] Dessa frågor är som framhållits likartade med dem som ovan berörts beträffande fördelningen av vinst mellan bolagsmännen. Till denna diskussion hänvisar jag i huvudsak. Endast vissa kompletterande anteckningar skall här göras.

Liksom beträffande vinstfördelningen synes det beträffande förlustfördelningen ofta inte finnas anledning att ingripa mot den uppdelning, som delägarna gjort i sina taxeringar. Denna fördelning kan i allmänhet accepteras. Då bolagsmännen har inbördes personliga relationer, kan dock skäl föreligga att iaktta försiktighet.

[180] Fi 1972: 8 s. 29.

[181] Jfr RÅ 1972 Fi 438, där överenskommelsen om fördelning av viss kostnad beaktades.

Svårigheterna att göra en riktig fördelning aktualiseras i stället framför allt i de fall, då delägarna inte kunnat komma överens om hur fördelningen skall ske. Det kan synas egendomligt, att denna fråga i taxeringshänseende vore ett problem. Men eftersom förluster i bolag i allmänhet kan utnyttjas enligt 46 § 1 mom. KL som allmänt avdrag mot andra inkomster, som den skattskyldige har under samma beskattningsår, kan det dock finnas ett intresse hos den skattskyldige att kunna öka sin andel av underskottet i bolaget. Särskilt gäller detta i de fall då underskottet inte är ett reellt underskott utan i stället uppkommer på grund av fördelaktiga avskrivningar och nedskrivningar eller på grund av andra tillåtna vinstreglerande åtgärder.[182]

Ovan i avsnittet beträffande vinstfördelningen har jag uppehållit mig kring frågor i de fall, då en skillnad föreligger mellan den bokföringsmässiga nettovinsten och den skattepliktiga nettointäkten. Den sistnämnda kan antingen överstiga eller understiga nettovinsten. De olika alternativen till lösning som jag för olika fall diskuterade får även här i tillämpliga delar användas. I sista hand måste omständigheterna i det enskilda fallet avgöra frågan, hur förlustfördelningen skall ske.

Då det i 10 § bolagslagen angivna resultatet framräknas för att sedan fördelas mellan delägarna gör man i civilrättslig mening inte uppdelning mellan olika slag av inkomster på så sätt, som sker vid taxeringen. Vid taxeringen kan förekomma, att viss förvärvskälla lämnar underskott, trots att den sammanlagda skattepliktiga inkomsten är positiv.

I ett sådant fall som det här nämnda uppkommer frågan, hur underskottet i en speciell förvärvskälla skall fördelas mellan delägarna. Från den fördelning, som företas enligt bolagslagen, kan knappast någon ledning hämtas, eftersom spörsmålet där inte kommer att närmare aktualiseras. Om delägarna beslutat att fördela resultatet uteslutande efter huvudavtalet eller efter annan kvotdelning, torde denna fördelningsgrund även här komma till användning vid fördelningen av förlusterna i förvärvskällan. Så snart en eller flera delägare i ett bolag skall tillföras ett på visst sätt uträknat fast belopp, kan däremot situationen bli sådan att det inte är möjligt att med ledning av avtalet bestämma, hur denna fördelning skall ske. Endast en mer eller mindre schematisk bedömning återstår.

---

[182] Se närmare s. 227 ff. Fr.o.m. 1973 års taxering har möjligheter för vissa skattskyldiga, som driver rederi- och luftfartsrörelse, att utnyttja underskott, som uppkommit på grund av avskrivningar i dessa förvärvskällor, begränsats.

B. Den skatterättsliga betydelsen av det solidariska ansvaret i ett bolag

I detta avsnitt avser jag att behandla den skatterättsliga betydelsen av det solidariska ansvaret i ett bolag.[183] Den fråga som aktualiseras kan sammanfattas i följande: I vilken utsträckning kan det vara möjligt, att två bolagsmän avdrar samma kostnad, den ene på grund av det interna avtalet mellan honom och övriga bolagsmän, den andre på grund av det ansvar han har gentemot bolagsborgenärerna? Så som de civilrättsliga reglerna är uppbyggda förekommer det, att den ene bolagsmannen har ett ansvar, som gäller bolagsmännen inbördes, att fullgöra bolagsförpliktelserna, medan den andre bolagsmannen är den, som faktiskt får svara för förpliktelsen på grund av bolagslagens regler om solidariskt ansvar gentemot bolagsborgenärerna.[184]

Bl.a. synes den situationen möjlig, att två bolagsmän för samma beskattningsår yrkar avdrag för samma kostnad. Detta kan gälla i fall då bolagsmännen skall tillämpa bokföringsmässig inkomstredovisning i förvärvskällan. Den ene bolagsmannen gör gällande, att han skall svara för den ifrågavarande kostnaden enligt bolagsmännens interna avtal, medan den andre bolagsmannen menar, att han slutgiltigt kommer att få svara för kostnaden på grund av den andre bolagsmannens redan uppkomna insolvens.

Att båda bolagsmännen samtidigt på detta sätt skulle kunna avdra en kostnad kan knappast komma ifråga. Svårigheter måste dock stundtals uppkomma, då det gäller att fastställa vem av delägarna som skall äga rätt att göra kostnadsavdraget. I allmänhet torde det dock vara rimligt,

[183] Dessa civilrättsliga bestämmelser bildar grunden till utformningen av reglerna i förlustutjämningsförordningen 3 § tredje och fjärde st. Om handelsbolagsman går i konkurs, äger han inte rätt att utnyttja förluster, som uppkommit under konkursen eller tidigare, såvida konkursen inte lämnat full utdelning. Konkurs i handelsbolaget saknar däremot betydelse, eftersom borgenärerna kan söka bolagsmannen. Annat är förhållandet, då ackord utan konkurs lämnats. Om handelsbolag erhållit ackord, innebär detta att även bolagsmannens förpliktelse enligt bolagslagen att fullgöra prestationen upphör. Ett ackord utan konkurs får därför till följd att även bolagsmannens möjlighet att utnyttja förlusten upphör. Jfr i dessa hänseenden prop. 30/1960 s. 90 f. och 92. Betr. verkan av en ackordsuppgörelse med borgenärer se RÅ 1971 Fi 1828. Se även RÅ 1970 Fi 2178.

[184] Solidariskt ansvar innebär, att den förpliktade skall erlägga hela beloppet, även om han sedan internt kan fördela åtagandet mellan flera. I RÅ 1972 Fi 23 fann RegR, att en solidarisk borgensförbindelse den skattskyldige tillsammans med två andra personer ingått och ensam fått svara för var att hänföra till driftförlust. Han ägde rätt att avdra hela det erlagda beloppet. PN och KammarR medgav endast avdrag med 1/3.

att den bolagsman, som enligt bolagsmännens inbördes ansvar svarar för förpliktelsen, även låter kostnaden bli en avdragspost i sin deklaration och att taxeringsmyndigheterna också godtar detta avdrag.[185]

Detta innebär, att den andre bolagsmannens eventuella yrkande att få avdra samma kostnad åtminstone som regel ej skulle godkännas så länge som han faktiskt inte erlagt beloppet. Emellertid är det inte uteslutet, att de faktiska förhållandena kan gestalta sig på sådant sätt, att den bolagsman, som har ett solidariskt ansvar för bolagsförpliktelsen i stället får avdra kostnaden trots att borgenären ännu inte krävt honom på beloppet. Det synes dock i dessa fall böra ställas stora krav på bevisningen, att denne kommer att krävas och att den andre bolagsmannen inte har möjlighet att svara för beloppet. Bl.a. torde detta kunna förekomma, då för den slutligt ansvarige bolagsmannen konkursanledning enligt 2 och 3 §§ konkurslagen föreligger.

I RÅ 1972 Fi 600 har belysts frågan huruvida rätten att avdra förluster i ett handelsbolag på grund av det solidariska ansvaret förelegat, trots att den solidariskt ansvarige bolagsmannen inte erlagt beloppen. Visserligen gällde frågan inte avdragsrätt under det år som kostnaden ursprungligen uppkommit i handelsbolaget, men eftersom yrkandet om avdrag gjordes, innan beloppen erlagts, är problemet detsamma.

Den skattskyldige hade tillsammans med annan drivit ett handelsbolag, som vid 1959 års taxering visat underskott. Vid 1965 års taxering yrkade den skattskyldige avdrag enligt förordningen om förlustutjämning för handelsbolagets ej utnyttjade underskott. Han framhöll, att bolagsmännen enligt muntligt avtal kommit överens om att dela vinsten lika i bolaget. Jämlikt bolagslagen svarade bolagsmännen solidariskt för bolagets förpliktelser. Eftersom han hade för avsikt att betala skulderna, skulle han ha rätt att avdra bolagets underskott. Något bidrag av den andre bolagsmannen kunde inte påräknas. PN framhöll, att rörelsens resultat hade fördelats lika mellan bolagsmännen. Såvitt framkommit hade inte heller ingåtts avtal eller överenskommelse mellan delägarna om annan fördelning. PN fann vid sådant förhållande grund ej föreligga att medge förlustavdrag med större belopp än som uppkom vid en hälftendelning av underskotten för handelsbolagets rörelse. KammarR och RegR fann ej skäl göra ändring i beslutet. Eftersom bolagsmännen överenskommit om att dela vinst (och förlust) och eftersom den skattskyldige inte kunnat visa, att han till sist kom att svara för

[185] Jfr RÅ 1937 Fi 335. Vid förmögenhetstaxering har skattskyldig medgivits att avdraga skuld, trots att det var ovisst, om han kunde infria den.

samtliga förluster i bolaget, synes rättsfallet överensstämma med de tankegångar, som ovan framförts.

Visserligen är det självklart, men det kan dock finnas anledning att understryka kravet, att kostnaden hos den delägare, som får svara för förpliktelser i ett bolag på grund av sitt solidariska ansvar måste betraktas som en driftförlust för att han skall ha rätt att avdraga det belopp, som han därvid är skyldig att erlägga.[186] Om en person är engagerad i ett bolag föreligger emellertid i allmänhet ett sådant förhållande, att en driftförlust skall anses ha uppkommit.[187]

Under det att det sällan förekommer, att två eller flera bolagsmän samma taxeringsår yrkar avdrag för samma kostnad, är det däremot betydligt vanligare, att den ene bolagsmannen ett år fått avdrag för en kostnad, som han dock inte betalar utan en annan bolagsman ett senare år får svara för.

I ett sådant fall finns det knappast anledning att hindra den bolagsman, som faktiskt erlagt beloppet, att avdra kostnaden, om den för honom är att betrakta som driftförlust. Han har betalt bolagsgälden. Visserligen har han därigenom fått en fordran på den andre bolagsmannen, men så länge fordran är värdelös, finns det ingen anledning att särskilt beakta denna.

Men om det sålunda kan förekomma, att en och samma bolagsförpliktelse avdras av två bolagsmän utan att detta är något ur skatterättslig synpunkt otillbörligt, är det dock i vissa fall uppenbart, att man använder de civilrättsliga reglerna om solidariskt ansvar i bolagsförhållande på sådant sätt, att en driftförlust inte kan föreligga.[188] Det kan exempelvis vara fråga om en situation, där bolagslagens regler endast utnyttjas för att maskera ett privat lån till de tidigare delägarna.

Om en person träder in i ett insolvent handelsbolag som delägare med enda syfte att övertaga de förpliktelser, som de tidigare delägarna

---

[186] Vid bedömningen, huruvida den ursprungliga förlusten är avdragsgill som driftförlust, är det i ett handelsbolag nödvändigt att undersöka förlusten i förhållande till handelsbolagets rörelse. Den verksamhet delägarna personligen bedriver saknar härvid betydelse, om den inte har särskild anknytning till bolagets rörelse.

[187] Se dock RÅ 1964 Fi 1019. Kommanditdelägares förlust på borgensförbindelse för bolaget betraktades som kapitalförlust. Se även Storm-Nielsen s. 102. — Även betr. frågan om inkomst, som tillfaller bolagsmannen privat, kan bolagets verksamhet ha betydelse vid skilda bedömningar; se RÅ 1969 Fi 1276.

[188] Vid bedömningen kan rättsfall om avdrag för borgensförlust vara av visst intresse. Se t.ex. RÅ 1938 Fi 422, 1940 Fi 528, 1955 Fi 2024 (ej avdrag). Jfr dock RÅ 1938 Fi 706, 1968 Fi 388 och 1969 Fi 1720.

ådragit sig, är detta inte en omständighet, som skulle ge den nytillträdande bolagsmannen rätt att avdraga de kostnader han härigenom åsamkas. Även i andra situationer är förhållandena sådana, att en kapitalförlust måste anses föreligga. Några rättsfall kan belysa detta.

I RÅ 1958 Fi 274 vägrades den skattskyldige ett med ca 13 000 kr yrkat avdrag för förlust å en i samverkan med två andra personer och ett av dem innehaft handelsbolag bedriven verksamhet. Kapitalförlust förelåg och anledningen synes varit, att förlusten, som motsvarade medintressenternas andel av förlusten på verksamheten, hade uppkommit därigenom, att den skattskyldige förskotterat kompanjonerna medel. I detta fall kan inte förlusten anses ha sådant samband med verksamheten, att den är avdragsgill.

Ett likartat danskt rättsfall skall också refereras.[189] Tre personer (A, B och C) drev ett interessentskab. Vid likvidation visade det sig att A med B:s vetskap under bolagets bestånd uttagit belopp, som översteg vad hans andel i bolagets överskott uppgick till, liksom hans en gång insatta kapital. Vid likvidationstillfället var B den enda av delägarna som hade kvar kapital i bolaget. Det belopp A uttagit, till den del det översteg det på kapitalkontot påförda beloppet, avskrev B som kostnad i rörelse med motiveringen, att det var en kostnad, som för honom uppkommit under verksamheten. Det belopp A uttagit ur rörelsen hade denne använt för privat bruk. B fick inte avdra beloppet. Det ansågs vara ett lån från honom till A utan samband med rörelsen.

För att driftförlust skall föreligga skall den kostnad, som åsamkas den skattskyldige, ha samband med hans verksamhet i förvärvskällan. I ett danskt rättsfall var förhållandena följande.[190] A och B drev ett interessentskab. A utträdde ur bolaget, som därefter ensam drevs av B. A:s utträde anmäldes dock ej till handelsregistret. B beställde, då han ensam drev firman, varor från en tysk firma. B betalade inte varorna och firman vände sig till A för betalning med hänvisning till att han ännu vid tidpunkten både för orderbekräftelse och leverans fortfarande stod kvar som bolagsman i handelsregistret. Det belopp A härvid fick utbetala ansåg han vara avdragsgillt. Skattedomstolen fann emellertid, att den betalningsplikt som pålagts honom inte hade samband med hans deltagande i bolagsverksamheten utan endast var

[189] LSR 1956 nr 28. Se ytterligare Helkett s. 363.

[190] LSR 1963 nr 140. Se även Orla G. Petersen s. 169.

orsakad av hans försummelse att företaga anmälan till handelsregistret. Förlusten kunde därför inte betraktas som en med förvärvsverksamheten normalt förbunden risk.

C. Särskilt om fördelningen av förluster i ett kommanditbolag

En kommanditdelägare är enligt 38 § bolagslagen i allmänhet ej ansvarig för bolagets förpliktelser med mera än han i bolaget insatt eller åtagit sig insätta.

Frågan är om denna bestämmelse om ansvarsbegränsning skall ha betydelse, när storleken av de förluster, som kommanditdelägaren skall bära, fastställs. Eftersom kommanditdelägaren utåt endast svarar med sitt insatta kapital, vore det kanske skäl antaga, att de av bolagets förluster, som fördelats på kommanditdelägaren men som överstigit dennes kapitalkonto, inte skulle kunna betraktas som reella förluster i skatterättsligt avseende.

Det skall emellertid ånyo understrykas, att begränsningen i ansvarigheten för kommanditdelägaren enligt 38 § bolagslagen endast gäller i förhållandet gentemot bolaget och gentemot tredje man. Delägarna kan träffa andra överenskommelser beträffande det interna förlustansvaret. De kan bestämma, att både kommanditdelägaren och komplementären under kommanditbolagets bestånd skall äga obegränsad del i bolagets vinst och förlust. I ett sådant fall bör kommanditdelägare och komplementär även i skatterättsligt hänseende vara likställda vid fördelningen av bolagets förluster.

En sådan uttrycklig bestämmelse om ett förlustansvar, som överstiger det insatta kapitalet för en kommanditdelägare, torde dock inte vara särskilt vanlig. En av huvudanledningarna till att en kommanditdelägare inträder i ett kommanditbolag är ofta, att förlustrisken skall vara begränsad. Det är i ett sådant fall naturligtvis lika viktigt för delägaren, att förlustansvaret internt är begränsat till insatt kapital som att borgenärernas möjligheter att fordra fullgörelse är inskränkta.

I den fortsatta framställningen utgår jag därför från att ingen uttrycklig bestämmelse i bolagsavtalet finns om ansvar för förluster, som överstiger det insatta kapitalet.

Mot uppfattningen, att en kommanditdelägare kan utnyttja förluster, då dessa överstiger det av honom insatta kapitalet i bolaget, har anförts olika skäl. Vanligen har man uttalat, att hela konstruktionen med kommanditbolag syftar till en begränsning av ansvaret. Den begräns-

ning, som kommanditdelägaren har i sitt ansvar gentemot bolaget och gentemot tredje man, talar för att kapitalkontot kan gå ned till 0 men inte längre.[191] Om ett negativt kapitalkonto godtas ur skatterättslig synpunkt innebär detta, att man under bolagets fortbestånd utgår från ett förhållande, som sannolikt inte kommer att uppstå. En slutlig förlust hos kommanditdelägaren, som överstiger det belopp han insatt i kommanditbolaget, kommer inte att föreligga. Senast vid likvidationen kommer kommanditdelägaren att erhålla kompensation av komplementärerna för den del av förlusten, som överstiger hans insats.[192]

Om kommanditdelägaren deltager i förluster, som överstiger hans i bolaget gjorda insats, kan dessa förluster visserligen komma att kompenseras med vinster, som senare uppkommer i bolaget. Det är därför inte säkert att komplementärerna i kommanditbolaget slutligen får svara för förlusterna. Men denna möjlighet till kompensation genom kommande vinster är dock ofta osäker. Så länge förluster föreligger, är det negativa kapitalkontot, om det upptas som en aktivpost i balansräkningen, endast en luftpost, eftersom det inte finns någon möjlighet att kräva kommanditdelägaren på beloppet. Någon annan skyldighet för kommanditdelägaren att täcka beloppet föreligger inte heller. Detta förfaringssätt skulle i realiteten innebära att man genom att uppföra det negativa kapitalkontot som en post på tillgångssidan i balansräkningen aktiverade eventuellt kommande vinster för kommanditdelägaren i bolaget. En aktivering av detta slag kan inte stå i överensstämmelse med god redovisningssed.

Dessa mer på civilrättsliga överväganden grundade skäl skulle innebära, att ett negativt kapitalkonto ej heller skatterättsligt borde kunna utnyttjas.[193]

Mot dessa kritiska synpunkter beträffande möjligheten för en kommanditdelägare att utnyttja förluster i bolaget som överstiger hans insatta kapital kan dock ställas argument, som talar för en annan lösning. De balansräkningar, som redovisas för löpande räkenskapsår, är resultatutredningsbalanser. I ett kommanditbolag kan finnas stora dolda reserver. Ett negativt kapitalkonto har därför oftast endast en tillfällig betydelse. Det är en bokföringspost, som formellt fastställer överskottet av passivposterna över aktivposterna.[194] Finns i aktivpos-

[191] Littmann Anm. 105 § 15.
[192] Littmann Anm. 105 § 15.
[193] Thiel s. 839.
[194] v. Wallis s. 114.

terna dolda reserver i sådan utsträckning, att det negativa kapitalkontot kommer att utjämnas, finns för kommanditdelägarens vidkommande ingen förlust, för vilken han gentemot bolaget och komplementärerna kan göra gällande begränsningen i ansvaret. Först efter en noggrann utredning kan fastställas, i vilken utsträckning de dolda reserverna inte täcker det negativa kapitalkontot. Särskilt i de fall, då ett negativt kapitalkonto uppkommit på grund av förmånliga avskrivnings- eller nedskrivningsregler, finns anledning antaga, att de dolda reserverna ofta är tillräckliga för att täcka differensen.[195]

Det finns därför knappast anledning att alltid låta frågan, om ett negativt kapitalkonto uppkommit, vara avgörande för det skatterättsliga problemet, i vilken utsträckning underskott kan utnyttjas av kommanditdelägaren.

Skulle man däremot kunna fastställa att trots förhandenvaron av dolda reserver en slutlig förlust högre än den gjorda insatsen uppkommer för kommanditdelägaren, kan anledning finnas till ett annat ställningstagande. Kommanditdelägaren kan nu göra gällande sin ansvarighetsbegränsning.

Den nu diskuterade frågan om kommanditdelägarens ställning har i svensk rätt tidigare knappast varit föremål för uppmärksamhet, men i det fall, då frågan berörts, synes man utgå från att negativa kapitalkonton kan skapas och att dessa förluster till den del de överstiger gjorda insatser får utnyttjas av kommanditdelägaren.[196] Emellertid har frågan inte prövats av RegR, varför den närmare utformningen av gällande rätt är oklar.

I utländsk doktrin synes åsikterna beträffande kommanditdelägares möjligheter att utnyttja förluster, vilka överstiger den gjorda insatsen, vara delade. I Norge har Fagernæs menat, att en sådan rätt att utnyttja förluster inte föreligger.[197] Rygh har intagit en mer modifierad uppfattning. Om förlusterna i bolaget har uppkommit på grund av kostnader, som är direkta penningutgifter, skall förlusterna endast få utnyttjas så länge inte hela kapitalkontot är förbrukat. Om förlusterna däremot är orsakade av avskrivningar och nedskrivningar, anser inte Rygh hinder föreligga att kommanditdelägaren utnyttjar förlusterna.[198]

---

[195] Rygh s. 160.

[196] Fi 1972: 8 s. 49: ». . . framhållas att rätten till underskottsavdrag för delägare i exempelvis ett kommanditbolag inte är begränsad till gjord kapitalinsats i bolaget.»

[197] Fagernæs (1970) s. 236. Se däremot Storm-Nielsen s. 109 f.

[198] Rygh s. 160.

En uppfattning som den Rygh framför synes dock svår att förstå. Om man bortser från att avskrivningar och nedskrivningar kan skapa dolda reserver i bolaget, är dessa kostnader dock ett uttryck för en minskning av värdet i bolaget. Att skilja de olika kostnadsposterna från varandra och använda olika metoder på dem kan knappast vara riktigt. Ger därför nedskrivningar och avskrivningar uttryck för värdeminskning, kommer dessa förluster också att realiseras vid en likvidation.

I tysk doktrin har frågan om negativa kapitalkonton diskuterats. Meningarna går starkt isär. Av vissa författare hävdas, att kommanditbolagets konstruktion är sådan, att ett negativt kapitalkonto för kommanditdelägaren ur civilrättslig synpunkt ej är möjlig. Av denna anledning kan ej heller ur skatterättslig synpunkt tillåtas, att förluster, som överstiger insatsen, utnyttjas av kommanditdelägaren.[199] Vanligare torde dock vara att man anser, att kommanditdelägaren skall kunna utnyttja sina förluster, även om hans kapitalkonto är förbrukat.[200]

Som tidigare uttalats är det svårt att ange vilken ståndpunkt svensk rätt intar till frågan om kommanditdelägarens ställning i skatterättsligt avseende. Frågan har som nämnts inte varit föremål för avgörande i praxis. Endast i företagsskatteberedningens stencilerade betänkande från hösten 1972 har frågan diskuterats. Här har angivits, att kommanditdelägaren skall ha möjligheter att utnyttja förluster, som överskrider det insatta kapitalet. Men någon motivering har inte lämnats utan ståndpunkten synes ha betraktats som självklar.[201] Något annat belägg för att uttalandet skulle vara ett uttryck för gällande rätt har inte gått att få. Eftersom rättsläget dock synes vara oklart, är det svårt att avgöra om de nedan utvecklade tankegångarna är uttryck för vad som kan betecknas som gällande rätt.

Enligt min mening förefaller det inte vara riktigt, att en skattskyldig utnyttjar förluster, som han inte slutligt skall svara för. Huruvida denna principiella ståndpunkt kan genomföras i praktiken är däremot mer tveksamt. Ofta är det omöjligt att utan vidare fastställa, om gjorda avskrivningar motsvaras av faktisk värdeminskning på maskiner och inventarier samt andra anläggningstillgångar. Det är även nödvändigt att veta, i vilken utsträckning det negativa rörelseresultatet kan kompenseras av t.ex. dolda reserver i varulager.[202] Om den regeln uppställs

[199] Littmann Anm. 105 § 15. Thiel s. 839.

[200] Brönner s. 80 ff., v. Wallis s. 113 ff.; jfr även Bonsels s. 34 f.

[201] Se ovan not 196.

[202] Se Storm-Nielsen s. 100, som framhåller motsvarande problem betr. avsättningar till investeringsfonder, vilket i Norge även kan göras av kommanditbolag.

att kommanditdelägaren inte skall kunna utnyttja förluster längre än i den utsträckning de motsvarar hans insatta kapital, bör också en resultatredovisning ligga till grund, uppgjord efter andra principer än den som används vid den löpande årsredovisningen. Någon form av balansräkning skulle då behöva upprättas, där storleken av de dolda reserverna i bolaget fastställdes och bolagets förmögenhetsställning mer noggrant beräknades. Hur en sådan balansräkning borde utformas kan inte närmare anges, men som utgångspunkt skulle kanske kunna tjäna reglerna i 146 § ABL om likvidationsbalansräkning. Enligt 146 § andra st. skall i en sådan likvidationsbalansräkning tillgångarna i princip upptas till försäljningsvärdet. Anläggningstillgångarna kan dock upptas till sina anskaffningskostnader efter avdrag på visst sätt för värdeminskning. Skulderna behandlas på samma sätt som i årsbalansräkningen.

Att upprätta två slag av balansräkningar skulle medföra avsevärda svårigheter i den praktiska tillämpningen. Denna omständighet kan ha varit en av anledningarna till att en obegränsad möjlighet för kommanditdelägaren att utnyttja förlusterna anses föreligga. Det är dessutom inte endast nödvändigt att fastställa, *om* en verklig förlust kan ha uppkommit. För att en begränsning av kommanditdelägarens möjligheter att utnyttja förluster som avdrag skall ske, måste man kunna bestämma, *hur stor* förlusten kan anses vara för kommanditdelägaren.

Det skulle således erfordras en ny balansräkning, uppställd efter andra principer än den löpande årsredovisningen. Dessutom skulle resultatet enligt denna nya redovisning fördelas mellan delägarna. Detta kan taxeringsmyndigheterna knappast själva åstadkomma. Skulle därför detta ske, fordras att bolagsmännen själva upprättar denna. Detta skulle kanske kunna ske genom att en kommanditdelägare regelmässigt vägras avdrag för en förlust, som överstiger hans insatta kapital. Det blir då bolagsmännens sak att visa att en likvidationsbalansräkning skulle ge ett annat resultat.

Men även osäkerheten beträffande rättsförhållandena i en del kommanditbolag kan ha påverkat uppfattningen, att en förlust skall kunna utnyttjas, även sedan ett negativt kapitalkonto för kommanditdelägaren uppkommit. I vissa kommanditbolag påföres kommanditdelägaren förluster i bolaget, därför att dessa förluster skall avräknas mot hans kommande vinstandel. I dessa fall är det, när förlusten uppkommer, osäkert, huruvida den kommer att kunna täckas med framtida vinster.

Dessa fall bör tilläggas relativt stor betydelse vid bedömningen av de skatterättsliga konsekvenserna. Det skall därför framhållas, att i den händelse avdrag hade vägrats kommanditdelägaren, denne sannolikt kommit i en ofördelaktig situation. Om han senare i bolaget hade gottskrivits vinsten, skulle han troligen blivit skattskyldig för de intäkter, som fördelats på honom, trots att han inte fått avdra de tidigare förlusterna. Dessa hade kanske i stället utnyttjats av någon av komplementärerna i bolaget.

Denna omständighet, att man inte vid denna tidpunkt, då avdrag göres, vet, om en verklig förlust föreligger eller om dolda reserver finns i bolaget, samt detta förhållande, att kommanditdelägarna ofta i bolaget måste avräkna kommande vinster mot tidigare förluster, gör det svårt att underlåta, att negativa kapitalkonton för kommanditdelägarna i allmänhet får utnyttjas i skatteavseende. Trots detta är det dock förvånande, att RegR inte haft anledning att ta ställning till de spörsmål, som ovan diskuterats.

8. BOLAGSMÄNNENS MÖJLIGHETER ATT UTNYTTJA UNDERSKOTT MOT ANDRA INKOMSTER

I ett föregående avsnitt av detta kapitel har jag angivit, hur de inkomster en handelsbolagsman mottar både från bolaget och privat skall fördelas på skilda förvärvskällor. Här avser jag att undersöka i vilken utsträckning underskott, som uppkommer i de förvärvskällor, som är hänförliga till handelsbolagets verksamhet, kan utnyttjas mot de överskott, som uppkommer i förvärvskällor, som är hänförliga till bolagsmannen personligen.

Två olika sätt vore i princip möjliga att använda, då handelsbolagets förluster utnyttjas. Handelsbolagets alla inkomster kunde räknas samman, som om handelsbolaget självt vore skattskyldigt. I den utsträckning underskott uppkom i förvärvskälla, som hänförde sig till handelsbolaget, skulle detta underskott kunna kvittas mot överskott i annan förvärvskälla, som också var hänförlig till handelsbolaget, allt under förutsättning att reglerna i 46 § 1 mom. KL medgav kvittning. Den inkomst, som efter denna avräkning kvarstod, skulle överföras till delägarna och beskattas hos dem. Det underskott, som inte kunde utnyttjas på detta sätt, skulle däremot inte kunna avräknas mot intäkter, som hänförde sig till bolagsmannens personliga förvärvskällor, även om

underskottet hade kunnat utnyttjas, om det vore bolagsmannens eget underskott.

En annan möjlighet är att låta de underskott, som i olika förvärvskällor uppkommit, avräknas mot överskott i andra förvärvskällor, som skall taxeras hos bolagsmannen, oberoende om förvärvskällorna är att hänföra till handelsbolaget eller till bolagsmannen personligen. Man skulle således bortse från att inkomsterna ursprungligen hänfördes till olika rättssubjekt. Avgörande vore i stället, om intäkterna taxerades hos en och samma skattskyldig.

Av lagtexten kan inte direkt utläsas, vilket av de två alternativen som skall tillämpas. Skälen bakom handelsbolagsbeskattningen, så som den utformats i KL, talar dock för att det sistnämnda alternativet borde komma till användning. Anledningen till att skattskyldigheten för bolagets inkomster lades på bolagsmannen och inte på bolaget, var, vilket framgår av det inledande kapitlet, att skatteförmågeprincipen därigenom bättre kom till uttryck.[203] Om inkomsterna var stora skulle den progressiva skatten i den statliga inkomstbeskattningen påverka bolagsmannens skattebörda. Samtidigt borde det emellertid då också vara naturligt, att underskott i handelsbolaget omedelbart kan utnyttjas.

Även andra omständigheter talar för att underskott i handelsbolaget skall kunna avdras mot bolagsmannens privata inkomster utan hänsyn till att underskottet resp. överskottet uppkommit hos olika rättssubjekt. I förlustutjämningsförordningen synes vara förutsatt, att handelsbolagets underskott kan avräknas mot bolagsmannens privata inkomster. Annars vore det naturligt, att även handelsbolaget ägde rätt att avräkna förluster hänförliga till tidigare beskattningsår, åtminstone till den del förlusterna uppkommit i handelsbolaget, inte kunnat utnyttjas av handelsbolaget och inte fått utnyttjas av bolagsmannen. Reglerna om underskottsavdrag i 46 § och förlustavdrag i förlustutjämningsförordningen äger ett så nära samband, att man måste förutsätta, att lagstiftaren utgått från att bolagsmannen äger rätt att avdra även handelsbolagets underskott utan att därvid särskilt beakta, att handelsbolaget är ett rättssubjekt, eftersom han gjort reglerna i förlustutjämningsförordningen tillämpliga endast på skattskyldiga (och således inte på handelsbolag).[204]

[203] I Rettig VI: 152 medgav ej Kungl. Maj:t skattskyldig avdrag för förluster han haft i sin egenskap av delägare i ett handelsbolag. Eftersom handelsbolag då betraktades som självständiga skattesubjekt, var detta konsekvent.

[204] Handelsbolagskonstruktion har i annat sammanhang uppmärksammats i förordningen; se 3 § fjärde st. Jfr RÅ 1972 Fi 848.

Vid taxeringar av delägare utgår man från det alternativet, att vid tillämpningen av 46 § om underskottsavdrag ingen hänsyn skall tas till att handelsbolaget är ett särskilt rättssubjekt. Eftersom de skäl, som talar för denna regel, också överväger, synes den vara att föredra före det andra alternativet.

På samma sätt är det möjligt för bolagsmannen att utnyttja ett underskott i hans privata verksamhet mot en nettointäkt, som uppkommit i handelsbolaget och som fördelats på honom. Huvudregeln är således, att bolagsmannen äger rätt att avdra underskott enligt bestämmelserna i 46 § 1 mom. KL oavsett om underskottet och den inkomst, mot vilket underskottet kvittas, kan räknas till handelsbolagets eller till bolagsmannens privata inkomster.[205]

Nyligen har emellertid beträffande rätten till underskottsavdrag införts olika regler, vilka begränsar möjligheterna att utnyttja vissa underskott. Dessa regler skall beröras, eftersom de har sådan utformning, att svårigheter kan uppkomma i samband med bolagsbeskattningen.

I 1971 års förordning om särskilt investeringsavdrag stadgas att skattskyldiga, dock endast fysiska personer, inte äger rätt att utnyttja investeringsavdraget mer än till ett belopp, som motsvarar bruttointäkterna i förvärvskällan, minskat med övriga avdragsgilla kostnader i samma förvärvskälla. Avsikten med denna bestämmelse, som gäller sedan 1972 års taxering, har varit att hindra att ett avdragsgillt underskott eller ökning av ett sådant underskott uppkom på grund av investeringsavdraget. DepCh motiverade bestämmelsen med att investeringsavdraget hade till syfte att stimulera företagen till ökade investeringar. Avdraget borde därför inte kunna utnyttjas för avräkning mot andra inkomster, om underskott uppkom.[206]

Bestämmelsen fick den utformningen, att avdrag för fysisk person får åtnjutas högst med belopp, som svarar mot skillnaden mellan bruttointäkten och övriga avdrag i förvärvskällan (1 § tredje st. förord-

---

[205] Detta innebär att inte heller allmänna avdrag enligt 46 § 2 mom. KL kan beräknas särskilt för handelsbolaget. Om ett handelsbolag lämnar ett periodiskt understöd, skall detta understöd avdragas hos bolagsmännen som allmänt avdrag. Jfr SOU 1972:87 s. 199. En särskild fråga härvidlag kan vara, om avdraget skall ske i delägarens eller bolagets hemortskommun. Se närmare härom s. 247.

[206] Prop. 20/1972 s. 8. Särskilt nämndes inkomster i förvärvskällan tjänst, annan fastighet, kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet.

ningen). Trots att investeringsavdraget enligt 6 § skall beräknas för handelsbolaget, är begränsningsregeln avsedd för delägarna i bolaget. Ett underskott i handelsbolagets rörelse, som uppkommer på grund av investeringsavdraget skall inte kunna överföras på delägarna och av dem utnyttjas som ett allmänt avdrag enligt 46 § 1 mom. första st. KL. Detta synes ha varit lagstiftarens mening men kunde tydligare ha uttalats i författningstexten.

Begränsningen av investeringsavdraget gäller dock endast vid taxeringen av *fysiska* personer. I ett handelsbolag kan emellertid även ett aktiebolag vara delägare. För aktiebolaget som delägare gäller inte begränsningen. Den situationen kan sålunda uppkomma, att ett underskott i ett handelsbolag, som uppkommit på grund av investeringsavdraget, omedelbart skulle kunna utnyttjas av vissa delägare men inte av andra.

En sådan konsekvens av begränsningsregeln torde lagstiftaren i samband med tillkomsten av bestämmelserna knappast ha uppmärksammat. Den viktigaste frågan i ett sådant fall, där begränsningsregeln gäller vissa delägare men inte alla, är, om den delägare, på vilken begränsningsregeln inte skall tillämpas, äger rätt att utnyttja hela handelsbolagets investeringsavdrag. Visserligen finns för de delägare, som under det år underskottet uppkom, inte kunde utnyttja avdraget, en möjlighet att under en viss tid efteråt utnyttja detta.[207] Men om delägarna är överens om att en av dem skall äga rätt att utnyttja hela avdraget, finns i förordningen ingen bestämmelse som skulle hindra ett sådant förfaringssätt.

Om förordningen saknar särskilda bestämmelser, hur investeringsavdraget skall fördelas mellan olika delägare i ett handelsbolag, kan däremot den allmänna regeln i 53 § 2 mom. KL ge viss ledning vid bedömningen. Enligt denna skall handelsbolagets nettointäkt först framräknas för att sedan fördelas mellan delägarna. Eftersom förordningen om särskilt investeringsavdrag inte anger annan regel kan avsikten varit, att samma fördelningsmetod skulle tillämpas beträffande det investeringsavdrag, som enligt 6 § förordningen skall beräknas för handelsbolaget. Men även om sålunda skäl talar för att investeringsavdraget skall fördelas enligt de regler, som anges i 53 § 2 mom. KL, vilket utesluter möjligheten, att hela investeringsavdraget tillförs endast

---

[207] Se 1 § tredje st. förordningen.

en av bolagets delägare, måste frågan dock betraktas som otillräckligt beaktad i lagtexten. Ett förtydligande hade varit önskvärt.[208]

Under 1973 har i KL införts bestämmelser, som begränsar rätten att utnyttja underskott, som uppstått på grund av bestämmelserna i 1966 års förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg m.m. samt underskott som uppstått på grund av ordinära avskrivningar. Bestämmelserna, som införts i 46 § 1 mom. tredje st. KL, gäller avskrivningar på fartyg och luftfartyg i rederi- och luftfartsrörelse. Ett underskott i sådan förvärvskälla, som motsvarar större avskrivning för år räknat än 10 procent av anskaffningsvärdet för fartyg eller 15 procent av anskaffningsvärdet för luftfartyg eller avskrivning på köpekontrakt enligt 1966 års förordning, får endast avräknas från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse.

Av författningtexten framgår inte direkt, hur avräkningsreglerna skall tillämpas i ett handelsbolag och kommanditbolag. Det synes ovisst huruvida ett underskott uppkommet genom kontraktsavskrivning enligt 1966 års förordning eller underskott uppkommet genom ordinära avskrivningar till högre belopp än de angivna procentsatserna, skall få utnyttjas mot inkomst av rederirörelse m.fl. utan hänsyn till att inkomsten förvärvats i bolagets verksamhet eller av bolagsmannen privat.

Ovan har framhållits, att underskott som uppkommit i handelsbolagets verksamhet i princip är avdragsgilla mot överskott, som uppkommit i bolagsmannens privata verksamhet. Om en begränsning i möjligheterna att utnyttja underskott därför föreskrivs, synes det naturligt att man vid tolkningen av begränsningens omfattning utgår från vad som gällt om begränsningen inte funnits.

Detta talar för att regeln innebär en rätt för bolagsman att även utnyttja ett underskott, som uppkommit i handelsbolagets rederi- och luftfartsrörelse, mot ett överskott, som han privat haft av rederi-, luftfarts- och varvsrörelse. Likaså skall ett underskott, som uppkommit i bolagsmans privata rederi- och luftfartsrörelse, få avräknas mot ett överskott i handelsbolagets rederi-, luftfarts- och varvsrörelse.

Den tolkning av bestämmelserna som här uttalats leder t.ex. till att ett underskott i handelsbolaget, som uppkommit genom nämnda avskrivningar i vissa fall kan utnyttjas av de skattskyldiga i olika omfattning. Om den ene delägaren kan utnyttja ett underskott mot

[208] Den i not 209 angivna metoden synes dock redan genom den nuvarande utformningen av författningstexten inte kunna utnyttjas.

privata överskott, medan en annan delägare inte har samma möjlighet, kan de tänkas ha olika uppfattningar i frågan, i vilken utsträckning avskrivningar skall företas i handelsbolaget. Eftersom avskrivningarna i handelsbolaget är gemensamma innebär det, att delägarna måste besluta sig för att företa en avskrivning eller att underlåta detta. Sker avskrivningen, utnyttjas den omedelbart av den ene, medan den andre har möjligheter att i framtiden utnyttja det uppkomna underskottet. Denna möjlighet är emellertid begränsad till tiden.

Även vid tillämpningen av begränsningsregeln i 46 § 1 mom. tredje st. KL uppkommer ett spörsmål, likartat med det som ovan anförts beträffande tolkningen av 1971 års förordning om särskilt investeringsavdrag. Eftersom begränsningsregeln i 46 § KL inte gäller alla aktiebolag och ekonomiska föreningar, kan den situationen uppkomma, att i ett handelsbolag inte samtliga bolagsmännen omfattas av begränsningen. De problem, som då aktualiseras, har ovan framhållits.[209]

I ett enkelt bolag och i ett partrederi uppkommer inte de problem, som här diskuterats. En bolagsman i ett enkelt bolag och en partredare skall tillämpa bestämmelserna i 1971 års förordning om särskilt investeringsavdrag oberoende av andra bolagsmäns möjligheter att utnyttja reglerna. Betydelsefullt för delägaren är därvid att fastställa omfattningen av förvärvskällan. Som tidigare framhållits kan en och samma förvärvskälla innehålla både inkomster från bolagsverksamheten och bolagsmannens privata rörelse. Eftersom investeringsavdraget inte får skapa förlust i förvärvskällan, är storleken av förvärvskällan av betydelse vid bedömningen om investeringsavdraget kan utnyttjas eller ej.

Vid tillämpningen av de nya reglerna i 46 § 1 mom. tredje st. KL om begränsning av rätten till avdrag för underskott uppkommer inte heller i ett enkelt bolag och i ett partrederi de problem, som ovan diskuterats beträffande handelsbolaget. I ett enkelt bolag och i ett partrederi är det enligt vanliga regler om avskrivning i en sådan association klart, att varje delägare betraktas som en skattskyldig och att han oberoende av de andra delägarna själv bestämmer, vilka avskrivningar och nedskrivningar han vill göra.

---

[209] Se ovan s. 229 ff. Däremot förefaller det mindre troligt, att följande metod skulle accepteras. I ett handelsbolag har underskott uppkommit dels på grund av avskrivningar, på vilka begränsningsregeln gäller, dels ock på grund av andra kostnader. Bolagsmännen beslutar sedan att fördelningen av kostnaderna skall ske så, att den delägare på vilken begränsningsregeln inte tillämpas tar avskrivningarna, medan andra delägare tar övriga kostnader.

9. BESKATTNINGSÅR

I. GEMENSAMT BESKATTNINGSÅR FÖR SAMTLIGA INTÄKTER FÖRVÄRVADE I BOLAGSVERKSAMHET

Beskattningsåret motsvarar i regel det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, 3 § KL. Beskattningsåret behöver dock inte överensstämma med kalenderåret. I fall då räkenskapsår, som skall ligga till grund för beskattningen, inte sammanfaller med kalenderår, motsvarar beskattningsåret det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret.

Betydelsefullt är på grund av dessa regler att fastställa i vilken omfattning de skattskyldiga kan få använda ett brutet räkenskapsår som beskattningsår. I KL är den frågan inte uttryckligen besvarad. Vid tillkomsten av reglerna om brutet räkenskapsår i 1910 års förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering framhöll DepCh, att de hade till syfte att liberalisera de i lag tidigare mycket snävt hållna bestämmelserna om möjligheterna att använda annat än kalenderåret som beskattningsår.[210] Uttrycklig föreskrift om annat beskattningsår än kalenderåret fanns då endast beträffande vissa verk och bolag. Han ansåg, att räkenskapsår och beskattningsår skulle kunna få sammanfalla inte endast för dessa skattskyldiga utan för alla dem, som enligt lag var bokföringspliktiga. Dessutom borde det tillåtas andra rörelse- eller näringsidkare, som förde ordnade räkenskaper, att få lägga brutet räkenskapsår som grund för beskattningen.

Frågan om brutet räkenskapsår skall tillåtas hänger nära samman med spörsmålet, i vilken utsträckning bokföringen hos den skattskyldige över huvud skall ligga till grund för beskattningen. Reglerna om bokföringens betydelse i detta avseende finns framför allt i p. 1 andra st. anv. till 41 § KL. I detta lagrum stadgas, att har den skattskyldige ordnad bokföring, skall inkomstberäkningen ske på grundval av bokföringen. Stadgandet gäller intäkter, vilka skall redovisas som inkomst av rörelse eller som inkomst av jordbruksfastighet med bokföringsmässig redovisning. Om bokföringen skall ligga till grund, måste även ett brutet räkenskapsår tillåtas.

Brutet räkenskapsår får sålunda tillämpas i de fall, då inkomstberäkningen enligt författningstexten skall ske på grundval av bokföringen. Kan brutet räkenskapsår tillåtas även i andra förvärvskällor?

---

[210] Prop. 90/1910 s. 50 f.

I praxis har bokföringsmässig redovisning tillåtits även i andra fall än de som angivits i anv. till 41 § KL.[211] I ett förhandsbesked medgav RegR ett rörelsedrivande aktiebolag att tillämpa bokföringsmässiga grunder även vid redovisning av annan fastighet. Ärendet gällde en hyra, som bolaget skulle mottaga i förskott för femton år. Bolaget ville veta, om det kunde intäktsberäkna hyran med 1/15-del per år under den kommande hyrestiden. Som förutsättning för sitt medgivande satte RegR, att bolaget kontinuerligt använde för redovisning av fastighetens intäkter och utgifter ordnad bokföring med vinst- och förlustkonto i huvudbok.[212]

I ett fall, då RegR på detta sätt medgivit bokföringsmässig redovisning även i annat inkomstslag, måste ett brutet räkenskapsår kunna tillåtas. I vilken utsträckning räkenskapsenlig redovisning kan tillåtas i andra fall än de som uttryckligen i lagen är angivna är emellertid ovisst. I RÅ 1960 Fi 1175 vägrades ett aktiebolag, som drivit förvaltningsverksamhet, rätten att deklarera aktieutdelning från dotterbolag enligt bokföringsmässiga principer.[213]

Det skall i detta sammanhang framhållas, att frågan om bokföringsmässig redovisning får tillämpas och frågan om ett annat beskattningsår än kalenderåret får användas i och för sig inte behöver kopplas samman.[214] Ett system kunde därför tänkas i vilket brutet beskattningår tillåts men redovisningen ändock skulle ske enligt kontantmetoden.[215] Någon antydan att ett sådant tillvägagångssätt skulle accepteras finns dock inte i praxis. I stället förefaller det, som om RegR i dessa hänseenden anlagt ett restriktivt betraktelsesätt. Brutet beskattningsår har endast accepterats i de fall, då bokföringsmässig redovisning legat till grund vid taxeringen.

I RÅ 1958 ref. 53 gällde frågan i vad mån skattskyldigs omläggning av räkenskapsår inverkade på den skattemässiga inkomstredovisningen med avseende på andra inkomstslag (tjänst). RegR förklarade, att enligt skatteförfattningarna skall inkomst av tjänst, åtnjuten under visst

---

[211] Eftersom beräkning av inkomst för skattskyldig, som visserligen redovisar inkomst av rörelse men som inte har ordnad bokföring, inte skall ske på grundval av hans bokföring finns det knappast anledning att tillåta denne att använda brutet räkenskapsår; jfr Welinder I s. 101 f.

[212] RN 1960 nr 1: 4.

[213] Se Englund Rätt beskattningsår s. 48.

[214] Englund Rätt beskattningsår s. 53 ff.

[215] Betr. svårigheter som uppkommer då skilda beskattningsår för olika förvärvskällor skall användas se Helgesson s. 207 f.

kalenderår, tagas till beskattning vid taxeringsåret näst efter kalenderåret. Den omständigheten att skattskyldig genom förlängning av räkenskapsår för annan förvärvskälla, beträffande vilken inkomstredovisningen sker enligt bokföringsmässiga grunder, förskjuter beskattningen av inkomst av den förvärvskällan till ett senare år, kan inte föranleda att jämväl taxering av tjänsteinkomst skall på motsvarande sätt förskjutas.

I RN 1960 nr 3:4 gällde frågan om en skattskyldig, som avsåg att redovisa inkomster från en tandläkarpraktik per brutet räkenskapsår, även i fortsättningen kunde redovisa inkomst av annan fastighet och av kapital per kalenderår. RN förklarade, att sökanden, även om han genomförde den ifrågasatta omläggningen av räkenskapsår för tandläkarpraktiken, likväl *skulle* redovisa övriga berörda förvärvskällor och åtnjuta allmänna avdrag för beskattningsår sammanfallande med kalenderår.

I RN 1960 nr 4:3 fann RN det förhållandet, att sökanden för den förvärvskälla beträffande vilken redovisning sker enligt bokföringsmässiga grunder tillämpar annat räkenskapsår än kalenderår, inte föranleda att jämväl inkomst av annan fastighet, tjänst eller kapital eller allmänna avdrag fick redovisas annat än för kalenderår. RegR gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.[216]

Jag avser nu att behandla frågan om beskattningsårets omfattning först beträffande handelsbolag och sedan beräffande enkla bolag.

A. Handelsbolag

Ett handelsbolag är ett bokföringspliktigt subjekt. Oavsett arten och omfattningen av verksamheten är nämligen enligt 1 § bokföringslagen aktiebolag, handelsbolag, enkla bolag, som blivit i handelsregistret införda, ekonomiska föreningar och sambruksföreningar bokföringsskyldiga. Den löpande bokföringen måste omfatta all den verksamhet bolaget eller föreningen driver.[217] Detta medför att all inkomstredovisning i ett handelsbolag måste ske enligt reglerna i bokföringslagen. Har bolaget brutet räkenskapsår, skall samtliga bolagets intäkter redovisas för denna tidsperiod.[218]

[216] Se även RÅ 1962 Fi 835. Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (restituerad och avkortad skatt) skulle redovisas per kalenderår.

[217] Hemberg—Sillén s. 29.

[218] Det torde vara anledningen till den i GRS (s. 15) uttalade uppfattningen, att aktiebolag kan äga rätt att använda brutet räkenskapsår för alla inkomster.

Den redovisning, som bolaget upprättar enligt bokföringslagens föreskrifter, ligger även till grund för reglerna i bolagslagen om fördelning av vinst och förlust. Enligt 11 § är bolagsman berättigad att utfå arvode, ränta och vinstandel först sedan räkenskapsavslutning i bolaget skett. Någon skillnad mellan olika slag av intäkter (ordinära och extraordinära) görs inte.

Bestämmelsen i 53 § 2 mom. KL stadgar, att den civilrättsliga fördelningen mellan delägarna av vinst resp. förlust i bolaget skall ligga till grund även för den skatterättsliga fördelningen av bolagets inkomster på bolagsmännen.

Som ovan framhållits skall bokföringsmässig redovisning vid inkomsttaxeringen endast tillåtas i de förvärvskällor, som är att hänföra till rörelse och i vissa fall till jordbruksfastighet. I dessa förvärvskällor skall ett beskattningsår motsvara ett räkenskapsår, även om detta är brutet.

Ett handelsbolag kan emellertid också förvärva intäkter, vilka enligt anv. till 41 § KL skall redovisas enligt kontantmetoden. Som exempel kan nämnas räntor eller utdelningar, som skall betraktas som inkomst av kapital. Likaså kan bolaget sälja anläggningstillgångar, vid vilkas avyttring intäkten skall betraktas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Att tillämpa bokföringsmässig redovisning på vissa och kontantmetoden på andra slag av inkomster kan i några fall vålla problem. Frågorna är dock oftast relativt enkla att lösa. Eftersom reglerna i bokföringslagen skall tillämpas på samtliga inkomster utan hänsyn till vilket inkomstslag inkomster enligt KL är att hänföra, är det nödvändigt att ändra inkomsten från bokföringsmässig till kontantmässig beräkning.[219] Framför allt kan denna omräkning medföra, att den skattepliktiga nettointäkten från handelsbolagets förvärvskällor blir annorlunda än den bokföringsmässiga vinst, som skall ligga till grund för fördelningen enligt bolagslagen mellan delägarna. De frågor, som uppkommer, när en skillnad mellan den skattepliktiga nettointäkten och

---

[219] Se RÅ 1960 Fi 1175, där kontantmässig redovisning av aktieutdelningar skulle ske av mottagande aktiebolag. Utdelning hänfördes till inkomst av kapital. Det skall dock understrykas, att inkomsten var det mottagande aktiebolagets enda inkomst. De svårigheter, som uppkommer, då flera inkomster finns, varav vissa skall redovisas enligt bokföringsmetoden och andra efter kontantmetoden, var därför inte aktuella.

den bokföringsmässiga vinsten föreligger, har ovan berörts.[220] Det gäller främst spörsmål, hur den skattepliktiga nettointäkten med utgångspunkt från bolagsavtalets regler skall fördelas.

Av de RegR-avgöranden, som finns, synes emellertid, som ovan visats, också framgå, att endast kalenderåret kan utgöra beskattningsår, när kontantmetoden skall användas. Visserligen finns av publicerade rättsfall inget som gäller aktiebolag, handelsbolag eller annan bokföringspliktig association, men sannolikt får rättsfallen anses vara ett uttryck för KL:s bestämmelser i detta hänseende. Bestämmelsen i 3 § KL reglerar beskattningsåret för varje förvärvskälla för sig och inte för varje skattskyldig. En skattskyldig kan sålunda för olika förvärvskällor ha skilda beskattningsår. Att skilda regler gäller för fysiska och juridiska personer framgår inte av lagtexten.

Den omständigheten, att handelsbolagets inkomster inte alltid omfattas av ett beskattningsår, som sträcker sig över samma tidsperiod, kan medföra skatterättsliga problem, som det här finns anledning att beröra.

Frågorna aktualiseras i de fall, då handelsbolaget har brutet räkenskapsår. För de inkomster som inte skall beskattas enligt bokföringsmässig inkomstberäkning, måste en omräkning ske från räkenskapsår till kalenderår. Om den skattemässiga redovisningen inte skall följa räkenskapsåret utan i stället kalenderåret måste alltså den skattskyldige vid taxeringen ta hänsyn till inkomster, som han uppburit under olika redovisningsperioder. Han måste även fastställa, när under räkenskapsåren han förvärvade inkomsten.

Svår att besvara blir frågan (och detta gäller speciellt handelsbolagsinkomster) vilket år som skall betraktas såsom rätt taxeringsår, när det gäller inkomster, som skall fördelas inte efter räkenskapsår utan efter kalenderår.

Frågan kan lämpligen belysas med ett exempel. Jag utgår från ett handelsbolag med brutet räkenskapsår (1/7—30/6). Bolaget har inkomster, som skall hänföras till inkomst av rörelse och till inkomst av kapital. Handelsbolaget har ett räkenskapsår, som utgår den 30/6 1973. Rätt taxeringsår för inkomst av rörelse är 1974. Under samma taxeringsår skall bolagsmannen redovisa kapitalintäkter, som handelsbolaget förvärvat. Frågan är då om bolagsmännen skall redovisa de kapitalintäkter, som handelsbolaget erhållit under år 1972 eller under år 1973.

Av redogörelse ovan framgår, att vinsten av bolagsmännen inte enligt

---

[220] Se ovan s. 164 ff.

reglerna i bolagslagen 11 § får lyftas förrän räkenskapsavslutningen skett. Detta innebär, att i ett handelsbolag är samtliga inkomster, som förvärvats under ett visst räkenskapsår tillgängliga för lyftning först då detta räkenskapsår gått till ända. De kapitalinkomster, vilka bolaget förvärvat under senare hälften av 1973 kan bolagsmännen inte lyfta förrän efter räkenskapsårets utgång under 1974.

Det är ovisst, om omständigheten, att bolagsmännen inte kan lyfta inkomsterna, förrän efter räkenskapsårets utgång, har betydelse för den fråga, som här är aktuell. I p. 9 anv. till 53 § KL sägs att delägare skall beskattas för den del av bolagets vinst, som belöper på honom, oavsett vad han har lyft av vinsten. Här skulle kunna hävdas att eftersom det inte är nödvändigt, att bolagsmannen lyft inkomsten, skulle vid 1974 års taxering de under år 1973 av handelsbolaget förvärvade kapitalinkomsterna beskattas.

Utformningen av p. 9 anv. till 53 § KL skulle således kunna tala för att i exemplet de kapitalintäkter, som uppburits av handelsbolaget under 1973, skulle taxeras hos bolagsmännen under 1974.

Andra omständigheter kan dock föranleda tvekan, huruvida en sådan regel är riktig. I anvisningspunkten sägs nämligen att det är den del av bolagets *vinst*, som belöper på bolagsmannen, som skall taxeras hos honom. Frågan är då, om det verkligen kan vara fråga om bolagets vinst, förrän intäkten ingått i bolagets årsredovisning. Vinst under löpande räkenskapsår skulle inte falla under bestämmelsen.

I 9 § bolagslagen sägs att överskott eller brist, som återstår sedan bolagsmännen tillförts ränta och arvode, skall anses som vinst eller förlust *för räkenskapsåret*. Om civilrättsliga regler skulle användas för tolkningen av bestämmelsen i 53 § 2 mom. KL, kunde vissa skäl tala för att först sedan kapitalintäkterna ingått i årsredovisningen kan de anses vara sådan bolagets inkomst som i skatterättsligt hänseende skall fördelas mellan delägarna i och för taxering. I exemplet skulle 1972 års intäkter taxeras 1974.

Om inte intäkterna först skulle ingå i årsredovisningen, kan svårigheter uppkomma vid fördelningen av dessa. Om intäkterna skall skattemässigt fördelas, innan de civilrättsligt uppdelats mellan delägarna, är det osäkert, efter vilka grunder detta skall ske. En riktig fördelning kan ske först sedan handelsbolagets totala resultat är känt. Dessutom kan de normer, som gäller för fördelningen av vinsten, ha ändrats från tiden för kalenderårets utgång till tiden för räkenskapsavslutningen.

Detta skulle medföra att deklarationen upprättades efter en fördelningsnorm, medan utdelningen till delägarna skedde efter en annan.

Dessa omständigheter talar för att en räkenskapsavslutning måste ha skett, innan de olika intäkterna skall kunna taxeras. Enligt min mening är dessa förhållanden starkare än de omständigheter, vilka talar för ett annat betraktelsesätt.

Denna ståndpunkt innebär emellertid, att en förskjutning av taxeringen kommer att ske i dessa fall, eftersom kalenderåret skall tjäna som beskattningsår. I exemplet ovan utgick jag från att handelsbolaget hade ett räkenskapsår, 1/7 1972—30/6 1973. Rörelseinkomster under detta beskattningsår skall taxeras under år 1974. Under samma år skall taxering ske av eventuella kapitalinkomster, som uppburits av handelsbolaget under 1972.

Som exempel på inkomst, för vilken kalenderåret skall gälla som beskattningsår, har valts kapitalintäkter. Samma slutsats om rätt taxeringsår gäller dock alla andra inkomster, för vilka kalenderåret skall vara beskattningsår.

Enligt p. 9 anv. till 53 § KL skall som ovan framhållits delägare i handelsbolag beskattas för sin andel i bolagets vinst, även om denna inte lyfts av honom. Detta innebär, att avgörande för bedömningen av rätt beskattningsår är tidpunkten, då *bolaget* förvärvade inkomster och inte då inkomsten var tillgänglig för *bolagsmannen.* I vissa fall har detta betydelse för bolagsmannen. Denne kan genom bolagsavtalet vara förhindrad att lyfta sin andel av bolagets vinst. Trots detta är han på grund av föreskriften i anv. till 53 § KL skattskyldig för sin andel.[221] Det finns därför anledning att i bolagsavtal uppmärksamma denna fråga. Huruvida det kan finnas möjlighet att tolka in en bestämmelse i ett bolagsavtal, att delägare trots förbud att lyfta sin vinstandel dock kan få ut medel att betala den skatt, som faller på hans andel av bolagets vinst, får bero på förhållandena i det enskilda fallet.[222]

Helt synes dock den tankegången inte kunna upprätthållas, att den tidpunkt, då handelsbolaget förvärvade inkomster, skall vara avgörande vid bedömningen, när skattskyldigheten för delägarna inträder.

Det skall nu understrykas, att handelsbolaget och bolagsmännen

---

[221] I RÅ 1957 Fi 2248 gjorde skattskyldig gällande att investeringsskatt för handelsbolagets investeringar ej skulle påföras honom, eftersom han ej fått ut sin andel av vinsten i bolaget av övriga delägare. Invändningen beaktades ej.

[222] Härvid kan det dessutom vara osäkert, om skatten kan anses vara delägarens marginalskatt eller genomsnittliga skatt.

enligt civilrättslig uppfattning är skilda rättssubjekt. Rättshandlingar kan således företagas mellan dem. Bolaget resp. bolagsmannen kan låna pengar, köpa varor etc. av varandra.

Det är således möjligt, att handelsbolaget utbetalar medel till bolagsmannen, som hos denne betraktas som bolagsmannens inkomst. I p. 9 anv. till 32 § KL stadgas också, att inkomst som delägare i handelsbolag åtnjutit från bolaget i form av avlöning skall hänföras inte till inkomst av tjänst utan i stället till den förvärvskälla, till vilken bolagets inkomster är att hänföra. Regeln synes förutsätta en civilrättslig syn, som här angivits.

Detta civilrättsliga betraktelsesätt kan emellertid inte utan vidare tillämpas vid den skatterättsliga bedömningen, eftersom reglerna i KL är utformade på annat sätt. Handelsbolagets inkomst skall beskattas hos delägarna. I skatterättsligt hänseende bortser man från att det är två rättssubjekt. Inkomster hos två rättssubjekt beskattas hos ett skattesubjekt.

Frågan, *när* handelsbolagets inkomster skall beskattas, torde vara anledningen till stadgande i p. 9 anv. till 53 § KL. Bolagets inkomst skall således beskattas utan hänsyn till frågan, när delägaren får inkomsten i sin hand. Men genom detta stadgande är det inte säkert att även de inkomster, som tillförts bolagsmannen av handelsbolaget, är reglerade. Tveksamhet föreligger, hur rätt beskattningsår för dessa inkomster skall bestämmas. Problemet kan belysas med ett exempel.

I ett handelsbolag har under visst beskattningsår förskott mottagits, vilka inte skall redovisas som inkomst av rörelse, förrän under kommande beskattningsår. Under det beskattningsår, under vilket förskottet uppburits, har emellertid en delägare mottagit lön av bolaget, som överstiger den skattepliktiga inkomst handelsbolaget haft under samma beskattningsår.

Det skall här understrykas, att bolaget kan lämna ett underskott som uppkommit just därför att arvode utbetalts till bolagsman. Detta svarar mot den civilrättsliga regleringen i 8—10 §§ bolagslagen, enligt vilken arvode utbetalas, innan den slutliga vinsten eller förlusten i bolaget uppkommer. I RÅ 1968 Fi 945 fann även RegR, att bolagsman i handelsbolag kunde erhålla avdrag för sin andel i bolagets underskott, vari medräknats lön till annan delägare.[223]

[223] Se dock RÅ 1971 Fi 1841. I detta rättsfall skedde utbetalningar i form av lön till hustrun som delägare i ett kommanditbolag. RegR godtog inte detta men utgången synes ha berott på omständigheterna i det enskilda fallet. RegR framhöll:

Om alla inkomster, oberoende av om de vore att hänföra till handelsbolaget eller till bolagsmannen, skulle regleras av p. 9 anv. till 53 § KL innebar detta, att beskattningen kunde uppskjutas, därför att bolagets bruttointäkter ett visst år inte vore tillräckligt stora för att täcka de utbetalninar, som i form av arvode, ränta m.m. utbetalts till delägarna. Något vägande skäl till att detta skulle kunna ske synes inte föreligga.

P. 9 anv. till 53 § KL talar uttryckligen endast om *bolagets* vinst. Den inkomst som tillfaller bolagsmannen genom utbetalning från handelsbolaget på annat sätt än genom vinstutdelning skulle därför inte, åtminstone om begreppet vinst har samma innebörd som i 10 § bolagslagen, falla under den nämnda anvisningspunkten. För den inkomst, som inte är reglerad i 53 §, borde då de allmänna reglerna i 41 § KL om rätt beskattningsår vara tillämpliga.

En svårighet uppkommer emellertid såtillvida, att handelsbolagsmannens inkomster från handelsbolaget skall hänföras till samma förvärvskälla som handelsbolagets inkomster är att hänföra.[224] Om handelsbolagets inkomster på grund av utbetalningar från bolaget till bolagsmannen är mindre än bolagsmannens, kan det, om det angivna beskattningsförfarandet skulle tillämpas, i något fall vara ovisst, till vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras. Dessa fall synes emellertid inte vara reglerade i författningarna och hindrar knappast, att den här rekommenderade lösningen kommer till användning.

Vid bedömningen av frågan om rätt beskattningsår för bolagsinkomster torde man således inte kunna bortse från de utbetalningar, som sker från bolaget till bolagsmannen. I stället synes stadgandena i p. 9 anv. till 53 § och p. 9 anv. till 32 § kunna tolkas så, att handelsbolagets inkomster skall fördelas mellan delägarna efter bolagsavtalet, och beskattas när de varit skattepliktig inkomst för handelsbolaget, om detta varit skattesubjekt, men att i de fall då utbetalningar till delägare skett som överstiger handelsbolagets inkomster, dessa också skall beskattas

»Handlingarna visar icke, att mannen för att möjliggöra för bolaget att utbetala lön till hustrun med 5 400 kr lånat bolaget medel eller tillskjutit kapital. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt får det antagas, att den som lön betecknade utbetalningen i verkligheten utgjort sådan överföring av medel från mannen till hustrun, för vilken mannen icke äger att vid taxering göra avdrag och som icke medför skattskyldighet för hustrun.» Rättsfallet synes på grund av motiveringen inte ha betydelse för den principiella frågan och utgången av RÅ 1968 Fi 945 har därför fortfarande betydelse. Jfr även RÅ 1958 Fi 1845.

[224] Se närmare s. 192 ff.

hos mottagaren, såvida de inte hänför sig till vinster, som bolaget förvärvat under tidigare år.[225]

B. Enkla bolag

De allmänna synpunkter, som ovan framförts, har betydelse även beträffande enkelt bolag. Brutet beskattningsår synes endast kunna komma till användning i de fall, då bokföringsmässig redovisning av intäkter och kostnader skall ske.

Ovan i avsnittet beträffande handelsbolaget har jag uppehållit mig vid frågan, om den omständigheten, att handelsbolaget är ett bokföringspliktigt subjekt och således i sin bokföring skall redovisa alla inkomsterna, oberoende av vilket slag de är, påverkar bedömningen av rätt beskattningsår. Frågan aktualiseras emellertid knappast i ett enkelt bolag. Visserligen synes ett enkelt bolag kunna driva bokföringspliktig rörelse, jfr t.ex. 51 § bolagslagen, men bokföringsplikten omfattar aldrig på samma sätt som beträffande aktiebolaget och handelsbolaget olika förvärvskällor. Bokföringsplikten omfattar endast den bokföringspliktiga rörelsen och bokföringspliktiga är bolagsmännen. Än mindre än beträffande handelsbolaget finns det därför anledning att ta hänsyn till att bolaget kan ha andra inkomster än sådana, som är att hänföra till inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet, i de fall, då brutet räkenskapsår tillämpas. Kalenderåret skall här vara beskattningsår. Även om således skyldighet inte föreligger att redovisa i den löpande bokföringen annat än sådana affärshändelser, som äger samband med den bokföringspliktiga rörelsen, förekommer det emellertid att även övriga inkomster, som hänförs till andra förvärvskällor, redovisas. Jag återkommer strax med synpunkter om dessa fall.

Delägare i ett enkelt bolag får sålunda räkna med att de inkomster, som han mottar från bolagsverksamheten, skall beskattas enligt de regler, som för olika inkomstslag gäller beträffande beskattningsårets omfattning. Frågan hur beskattningsåret för de förvärvskällor, till vilka bolagsinkomsterna hänförs, skall fastställas, är därför oberoende av de övriga inkomster av annat slag, som den skattskyldige kan ha förvärvat.[226]

---

[225] Betr. motsvarande spörsmål i norsk rätt se Storm-Nielsen s. 47 ff. Jfr rättsfallet Rt 1964 s. 51.

[226] I dansk rätt är förfaringssättet ett annat. Varje skattskyldig skall i princip ha samma beskattningsår för samtliga intäkter. Den omständigheten att en skattskyldig

Den omständigheten, att bolagsmännen i ett enkelt bolag de facto redovisar sina inkomster per brutet räkenskapsår, kan emellertid för sådana inkomster, som skall beskattas enligt kontantmetoden (och där kalenderåret utgör beskattningsår), få betydelse för frågan om rätt beskattningsår. Även denna fråga har jag diskuterat ovan beträffande handelsbolaget. Eftersom spörsmålet även beträffande det enkla bolaget har praktisk betydelse, vill jag beröra det med några ord.

Principen är beträffande inkomster, som skall beskattas enligt kontantmetoden, att skattskyldighet inträder, då inkomsterna är tillgängliga för lyftning. Enligt bolagslagens dispositiva regler är bolagsman berättigad att få sin andel av vinsten först sedan räkenskapsavslutning skett. Räkenskapsavslutning kan emellertid inte ske, förrän det brutna räkenskapsåret gått till ända. Rätt beskattningsår för de inkomster i ett enkelt bolags verksamhet, vilka skall beskattas enligt kontantmetoden, skulle således, om dessa dispositiva bestämmelser tillämpades, vara det kalenderår, under vilket räkenskapsåret utgått och räkenskapsavslutning skett. Annorlunda blir däremot förhållandena, om delägarna redan under löpande räkenskapsår uttagit vinstmedel från bolaget.

II. GEMENSAMT BESKATTNINGSÅR FÖR SAMTLIGA DELÄGARE

I föregående avsnitt har jag beträffande handelsbolag och enkla bolag berört frågorna om rätt beskattningsår för de olika inkomster från skilda inkomstslag, som bolagsmän mottar från bolaget. Kortfattat vill jag emellertid även uppmärksamma ett annat spörsmål. I vilken utsträckning är det möjligt, att de olika bolagsmännen i ett bolag beträffande samma slag av inkomster kan ha olika beskattningsår?

Beträffande handelsbolaget är det då av betydelse att fastställa att i ett handelsbolag sker ett gemensamt bokslut i bolaget. Detta innebär att den inkomst som fördelas på grund av bokslutet för samtliga delägare skall hänföras till ett beskattningsår, som sträcker sig över samma tidrymd. Om bolaget har ett räkenskapsår, som omfattar tiden 1/4—31/3 skall samtliga delägares beskattningsår, såvitt avser denna förvärvskälla, hänföra sig till samma period.[227] Någon möjlighet att i ett handelsbolag ha skilda beskattningsår för olika delägare finns därför inte.

---

inträder som delägare i ett interessentskab och binder sig för annat räkenskapsår saknar härvidlag betydelse; se närmare Helkett s. 93 f.

[227] Jfr RÅ 1964 Fi 158. Thomsen företräder samma uppfattning se s. 23 f.

I ett enkelt bolag är förhållandena annorlunda. Visserligen kan ett enkelt bolag som sådant driva en bokföringspliktig rörelse, men bokföringsskyldiga är bolagsmännen var för sig.[228] Det är därför inte nödvändigt, att det förekommer för bolagsmännen gemensamma räkenskaper. Emellertid är det vanligt att gemensam redovisning sker. I ett sådant fall har de olika bolagsmännen också samma beskattningsår avseende de inkomster, som de förvärvar i bolaget, eftersom deras räkenskapsår överensstämmer. Samma räkenskapsår för bolagsmännen är dessutom nödvändigt, om en gemensam räkenskapsavslutning skall vara avgörande för fördelningen av bolagsresultatet. Detta torde vara vanligt.[229]

Men det skall dock framhållas, att ingenting hindrar en bolagsman att ha ett räkenskapsår, som inte sammanfaller med de andra bolagsmännens. I de fall då bolagsmännen driver en gemensam rörelse torde det dock bli mycket invecklat, om de inte har ett gemensamt bokslut i rörelsen. Men eftersom varje bolagsman har sin förvärvskälla i bolaget och eftersom bolaget inte är bokföringspliktigt föreligger dock inget formellt hinder för att använda olika räkenskapsår och därmed beskattningsår.

10. BESKATTNINGSORT

I. HANDELSBOLAG

När inkomster i ett handelsbolag skall beskattas, uppkommer i de flesta fall knappast några svårigheter vid bedömningen, var beskattningen skall ske. Inkomst av jordbruksfastighet och av annan fastighet skall beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen. Om handelsbolaget driver rörelse från fast driftställe, skall inkomsten av rörelsen beskattas i den kommun, där det fasta driftstället är beläget.[230] Saknas fast driftställe skall beskattningen enligt bestämmelserna i 57 § 1 mom. andra st. KL vanligen ske i den skattskyldiges hemortskommun.

Enligt 59 § 1 mom. KL skall inkomst av annan tillfällig förvärvsverksamhet än icke yrkesmässig avyttring av här i riket belägen fastighet samt inkomst av kapital beskattas i den skattskyldiges hemortskommun.

[228] Frågan om bokföringsskyldighet i ett enkelt bolag torde inte kunna bedömas på annat sätt, eftersom det enkla bolaget inte är en juridisk person och därför inte självt kan åläggas sådan skyldighet.

[229] Se även Fi 1972:8 s. 46 f.

[230] GRS s. 611.

Det är dock i dessa fall, då hemortskommunen är beskattningsort, tveksamt om handelsbolagets eller delägarens hemortskommun skall vara avgörande. Om handelsbolagets ställning som ett rättssubjekt beaktades, kunde det vara naturligt, att med hemortskommun skulle avses handelsbolagets hemortskommun.

I första hand har naturligtvis denna fråga betydelse vid bedömningen, vilken kommun — handelsbolagets eller bolagsmannens — som skall äga rätt att beskatta inkomsten. Uppbyggnaden av KL:s bestämmelser gör emellertid, att spörsmålet även vid andra skatterättsliga ståndpunktstaganden får betydelse. Främst har frågan intresse genom regeln i 18 § KL att i visst fall beträffande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet förvärvskällans omfattning är beroende av frågan i vilken kommun inkomsten skall beskattas. Det stadgas sålunda i KL (bestämmelsen saknar motsvarighet i Si), att såsom särskild förvärvskälla anses icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom även som deltagande i lotteri, för såvitt enligt KL inkomsten därav skall beskattas i en och samma kommun. Denna avgränsning av förvärvskällan får särskild betydelse på grund av regeln i p. 4 anv. till 36 § KL, att förluster kan kvittas mot realisationsvinster endast om de tillhör samma förvärvskälla. Om handelsbolaget ligger i annan kommun än den som är delägarens hemortskommun, är det för denna fråga av vikt att bestämma huruvida beskattning av handelsbolagets realisationsvinster skall ske i handelsbolagets eller i bolagsmannens hemortskommun.

Frågan om rätt beskattningsort för handelsbolagets inkomster kan även få betydelse, då handelsbolaget haft inkomst av kapital. Här gäller frågan om kapitalinkomst, som härrör från handelsbolaget, kan minskas genom det s.k. sparavdraget i 39 § 3 mom. KL. En första förutsättning för att detta skall kunna ske torde vara, att dessa kapitalinkomster tillhör samma förvärvskälla som de kapitalinkomster, vilka bolagsmannen privat förvärvar. För att de skall anses tillhöra samma förvärvskälla, synes det vara nödvändigt,, att de beskattas i delägarens hemortskommun. I KL saknas regler, enligt vilken kapitalinkomster i samma förvärvskälla men med olika beskattningskommuner skall fördelas mellan kommuner. Även om detta inte i och för sig är ett avgörande skäl, synes dock meningen ha varit att alla kapitalinkomster för varje skattskyldig skulle beskattas i en och samma kommun. Något annat alternativ synes åtminstone ej ha varit aktuellt.

Dessa frågor har ännu rönt ringa uppmärksamhet i praxis, även om det finns anledning att anta, att frågorna nu fått ökad praktisk bety-

delse, sedan vissa överåriga dödsbon enligt 53 § 3 mom. fjärde st. KL skall behandlas som handelsbolag. Inkomsterna i dödsbon torde inte sällan härröra från inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet.

I RÅ 1955 Fi 282 har en delägare i ett kommanditbolag med förvaltningsverksamhet beskattats för inkomst av kapital i bolaget i sin och inte i bolagets hemortskommun. Rättsfallet har refererats som stöd för den uppfattningen att taxeringen skall ske i delägarens hemortskommun.[231] Rättsfallet styrker denna uppfattning, samtidigt som det dock skall understrykas att målet synes ha förts till RegR av andra skäl än frågan om rätt beskattningsort. Av notisen framgår inte heller var beskattning skett.[232]

Skatteflyktskommittén utgår i sitt förslag till omläggning av beskattning av överåriga dödsbon från att beskattning av kapital i handelsbolag skall beskattas i delägarens hemortskommun.[233]

Som ovan framhållits [234] har uttalats i litteratur den uppfattningen, att realisationsvinster och realisationsförluster skall kunna kvittas mot varandra, oberoende av om de uppkommit i bolaget eller hos bolagsmannen personligen. En sådan uppfattning förutsätter att avgörande som beskattningsort skall vara delägarens hemortskommun och inte bolagets.[235]

De flesta skälen synes sålunda tala för att beskattning — såväl av kapitalinkomster som inkomster av tillfällig förvärvsverksamhet, vilka enligt KL skall beskattas i hemortskommunen — skall ske i den kommun som är delägarens hemortskommun.[236] Det finns här även anledning att understryka det huvudsakliga skälet vid KL:s tillkomst till att beskattningen av handelsbolagsinkomster skulle ske hos delägarna.

---

[231] Se Thomsen s. 23. Jfr även B. Kallenberg s. 340. Thomsen menar att praxis utgår från att beskattning skall ske i delägarens hemortskommun, men att detta är ur principiell synpunkt felaktigt, eftersom handelsbolagets status som juridisk person i andra sammanhang beaktas.

[232] Jfr dock SST ref. 1955 s. 64. Se även KammarR:s utslag den 1/7 1971, referat SN 1971 s. 414 f.

[233] SOU 1963:52 s. 249.

[234] Se ovan s. 210 f.

[235] Se GRS s. 611.

[236] I Handledning för taxering (s. 221) uttalas dock en avvikande uppfattning. Där sägs att »beskattningsort för delägaren enligt KL är den kommun där bolaget skolat beskattas, om skattskyldighet för detta förelegat, dvs. vanligen bolagets hemortskommun den 1 november året näst före beskattningsåret».

Denna metod att beskatta handelsbolagsinkomsterna överensstämde bäst med skatteförmågeprincipen, eftersom skatten skulle träffa delägarna. Detta talar åtminstone för att realisationsvinster och realisationsförluster tas till beskattning i delägarens hemortskommun, även om de uppkommit i bolaget. Om realisationsvinster och realisationsförluster från bolaget skall överföras till delägarens hemortskommun, finns det anledning att förespråka en likartad behandling för kapitalinkomster.[237]

Frågan om bolagets eller bolagsmannens hemortskommun skall vara avgörande vid beskattningen har främst betydelse vid bedömningen av rätt beskattningsort för olika förvärvskällor, på sätt som ovan framhållits. Även i ett annat hänseende kan det dock vara av intresse att beröra i vilken utsträckning bolagets hemortskommun skall ha betydelse. Det råder enighet om att juridiska personer kan lämna periodiska understöd även i fall, då understödet inte kan betraktas som omkostnad i förvärvskälla.[238] Om ett handelsbolag lämnar ett periodiskt understöd, uppkommer emellertid frågan, om detta understöd enligt 46 § 2 mom. KL av delägaren skall avdragas i dennes hemortskommun eller om avdraget skall ske i bolagets hemortskommun.

Det naturliga måste vara att avdraget skall ske i bolagsmannens hemortskommun. Och skälet till detta är närmast de svårigheter som annars skulle uppkomma. Om avdraget skulle ha skett i bolagets hemortskommun, kan den situationen inträffa att bolagets inkomster där inte skulle räcka men att bolagsmannen privat har andra inkomster i denna kommun. Kan avdraget då ske från dessa övriga privata inkomster? Och om detta inte får ske, var skall avdraget då göras? Enligt 46 § 4 mom. jfrd med p. 4 anv. till 46 § skall allmänna avdrag enligt 2 mom., om de inte kan avräknas i hemortskommunen, avdragas i den kommun, där den största inkomsten visas. Skulle man i detta fall söka fastställa var handelsbolaget visar sina största inkomster utanför bolagets hemortskommun, hamnar man sannolikt i svårigheter vid taxeringen.

II. ENKLA BOLAG

Relativt sällan torde problem beträffande beskattningsorten uppkomma såvitt avser enkelt bolag. Eftersom det enkla bolaget såsom sådant inte

---

[237] Jfr Wærndt s. 141.

[238] Hellner Periodiskt understöd s. 229 ff. och av honom redovisade rättsfall. Jfr även SOU 1972:87 s. 73 f. Se även KammarR:s utslag i RÅ 1955 Fi 886.

är ett självständigt rättssubjekt, kan det aldrig vara fråga om att lägga bolagets hemortskommun som grund.

Vid bedömningen av den rätta beskattningsorten uppkommer i de allra flesta fall inga problem. Inkomst av fastighet (jordbruksfastighet eller annan fastighet) skall alltid beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen. Inkomst av rörelse beskattas, där fast driftställe finns. Saknas fast driftställe, skall inkomsten av rörelse beskattas enligt i 57 § 1 mom. andra st. KL angivna regler.

För vissa former av rörelser finns särskilda bestämmelser i 57 § 2 mom. KL. Inkomst av rederirörelse [239] skall beskattas i kommun, där fast driftställe för rörelsen funnits, eller, om fast driftställe saknats, i den skattskyldiges hemortskommun. Saknar den skattskyldige hemortskommun, taxeras hans inkomst av rörelsen i den kommun, där fartyget har sin hemort. Främst för beskattningen av inkomster förvärvade i partrederier är dessa regler av intresse.[240]

För övriga inkomstslag gäller samma regler om beskattningsort, som ovan angivits under avsnittet beträffande handelsbolag.

---

[239] Se Fi 1972: 8 s. 55 ff.

[240] Om endast ett fartygskontrakt finns kan i allmänhet fast driftställe ej föreligga. Se RÅ 1969 Fi 2092 och jfr Fi 1972: 8 s. 55 f. Se dock RegR:s dom den 22 febr. 1973 betr. C. E. Lenngrens inkomsttaxering år 1969. Endast leveranskontrakt för fartyg förelåg betr. handelsbolag, som dock redan bortchartrat fartyget. Fartyget skulle uthyras efter färdigställandet till visst rederi. Detta rederi samt majoritetsägaren i handelsbolaget tillhörde samma koncern. RegR fann inte annat än att även handelsbolaget tillhörde koncernen, varför handelsbolaget fick antagas driva sin verksamhet från koncernens huvudkontor. — I övriga fall se RÅ 1946 Fi 654, 1964 Fi 1959 och 1970 Fi 943. Av de senare rättsfallen synes framgå, att fast driftställe på viss ort kan föreligga trots att partrederiet inte haft självständigt kontor där. Se närmare härom Fi 1972: 8 s. 56 ff. Betr. äldre praxis se RÅ 1919 Fi 434.

KAPITEL VII

FÖRSÄLJNING ELLER ANNAN AVYTTRING AV ANDEL I HANDELSBOLAG OCH ENKELT BOLAG

1. ALLMÄNT

Mycket tydligt markerad är skillnaden i den skatterättsliga behandlingen mellan handelsbolaget och det enkla bolaget vid avyttring av andel i bolaget. Särskilda regler har utbildat sig i praxis beträffande avyttring av andelar i handelsbolag.

En överlåtelse av ett handelsbolag kan ske på två sätt. De tidigare ägarnas andelar i bolaget kan överlåtas på köparna. Avyttringen får då samma karaktär, som när aktie i ett aktiebolag överlåts.[1] I ett handelsbolag kan även — liksom i ett aktiebolag — bolagets tillgångar och skulder överlåtas. Säljarna behåller nu handelsbolaget i sin ägo. Den köpeskilling som förvärvaren erlägger skall anses vara handelsbolagets inkomst för avyttrade tillgångar. Denna inkomst beskattas sedan enligt vanliga regler hos delägarna.

Beträffande ett enkelt bolag har man inte i skattepraxis accepterat att andelen överlåts med skatterättslig verkan. Denna ståndpunkt synes vara byggd på uppfattningen, att ett enkelt bolag inte är en juridisk person. Därför kan inte en andel i bolaget överlåtas. Delägaren överlåter i stället sina andelar i de olika tillgångar och skulder som finns i bolaget.

Denna skillnad i den skatterättsliga behandlingen mellan handelsbolaget och det enkla bolaget är viktig. Den skall i detta kapitel närmare

[1] Denna fråga klarlades genom utgången av RÅ 1950 ref. 16. Dessförinnan var bedömningen tveksam. Numera stadgas uttryckligen i 35 § 3 mom. KL att avyttring av aktier och andelar i handelsbolag jämställs med varandra. Se SOU 1965: 72 s. 188 f.

undersökas och diskuteras. Först avser jag att redogöra för de civilrättsliga bestämmelser, som ligger till grund för den skatterättsliga bedömningen. Därefter behandlar jag handelsbolaget, innan jag går in på de regler, som gäller för det enkla bolaget.

I. CIVILRÄTTSLIGA REGLER

En viktig bestämmelse i bolagslagen återfinns i 4 §. Denna stadgar att bolagsman inte äger utan de övriga bolagsmännens samtycke sätta annan i sitt ställe. Denna bestämmelse gäller enligt 47 § andra st. bolagslagen även för det enkla bolaget.

Dessa regler om rätt att sätta annan i sitt ställe är dispositiva. I allmänhet synes dock sådana avvikande bestämmelser saknas i bolagsavtalen.[2] I kommanditbolag med många kommanditdelägare torde det dock mer regelbundet i bolagsavtalet finnas undantag från bestämmelsen i 4 §.

Bestämmelsen i 4 § tillkom på hemställan av HD, som fann handelsbolaget uppbyggt på sådant sätt, att varje delägare borde ha rätt att avgöra vem som skulle upptas som ny delägare. Inte minst de stränga reglerna om delägarnas ansvar för bolagsförpliktelserna skärpte kraven på förtroende mellan delägarna.[3]

Den allmänna bestämmelsen om möjligheterna för bolagsman att sätta annan i sitt ställe har dock närmare reglerats i bolagslagen. I 23 § bolagslagen stadgas beträffande handelsbolag att »överlåter bolagsman utan övrige bolagsmännens samtycke sin andel i bolaget å annan, eller varder den i mät tagen och försåld, have överlåtelsen eller försäljningen ej mot bolaget annan verkan, än att bolagsmannens rättsinnehavare äger utfå, under bolagets bestånd, vad bolagsmannen, efter ty i 11 § sägs, ägt lyfta och, vid bolagsskifte, den del av behållna tillgångar, som på bolagsmannen belöper; vare dock rättsinnehavare, lika med bolagsmannen, berättigad att uppsäga bolaget eller eljest påfordra dess upplösning.»

Skillnaden mellan bestämmelserna i 4 och 23 §§ förklaras med att en

---

[2] För dansk rätt uttalar Gomard att bestämmelser i bolagsavtal, som ger bolagsmännen rätt att utan föregående medgivande överlåta andelen, är vanliga i »interessentskaber med et antal passive interessenter, for hvem adgangen til skattemæssig afskrivning har været et hovedmotiv for deres deltagelse i virksomheden.» (Se Gomard s. 24). Samma slutsats torde gälla för svenska förhållanden.

[3] Nial s. 233.

överlåtelse kan ske av de ekonomiska anspråken på bolaget (23 §), medan däremot ingen möjlighet finns att överföra samtliga bolagsmannens befogenheter på annan utan de övriga delägarnas samtycke (4 §). I det ursprungliga av bolagskommittén uppgjorda förslaget till 23 § stod i stället för »andel i bolaget» »rätt i bolaget». Begreppet rätt i bolaget kritiserades vid HD-behandlingen av förslaget, då man framhöll att begreppet var alltför svävande och kunde omfatta sådant som ej kunde överlåtas.[4] I propositionen gjordes ändringen för att därigenom utmärka »allenast de bolagsrättigheter, som lagligen kunna bliva föremål för överlåtelse, nämligen de förmögenhetsrättsliga anspråk, bolagsmannen i bolagsförhållandet äger.»[5]

Någon hänvisning i bestämmelserna om enkla bolag finns inte till 23 § bolagslagen. Ett enkelt bolag är emellertid konstruerat på annat sätt än ett handelsbolag och några anspråk mot bolaget så som 23 § bolagslagen förutsätter kan inte förekomma.

Om en bolagsman i ett enkelt bolag utträder ur bolaget och överlåter sin del till annan, får detta betydelse i följande avseenden. Förvärvaren träder in som bolagsman enligt 4 § bolagslagen först efter samtycke av de övriga delägarna. Oavsett samtycke föreligger dock möjligheter för bolagsmannen att överlåta tillgångar eller andelar av tillgångar som tillhör bolagsförmögenheten. I vilken utsträckning detta kan ske och vilka rättsverkningar överlåtelsen får framgår dock inte av stadganden i bolagslagen utan beror förutom av bestämmelserna i bolagsavtalet av allmänna obligationsrättsliga och sakrättsliga regler. Även skulder kan den överlåtande bolagsmannen överföra på förvärvaren. Säljarens ansvar gentemot de gamla borgenärerna kvarstår dock till dess borgenärerna accepterat överlåtelsen och förklarat sig endast i fortsättningen kräva förvärvaren. Men den överlåtande bolagsmannen måste även kunna på annan överföra sina ekonomiska anspråk på den andre bolagsmannen. Detta kan ske likaväl som en handelsbolagsman kan överföra de ekonomiska anspråk, som uppkommit genom bolagsverksamheten, på annan.

De civilrättsliga reglerna avseende partrederiet är utformade på annat sätt än de som gäller för enkla bolag. I 20 § sjölagen stadgas att ett partrederi inte får brytas på grund av att andel övergått på annan genom arv, köp eller annat fång. En partredare äger rätt att överlåta sin andel i rederiet utan de övriga delägarnas samtycke. Däremot är

[4] NJA II 1895 nr 3 s. 32 ff.

[5] NJA II 1895 nr 3 s. 36.

annan partredare i rederiet berättigad att lösa till sig andel, som övergått på utomstående. Det föreligger således en obligatorisk inlösenrätt. I detta hänseende skiljer sig partrederiet från övriga former av bolag.[6]

II. AVYTTRING AV ANDELAR I HANDELSBOLAG ELLER TILLGÅNGAR I HANDELSBOLAG

Frågan hur ett avtal om försäljning av ett handelsbolag skall tolkas är av stor skatterättslig betydelse. Avser avyttringen andelar i handelsbolaget, skall avyttringen, om inte andelarna är omsättningstillgångar i säljarens rörelse, behandlas enligt reglerna i 35 och 36 §§ om tillfällig förvärvsverksamhet. Den av förvärvaren erlagda köpeskillingen bildar hans anskaffningsvärde vid en senare avyttring. Däremot berörs inte handelsbolagets balansräkning. Avskrivningsunderlag på anläggningstillgångar och anskaffningsvärde på omsättningstillgångar förblir desamma.

Försäljs däremot tillgångarna i bolaget, »inkråmet i bolaget», skall köpeskillingen bedömas på samma sätt som om handelsbolaget under löpande verksamhet avyttrat tillgångar. För köparen medför ett avtal, i vilket handelsbolagets tillgångar avyttras, att nya belopp kommer att gälla som anskaffningsvärden.

Denna fråga om avyttringen avser andel av handelsbolag eller inkråmet i bolaget är således av stor betydelse för de skattskyldiga. De måste göra klart för sig vilken typ av transaktion de avser genomföra.[7]

Med hänsyn till de regler som gäller är det oftast för säljaren ur skatterättslig synpunkt en fördel, om avyttringen betraktas som en avyttring av andel, eftersom han därigenom har möjlighet att utnyttja de åtminstone efter längre tids innehav fördelaktigare bestämmelserna i 35 och 36 §§ KL. Hans skattepliktiga inkomst genom försäljningen blir i allmänhet lägre än om bestämmelserna i 28 § kommit till användning. Alltid är dock inte detta fallet.[7a] I ett handelsbolag kan resultatet ha varit så dåligt, att försäljningen är förlustbringande. En förlust, som

[6] Se om dessa frågor Fi 1972: 8 s. 33.

[7] Någon gång förefaller det dock som om RegR ansett det vara betydelselöst, hur transaktionen skulle bedömas. I RÅ 1966 Fi 28 avstod den skattskyldigas kompanjon utan vederlag från sin andel till den skattskyldiga såsom ersättning för förlust, som han tidigare ådragit bolaget. Ersättningen ansågs skattepliktig intäkt för den skattskyldiga. Även om det var andelen av bolaget och inte andelen ur tillgångarna, som överläts, kan RegR:s utslag motiveras med att avståendet utgjorde ersättning för tidigare avdragsgilla förluster hos den skattskyldiga.

[7a] Jfr af Klercker Skatteproblem s. 17 f.

uppkommer vid avyttring av andel i handelsbolag, är endast i begränsad utsträckning avdragsgill, medan däremot en förlust som uppkommer, när inkråmet (tillgångar och skulder) avyttras, kan utnyttjas till den del köpeskillingen hänför sig till sådana tillgångar, som är omtalade i p. 1 anv. till 28 § KL. Även i ett fall, då handelsbolaget innehaft tillgångar, som skall hänföras till 35 och 36 §§ KL, under längre tid än handelsbolagsmannen innehaft andelen, kan det vara fördelaktigt att sälja inkråmet.

De senast nämnda fallen utgör emellertid undantag. I allmänhet blir skatten för säljaren lägre, om han avyttrar sin andel av handelsbolaget. Köparen vill däremot ofta övertaga bolagets tillgångar och skulder. Han kan därigenom utnyttja köpeskillingen vid kommande avskrivningar och nedskrivningar av tillgångarna i rörelsen. Liksom säljaren ibland kan vara angelägen att överlåta inkråmet, är det dock även i undantagsfall möjligt, att köparen är mer intresserad av att övertaga andelarna i bolaget.

Eftersom stora skattemässiga skillnader föreligger, är det nödvändigt, att formen för överlåtelse bestäms, innan köpeskillingen fastställs. Köparen kan betala en högre köpeskilling, om han kan utnyttja beloppet som avskrivnings- resp. nedskrivningsunderlag. Säljaren bör vara villig att godta ett lägre avyttringspris, om endast en mindre del av beloppet är skattepliktig inkomst.

Samtidigt förefaller det dock ofta föreligga svårigheter för de skattskyldiga att ta ställning till dessa frågor i avtalen. De skatterättsliga konsekvenserna har inte uppmärksammats vid avtalsslutet. Inte sällan är de skattskyldiga ovetande om de juridiska frågeställningar, som är relevanta. De gör inte ens klart för sig vilken typ av bolag som överlåtelsen avser.

Innan jag närmare analyserar de frågor, som aktualiseras vid en avyttring av andel i handelsbolaget, finns det skäl att stanna inför de skillnader i olika former av transaktioner, som här antytts.

För att de skattskyldiga över huvud skall ha möjlighet att välja mellan olika alternativ vid överlåtelsen krävs, att ett handelsbolag föreligger. Som nedan i detta kapitel närmare kommer att utvecklas, gäller reglerna i 35 § 3 mom. KL endast handelsbolag och således ej enkelt bolag.

Detta förutsätter att de krav, som uppställs på ett handelsbolag, skall vara för handen. De rättsfall, som i kap. III av denna framställning refererats och som belyser skillnaden mellan handelsbolag och enkelt

bolag resp. tyst bolag, har ofta gällt frågan om de skatterättsliga effekterna vid en överlåtelse.[8] Bolaget måste sålunda — för att ett handelsbolag skall vara för handen — driva bokföringspliktig rörelse under gemensam firma; däremot föreligger inget krav, att registrering av bolaget skall ha skett. Enligt 1 § bolagslagen bildas handelsbolaget redan genom bolagsavtalet.

Det är sålunda en nödvändig förutsättning, att ett handelsbolag bildats. Men bolaget får ej heller ha upphört. I många fall, dvs. i de situationer, då bolaget formellt trätt i likvidation och kanske upplösts, är rättsläget inte svårt att bedöma. Svårigheterna uppkommer däremot i de fall, då samtliga andelar i ett handelsbolag överlåtits på en enda delägare. Eftersom bolagslagen synes förutsätta, att ett bolag skall ha mer än en delägare, har man både i civilrättslig och skatterättslig praxis varit tvingad att ta ställning till frågan vad som sker med bolaget, när endast en delägare återstår i bolaget.

Denna fråga om enmanshandelsbolag är väsentlig för de skattskyldiga och antalet rättsfall är relativt stort. Längre fram i denna undersökning kommer frågorna om dessa bolag att tas upp till behandling i ett större sammanhang. Eftersom innebörden av enmanshandelsbolaget även vid överlåtelse av bolaget är betydelsefullt, skall emellertid frågan redan här beröras. Särskilt viktigt är spörsmålet i ett fall, som kan illustreras med följande exempel.

I ett handelsbolag finns två delägare. A överlåter sin andel till B, som sedan under viss tid fortsätter att driva rörelsen, innan han försäljer den till utomstående. Det är då viktigt att fastställa, om en andel i ett handelsbolag i ett sådant läge kan överlåtas. A har sålt sin andel till B och kanske beskattats endast för en begränsad del av köpeskillingen. Bokvärdena i bolagets balansräkning har emellertid inte förändrats genom avyttringen från A till B. Genom att B sedan ensam drivit rörelsen, är det möjligt, att handelsbolaget formlöst har upphört, varför B, när han avyttrar rörelsen, endast kan försälja tillgångar och skulder i bolaget. För B kan detta innebära en ekonomisk missräkning, åtminstone om han inte gjort klart för sig de skatterättsliga konsekvenserna vid förvärvet av A:s andel och vid avyttringen av rörelsen och avpassat köpeskillingen därefter.

---

[8] Någon gång har frågan gällt om ett bolag överhuvud kunde anses vara för handen. I RÅ 1957 Fi 2284 ansåg KammarR, att upplupen ersättning härledde från ett tjänsteförhållande. RegR fann dock, att ett handelsbolag förelegat och att beloppet utgjorde ersättning för överlåtelse av andel.

I detta sammanhang skall även understrykas, att försäljning av andel i ett handelsbolag endast kan accepteras i skatterättsligt hänseende, när handelsbolaget har tillgångar med värden, som motsvarar köpeskillingen. I kap. IV har jag framhållit betydelsen av att undersöka om de tillgångar, som används i bolaget ägs av bolaget eller av bolagsmännen. Ägs de i bolaget brukade tillgångarna av bolagsmännen, innebär en överlåtelse av dessa att olika förmögenhetsobjekt överlåts direkt av delägarna. Andelen kan sakna ekonomiskt värde.

De regler, som har belysts, bygger, som framgår, konsekvent på det bakomliggande civilrättsliga regelsystemet. Vissa undantag från detta synes dock i vissa andra avseenden föreligga.

En försäljning av tillgångarna i ett handelsbolag i stället för andel i bolaget synes ur civilrättslig synpunkt kunna ske, när alla tillgångar i handelsbolaget avyttras, dvs. när samtliga delägare i bolaget avvecklar sitt engagemang i bolaget. Om endast en delägare utträder, förefaller det vara tveksamt, om denne kan överlåta sin andel av de olika tillgångar som finns i bolaget. Detta skulle endast kunna ske om delägarna först låter likvidera bolaget och en delägare därefter avyttrar de av honom tillskiftade tillgångarna. Emellertid har man i skattepraxis ansett att tillgångar kunnat överlåtas av en delägare utan att likvidation dessförinnan skett.[9]

I RÅ 1969 Fi 1550 utträdde den ene delägaren ur bolaget. Därvid friskrevs han för ca 24.000 kr, som utgjorde hans skuld till handelsbolaget. Han erhöll dessutom ett belopp, 16.000 kr, av den kvarvarande delägaren. Underinstanserna hävdade, att den kvarvarande delägaren köpt den utträdandes andel, varför den kvarvarande delägarens yrkande att få avdraga som kostnad i rörelsen ca 40.000 kr inte kunde medgivas. RegR intog emellertid en annan ståndpunkt med följande motivering: »Mortensen och Nielsen har sammanstämmande uppgivit, att en förutsättning för avtalet i samband med Nielsens utträde ur bolagsförhållandet var att ersättningen till denne skulle vara avdragsgill för Mortensen såsom omkostnad i rörelsen. Att detta varit deras avsikt vinner även visst stöd i det förhållandet att Nielsen angivit den kontanta delen av ersättningen till beskattning i sin deklaration till 1962 års taxering och därvid hemställt att beloppet beskattades som ackumulerad inkomst. På grund härav och då ordalydelsen i avtalet icke motsäger, att över-

[9] Hellner Bolagsbildning s. 300 f. intar samma ståndpunkt med motiveringen att inköpspriset måste kunna användas av köparen som avskrivningsunderlag, eftersom säljaren beskattats för eventuell upplösning av dold reserv.

låtelsen avsett Nielsens del i handelsbolagets omsättningstillgångar, finner RegR Mortensen vid ifrågavarande taxering berättigad till avdrag för ersättningen, . . ., såsom omkostnad i rörelsen.» [10]

Förklaringen till detta utslag måste vara att handelsbolaget sålt andelar, som motsvarade den utträdande delägarens del i bolagets omsättningstillgångar.[11] Ett sådant betraktelsesätt förutsätter först och främst, om formella förutsättningar skall anses uppfyllda, att avtalet träffats mellan handelsbolaget och den kvarvarande delägaren. Vidare förutsätter tankegången, att den vinst, som handelsbolaget gör på denna försäljning till den kvarvarande delägaren, helt faller på den delägares lott som utträder ur bolaget.

RegR framhåller, att ordalydelsen i avtalet inte motsäger att överlåtelsen avsett delar av handelsbolagets omsättningstillgångar. Därigenom har man troligen ansett den första förutsättningen uppfylld. Något hinder att därefter fördela vinsten, så att denna helt faller på den utträdande bolagsmannen har inte heller förelegat.[12]

Med detta betraktelsesätt skulle således handelsbolaget först sälja andelar i bolagets tillgångar till den kvarvarande delägaren. Denne skulle få använda köpeskillingen för att räkna upp anskaffningsvärdena. Därefter skulle de resterande tillgångarna i bolaget överföras till honom i samband med likvidation av bolaget. Han skulle således få använda köpeskillingen som avskrivningsunderlag och anskaffningsvärden, medan han beträffande den andra delen av handelsbolagets tillgångar (erhållen vid likvidationen) får använda handelsbolagets tidigare bokvärden.

Tankegången synes dock förutsätta att den kvarvarande delägaren likviderar bolaget sedan han blivit ensam.[13] Tillgångarna i handelsbolaget köps av honom personligen. Metoden skulle därför inte kunna tillämpas i ett fall, då handelsbolaget består av tre personer och en av delägarna önskar utträda. I detta fall sker ofta ingen likvidation av

[10] Se även RÅ 1957 Fi 902, 1957 Fi 1836 och 1967 Fi 1020.

[11] I RÅ 1957 Fi 902, där frågan var likartad, menade TI att avtalet mellan bolagsmännen inneburit en försäljning av andel, eftersom likvidation av bolaget och skifte av tillgångarna inte skett före försäljningen. KammarR medgav den skattskyldige rätt att använda köpeskillingen som avskrivningsunderlag och RegR:s majoritet fann ej skäl göra ändring i utslaget. Jfr Hellner Bolagsbildning s. 300 f.

[12] Jfr RÅ 1957 Fi 1548—1550, där skattskyldigheten för den köpeskilling handelsbolaget mottagit vid försäljning av sina tillgångar skedde i förhållande till hur delägarna tillgodoförts sig köpeskillingen.

[13] Enmanshandelsbolaget beskrivs nedan s. 314 ff.

bolaget i samband med utträdandet, utan bolaget skall fortfarande drivas av de två kvarstående delägarna. Enda möjligheten vore då att den utträdande delägaren sålde sin andel i bolaget.

En möjlighet vore naturligtvis att de tre delägarna först företog en likvidation av bolaget. Sedan likvidation skett, sålde den delägare, som önskade utträda, sin del till de kvarvarande delägarna, som därefter bildade ett nytt handelsbolag.

En sådan lösning är både omständlig och opraktisk och torde stå främmande för de skattskyldiga. En likvidation och nybildning skulle bl.a. innebära att ingångsvärdena och ingångstiderna på andelarna i det nya handelsbolaget blev andra.[14]

Tänkbart vore kanske i stället, att delägaren, som önskar utträda ur bolaget, ur handelsbolagets rörelse uttog sin andel ur handelsbolagets tillgångar. Härigenom skulle genom uttaget uppkomma en skattepliktig inkomst av rörelse (om det var tillgångar, på vilka 28 § KL var tillämplig). Vinsten kunde med resonemanget ovan tillföras den utträdande handelsbolagsmannens lott. Denne skulle efter uttaget åter sälja det till handelsbolaget, som därigenom fick utnyttja köpeskillingen som avskrivningsunderlag.

Den senast beskrivna metoden skulle dock endast kunna tillämpas, om det gällde omsättningstillgångar. Skulle det gälla anläggningstillgångar, på vilka 35 och 36 §§ KL skulle tillämpas vid avyttringen, kan visserligen handelsbolagsmannen genom uttaget tillföras tillgången eller del av tillgången. Men om han därefter säljer tillbaka tillgången till handelsbolaget, torde bolaget få räkna — vid fastställande av tiden för innehavet — som förvärvsdag den dag, då bolaget mottagit tillgången.

Men dessutom skulle dessa sätt att överlåta del av handelsbolagets tillgångar skapa svårigheter, om inte kvarvarande delägarna tillsammans förvärvade den utträdande bolagsmannens del. De nya ingångsvärdena kan nämligen inte alltid komma till uttryck i handelsbolagets balansräkning, eftersom bolagsman enligt bolagslagen inte får öka sitt insatta kapital utan andra delägares medgivande. Detta kan nekas.

I de fall, som här beskrivits, har lämnats alternativ, som ibland kan ge till resultat att den utträdande delägaren blir beskattad vid utträdet, medan köpeskillingen av kvarvarande delägare kan skatterättsligt utnyttjas. Stundtals synes detta skatterättsliga betraktelsesätt inte helt överensstämma med ordalydelsen i de avtal, som delägarna slutit. De

[14] Se nedan om likvidation av bolaget kap. VIII och ovan om bildning av bolag kap. V.

synpunkter som kommer till uttryck i ovan refererade rättsfall synes ge anledning till antagandet, att RegR anser sig kunna göra en relativ fri tolkning av avtalen, såvida transaktionen bedöms på samma sätt hos både den tillträdande och utträdande delägaren.[15]

Denna möjlighet att överlåta andelar ur handelsbolagets tillgångar utan föregående likvidation synes dock endast kunna användas, då båda parter är överens om de skatterättsliga konsekvenserna.[16] Om parterna däremot är oense och avtalet inte är klart utformat, torde det vara svårt att använda en modell av det slag, som ovan skisserats.[17] Anges det inte klart, att likvidation först skall ske i bolaget eller att handelsbolaget är säljare av andelar ur sina tillgångar eller är det inte uppenbart av andra skäl, kan inte en avyttring, som företas av en delägare till en annan delägare eller av en delägare av flera till en utomstående, avse annat än andelen i bolaget.[18]

Avyttring av inkråmet i handelsbolaget är därför vanlig i de fall, då samtliga delägare i bolaget står som säljare till utomstående. För övrigt kan en sådan avyttring inte som regel komma till användning. Det måste dock betraktas som tillfredsställande, att båda möjligheterna står öppna och kan tillämpas samt att sålunda inte alltför formella aspekter läggs vid bedömningen, åtminstone inte så länge som de skattskyldiga inte kan anses tillskansa sig obehöriga förmåner.

Med den uppfattning, som här företrädes, skulle avyttring av tillgångar endast föreligga, då parterna var överens härom vid överlåtelsen. Detta är dock inte det vanliga. I mål, som varit under RegR:s bedömande, av likartat slag som de här diskuterade, har också i stället för en överlåtelse av inkråmet en avyttring av andelen ansetts föreligga. Säljarens skattskyldighet har bedömts utifrån reglerna om tillfällig förvärvsverksamhet.[19] Köparen har inte kunnat utnyttja den ersättning han betalt för att öka avskrivningsunderlaget i rörelsen. Denna fråga

---

[15] Se ovan RÅ 1969 Fi 1550 med i not 10 angivna rättsfall.

[16] Se dock RÅ 1966 Fi 1527, som på grund av omständigheterna i målet dock inte kan tilläggas större betydelse.

[17] Det synes naturligt att de civilrättsliga reglerna skall bilda utgångspunkten, om inte andra faktorer talar i annan riktning.

[18] De rättsfall av detta slag, som avdömts, innan RegR tog slutlig ställning till frågan, om andel i handelsbolag kunde överlåtas, saknar för nuvarande bedömning egentlig betydelse. Jfr här t.ex. RÅ 1937 Fi 185.

[19] Har säljaren av andelen i bolaget innehaft denna under kortare tid än två år har frågan liten betydelse för säljaren, RÅ 1960 Fi 1981. Den kan då främst påverka den kommunala beskattningsorten.

har berörts i ett antal rättsfall under senare år, varav ett skall refereras.[20]

I RÅ 1966 ref. 2 förvärvade skattskyldig, som i bolag med annan person bedrivit hantverksrörelse, kompanjonens andel i bolaget för en köpeskilling, som motsvarade halva värdet av rörelsens goodwill. Den skattskyldige hävdade, att han skulle ha rätt att vid inkomsttaxeringen under senare år erhålla avdrag för värdeminskning av goodwill i den av honom senare ensam bedrivna rörelsen. KammarR fann att det företag som en gång bildats av de två kompanjonerna var ett handelsbolag. Genom förvärvet hade den skattskyldige övertagit kompanjonens andel i bolaget. Vederlaget kunde därför inte anses vara ersättning för goodwill. Någon avskrivning på den utgivna ersättningen kunde därför inte ske. RegR:s majoritet fann ej skäl göra ändring i utslaget.

Om särskilda förutsättningar måste uppställas i de fall, då andel ur handelsbolagets tillgångar skall anses avyttrad i stället för andel i bolaget i de fall, då inte alla delägare överlåter sin del av bolaget, kan däremot vilket som helst alternativ användas, då hela bolaget överlåtes.[21]

Om avtalet har sådan utformning, att inte alla tillgångar i företaget överförs, kan det knappast bli fråga om en avyttring av andelar i handelsbolaget. Om andelarna i handelsbolaget överlåts, synes detta förutsätta, att alla tillgångar och skulder i bolaget övergår till bolagets nye ägare.

Denna uppfattning styrks av utgången i RÅ 1971 Fi 1007. Två delägare i ett handelsbolag överlät rörelsen för 30.000 kr. Enligt avtalet utgjordes handelsbolagets tillgångar, som ingick i överlåtelsen, av inventarier, material, viss fordran och kundkretsen. I överlåtelsen ingick däremot inte utestående fordringar och kassa i bolaget. KammarR, i vars utslag RegR ej fann skäl göra ändring, fann att överlåtelsen fick anses avse tillgångar i den i handelsbolag drivna rörelsen.

Även när säljarna behåller vissa tillgångar av handelsbolaget är det dock tänkbart, att en andelsöverlåtelse skall anses ha skett. De behållna tillgångarna kan då räknas som likvid för de överlåtna andelarna. Modellen, som torde utgöra undantagsfall, har dock kommit till användning i RÅ 1962 Fi 933, där säljarna behöll vissa i bolaget ingående per-

---

[20] Jfr RN 1956 nr 1: 14 a) och 1957 nr 4: 8 samt RÅ 1965 Fi 1508 och 1969 Fi 1424.

[21] I RÅ 1964 Fi 2186 fann RegR, att tillgångarna och inte andelarna överlåtits. Kontraktet synes här varit klart utformat. Enligt detta skulle överlåtelsen omfatta till affären hörande maskiner och andra inventarier enligt särskild förteckning, vid tillträdet befintligt varulager samt hyresrätten till de lokaler, i vilka rörelsen bedrevs.

sonbilar. Eftersom RegR fann, att säljarna överlåtit sina andelar i bolaget, måste utslaget tolkas så (även om detta inte framgår av rättsfallet), att köparna var skattskyldiga som för uttag av bilarna, eftersom bilarna använts som köpeskilling. Skattepliktig inkomst för köparna torde sålunda vara skillnaden mellan bilarnas allmänna saluvärde och bokförda värde.

Vid bedömningen huruvida andel eller inkråm skall anses ha överlåtits kan, när avtalet är otydligt formulerat, säljarens bokföringsåtgärder vara av betydelse. Som exempel härpå kan RÅ 1966 Fi 408 tjäna. Den skattskyldige drev med kompanjon en rörelse i form av handelsbolag. Handelsbolaget blev uppsagt till avflyttning. Enligt förlikningsavtal mellan fastighetsägaren och delägarna i bolaget godkände de senare uppsägningen mot att fastighetsägaren erlade 100.000 kr. I räkenskaperna för handelsbolaget krediterades, sedan förlust under året i bolaget avräknats från den erhållna ersättningen, det återstående beloppet, ca 80.000 kr, delägarnas kapitalkonto. I deklarationen hävdade den skattskyldige, att beloppet rätteligen avsett likvid för andelarna i bolaget. KammarR, i vars utslag RegR ej fann skäl göra ändring, fann dock att av vad i målet förekommit fick anses framgå, att beloppet utgjort ersättning för avstående av handelsbolagets hyresrätt till lokalerna och därför utgjort intäkt i handelsbolagets rörelse.

Jag har tidigare framhållit, att frågan hur försäljningen skall bedömas är av betydelse, när vederlagets storlek skall fastställas. Kontrahenterna måste göra klart för sig vad de avser med försäljningen.[22] Det är vidare en angelägen uppgift för taxeringsmyndigheterna att kontrollera, att bedömningen för köpare och säljare blir enhetlig.[23] Ibland föres båda kontrahenternas taxeringar samtidigt upp till RegR för bedömning. Den ene kontrahenten har överklagat, medan TI samtidigt anfört reservationsvisa besvär beträffande den andre kontrahentens taxering.[24]

Eftersom taxeringarna hos såväl säljare som köpare bör bli likadant bedömda, kan det likaså vid bedömningar av detta slag ha betydelse,

[22] KammarR fann i ett utslag av den 29 november 1967, referat i TN 1968 s. 76, att avfattningen av avtalet mellan kontrahenterna fick anses innebära, att överlåtelsen avsett inte andelarna i ett handelsbolag utan vissa av bolagets tillgångar. I avtalet uttalades visserligen att andelarna överläts. Men samtidigt framgick av en bilaga till avtalet, att inte alla tillgångar och skulder i bolaget övertagits. Härav framgick att inte andelarna utan de i bilagan nämnda tillgångarna överlåtits för den angivna köpeskillingen.

[23] Se Handledning för taxering s. 222.

[24] Jfr t.ex. RÅ 1957 Fi 1837.

hur motparten uppfattat avtalet. Denna metod kan dock knappast komma till användning annat än då ingen annan möjlighet står till buds. Den är otillfredsställande, eftersom andra parten genom sina påståenden om innebörden av avtalet kan föra taxeringarna till för honom fördelaktig utgång.

I RÅ 1966 Fi 1527 hade dock andra partens påstående i sista hand fått viss betydelse. Omständigheterna var dock mycket oklara i målet, som gällde överlåtelse från en broder till en annan. RegR redogjorde i sin motivering först för de faktiska förhållandena. I målet förekom fyra avtal, som var motstridiga. Ett av avtalen jämte vissa andra omständigheter, däribland det värde som handelsbolaget fick anses äga, talade för att utbetald ersättning avsåg likvid för andel i bolaget. De övriga avtalen och andra omständigheter talade däremot för att det var fråga om försäljning av tillgångar i bolaget. RegR fann därefter: ». . . Med hänsyn till vad som sålunda förekommit i målet kan det icke mot Sven Perssons (köparens) bestridande anses tillförlitligen utrett, att beloppet 232.185 kr utgör del av likvid för andel i handelsbolag . . .»

Frågan om den skatterättsliga betydelsen av överlåtelsen av del i bolag uppkommer emellertid inte endast vid avyttring utan kan bl.a. aktualiseras i samband med delägares dödsfall.

Enligt 28 § bolagslagen skall, där ej annat avtalats, ett bolag genast träda i likvidation, om en bolagsman avlider. Effekten på ett handelsbolag för det fall, att en bolagsman avlider, är emellertid ofta reglerad i bolagsavtalet. Det stadgas ibland, att de kvarvarande delägarna skall fortsätta bolaget, sedan dödsboet utlösts. Det kan i avtalet angivas grunder, efter vilka dödsboet skall utlösas.

Det är emellertid även möjligt, att bolagsmännen inte träffat någon överenskommelse om bolagets bestånd, för den händelse någon av dem avlider. Efter dödsfallet kan dock de kvarvarande bolagsmännen komma överens med dödsboet om grunder för utlösning. De kvarvarande delägarna fortsätter därefter verksamheten.

I en del bolagsavtal stadgas emellertid en rätt för dödsboet att inträda som bolagsman i bolaget. Ännu vanligare torde vara att inte dödsboet erhåller en sådan möjlighet utan att denna rätt tillerkänns en viss dödsbodelägare (t.ex. efterlevande make eller något barn).[25]

---

[25] Någon *skyldighet* att inträda i ett handelsbolag torde knappast föreligga. I och med att ansvaret för handelsbolagets förpliktelser kan vara förenat med betydande risker kan det inte antagas att dödsbodelägare skulle kunna förpliktas att övertaga bolaget. Någon automatiskt verkande överlåtelse av andel i handelsbolag i samband

Några av dessa frågor var aktuella i RÅ 1969 Fi 2162. Två bröder drev gemensamt en minkfarm i form av ett handelsbolag. En av bröderna avled. Den kvarvarande brodern (dödsbodelägare) erhöll vid arvskiftet boets samtliga tillgångar mot att han övertog skulderna och utlöste dödsbodelägare. Å den rörelsebilaga, som upprättades för handelsbolaget för tiden fram till dödsfallet, uppgavs värdet av utgående lager till 45.000 kr. Å rörelsebilaga avseende den för den kvarvarande bolagsmannen i fortsättningen som enskild firma bedrivna verksamheten uppgavs värdet av ingående lager till ett ungefär 50.000 kr högre belopp. Rörelseidkaren hade i redovisningen tillgodofört sig avdrag för denna ökning av lagervärdet, som utgjorde till moder och syskon erlagt vederlag i samband med arvskiftet. PN godtog emellertid inte detta tillvägagångssätt. Enligt nämnden hade upplösning av handelsbolaget inte skett förrän den kvarvarande delägaren i bolaget genom arvskiftet blivit ägare av hela handelsbolaget. Vad delägaren erlagt till övriga arvingar måste därför anses utgöra vederlag för deras arvsrätt till den avlidnes andel i bolaget. Något avdrag för ett sådant vederlag är delägaren inte berättigad att göra. Upptar han därför tillgångar i ingångsbalansen till ett värde, som överstiger det bokförda värdet i handelsbolagets sista balansräkning, måste denna uppskrivning beskattas.

Överinstanserna fann ej heller skäl göra ändring i PN:s utslag.

I motiveringen till rättsfallet framhålls att skiftet skett *innan* handelsbolaget upplösts.[26] Tänkbart hade varit, att handelsbolaget före skiftet av dödsboet likviderats. De tillgångar, som därvid tillskiftats modern och syskonen kunde ha sålts av dessa till den kvarvarande rörelseidkaren. Det belopp, som de övriga dödsbodelägarna då erhållit, skulle sannolikt inte betraktats som skattefri ersättning vid utlösning ur rörelsen utan i stället som inkomst av rörelse, som de i egenskap av rörelseidkare mottagit vid slutförsäljning av tillgångarna. Detta gäller för den händelse dödsbodelägarna skall anses bedriva rörelsen. Rättspraxis talar för att så skulle ha skett, åtminstone i ett fall som detta, då tillgångarna såldes vidare till den kvarvarande rörelseidkaren i bolaget.[27]

---

med dödsfall kan därför knappast förekomma. Jfr Nial s. 303 ff. Se även Wallin s. 17. För en kommanditdelägare skulle däremot inte sådan risk föreligga.

[26] Jfr även RÅ 1960 Fi 1366. Kvarvarande bolagsman (ej dödsbodelägare) inköpte dödsboets andel i handelsbolaget. Jfr beträffande rättsläget före Cervinmålet (RÅ 1950 ref. 16) RÅ 1940 Fi 356 och 475.

[27] Se närmare i dessa frågor Englund Inkomstskattefaktorn s. 150 ff., Welinder II s. 38 f. och 40 f. samt GRS s. 55 f. och 59. Jfr rättsfallen RÅ 1959 ref. 10 och 1970 Fi 600 samt RN 1955 nr 4:1 och 4:2 samt 1957 nr 4:2.

I ett följdfall, RÅ 1969 Fi 2163, uppkom en fråga, som också är av intresse i detta sammanhang. Vid arvskiftet efter den avlidne handelsbolagsmannen fick en broder, som *inte* varit delägare i handelsbolaget, tillgångar (djur och burar) ur handelsbolaget för ett sammanlagt värde av 15.000 kr. Detta uttag redovisades inte i handelsbolagets räkenskaper. TI ansåg att hälften av detta belopp skulle upptas som skattepliktig intäkt hos den kvarvarande bolagsmannen och hälften hos dödsboet. KammarR avvisade dock yrkandet såvitt avsåg den kvarvarande delägaren i handelsbolaget men beskattade dödsboet för 7.500 kr (hälften av uttaget). Motiveringen var, att dödsboet genom att tilldela brodern tillgångarna förfogat över varulager och inventarier i handelsbolagets rörelse på sådant sätt, att dödsboet därigenom fick anses ha åtnjutit skattepliktig inkomst av rörelse som inte kunde anses understiga det yrkade beloppet. RegR fann på de skattskyldigas yrkande ej skäl att göra ändring i utslaget.

Utslaget talar för att dödsboet under tiden från dödsfallet fram till arvskiftet fick anses ha drivit rörelse. Dödsboet beskattades också för det uttag som skett. Av KammarR:s utslag framgår, att uttaget helt skulle anses ha skett från dödsboets del i handelsbolagets rörelse. På grund av TI:s yrkande kunde dock endast halva beloppet beskattas.

Grunden för beskattningen av dödsboet har varit den, att uttag ur handelsbolaget skett. Det finns anledning att här beröra RegR:s ställningstagande. Den broder, som inte var delägare i handelsbolaget, hade erhållit tillgångarna i samband med arvskifte. Den praxis, som utbildats på detta område, pekar emellertid mot att beskattning av dödsbo inte skall ske i samband med skifte.[28] I stället kan dödsbodelägaren beskattas antingen då han fortsätter rörelsen med högre ingångsvärden än de i dödsboet gällande eller då han säljer tillgångarna till värden, som överstiger dem, som gällde i dödsboet vid skiftet. Förutsättningen är dock, att dödsbodelägaren kan betraktas som rörelseidkare.[28a]

Det finns därför anledning att ställa frågan, om utgången av RÅ 1969

[28] Jfr särskilt RÅ 1953 ref. 4. Se även betr. partiella arvskiften avseende skogsavverkningsrätter RÅ 1958 ref. 20. Sedan år 1965 finns en bestämmelse, som reglerar bl.a. arvskiften, i vilka skogsavverkningsrätter utskiftats. Enligt p. 3 tredje st. anv. till 21 § KL skall vid sådant skifte anses som om avverkningsrätten överlåtits mot vederlag motsvarande dess allmänna saluvärde vid övergången och som om vederlaget erlagts kontant. Bestämmelsen är emellertid begränsad till skogsavverkningsrätter och kan knappast analogt tillämpas på andra områden.

[28a] Se ovan i not 27 angivna rättsfall och citerad litteratur. Jfr även RÅ 1963 ref. 21 samt RN 1962 nr 2: 11.

Fi 2163 överensstämmer med tidigare rättspraxis. Ett skäl, som kan förklara olikheten, är följande. I 1969 års rättsfall drev dödsboet tillsammans med annan ett handelsbolag. I detta handelsbolag fanns tillgångar av olika slag. För att överföra till dödsbodelägare i samband med skifte vissa tillgångar uttog dödsboet dessa ur handelsbolaget. Genom denna transaktion uppkom skattskyldighet för dödsboet. Sedan överföringen skett, har tillgångarna överförts till dödsbodelägaren genom skifte. Härigenom har ytterligare en överföring skett, denna gång från dödsboet till delägaren. Det är detta senare slag av transaktioner, som är reglerade i tidigare praxis. I rättsfallet var emellertid denna fråga inte aktuell utan bedömningen skedde i stället avseende uttaget från handelsbolaget till dödsboet, dvs. före skiftet av tillgångarna. Den omständigheten, att handelsbolaget betraktas som en juridisk person, har därför haft betydelse för bedömningen och någon avvikelse från tidigare praxis kan RÅ 1969 Fi 2163 inte anses vara.

2. AVYTTRING AV ANDEL I HANDELSBOLAG

Försäljning eller annan avyttring av andel i handels- eller kommanditbolag faller under reglerna för realisationsvinstbeskattning i 35 och 36 §§ KL. Tidigare var praxis oklar i denna fråga. Genom målet RÅ 1950 ref. 16 tog emellertid RegR uttryckligen ställning. Vid den senaste ändringen av bestämmelserna i dessa lagrum jämställdes också i lagtexten (jfr 35 § 3 mom. KL) avyttring av andelar i handelsbolag och kommanditbolag med avyttring av aktier.

I. RÄTTSFALLET RÅ 1950 REF. 16

Spörsmålet om tillämpningen av 35 och 36 §§ KL avgjordes genom RÅ 1950 ref. 16. Den argumentering som av båda parter fördes i detta mål är av betydande intresse för de frågor som här kommer att behandlas.

Fakta i målet var i huvudsak följande. De tre delägarna i handelsbolaget C. G. Cervin försålde samtliga sina andelar i handelsbolaget till AB Vestos. I handelsregistret antecknades först att två av delägarna utträtt och att rörelsen fortsatte med en av de gamla delägarna samt köparen, därefter att den tredje säljaren utträtt samt att rörelsen fortsatte med köparen och en ny bolagsman, samt slutligen att bolaget trätt i likvidation och upplösts. Köpeskillingen uppgick till 11.000.000 kr.

Enligt bolagets sista balansräkning före försäljningen uppgick delägarnas kapital till 5.000.000 kr. Bolagets tillgångar utgjordes av aktier och andra värdepapper med ett bokfört värde å sammanlagt 15.289.542:71 och hade vid senaste balansdagen ett dagsvärde av 23.489.134:93. Värdet över kapitalkontona vid försäljningen 11.000.000 — 5.000.000 = =6.000.000 hade därför utgjort ersättning för värdepappersinnehavet. Bolagets verksamhet bestod i handel med värdepapper.

TI ansåg beskattning böra ske av det mottagna beloppet till den del det kunde anses vara ersättning för värdet av värdepappersinnehavet över bokfört värde. Om bolagets verksamhet var handel med värdepapper och dess löpande intäkter kunde betraktas som inkomst av rörelse, måste även till samma inkomstslag hänföras den del av ersättningen vid avyttringen, som översteg det bokförda värdet.

De skattskyldiga hävdade, att bolaget var en juridisk person. Att handelsbolaget inte som sådant enligt 53 § KL var skattskyldigt innebar inte, att handelsbolaget alltid saknade betydelse. Av stadgandets ordalydelse framgick även att bolagets inkomster i sin helhet skulle räknas fram och först därefter skulle en fördelning av dessa ske mellan delägarna. De skattskyldiga hävdade vidare, att om den av TI förespråkade uppfattningen skulle vara riktig, kunde svårigheter uppkomma i de fall, då en (och inte alla) delägare sålde sin andel i bolaget. Om en delägare sålde sin andel och fick denna inkomst beskattad som inkomst av rörelse, borde rätteligen köparen få ett med samma belopp ökat ingångsvärde. Detta skulle då överstiga det värde, som de övriga delägarna av handelsbolaget hade. Att låta detta ökade ingångsvärde komma till uttryck i handelsbolagets bokföring var uteslutet. Handelsbolaget deltog inte i transaktionen och en förhöjning av de bokförda värdena var därför i strid mot både bokföringslagen och bolagslagen. Om man trots detta vidtog åtgärden, skulle den dessutom få till följd att de återstående delägarna automatiskt erhöll del i det förhöjda ingångsvärdet. Handelsbolaget framträdde som en sluten enhet, vilket bl.a. kom till uttryck i resultatredovisningen och annan bokföring. Endast om lika många separata bokföringar förts som antalet delägare, skulle det vara möjligt att komma till rätta med nyssnämnda svårigheter.

TN taxerade vinsten som inkomst av rörelse. PN:s majoritet undanröjde däremot taxeringarna.

I sina besvär till KammarR framhöll TI, att ur skatterättslig synpunkt kunde det inte vara skillnad om en ensam rörelseidkare överlät sin rörelse, då anv. till 28 § KL definitivt var tillämplig, och då två rörelse-

idkare, som samarbetade med varandra i ett handelsbolag, överlät sina rörelser. Att vissa svårigheter kunde uppkomma i beskattningshänseende i de fall då inte samtliga delägare samtidigt överlät sina rörelser, kunde inte ha betydelse för bedömningen av frågan.

De skattskyldiga framhöll att begreppet andel förekom i bolagslagen beträffande handelsbolaget, nämligen i 23 §. En andel måste kunna överlåtas med skatterättslig verkan.

TI ansåg att begreppet andel inte hade den betydelse i detta sammanhang att det kunde tilläggas relevans. Med andel avsågs endast de förmögenhetsrättsliga anspråken. Någon individualiserad andel, som liknade en aktie, fanns inte i ett handelsbolag.

De skattskyldiga åberopade utlåtanden i målet. Ett av dessa var avgivet av Nial. Han anförde, att av 4 och 23 §§ bolagslagen framgick motsättningsvis att en bolagsman kunde med övriga delägares samtycke överlåta hela sin rätt i bolaget. Det innebar, att en överlåtelse kunde ske utan att bolagets individualitet förändrades. Detta framgick även av andra bestämmelser. I 20 § bolagslagen talas om bolagets skulder, varmed måste förstås att det är fråga om samma bolag. Äganderätten tillkommer vid skifte bland delägarkretsen hela tiden bolaget. Ny lagfart behöver inte sökas. Någon fondnota eller stämpelskatt beträffande bolagets värdepapper kommer inte i fråga vid överlåtelse av andel i handelsbolaget. Någon skillnad göres inte mellan skulder som uppkommit före eller efter en överlåtelse av bolagsandel. Firmareglerna talar även för att överlåtelsen inte berör bolagets identitet. Nial påpekade att det i större kommanditbolag inte var ovanligt att man utfärdade kommanditlottbrev. Sammanfattningsvis framhöll Nial, att en överlåtelse av delägarrätt i ett handelsbolag kunde ske med övriga delägares samtycke utan att bolagets rättsställning eller individualitet därav berördes.

Benckert framförde i ett annat utlåtande synpunkter överensstämmande med de av Nial uttryckta. Han påpekade även att en andel i ett handelsbolag enligt vedertagen juridisk terminologi var att betrakta som lös egendom.

Sillén och Löfgren anförde att ur allmänt företagsekonomisk och speciellt redovisningsteknisk synpunkt var en överlåtelse av en andel i ett handelsbolag att betrakta som en affär mellan den utträdande och den inträdande delägaren. Denna överlåtelse behövde inte påverka bolagets rörelse utåt eller det i bolagets räkenskaper redovisade värdet på tillgångar eller skulder.

KammarR fann inte skäl att göra ändring i PN:s beslut. TI besvärade sig.

RegR förenade sig om följande yttrande: »Enär den vinst, Tage Cervin (den skattskyldige) må hava berett sig genom ovannämnda avtal, vilket såvitt honom angår inneburit försäljning av hans andel i handelsbolaget, icke kan hänföras till vinst i handelsbolagets rörelse, och vinsten, enligt vad handlingarna utmärka, icke heller innefattat skattepliktig realisationsvinst, lämnar RegR besvären utan bifall.»

I detta rättsfall kom handelsbolagets skatterättsliga identitet att för första gången riktigt klargöras. Frågan gällde, om man kunde bortse från bolagets ställning som juridisk person och om man kunde övervinna de rent praktiska svårigheter, som kunde uppkomma, om en avyttring skulle behandlas inte enligt 35 § utan efter 28 § KL.

De skattskyldiga förde fram båda dessa argument. Med stöd av bl.a. sakkunnigutlåtanden hävdade man att en avyttring av en andel i ett handelsbolag kunde jämställas med en avyttring av en aktie. När en andel i ett handelsbolag avyttrades, berördes inte bolagets rättsliga ställning.

Samtidigt underströk de skattskyldiga de praktiska svårigheter som uppkom om en avyttring skulle behandlas enligt reglerna i 28 § KL. För köparen borde det då vara möjligt att utnyttja köpeskillingen för framtida avskrivningar. Detta ökade avskrivningsunderlag kunde emellertid knappast komma till uttryck i handelsbolagets räkenskaper.

Vilka motiv som legat bakom RegR:s ställningstagande har i utslaget inte uttryckligen angivits.

Motivering torde dock varit att handelsbolagets civilrättsliga ställning möjliggör en försäljning av en andel och att en sådan försäljning därför skall jämställas med en avyttring av en aktie.

Emellertid är det inte osannolikt, att även de rent praktiska svårigheter, som uppkommer om en annan beskattningsmetod hade tillämpats, haft betydelse för ställningstagandet. Eftersom handelsbolaget är bokföringspliktigt, är det förenat med stora problem att införa nya anskaffningsvärden i handelsbolagets balansräkning, samtidigt som dessa nya värden endast skall komma en av delägarna tillgodo. Detta innebär, att den fördelning av bolagets inkomst, som skall ske, kompliceras.

De sistnämnda svårigheterna ville TI inte bestrida men fann detta skäl inte vara tillräckligt för att ändra på den principiella frågan. Han menade, att det i skatterättsligt avseende inte kunde vara någon skill-

nad mellan en överlåtelse av en enskild firma och en del av ett handelsbolag.

De frågor, som i detta rättsfall berörts, är av stor betydelse för frågan, hur handelsbolaget skatterättsligt skall bedömas. De synpunkter, som förefaller ligga bakom utslaget, har betydelse även i andra skatterättsliga sammanhang, som gäller handelsbolaget. Frågan om gränserna mellan kapitalvinst och rörelsevinst skall i det avslutande kapitlet här nedan beröras. Rättsläget är emellertid genom RÅ 1950 ref. 16 klarlagt och kommer att bilda grunden för framställningen i detta kapitel.

II. TIDPUNKTEN FÖR FÖRVÄRV AV ANDELAR I HANDELSBOLAG

Tidpunkten för förvärv av andelen får betydelse för beräkning av innehavstiden. Denna beräknas, då andelen förvärvats genom köp, från den dag då bindande avtal om försäljning träffats.[29] Tidpunkten då äganderättsövergången anmäls till handelsregistret saknar betydelse.[30]

Med köp eller byte likställs därmed jämförligt fång. Detta uttryck skall tolkas extensivt.[31] Bildas ett handelsbolag skall detta anses vara ett förvärv av andel, som likställs med köp.[32] Detta överensstämmer med de regler, som sedan länge gällt för aktievinstbeskattningen.[33]

Ett handelsbolag bildas redan genom bolagsavtalet.[34] Införingen i handelsregistret är inte som vid aktiebolag och ekonomiska föreningar ett konstitutivt moment.[35] Emellertid kan avtalet vara så utformat att

---

[29] Se RÅ 1962 Fi 169. Betr. verkan av förbehåll om återlösningsrätt till andelarna i gåvobrev se RÅ 1971 Fi 1736.

[30] Se RÅ 1958 Fi 677. KammarR framhöll att anteckning i handelsregistret inte var en förutsättning för rättsligen giltig överlåtelse. Jfr även Fagernæs (1970) s. 23.

[31] Frågan har närmare behandlats av Mutén Inkomst s. 76 ff.; se även GRS s. 437: »Praxis synes ... innebära, att egendom, som vid förvärvet (principiellt) utgjort skattepliktig intäkt för mottagaren, anses förvärvad genom ett med köp och byte jämförligt fång.»

[32] RÅ 1960 Fi 1981. SOU 1963:52 s. 194. Betr. tidigare praxis se dock RÅ 1943 ref. 59. RegR fann att en bolagsbildning ej var ett med köp och byte jämförligt fång. Motiveringen till utgången torde vara de tidigare reglerna om skattefrihet för upparbetad goodwill. Rubriken till rättsfallet säger »Vid affärsöverlåtelse bekommen ersättning för rörelsens goodwillvärde har ej beskattats såsom realisationsvinst, då rörelsen grundlagts av säljaren.»

[33] RÅ 1914 ref. 109. Jfr SN 1955 s. 260.

[34] Avtalet skall dock vara giltigt ur civilrättslig synpunkt, RÅ 1962 Fi 489.

[35] Thomsen s. 33 framhåller, att i de fall då handelsbolaget bildats genom konkludenta handlingar är det omöjligt att fastställa den exakta tidpunkten för bolagsbild-

parternas avsikt är att först framledes bilda ett handelsbolag. Däremot torde avgörande vara, när bolaget bildas och inte när det träder i verksamhet.[36]

I och med att ett handelsbolag kan bildas formlöst kan svåra bevisfrågor uppkomma, eftersom det ofta i skatterätten är av betydelse att fastställa innehavstidens längd.

Ett handelsbolag kan emellertid även bildas så, att det formlöst övergår från att vara ett enkelt bolag till att bli ett handelsbolag. Två personer har slutit en överenskommelse om att under viss firma driva en rörelse. Rörelsen är emellertid från början inte av sådan omfattning att den är bokföringspliktig. Med tiden utökas dock verksamheten och antalet anställda blir så stort, att bokföringsplikt inträder. Handelsbolaget har då uppkommit vid den tidpunkt, då bokföringsplikt inträdde.[37] Denna kan vara svår att fastställa.[38]

Ett enkelt bolag kan övergå till ett handelsbolag genom att delägarna registrerar bolaget i handelsregistret, 45 § andra st. bolagslagen.[39] Bolaget har då uppkommit i och med att registrering skett. Förutsättningen för att ett handelsbolag skall bildas genom införing i handelsregistret måste dock vara att ett enkelt bolag dessförinnan förelegat. Bestämmelsen i 45 § andra st. bolagslagen begränsar möjligheten till omvandling till tidigare enkla bolag. Om ett försträckningsavtal eller anställningsavtal träffats, kan detta rättsförhållande inte omvandlas genom att kontrahenterna kommer överens att registrera avtalet.

Ofta uppkommer ett handelsbolag genom att en rörelse, som tidigare drivits i annan rättsform, övergår till att drivas som ett handelsbolag. Enligt äldre rättspraxis har innehavstiden för aktier, vilka förvärvats genom att enskild rörelse omvandlats till aktiebolag, beräknats från rörelsens ursprungliga förvärvande resp. igångsättande.[40] Denna ståndpunkt är nu övergiven. Tiden för förvärvet räknas från den dag bolaget bildats.[41]

---

ningen. Frågan får då bedömas med ledning av andra omständigheter såsom tidpunkten för förhyrning av gemensam lokal, tryckning av gemensamma firmapapper, tidpunkten för räkenskapernas påbörjande etc.

[36] Nial s. 71.

[37] RN 1963 nr 7:10.

[38] Jfr Thomsen s. 34, som uttalar en önskan att bolagslagen gav en mer bunden form åt bolagsbildningen.

[39] RÅ 1969 Fi 1649.

[40] RÅ 1920 ref. 26; jfr även 1941 ref. 11.

[41] RN 1952 nr 5:6 d) samt RÅ 1958 ref. 17. För en utförligare redogörelse för

Ombildas ett aktiebolag till ett handelsbolag, skall därför tidpunkten för innehavet räknas från den dag handelsbolaget uppkom. Detsamma gäller, då en enskild rörelse ombildats till ett handelsbolag. Däremot finns det anledning att inta en annan uppfattning, då ett kommanditbolag övergår till att bli ett handelsbolag. Detta kan ske antingen genom att kommanditdelägaren blir obegränsat ansvarig för bolagsförpliktelserna eller genom att kommanditdelägaren utlöses och ingen annan kommanditdelägare träder i hans ställe.

Som tidigare framhållits anses i bolagslagen kommanditbolaget vara en form av handelsbolag.[42] Skillnaden består däri, att firman är olika och ansvaret för bolagsförpliktelser olika. Frågan har emellertid inte bedömts i skatterättslig praxis, varför ett bestämt svar inte kan lämnas. Inte heller finns från civilrättslig praxis något rättsfall som kan tjäna till ledning i detta sammanhang.[43]

Om ett handelsbolag förvandlas till ett kommanditbolag, vilket kan förekomma, torde bolagets identitet inte heller ha förvandlats. Innehavstiden för andelen bör räknas från förvärvet av andelen i handelsbolaget. Skälen är desamma som de ovan angivna vid omvandling av kommanditbolag till handelsbolag.[44]

III. ANSKAFFNINGSVÄRDE PÅ AVYTTRADE ANDELAR

Frågan hur anskaffningsvärdet på avyttrade andelar i ett handelsbolag skall beräknas är betydligt mer komplicerad än motsvarande fråga vid avyttring av aktier.[45] Detta beror framförallt på att bolagsmannen i ett handelsbolag har möjligheter att formlöst tillskjuta och uttaga kapital från bolaget.[46] Dessa frågor är däremot för aktiebolagens vidkommande noggrant reglerade i aktiebolagslagen.

Om en handelsbolagsman deltagit i bolaget från dess bildande och

---

dessa frågor se Hellner Bolagsbildning s. 268 ff. GRS s. 431 uttalar försiktigt att äldre praxis numera torde vara övergiven.

[42] Se rubriken före 38 § bolagslagen. Jfr NJA II 1895 nr 3 s. 43 ff.

[43] Nial s. 75, anser att bolagets identitet i ett fall som detta måste anses bestå. Någon överföring av tillgångar och skulder blir det ej fråga om. Jfr även af Schultén s. 475 betr. finländsk rätt.

[44] Även här intar Nial samma uppfattning se s. 346. Jfr även af Schultén s. 470 ff. betr. finländsk rätt.

[45] Svårigheterna framhölls i remissyttrande i samband med de 1966 vidtagna ändringarna i realisationsvinstbeskattningen; se prop. 90/1966 s. 64.

[46] Jfr Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 223.

inte förvärvat andelar av andra bolagsmän, består hans förvärvskostnad (ingångsvärde) av vad han satt in i bolaget efter avdrag för vad han uttagit. Om bolagsmannen tillskjutit kontanta medel, får man utgå från vad bolagsmannen inbetalt till bolaget. Insatsen kan senare ökas på olika sätt under bolagets bestånd. Ytterligare insatser kan tillskjutas utifrån av bolagsmannen. Denne kan även enligt 12 § bolagslagen låta vinster innestå i bolaget. Om detta kapital i samband med överlåtelsen överförs till förvärvaren, skall beloppet räknas med i ingångsvärdet.[47]

Insatsen kan emellertid även minskas genom kapitaluttag av bolagsmannen.[48] Ett sådant uttag skall beaktas på samma sätt som tillskott skall påverka beräkningen.[49]

Denna regel kombinerad med den nuvarande utformningen av realisationsvinstbeskattningen i 35 § 3 mom. KL kan få konsekvenser, som knappast för lagstiftaren är avsedda. Enligt bestämmelserna i 35 § 3 mom. KL skall realisationsvinstens storlek på femårsandelar beräknas med utgångspunkt från försäljningspriset. Antag att A säljer sin andel till B för ett bestämt pris. Dessförinnan har A ur handelsbolaget med andra delägares samtycke uttagit sin insats i bolaget. Härigenom kan köpeskillingen sättas lägre, eftersom A fått tillbaka sin insats i bolaget. Även om den faktiska vinsten för honom blir lika stor, kommer den skattepliktiga realisationsvinsten att minska. Det är inte möjligt för taxeringsmyndigheterna att korrigera köpeskillingen i ett sådant fall.[50]

---

[47] Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 226.

[48] RÅ 1962 Fi 169. Försäljning av andel i kommanditbolag ansågs ha skett. Vid beräkningen av vinstens storlek uttalade RegR: »... Handlingarna i målet lämnar visserligen icke tillräcklig ledning för en exakt beräkning av vinstens storlek. Emellertid framgår av företedda räkenskapsutdrag och övriga handlingar, att klgdns insats i bolaget, sedan den tidigare meddelägaren utlösts och de nya delägarna inträtt i bolaget, utgjort allenast 10.000 kr samt att klgdns ursprungliga insats, som må antagas hava uppgått till 47.765 kr, minskats bl.a. genom att klgdn gjort betydande uttag ur bolaget utöver vad som motsvarar klgdn tillkommande vinst och av klgdn efter bolagsbildningen tillskjuten egendom. Sålunda har under åren 1948 och 1949 klgdns insats på detta sätt minskats med 30.931 kr. Utredningen giver tillika stöd för antagande, att ett belopp av 12.753 kr, som klgdn uttagit i samband med att de nya delägarna inträdde i bolaget, i vart fall till en del utgjort återbetalning av insatsmedel. Den vinst, som genom eftertaxering tagits till beskattning, kan förty icke anses för högt beräknad.»

[49] Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 226. Med ett kapitaluttag menar författarna ett uttag som är större än delägarens andel av en bokföringsmässig vinst.

[50] Om avtalet är ofullständigt kan det stundtals vara osäkert, huruvida säljaren överlåtit sina tillgodohavanden enligt propriekonto. Att överlåta dessa är naturligtvis med nuvarande lagstiftning ofördelaktigt, såvida andelen innehafts i fem år eller mer. Betr. motsvarande civilrättsliga spörsmål se Hernberg s. 203.

Insatsen kan även minska genom förlust. En sådan minskning skall emellertid enligt ett utslag av RegR inte påverka ingångsvärdets storlek.

Frågan har prövats i RN 1959 nr 5: 5. Två aktiebolag hade bildat ett handelsbolag. De två aktiebolagen ägde lika del i handelsbolaget. De hade i bolaget insatt vardera 500.000 kr. Genom skriftligt avtal hade det ena aktiebolaget överlåtit sin andel i handelsbolaget till det andra aktiebolaget för en köpeskilling om 498.631 kr 91 öre. Genom försäljningen av andelen uppkom en bokföringsmässig vinst om 321.779 kr 65 öre för säljaren, enär bolaget i sitt bokslut nedskrivit handelsbolagsandelens värde med 323.147 kr 74 öre, som dock inte utnyttjats vid taxeringen. Säljaren hade dock i egenskap av delägare i handelsbolaget på grund av förlust i handelsbolagets rörelse erhållit avdrag för underskott i denna rörelse med lika stort belopp som den gjorda nedskrivningen. Säljaren hemställde om förhandsbesked, huruvida bolaget skulle anses ha gjort en realisationsförlust vid försäljningen motsvarande 500.000 kr—498.631 kr 91 öre=1.368 kr 9 öre eller om vid beräkningen av det skattemässiga resultatet vid försäljningen hänsyn skulle tas till den omständigheten att säljaren utnyttjat ett underskott i handelsbolaget.

RN meddelade ett förhandsbesked, som beträffande beräkningen av vinsten innehöll följande: »RN finner . . . att A:s anskaffningskostnad för sagda andel utgör 500.000 kr samt att bolaget i beskattningshänseende icke åtnjutit avdrag för nedskrivning av värdet å densamma. På grund härav och då det vederlag, A erhållit vid överlåtelsen av andelen, utgjort 498.631 kr 91 öre, förklarar RN, att A skall vid inkomsttaxeringen anses hava till följd av överlåtelsen gjort en realisationsförlust å 1.368 kr.» RegR fann ej skäl göra ändring i förhandsbeskedet.

Den ståndpunkt, som i förhandsbeskedet intagits av RegR, har även i doktrin förespråkats. Thomsen hävdar, att en förlust som reducerat en handelsbolagsmans kapitalkonto inte påverkar anskaffningskostnaden för andelen.[51] Denna uppfattning motiverar dock inte Thomsen närmare.

Hellner ansluter sig till samma ståndpunkt.[52] Han menar att förhandsbeskedet är ett uttryck för det resonemang, som legat till grund för utgången i RÅ 1950 ref. 16. Den klara gränsdragning, som gjorts mellan handelsbolagets löpande beskattning och försäljning av andelar, förhindrar att man låter realisationsvinstbeskattningen påverkas av

[51] Thomsen s. 35.

[52] Hellner Bolagsbildning s. 318 ff. Jfr även Lodin s. 325.

resultatet i bolaget. Hellner medger dock att resultaten i enskilda fall kan bli materiellt otillfredsställande.[53]

Mutén har däremot anfört viss reservation mot en alltför kategorisk tillämpning av en sådan modell.[54] Han åskådliggör sin tankegång med exemplet, att ett handelsbolag vartannat år gör en vinst om 100.000 kr och vartannat år en förlust om 100.000 kr. Räknat över en tvåårsperiod blir resultatet i handelsbolaget plus minus noll. Värdet på andelarna i bolaget skulle, om endast resultaten dessa två år beaktades, vara oförändrat. Trots detta skulle anskaffningskostnaden ha stigit med 100.000 kr.

RegR har emellertid i ovannämnda rättsfall klart tagit ställning till frågan om andelens anskaffningsvärde skall påverkas av en förlust i bolaget. Huruvida särskilda omständigheter i detta fall har påverkat utgången framgår inte, men det förefaller inte sannolikt att så skett. Det finns dock anledning att närmare diskutera lämpligheten av den intagna uppfattningen.

En regel, som innebär att kapitaluttag i ett handelsbolag skall beaktas men att förluster i handelsbolaget inte skall påverka anskaffningskostnaden, kan synas lätt att tillämpa. Den torde emellertid vara förenad med stora praktiska problem.

Det finns inga principer, efter vilka man kan avgöra vad som skall betraktas som förlust, vilken inte skall minska anskaffningsvärdet, och vad som skall anses som kapitaluttag, vilket skall påverka ingångsvärdet.

Det skall understrykas, att handelsbolagsmännens kapitalkonton speglar de förändringar, som skett under räkenskapsåret utifrån de civilrättsliga reglerna om räkenskapsredovisning. Denna redovisning behöver inte överensstämma med den skatterättsligt riktiga balansen. Om den civilrättsliga redovisningen skall vara grundläggande för frågan om en förlust eller ett kapitaluttag föreligger, uppkommer många spörsmål. I ett handelsbolag kan t.ex. avsevärda privatuttag ha skett. Om handelsbolagsmännen emellertid inte bokfört dylika uttag, har den omständigheten inneburit, att resultatet försämrats. En förlust, som uppkommit genom dylika transaktioner och minskat det insatta kapitalet bör dock under alla omständigheter jämställas med ett kapitaluttag och således påverka andelens anskaffningskostnad, även om förlusten inte generellt skulle ha inverkan på anskaffningskostnadens storlek.

[53] Hellner Bolagsbildning s. 320.

[54] Mutén Om bolagsbildning s. 250. Se även Mutén Bolagsbeskattning s. 78 f.

Även i andra fall aktualiseras frågan. Antag att ett handelsbolag gått i borgen för en av bolagsmännen. Denne kan inte infria sitt åtagande och bolaget får träda emellan. Kostnaden är att anse som en kapitalförlust. Även här är det emellertid naturligt att förlusten skall likställas med ett kapitaluttag för den bolagsman, som föranlett kostnaden för bolaget.

Om den bokföringsmässiga förlusten skall ligga till grund för bedömningen, förefaller det således nödvändigt att fastställa, hur denna förlust uppkommit. Vissa förluster bör alltid betraktas som kapitaluttag och således minska anskaffningskostnaden.

Men bedömningen kom inte att förenklas om den skatterättsliga redovisningen i stället för räkenskaperna skulle ligga till grund. Om alla andra förluster än sådana, som skatterättsligt kan utnyttjas, skulle betraktas som kapitaluttag, vore det som ett alternativ möjligt att låta de löpande årens taxeringar bli avgörande, då förändringar i delägarnas kapitalkonton fastställdes. En sådan regel för att bestämma andelarnas anskaffningskostnad skulle emellertid vara mycket svår att tillämpa. Det vore då nödvändigt att räkna fram förändringar i anskaffningskostnaden på andelen utan hänsyn till förändringarna på kapitalkontot, samtidigt som man ändock inte helt kunde låta den skattemässiga redovisningen vara avgörande. Alla direkta kapitaluttag finns t.ex. endast redovisade i den egentliga bokföringen och även de måste påverka anskaffningskostnaden. Förfarandet skulle således bli mycket komplicerat.

Det förefaller emellertid knappast finnas något godtagbart skäl till att vissa förluster inte skall minska anskaffningsvärdet, medan däremot andra förluster skall påverka ingångsvärdet. Antag att i ett handelsbolag en delägare har tillskjutit 100.000 kr. Han förlorar 50.000 kr, 25.000 kr genom driftförluster och 25.000 kr genom kapitalförluster. Varför skall den ena förlusten men inte den andra påverka anskaffningskostnaden av andelen vid beräkningen av kapitalvinstens storlek? Och varför skall just den skatterättsliga skillnaden ha betydelse för bedömningen?

De svårigheter, som uppkommer, då anskaffningskostnaden för andelen skall fastställas, torde bero på att man försöker göra ett analogislut med motsvarande regler i ett aktiebolag. Förhållandena i ett aktiebolag liknar emellertid inte dem i ett handelsbolag. I ett aktiebolag påverkar inte förluster, varken drift- eller kapitalförluster, anskaffningskostnaden för aktien. Detta är en följd av konstruktionen av aktiebolaget.

Följdriktigt saknar emellertid även uppkomna vinster i aktiebolaget betydelse för anskaffningskostnaden. Detta borde därför, om analogien med aktiebolaget fullföljdes, innebära, att även vinster, som uppkommer i ett handelsbolag, skulle lämnas obeaktade, när anskaffningskostnaden på andelen fastställdes. En sådan regel skulle emellertid vara verkningslös, eftersom delägarna då kunnat uttaga vinsterna ur bolaget och sedan tillskjuta ett motsvarande belopp och få en förhöjning av anskaffningskostnaden till stånd på detta sätt.

Enligt min mening finns det inga godtagbara skäl till att ha en regel med viss verkan beträffande förändringar i anskaffningskostnaden, när vinst i handelsbolaget föreligger, och en annan, när förlust inträffat. Antingen bör förluster och vinster i bolaget inte påverka anskaffningskostnaden eller också bör *både* förluster *och* vinster ha betydelse för beräkningen. Eftersom det förefaller nödvändigt med hänsyn till handelsbolagsreglernas utformning att beakta vinsten vid beräkningen, talar detta också för att förluster skall beaktas.

De ej godtagbara konsekvenser, som uppkommer, om vinst men ej förlust skall påverka anskaffningskostnaden kan följande exempel visa, även om det är tillspetsat. Antag att ett handelsbolag endast äger ett lager som det första året nedskrives, så att en förlust uppkommer, men påföljande år uppskrives med resultat att en vinst uppkommer på samma belopp som föregående års förlust. Någon effekt på handelsbolaget sker inte härigenom annat än att resultatet genom nedskrivningen blivit negativt men det därpå följande året positivt. Det skatterättsliga resultatet skulle emellertid bli, att anskaffningskostnaden på andelen ökade med det uppskrivna beloppet.

Med beaktande av de synpunkter, som ovan framförts, föreligger det starka skäl för att en annan regel än den, som f.n. tillämpas, borde komma till användning. En förlust i ett bolag bör påverka anskaffningskostnaden på andelen. Detta gäller oavsett om förlusten kan anses som en drift- eller kapitalförlust.[55]

Hitintills har jag endast diskuterat tillskott till ett handelsbolag i form av kontanta medel eller vinstmedel. Vid bildande av ett handelsbolag eller vid ökning av kapitalet tillskjuts emellertid i stället för kontanter ofta rörelsetillgångar med dolda reserver. Det finns anledning att fråga om de övervärden, som på detta sätt överförs till handelsbolaget, får inräknas i anskaffningsvärdet av andelen.

[55] I Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 226 framförs dock uppfattningen, att anskaffningskostnaden inte kan minskas genom att det ursprungliga kapitalet förbrukats på grund av förluster för vilka delägarna varit berättigade till avdrag vid inkomsttaxeringen.

I ett handelsbolag tillskjuter A rörelsetillgångar till ett bokfört värde av 50.000 kr men med ett verkligt värde av 100.000 kr. Skall andelens anskaffningskostnad antas vara 50.000 eller 100.000 kr?

Som argument för att tillämpa det högre värdet som anskaffningskostnad har framförts, att den dolda reserv som överförts till handelsbolaget kommer att beskattas, när den upplöses i bolaget. Om det bokförda värdet skulle ligga till grund vid beräkningen av anskaffningskostnaden, skulle en dubbelbeskattning blivit följden.[56] Å andra sidan har framhållits att risken för en sådan dubbelbeskattning knappast kan anses vara ett tillräckligt skäl för att inte låta det bokförda värdet ligga till grund.[57] I priset för andelen har köparen dessutom ofta tagit hänsyn till att dolda obeskattade reserver finns i bolaget. Förluster skulle därför kunna uppkomma, om det verkliga värdet skulle bilda ingångsvärde för säljaren.[58]

I rättspraxis har motsvarande fråga vid beräkning av anskaffningskostnaden för aktier bedömts. I RN 1963 nr 4: 7 framkom följande. Sökanden hade ombildat sin enskilda rörelse till ett aktiebolag med ett aktiekapital om 60.000 kr. Överlåtelsen av den enskilda rörelsen hade skett till bokfört värde. Det verkliga värdet var högre än det bokförda. Sökanden hade för avsikt att överlåta sina aktier och hemställde därför om förhandsbesked bl.a. beträffande beräkningen av anskaffningskostnaden för aktierna.

RN meddelade i sitt förhandsbesked, att sökanden, som ansågs ha förvärvat sina aktier genom ett med köp och byte jämförligt fång, skulle anses ha förvärvat dessa till ett värde, som bestämdes till det vid bolagsbildningen åsatta värdet av de till bolaget överförda tillgångarna. Sökanden anförde besvär och yrkade bl.a. att anskaffningsvärdet på aktierna borde bestämmas utifrån deras allmänna saluvärde vid apporteringstillfället. RegR fann dock ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.[59]

Det finns inte anledning anta att en bedömning beträffande anskaffningsvärdet på en andel i ett handelsbolag skulle ske på annat sätt.[60] Eftersom den dolda reserv som överförs till aktiebolaget vid en apportering dubbelbeskattas, torde det vara ännu mer motiverat att vid

---

[56] Thomsen s. 37 ff.; jfr även redaktionsuttalande i SN 1955 s. 260 f.

[57] Hellner Bolagsbildning s. 280.

[58] Hellner Bolagsbildning s. 281. Jfr även Welinder II s. 34 f.

[59] Se diskussion om förhandsbeskedet hos Mutén Om bolagsbildning s. 239 ff.

[60] Jfr Hellner En lärobok s. 166.

apportering till ett handelsbolag utgå från de tillskjutna tillgångarnas bokförda värde.

Avgörandet i RN 1963 nr 4:7 gällde dock apportering av omsättningstillgångar eller med sådana i beskattningshänseende enligt anv. till 28 § KL likställda tillgångar.[61] Det är inte säkert, att samma slutsats skall gälla, då sådana anläggningstillgångar, där intäkten vid avyttring skall bedömas enligt reglerna i 35 och 36 §§ KL, tillskjuts.[62] I kapitlet ovan beträffande beskattningsfrågor vid bolagsbildning har jag emellertid framhållit, att såsom ingångsvärde i handelsbolaget vid tillskott av anläggningstillgångar i princip skall gälla det värde delägaren åsatt tillgången vid bolagsbildningen. Här gäller sålunda samma regler som beträffande omsättningstillgångar.

Det finns därför knappast anledning anta att i princip olika regler skulle gälla vid beräkningen av anskaffningskostnaden på andelen beroende på slaget av apporterad egendom. Även här bör det värde gälla, till vilket apporteringen skett.

Men även om detta värde skall vara det avgörande, finns det anledning att fråga, om inte en uppräkning av ingångsvärdet kan ske då tillgången vid apporteringen överförts till ett lägre värde än det värde, till vilket det hade kunnat överföras utan att någon skattskyldighet inträffat.

Det har sålunda förekommit att den skattskyldige fått räkna ett högre anskaffningsvärde på de aktier, som försålts, än det värde, till vilket apportering skett.[63] I RÅ 1958 ref. 17 hade ett rörelsedrivande handelsbolag omvandlats till ett aktiebolag. Aktiekapitalet bestämdes till ett värde, som motsvarade handelsbolagets bokförda kapitalbehållning. I handelsbolagets balansräkning var inte upptaget något goodwillvärde.

---

[61] Se diskussion Mutén Bolagsbeskattning s. 76.

[62] Jfr redaktionsuttalande SN 1955 s. 261. I uttalandet framhålls, att anskaffningsvärdet inte rimligen kan bedömas efter principiellt olika regler beroende på tillgångarnas art. I uttalandet utgick man dock från att allmänna saluvärdet skulle ligga till grund för bedömningen.

[63] Ett motsvarande problem förelåg i RN 1965 nr 1:10. Aktier hade uttagits ur ett handelsbolag. Frågan gällde bl.a. till vilket anskaffningsvärde aktierna skulle anses vara förvärvade av handelsbolagsmannen. RegR:s majoritet medgav sökanden att använda som anskaffningsvärde aktiernas allmänna saluvärde vid uttaget, »enär av vad i målet förekommit får anses framgå, att handelsbolaget ägt aktierna under sådana förhållanden och under så lång tid att, därest bolaget sålt aktierna med vinst, denna icke skulle varit att hänföra vare sig till inkomst av rörelse eller till skattepliktig realisationsvinst».

Mot utbyte av aktierna överfördes handelsbolagets tillgångar och skulder på aktiebolaget. Då aktierna såldes, medgavs dock avdrag för rörelsens beräknade goodwillvärde vid tiden för aktiebolagsbildningen.[64]

I den händelse ett värde åsatts goodwill vid apportering hade en sådan överlåtelse på aktiebolaget inte beskattats. Vid taxeringen gällde äldre regler enligt vilka upparbetad goodwill utan skattebelastning kunde överlåtas.[65]

De faktiska omständigheterna i målet var i rättsfallet oklara. Av RegR:s motivering synes framgå, att två rörelseidkare tillskjutit var sin rörelse till aktiebolaget och att de i utbyte erhållit aktier i det nybildade bolaget. Av de fakta, som i referatet lämnats, framgår dock att rörelseidkarna drivit ett handelsbolag. Firman var registrerad i firmaregistret. I rubriken till rättsfallet uttalas även, att det varit fråga om ett rörelsedrivande handelsbolag, som ombildats till ett aktiebolag. Förklaringen till RegR:s motivering kan då knappast vara annan än att en likvidation av handelsbolaget skett strax före apporteringen. Att detta skulle varit de skattskyldigas avsikt uttalas dock ingenstans i målet. Det är därför inte osannolikt, att RegR förbisett, att handelsbolag bildats av de skattskyldiga och utgått från att rörelsen drivits som enskild firma. Men om ett handelsbolag förelegat fram till apporteringen, kan delägarna inte tillskjuta bolagets tillgångar och skulder. I stället är handelsbolaget apportör och aktierna i det nybildade bolaget övergår i handelsbolagets ägo. Dessa kan sedan utskiftas till delägarna.

Om detta rättsfall skulle kunna sägas ge uttryck för en regel, att uppskrivning kan ske i de fall, då tillgångarna vid apporteringen hade kunnat ske till högre värden utan att skattskyldighet inträffat, finns det anledning att diskutera vilken innebörd regeln i dag kan antas ha.

Tidigare regler om realisationsvinstbeskattning utgick i princip från att efter viss tids innehav förelåg skattefrihet vid avyttring. Detta innebar att fasta tidsgränser gällde.[66] I dag gäller emellertid för de flesta slag av tillgångar andra bestämmelser. Både för fastigheter och aktier gäller regler, som möjliggör en realisationsbeskattning oberoende av hur länge tillgången innehafts. Detta kan medföra komplicerade uträkningar i efterhand, om man i olika fall skulle bestämma det högsta tillåtna värdet, till vilket en tillgång hade kunnat överföras vid apporteringstillfället utan att skattskyldighet uppkommit.[67]

---

[64] Jfr RÅ 1954 Fi 646; se härom Hellner Bolagsbildning s. 284 f. Se dock RÅ 1954 Fi 1941, där emellertid ingen närmare utredning om goodwillvärdet förekom.

[65] Welinder II s. 35.

[66] Jfr Hellner Skatteproblem s. 114.

[67] Se dock beräkningen av ingångsvärdet betr. fastigheter, då tomtrörelse uppkommer under fastighetsinnehavet; p. 1 tredje st. anv. till 28 § KL.

Den omständigheten, att RegR tidigare tillåtit en uppräkning av apporteringsvärdena vid beräkningen av andelens anskaffningskostnad, behöver därför inte längre äga relevans vid likartade bedömningar idag. Att generellt tillåta en sådan uppskrivning av apporteringsvärdena vid beräkning av anskaffningskostnaderna för andelarna i handelsbolaget synes därför knappast komma i fråga. Hade en sådan regel kommit till användning, borde den gälla både fastigheter, aktier och annan lös egendom. Med de bestämmelser, som gäller för beräkningen av realisationsvinster vid avyttring av aktier, är det kanske framförallt i dessa fall mycket svårt att räkna fram till vilka värden överlåtelse hade kunnat ske utan att skattskyldighet inträffat. Huruvida möjligheten föreligger att i enskilda fall ta hänsyn till att värdet på tillgång vid apporteringen satts lägre än vad som ur skattesynpunkt varit lämpligt kan inte besvaras.

Hitintills har de problem, som berörts, gällt anskaffningsvärdet på andelen, då handelsbolagsmannen tillfört pengar eller andra tillgångar till bolaget. Bolagsmannens tillskott till bolaget har bildat utgångspunkten för beräkningen. Emellertid måste hänsyn även tagas till de belopp som en handelsbolagsman betalt till annan delägare, då han förvärvat andel eller del av andel i bolaget. De frågor, som då uppkommer, skall nu diskuteras.

Principen bör vara vid beräkningen av andelens anskaffningsvärde, att det pris som erlagts vid förvärvet läggs samman med de tillskott delägaren *därefter* gjort i bolaget antingen genom att tillskjuta medel till bolaget eller genom att låta vinstmedel kvarstå i bolaget.

Thomsen har i sin artikel kring dessa frågor uppehållit sig relativt utförligt kring anskaffningskostnadens beräkning.[68] Han hävdar att det inte är möjligt att så enkelt lägga samman de olika posterna. Det pris, som betalts till den utträdande delägaren, avser på andelen belöpande dold reserv eller goodwill. Upplöses de dolda reserverna i bolaget uppstår en bokföringsmässig vinst, som tilläggs kapitalkontot, om det inte uttas ur bolaget. Thomsen menar, att utgår man vid beräkningen från behållningen på kapitalkontot och därtill lägger överpriset, dubbelräknas sistnämnda belopp.

Han illustrerar sin framställning med ett exempel. I ett handelsbolag överlåter A sin andel till B för 300.000 kr. Kapitalkontot visar en behållning på 100.000 kr. Resten avser ett övervärde för dolda reserver i bola-

[68] Thomsen s. 34 ff.

get. Dessa upplöses och vinsten 200.000 kr tilläggs kapitalkontot, som därefter uppgår till 300.000 kr.[69] Frågan gäller då om anskaffningsvärdet för andelen skall vara 300.000 kr eller 500.000 kr.

Enligt Thomsens mening skall anskaffningsvärdet vara 300.000 kr. I annat fall hade man dubbelräknat den del av anskaffningskostnaden, som avser ersättning för den dolda reserven.

Den beräkningsmetod, som Thomsen rekommenderar, blir emellertid mycket svår att tillämpa. Dubbelräkning skulle med Thomsens sätt att se på frågan ske, då dolda reserver upplösts, för vilka ersättning erlagts vid förvärv av andelen. Emellertid är det ibland mycket svårt att konstatera, i vilken utsträckning upplösning av dold reserv skett. Den uppkomna vinsten kan vara att hänföra till vinst under den tid köparen drivit rörelsen. I ett sådant fall bör den läggas till anskaffningskostnaden.

De osäkra uträkningar, som enligt den föreslagna metoden skall ske, synes dock vara onödiga. Om man accepterar, att ren vinst, som uppkommer, skall medföra en ökning av anskaffningskostnaden för andelen, finns det ingen anledning att undanta den vinst, som uppkommer, då dold reserv upplöses. Om den nytillträdande bolagsmannen erlagt 300.000 kr för andelen till den avgående delägaren, kan en del av det värde, som erlagts, avse dold reserv i bolaget. Den skattebelastning, som uppkommer, då den dolda reserven upplöses, är emellertid beaktad vid beräkningen av köpeskillingen för andelen. När den upplöses får den tillträdande delägaren erlägga skatt för den vinst, som uppkommer. Det nettobelopp, som därefter återstår kan delägaren antingen uttaga ur bolaget eller låta kvarstå på kapitalkontot. Väljer han att uttaga beloppet, kan det belopp, som han uttar, inte minska det insatta beloppet, eftersom det är vinstmedel han uttar. Väljer han att låta vinstmedlen kvarstå på kapitalkontot, måste detta innebära, att han ökar insatsen och anskaffningsvärdet. Annars skulle ingen skillnad föreligga, när han lät medlen kvarstå i bolaget eller lät uttaga dem ur bolaget.

IV. DELAR AV ANDELEN FÖRVÄRVADE VID SKILDA TIDPUNKTER

I 1 § aktiebolagslagen stadgas beträffande aktiebolaget att kapitalet skall vara fördelat i visst antal lotter (aktier). Någon motsvarighet till en sådan fördelning av andelar finns inte i bolagslagen. Genom särskilda

[69] Thomsen bortser från skattebelastningen på den uppkomna vinsten och räknar med bruttobeloppet.

bestämmelser i bolagsavtalen förekommer det dock åtminstone beträffande kommanditlotter, att särskilda brev utfärdas och att de behandlas ungefär på samma sätt som aktier.[70]

I bolagslagen finns inte heller någon antydan, att en delägare i ett bolag skulle kunna ha mer än en andel. Olika delar utav samma andel kan dock ha förvärvats vid skilda tillfällen. Detta medför att vissa svårigheter kan uppkomma vid den skatterättsliga bedömningen.[71]

Olika tänkbara alternativ till lösning av dessa spörsmål finns. I rättspraxis synes dessa frågor inte ha besvarats, varför det kan finnas anledning att mer ingående diskutera dem.

Det kan bl.a. vara av intresse att undersöka om de regler som gäller vid beräkningen av innehavstiden av aktier, förvärvade genom emission på grund av tidigare aktieinnehav, även skulle kunna tillämpas vid beräkningen av innehavstiden för olika delar av handelsbolagsmannens andel.[72] Även handelsbolagsmannen gör tillskott till bolaget under bolagets bestånd; ett förfarande som skulle kunna jämställas med nyemission.

Som regel gäller vid nyemission, att arten av fånget av teckningsrättsbevisen blir avgörande för karaktären av förvärvet av de nya aktierna. Om teckningsrättsbevisen sålunda härstammar från tidigare innehavda aktier i bolaget, anses de genom nyemissionen förvärvade aktierna härleda sig till samma fång som det, varigenom de tidigare innehavda aktierna förvärvats. Samma regel gäller vid fondemission.

De nya aktierna gäller likaså såsom förvärvade vid de tider, då de tidigare aktierna erhållits. Emellertid gäller dessa regler beträffande innehavstidens beräkning, det skall understrykas, endast i de fall, då aktieteckningen skett på grundval av tidigare aktieinnehav och helt i proportion till detta innehav.[73] Tillskjuter sålunda en tidigare aktieägare apportegendom till bolaget i samband med nyemission och erhåller

---

[70] Köp och byte av andelsbevis i kommanditbolag beläggs med stämpelavgift enligt 1 § förordning ang. en särskild stämpelavgift vid köp och byte av fondpapper. Jfr även 20 § 1964 års stämpelskatteförordning.

[71] Se Thomsen s. 39 ff.

[72] Jfr RÅ 1917 ref. 21 (fondaktier) samt 1921 ref. 87 (nyemitterade aktier). I det senare rättsfallet underströks i motiveringen dock att ägarens nytecknade och förut innehavda aktier inte motsvarat större andel av bolagets hela aktiestock efter nyteckningen än hans före nyteckningen innehavda aktier utgjort av bolagets dåvarande aktiestock. Jfr även RÅ 1931 ref. 37 (s.k. participating debentures) och 1932 Fi 262 (nyemitterade aktier).

[73] GRS s. 430.

aktier i annan proportion än tidigare innehavet, 50 § ABL, måste som förvärvstidpunkt gälla den dag då nyteckningen blir definitiv, åtminstone till den del aktieteckningen överstiger aktieägarens andel av det tidigare aktiekapitalet.

Motiveringen beträffande den praxis, som utbildats beträffande innehavstiden för nyemitterade aktier, har varit, att aktieägaren inte tillförts något övervärde genom aktierna. Hade nyemissionen inte skett, hade följden blivit, att samma vinst, som nu uppkommer på de gamla och på de nyemitterade aktierna tillsammans, i stället helt fallit på de gamla aktierna. Nyemissionen innebär inte, att aktiestocken ökar i värde, naturligtvis under förutsättning, att inte övervärden överförs från den ene aktieägaren till den andre. Så sker emellertid inte om nyteckningen sker i proportion till tidigare aktieinnehav. Visserligen stiger värdet med det inbetalade beloppet men samtidigt stiger anskaffningskostnaden med motsvarande summa.

De bestämmelser, som för närvarande finns angående beräkningen av realisationsvinst, kan på ett sätt missgynna aktieägarna, om en nyemission i bolaget äger rum. Om aktierna innehafts i fem år eller mer, skall vinsten, om skatt över huvud skall utgå, beräknas på viss procent av försäljningspriset. Genom nyemission kommer försäljningspriset att stiga, eftersom det nyemitterade beloppet överförs till den nye köparen. Resultatet blir då också, att det skattepliktiga beloppet blir större. Samtidigt är reglerna konstruerade så, att en nyemission kan gynna de skattskyldiga. En skattepliktig realisationsvinst skall först anses föreligga, om den faktiska vinsten uppgår till mer än fem procent av försäljningspriset. Stiger försäljningspriset — vilket bör ske efter en nyemission — krävs en högre vinst i faktiska belopp, för att en skattepliktig realisationsvinst skall föreligga.

Eftersom reglerna beträffande kapitalökning i bolagslagen inte är på samma sätt som i aktiebolagslagen i detalj utformade är det besvärligt att fastställa, hur skatterättsliga bestämmelser, som utformades efter de principer, som gäller beträffande aktier, i detalj skulle vara konstruerade beträffande handelsbolaget.

Skall reglerna för aktievinstbeskattningen tillämpas analogt, borde emellertid innehavstiden endast räknas från det ursprungliga förvärvet, i de fall då delägarna i bolaget efter bolagsbildningen tillskjutit kapital till bolaget i proportion till sin tidigare insats. Så snart tillskott sker av en delägare utan att de övriga tillskjuter något kapital — en delägare låter med de andras medgivande vinstandelen överföras till hans insats i bolaget — skulle innehavstiden räknas från den tidpunkt det senare tillskottet skedde.

De svårigheter, som uppkommer, om analoga bestämmelser skulle tillämpas, kan belysas med ett exempel. I ett handelsbolag har två delägare tillskjutit vardera 5.000 kr. Vinsten i bolaget fördelas i proportion till det tillskjutna kapitalet. Efter en tid tillskjuter de båda delägarna ytterligare kapital. Den ene tillför bolaget 8.000 kr, den andre 5.000 kr. I detta fall vore det tänkbart, att innehavstiden beträffande andelen i viss utsträckning räknades från den tidpunkt det senare tillskottet skedde. Till den del de nya tillskotten är lika stora skulle de betraktas som påspädning på det gamla innehavet och innehavstiden beräknas från den ursprungliga förvärvsdagen. De resterande 3.000 kr, som den ene delägaren tillsköt, skulle betraktas som en ny andel och i stället skulle innehavstiden för denna räknas från den dag, då detta tillskott skedde.

Att analogt tillämpa reglerna om innehavstidens beräkning vid nyemission av aktier på de fall, då en handelsbolagsmans insats genom nya kapitalinsatser ökar, förefaller enligt min mening inte möjligt. Förhållandena i ett handelsbolagsförhållande är betydligt mer komplicerade än de är i ett aktiebolag där varje aktie är en individualiserad handling och där proceduren vid ökning och nedsättning av kapital är noggrant reglerad.

Enda möjligheten att komma till rätta med de problem, som här diskuterats, torde vara att räkna med en enhetlig innehavstid. Även om delägaren under sin tid som delägare har tillskjutit kapital i bolaget, skall förvärvsdagen för hela andelen räknas vara den dag han förvärvade sin första andel i bolaget. Denna regel skulle tillämpas även om delägarna under bolagets bestånd tillskjutit kapital till bolaget i ojämna proportioner.

I ett fall kan även en analog tillämpning av reglerna rörande innehavstidens beräkning för aktier användas som argument för att det första förvärvet av andel i bolaget skall ligga till grund för beräkningen av innehavstiden för hela andelen. Detta gäller, då det insatta kapitalets storlek i nominella tal eller i förhållande till övriga delägares insatta kapital saknar betydelse för värdet av andelen. Detta gäller t.ex. om den dispositiva regeln i 10 § bolagslagen om vinstfördelning, som dessutom tillämpas vid likvidation, skall komma till användning. Storleken på delägarnas tillskott saknar här betydelse för värdet. Härvid får man dock bortse från den ränteberäkning, som enligt 8 § bolagslagen kan ske på det insatta kapitalet.

Om den metod användes, som här föreslagits skulle man få en lösning, som hade vissa likheter med den, som tillämpas beträffande beräkningen av innehavstiden av en fastighet vid tillämpningen av 35 §

2 mom. Om en tomt inköps och sedan bebyggs, varefter den säljs, räknas innehavstiden från den tidpunkt, då tomten inköptes.[74]

Frågan är nu om det system, som här föreslagits, även skall användas i fall, då en delägare först förvärvat en andel och sedan inköper en annan andel av en tidigare delägare. I detta fall skulle det vara möjligt att fastställa, när de olika delarna av andelen förvärvats.

Även här kan dock tillämpningssvårigheter uppkomma, trots att de faktiska omständigheterna inte är särskilt komplicerade. Ett exempel skall illustrera detta problem.

I ett handelsbolag har en delägare insatt ett belopp om 20.000 kr. Tre år senare förvärvar han en andel för 40.000 kr. Efter ytterligare tre år säljer han andelen för 90.000 kr.

Den enklaste metoden är att fördela vinsten på delarna i proportion till anskaffningsvärdet. Köpeskillingen, 90.000 kr, skulle således fördelas med 30.000 kr på den del som förvärvats vid bolagsbildningen och 60.000 kr på den del som inköpts av den andre delägaren.[75]

Logiskt riktig är denna fördelning dock inte. En jämförelse av värdena på delarna borde ske vid tidpunkten för förvärvet av den senare delen. Denna jämförelse borde sedan ligga till grund för fördelningen. Om värdet på den andel, som delägaren förvärvade, då bolaget bildades stigit från 20.000 kr till 50.000 kr, då den andra andelen inköptes för 40.000 kr, bör hela den vinst, som uppkommit vid försäljningen för 90.000 kr läggas på den del som förvärvades vid bolagsbildningen.[76] En sådan fördelning skulle dock inte sällan bli svår att göra, eftersom den ursprungliga andelens värde inte tidigare fastställts.

Även här skulle emellertid frågan kunna kompliceras genom att senare tillskott och uttag skedde. För att de olika delarna av samma andel (den ursprungliga eller den som senare förvärvats) vid en senare försäljning skall kunna särskiljas, måste krävas, att delägaren själv har rätt att bestämma, från vilken del av samma andel som han gör ett kapitaluttag och till vilken del han gör ett kapitaltillskott. Dessutom är det nödvändigt att den tidigare förespråkade regeln, att man bortser

[74] Se dock RN 1955 nr 1: 4. Beräkning av realisationsvinst å fastighet, då byggnaden först förvärvats och därefter tomten. RN fann då byggnaden innehafts i mer och tomten i mindre än 10 år, att skattepliktig realisationsvinst förelåg till den del vinsten hänförde sig till tomten. Jfr även RÅ 1971 ref. 7.

[75] Thomsen s. 40 f. föreslår denna metod.

[76] I RN 1955 nr 1: 4 angav RN ej, hur vinstberäkningen skulle ske. I RÅ 1971 ref. 7 utgick TI från att fördelning av en total försäljningssumma för både tomt och byggnad skulle ske med utgångspunkt från taxeringsvärdet vid försäljningstillfället.

från kapitaluttag och kapitaltillskott under innehavstiden vid fastställandet av innehavstiden, även här kommer till användning.

Med alla dessa särskilda reservationer, som måste uppställas för att den egna delen och den senare förvärvade delen skall kunna särskiljas, finns det anledning att fråga om det riktigaste inte vore att slå samman alla dessa delar av samma andel och beräkna innehavstiden från det första förvärvet. Även arten av det första förvärvet skulle vara avgörande.

En sådan beräkning skulle ofta vara till fördel för den skattskyldige. Det kan dock tänkas fall, då motsatsen vore möjlig.

I ett handelsbolag har en delägare trätt in för två år sedan med en liten andel. Han ärver en stor andel av annan delägare, som innehaft andelen under lång tid. Omedelbart efter arvskiftet avvecklar han sitt engagemang i bolaget. Skulle den regeln gälla att den ursprungliga förvärvsdagen vore avgörande, skulle detta vara till nackdel för den skattskyldige, eftersom han då inte kunde tillgodoräkna sig den avlidnes innehavstid.

Om man helt bortsåg från olika förvärvstider på skilda delar av samma andel, skulle man nå en bättre överensstämmelse med civilrättsliga regler. I bolagslagen utgår man, som tidigare nämnts, inte från att en delägare kan ha flera andelar i samma bolag. En uppdelning av andelen vid innehavstidens beräkning skulle därför vara ett skatterättsligt förfarande, som saknade civilrättslig anknytning.

Betydande svårigheter skulle således uppkomma ur skatterättslig synpunkt, om man i normalfallen utgick från skilda förvärvstider på olika delar av delägares andel i handelsbolaget. Både i de fall, då delägare tillskjutit mer kapital i bolaget efter det ursprungliga förvärvet, och i de fall, då delägare efter det ursprungliga fånget förvärvat en utträdande delägares andel, förekommer så många olika osäkerhetsfaktorer, att en uppdelning av olika delar skulle innebära i flera fall grovt schematiska utgångspunkter. ABL:s regler avviker alltför mycket från bolagslagens bestämmelser för att en analog tillämpning skulle kunna rekommenderas i skatterättsligt hänseende.[77]

---

[77] Om tillgångar utskiftats från ett handelsbolag, uppkommer frågan om skattepliktig realisationsvinst kan uppkomma. I RÅ 1938 ref. 11 har realisationsvinst uppkommit för en aktieägare till ett belopp, som motsvarade skillnaden mellan det å aktierna utskiftade beloppet och så stor del av inköpssumman för aktierna, som motsvarade förhållandet mellan det utskiftade beloppet och aktiernas värde vid tiden för utskiftningen. Samma metod kan inte tillämpas i ett handelsbolag, då detta skulle medföra att vid varje uttag ur bolaget frågan om realisationsvinstbeskattning skulle aktualiseras. Se närmare nedan s. 307 ff.

Nu är emellertid bolagslagens regler dispositiva. Det förekommer därför bolagsavtal, där bolaget fått en utformning, som i högre grad överensstämmer med dem, som gäller i ett aktiebolag. Det finns bl.a. kommanditbolag där särskilda andelsbevis utfärdas. De svårigheter, som medfört, att jag ovan förespråkat, att en och samma förvärvstid skall gälla för hela andelen i handelsbolaget, kan i sådana bolag ha betydligt mindre betydelse.

Bolagsavtalet kan ha sådan karaktär, att kommanditlotterna konkretiserats på samma sätt som en aktie i ett aktiebolag.[78] Värdet på en kommanditlott kan således vid varje tidpunkt utan större besvär fastställas. Om en kommanditdelägare i ett sådant fall förvärvar nya kommanditlotter uppkommer inte de problem, som framhållits, vid fastställande av värdet på det gamla andelsinnehavet jämfört med värdet på den nya andelen vid tidpunkten för det senare fånget.

Härigenom underlättas en analog tillämpning av aktiereglerna. Ännu lättare att tillämpa dessa regler är det dock, om bolagsavtalet innehåller noggranna regler om kapitaltillskott och kapitaluttag samt vinstfördelning i bolaget. Om dessa är utformade så, att kapitaltillskott endast kan ske i viss ordning, antingen det gäller nytillskott eller överföring av vinstmedel till kapitalkontot, är det i vissa fall möjligt att likställa dessa regler med dem, som gäller vid nyteckning i aktiebolag antingen vid nyemission eller fondemission.

Slutsatsen beträffande dessa fall, då förvärv skett vid olika tider, blir därför följande. Eftersom de faktiska förhållandena i ett handelsbolag och i ett kommanditbolag är så skiftande, är det svårt att uppställa en generell regel. Det är möjligt, att omständigheterna i det enskilda fallet till sist får fälla utslaget, vilken metod som skall tillämpas. I de fall, som nämnts ovan med särskilda kommanditlottbrev, kan det vara lättare att tillämpa olika regler för olika delar av samma andelsinnehav, men det är även möjligt, att skilda fångestider för olika förvärv skall gälla även i andra fall beträffande mer ordinära handelsbolag. Innehavstiden har dock en avgörande betydelse för beskattningsresultatet och spelar beträffande lös egendom ännu en stor roll vid utformningen av beskattningsreglerna i 35 och 36 §§ KL. Denna omständighet finns det anledning att beakta vid bedömningen. Som huvudregel bör dock gälla, att det ursprungliga förvärvet ensamt är avgörande för innehavstidens beräkning.

---

[78] Se ovan s. 250.

V. DELAR AV ANDELEN AVYTTRADE VID SKILDA TIDPUNKTER

Vid försäljning av del av den andel en delägare har i handelsbolaget skall gälla samma regler, som om hela andelen avyttrats. Reglerna i 35 § 3 mom. KL skall sålunda tillämpas. Eftersom inte hela andelen avyttrats måste särskilda regler tillämpas, när anskaffningskostnaden skall fastställas för den del av andelen som avyttrats. Härvid bör man kunna tillämpa den regel, som används då anskaffningskostnaden för en teckningsrätt eller ett delbevis skall fastställas.

Detta sker genom att anskaffningskostnaden för den avyttrade delen utgör så stor del av anskaffningskostnaden för hela andelen, som värdet av den avyttrade delen utgör av värdet av hela andelen. Denna metod innebär att hela handelsbolagsandelen måste värderas. Detta kan uppenbarligen vara besvärligt, men eftersom det inte är fråga om en värdering i efterhand, torde den dock vara möjlig. Vid värderingen bör försäljningsvärdet vara avgörande och inte substansvärdet, trots att detta värde oftast används vid förmögenhetstaxeringen.

I det föregående avsnittet har jag vidare antytt möjligheten att i vissa fall använda olika förvärvstider för olika delar av en andel, även om jag avvisat lösningen som en generell regel. I de fall då olika förvärvstider kan komma till användning, är det nödvändigt att avgöra vilken del av andelen som avyttrats, för att den skattepliktiga realisationsvinsten skall kunna beräknas. Eftersom de problem, som därvid uppkommer, sålunda i praktiken kanske kan aktualiseras, finns det anledning att här belysa dem.

Ett exempel kan illustrera svårigheterna. I ett handelsbolag äger A en andel, som kan värderas till 700.000 kr. Han säljer 1/10 av den för 70.000 kr. A har förvärvat andelen i två omgångar. Han har vid bolagets bildande för 10 år sedan tillskjutit 100.000 kr. Tre år före avyttringen köpte han en utträdande delägares andel för 200.000 kr.

I detta fall blir den faktiska vinsten totalt 40.000 kr, om reglerna för beräkning av vinst vid försäljning av teckningsrättsbevis och delbevis skall ligga till grund. Den sålda delens inköpspris skall stå i samma proportion till det totala inköpspriset, som delen utgör av den totala andelens värde, inklusive den sålda delen, vid försäljningstillfället.

Fråga är då om den skattskyldige själv kan bestämma, till vilken anskaffningsdel den sålda delen skall hänföras. För honom hade det naturligtvis varit av intresse, att hela den sålda delen skulle anses vara

införskaffad för tio år sedan. Den skattepliktiga realisationsvinsten skulle då beräknas till 10 % av 70.000 kr, dvs. 7.000 kr. Att utan vidare härleda en överlåten del av den andel till ett speciellt fång av flera kan synas vara tveksamt.

Ett undantag utgör de fall, då bolaget utfärdat särskilda andelsbevis, vilka i detta hänseende kan likställas med aktier. Här torde det inte finnas anledning att använda andra regler än dem som gäller vid avyttring av aktier. Den skattskyldige kan då själv avgöra vilka lotter han anser sig ha avyttrat.

En proportionering mellan de båda anskaffningsdelarna skulle i andra fall kunna vara en tänkbar lösning. Om en proportionering skulle göras, kan det dock inte vara riktigt att vid proportioneringen utgå från de ursprungliga förvärvspriserna. Om vi antar att värdet på den första delen vid det senare förvärvet hade stigit från 100.000 kr till 150.000 kr, bör det riktiga vara att anse försäljningspriset, 70.000 kr, till 3/7 hänföra sig till det första förvärvet och 4/7 hänföra sig till det senare förvärvet. Den faktiska vinsten skulle då vara 30.000—10.000 kr=20.000 kr och 40.000 kr—20.000 kr=20.000 kr. Den skattepliktiga realisationsvinsten skulle bli 10 % av 30.000 kr=3.000 kr och 50 % av 20.000 kr=10.000 kr.

Om en proportionering skall ske, bör denna således ske med utgångspunkt från värdet vid förvärvet av den senare delen av andelen. Men frågan är dock om inte den skattskyldige alltid skall kunna ha möjlighet att hänföra den försålda delen till de förvärvade delarna i den proportion han själv önskar. En sådan regel skulle överensstämma med praxis beträffande fungibla tillgångar. Den skattskyldige har här rätt att själv avgöra vilka tillgångar som avyttrats.[79] För att detta skall kunna ske beträffande handelsbolagsandelar måste han dock kunna visa, hur stora de olika delarna är i förhållande till varandra. För att använda det ovan utnyttjade exemplet är det nödvändigt att fastställa hur stor den först förvärvade delen är av hela andelen. Samma uträkningar som skett vid proportionering måste då även här ske. Den ursprungliga delen har vid försäljningstillfället ett värde, som motsvarar 3/7 av 700.000 kr, dvs. 300.000 kr. Denna uträkning är nödvändig att göra. I annat fall kan man inte fastställa om påståendet, att försäljningen endast hänför sig till den första delen, är riktigt. Hade försäljningspriset varit 400.000 kr och det totala värdet för andelen 700.000 kr, kan endast 300.000 kr hänföra sig till den första anskaffningen. De

[79] GRS 457 f. Jfr även Thomsen s. 41 f.

resterande 100.000 kr måste hänföra sig till det senare förvärvet. En sådan beräkning måste också ske för att fastställa andelarnas inbördes storlek vid framtida försäljningar.

Det finns inget i lagtexten som talar mot den för den skattskyldige mest fördelaktiga regeln. Om han därför gör gällande, att hela den försålda delen skall hänföras till den först förvärvade delen bör detta godtagas.[80] Emellertid är de besvärliga uträkningar, som här blir nödvändiga, ett starkt skäl för att även vid senare förvärv av utträdande delägares andel räkna innehavstiden från dagen för förvärvet av den ursprungliga andelen. Någon jämförelse mellan delar av samma andel behöver då ej företagas; en jämförelse som helt enkelt inte alltid går att göra.

3. FÖRSÄLJNING AV TILLGÅNGARNA I ETT ENKELT BOLAG

Det regelsystem, som utbildats i civilrätten verkar ha påverkat de lösningar, som i skatterätten arbetats fram för att fastställa, hur själva överlåtelsen av en andel i ett handelsbolag och ett enkelt bolag skatterättsligt skall bedömas. Detta är också anledningen till att redogörelsen ovan avseende handelsbolaget blivit relativt omfattande. Problemen rörande handelsbolaget har livligt debatterats, medan diskussionen om det enkla bolaget varit mer kortfattad.

Först finns det anledning att uppmärksamma den diskussion, som inom skatterätten förts beträffande beskattningen vid överlåtelse av andel i det enkla bolaget. Samtliga författare som uttalat sig i frågan synes vara eniga om att en försäljning av en andel i ett enkelt bolag inte kan likställas med en avyttring av en andel i ett handelsbolag. Man hävdar att försäljningen av en andel i ett enkelt bolag inte kan avse bolagsmannens ekonomiska rättigheter tagen i totalitet (såsom i ett handelsbolag) utan i stället de olika andelarna i de skilda tillgångarna.[81]

[80] RN 1955 nr 5:3. Sökanden hade förvärvat 1/8 av en fastighet genom arv och 1/8 genom köp. Han avsåg att sälja 1/8 av fastigheten och hemställde om besked om det var möjligt sälja den 1/8 som han fått i arv. RN meddelade följande besked: »RN förklarar att, om sökanden till sin broder försäljer en åttondel av ifrågavarande fastighet och det av köpehandlingen framgår att försäljningen avser den åttondel av fastigheten, som sökanden ärvt av sin fader och varå sökanden erhållit lagfart år 1950, försäljningen icke skall för sökanden medföra beskattning för realisationsvinst.»

[81] Se Welinder I s. 40 och Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 223; jfr också Englund Inkomstskattefaktorn s. 278 f., som dock framhåller att om det resonemang

Denna uppfattning vinner även stöd av förhandsbesked från RN, 1963 nr 4: 6. Förhandsbeskedet gällde försäljningen av en andel i ett partrederi.[82]

Sökanden var huvudredare för ett partrederi. Delägarna i partrederiet övervägde att sälja samtliga sina andelar i partrederiet till en och samma köpare, därvid köparen skulle övertaga alla partrederiets tillgångar och skulder. Samtliga partdelägare hade varit delägare i rederiet under mer än fem år. Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida köpeskillingen för hans andel i partrederiet utgjorde för honom skattepliktig intäkt. RN meddelade följande förhandsbesked: »RN finner, att ifrågakomna försäljning icke avser andel i handelsbolag eller annan juridisk person utan viss lott i fartyg med vad därtill hörer. På grund härav förklarar RN, jämlikt p. 1 andra st. av anvisn. till 28 § KL, att den köpeskilling sökanden erhåller vid ifrågakomna försäljning utgör för sökanden skattepliktig intäkt av rörelse.» RegR fann ej skäl göra ändring i förhandsbeskedet.

I förhandsbeskedet uttalas uppfattningen, att realisationsvinstreglerna endast kan tillämpas då försäljningen avser andel i handelsbolag eller annan juridisk person. Dessa kan således inte tillämpas vid avyttring av andelar i partrederi och enkla bolag.[83]

De beskattningsregler som skall tillämpas blir således desamma som används vid den löpande beskattningen av bolagsinkomsterna.

Nial förespråkar vore riktigt skulle det kunna leda till att försäljning av andel i handelsbolag och enkelt bolag likställs. Jfr närmare härom i kap. IV ovan.

[82] Närmare om de civilrättsliga reglerna avseende försäljning av andel i partrederi se Fi 1972: 8 s. 33 f.

[83] Jfr RÅ 1968 ref. 20. GRS s. 429.

KAPITEL VIII

UPPLÖSNING AV BOLAG

1. HANDELSBOLAG

I. CIVILRÄTTSLIGA REGLER OM LIKVIDATION OCH UPPLÖSNING AV HANDELSBOLAG

Enligt 34 § första st. bolagslagen skall ett handelsbolags tillhörigheter efter det att bolaget trätt i likvidation förvandlas i pengar, så snart detta kan ske utan uppenbar skada. Enligt 35 § må ej tillgångarna skiftas mellan bolagsmännen, innan all veterlig gäld blivit betald eller erforderliga medel avsatts till betalning.

Dessa regler är dock inte tvingande. Den första regeln har tillkommit inte för att fastställa *att* försäljning skall ske utan i stället för att ange den tidpunkt *när* försäljningen skall äga rum, om tillgångarna skall avyttras före upplösning.[1]

Bestämmelsen att skifte ej får ske, förrän gälden betalts, är inte uppställd i bolagsborgenärernas direkta intresse. Borgenärerna kan inte hindra att bolaget likvideras och tillgångar och skulder skiftas mellan delägarna utan att reglerna i 35 § iakttages. De anses vara skyddade genom det solidariska, primära och personliga ansvar, som bolagsmännen har för bolagsförpliktelserna. Bestämmelsen har i stället tillkommit för att skydda bolagsmännen. För dessa är det ofta en fördel, att de tillgångar, som finns i bolaget, används för att betala skulderna.

Likvidationen kan tillgå på olika sätt. En av bolagsmännen kan ensam tillskiftas tillgångar och skulder i bolaget. Den köpeskilling han erlägger delas därefter mellan de övriga bolagsmännen. Försäljningen av tillgångarna kan även ske till utomstående. Det förekommer likaså

[1] Nial s. 328. Delägarna kan redan i bolagsavtalet ha överenskommit om värderingen av bolagets olika tillgångar. Någon objektiv värderingsnorm behövs då inte; jfr Hernberg s. 204.

ofta, att handelsbolagsmännen beslutar sig för att tillskjuta handelsbolagets tillgångar och skulder till ett av dem nybildat aktiebolag. Handelsbolagets tillgångar och skulder används som apportegendom i bolaget och aktierna förs sedan över till delägarna. En likvidation kan även tillgå på så sätt att tillgångarna fördelas mellan delägarna.[2]

I de fall då tillgångarna inte övergår till utomstående, är det vanligt att delägarna överför tillgångarna från handelsbolaget till värden, som understiger de allmänna saluvärdena. Vanligen används de bokförda värdena, när det gäller omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar, som vid avyttring enligt anv. till 28 § skall likställas med omsättningstillgångar. Men även beträffande andra anläggningstillgångar förekommer det, att egendomen överförs till värden, som understiger det allmänna saluvärdet för tillgången. Detta avsnitt inleder jag med en översikt kring frågor, till vilka värden överföring får ske. Dessa spörsmål är i doktrin i vissa avseenden ingående behandlade.[3] Sådana delar ägnar jag mindre uppmärksamhet. Mest utförligt kommer jag att diskutera frågan, om en överföring av sådana tillgångar, på vilka 35 och 36 §§ KL skall tillämpas, överhuvud kan anses avyttrade av handelsbolaget, när de utan ersättning överförs till delägare.

II. UTSKIFTNING AV TILLGÅNGAR I ETT HANDELSBOLAG

RegR har endast vid något tillfälle tagit ställning, till vilket värde ett handelsbolag kan överföra tillgångar och skulder till delägarna i samband med upplösning av bolaget. Domstolen har emellertid även avgjort mål avseende värdesättning på tillgångar, då delägarna under bolagets bestånd till sig överfört egendom. Det finns knappast skäl att bedöma en total utskiftning på annat sätt än dessa uttag under bolagets bestånd.[4]

För denna slutsats talar följande förhållanden. I bolagslagen skiljer man inte mellan uttag i samband med bolagets upplösning eller uttag under dess bestånd. Detta förhållande pekar på att inte heller i skatterättslig bemärkelse någon olika behandling bör ske. I aktiebolagslagen är dessa frågor noggrant reglerade. Det anges, när utdelning får äga rum, när nedsättning av aktiekapitalet är möjligt samt hur en likvida-

---

[2] Nial s. 316 f.

[3] Se framför allt Hellner Bolagsbildning s. 293 ff.

[4] I många fall sker utskiftning på grund av att andelarna i handelsbolaget samlats på en hand. Upplösningen sker då formlöst och beskattningsfrågorna aktualiseras inte. Jfr SOU 1963: 52 s. 191.

tion av aktiebolaget skall ske.[5] Allt detta saknas beträffande handelsbolaget. Utdelning från ett handelsbolag förekommer inte, delägarna i bolaget har själva rätt att utan ingripande från borgenärerna uttaga kapital eller andra tillgångar ur bolaget under dess bestånd och även under likvidation har delägarna full frihet att fördela tillgångar efter egen önskan. Skillnad mellan utdelning och utskiftning på sådant sätt, som förekommer i de lagar, som reglerar aktiebolag och ekonomiska föreningar och på vilken ett skatterättsligt regelsystem har kunnat bygga, finns inte i bolagslagen.[6] Om man i skatterättslig bemärkelse gjorde en skillnad mellan uttag under bolagets bestånd och under dess likvidation skulle de skattskyldiga kunna kringgå en sådan regel genom att uttaga tillgångarna så att inga tillgångar fanns kvar i bolaget vid likvidationen. Man torde därför inte kunna ha för de skattskyldiga mer fördelaktiga regler vid uttag under bolagets bestånd än under likvidationen.[7]

A. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av rörelse

I något fall har skattedomstolarna haft anledning att taga ställning till beskattningsfrågor vid total likvidation. I RN 1956 nr 1: 14 a) fann RN, att sökanden under så lång tid ensam innehaft andelarna i handelsbolaget, att bolaget formlöst upplösts. Vid upplösningen skulle sökanden anses ha förvärvat tillgångar och rättigheter, som sökanden övertagit av handelsbolaget, till ett värde, som motsvarade det belopp, som vid tidpunkten för rörelsens övergång från handelsbolaget till sökanden kvarstod i beskattningsavseende oavskrivet för handelsbolaget.[8]

Detta rättsfall skulle tala för att den skattskyldige fick övertaga omsättningstillgångar till ett värde, som motsvarade det bokförda. Det

---

[5] Se för visst fall den skatterättsliga betydelsen av skillnad mellan utdelning och utskiftning RÅ 1956 ref. 13.

[6] Jfr RN 1955 nr 1: 2, där skifte i samband med upplösning av utländskt bolag, som var konstruerat ungefär som ett svenskt handelsbolag, betraktades som utdelning enligt 38 § 1 mom. KL.

[7] Se förslag av skatteflyktskommittén SOU 1963: 52 s. 196 f. Kommittén ville tillåta överföring till bokförda värden, då förvärvskälla helt eller till väsentlig del överfördes. I annat fall skulle avyttring anses ske till verkliga värdet. Här hade man sålunda en fördelaktigare regel i samband med likvidation än vid uttag under bolagets bestånd.

[8] Se om enmanshandelsbolaget s. 314 ff.

skall dock understrykas, att det här var fråga om en formlös upplösning, där beskattningsfrågan inte aktualiserats i samband med upplösningen utan i stället vid fastställandet av ingångsvärdena, då den som enskild firma senare drivna rörelsen skulle säljas.

I några fall har frågan gällt uttag under bolagets bestånd av omsättningstillgångar från ett handelsbolag, där tillgångarna hos delägarna kommit att förbli omsättningstillgångar.

I RÅ 1955 ref. 41 drev två bröder i handelsbolag byggnadsrörelse. De skiftade ett antal i handelsbolagets bokföring upptagna fastigheter.[9] Efter skiftet överlät envar av bröderna på sina barn vissa av de utskiftade fastigheterna. Målet gällde dels frågan om skattepliktig intäkt skulle anses ha uppkommit för delägarna genom skiftet, dels ock frågan om de genom gåva hade förfogat över fastigheterna på sådant sätt, att skattskyldighet för dem som för uttag ur rörelse skulle anses ha uppkommit.

För oss är den första frågan av intresse. RegR konstaterade, att den delägare, målet gällde, förvärvat fastigheter för ett pris, som motsvarade det värde till vilket fastigheterna var upptagna i bolagets räkenskaper. Fastigheterna kunde efter uttaget betraktas som omsättningstillgångar hos delägaren. RegR framhöll vidare att på grund av överlåtelsen måste skatteplikt anses ha uppkommit för bolagsmännen med avseende å sådana avdrag för värdeminskning å fastigheterna, som de tidigare åtnjutit men vilka inte motsvarats av nedskrivningar av fastigheternas bokförda värden. Först genom gåvan blev delägaren skattskyldig för skillnaden mellan fastigheternas allmänna saluvärden (taxeringsvärden) och bokförda värden.[10]

I målet framgår genom RegR:s motivering, att domstolen ansett att det bokförda värdet understeg det allmänna saluvärdet. Det bokförda värdet accepterades ändock som avräkningsvärde vid uttaget ur handelsbolaget. RegR underströk i sin motivering särskilt, att fastigheterna även i delägarnas hand haft karaktär av omsättningstillgångar.[11]

---

[9] Delägarna hade personligen lagfart på fastigheterna. Eftersom fastigheterna redovisats i bolaget och bl.a. avskrivits där, bortsåg RegR från denna formella omständighet.

[10] Se även RÅ 1957 Fi 639—640 och 675.

[11] En av ledamöterna i RegR ansåg att skattskyldighet för delägarna över huvud taget ej förelåg; jfr beträffande rättsfallet Welinder II s. 32 f. Se även RÅ 1966 Fi 820. RegR ansåg att mark, som utgjorde lager i markexploateringsrörelse, kunde av aktiebolag överlåtas till helägt dotterbolag för bokfört värde, eftersom tillgångarna även hos köparen utgjorde omsättningstillgångar.

Ett annat rättsfall, RÅ 1971 ref. 45, företer avsevärda likheter med det nu genomgångna. Den ene av två bröder, vilka i handelsbolag drivit byggnadsrörelse, hade av bolaget förvärvat en fastighet för ett pris, motsvarande bokförda värdet men understigande taxeringsvärdet. Frågan i målet gällde, om överförandet av fastigheten från handelsbolaget till ene delägaren inneburit, att skattepliktig intäkt uppkommit för den andre delägaren. I samband med överlåtelsen kom delägarna överens, att bolagsandelarnas storlek skulle ändras. Tidigare hade vardera delägare haft lika andelar. I och med försäljningen skulle köparens andel av bolaget vara 1/4 och den andres andel 3/4. Fastigheten synes ha utgjort omsättningstillgång även efter överföringen till delägaren.

RegR fann på samma sätt som i RÅ 1955 ref. 41, att skattskyldighet hade uppkommit för bolagsmännen för sådana värdeminskningsavdrag på fastigheten, som inte motsvarades av gjorda nedskrivningar i räkenskaperna. Varken handelsbolaget eller den skattskyldige hade emellertid förfogat över fastigheten på sådant sätt, att skattskyldighet uppkommit för skillnaden mellan taxeringsvärdet (allmänt saluvärde) och bokfört värde.

Det torde få anses klarlagt, att de skattskyldiga åtminstone i regel kan uttaga omsättningstillgångar för bokfört värde, såvida tillgångarna även i delägarens hand behåller karaktär av omsättningstillgångar. Den dolda reserven i tillgången behöver ej upplösas.[12]

I sitt förslag till ändrade bestämmelser vid utskiftning och utdelning från ett handelsbolag föreslog skatteflyktskommittén, att överföring från handelsbolaget till delägarna av sådana tillgångar, vilkas avyttring föranleder inkomstbeskattning i något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse, i princip skulle anses som avyttring och ge anledning till beskattning hos handelsbolaget, därvid tillgångarnas verkliga värde vid överlåtelsetillfället borde gälla som köpeskilling. Undantag skulle dock gälla då av handelsbolaget driven förvärvskälla överfördes helt eller till väsentlig del.

Detta förslag ledde emellertid inte till lagstiftning. RN ställde sig i sitt

[12] Om egendomen hos delägaren byter karaktär, skall däremot skattskyldighet inträda och den skattepliktiga inkomsten beräknas till skillnaden mellan verkligt värde och bokfört värde. Detta torde förklara utgången av förhandsbeskedet RN 1960 nr 2:3, som gällde uttag av fastighet ur byggnadsrörelse, som drevs som ett kommanditbolag. Delägaren, som skulle mottaga fastigheten, var minderårig. Jfr även utgången i RÅ 1950 Fi 605 där det på grund av processläget var oklart, om hela den dolda reserven skulle upplösas.

remissvar frågande till behovet av lagstiftning för att reglera överföringar från handels- och kommanditbolag till delägarna. Något svinn i beskattningen uppkom inte enligt RN i sådana fall.[13] DepCh delade nämndens uppfattning.[14]

KammarR har i ett utslag från år 1963 tagit ställning till frågan hur utskiftat belopp skall beräknas, då delägarna i avtal åsatt tillgångarna ett högre värde än det bokförda men ändock övertagit tillgångarna i samband med likvidation till ett värde som motsvarade det bokförda.[15]

Tillsammans med en kompanjon drev den skattskyldige ett handelsbolag. Bolagsmännen kom överens om att kompanjonen skulle utträda ur bolaget. Till grund för avräkningen låg en företagen värdering. Den skattskyldige drev sedan rörelsen som enskild firma. I firmans ingående balans upptog han de överförda tillgångarna till de värden de upptagits i handelsbolagets sista balansräkning, vilka var lägre än de, som angivits i värderingen. TI hävdade att de sistnämnda värdena skulle vara avgörande. KammarR fann emellertid inte anledning att bifalla TI:s ståndpunkt och motiverade sin uppfattning på följande sätt: »Av utredningen i målet framgår, att såsom ingångsvärde å inventarierna i den av L från den 3 juni 1959 drivna rörelsen upptagits det värde, varmed inventarierna bokförts i handelsbolagets sista balansräkning, samt att L i den nya rörelsens räkenskaper gjort avskrivning av inventarierna med utgångspunkt från samma värde. Vid sådant förhållande kan den omständigheten, att inventarierna åsatts ett högre värde i avtalet den 28 september 1959, inte föranleda att uppskrivning skall anses ha skett vid handelsbolagets upplösning eller att avdrag för värdeminskning av inventarierna i den nystartade rörelsen skall medges med högre belopp än L yrkat.»

KammarR:s ståndpunkt synes välgrundad. Det vore inte rimligt, när man godtar en upplösning i normala fall till bokfört värde, att frångå denna princip endast av det skälet, att den skattskyldige själv i avtal angivit sin uppfattning om vad som kan anses motsvara allmänt saluvärde.

Någon beskattning bör således inte ske vid uttag, om omsättningstillgången även efter uttaget har sådan karaktär, att vid avyttring 28 § KL

---

[13] Prop. 85/1966 s. 108.

[14] Prop. 85/1966 s. 111.

[15] KammarR:s utslag den 16 oktober 1963. Se närmare TN 1964 s. 108.

blir tillämplig. Denna regel beträffande omsättningstillgångar kan accepteras, eftersom de dolda reserver, som då finns i tillgångarna vid utskiftningen senare kommer att beskattas. Samma gäller anläggningstillgångar, vid vilkas avyttring 28 § KL likaså är tillämplig. Om tillgången vid uttaget ändrar karaktär synes däremot beskattningseffekterna bli annorlunda.[16] Om omsättningstillgång övergår till att i annans rörelse betraktas som sådan tillgång, vid vars avyttring 35 § KL blir tillämplig, finns det anledning anta, att denna omständighet medför, att beskattning vid uttaget skall ske. Samma sak gäller även då den dolda reserven av annat skäl inte senare kommer att framtas till beskattning. Tillgången kan helt upphöra att vara rörelsetillgång. Den kan övergå till bolagsmannens privata förmögenhet. Om tillgången överförs till utländsk rörelse, som inte är föremål för beskattning här, bör likaså upplösning av den dolda reserven vid utskiftningen ske. I detta fall bör beskattning ske, även om tillgången behåller karaktär av omsättningstillgång.

Den omständigheten, att en tillgång överförts till lägre värde än det allmänna saluvärdet, kan emellertid i andra sammanhang få skatterättslig betydelse. Bolagsmän har sålunda vägrats avdrag för den bokföringsmässiga driftförlust på andelen, som uppkommit därför att tillgångar överförts till för låga värden.[17] Motiveringen synes vara följande. Om bolagsmannen i stället hade uttagit tillgången till verkligt värde, skulle en skattepliktig inkomst hos handelsbolaget uppkommit, vilken beskattats hos delägaren. Därigenom skulle resultatet ha blivit, att någon förlust hos delägaren inte kunnat konstateras.[18] Framför allt har denna fråga aktualiserats då hyresrätter överförts från handelsbolag (och aktiebolag) till delägare (resp. aktieägare) utan kostnad för de sistnämnda. Frågan berörs utförligare längre fram i detta kapitel.[19]

---

[16] Jfr RÅ 1950 Fi 605, som var ett mål i nära anknytning till RÅ 1950 ref. 16 och som kan synas vara ett stöd för denna uppfattning. Målet gällde dock överlåtelse av tillgångar till underpris inte till handelsbolagsmannen utan till ett handelsbolagsmannen närstående bolag. Yrkandena i målet var dessutom från TI:s sida sådana, att RegR:s inställning inte klart kan anges.

[17] Jfr RÅ 1967 ref. 18.

[18] Mutén Om bolagsbildning s. 250 ff. anger en annan tänkbar lösning beträffande avdragsrätt för driftförlust på handelsbolagsandelar vilken dock genom utgången av RÅ 1967 ref. 18 inte accepterats.

[19] Se nedan s. 310 ff.

B. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

Av stort intresse för frågan om de skatterättsliga förhållandena vid utskiftning av anläggningstillgångar från ett handelsbolag är förhandsbeskedet RN 1965 nr 1: 10.

Delägarna i ett handelsbolag hade uttagit ur handelsbolaget aktier, vilka i bolaget varit att anse som sådana tillgångar, där intäkten vid avyttringen hänfördes till inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Vid uttaget hade transaktionen bokförts så, att aktiers konto krediterats med aktiernas bokförda värde och delägarnas kapitalkonton debiterats med motsvarande belopp. Aktiernas bokförda värde var lägre än det allmänna saluvärdet vid uttaget. En delägare önskade bl.a. förhandsbesked i frågan, om uttaget skulle betraktas som ett realisationsvinstgrundande fång och i så fall till vilket värde han skulle anses ha förvärvat aktierna.

RN:s majoritet fann, att uttaget skulle betraktas som ett med köp eller byte jämförligt fång och att vid beräkningen av realisationsvinsten vid hans avyttring av aktierna såsom anskaffningsvärde för aktierna skulle anses det värde, efter vilket uttaget redovisats i handelsbolagets bokföring.

RegR:s majoritet ändrade emellertid i sistnämnda avseende på förhandsbeskedet. Efter att ha konstaterat att handelsbolaget ägt aktierna under sådana förhållanden och under så lång tid att, i det fall handelsbolaget sålt aktierna med vinst, denna inte skulle ha varit att hänföra vare sig till inkomst av rörelse eller till skattepliktig realisationsvinst, förklarade RegR att med hänsyn härtill ägde den skattskyldige delägaren rätt att som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig aktiernas allmänna saluvärde vid uttaget.

I doktrin finns den meningen företrädd att en utdelning eller en utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring skall beskattas enligt reglerna om tillfällig förvärvsverksamhet, inte skall betraktas som avyttring.[20] Resultatet av en sådan regel skulle bli att någon realisationsvinstbeskattning aldrig skulle kunna inträffa vid utdelning eller utskiftning, trots att den nye ägaren skulle få lägga det allmänna saluvärdet till grund vid beräkning av sitt ingångsvärde vid en framtida försäljning av de vid utdelning eller utskiftningen mottagna tillgång-

[20] Se Mutén Inkomst s. 92 f. med not 6 och s. 116 samt Welinder II s. 148 f. med not 1 på s. 149.

arna. Dessa uttalanden i doktrin har dock i främsta hand avsett motsvarande spörsmål för dubbelbeskattat bolag och förening.

Om denna slutsats skulle vara riktig även beträffande handelsbolag, innebär regeln stora möjligheter att undgå skatt. Vid försäljning av en fastighet eller av aktier vore det möjligt att undvika realisationsvinstbeskattning genom att låta egendomen passera ett handelsbolag.[21] Strax före försäljning till utomstående uttas tillgångarna ur bolaget. Genom uttaget skulle ett ingångsvärde kunna användas som motsvarade det allmänna saluvärdet, dvs. det pris tredje man avsåg att betala.[22]

Den närmare tolkningen av begreppet *avyttring* är således av stor praktisk betydelse. Frågan har även i samband med tillkomsten av olika bestämmelser i KL ägnats viss uppmärksamhet. Dessa utredningar ligger till grund för nuvarande lagstiftning, varför det finns skäl att undersöka de resultat som framkommit.

Skatteflyktskommittén redogjorde i sitt betänkande för praxis på detta område.[23] Kommittén fann att beträffande dubbelbeskattade associationer jämställdes *utdelning* in natura av egendom, som utgjorde varulager eller därmed i beskattningshänseende likställda anläggningstillgångar, med avyttring av egendomen. Den dolda reserven beskattades i associationen.[24] Däremot betraktades naturautdelningen inte som avyttring för den utdelande associationen om reglerna i 35 och 36 §§ KL var tillämpliga.[25]

Slutligen framhöll skatteflyktskommittén att för delägaren var utdelning att anse som ett realisationsvinstgrundande fång, vilket innebar, att en framtida överlåtelse av den mottagna egendomen kunde ge upphov till realisationsvinstbeskattning.[26]

En annan praxis hade emellertid skatteflyktskommittén funnit vid *utskiftning* av dubbelbeskattad association. Utskiftning hade över huvud taget inte betraktats som avyttring. Detta gällde vid utskiftning

---

[21] Detta gäller dock endast, då tillgången inte utgör lagertillgång i bolaget.

[22] Avräkningsvärdet skulle dock ha betydelse för att fastställa anskaffningsvärdet på andelarna i bolaget. Som tidigare framhållits påverkas anskaffningskostnaden av de uttag, som sker under bolagets bestånd.

[23] SOU 1963: 52 s. 192 ff.

[24] RN 1956 nr 5: 5 b).

[25] Jfr SOU 1963: 52 s. 191 f. Kommittén hänvisade till bl.a. RÅ 1947 Fi 632. Betr. rättsfall av samma art se även RÅ 1948 Fi 1055, 1949 Fi 995 och 1950 Fi 96.

[26] RÅ 1939 ref. 64. Mutén s. 93, Welinder II s. 148, GRS s. 437.

såväl av omsättningstillgångar [27] som av sådana anläggningstillgångar, vilka i beskattningshänseende likställs med omsättningstillgångar.[28] Denna skillnad mellan utdelning och utskiftning fann skatteflyktskommittén otillfredsställande och föreslog ändring.

Liksom beträffande de fall, då tillgångar utdelats, var realisationsvinstbeskattning utesluten hos den utskiftande associationen.[28a] Vid delägarnas senare försäljning av de genom utskiftning förvärvade tillgångarna kunde likaledes realisationsvinstbeskattning aktualiseras, eftersom tillgångarna ansågs vara förvärvade genom ett med köp eller byte jämförligt fång.[29]

I ett handelsbolag kan inte någon åtskillnad mellan utskiftning och utdelning göras. Som tidigare framhållits saknas i den civilrättsliga regleringen i bolagslagen en sådan gränsdragning som göres i ABL och i lagen om ekonomiska föreningar, där olika regler gäller vid överföring av medel från bolag i form av utdelning och i samband med likvidation.[30]

Denna omständighet gör det svårt att likställa handelsbolaget i dessa hänseenden med aktiebolaget och med den ekonomiska föreningen. Framför allt är det inte möjligt att säga om ett uttag ur ett handelsbolag närmast skall likställas med en utdelning eller med en utskiftning eller om ett uttag ibland skall betraktas som utdelning och ibland som utskiftning.

Det är således svårt att ange i vilken utsträckning den praxis, som gällde för dubbelbeskattat bolag eller förening, även äger tillämpning beträffande handelsbolag.

Några rättsfall finns dock, av vilka framgår att en uppskrivning vid uttag av omsättningstillgångar ur ett handelsbolag i samband med likvidation skall medföra att skattskyldighet uppkommer i handelsbolaget för det uppskrivna beloppet.[31] Dessa rättsfall skall närmare refereras längre fram, men redan här skall konstateras att den regel, som gällde i praxis vid utskiftning av omsättningstillgångar från ett aktiebolag eller

---

[27] RN 1954 nr 5: 1 samt 1956 nr 5: 5 a). Jfr även Helmers s. 379 ff. och SOU 1927: 23 s. 80 samt SOU 1931: 40 s. 15 och 370.

[28] RN 1958 nr 1: 12.

[28a] Se RN 1967 nr 6: 7.

[29] RÅ 1931 Fi 1290. Jfr även RN 1952 nr 5: 6 b) samt 1967 nr 6: 7. Se dock RÅ 1936 ref. 17. Jfr Hellner Bolagsbildning s. 312, Welinder II s. 148.

[30] Se ovan s. 292 f.

[31] RÅ 1954 Fi 1417, 1962 Fi 932.

en ekonomisk förening, inte ägde tillämpning vid uttag i samband med likvidation ur ett handelsbolag.[32]

Reglerna vid utskiftning av omsättningstillgångar och härmed likställda anläggningstillgångar fick en ny utformning genom den på skatteflyktskommitténs initiativ tillkomna bestämmelsen i p. 1 fjärde st. anv. till 28 § KL. Utskiftning av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening kom att utlösa beskattning.

De av skatteflyktskommittén föreslagna nya reglerna gällde dock endast frågan om skatteplikten vid överföring till delägarna av omsättningstillgångar och därmed likställda anläggningstillgångar. De regler, som i praxis utbildat sig beträffande tillgångar, där intäkten vid avyttring skulle behandlas enligt reglerna om tillfällig förvärvsverksamhet, fann skatteflyktskommittén ingen anledning att ändra.[33] Kommittén framhöll således, att utskiftning eller utdelning inte borde anses som avyttring för det bolag eller förening, som verkställde åtgärden. Denna regel gällde redan i praxis och särskild lagbestämmelse härom ansåg kommittén inte vara nödvändig.[34] Några rättsfall beträffande överföring av nu nämnda tillgångar från handelsbolag till delägare i bolaget fann inte kommittén, men den antog att samma betraktelsesätt skulle anläggas beträffande en sådan överföring som beträffande utdelning och utskiftning från ett dubbelbeskattat bolag.[35] Den skulle inte anses vara en avyttring. Kommittén menade att inte heller denna regel borde ändras.[36]

Däremot skulle förvärvet hos delägaren av egendom genom utskiftning eller utdelning anses vara ett med köp eller byte jämförligt fång. Detta var genom praxis bekräftat.[37] Genom förhandsbeskedet RN 1965 nr 1: 10 har även fastställts att motsvarande fråga beträffande uttag av tillgångar ur handelsbolaget skall bedömas på motsvarande sätt.[38]

Mot denna regel, att överföringen hos det bolag som verkställde åtgär-

---

[32] Se nedan s. 305 ff. Jfr Hellner Bolagsbildning s. 304 ff.

[33] SOU 1963: 52 s. 195.

[34] SOU 1963: 52 s. 195.

[35] SOU 1963: 52 s. 197.

[36] SOU 1963: 52 s. 197.

[37] RÅ 1931 Fi 1290. Aktieägare tillskiftades en post aktier i samband med likvidation av aktiebolaget. Hans invändning att han innehaft aktierna i det likviderade bolaget i mer än fem år lämnades utan beaktande vid försäljning samma år som likvidationen av de till honom tillskiftade aktierna. Jfr även RN 1952 nr 5: 6 b) och numera RN 1967 nr 6: 7.

[38] Se ovan s. 298.

den inte skulle betraktas som avyttring, syntes DepCh inte ha några invändningar att resa.[39]

De slutsatser, som aktievinstutredningen drog av gällande rätt, då den byggde upp sitt förslag till nya regler vid realisationsvinstbeskattning av aktier och likartade värdepapper, överensstämde däremot inte med skatteflyktskommitténs antaganden. Enligt aktievinstutredningen skulle uttrycket *avyttring* ha samma innebörd som uttrycket »köp, byte eller därmed jämförligt fång».[40] Detta var också anledningen till att man i 35 § 2 mom. fjärde st. (jfr 35 § 3 mom. femte st.) KL, vilken bestämmelse ursprungligen härleder sig från aktievinstutredningens förslag föreskrivit att i de fall, då den skattskyldige erhållit egendom genom fång, som inte är jämförligt med köp eller byte skall till grund för beskattningen läggas det köp, byte eller därmed jämförliga fång, som skett närmast dessförinnan.

Denna bestämmelse har tillkommit för att få en i princip evig beskattning både på fastigheter och på aktier.[41] Om beskattning kunnat ske hos den tidigare innehavaren, anses egendomen förvärvad genom detta fång. Har den tidigare innehavaren inte kunnat beskattas, när egendomen övergick från honom, räknas förvärvet för den aktuelle överlåtaren bakåt till denne tidigare innehavares förvärv.

Det är därför viktigt att få fastställt om en överföring av tillgångar, på vilka 35 och 36 §§ KL är tillämpliga, från ett bolag till delägarna skall betraktas som avyttring. Skatteflyktskommittén och aktievinstutredningen har i denna fråga haft skilda uppfattningar.

För denna framställning är frågan såvitt gäller uttag ur handelsbolag av intresse. En tolkning av RN 1965 nr 1: 10 är därför viktig.

Som tidigare framhållits gällde frågan i förhandsbeskedet, om det allmänna saluvärdet eller avräkningsvärdet vid överföringen till delägaren skulle betraktas som ingångsvärde vid en senare försäljning av de uttagna tillgångarna. RegR fann, att det allmänna saluvärdet kunde betraktas som ingångsvärde, *eftersom* handelsbolaget innehaft aktierna på sådant sätt och under så lång tid, att bolaget, om det vid tiden för uttaget i stället sålt det med vinst, denna icke skulle ha varit att hänföra vare sig till inkomst av rörelse eller till skattepliktig realisationsvinst. Denna särskilda förutsättning för utgången kan tala för att ett uttag ur ett handelsbolag enligt RegR:s mening i princip skulle likstäl-

[39] Se prop. 85/1966 s. 111.

[40] SOU 1965: 72 s. 230.

[41] Jfr prop. 90/1966 s. 108 f.

las med avyttring. Hade uttag aldrig kunnat likställas med avyttring, såvitt gällde denna typ av tillgångar, fanns det ingen anledning för RegR att ange särskilda förutsättningar för utgången. Det allmänna saluvärdet vid tidpunkten för uttaget skulle då vara normgivande för ingångsvärdets beräkning, eftersom uttaget för handelsbolagets del aldrig hade kunnat utlösa en realisationsvinstbeskattning.

Denna tolkning vinner även stöd av andra förhållanden i förhandsbeskedet. En stor minoritet i RN ville i förhandsbeskedet uttala, att det allmänna saluvärdet vid tidpunkten för uttaget skulle gälla som anskaffningsvärde. Denna regel skulle enligt minoriteten gälla utan reservation, dvs. utan att handelsbolaget innehaft aktierna tillräckligt länge för att slippa en realisationsvinstbeskattning vid en försäljning. Samma regel ansåg minoriteten gälla som vid utskiftning av tillgångar från ett aktiebolag.

Minoritetens tolkning av förhållandena vid utskiftning från aktiebolag överensstämde med den regel, som framhållits av skatteflyktskommittén. Hade RegR även kunnat ansluta sig till denna, borde RegR:s utslag ha formulerats utan den reservation, som nu intogs i motiveringen.

Förhandsbeskedet talar därför enligt min uppfattning för att uttag ur handelsbolag skall likställas med avyttring. Mer komplicerad blir frågan, i vilken utsträckning detta utslag kan anses ha relevans även för motsvarande spörsmål beträffande utdelning och utskiftning ur ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Eftersom det i båda fallen är fråga om en likartad egendomsöverföring, kan det synas svårt att motivera en olikartad behandling. Frågan faller emellertid utanför ramen för denna framställning.

Det torde således kunna fastslås att uttag av tillgångar, för vilka reglerna i 35 och 36 §§ KL skall tillämpas, hos handelsbolaget är att anse som avyttring. Därmed uppkommer en följdfråga. Kan tillgångarna uttagas ur handelsbolaget till ett avräkningsvärde, som understiger det allmänna saluvärdet vid tidpunkten för uttaget?

Indirekt kan utslaget i förhandsbeskedet anses besvara även detta spörsmål. Av RegR:s motivering synes framgå, att i princip skall avräkningsvärdet ligga till grund. Visserligen gällde målet direkt frågan om delägarens anskaffningskostnad, då han använt bokförda värdet som avräkningsvärde vid uttaget. Men om det bokförda värdet inte skulle kunna använts vid beräkningen av realisationsvinstens storlek i handelsbolaget borde i förhandsbeskedet utan reservation ha uttalats, att det allmänna saluvärdet skulle tjäna som grund för anskaffningskost-

naden för delägaren. I stället skulle TI därefter genom eftertaxering försöka få en ändring till stånd beträffande den taxering, som avsåg det beskattningsår, under vilket uttaget skett till det bokförda värdet.

Även andra skäl talar för att som avräkningsvärde vid uttag av tillgångar, på vilka 35 och 36 §§ KL skall tillämpas, det bokförda värdet skall kunna användas.

I annat sammanhang har framhållits, att beskattning av »förtäckt» realisationsvinst inte förekommer.[42] I stället för uttag från bolaget utan ersättning står det delägarna fritt att låta handelsbolaget sälja egendomen till dem. Det värde, till vilket överlåtelse kan ske utan att skatterättslig korrigering behöver vidtagas, måste också kunna accepteras som avräkningsvärde vid ett uttag. I annat fall hade regeln varit svår att tillämpa, eftersom den kunde kringgås genom att handelsbolaget sålde egendomen till ett pris som understeg allmänna saluvärdet.[43]

I vissa fall då avyttring till underpris sker, föreligger en gåva. Här skulle då kunna hävdas att köpeskillingen därför inte kan användas som underlag vid realisationsvinstens beräkning. Man vore skyldig att uppräkna priset till det allmänna saluvärdet.[44]

Mot detta kan emellertid framhållas, att man i 35 och 36 §§ KL gör en skillnad mellan köp och gåva. En transaktion skall antingen behandlas som köp eller som gåva. Om gåva anses föreligga, skall realisationsvinstbeskattning inte utlösas. Vid köp skall däremot beskattning ske. Detta gör det nödvändigt att först fastställa om köp eller gåva föreligger. Sedan denna bedömning gjorts, finns det emellertid knappast skäl att uppräkna köpeskillingen på en transaktion, som ansetts vara ett köp, eftersom frågan om köpeskillingens storlek beaktats, då fångets art fastställdes.

Trots att bolagsmännen skulle kunna överföra egendom till sig genom

[42] Se ovan s. 106 f. med där refererade rättsfall. Jfr GRS s. 224 och 438. Se även Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 238 samt Mutén Inkomst s. 92 f. och Hellner Bolagsbildning s. 248 f. Hellner anser att sker försäljning till aktieägare till ett pris som understiger tillgångens allmänna saluvärde men motsvarar priset anskaffningskostnaderna för bolaget, uppkommer ingen skattepliktig realisationsvinst beräknad på allmänna saluvärdet. Den faktiskt avtalade köpeskillingen skall ligga till grund. Jfr även Hellner Bolagsbildning s. 116. Se även aktievinstutredningen SOU 1965: 72 s. 34.

[43] Welinder Undervärdering s. 308 f.

[44] Se RÅ 1970 Fi 1885, där RN avvisade viss fråga i ansökan om förhandsbesked. Frågan gällde möjligheterna att från ett kommanditbolag överföra en fastighet till bokfört värde till ett aktiebolag, där delägarna inte var desamma som i kommanditbolaget.

uttag med bokfört värde som avräkningsvärde, är det inte sannolikt, att denna lösning kommer till användning. Mer fördelaktigt för dem är att de köper egendomen till ett pris, som motsvarar det högsta värde, till vilket avyttring kan ske utan att skattepliktig realisationsvinst uppkommer.

En sådan lösning bör kunna accepteras.[45] Mer svårbedömbar är frågan, om delägaren, som ingångsvärde vid en senare försäljning av den uttagna egendomen, kan använda ett annat och högre värde än det som använts vid överföring till honom från handelsbolaget, ifall han kan visa att han hade kunnat använda ett annat värde vid överföringstillfället utan att skattepliktig realisationsvinstbskattning förelegat.

Detta har godtagits i det aktuella förhandsbeskedet.[46] Om det skall anses vara en allmän regel torde dock vara tveksamt. Ur skatterättslig synpunkt innehåller en sådan lösning ett otillfredsställande moment. Ett uttag av det slag, som här är aktuellt, påverkar nämligen anskaffningskostnaden på handelsbolagsandelen, eftersom genom uttaget anskaffningskostnaden på denna minskar.[47] Men anskaffningskostnaden minskar med det belopp, som använts som avräkningsvärde vid uttaget. Om senare ett högre värde av delägaren kan användas, borde detta medföra, att anskaffningskostnaden på handelsbolagsandelen sjunker med motsvarande belopp. Den senare justeringen kommer emellertid knappast att ske.

III. UTSKIFTNING TILL ANNAT VÄRDE ÄN DET BOKFÖRDA VÄRDET

Även om en utskiftning till bokfört värde sålunda skulle kunna tillåtas utan att korrigering av värdet sker i skatterättsligt avseende, står det dock delägarna fritt att använda ett annat högre avräkningsvärde om detta värde är lägre än det verkliga.

När högre värde än bokfört värde kan användas utan att skattepliktig realisationsvinst uppkommer, är det naturligtvis, som nyss framhållits, fördelaktigt att använda annat avräkningsvärde.

Men även då vinsten vid avyttring skall hänföras till inkomst av rörelse, förekommer det att de skattskyldiga använder ett högre värde i ingångsbalansen efter uttaget ur handelsbolaget än vad tillgången varit

[45] Se ovan s. 105 f.

[46] Se även RÅ 1958 ref. 17 och 1965 Fi 1508.

[47] Se ovan härom s. 270 ff.

upptagen till i handelsbolagets räkenskaper. Frågan har belysts i några rättsfall.[48]

I RÅ 1954 Fi 1417 inköpte ett aktiebolag de tidigare delägarnas andelar i ett handelsbolag. Genom transaktioner, som sedan innebar handelsbolagets upplösning, övertog aktiebolaget handelsbolagets inventarier och lager som översteg de värden till vilka tillgångarna var upptagna i handelsbolagets räkenskaper. Enligt RegR innebar detta och vad som för övrigt förekommit i målet, att aktiebolaget fick anses ha åtnjutit en skattepliktig intäkt till den del varulagret uppskrivits och till den del uppskrivningen av inventarierna inneburit att åtnjutna värdeminskningsavdrag återvunnits. Sannolikt fick intäkten anses ha uppkommit i handelsbolaget. Aktiebolaget var emellertid som delägare i bolaget skattskyldigt för inkomsten.[49] Å andra sidan medgav RegR, att aktiebolaget vid beräkningen av avskrivningsunderlagets storlek på inventarier fick räkna med hela uppskrivningen.[50]

I RÅ 1957 Fi 2314 hade den skattskyldige tillsammans med en kompanjon drivit en byggnadsrörelse i form av ett handelsbolag. Genom ett avtal mellan bolagsdelägarna under år 1947 hade dessa beslutat att upplösa bolaget med verkan från den 1 januari 1947. Vid skiftet tilldelades den skattskyldige en fastighet. Vid skiftet uppskattades fastigheten ha ett värde av 28.000 kr. I handelsbolaget hade den vid tiden för upplösningen ett bokfört värde av 19.000 kr. Under 1949 sålde den skattskyldige fastigheten för ett pris av 35.000 kr. RegR fann att det värde som legat till grund vid utskiftningen, 28.000 kr, skulle bilda ingångsvärde vid beräkningen av den intäkt som delägaren skulle anses ha förvärvat, då han i sin tur sålde fastigheten. RegR synes ha resonerat så att skillnaden mellan det värde fastigheten åsatts vid skiftet och dess bokförda värde utgjorde skattepliktig intäkt för handelsbolaget vid skiftet. Inkomsten var realiserad i handelsbolaget.[51] Den inkomst som undgått beskattning vid utskiftningstillfället kan inte under ett senare beskattningsår beskattas. I stället kan felet korrigeras genom eftertaxering.[52]

Målet visar att det av delägarna vid skiftet överenskomna värdet skall

---

[48] Jfr även SOU 1963:52 s. 193.

[49] Se mer uttalat RÅ 1962 Fi 932 och 1967 ref. 18. Jfr Mutén Om bolagsbildning s. 247.

[50] RÅ 1954 Fi 1421.

[51] Jfr Hellner Bolagsbildning s. 306.

[52] Skatteflyktskommittén, SOU 1963:52 s. 193, synes uttala viss tvekan inför utgången.

ligga till grund för beräkningen. Detta gäller även i de fall då tillgången i handelsbolaget utgjort omsättningstillgång och även hos delägaren behåller karaktären av omsättningstillgång.[53] Den del av RegR som bestämde utgången fann att inkomsten vid försäljningen, 7.000 kr, utgjorde inkomst av rörelse. RegR anförde: »Väl får klaganden anses hava genom försäljningen av fastigheten åtnjutit inkomst av rörelse, men enär denna inkomst icke må uppskattas till högre belopp än skillnaden mellan försäljningspriset 35.000 kr och det värde av 28.000 kr som åsatts fastigheten vid det skifte varigenom klaganden förvärvat densamma, eller således till 7.000 kr . . .»

Ovan har jag framhållit skillnaden mellan försäljning av andel i ett handelsbolag och försäljning av tillgångar resp. skulder i bolaget. När andelen i bolaget förvärvats, kan inte den köpeskilling som betalats utnyttjas för att öka avskrivningsunderlaget i handelsbolaget. Denna fråga är viktig att uppmärksamma, eftersom den bl.a. är avgörande för köpeskillingens storlek. I många fall har förekommit, att köparen efter att ha förvärvat alla andelar i ett handelsbolag övertar bolagets tillgångar och skulder. I ingångsbalansen använder köparen de värden han betalt. Eftersom köpeskillingen avsett andelen, kan emellertid en uppskrivning av handelsbolagets utgående värden inte ske annat än om motsvarande belopp, till vilket uppskrivning skett, beskattas.[54]

IV. REALISATIONSVINST OCH REALISATIONSFÖRLUST PÅ HANDELSBOLAGSANDELEN VID LIKVIDATION AV HANDELSBOLAGET

Ovan har framhållits, att utskiftning i regel skall kunna ske till värden, som bolagsmännen bestämmer. På omsättningstillgångar skall de bokförda värdena kunna ligga till grund för utskiftningsvärdet och på anläggningstillgångarna ett värde, som ligger så lågt, att skattepliktig realisationsvinst ej uppkommer. Ett undantag gäller dock för de fall då omsättningstillgångar i samband med likvidationen övergår till att bli

---

[53] Jfr Mutén Inkomst s. 272. Mutén diskuterar svårigheterna att fastställa, när ett uttag faktiskt skall anses ha skett, i fall då tillgången kunde anses ha förändrat karaktär från omsättningstillgång till anläggningstillgång. Detta torde vara ett av skälen till att en fastighet skatterättsligt behåller karaktär av omsättningstillgång, trots att den faktiskt uttagits ur byggnadsrörelse.

[54] Se betr. spörsmål i vilken utsträckning köpeskillingen kan påverka köparens ingångsbalans eller skattepliktiga inkomst vid en senare försäljning, RN 1956 nr 1: 14 a) och 1957 nr 4: 8 samt RÅ 1965 Fi 1508, 1966 ref. 2 och 1969 Fi 1424.

anläggningstillgångar i annan rörelse eller övergår till att betraktas som privatförmögenhet.

Ett från detta spörsmål skilt men näraliggande problem avser jag att i detta avsnitt beröra. Hur skall en eventuell realisationsvinst (och förlust) avseende bolagsmannens andel beräknas, då tillgångar i samband med likvidation överförs på delägaren? I skatterättslig praxis är det klart, att en utskiftning i aktiebolag, både då den är partiell och då den är total, för aktieägarens vidkommande skall likställas med försäljning i 35 § KL.[55]

Det är dock viktigt att understryka, att denna regel gäller *likvidation* av aktiebolag och *nedsättning* av aktiekapital. Något rättsfall, som skulle tyda på att någon motsvarande regel skulle gälla, då ett aktiebolag *utdelar*, finns inte.

Skatteflyktskommittén synes emellertid ha förutsatt, att samma regel beträffande skattskyldigheten för aktieägarens vidkommande gällde vid utdelning i aktiebolag.[56] En sådan regel skulle dock leda till egendomliga och svårberäkneliga konsekvenser. Den kommer inte heller till användning vid de årliga normala utdelningarna. Det saknas fog för ett antagande att vissa former av utdelningar skulle behandlas på annat sätt. Om överföringar in natura (dvs. om ett aktiebolag överförde andra tillgångar än pengar till delägare och dessa överföringar betraktades som utdelning i stället för utskiftning) skulle möjliggöra en realisationsvinstbeskattning, frågar man sig var gränsen mellan utdelningar, som utlöser en realisationsvinstbeskattning, och utdelningar, som inte gör detta, skall gå.[57]

Det synes inte vara riktigt, att den omständigheten, att praxis kommit att betrakta en utskiftning som en avyttring av de aktier, som innehafts i det utskiftande bolaget, även skulle medföra, att samma betraktelsesätt skulle anläggas för det fall, att bolaget i stället utdelar. Skatteflyktskommitténs uppfattning i detta avseende kan därför på goda grunder ifrågasättas.

Den redogörelse, som här lämnats, är av intresse, eftersom skatteflyktskommittén utgått från att realisationsvinstbeskattning även kan

---

[55] Se RÅ 1927 ref. 32 och 1940 Fi 357 (total likvidation) samt 1938 ref. 11 (partiell likvidation). Särskilt betr. anskaffningskostnaderna för aktierna i det utskiftande bolaget se RÅ 1929 ref. 27.

[56] SOU 1963:52 s. 195.

[57] Däremot anses en utdelning vara ett realisationsvinstgrundande fång för aktieägaren vid en senare avyttring. Se ovan not 29.

utlösas på handelsbolagsandelen, då bolaget överför egendom till sina delägare.[58]

I ett handelsbolag görs ingen skillnad mellan utskiftning och utdelning.[59] Den omständigheten, att bolagslagen saknar olika regler för olika överföringar av tillgångar på delägarna, torde ha betydelse för dessa spörsmål. När realisationsvinstbeskattning vid likvidation och vid nedsättning sker i ett aktiebolag, kan en sådan regel bygga på ett noggrant utformat regelsystem. Både för likvidation och nedsättning finns utförliga bestämmelser i aktiebolagslagen.

Eftersom ingen skillnad finns i bolagslagen, uppkommer svårigheter, om regler likartade med dem för aktiebolag även skulle tillämpas beträffande handelsbolag. När skulle en överföring från bolaget till delägaren kunna utlösa en realisationsvinstbeskattning? När är förhållandena likartade med dem som uppkommer vid likvidation i ett aktiebolag och när är de likartade med dem som uppkommer vid utdelning i ett aktiebolag?[60]

Om en likvidation av ett handelsbolag skulle kunna utlösa en realisationsvinstbeskattning för delägaren beträffande hans andelsinnehav, vore det rimligt att även vid uttag under handelsbolagets bestånd frågan om realisationsvinstbeskattning skulle kunna uppkomma. Detta skulle då närmast motsvara förhållandena vid nedsättning av aktiekapitalet.

Men en sådan jämförelse är svår att företaga, eftersom man lika gärna kunde hävda att uttaget närmast motsvarade en utdelning. Om ändock uttag under bolagets bestånd skulle kunna medföra en realisationsvinstbeskattning för handelsbolagsmannen, finns olika tänkbara alternativ.

En möjlighet vore att anse varje uttag som en form av utskiftning och använda den formel som kom till användning i RÅ 1938 ref. 11, som rörde nedsättning av aktiekapital i ett aktiebolag. Skattepliktig realisationsvinst skulle anses ha uppkommit till belopp, som motsvarade skillnaden mellan det uttagna beloppet och så stor del av anskaffningskostnaden för andelen, som svarade mot förhållandet mellan det uttagna beloppet och andelens värde vid tiden för uttaget.

Ett sådant alternativ kommer dock inte till användning. Det hade varit en ur praktisk synpunkt omöjlig uppgift att registrera varje kapi-

[58] SOU 1963: 52 s. 197. Även Hellner synes utgå från att överföring av tillgångar på bolagsman kan utlösa realisationsvinstbeskattning. Se Hellner Bolagsbildning s. 313. Jfr även Mutén Om bolagsbildning s. 248 ff.

[59] Se ovan s. 292 ff.

[60] Jfr Mutén Bolagsbeskattning s. 78.

taluttag ur handelsbolag och beräkna den skattepliktiga realisationsvinsten. I motsats till aktiebolag och ekonomiska föreningar är kapitaluttag ur handelsbolag vanliga och dessutom sker uttagen med olika belopp för skilda delägare.

En annan möjlighet vore att kapitaluttag skulle kunna ske ur handelsbolaget utan att någon realisationsvinstbeskattning utlöstes, till dess att anskaffningskostnaden genom dessa kapitaluttag sjunkit till noll. Skedde ytterligare uttag, skulle skattepliktig realisationsvinst uppkomma.

Detta alternativ är mer realistiskt. Men även här uppkommer svårigheten att motivera ett ställningstagande med påståendet att det är fråga om en överföring som närmast överensstämmer med utskiftning i ett aktiebolag. Eftersom utdelning ur ett aktiebolag inte föranleder en realisationsvinstbeskattning, kan man fråga sig varför uttag ur handelsbolaget under dess bestånd skulle göra det.

Med hänsyn till den skillnad som föreligger i den civilrättsliga konstruktionen mellan aktiebolaget och handelsbolaget är det därför mycket tveksamt, om en likvidation av ett handelsbolag eller uttag under dess bestånd skall kunna innebära att skattepliktig realisationsvinst för handelsbolagsdelägaren uppkommer. En analogi med reglerna för aktiebolag stöter på många svårigheter, eftersom bestämmelserna inte kan appliceras på handelsbolaget.

Om de synpunkter, som här framförts, skall anses tillräckligt bärkraftiga, kan naturligtvis diskuteras. I den händelse en annan lösning väljes i praxis, uppkommer emellertid avsevärda tillämpningssvårigheter. Möjligt är kanske att de för aktiebolagen gällande bestämmelserna kan tillämpas i vissa med aktiebolagsförhållanden likartade fall. En rättstillämpning, som avväger från fall till fall har dock många nackdelar.

Några rättsfall till ledning för de frågor, som här diskuterats, finns inte. Ej heller har motsvarande spörsmål rörande avdrag för realisationsförlust på innehavda handelsbolagsandelar varit föremål för bedömning.

V. DRIFTFÖRLUST PÅ HANDELSBOLAGSANDELEN VID LIKVIDATION AV HANDELSBOLAGET

I föregående avsnitt har jag berört möjligheterna att vid utskiftning i handelsbolag beakta den realisationsvinst och den realisationsförlust,

som uppkommer på den innehavda andelen. Min slutsats blev, att dessa vinster och förluster, ej skulle beräknas på det sätt, som i praxis förekommit vid likvidation av aktiebolag och vid nedsättning av aktiekapital, och att det överhuvud taget var osäkert, om dessa vinster resp. förluster skulle beaktas.

En med detta problem likartad fråga finns det i detta sammanhang anledning att beröra, nämligen möjligheten att som driftförlust utnyttja den förlust på handelsbolagsandelar, som uppkommer därigenom, att inkråmet överförs till bolagsmannen för underpris, dvs. för ett pris, som understiger den kostnad, bolagsmannen haft för förvärvet av andelarna i bolaget.

Frågan aktualiseras i de fall, då bolagsmannen förvärvar hela handelsbolaget för att oftast omedelbart överföra dess tillgångar till den rörelse vilken han själv bedriver.

För att avdrag för förlust på handelsbolagsandel såsom för driftförlust skall kunna ske, måste förutsättningarna i p. 5 anv. till 29 § KL vara uppfyllda. Detta lagrum ger dock mycket ringa vägledning. I stället har en omfattande praxis beträffande avdragsrätten för driftförlust på innehavda aktier utbildats.[61]

Från senare år finns dessutom ett rättsfall, som kommit att belysa motsvarande fråga vid likvidation av handelsbolag.

I RÅ 1967 ref. 18 hade en rörelseidkare inköpt samtliga andelar i ett handelsbolag i syfte att förvärva hyresrätten till bolagets lokal. Han överförde utan kostnad hyresrätten till sig själv och sålde praktiskt taget alla övriga tillgångar i handelsbolaget. Han yrkade vid taxeringen avdrag för skillnaden mellan köpeskillingen för andelarna och det pris han erhöll för och åsatt övriga tillgångar utom hyresrätten, vilken skillnad uppgick till 18.860 kr. RegR yttrade: »Hyresrätten har utgjort tillgång hos handelsbolaget. Denna tillgång har visserligen icke varit upptagen till något värde i handelsbolagets räkenskaper men får likväl antagas ha haft åtminstone det värde Ström (den skattskyldige) angivit, 18.860 kr. När Ström, efter att ha förvärvat andelarna i handelsbolaget, upplöst bolaget och till sig överfört hyresrätten till nyssnämnda värde, har därigenom hos handelsbolaget uppkommit en vinst till motsvarande belopp, för vilken Ström i egenskap av andelsägare blir skattskyldig.

---

[61] Detta spörsmål är utförligt behandlat, se Hellner Bolagsbildning s. 329 ff. Jfr även GRS s. 312 med där anförda rättsfall.

Vid sagda förhållande kan Ström icke utan att hänsyn samtidigt tages till sålunda uppkommande skattskyldighet anses berättigad till avdrag för hyresrättens värde ...»

RegR:s uppfattning synes sålunda vara följande. Hade handelsbolagsmannen vid uttaget åsatt hyresrätten ett värde skulle detta varit skattepliktig inkomst hos handelsbolaget. Eftersom detta inte skett, får avdragsrätt för kostnaden för hyresrätten inte avdragas.

Emellertid är den motivering, som RegR använt, svår att närmare tolka. Den skattskyldige bolagsmannen hade nämligen, om hyresrätten åsatts ett värde vid överföringen från handelsbolaget till bolagsmannen, haft två kostnader, som han måste beakta. Hos bolagsmannen skulle då uppkomma en direkt avskrivningsbar kostnad för själva förvärvet av hyresrätten från handelsbolaget. Hade han t.ex. betalt 20.000 kr till handelsbolaget för hyresrätten hade detta belopp i hans egen rörelse varit att betrakta som en avskrivningsbar kostnad. Visserligen fick han då omedelbart i handelsbolaget en intäkt, för vilken han var skattskyldig, men intäkten och kostnaden skulle dock ge samma slutresultat för bolagsmannen. Genom att hyresrätten numera med räkenskapsenlig avskrivning endast kan vara avskriven efter fem år, skulle han dock snabbare få en skatt på intäkten. Kostnaden skulle fördelas på en femårsperiod.

Det är möjligt, att RegR endast uttalat sig om denna presumtiva kostnad för bolagsmannen. Om inte intäkten redovisats, får ej heller kostnaden avdras. Men om så är fallet har domstolen undvikit frågan om avdrag för förlust på andelen. Inköpspriset på andelen är nämligen den andra kostnad, som bolagsmannen haft. Även frågan, hur denna kostnad skall behandlas, bör besvaras.

Det pris bolagsmannen erlagt för andelen är hans anskaffningspris för denna. I den händelse bolagsmannen vid uttaget av hyresrätten utbetalar en ersättning till handelsbolaget uppkommer, som tidigare framhållits, en intäkt hos handelsbolaget, vilken omedelbart skall beskattas. Men läggs därefter vinst efter skatt till kapitalkontot, höjer detta tillägg bolagsmannens anskaffningskostnad för andelen.[62] Resultatet blir således att, när handelsbolaget upplöses, den bokföringsmässiga förlusten för andelen blir lika med den ursprungliga anskaffningskostnaden för andelen.

Mutén har utförligt diskuterat dessa spörsmål och framhållit, att ett

---

[62] Jfr ovan s. 270 ff.

resonemang, som det ovan anförda inte kan vederläggas.[63] Han menar dock, att man i praxis sannolikt kommer att inta den uppfattningen, att avdrag vid likvidation av handelsbolaget inte får ske för en bokföringsmässig förlust av nu angivet slag.

Av RÅ 1967 ref. 18 synes även framgå, att detta antagande visat sig vara riktigt. Man har inte givit den skattskyldige rätt att avdra något belopp, då han överförde hyresrätten från bolaget till sig själv. Eftersom kostnaden för själva hyresrätten, om bolagsmannen till handelsbolaget utbetalt ersättning vid överföringen, balanserar handelsbolagets intäkt, bör RegR genom detta mål även tagit ställning till frågan, om en sådan driftförlust på andelen uppkommit, att den vore avdragsgill. Med den utgång målet fått har frågan besvarats nekande.

Det gäller då att söka bedöma skälet till att avdrag inte medgivits. Först och främst finns ingen anledning antaga annat än att andelen införskaffats som ett led i handelsbolagsmannens egen rörelse. De utgjorde organisationsandelar, eftersom de förvärvats för att bolagsmannen skulle kunna övertaga den lokal, i vilken handelsbolaget drev sin verksamhet.

Vid motsvarande bedömning beträffande förlust på sådana aktier gäller regeln, att förlusten skall vara verklig, dvs. aktieägaren får inte till för låga värden ha överfört tillgångar från det slaktade bolaget till sig själv.

Nu uppkommer emellertid inte beträffande aktiebolaget den svårigheten, som föreligger beträffande handelsbolaget, att eventuella vinstmedel, som överförs till kapitalkontot, ökar andelens anskaffningskostnad. Beträffande handelsbolaget skulle man kanske kunna göra samma bedömning som beträffande aktiebolaget, om man jämförde de överförda tillgångarnas värde med andelens anskaffningspris. Man skulle således bortse från att handelsbolagsandelens anskaffningskostnad kunde ökas med eventuella vinster i bolaget efter förvärvet.

Det förefaller rimligt, att avdrag inte får ske, när förlusten inte på angivet sätt är verklig. Eftersom endast ett rättsfall föreligger är det inte möjligt att fastställa rättsläget. Det är inte avgjort, huruvida avdrag kan ske i de fall, då en verklig förlust föreligger. Mot att utnyttja förlusten i ett sådant fall talar den omständigheten, att förlusten genom underskottsavdrag ofta har utnyttjats av bolagsmannen i löpande taxeringar. Skulle den således återigen kunna utnyttjas blir samma förlust utnyttjad två gånger.

[63] Se Mutén Om bolagsbildning s. 250 ff.

VI. ENMANSHANDELSBOLAG

A. Allmänna synpunkter

Enligt 1 § bolagslagen har ett handelsbolag uppkommit, då två eller flera sluter bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker. Det är i detta sammanhang skäl att resa frågan om ett handelsbolag omedelbart upphör att existera, då antalet delägare nedgått till en.

Spörsmålet är ur civilrättslig synpunkt av viss betydelse. Handelsbolagets borgenärer är visserligen berättigade att kräva även bolagsmannen för handelsbolagets förpliktelser, men däremot har de ett primärt skydd i bolagets tillgångar, eftersom bolagsmannens privata borgenärer inte tillsammans med handelsbolagets borgenärer kan kräva uppfyllelse i bolagets tillgångar.

Många av de formella bestämmelserna om likvidation i bolagslagen är givna för fall, då flera delägare finns i bolaget och en verklig likvidation skall vidtagas. När bolaget endast har en delägare, finns det inte anledning att vidtaga alla de åtgärder varom stadgas i bolagslagen. Men av betydelse är dock att besvara frågan om bolaget formlöst upphör, när endast en delägare finns i bolaget.

Nial har i sin framställning om handelsbolaget framfört uppfattningen, att detta vore möjligt.[64]

Men om en ensam delägare kan bringa handelsbolaget att upphöra genom att formlöst överföra tillgångar och skulder på sig personligen, är det — inte minst ur skatterättslig synpunkt, vilket senare också skall diskuteras — av betydelse att fastställa hur en sådan upplösning sker.

Av civilrättslig praxis framgår, att ett handelsbolag inte upplöses endast därigenom att hela bolaget samlas på en delägares hand. I NJA 1921 s. 97 fann HD, att en fastighet, som ende delägaren överfört till sig från handelsbolaget, förvärvats inte genom överlåtelsen av samtliga andelar utan genom en därefter upprättad skifteshandling.

Om en person förvärvar alla andelar i bolaget, är avsikten ofta att överföra bolagets tillgångar och skulder på sig personligen. Detta behöver dock inte alltid vara avsikten. Meningen kan vara att även i fortsättningen bedriva rörelsen i bolagsform.

Principiellt anser man att ett handelsbolag skall bestå av två eller flera delägare. För denna ståndpunkt har man som ovan angivits dess-

---

[64] Nial s. 265 f.

utom stöd av ordalydelsen i bolagslagen. Det är också ofrånkomligt att flera delägare måste finnas då bolaget grundas.

Olika skäl har anförts mot att ett handelsbolag åtminstone en längre tid skulle kunna bestå av endast en delägare. Nial anför: »Det skulle ju betyda att en person kunde på mycket enkelt och formlöst sätt (genom att bilda ett handelsbolag med en annan person, som snart utträder ur bolaget) avskilja en del av sin förmögenhet till förmån för vissa borgenärer. Lagen har förvisso icke tänkt sig att ett sådant avskiljande skulle kunna ske i annat fall än då i bolaget finnas två eller flera delägare, vilkas förhandenvaro normalt kan sägas innefatta en viss garanti mot rent godtyckliga åtgärder till förmån för den ena eller andra borgenärskretsen.»[65]

Dessa synpunkter är visserligen beaktansvärda men dock inte helt övertygande. För det första kan man fråga sig, vilka skäl som får personer att bilda ett bolag. Det torde knappast vara annat än i undantagsfall, som orsaker som de av Nial framförda, ligger bakom ett handelsbolag.[66] Ett bildande av ett handelsbolag har regelmässigt andra motiv. Dessutom kan den person, som leds av sådana syften som de av Nial befarade, mycket lätt uppnå sitt ändamål trots ett förbud att hålla handelsbolaget med endast en delägare. Han kan t.ex. bilda ett kommanditbolag, i vilket en annan går in som kommanditdelägare med en mycket liten insats.

Den borgenär som söker säkerheter för sina fordringar torde inte heller i allmänhet tänka sig en handelsbolagskonstruktion som en lämplig väg. Det står andra och bättre möjligheter till hans förfogande.

De synpunkter som sålunda framförts av Nial som praktiska argument mot att förbjuda enmansbolaget som konstruktion torde därför vara av mindre betydelse.

Emellertid synes civilrättslig doktrin vara enig i uppfattningen att ett handelsbolag som består av endast en delägare är en konstruktion som inte kan tillåtas. Uppfattningen har stöd i rättspraxis, även om denna är sparsam.[67]

Om man accepterar den uppfattningen, att ett handelsbolag i princip inte kan bestå, om bolaget endast har en delägare uppkommer spörsmålet, *när* bolaget skall anses vara upplöst. Doktrin har inte på frågan kunnat lämna ett mer exakt svar. Möjligt vore att anse att en likvida-

[65] Nial s. 265.

[66] Återvinningsreglerna i konkurslagen kan här få betydelse.

[67] SvJT 1959 rf s. 69. Jfr även NJA 1951 s. 749 och SvJT 1950 s. 272.

tion påbörjades i och med att andelarna samlas på en delägare.[68] Men detta ger inte svar på frågan när likvidationen skall anses vara avslutad och handelsbolaget således upplöst, eftersom en likvidation i realiteten inte sker. Ett dylikt handelsbolag i likvidation kan fortsätta sin rörelse på normalt sätt, om i handelsbolaget under likvidationens gång ytterligare delägare upptages. Likvidationen avbryts då.

Det är uppenbart att de frågeställningar som här diskuterats i viss mån bygger på lösa antaganden. Det är de lege ferenda tveksamt om tillräckliga skäl talar mot att förbjuda enmanshandelsbolaget.

B. Enmanshandelsbolaget från skatterättslig synpunkt

Om rättspraxis beträffande enmanshandelsbolaget och dess möjligheter att fortsätta som en juridisk person i civilrätten är sparsam, är rättsfallen i skatterättslig praxis betydligt flera.[69]

I skatterättslig doktrin har frågan närmast belysts av Thomsen och Hellner.[70] Hellner förefaller inta samma uppfattning som Nial beträffande frågan hur bolaget skall upplösas. Eftersom bolaget inte omedelbart och i samband med att en person innehar samtliga andelar behöver anses som upplöst utan upplösningen kan dröja någon tid, har han också ställts inför svårigheten att fastställa en tidpunkt då handelsbolaget är upplöst.[71] Någon bestämd tid har han inte angivit.[72]

Frågan om enmanshandelsbolagets bestånd har varit föremål för prövning i några förhandsbesked. I RN 1955 nr 6: 6 framgick att sökanden tillsammans med annan person, A, under år 1943 bildat ett handelsbolag. Något skriftligt avtal hade inte upprättats. Under år 1945 utträdde A ur bolaget som delägare och därefter och fram till april 1953 drev sökanden ensam bolaget. Vid denna tidpunkt inträdde en annan person, B, i bolaget. RN fann att det första handelsbolaget blivit upp-

---

[68] Nial s. 268 ff.

[69] Några av dem refererade i GRS s. 431.

[70] Hellner Bolagsbildning s. 297 ff., Thomsen s. 53 ff. Se även Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 226.

[71] Se även TN 1966 s. 98.

[72] I Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen s. 226 f. framförs uppfattningen att ett handelsbolag skall anses upplöst om andelarna »under en längre följd av år» varit samlade hos en delägare. Som nedan visas, torde praxis under senare år ha givit till resultat, att denna uppfattning inte längre är riktig. Upplösningen sker snabbare.

löst och att ett nytt handelsbolag bildats 1953. I förhandsbeskedet fann RegR ej skäl göra ändring.[73]

Utgången blev densamma i RN 1956 nr 1:14 a). Från februari 1949 fram till tidpunkten för ansökan om förhandsbesked, under år 1955, hade en person ensam drivit en rörelse, sedan han löst ut en annan delägare. RN fann i sitt förhandsbesked, att ifrågavarande rörelse en gång hade förvärvats av ett handelsbolag, vari sökanden var delägare, men att rörelsen numera, sedan sökanden år 1949 förvärvat jämväl den återstående andelen i handelsbolaget, övergått på honom. RegR fann ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

Rättsfall finns dock även, där enmansbolaget accepterats. Tidpunkten under vilken bolaget existerat med endast en delägare har då varit kort. I RN 1956 nr 1:14 b) hade två personer, A och B, under lång tid bedrivit en handels- och fabriksrörelse i form av ett handelsbolag. B avled i oktober 1953 och i mars 1954 överlät dödsboet efter honom hans andel i handelsbolaget till A. Härefter, i maj samma år, hade A:s son, som då blev myndig, inträtt i bolaget som delägare till en fjärdedel av bolaget. RN fann att handelsbolaget bestått även under den tid det drivits av A ensam. Det skall understrykas att förhandsbeskedet inte blev underställt RegR:s prövning.[74]

Frågan blev även av betydelse i RN 1957 nr 4:7. Sökanden hade år 1931 förvärvat samtliga andelar i ett handelsbolag. År 1950 utfärdade sökanden på handelsbolagets vägnar ett köpebrev, enligt vilket handelsbolagets fastighet överläts på honom. Sökanden anhöll om förhandsbesked om den vinst som kunde uppkomma vid en senare eventuell försäljning av honom personligen var skattepliktig inkomst. RN fann att sökanden genom köp hade förvärvat ifrågavarande fastighet år 1950. Sökanden besvärade sig emellertid till RegR, som under år 1957 ändrade på förhandsbeskedet med följande motivering: »I målet är upplyst att sökanden d. 1 juli 1931 förvärvat övriga delägares i handelsbolaget andelar i detsamma samt att d. 9 okt. 1945 uti vederbörligt handelsregister för enskilda näringsidkare och handelsbolag intagits anmälan därom att den av handelsbolaget under firma A drivna rörelsen upphört. Enär vid sådant förhållande må i målet anses, att fastigheten numera varit i sökandens ägo längre tid än tio år, finner . . .»

RegR fann sålunda att handelsbolaget upphört. Motiveringen är dock

[73] Jfr SOU 1963:52 s. 193 f.

[74] Se även SOU 1963:52 s. 194.

försiktig; det anges inte vid vilken tidpunkt som handelsbolaget skall anses upphört. Man har framhållit både den omständigheten, att andelarna samlats på en delägares hand och det förhållandet, att anteckning skett i handelsregistret.

Ur civilrättslig synpunkt synes dock RN:s bedömning vara den korrekta. Handelsbolaget kan inte anses ha upphört, eftersom tillgångar fortfarande fanns hos handelsbolaget. Överlåtelse av fastigheten, som måste ske skriftligen, hade inte ägt rum förrän 1950. RegR har emellertid bortsett från detta.[75]

Samma synpunkter på enmanshandelsbolag som kommit till uttryck ovan synes även finnas i RÅ 1969 Fi 1424. Den skattskyldige, A, hade tillsammans med annan person, B, under ett antal år drivit rörelsen i handelsbolag. I oktober 1959 intogs i handelsregistret anmälan, att B utträtt ur bolaget men att det fortfarande drevs av A. A överlät i april 1960 rörelsen med inventarier och varulager till C.

PN ansåg att handelsbolaget ej kunde vara bestående, efter det att A blivit ensam ägare till rörelsen. Överlåtelsen till C kunde därför inte avse andelarna i bolaget.

KammarR var försiktigare i sin motivering beträffande bolagets existens. Domstolen uttalade, att annat förhållande inte kunde anses framgå i målet än att A genom ifrågavarande avtal av april 1960 överlåtit rörelsen med inventarier och varulager. RegR:s majoritet fann ej skäl att göra ändring i KammarR:s utslag.

KammarR uttalar sig inte om handelsbolagets existens. Den framhåller endast, att A överlåtit rörelsen och inte andelar i handelsbolaget. Detta synsätt kan emellertid vara förenligt även med det förhållandet att handelsbolaget fortfarande existerar. Men en omständighet kan dock tala för att KammarR ansett att handelsbolaget betraktats som upplöst. I motiveringen framhåller man att *A* överlåtit rörelsen med inventarier och varulager. Hade egendom fortfarande varit kvar i handelsbolaget borde domstolen skrivit att *handelsbolaget* överlåtit rörelsen. Visserligen hade det ekonomiska resultatet blivit detsamma, eftersom inte handelsbolaget utan i stället A är skattskyldig för handelsbolagets inkomster men den juridiska konstruktionen kan ändock kanske utläsas av den skrivning som KammarR använt.

---

[75] Jfr även RÅ 1966 Fi 104 där RegR likaså ansett att en fastighet övergått från handelsbolaget till ende delägaren utan att de formella civilrättsliga kraven för äganderättens övergång varit uppfyllda.

Om rättsfallet därför kan tolkas så att handelsbolaget varit upplöst är detta av intresse, eftersom den tid under vilken bolaget varit samlat hos en delägare varit kort, endast omkring ett halvår. Här kan dock den omständigheten ha spelat in, att den kvarvarande delägaren överlät firman till en annan person, som därefter som ensaminnehavare skulle fortsätta rörelsen.

Rättspraxis beträffande enmanshandelsbolaget kan sammanfattningsvis sägas ge följande vägledning.[76]

Det synes uppenbart att RegR i de mål som kommit under bedömning menat att ett handelsbolag kunnat upphöra formlöst, när andelarna i bolaget samlats hos en delägare.[77] Någon bestämd tidpunkt, då bolaget skall anses upplöst, har däremot inte angivits.

Anledningen torde främst vara att man betraktat det möjligt för en ensam delägare att hålla bolaget samman under den tid det kan taga att skaffa en ny kompanjon. Delägarens avsikt skulle således ha betydelse.

Samtidigt framgår det klart, att RegR intagit den även i civilrättslig doktrin uttalade uppfattningen, att handelsbolaget, även om det med tiden formlöst kan upplösas, ändock inte upplöses redan genom åtgärden, att andelarna samlas på en hand.

Däremot har RegR bortsett från kravet, att en överlåtelse av fastighet skall ske skriftligen. Domstolen har ansett, att fastigheter kunnat överföras till delägaren personligen, även om något köpeavtal beträffande fastigheten inte upprättats.

I detta avsnitt skall även uppmärksammas den effekt, som upplösning av handelsbolaget får på investeringsfonder av olika slag. Enligt 7 § 1954 års förordning om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. skall till fonden avsatta medel återföras till beskattning, när den som verkställt fondavsättning trätt i likvidation. I ett handelsbolag verkställs avsättningen av bolaget. Av uttalande vid tillkomsten av förordningen torde emellertid framgå, att den omständigheten att bolaget upplösts genom att samtliga andelar samlats på en hand inte behövde innebära, att fondmedlen skulle återföras till beskattning. Den siste andelsägaren kunde övertaga fondavsättningen om han fortsatte rörelsen.[78] Samma betraktelsesätt synes vara naturligt även beträffande andra fonder.

---

[76] Jfr även betr. enmanshandelsbolaget RÅ 1965 Fi 1508 och 1969 Fi 1280.

[77] Jfr SOU 1963: 52 s. 191.

[78] Prop. 9/1954 s. 35.

2. ENKLA BOLAG

I. CIVILRÄTTSLIGA REGLER OM LIKVIDATION OCH UPPLÖSNING AV ENKELT BOLAG

Beträffande sättet för likvidation av ett enkelt bolag hänvisar 53 § bolagslagen till motsvarande regler avseende handelsbolag, dvs. de bestämmelser vilka återfinns i 34 och 35 §§ och vilka återgivits och diskuterats ovan i avsnittet om likvidation av handelsbolag.[79]

Bestämmelserna är som ovan nämnts inte direkt tillkomna för att skydda borgenärerna. Bolagsmännen har därför möjligheter att avvika från de angivna bestämmelserna i samband med likvidationen. Vanligtvis torde inte heller bestämmelserna i bolagslagen komma till användning. Avstår däremot någon bolagsman vid likvidationen obehörigt från sin rätt till förmån för annan bolagsman, finns det möjlighet för borgenärerna att efter konkursbeslut kräva återvinning.

Innan olika beskattningsfrågor i samband med ett enkelt bolags likvidation diskuteras, finns det anledning att erinra om diskussionen om äganderättsförhållandena i ett sådant bolag.[80] Dessa frågor har även här betydelse. Äganderätten till olika tillgångar i ett enkelt bolag kan tillkomma den ene bolagsmannen ensam (individuell äganderätt) eller tillkomma båda bolagsmännen gemensamt (samäganderätt till fixerade andelar). Men eftersom flera tillgångar i ett enkelt bolag kan vara och ofta är knutna till bolagsverksamheten på sådant sätt, att det är svårt att hänföra fixa andelar av bolagstillgångarna till de olika delägarna, är det i många fall besvärligt att göra en sådan fördelning.

Om bolagsmannen har en viss andel i de särskilda tillgångar, som hör till bolaget, måste detta innebära att andelens storlek ideligen växlar, eftersom delägarnas andelar i bolaget skiftar från år till år. Tillskott och uttag kan ske, bolagsman kan låta vinst kvarstå i bolaget etc. Men storleken på delägarnas andelar kan även vara beroende av de skulder, som är hänförliga till bolagsverksamheten och för vilka bolagsmännen i olika omfattning kan vara ansvariga.[81] Att fastställa delägarnas andelar av bolagets tillgångar och skulder är därför under bolagets bestånd en besvärlig uppgift.

---

[79] Se ovan s. 291 f.

[80] Betr. möjligheterna att upplösa ett partrederi se närmare Fi 1972: 8 s. 34.

[81] Se ovan s. 163 f. och 215 f.

II. UTSKIFTNING AV TILLGÅNGAR I ETT ENKELT BOLAG

Den skattemässiga effekten av en upplösning av ett enkelt bolag är svår att bestämma, bl.a. därför att det kan vara ovisst i vilken utsträckning en bolagsman vid likvidation övertar nya tillgångar eller om de utskiftade tillgångarna redan tillhört bolagsmannen.

Även vid likvidation måste en bedömning göras på samma sätt som vid bolagsbildning, om den dolda reserv, som finns i bolaget, skall upplösas till den del, som den rör tillgångar, vilka överförs från den ene bolagsmannen till den andre. Beträffande dessa frågor hänvisas i huvudsak till den diskussion, som ovan förts i samband med bolagsbildning och som även här aktualiseras.[82]

Vissa frågor av speciellt intresse vid likvidation skall dock närmare beröras.

A. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av rörelse

Nyligen har RSV i ett förhandsbesked uppehållit sig kring spörsmål vid likvidation av ett enkelt bolag, då intäkten skulle hänföras till inkomst av jordbruksfastighet (kontantmetoden). Även om inte alla frågor, eftersom kontantmetoden skulle tillämpas, har direkt betydelse för denna framställning, är dock några spörsmål av intresse.

I förhandsbeskedet, RSV 1971 nr 3: 2, anförde sökandena, A och B, att de gemensamt såsom arrendatorer brukade en gård. I samband med byte av arrendegård hade B:s broder tidigare utträtt och dennes del hade förvärvats av A, som betalade 56.500 kr för djur och inventarier. För att bli hälftendelägare fick A dessutom betala 15.000 kr till B. (Betalning skedde med revers.) A:s köpeskilling, som helt avsåg djur och inventarier, uppgick totalt till 71.500 kr. Beloppet fördelade sig sålunda, att A betalade 34.700 kr för djuren och 36.800 kr för inventarierna.

De avsåg nu att upphöra med arrendet och önskade då förhandsbesked i olika frågor, därav bl.a. i denna:

Om de sålde samtliga kor och lika många ungdjur och därefter behöll kvarvarande besättning, vilken sedan delades upp mellan A och B, kunde värdet av på denna resterande del beskattas redan vid separa-

[82] Jfr ovan s. 131 ff.

tionstillfället eller skulle beskattning ske först vid ett senare försäljningstillfälle?

RN konstaterade att de djur som fanns kvar efter försäljning av kor och kvigor efter relationstalen 1:1, utgjorde omsättningsdjur samt att sökandena, såvitt av utredningen i ärendet framgick, innehade djuren med samäganderätt. Vid angivna förhållanden fann RN vidare att, om sökandena upplöste samäganderätten till den kvarvarande delen av besättningen genom att envar av sökandena bytte bort sin hälftendel i halva antalet djur mot att han erhöll den andres hälftenandel i de övriga djuren, fråga var om avyttring av andelar i omsättningsdjur genom byte. På grund härav förklarade RN vinst, som uppkom för envar av sökandena på grund av bytet, utgjorde för honom skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet för det beskattningsår, varunder bytet ägt rum.

Det skall framhållas, att förhandsbeskedet i nu refererade delar inte kom att underställas RegR:s prövning. Utgången var sådan, att någon skattemässig olägenhet för sökanden knappast uppkom. Visserligen ansåg RN, att sökanden — genom att byta bort sin hälftendel i halva antalet djur mot att han erhöll den andres hälftendel i de övriga djuren — avyttrat andelar i omsättningsdjur genom byte. Sannolikt måste emellertid kostnaden för det förvärv som skedde av den andre delägarens andel i de djur envar av sökandena behöll vid skiftet anses som en avdragsgill omkostnad. Detta skulle då innebära, att intäkten som uppkom vid upplösningen motsvarades av en lika stor kostnad.

RN har således inte ansett, att djuren innehafts av de två arrendatorerna med individuell äganderätt. Detta vore i och för sig möjligt. Man kunde ha uppfattat rättsläget så, att den ene arrendatorn ägde den ena hälften av djurbesättningen och den andre ägde den andra hälften av djurbesättningen. Ett dylikt förfarande skulle kanske samtidigt anses vara konstlat, eftersom A och B säkerligen under hela arrendetiden inte haft en tanke på att skilja djuren åt, även om de från början, dvs. då djuren tillsköts, hade var sin djurstam.[83]

Om vardera arrendator vid likvidationstillfället ansågs ha ägt var sin djurstam, skulle följden blivit, att bolagsförhållandet upphörde, men att någon förändring i äganderättsförhållandena ej inträffade. Beskattning skulle då ske först när djuren försåldes till utomstående.

RN synes inte heller haft den uppfattningen, att vardera bolagsman

[83] Jfr Nial s. 381, som använder ett likartat exempel för att beskriva olika äganderättsmöjligheter i ett enkelt bolag.

haft en andel i bolaget, där äganderätten ej var knuten till speciella tillgångar utan endast omfattade hälften av samtliga de till bolaget hänförliga tillgångarna, tagna som en totalitet. Även med en sådan uppfattning borde en beskattning ej ha skett vid likvidationen, eftersom någon överlåtelse (genom byte) knappast kunde anses ha skett från den ene bolagsmannen till den andre. Vardera bolagsmannen skulle under sådan förutsättning ha ägt en andel i de sammanlagda tillgångarna, vilken vid likvidationen utkristalliserades till ett visst antal djur. Någon överföring från en delägare till den andre hade då ej skett.

I stället intog RN således en tredje ståndpunkt. I varje speciell tillgång har vardera bolagsman haft en beräknad andel, som genom likvidation utbyttes mot den andres andel i de djur, som tillskiftades honom. Att RN företrätt denna uppfattning framgår av dess motivering, då det framhålles, att samäganderätten upplöstes genom att envar av sökandena ansågs byta bort sin hälftendel i halva antalet djur mot att han erhöll den andres hälftendel i de övriga djuren.

Den inställning RN intagit, dvs. att varje bolagsman haft en andel i varje speciell tillgång, överensstämmer med den uppfattning, som ovan framförts.[84] Även om rättsfallet är relativt speciellt, eftersom det gällde djur i ett lantbruk där kontantmetoden tillämpades, samt även om förhandsbeskedet till denna del inte kom att underställas RegR:s prövning, är motiveringen dock av intresse för de frågor, som här diskuteras.

Den metod, som RN använt, förefaller överensstämma med den mening som allmänt är uttalad i civilrättslig doktrin. Enligt denna anses varje bolagsman i ett enkelt bolag äga en andel i varje särskild tillgång.[85] Rättsfallet kan därför anses utgöra ett tecken på att man i skatterättsliga frågor tillämpar samma metod som i civilrättsliga bedömningar.[86]

Under vissa omständigheter synes dock det förfarande, som här diskuterats, avvika alltför mycket från normalt betraktelsesätt. Det gäller framför allt omsättningstillgångar, som består av genussaker. Ett exempel kan illustrera detta.[87]

---

[84] Se ovan kap. IV.

[85] Se ovan kap. IV.

[86] Se Storm-Nielsen s. 73 f., som använder ett exempel, som överensstämmer med det i förhandsbeskedet. Storm-Nielsen, som hävdar att en upplösning av dold reserv inte behöver ske vid bolagsbildning, menar däremot att detta skulle ske vid upplösning.

[87] Se redaktionsuttalande i SpO 1967 s. 21 f., där liknande frågor diskuterats.

Enligt skiftesinstrument vid likvidationen skall vardera bolagsman erhålla hälften av ett spannmålslager. Den frågan kan nu uppkomma, om de då skall anses erhålla ena hälften av lagret (den del som de tidigare ägt) eller om de av sin hälft av lagret skall anses överföra hälften till den andre bolagsmannen och i utbyte få hälften av hans hälft. Om den av RN i RSV 1971 nr 3: 2 tillämpade modellen skulle användas även på genussaker, skulle det senare förfarandet vara det riktiga. Totalt fick det då följande konsekvenser. Av A:s del (50 %) har A själv behållit hälften (25 % av hela lagret) och B erhållit den andra hälften. Av B:s del (50 %) har B själv behållit hälften (25 % av hela lagret) och A erhållit den andra hälften. A resp. B har alltså efter likvidationen halva lagret vardera, varav hälften av vardera andelen kommer från den egna delen och den andra hälften från den andre bolagsmannen.

Även om den principen beträffande de flesta slag av tillgångar bör gälla att vardera delägare skall äga en andel i varje tillgång, innebär detta inte att en upplösning av den dolda reserv, som finns i tillgången skall behöva ske vid likvidation. Förhandsbeskedet, som refererats ovan, ger enligt min mening ej stöd för en sådan uppfattning. Visserligen skulle den vinst, som uppkom för envar av arrendatorerna i samband med bytet betraktas som intäkt av jordbruksfastighet. Men i motiveringen anges inte, hur vinsten skulle beräknas, dvs. hur avräkningsvärdet skulle fastställas. Dessutom var förhållandena i målet såtillvida speciella, att vardera arrendator måste ha en kostnad (genom de tillbytta andelarna av djuren) som var lika stor som intäkten (för de bortbytta andelarna av djuren). Frågan, hur vinsten skulle beräknas, har därför saknat intresse för de skattskyldiga och RN har inte heller närmare angivit, hur den skulle fastställas.

Som en allmän regel menar jag i stället att samma princip som den vilken förespråkades ovan beträffande bolagsbildning även här bör komma till användning.[88] De skäl som ovan framförts äger även här till stora delar relevans.[89] Framför allt kan framhållas möjligheten för delägarna att sälja tillgångarna till priser, som motsvarar de bokförda värdena. Om detta kan tillåtas — och inget talar för att detta inte skulle vara möjligt — finns ingen anledning att uppställa en bestämmelse,

[88] Se ovan s. 131 ff.

[89] För en redogörelse av de svårigheter, som uppkommer om en upplösning av dold reserv skall ske, se Orla G. Petersen s. 173 ff.

innebärande att dolda reserver vid likvidation av enkla bolag skall upplösas. En sådan regel skulle då alltför lätt kunna kringgås.[90]

B. Utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

De problem som uppkommer vid utskiftning av tillgångar, där intäkten vid avyttring utgör inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, är likartade med de frågor som behandlats i diskussionen om tillskott av olika tillgångar vid bildande av det enkla bolaget. Till denna framställning hänvisas.[91]

Grundläggande för den skatterättsliga bedömningen vid likvidation, varigenom fastighet eller annan anläggningstillgång utskiftas till delägaren, blir frågan, vem som kan betraktas som ägare till egendomen. Endast i de fall då likvidationen medför en äganderättsövergång, kan skatterättsliga konsekvenser uppkomma.

III. UTSKIFTNING FRÅN ENKELT BOLAG ÄR REALISATIONSVINSTGRUNDANDE FÅNG

Vid likvidation kan fast egendom som tidigare ägts med samäganderätt fördelas mellan delägarna i ett enkelt bolag. Denna fördelning innebär att den delägare, som tillskiftas fastigheten, får nya ingångsvärden och nya förvärvstider till vissa delar av fastigheten.

I RN 1964 nr 4:6 var omständigheterna dessa. Lantbrukaren N. N. sålde i början av 1952 sina fastigheter till sina fem barn, så att ett vart av barnen kom att äga 1/5 av samtliga fastigheter. Ett av barnen avled (1954), varvid hennes andelar delades mellan de övriga. Därefter hade syskonen i enkelt bolag drivit fastigheterna med jordbruk, skogsbruk, stenindustri och sågverk. På grund av oenighet mellan bröderna hade förordnande om likvidation gjorts.

Sökanden anhöll om förhandsbesked, huruvida en skifteshandling i det enkla bolaget, varigenom han påfördes en av fastigheterna, ansågs grunda nytt fång, med påföljd att eventuell vinst vid framtida försäljning blev skattepliktig inkomst enligt reglerna om realisationsvinst-

---

[90] Skulle en upplösning av dold reserv ske, innebär konstruktionen att ju fler delägare bolaget har desto större blir vinsten. Jfr K. Nielsen s. 20.

[91] Se ovan s. 134.

beskattning eller om sökanden finge räkna 1952 års fång som grund för en framtida försäljning.

RN meddelade följande förhandsbesked. »RN finner, att sökanden sedan år 1954 äger en fjärdedel av »X-gården» samt att — om han genom ifrågavarande överenskommelse tilldelas återstående tre fjärdedelar av egendomen — överenskommelsen är att anse som ett realisationsvinstgrundande fång för sökanden, såvitt angår nämnda tre fjärdedelar av egendomen. På grund härav förklarar RN att, därest sökanden på angivet sätt förvärvar återstoden av »X-gården», frågan om och i vad mån vinst vid en senare skeende försäljning av egendomen utgör för sökanden skattepliktig realisationsvinst skall, såvitt angår tre fjärdedelar av egendomen, bedömas med utgångspunkt från tidpunkten för överenskommelsen.» RegR fann ej skäl göra ändring i förhandsbeskedet.

RN har sålunda haft den uppfattningen att syskonen från början haft 1/5 vardera och efter ett av syskonens död 1/4 av varje fastighet. Detta synsätt överensstämmer med de tankegångar som ovan redovisats. Individuell äganderätt eller samäganderätt är de former av egendomsgemenskap som kan förekomma beträffande fast egendom.

Däremot har RN (och RegR) ej uttalat sig om till vilket värde utskiftningen skall anses ha skett. Denna fråga hade varit intressant att få besvarad, men eftersom den inte ställdes av sökanden har man inte funnit anledning att ta ställning till detta spörsmål.

KAPITEL IX

BOLAG MELLAN MAKAR

1. INLEDNING

I tidigare kapitel av föreliggande undersökning finns utredningar, som syftar dels till att lämna synpunkter på gränsdragningen mellan bolag och andra rättsförhållanden dels ock till att fastställa gränserna mellan handelsbolag och enkla bolag.[1] Dessa undersökningar har dock, som inledningsvis anförts, skett från mer allmänna utgångspunkter. En undersökning som i ett sammanhang skulle med skatterättslig syftning behandla alla olika rättsförhållanden, oavsett vilka parter de berör, kunde vara olämplig, eftersom olika bedömanden troligtvis måste läggas vid skilda avtal. Framför allt gäller denna reservation i de fall, då äkta makar träffat ett bolagsavtal.[2] Flera bestämmelser i KL kan nämligen tänkas ha påverkat makarnas beslut. Det är inte osannolikt, att dessa spörsmål även måste ha viss betydelse vid de bedömningar, som i detta arbete företages.

Många av de rättsfall, som berör giltigheten av bolagsavtal, har gällt avtal, där delägarna varit familjemedlemmar. Förklaringen härtill står huvudsakligen att finna i olika bestämmelser i KL. Vissa av dessa vill jag inledningsvis erinra om.

Det föreligger förbud att avdraga värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av maken, hemmavarande barn under 16 år och i vissa fall hemmavarande barn, som fyllt 16 men inte 18 år.

Dessutom äger den skattskyldige inte rätt till avdrag för periodiska understöd åt person i sitt hushåll, eller där understödet inte utgör skadestånd eller är av den art, varom stadgas i 22, 25 eller 29 § KL, till

[1] Se ovan kapitel II och III.

[2] Betr. bolag mellan föräldrar och barn se framför allt s. 53 ff. och 144 ff.

annans undervisning eller uppfostran. Den omfördelning av inkomst som genom periodiska understöd annars är tillåten har således i många fall kringskurits.

På grund av dessa olika förbud har de skattskyldiga sökt andra vägar för att nå en omfördelning av inkomsterna.

Det skall emellertid understrykas, att avtal mellan äkta makar spelat åtminstone hitintills en mindre roll än överenskommelser mellan föräldrar och barn, eftersom de skattemässiga fördelarna i de första fallen tidigare inte varit så utpräglade. Äkta makar har tidigare sambeskattats och det har därför ofta varit mindre betydelsefullt, om ena maken varit skattskyldig för hela inkomsten eller om makarna kunnat göra en uppdelning av denna.[3] Frågan har mestadels endast varit av vikt vid beräkning av det förvärvsavdrag, som enligt 46 § 3 mom. KL kunde utgå.

Numera är den skatterättsliga betydelsen av olika bolagsbildningar mellan äkta makar betydligt större. Genom den obligatoriska särbeskattningen kommer det utan tvekan i fortsättningen att i ett stort antal fall vara fördelaktigt att fördela A-inkomster mellan makarna.[4] De bestämmelser som nu har betydelse är framför allt följande.

1. Eftersom endast *en* progressiv skatteskala finns i den statliga beskattningen är det fördelaktigt att uppdela inkomsten på så många skattskyldiga som möjligt.
2. Varje skattskyldig äger rätt till ett grundavdrag om 4.500 kr.[5] Detta innebär att om båda makarna har skattepliktig inkomst ökar antalet utnyttjade grundavdrag. Det skall även påpekas, att rätten till grundavdrag försvinner vid statligt taxerad inkomst om 52.500 kr. Vid 30.000 kr statligt taxerad inkomst börjar grundavdraget att avtrappas och avtrappning sker på grundavdraget med ett belopp, som motsvarar 20 % av den del av inkomsten, som överstiger 30.000 kr.
3. Reglerna om förvärvsavdrag är konstruerade så, att det oftast är fördelaktigt, att båda makarna har A-inkomster.

[3] Se H. Björne s. 345.

[4] Svårigheten att finna en objektiv grund för fördelning av gemensamt förvärvade inkomster har tidigare åberopats som en av anledningarna till att bevara en sambeskattning av makars samtliga inkomster. Allmänna skatteberedningen anför i sitt betänkande, SOU 1964:25 s. 291 f., olika exempel på fall, då makar vid särbeskattning kan fördela sina arbetsinkomster, men där objektiv grund för bedömningen av fördelningen saknas.

[5] Jag utgår här och i fortsättningen från de regler, som gäller då båda makarna hela året varit bosatta i Sverige.

Om båda makarna har taxerad inkomst försvinner emellertid — genom avtrappning — det s.k. makeavdraget. Om endast den ena maken har statligt taxerad inkomst äger han nämligen enligt 2 § 4 mom. UppF rätt till ett avdrag om 1.800 kr på den debiterade skatten. Detta avdrag är kopplat till andra makens möjligheter att utnyttja grundavdraget. Makeavdraget avtrappas med 40 % av den andra makens till statlig inkomstskatt taxerade inkomst och försvinner således helt, då andra makens taxerade inkomst uppgår till 4.500 kr (40 % av 4.500 = 1.800).

Enligt reglerna om avgift till allmän tjänstepension kan de totala avgifterna bli lägre, om endast ena maken har skattepliktig inkomst, eftersom avgiftsuttaget är begränsat. Mot detta bortfall i avgiftsuttaget, som BevU i sitt betänkande fann vara en fördel,[6] står dock nackdelen, att ena maken inte har ATP-grundande inkomst.

Det är på grund av de nya reglerna att antaga en kraftig ökning av de fall, då en uppdelning av inkomsterna kan vara fördelaktig.

Med hänsyn till att andra faktorer än de som i allmänhet gör sig gällande sålunda kan bli aktuella, har en undersökning om bolagsavtal mellan makar brutits ut till ett särskilt avsnitt. Jag kommer att här behandla bolagskonstruktioner, när båda makarna uppträder såsom bolagsmän. Några civilrättsliga frågor kommer att beröras som utgångspunkt för den skatterättsliga diskussionen. Jag inleder med ett sådant avsnitt.

För att mer fullständigt kunna behandla skatterättsliga frågor har jag emellertid funnit det nödvändigt att även upptaga frågor som inte direkt berör bolag makar emellan. I ett avsnitt kommer jag således att diskutera en fråga av mer allmän natur. Enligt 52 § 1 mom. första st. KL skall äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst.

Detta stadgande var tidigare oklart. Genom rättspraxis under senare tid synes innebörden av stadgandet mer precist ha fastställts. Dessa frågor kommer jag att beröra.

Innan jag går in på frågan om bolag mellan makar anser jag också skäl föreligga att diskutera makars möjligheter att fördela inkomster mellan sig i enskild firma, dvs. i ett fall då endast den ene maken anses vara rörelseidkare.

---

[6] BevU 40/1970 s. 97.

2. CIVILRÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER

Enligt tidigare gällande äktenskapsrätt (äktenskap ingångna före 1921) bestod makarnas egendom av tre olika förmögenhetsmassor. Varje make kunde äga enskild egendom. Såsom enskild egendom betraktades alltid fast egendom, som make vid äktenskapets ingående ägde eller som han under äktenskapet erhöll i arv. Avkastningen från denna egendom räknades dock som lös egendom. Genom förbehåll vid gåva eller testamente kunde även givare eller testator enligt 10 kap. 2 § äldre giftermålsbalken bestämma, att egendom — lös eller fast — skulle vara enskild. Makarna kunde även genom äktenskapsförord upprättat före äktenskapets ingående med rättslig verkan förordna, att viss (eller all) egendom skulle vara enskild. Egendom som inte var enskild tillhörde det samfällda boet.

I det samfällda boet, som utgjorde *ett* egendomskomplex, hade vardera maken giftorätt.[7] Schmidt har uttryckt rättsförhållandet så, att »man föreställde sig att make hade en andel i en gemensam massa ungefär som en andel i ett handelsbolag».[8]

Det skall understrykas, att mannen enligt äldre rätt hade en förvaltningsrätt, som i regel omfattade all egendom. Denna gällde inte endast hans enskilda och makarnas gemensamma egendom utan även hustruns enskilda egendom. Undantag förekom dock från huvudregeln. Bl.a. hade hustrun själv förvaltningsrätt till egendom, som hon genom eget arbete förvärvat, trots att egendomen var gemensam, dvs. tillhörde det samfällda boet. Dessutom hade hon förvaltningsrätt över henne tillhörig egendom, om sådant villkor föreskrivits i äktenskapsförord eller i samband med gåva eller testamente.[9]

Makarnas möjligheter i ett äldre äktenskap att sinsemellan ingå avtal under äktenskapet var mycket begränsade. Äktenskapsförord kunde endast träffas före vigseln. Under äktenskapet fanns ingen möjlighet att med giltig verkan avtala om ändring i den gällande förmögenhetsordningen. Ej heller kunde makar sluta andra former av avtal med varandra. Undantaget var endast vissa avtal i samband med boskillnad samt vid förestående hemskillnad och äktenskapsskillnad.[10]

Reglerna beträffande makarnas egendomsgemenskap ändrades radi-

---

[7] Westring s. 99, Schmidt s. 73 f.

[8] Schmidt s. 74.

[9] Äldre giftermålsbalken 9 kap. 1 § andra st.

[10] Westring s. 126.

kalt genom den nya giftermålsbalken. Ändringarna var så omfattande att de äldre bestämmelserna alltjämt i stor omfattning skulle gälla beträffande äktenskap ingångna före 1921, dvs. före den tidpunkt då de nya bestämmelserna trädde i kraft.[11] Förbud att sluta avtal mellan makar skulle även i fortsättningen råda i äldre äktenskap om inte särskilda medgivanden gavs i lag.[12]

Någon motsvarighet till det samfällda boet finns inte enligt nu gällande bestämmelser. Vardera maken äger sin egendom. Den av maken ägda egendomen kan vara av två slag; nämligen enskild egendom och giftorättsgods.[13] I nya äktenskap räknar man därför med fyra förmögenhetsmassor, dvs. mannens enskilda egendom och giftorättsgods samt hustruns enskilda egendom och giftorättsgods.

Giftorätt enligt de äldre bestämmelserna betydde en andel i ett gemensamt bo. Giftorätten enligt de nya reglerna har en annan innebörd. Den sistnämnda kan karakteriseras såsom »ett anspråk som riktas mot den andre maken, att hans egendom vid äktenskapets upplösning eller vissa andra händelser skall bilda en egendomsmassa som likvideras vid ett förfarande som kallas bodelning».[14]

Ett rättsfall, som belyser reglerna om egendomsgemenskapen i nya äktenskap, är NJA 1930 s. 543.[15] Mannen hade gått i konkurs och inför konkursboet gjorde hustrun gällande att viss lös egendom utgjorde hennes giftorättsgods. HD gick i rättsfallet så långt i uppdelningen att den fann, förutom viss egendom, som helt och hållet skulle betraktas såsom hustruns giftorättsgods, att det i boet fanns viss egendom, där hustruns giftorätt inskränkte sig till vissa andelar av egendomen. Sålunda uttalade HD att såsom hustruns giftorättsgods skulle räknas »andel till 1/2 i ett pianino och till 1/3 i en bil Nash med fäll och annat tillbehör». HD ansåg vidare, att hustrun skulle befrias från henne ålagd skyldighet att till konkursboet utgiva dessa nu nämnda lösören, men att hon inte ägde rätt att förfoga över egendomen på annat sätt än såsom delägare i samfällt gods. HD fann sålunda, att samäganderättslagen skulle vara tillämplig på denna egendom, i vilken båda makarna ägde viss del.[16]

[11] Se giftermålsbalkens promulgationslag.

[12] 5 § 2 mom. giftermålsbalkens promulgationslag.

[13] Här bortses från den tredje kategori, som omfattas av 6 kap. 1 § andra st. giftermålsbalken.

[14] Schmidt s. 76.

[15] Jfr om dessa regler Schmidt s. 78 ff.

[16] Denna lösning kritiseras av Schmidt; se Schmidt s. 80 ff.

Ovan har framhållits att makar i nya äktenskap har frihet att sinsemellan ingå förmögenhetsrättsliga avtal. Detta innebär, att makar med giltig verkan kan ingå bl.a. bolagsavtal med varandra.[17]

I en kommentar till den nya giftermålsbalken har dessa frågor uppmärksammats. Följande sägs härom: »Om bägge makarna deltaga i en viss förvärvsverksamhet, kan rättsförhållandet vara att betrakta antingen så att makarna idka verksamheten för gemensam räkning eller så att ena maken biträder den andre i hans näring. Huruvida det ena eller det andra skall anses vara händelsen, kan ofta vara svårt att avgöra och får bedömas efter omständigheterna i varje särskilt fall, varvid naturligtvis betydelse får tillmätas det förhållandet, huruvida båda eller allenast den ene tillsläppt de för näringens bedrivande erforderliga medlen.» [18]

Bl.a. följande alternativ på gemensam verksamhet makarna emellan torde vara tänkbara.

Makarna driver rörelsen för gemensam räkning, varvid de allmänna bestämmelserna om bolag skall tillämpas på rättsförhållandet. Makarna betraktas båda som delägare i bolaget.

Att ena maken ensam driver rörelsen, medan andra maken biträder i denna, är ett annat alternativ. För dessa fall finns en särskild bestämmelse i giftermålsbalken. Enligt 8 kap. 6 § giftermålsbalken stadgas, att biträder ena maken den andra i hans förvärvsverksamhet, skall han ha rätt till skälig ersättning för sitt arbete, även om överenskommelse inte träffats, om det med hänsyn till arbetets art och omständigheterna i övrigt må anses tillbörligt, att ersättning skall utgå.

Beträffande den bedömning som skall göras i sådana fall vad avser anspråkets skälighet, har uttalats, att vederlaget måste bli beroende på vilken typ av verksamhet det är fråga om. Det framhålls att »sålunda lärer ett löneanspråk snarare befinnas grundat i sakens natur i fråga om merkantil eller industriell verksamhet än beträffande jordbruk».[19] Huruvida detta uttalande, enligt vilket en inte betald arbetsinsats i jordbruket kan betraktas såsom mer naturlig, är riktigt, måste dock i dag vara underkastat starkt tvivel.

Slutligen bör framhållas den möjligheten, att ena maken utan biträde

---

[17] Se ovan s. 32 f. Se rättsfallet NJA 1970 not C 969, som visar att makar i princip är oförhindrade att sluta avtal med varandra, men att vissa krav ibland måste uppställas då de skall styrkas.

[18] Westring s. 140. Se vidare om dessa frågor nedan i framställningen.

[19] Westring s. 141.

av den andre driver en verksamhet, vari dock den andre tillhörig egendom kommer till användning. Även här skall vanliga förmögenhetsrättsliga regler komma till användning. Den som driver rörelsen kan inneha den andre makens egendom med nyttjanderätt. Han kan t.ex. idka jordbruk på en fastighet, som andra maken äger eller driva affärsrörelse i en lokal och med utrustning, till vilken den andre maken är ägare.[20]

3. SKATTSKYLDIGHET FÖR MAKARS GEMENSAMMA INKOMST

I 52 § 1 mom. första st. KL stadgas, att äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, taxeras en var för sin inkomst samt mannen därjämte för boets gemensamma inkomst.[21]

Som inledningsvis nämndes spelade det före 1970 års ändringar i KL ingen stor roll vem av makarna som var skattskyldig för inkomsterna. Detta torde ha varit anledningen till att detta till sin innebörd oklara stadgande inte kom att närmare preciseras genom rättspraxis.

Först i två rättsfall under mitten av 60-talet kom bestämmelsen till användning.[22] Härvid synes RegR ansett, att man beträffande äkta makar kunde räkna med inkomst, som var deras egen, och inkomst, som kunde betraktas som boets gemensamma, för vilken mannen enligt ovannämnda bestämmelse skulle vara skattskyldig.

Bestämmelsen i 52 § KL har tillkommit just vid brytningen mellan gamla och nya regler beträffande den ekonomiska regleringen i ett äktenskap.[23] Det är därför av betydelse, att de regler, som enligt giftermålsbalkarna skall gälla, även här uppmärksammas. Eftersom bestämmelserna i KL trädde i kraft vid en tid, då den nya giftermålsbalken gällt under kort tid, är det även möjligt att reglernas utformning påverkades av äldre rätts syn på makars egendomsgemenskap, särskilt som de äldre familjerättsliga reglerna fortfarande skulle vara (och ännu är) gällande beträffande äktenskap, som ingåtts före 1921.

Bestämmelsen i 52 § 1 mom. första st. KL tillkom på förslag av 1921

[20] Eventuella formkrav betr. avtalet måste dock iakttas. Se KammarR:s utslag den 14 juni 1962 (refererat i TN 1962 s. 215).

[21] Se närmare betr. denna fråga framför allt H. Björne s. 345 ff. Jfr även Welinder II s. 221 f.

[22] RÅ 1965 ref. 50 och 1966 ref. 30.

[23] Jfr även Englund Inkomstskattefaktorn s. 57.

års kommunalskattekommitté.[24] Kommittén framhöll att tidigare regler för inkomstfördelningen mellan makar utformats så att den make, som haft förvaltningen över inkomsten, även skulle taxeras för den. I äktenskap ingånget före 1921 taxerades mannen för hustruns inkomst, såvida inte hustrun själv hade förvaltningen över inkomsten. I nya äktenskap innebar denna föreskrift om bundenhet till förvaltningsrätten över inkomsten att vardera maken taxerades för sin inkomst.[25]

Kommittén ansåg, att förvaltningsfrågan i beskattningsavseende borde vara utan betydelse. Den framhöll, att det borde vara ovidkommande för hustruns taxering, om hennes inkomst förvaltades av mannen eller av tredje man. Kommittén drog en parallell med förmyndares förvaltning över myndlings inkomst. Det hade aldrig ifrågasatts, att denne skulle beskattas för denna inkomst bara därför att han förvaltar den.[26]

Motiven innehåller sedan några dunkla uttalanden. Man fann det lämpligt, att boets gemensamma inkomst, om makarna levde tillsammans, taxerades hos mannen.[27] Vad kunde då avses med boets gemensamma inkomst?

Om dessa uttalanden ställs i relation till de civilrättsliga reglerna, torde resultatet bli följande.[28] I nya äktenskap finns i strikt mening ingen gemensam inkomst. I ett äldre äktenskap finns däremot gemensam egendom, nämligen det samfällda boet.[29] I många äldre äktenskap utgör det samfällda boet den största delen av tillgångarna.

Om egendomsreglerna i äldre och nya giftermålsbalken skulle vara grunden för bedömningen av innebörden av den nu diskuterade bestämmelsen i KL, skulle frågan om gemensam inkomst reduceras till de fall, då den äldre giftermålsbalkens regler om egendomsgemenskap mellan makar vore tillämpliga.[30]

I RÅ 1966 ref. 30 tillämpades emellertid stadgandet i 52 § KL på ett sätt, som gjorde en bedömning av stadgandets innebörd svår.

Ett gift par köpte gemensamt en fastighet. I rättsfallet blev det av

[24] SOU 1924:53 s. 439 f.

[25] För en redogörelse härom se Palmgren s. 55 ff.

[26] Kritik över denna jämförelse hos H. Björne s. 350.

[27] SOU 1924:53 s. 439 f.

[28] Se närmare H. Björne s. 348 ff.

[29] 1944 års skattesakkunniga har gjort ett uttalande, SOU 1945:35 s. 69, som kan tyda på att de sakkunniga ansett att all inkomst, som härrörde från den samfällda egendomen, skulle taxeras hos mannen.

[30] Welinder II s. 221, GRS s. 583 och H. Björne s. 351.

betydelse att fastställa vem av makarna som skulle taxeras för avkastningen från fastigheten. RegR anförde i detta hänseende: »... Sedan Karlsson och hans hustru gemensamt köpt ifrågavarande fastighet, får denna anses utgöra makarnas gemensamma egendom och avkastningen av densamma deras gemensamma inkomst, för vilken — då makarna under beskattningsåret levt tillsammans — mannen jämlikt 52 § 1 mom. kommunalskattelagen skall taxeras ...»

Om makarna ingått äktenskap före 1921, skulle de äldre bestämmelserna på egendomsgemenskapen varit tillämpliga och utgången skulle då ha kunnat knytas till dessa bestämmelser om det samfällda boet, till vilken vardera maken hade en andelsrätt. Med bestämmelserna i den nya giftermålsbalken kan däremot inte motiveringen på samma grund låta sig förenas. Makarna innehade då egendomen under samäganderätt (fixa andelar) och fastigheten kan inte anses vara gemensam egendom i familjerättslig mening.[31]

Genom rättsfallet RÅ 1971 ref. 46 skingrades emellertid den osäkerhet, som tidigare rådde.[32] I målet gällde frågan om mannen ensam eller makarna till hälften var skulle taxeras för garantibeloppet avseende en fastighet, på vilken makarna gemensamt hade lagfart. RegR:s majoritet (målet avgjordes i plenum) anförde: »Av utredningen i målet framgår, att fastigheten Kalsebo 1: 17 förvärvats av makarna Lövgren genom gemensamt köpebrev. Eftersom annat förhållande icke visats, tillkommer hälften av fastigheten vardera maken. Enligt 47 § första st. kommunalskattelagen skall garantibelopp för fastighet upptagas såsom skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. Den omständigheten, att makarna gemensamt nyttjat fastigheten, kan icke föranleda att inkomst av denna skall anses som boets gemensamma inkomst, för vilken jämlikt 52 § 1 mom. första st. samma lag mannen skall taxeras.»

Hälftendelningen mellan makarna av fastigheten torde ha skett med utgångspunkt från bestämmelsen i samäganderättslagen 1 § att »lotterna vare för lika räknade, där ej annat förhållande kan visas.»[33]

---

[31] Se även RÅ 1965 ref. 50, där mannen deklarerat för hela inkomsten. Han yrkade att få tillgodoräkna sig procentavdrag på vissa av hustrun ägda, men i rörelsen utnyttjade fastigheter. RegR medgav detta med motiveringen att »den hos mannen taxerade inkomsten omfattar även för makarna gemensam inkomst och på grund därav särskilda skäl föreligga för att godtaga det i mannens deklaration upptagna procentavdraget och garantibeloppet.»

[32] GRS s. 583, G. Björne 1970 års inkomstskattereform s. 16.

[33] Samäganderättslagens bestämmelser skall enligt 19 § andra st. ej äga tillämpning på egendomsgemenskap mellan makar. Detta stadgande kan vålla missförstånd.

Målet gällde endast frågan om fördelning av garantibeloppet.[34] Det kunde finnas anledning till tvekan, huruvida det ställningstagande RegR gjort endast skulle ha betydelse för garantibeloppet eller om rättsfallet kunde ses som ett prejudikat även beträffande annan inkomst.[35]

Frågan har senare ytterligare klarlagts. I RSV 1972 nr 5: 2 förklarade RegR att vardera maken skall beskattas för sin andel av den inkomst som härrör från en jordbruksfastighet, som makarna gemensamt äger och brukar. I målet var nya giftermålsbalken tillämplig på makarnas rättsförhållanden.[36]

I målet (förhandsbesked) ägde makarna X hälften var av jordbruksfastigheten Y, vilken omfattade 20 ha åker och 25 ha skogsmark. Dessutom arrenderades ytterligare 25 ha åkermark. Driften var huvudsakligen inriktad på mjölkproduktion. Jordbruksdriften ombesörjdes av makarna gemensamt utan lejd arbetskraft. Mannen var helt sysselsatt i jordbruket och skogsbruket. Hustruns arbetsinsats i jordbruket översteg 1.200 tim/år.

RSV fann att makarna gemensamt ägde och brukade fastigheten samt att de därför borde anses gemensamt förvärva inkomst av fastigheten. På grund därav förklarade RSV att — om makarna under beskattningsåret levt tillsammans — mannen enligt 52 § 1 mom. KL och 11 § 1 mom. Si skulle taxeras för makarnas gemensamma inkomst av fastigheten. (Tre ledamöter ansåg att vardera maken skulle beskattas för sin inkomst av fastigheten).

RegR uttalade däremot: »Av utredningen framgår att vardera maken X äger hälften av jordbruksfastigheten Y, vilken makarna brukar gemensamt. Inkomsten av fastigheten är icke att anse som sådan boets gemensamma inkomst, för vilken enligt 52 § 1 mom. KL och 11 §

Avsikten är att framhålla att giftermålsbalkens regler inte skall vika för bestämmelserna i samäganderättslagen. I giftermålsbalken är dock inte alla frågor reglerade. Vardera maken är dessutom under äktenskapets bestånd ett av andra maken oberoende rättssubjekt, som kan handla självständigt. Vardera maken i ett nytt äktenskap äger sin del av godset på samma sätt som en utomstående. Jfr även NJA 1930 s. 543.

[34] Fastigheten var belägen utanför hemortskommunen. Genom fördelning av garantibeloppet mellan makarna kom vardera makens beskattningsbara inkomst i kommunen att understiga 100 kr.

[35] Jfr Eklund s. 161.

[36] Betr. frågor bl.a. om rätt till avdrag för räntor, som make betalt på inteckningslån i andra makens fastighet se RSV 1972 nr 3: 1. RSV synes i förhandsbeskedet utgå från att hustrun är skattskyldig för en av henne ägd men av båda makarna utnyttjad fastighet.

1 mom. 1 st. KF om statlig inkomstskatt mannen skall taxeras, utan vardera maken skall beskattas för den del av nämnda inkomst, som tillkommer honom.»

De utslag som nu redovisas synes ge vid handen att bestämmelsen i 52 § 1 mom. KL inte är tillämplig på makar, vilkas rättsförhållanden regleras enligt nya giftermålsbalken. Det antagande, som ovan gjordes beträffande lagrummets tillämpning, skulle vara riktig. 52 § 1 mom. första st. KL saknar betydelse vid fördelningen av inkomster mellan makar i ett nytt äktenskap.

Däremot skulle bestämmelsen om makars gemensamma egendom vara av betydelse i äldre äktenskap. Om bestämmelsen tillkommit 1928 för att stadga att all inkomst, som härrörde från makarnas samfällda egendom, skulle beskattas hos mannen, borde detta medföra att stadgandet hade stor skatterättslig betydelse i sådana äktenskap. Eftersom bestämmelsen synes vara föranledd av en önskan att bryta mot den tidigare regeln att skattskyldigheten följde förvaltningsrätten, är det inte osannolikt att bestämmelsen varit avsedd att omfatta all inkomst som härrörde från samfälld egendom i ett äldre äktenskap.

Detta innebär att mannen skulle kunna beskattas inte endast för fastighetsinkomster utan även inkomster, som härrör från avkastning av kapital eller från icke yrkesmässig avyttring av fastigheter, aktier m.m. Samfälld egendom är vanligen den största förmögenhetsmassan i ett äldre äktenskap. I ett äldre äktenskap skulle det vara av betydelse att fastställa, vilken egendom som vore makarnas enskilda egendom.

Denna vidsträckta tolkning av bestämmelsen beträffande makar, vilkas äktenskap regleras enligt äldre giftermålsbalken, synes emellertid inte ha förekommit i skattedomstolarna.

4. ENSKILD FIRMA (ENSKILD NÄRINGSIDKARE)

Driver ena maken rörelse, får enligt 20 § andra st. KL värdet av andra makens arbetsinsats i denna rörelse inte avdragas vid beräkningen av nettointäkten, även om kontant ersättning utgått. Samma regel gäller, då ena maken har annan förvärvsverksamhet, i vilken andra maken är verksam. Samtidigt är det vederlag maken uppburit inte skattepliktig inkomst. Eftersom det är fråga om ersättning för utfört arbete, skall ej heller gåvoskatt utgå.

Förbudet i 20 § att avdraga värdet av arbetsinsatsen gäller även om den andra maken meddelats prokura i rörelsen (RÅ 1929 Fi 1016).

Inte heller har det någon betydelse för tillämpningen av regeln om avdragsförbud, hur makarna har ordnat sina förmögenhetsförhållanden

sinsemellan. Boskild hustru har således vid beräkning av utav henne bedriven rörelse ej medgivits avdrag för till mannen utbetald lön (RÅ 1932 Fi 183).

Ej heller har den omständigheten påverkat utgången, att makarna taxerats såsom av varandra oberoende skattskyldiga. I RÅ 1955 ref. 36 vägrades ena maken avdrag för lön åt andra maken, avseende arbete i den förstnämndes förvärvsverksamhet. Mannen var bosatt i Köpenhamn och drev där sin egentliga rörelse. Hustrun var bosatt i Stockholm och förestod ett kontor som mannen hade upprättat där. Mannen gjorde gällande genom hänvisning till motiven till KL att lagstiftaren inte avsett denna typ av fall, då bestämmelsen i 20 § infördes. Detta påverkade inte utgången. RegR lämnade de skattskyldigas besvär utan bifall med motivering att mannen »ej kan medgivas avdrag för lön till hustrun, ändå att makarna ansetts böra åsättas taxering såsom av varandra oberoende skattskyldiga».

Förbudet i 20 § KL har vidare ansetts gälla även under det beskattningsår, under vilket makarna ingått äktenskap, trots att 65 § KL uttryckligen stadgar att makar under detta år skall särtaxeras (RÅ 1961 ref. 2).[37]

Om 20 § KL ej ger möjligheter att mellan makarna uppdela rörelsevinsten, är det betydelsefullt att fastställa vem av makarna som skall beskattas för inkomsten, när båda arbetar i rörelsen. Av intresse är härvid att undersöka vilken betydelse en registrering på ena maken har vid denna bedömning.

I detta sammanhang skall framhållas, att skyldighet (och rätt) att registrera firma endast föreligger, då bokföringspliktig rörelse bedrivs. Registreringsmyndigheten prövar dock inte längre, huruvida kraven för registrering är uppfyllda.[38] I lagrådsremissen den 16 februari 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. föreslår DepCh att alla näringsidkare skall äga rätt att inregistrera firma. Skyldighet skall endast föreligga för dem, som driver bokföringspliktig rörelse.[39]

I annat sammanhang har problem vid inkomstfördelningen i handelsbolag och kommanditbolag mellan delägare berörts.[40] Härvid framkom, att man i praxis ingripit mot inkomstöverflyttnigar, då bolagsavtalet inte har förankring i de faktiska förhållandena.

---

[37] Jfr KammarR:s utslag den 8 juni 1962; refererat i TN 1962 s. 214.

[38] Firmautredningens betänkande (SOU 1967:35) s. 146.

[39] Jfr remissen s. 132 f. och 175 f.

[40] Se ovan s. 144 ff.

Denna inställning i praxis är intressant även för den fråga, som här diskuteras. Visserligen söker man genom handels- och kommanditbolagsavtal att åstadkomma en fördelning av rörelseinkomsten *mellan* flera skattskyldiga, medan det vid enskild firma uppkommande problemet mynnar ut i frågan om *antingen mannen eller hustrun* skall skatta för hela inkomsten. Inskränker man emellertid inte frågan endast till fördelningen av inkomst från *en* rörelse, är de båda frågorna såtillvida analoga, som en inkomstuppdelning kan ske på sådant sätt att mannen med avsevärda inkomster av t.ex. jordbruksfastighet, tjänst eller *andra* förvärvskällor av rörelse önskar, att hustrun helt beskattas för en viss rörelseinkomst.

Detta talar för att de faktiska förhållandena skall vara avgörande då skattskyldigheten skall bedömas och att frågan, vem av makarna som står registrerad för rörelsen, inte skall vara utslagsgivande för bedömningen.

Även andra omständigheter talar för att en formell registrering skall lämnas utan avseende. Ovan har framhållits, att skyldighet att anmäla firma endast föreligger för bokföringspliktig rörelseidkare. Det är dock vanligt, att även andra låter registrera firma — ett förfarande som också blivit accepterat.[41] Emellertid driver ett flertal skattskyldiga sin rörelse utan att någon registrering sker. Om frågan om registreringen vore utslagsgivande för skattskyldigheten, borde det dock vara mest tillfredsställande att även i de fall, då registrering inte skett, låta makarna själva avgöra, vem av dem som skall skatta för inkomsten från förvärvskällan. Detta kan dock inte få ske.

I och med att registrering skett har dock den person som inregistrerats för firman ansetts personligen betalningsskyldig för firmans gäld; jfr 7 § firmalagen. Om hustrun inregistrerats för en av mannen driven rörelse, synes hon inte kunna undgå att med sin egendom svara för firmans förpliktelser. En tämligen omfattande civilrättspraxis har dock närmare definierat rättsläget.

Av de rättsfallen framgår att den som i verkligheten varit ägare av firmans tillgångar och rörelse, ansetts vara betalningsskyldig för firmans gäld, även om annan formellt blivit inregistrerad såsom innehavare (NJA 1928 s. 57, 1939 s. 228).[42] Detta har dock inte hindrat HD från att ibland även ålägga den för en rörelse formellt registrerade innehavaren betalningsskyldighet. I NJA 1958 s. 585 invände svaranden på

[41] Se ovan s. 338.

[42] Dessa frågor har utförligt behandlats av Grönfors, särskilt s. 306 ff.

krav om betalning för skuld i en åkerirörelse, att denna i verkligheten drevs av annan person och att denne därför vore betalningsskyldig. HD fann emellertid, att svaranden i olika avseenden var registrerad som innehavare av rörelsen. Dessa omständigheter innebar enligt HD, att käranden hade giltig anledning anta, att åkerirörelsen utövades av svaranden. Den sistnämnde ålades att erlägga betalning.

Den formella registreringen av ena maken såsom innehavare av firman kan därför inte anses innebära sådana förändringar beträffande borgenärsansvaret att denna omständighet skulle kunna tilläggas betydelse i beskattningshänseende.

Av de skäl, som sålunda angetts, skulle det kunna synas konsekvent, om den formella registreringen lämnades utan avseende och att man i stället såg till de verkliga förhållandena.

En annan uppfattning har dock uttalats.[43] Som stöd för uppfattningen, att den formella registreringen skulle vara avgörande, har åberopats utgången av rättsfallen RÅ 1954 ref. 35 och 1961 Fi 1351.

Enligt RÅ 1954 ref. 35 har gift kvinna, som haft inkomst av rörelse ansetts berättigad att vid sin inkomsttaxering åtnjuta s.k. hustruavdrag (förvärvsavdrag), oaktat hon inte själv deltagit i skötseln av rörelsen.

I RÅ 1961 Fi 1351, som även gällde frågan om rätt till förvärvsavdrag, uttalade KammarR, i vars utslag RegR ej fann skäl göra ändring, att »enär, även om såsom i målet gjorts gällande, inkomst från manufakturaffären helt hänfört sig till hustruns arbete, rörelsen likväl varit å mannen inregistrerad samt vid sådant förhållande samma inkomst är att hänföra till inkomst av rörelse icke för hustrun utan för mannen . . .», så kunde avdragsyrkandena inte lagligen bifallas.

Det skall först understrykas, att frågan i de två rättsfallen inte varit vem av makarna som på grund av registrering i handelsregistret skulle betraktas som skattskyldig. Av rättsfallet RÅ 1954 ref. 35 framgår ej ens, att registrering i handelsregistret skett. Bokföringsskyldighet synes dock ha förelegat.

Rättsfallen har i stället gällt möjligheterna för make, som haft inkomst av rörelse att göra s.k. förvärvsavdrag.

I referatmålet hade hustrun blivit taxerad för inkomst av rörelse och taxeringen hade ej överklagats i denna del. Rättsfallet får närmast giva svar på frågan om en skattskyldig enligt tidigare gällande bestämmelser ägde rätt till förvärvsavdrag, när hon visserligen haft inkomst av

[43] Helmers-Eklund s. 33 f. Även Welinder synes lägga stor vikt vid registreringen; se Welinder II s. 222.

rörelse, men ej tagit del i ledningen av rörelsen eller eljest arbetat i den.[44] Däremot talar KammarR:s motivering i RÅ 1961 Fi 1351 för att registreringen skall vara avgörande för skattskyldigheten. Men dessa utslag — där alltså huvudfrågan var en annan än den nu aktuella — kan knappast tjäna såsom enda grund för ett påstående, att frågan om registreringen skall vara avgörande för spörsmålet vem av makarna som skall anses skattskyldig för rörelseinkomsten.[45]

Men om den formella registreringen således knappast kan tjäna som avgörande grund vid bedömningen av frågan vem av makarna som skall betraktas som rörelseidkare, så har naturligtvis omständigheten betydelse som ett bevisfaktum för frågan vem av makarna som skall anses driva rörelsen. Ett rättsfall, som stöder denna uppfattning, är RÅ 1958 Fi 357. Mannen hade ett flertal år deklarerat en inkomst av försäkringsrörelse. I rörelsen hade han haft biträde av hustrun. År 1952 deklarerade hustrun inkomst av försäkringsrörelse och uppgav att mannen endast i ringa omfattning varit verksam i rörelsen. PN och KammarR ansåg att den av hustrun uppgivna rörelsen drivits av mannen. RegR kom emellertid till annan uppfattning med följande motivering. »Handlingarna i målet utvisa, att i handelsregistret för Uppsala 1/7 51 intagits anmälan att hustrun ämnade driva rörelse under firma G. Bergs försäkringsbyrå. Vidare hava klgdna obestritt upplyst, att hustrun enl. kontrakt med vbde försäkringsbolag ägde driva rörelse under nämnda firma samt att hon tidigare under ett flertal år skött kontorsarbete i en av mannen bedriven enahanda verksamhet. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter i målet får hustrun anses hava fr.o.m. juli 51 drivit rörelsen och vara skattskyldig för den del av inkomsten därav, som belöper på senare hälften av nämnda år . . .»

Hade RegR menat att registreringen var tillräcklig hade det inte i och för sig erfordrats att i motiveringen nämna de faktiska omständigheter, som de skattskyldiga förde fram.[46]

---

[44] Denna fråga aktualiserades i ett par rättsfall, se särskilt RegR:s motivering i RÅ 1953 ref. 53. Bestämmelserna om förvärvsavdrag ändrades 1960 (SFS 172/1960) så att för rätt till förvärvsavdrag krävdes att den skattskyldige haft inkomst av rörelse, vari hon varit verksam i ej blott ringa omfattning. Se även bl.a. RÅ 1954 ref. 21, 1955 Fi 744, 1956 Fi 464.

[45] I RÅ 1960 Fi 1435 beskattades en i minderårig dotters namn driven rörelse hos fadern.

[46] I andra sammanhang har RegR — vid bedömningen av frågan vem av makarna som skulle anses ha uppburit inkomsten — bortsett från omständigheten, att ena maken utåt stått för ett tjänsteåtagande. Se sålunda RÅ 1953 ref. 43. Jfr även SOU

De synpunkter, som här framförts, innebär dock inte, att jag skulle anse, att den make, som ett visst beskattningsår huvudsakligen skött verksamheten, automatiskt även skall anses vara skattskyldig för inkomsten.[47] Om t.ex. hustrun startat rörelsen och drivit den under ett antal år samt äger tillgångarna, men under en begränsad tidsperiod överlåtit ledningen till mannen för att i stället ägna sig åt andra sysslor, bör hon ändock betraktas som rörelseidkare. Det är för de fall, då registreringen inte, även sett i ett längre tidsperspektiv, kan anses överensstämma med de faktiska förhållandena — arbetsinsatsen och äganderätten till de tillgångar, som utnyttjas i rörelsen — som det finns anledning att uttala tvivel, att endast en registrering skulle förändra den bedömning, som annars vore naturlig.

Av vad som ovan framhållits torde framgå att varje enskilt fall skall bedömas utifrån sina utgångspunkter. En formell registrering av firman på ena maken saknar betydelse vid bedömningen.[48]

De olika faktorer, som kan påverka frågan, vem av makarna som reellt kan betraktas som rörelseidkare, skall i stället vara utslagsgivande. En sådan bedömning blir i många fall vansklig.

Om t.ex. ena maken (A) äger samtliga tillgångar i rörelsen medan den andra maken (B) utan A:s hjälp svarar för arbetet, vem av makarna skall då anses driva rörelsen? Om rörelsen skall anses vara en förvärvsverksamhet tillhörig A, äger A vid beräkningen av nettointäkten av rörelsen inte rätt att avdraga värdet av B:s arbetsinsats och skall således skatta för hela inkomsten. Om däremot B anses vara skattskyldig för rörelseinkomsten, då rörelsen anses utgöra en honom tillhörig förvärvsverksamhet, äger han i princip rätt att avdraga såsom avdragsgill kostnad ett mellan makarna överenskommet belopp för rätten att använda de av A ägda tillgångarna. A är skattskyldig för detta belopp, som är hänförligt antingen till inkomst av rörelse eller kanske till annan

---

1959: 13 s. 89. Att de faktiska förhållandena skall vara avgörande framgår även av RÅ 1970 Fi 2087. Mannens arbetsgivare utbetalade belopp till hustrun, för vilka mannen ansågs skattskyldig, eftersom inkomsten var hans och inte hustruns. Jfr Welinder II s. 225 f. Se i detta sammanhang även RÅ 1966 Fi 1525 och 1967 Fi 618.

[47] Jfr Brönner s. 367.

[48] Betr. skattskyldigheten åtminstone för som annan fastighet taxerad fastighet är den avgörande frågan vem av makarna som äger fastigheten. Detta gäller även vid realisationsvinstbeskattning, då fastighet avyttrats; se härom RÅ 1953 Fi 1014 och 1957 Fi 1075. Betr. skattskyldigheten för inkomst av jordbruksfastighet måste beaktas, att även den make, som ej är ägare men som skall anses som brukare, kan vara skattskyldig.

fastighet och, om det gäller en jordbruksfastighet, till inkomst av jordbruksfastighet. Emellertid torde en sådan inkomstuppdelning mellan makarna inte ha större betydelse, eftersom det endast är fördelaktigt för dem att erhålla s.k. A-inkomster och såsom sådana inkomster betraktas endast inkomst av jordbruksfastighet och rörelse, då den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning. Arrendeintäkter kan i allmänhet inte räknas dit.[49] Inkomst av annan fastighet räknas aldrig till A-inkomster.

Men de svårigheter, som ovan antytts kan varieras. Låt oss antaga att A inte endast äger tillgångarna utan även deltager i skötseln i viss utsträckning. Vem skall då skatta för inkomsten av rörelsen, dvs. vem skall förvärvsverksamheten anses tillhöra? Om B skall anses som rörelseidkare och därför skattskyldig för rörelseinkomsten, bör han fortfarande äga rätt att göra avdrag för det belopp, som tillfaller A för rätten att nyttja tillgångarna men inte för det belopp som är hänförligt till arbetsinsatsen. Däremot förefaller det nu som om A:s intäkt av rörelse resp. av jordbruksfastigheten kan hänföras till A-inkomst, eftersom han deltagit i arbetet. Även om han inte blir beskattad för denna del av ersättningen, har han dock faktiskt utfört arbete och detta bör vara tillräckligt.

Frågan om vad som skall vara mest kvalificerande, arbetsinsatsen eller äganderätten till tillgångarna, då en bedömning skall göras vem av makarna som skall betraktas som rörelseidkare, är mycket vansklig. Värdet av tillgångarna, som brukas i en rörelse, varierar från fall till fall. Detsamma gäller den arbetsinsats, som utförs av den andra maken. Var gränserna skall gå kan omöjligt fastställas. Direkta rättsfall för frågans belysning saknas dessutom. Frågan skall ytterligare belysas vid behandlingen av det enkla bolaget längre fram i detta kapitel.

5. BOLAG MELLAN MAKAR

I. SKATTERÄTTSLIGA SYNPUNKTER PÅ BOLAGSAVTALET

Ett bolagsavtal mellan makar accepteras, som ovan framhållits, i civilrättsligt hänseende, om den nya giftermålsbalken är tillämplig. Även i skatterättsligt avseende kan ett bolagsavtal mellan makar tilläggas betydelse. Som ett exempel skall refereras RÅ 1964 Fi 134.[50]

[49] Se härom prop. 70/1970 s. 90.

[50] Jfr även RÅ 1958 Fi 2643, 1969 Fi 2066, 1970 Fi 1304 samt RSV 1972 nr 5:2.

Två äkta makar hade med sina tre omyndiga barn bildat ett kommanditbolag. Enligt bolagsavtalet insattes hustrun och barnen som kommanditdelägare, medan mannen var komplementär. Mannen skulle förestå rörelsen och i lön lyfta 20.000 kr. Sedan mannen dessutom tillförts ersättning för representationskostnader, skulle vinsten delas mellan de fem delägarna, så att var och en tillfördes 1/5. Vardera delägares insatskapital utgjorde 2.000 kr.

KammarR bortsåg i sitt utslag från bolagskonstruktionen. Avtalet kunde inte givas beträffande hustrun vidsträcktare innebörd än en utfästelse från mannens sida att till henne betala viss lön för utfört arbete samt vidare att dessutom avstå från viss del av rörelsevinsten. Nämnda vinst var emellertid enligt KammarR att anse i sin helhet som skattepliktig rörelseinkomst för mannen. Från denna inkomst kunde något avdrag för lön till hustrun ej göras på grund av bestämmelsen i 20 § KL.

RegR däremot kom till annat resultat. Dess motivering innehöll bl.a. följande: »Genom vad i målet förekommit kan icke anses visat, att kommanditbolagsavtalet tillkommit för skens skull. Vad angår inkomstberäkningen får, såvitt handlingarna i målet utmärka, klgdns hustru anses såväl genom eget arbete som genom kapitalinsats hava tagit del i den av kommanditbolaget bedrivna verksamheten. Mannen kan därför icke anses skattskyldig för vad hustrun uppburit såsom delägare i bolaget eller 17.824 kr.»

Men från rättspraxis återfinns även exempel på fall då RegR accepterat en uppdelning av rörelseinkomster mellan makar, trots att de inte kan anses ha drivit verksamhet i form av handelsbolag eller kommanditbolag. I RÅ 1959 Fi 1408 hade PN skönsmässigt höjt mannens inkomst av skeppsmäklerirörelse och härvid även på honom överfört hustruns i hennes deklaration uppgivna inkomst av samma rörelse, då PN ansett att fog saknats för uppdelning av inkomsten på makarna. KammarR anförde däremot: »Såvitt handlingarna utmärka har anledning saknats att beräkna mannens inkomst av skeppsmäklerirörelse högre än i deklarationen upptaget belopp eller att avvika från i deklarationerna gjord fördelning mellan makarna av inkomsten av rörelse.» RegR fann ej skäl göra ändring i utslaget.

Av rättspraxis framgår att bolagsavtal mellan äkta makar tillagts skatterättslig betydelse. Bolagsinkomster kan fördelas mellan makarna. I vilken utsträckning detta är möjligt är dock en fråga, som ännu i stort sett måste betraktas som obesvarad.

En första förutsättning för att en fördelning av bolagsinkomsterna skall kunna ske är att bolagskonstruktionen godkänns. Men dessutom är det väsentligt att fastställa, sedan denna fråga besvarats, i vilken utsträckning det är möjligt för makar att i ett giltigt bolagsförhållande fördela inkomsterna. För de skattskyldiga är det ofta väsentligt att få fastställt, i vilken utsträckning det är möjligt att fördela »företagarvinsten», dvs. vinstandel som överstiger skälig ersättning för tillskjutet kapital och utfört arbete.[51]

Många rättsfall, som belyser de skatterättsliga konsekvenserna i ett bolag mellan äkta makar, finns som redan framhållits, inte.[52] Det synes därför inte vara möjligt att på detta område komma fram till säkra slutsatser.

Jag vill dock erinra om den diskussion, som jag ovan fört beträffande olika faktorer, som kan tänkas medföra, att ett bolagsavtal mellan familjemedlemmar med den i avtalet gjorda inkomstfördelningen kan godkännas, trots att den avkastning, som de mer passiva delägarna erhåller, är hög i förhållande till gjorda insatser.[53]

De rättsfall, på vilka dessa slutsatser bygger, gäller visserligen bolag mellan föräldrar och barn, men det finns knappast anledning anta, att andra bedömningsgrunder bör anläggas, när det är fråga om bolag mellan äkta makar.

De fall, som jag där nämnde, var i korthet följande. Bolaget kan ha sådan karaktär, att arbetsprestationer har mindre betydelse för avkastningens storlek. Om bolaget driver rörelse avseende handel med värdepapper, synes det t.ex. vara möjligt, att bolagsmännen fördelar vinsten i förhållande till kapitalinsatserna.

Familjemedlemmar kan vara delägare i ett bolag, som har även andra personer som bolagsmän. Har ingen av makarna något bestämmande inflytande i bolaget, kan vinstfördelningen kanske i allmänhet accepteras, även om avkastningen är hög.

Av den rättspraxis, som finns, synes det möjligt, att den gjorda vinstfördelningen kan accepteras, när delägarna kan visa, att bolagsavtalets regler inte avviker från den inkomstfördelning, som tidigare gällt. Har makarna tidigare drivit ett aktiebolag, vars rörelse sedan övertas av ett handelsbolag eller kommanditbolag, är det möjligt, att den vinstfördel-

---

[51] Familjeskatteberedningen framhåller svårigheterna att efter objektiv metod fördela inkomster mellan makar. Se Fi 1969: 4 s. 164.

[52] Se dock numera särskilt RSV 1972 nr 5: 2.

[53] Se ovan s. 144 ff.

ning, som gällt i aktiebolaget, även kan godtas i handelsbolaget resp. kommanditbolaget.

Jag har även nämnt möjligheten, att andel i bolag kan ha överlämnats som gåva. Den vinstfördelning, som föreskrivits i bolagsavtalet vid tidpunkten för gåvan torde kunna godtas, även om den avkastning gåvotagaren mottar är hög.

Detta är några slutsatser, som synes kunna dragas av befintligt rättsfallsmaterial. Eftersom de fall, som förekommit emellertid är få, kommer jag att belysa de svenska frågeställningarna med visst utländskt material. Detta kan framförallt vara av intresse för frågan, vilka insatser som bör krävas av makarna för att bolagsavtalet *och* den där gjorda inkomstfördelningen skall godkännas. I främst tysk rätt har dessa frågor tidigare diskuterats, varför jag inleder med olika synpunkter hämtade därifrån. I senare avsnitt kommer jag att beröra de spörsmål, som uppkommer, om inkomstfördelningen i ett enkelt bolag eller ett handelsbolag inte godtas, men den gynnade maken dock utfört ett arbete i bolaget. Frågan gäller närmast om denna omständighet skall ha betydelse i skatterättsligt avseende.

Frågan i vilken utsträckning skatterätten skulle acceptera bolagsavtal mellan nära anförvanter var under lång tid omstridd i tysk rätt. Framför allt ställde man sig tveksam till de fall, då det kunde visas att inte ekonomiska utan endast skattemässiga skäl legat bakom bolagsbildningen. Det kunde antagas att dylika synpunkter särskilt i de fall, då bolagsmännen var anförvanter, var särskilt markerade vid valet av rättsform.[54]

Att helt förbjuda bolagsbildningar mellan en viss grupp skattskyldiga fann man emellertid inte vara riktigt. Familjemedlemmar skulle ha samma möjligheter som andra att sinsemellan med skatterättslig verkan träffa bolagsavtal. Däremot accepterade man inte i tidig tysk praxis de fall, då det kunde visas att endast skattemässiga skäl legat bakom en bolagsbildning. Denna praxis har nu ändrats.[55]

I ett utslag under 1959 [56] har BFH antagit som rättsgrundsats att även i de fall då skattemässiga skäl varit helt avgörande för bolagsbildningen skall denna påverka det skattemässiga resultatet. BFH uttalade bl.a.:

»Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung wesentlich grössere Bedeutung zugemessen, als

[54] Brönner s. 324 f. och 328.

[55] Brönner s. 324.

[56] BFH-U vom 13.1.1959 I 44/57 U BStBl III s. 197.

dies in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs der Fall war. Die Änderung der Rechtsprechung diente der Erhöhung der Rechtssicherheit. Sie sollte für den Kaufmann die Möglichkeit schaffen, zuverlässig vorauszuberechnen. Grundsätzlich geht die Rechtsprechung davon aus, dass der Kaufmann in der Gestaltung seiner bürgerlich-rechtlichen Beziehungen auch steuerlich frei ist und die Formen wählen kann, die ihm am günstigsten erscheinen, worunter auch die steuerlichen Auswirkungen fallen . . .»

Det kan sålunda enligt tysk rätt anses vara fastställt att makar sinsemellan liksom andra anförvanter kan träffa bolagsavtal med skatterättslig verkan. Däremot är det också klart, att man ställer andra krav på bolaget än i civilrättslig praxis för att det skall tilläggas skatterättslig betydelse. Detta gäller framför allt såtillvida att det i allmänhet krävs, att de skattskyldiga skall kunna visa vilka regler som gällt i bolagsförhållandet. Visserligen uppställs i skatterätten inget formkrav, men detta krav på tydlig angivelse av avtalsvillkoren gör det ofta praktiskt nödvändigt att använda skrivna bolagsavtal.[57] Ett s.k. faktische Innengesellschaft, dvs. »ein Gesellschaftsverhältnis, das ohne besondere Vereinbarung auf die Mitarbeit des Ehegatten (Ehefrau) im Betrieb des anderen Ehegatten gestützt wird» accepteras inte enligt tysk rätt i skatterättsligt hänseende, trots att BGH tillagt det betydelse ur civilrättslig synpunkt.[58]

Det är emellertid inte endast det skrivna bolagsavtalet, som är avgörande för bedömningen. Det faktiska handlandet mellan delägare i bolaget måste överensstämma med bolagsvillkoren. RFH [59] har i dessa frågor bl.a. uttalat: »Die im wirtschaftlichen Leben geltende Vertragsfreiheit hat steuerlich nur da ihre Grenze, wo die getroffenen Massnahmen nicht ernstlich gemeint sind oder wo festzustellen ist, dass die getroffenen Massnahmen den wahren wirtschaftlichen Absichten der Beteiligten nicht entsprechen, sondern durch Vorschützen formeller Verträge auf einem rechtsgeschäftlichen Schleichwege etwas ganz anderes erreicht werden soll, als es nach dem Vertrage erscheint.»

Som allmän regel när skäligheten i träffade avtal skall bedömas — bl.a. spörsmål rörande vinstfördelningen — bör gälla, att avtalsvillkoren skall vara av sådan karaktär att de ter sig naturliga även i sådana fall, då avtalet hade träffats mellan oberoende skattskyldiga.[60] Vissa undan-

[57] Brönner s. 359.
[58] Brönner s. 364 f.
[59] RFH-U vom 20.1.1944 III 38/43 RStBl s. 435.
[60] Brönner s. 333 ff.

tag från denna regel har dock accepterats i tysk rätt för de fall, då vinstfördelningen objektivt kunnat betraktas som felaktig. Det har t.ex. framhållits, att det intresse som förefinns hos en yngre generation, när de inträder i ett bolag som delägare, ofta är av sådan omfattning att de arbetar mer än normalt. En högre ersättning kan därför tillåtas i dylikt fall.[61]

Betydelsefullt är att konstatera att den insats, som göres, vid en bolagsbildning mellan familjemedlemmar enligt tysk rätt inte behöver bestå av pengar eller annan lös eller fast egendom utan även kan vara arbetsprestationer.[62] Delägarens kapitalkonto kommer således därefter att bestå av de i framtiden emottagna vinster, som inte uttagits ur bolaget. Här gäller emellertid en begränsning, som det är nödvändigt att understryka. För att ett bolagsförhållande skall kunna föreligga, där »företagarvinsten» skall kunna delas, krävs att den arbetsinsats, som skall utföras av bolagsmannen, inte är av underordnad betydelse i bolaget.[63]

Denna fråga är i ett uttalande av RFH närmare belyst.[64] Domstolen anför: »... Der Beitrag der Gesellschafter kann in der Bereitstellung von Kapital, der Ueberlassung wichtiger Wirtschaftsgüter, in Mitarbeit oder in mehreren Leistungen dieser Art gleichzeitig bestehen. Besteht der Beitrag nur in Mitarbeit, so muss die Arbeit für das Unternehmen von nicht untergeordneter Bedeutung sein. Personen, die im Unternehmen nur untergeordnete und mehr mechanische Arbeit leisten, pflegt man nicht als Gesellschafter aufzunehmen; sie werden auf Dienstvertrag angestellt . . .»

De synpunkter, som här framkommit i tysk rätt, synes även vara av intresse ur svensk rätts synvinkel. En skillnad i betraktelsesättet är dock viktig att understryka. I tysk rätt förefaller inte distinktionen mellan att underkänna bolagsavtalet och att godkänna avtalet men underkänna inkomstfördelningen närmare ha diskuterats. De frågor,

---

[61] Brönner s. 343.

[62] Brönner s. 340 f.

[63] Av intresse i detta sammanhang kan RÅ 1968 ref. 59 vara. Tandläkare ansåg sig vara anställd av dödsboet efter sin avlidna hustru. RegR fann att utrustningen åtminstone utgjort hans giftorättsgods, varför tandläkarpraktiken ej kunde anses ha ingått i dödsboet efter hustrun. Detta borde varit tillräckligt skäl till att anse mannen som egen rörelseidkare. Någon annan anknytning till dödsboet fanns inte. RegR tillfogade emellertid dessutom som en omständighet av betydelse, att avkastningen av tandläkarpraktiken till allt övervägande del fick antas härröra från mannens personliga arbetsinsats.

[64] BFH-U vom 26.8.1958 I 116/58 U BStBl III s. 445.

som i tysk rätt närmast aktualiserats, torde därför som nyss framhållits närmast vara av betydelse i de fall, då fråga uppkommer om bolagsavtalet *och* inkomstfördelningen skall godkännas.

För dessa fall förefaller det även vara rimligt att i huvudsak anse, att de synpunkter som i tysk rätt lagts på dessa frågor även påverkar ståndpunktstaganden enligt svensk rätt. Att utan vidare överföra dessa argument på svensk rätt torde dock knappast vara helt riktigt.

Även om det i allmänhet måste anses vara berättigat att kräva, att den delägare, som endast bisträcker med arbetsinsats, måste utföra ett arbete av mer kvalificerat slag för att avtalet med den där gjorda vinstfördelningen skall accepteras, kan man dock fråga sig, hur svensk rätt kommer att ställa sig till de fall, då ersättningen till den delägare, som utför ett mer mekaniskt arbete, endast utgår med ett belopp, som motsvarar ett skäligt arvode för det arbete som verkligen utförts. Med hänsyn till de nuvarande reglerna i den svenska skattelagstiftningen och då särskilt reglerna i Si om särbeskattning av arbetsinkomster, kan en sådan mer blygsam fördelning vara det enda, som makarna eftersträvar med bolagskonstruktionen.

Svaret på den sistnämnda frågan måste enligt min mening bli beroende av den inställning man intar till det fall, då inkomstfördelningen inte accepteras i ett bolagsavtal, som dock i och för sig inte förklarats utan verkan i skatterättsligt avseende. Eftersom man i svensk rätt endast i undantagsfall anser, att ett bolagsavtal skall frånkännas all verkan i skatterättsligt avseende, uppkommer frågan hur de delar av bolagsvinsten, som ändock tillerkänns den gynnade delägaren, skall beskattas. Det är här viktigt att ta ställning till spörsmålet, om dessa godkända inkomster skall betraktas som rörelseinkomster och om regeln i 20 § KL om förbud för avdrag beträffande värdet av makens arbete i den skattskyldiges förvärvsverksamhet inte skall påverka beskattningen av dessa inkomster.

Den fråga, som här aktualiseras, synes kunna lösas olika beroende på om bolaget är ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Jag kommer därför att närmare diskutera frågan i särskilda avsnitt längre fram i detta kapitel. Här vill jag endast ta upp vissa allmänna synpunkter på bolagsavtal mellan makar.

De synpunkter som uttryckligen framhållits i tysk rätt, nämligen att ett bolagsavtal mellan makar bör vara skriftligt avfattat för att de skattskyldiga skall kunna visa taxeringsmyndigheter allvaret i det avtal, som träffats, bör även gälla i svensk rätt. Ett muntligt avtal kan visserligen

inte förkastas, eftersom något formkrav inte finns, men det föreligger ofta inte här samma skäl att antaga ett allvar bakom avtalet. Särskilt framstår det som önskvärt, att makarna träffar ett skriftligt avtal i de fall, då bolagsvillkoren är mer komplicerade. Men ett skriftligt avtal är naturligtvis inte tillräckligt. Det är också nödvändigt, att avtalet efterlevs i praktiken.[65]

Även om det kan vara tveksamt, hur de bolag mellan makar, där ena maken utför ett mer mekaniskt arbete, skall bedömas är det dock enligt min mening klart att en fördelning av företagsvinsten, dvs. den del av bolagsinkomsterna, som överstiger ersättning för insatt kapital och utfört arbete, inte kan ske annat än i de fall, då en fördelning mellan bolagsmännen varit naturlig, även för den händelse delägarna inte hade personliga relationer till varandra.[66]

I dessa fall, då även företagarvinsten skall fördelas, bör bolagsavtalet även i andra avseenden ha sådan karaktär, att det kunnat accepteras som ett avtal mellan personer utan personliga relationer till varandra. Här kan överenskommelser om fördelning av eventuella förluster i bolaget få betydelse. Som framförts i den allmänna redogörelsen i kapitel II om skillnader mellan bolag och tjänsteavtal är denna faktor en omständighet av mycket stor betydelse vid bedömningen. Av vikt att undersöka blir i detta sammanhang även de förvaltningsbefogenheter och den behörighet att företräda bolaget, som tilldelats de olika bolagsmännen. Dessa befogenheter och denna behörighet kan ha inskränkts på sådant sätt, att omständigheten bör påverka bedömningen.

De synpunkter jag ovan berört har en mer allmän karaktär. Det finns som jag anfört anledning antaga att vissa avvikelser föreligger vid bedömningen av ett handelsbolag och ett enkelt bolag. Jag skall därför behandla några för de olika bolagstyperna skilda frågeställningar.

II. HANDELSBOLAG

Som i föregående avsnitt framhållits kan ett bolagsavtal mellan makar accepteras, om äktenskapets rättsverkningar är reglerade efter nya

---

[65] Det har i detta sammanhang framhållits, att verksamheten utåt skall framstå som ett bolag — t.ex. i offerter och fakturor; se G. Björne 1970 års inkomstskattereform s. 17.

[66] Jfr G. Björne 1970 års inkomstskattereform s. 17, som antar att det för en större andel av vinsten torde komma att krävas »en påtaglig arbetsinsats». Se även G. Björne Tax treatment of household units s. II/285.

giftermålsbalken. Det är även möjligt att den mellan makarna överenskomna vinstfördelningen godtas, trots att vinst, som överstiger skälig ersättning för tillskjutet kapital och utfört arbete, fördelas mellan delägarna. Vissa krav måste dock uppställas för dessa fall. De insatser som göres av delägarna måste ha sådan karaktär att avtalet mellan makarna tett sig naturligt, även om det träffats mellan bolagsmän utan personliga relationer till varandra.

Emellertid uppkommer här ett åtminstone från praktisk synpunkt betydelsefullt problem. Skall ett avtal mellan makar, som innehåller en sådan fördelning av inkomsterna, att den inte kan godtas, ändock godkännas som bolagsavtal, och skall den del av inkomsten, som på grund av utförda insatser tilldelas den gynnade maken, anses vara rörelseinkomster? Samma fråga uppkommer i fall, då ena maken utfört mindre ansvarsfullt arbete, men makarna ändock träffat ett bolagsavtal och den make som utfört den mindre arbetsinsatsen endast erhållit ersättning, som motsvarar arvode för denna. De sistnämnda fallen bör behandlas på samma sätt som de förstnämnda.

Som i olika avsnitt ovan antytts har dessa frågor tidigare inte haft större betydelse vid rättsförhållanden mellan makar. Eftersom makars inkomster sambeskattats har det ofta inte spelat någon roll vem av makarna som skulle taxeras för en viss inkomst. Eftersom beskattningen nu radikalt ändrats är det svårt att på de frågor, som ställts, lämna säkra svar.

I hänseenden likartade med dem som nu diskuteras finns emellertid en relativt omfattande rättspraxis beträffande bolag, i vilka föräldrar och barn är delägare. Om de linjer, som i dessa fall utvecklats, även här skulle kunna äga tillämpning, torde resultatet bli följande. Små krav kommer att ställas på bolagsförhållandet för att detta i och för sig skall betraktas som giltigt. Om inkomstfördelningen inte godtas, skall dock den gynnade maken tilläggas så stor andel av bolagets inkomster, som motsvarar en skälig ersättning för utfört arbete och för tillskjutet kapital.[67] Detta skulle innebära, att avdragsförbudet i 20 §, dvs. de praktiska konsekvenserna av den faktiska sambeskattningen, inte aktualiseras, även om i ett bolag mellan makar inkomstfördelningen inte skulle accepteras.

Förhållandena i ett bolag mellan föräldrar och barn är i vissa fall

[67] Betr. beräknad ränta å insatt kapital är detta fast praxis i skattedomstolarna, se K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån s. 382 f. Betr. beräknad ersättning för utfört arbete se t.ex. RÅ 1960 Fi 1116 och 1964 Fi 1493.

olika med dem, som aktualiseras i ett bolag mellan makar. I de sistnämnda bolagen är det oftast avdragsförbudet i 20 § KL, som varit den direkta orsaken till bolagsbildningen. I ett bolag mellan föräldrar och barn har denna fråga ofta inte varit den centrala utan i stället en önskan att fördela hela bolagsinkomsten mellan familjemedlemmarna. Men frågan om 20 § KL har dock varit föremål för prövning av RegR, som också klart tagit ställning för att avdragsförbudet i 20 § KL inte är tillämpligt i ett bolag mellan föräldrar och barn. I RÅ 1964 Fi 1493 hade den skattskyldige tillsammans med hustru och omyndiga barn bildat ett kommanditbolag. Inkomstfördelningen godtogs emellertid inte. Ett av barnen, 17 år gammalt, hade erhållit en lön så låg, att hon inte enligt anv. till 20 § KL ansågs tillhöra arbetspersonalen. KammarR yttrade i sitt utslag: »... Vidkommande härefter dottern Ulla-Maries lön har den förvärvsverksamhet, vari hon utfört arbete, icke bedrivits av Lidbeck utan av ifrågavarande kommanditbolag. Bestämmelserna i 20 § kommunalskattelagen och p 2 av anv. till detta lagrum kunna därför icke anses vara tillämpliga i förevarande fall. Lidbeck bör förty icke beskattas för värdet av dotterns arbetsinsatser i kommanditbolagets rörelse, ...» RegR fann ej skäl göra ändring i KammarR:s utslag.[68]

Någon anledning till att bedömningen beträffande bolag mellan makar skulle bli en annan än den som nu angivits gälla beträffande bolag mellan föräldrar och barn synes inte föreligga. Eftersom man bortsett från avdragsförbudet i det rättsliga förhållandet mellan föräldrar och barn, bör man inta samma ståndpunkt, när motsvarande betraktelsesätt skall anläggas på ett bolagsavtal mellan makar.

Den inkomst, som maken uppbär skall dessutom, om bolagsavtalet accepteras men inkomstfördelningen underkänns, hänföras inte till inkomst av kapital eller till tjänst utan till den förvärvskälla, varur bolagets inkomster härflutit.[69]

En annan fråga av också stor praktisk betydelse skall i detta sammanhang likaså beröras. I RÅ 1953 ref. 42 hade RegR anledning att taga ställning till frågan om förbudet i 20 § andra st. KL om avdrag för den arbetsinsats make utför i andra makens förvärvsverksamhet även skall gälla i det fall då mannen är delägare i ett handelsbolag och hustrun anställd i samma bolag. Om bolaget utbetalar en lön till hustrun för

---

[68] Se även rättsfall RÅ 1960 Fi 1116 i föregående not.

[69] Detta har varit regel i de fall, då vinstfördelningen underkänts men viss vinstandel ändock accepterats; se härom t.ex. RÅ 1964 Fi 943 (beräknad avkastning för av barn i kommanditbolag insatt kapital har hänförts till inkomst av rörelse).

hennes arbetsinsats, kan då maken beskattas för sin andel av bolagets inkomst efter avdrag för lönen till hustrun?

RegR hade uppfattningen att det i alla händelser saknades laga grund att vägra avdrag för lön till hustrun till den del denna kostnad föll på andra bolagsmän än maken.[70] Frågan gällde dock om bolagets verksamhet till någon del kunde anses utgöra mannens förvärvsverksamhet. En tolkning av ordalydelsen i 53 § 2 mom. och p. 9 anv. till 32 § KL talade enligt den mening, som majoriteten i RegR företrädde, för att avdragsförbudet i 20 § KL inte skulle vara tillämpligt på arbete, som den skattskyldige eller hans make utfört åt handelsbolag, vari en av dem eller båda var delägare. Bakom dessa tankegångar syntes ligga uppfattningen, att bolaget i egenskap av juridisk person driver förvärvsverksamhet och utbetalar lön till delägare och anställda. Reglerna om avdragsförbud för eget arbete och makes arbete skall därför inte äga tillämpning.[71]

Genom detta utslag har fastställts den efter 1970 års ändringar i KL och Si viktiga principen, att lön till make är avdragsgill till hela beloppet i handelsbolag, även om andra maken är delägare i bolaget.[72]

III. ENKLA BOLAG

De synpunkter, som ovan framförts, har betydelse även för det enkla bolaget. I det enkla bolaget är det ofta kanske svårare än i ett handelsbolag att anlägga måttstocken, att ett bolagsavtal med däri angiven inkomstfördelning skall accepteras även i skatterättsligt hänseende, såvida personer utan personliga relationer hade kunnat träffa ett liknande bolagsavtal. Bolaget gäller ofta så små förhållanden, att det är ovanligt att andra bolagsavtal träffas därom.

[70] Ett RegRåd, som hade en från majoriteten avvikande mening ville vägra avdrag för den del av lönekostnaden, som kunde anses falla på mannens andel av handelsbolagets inkomst.

[71] RÅ 1953 Fi 1646 och 1957 Fi 1586. Däremot kan make inte erhålla förvärvsavdrag som utgår i de fall andra maken utfört arbete i någon av hans förvärvskällor jordbruksfastighet eller rörelse. Förvärvskällan anses då tillhöra bolaget. Se härom RÅ 1965 Fi 717.

[72] Welinder anser denna avdragsrätt »något inkonsekvent», eftersom enskild rörelseidkare inte äger rätt att avdra hustrulön. Jfr Welinder I s. 39. Utifrån formella synpunkter anser jag dock skillnaden kunna försvaras. Från materiella utgångspunkter kan det emellertid inte vara riktigt att olika beskattningskonsekvenser skall uppkomma, särskilt som skillnaden mellan enskild firma och olika bolagsbildningar inte är lätt att dra i de enskilda fallen.

Ett enkelt bolag kan gälla driften av ett mindre lantbruk. Det finns därvid anledning att fråga, vilka krav som skall ställas för att makarna skall kunna fördela jordbruksinkomsterna mellan sig.[73] Av uttalandena finns det anledning anta att äganderätten till jordbruksegendomen härvid kommer att ha stor betydelse. Äger ena maken ensam fastigheten, skall han anses driva jordbruket. Äger makarna däremot gemensamt fastigheten, skall de tillsammans anses skattskyldiga för inkomsterna, åtminstone om de båda dessutom arbetar på fastigheten.[74]

Om denna uppfattning skulle visa sig vara riktig, innebär det, att äganderätten till tillgångarna skulle spela större roll än arbetet på fastigheten.[75] Eftersom utbetalning för utfört arbete i andra makens förvärvsverksamhet enligt 20 § KL inte grundar avdragsrätt, synes lagstiftaren även ha uppfattningen, att vid en jämförelse mellan kapital och arbete skall den sistnämnda faktorn väga lättare.[76] Självfallet måste dock hänsyn också tas till värdet av de tillskjutna tillgångarna.

I många fall ökar svårigheterna att göra en bedömning. En make kan ha tillfört det enkla bolaget en del egendom men mindre än den andre maken. Dessutom kan han emellertid utföra avsevärda arbetsinsatser i

---

[73] Jfr Welinder som framhåller, att fördelningen kan ske efter arbetsinsatser, om bolaget accepteras. Se Welinder II s. 222.

[74] Se bl.a. uttalande av familjeskatteberedningen, Fi 1969: 4 s. 15: »I sammanhanget må framhållas att faktisk sambeskattning inte föreligger då makarna äger exempelvis hälften var av en jordbruksfastighet eller en rörelse och båda arbetar i verksamheten. I sådant fall taxeras vardera maken för sin andel av inkomsten.» Se även G. Björne 1970 års inkomstskattereform s. 16 f. samt betr. rörelse Welinder II s. 224 och 225. Björne menar att omfattningen av arbetsinsatserna inte skall påverka fördelningen av inkomsterna.

[75] Se dock RÅ 1946 Fi 971. Mannen hade tjänsteanställning men drev även lanthandel och kafé. Hustrun skötte denna rörelse. RegR medgav mannen avdrag enligt 46 § 3 mom. KL för gift kvinna. Avdraget utgick endast då hustrun hade inkomst av rörelse eller arbete. Inkomsten antogs väsentligen ha uppkommit genom hustruns arbete.

[76] Det har förekommit, att makar delat upp den gemensamma inkomsten så att mannen deklarerat för jordbruksinkomst, medan viss del av jordbruksrörelsen brutits ut till en självständig rörelse, för vilken hustrun deklarerat. Detta har främst gällt mindre delar, ofta hönsskötsel. Metoden har dock inte accepterats; se t.ex. RÅ 1954 Fi 779 och 1968 Fi 1606. Däremot har i RÅ 1969 Fi 369 RegR accepterat, att en trettonårig son drivit en egen förvärvsverksamhet (fårskötsel), avskild från faderns. Den omständigheten, att fadern på sin fastighet, vars jordbruk var utarrenderat, utan kostnad för sonen upplåtit stall och möjligen också bete, ansågs inte vara tillräckligt skäl att beskatta intäkt av försäljning hos fadern, då sonen med egna sparmedel köpt djuren och bekostat foder åt dem. Se däremot RÅ 1965 Fi 1408.

bolaget. I dessa fall kan det vara svårt att avgöra om inkomstfördelningen skall accepteras eller inte.[77]

Frågan vem av makarna som skall beskattas för inkomst av jordbruksfastighet har av RegR nyligen varit föremål för prövning . I dom den 12 december 1972 angående E. Åhsells taxering år 1965 var omständigheterna visserligen relativt speciella, eftersom det gällde skönstaxering, men rättsfallet belyser ändock de här diskuterade problemen.

Jordbruksfastigheten ägdes av hustrun. Vissa kontrolluppgifter upptog hustrun, andra mannen som mottagare av likvider för produkter från gården. I målet vitsordades, att mannen tillgodogjort sig avkastningen. Hustrun var invalidiserad. RegR ansåg, att hustrun och inte mannen skulle beskattas för inkomsten med motiveringen, att hustrun ägde fastigheten och att kontrolluppgifter avseende likvider för virke, mejeriprodukter och slaktdjur angivit henne som mottagare. Den omständigheten, att hennes make uppburit och för egen del förbrukat intäkterna, utgjorde inte skäl att anse, att hustrun inte drivit jordbruk på fastigheten.

RegR har således främst fäst avseende vid omständigheten, att hustrun ägt fastigheten och angivits som mottagare till en del av intäkterna. Hon synes inte ha utfört arbete på fastigheten, vilket således skulle tala för att äganderätten till egendomen tilläggs stor betydelse. Men samtidigt finns inte i målet angivet hur mycket arbete mannen utfört. Det går därför inte att jämföra makarnas insatser.

Även i en annan rörelse än jordbruksrörelse kan ibland svårigheter uppkomma vid bedömningen, huruvida ett bolagsavtal med sådant reellt innehåll träffats, att inkomstfördelningen kan accepteras. Även här gäller emellertid som grund för bedömningen, att avtalet skall kunna ha träffats även av personer utan närmare relationer till varandra. Denna jämförelse torde ofta vara lättare att göra i en rörelse än i ett jordbruk.

I RÅ 1970 Fi 2240 arbetade båda makarna i rörelsen (bokföringsbyrå). Enligt obestridd uppgift utförde hustrun följande arbeten. Hon tog emot telefonsamtal hela dagen, tog hand om besökare, mottog inkommande post, meddelade vilka arbeten som skulle utföras, betalade rörelsens utgifter och städade. KammarR, i vars utslag RegR ej fann skäl göra ändring, fann, att

---

[77] I dessa avvägningsfrågor se främst Helmers-Eklund s. 32 f. Betr. inkomst av jordbruk anser författarna att äganderätten till jordbruksfastigheten normalt kommer att vara avgörande för vem av makarna som skall vara skattskyldig. Deras antagande att skillnad skulle göras mellan de fall då makarna ägde egendomen enskilt och som giftorättsgods har inte bekräftats av praxis. I RSV 1972 nr 5:2 intog RegR en motsatt ståndpunkt. Jfr även KammarR:s utslag den 13 oktober 1966, refererat av H. Björne s. 357 f. Betr. de fall, då make driver rörelse se Helmers-Eklund s. 34 f.

mannen drivit rörelsen och att hustrun biträtt mannen i viss omfattning. Mannen taxerades för hela rörelseinkomsten.[78]

Den stora frågan kommer emellertid även här sannolikt att bli hur arbetsinsatsen skall värderas. Ovan har nämnts att tillskjuter ena maken endast arbetsinsats, torde det krävas att denna är av mer kvalificerat slag.

Men även om inkomstfördelningen i ett enkelt bolag underkänns behöver detta inte medföra att bolagsavtalet helt skulle sakna verkan i skattehänseende.

Ovan har jag framhållit angående handelsbolaget, att även i de fall då inkomstfördelningen mellan makarna underkändes, den gynnade maken dock skulle tilläggas så stor andel av bolagsinkomsten, som motsvarade dels beräknad ränta på insatt kapital, dels ock skälig ersättning för utfört arbete.[79] Förbudet i 20 § andra st. KL för avdrag för andra makens arbetsinsats gäller inte i ett handelsbolag. Frågan är då, om bestämmelsen kan få betydelse i ett enkelt bolag.[80]

Det skall understrykas att avdragsförbudet endast gäller andra makens *arbetsinsats*.[81] Vad som menas med värdet av arbetsinsats kan dock vara svårt att fastställa. En man som har sin hustru anställd som sekreterare äger inte rätt att avdraga värdet av hennes arbete. Däremot förefaller det inte föreligga hinder att avdraga kostnaden för de resor, som hon i sin egenskap av sekreterare måste företaga för mannen. Om t.ex. en man tar med sin hustru på en utlandsresa som sekreterare, vilket inte alltid (RÅ 1957 Fi 2134) men dock ibland godtages (RÅ 1967 Fi 1229), kan han inte avdraga värdet av hennes arbete, men däremot föreligger det inget hinder att avdraga kostnaden för hennes resor och

---

[78] Jfr tidigare RÅ 1947 Fi 588. Hustrun hade under året hjälpt mannen på dennes kontor. Detta hade krävt, att hemmet sköttes av hembiträde. RegR vägrade mannen avdrag enligt 46 § 3 mom. KL, vilket måste inneburit, att fördelning av inkomsten ej var tillåten. Se även RÅ 1933 ref. 48.

[79] Se ovan s. 351 f.

[80] Familjeskatteberedningen beräknar i sitt förslag från 1969 antalet familjer med faktisk sambeskattning till cirka 250.000 st., varav 150.000 är verksamma inom jordbruket och 100.000 inom någon form av rörelse. Se Fi 1969: 4 s. 163.

[81] Svårigheterna att finna en objektiv värderingsgrund vid fördelningen av inkomsterna har åberopats som huvudorsak till bestämmelserna om faktisk sambeskattning. Se t.ex. uttalanden av 1957 års sambeskattningsrevision SOU 1959: 13 s. 49 ff. Familjeskatteberedningen intog dock en annan uppfattning och föreslog bestämmelser som innebar, att faktisk sambeskattning i många fall skulle upphöra; se Fi 1969: 4 s. 164 ff.

uppehälle. En mer besvärlig gränsdragning skulle föreligga, om mannen till hustrun utbetalar ett traktamente, som skall täcka kostnaderna för hennes uppehälle. Sådana traktamenten betraktas som inkomst av tjänst och i princip skattepliktig inkomst för den skattskyldige som mottager traktamentet. Sannolikt måste kostnaden dock betraktas som avdragsgill för mannen.

Värdet av *andra tjänster*, t.ex. uthyrning av make tillhörig fastighet, faller inte under bestämmelsen och något avdragsförbud föreligger inte här. Denna konsekvens är klart fastslagen genom utgången bl.a. i RÅ 1967 Fi 1455 jfrd med Fi 1460.

Mannen drev rörelse (pälsdjursuppfödning) på hustruns fastighet. Han begärde avdrag för kostnader för byggnadsarbeten på fastigheten, vilka arbeten gjorts direkt för rörelsens behov. Underinstanserna vägrade avdrag, men RegR:s majoritet ansåg, att mannen skulle ha rätt till avdrag för kostnaderna för anläggandet av en brunn på hustruns fastighet, då brunnen huvudsakligen var avsedd att tillgodose behovet av vatten i rörelsen. Samtidigt som mannen medgavs avdrag, upptaxerades hustrun med motsvarande belopp under motiveringen att kostnaden fick anses hänförlig till grundförbättring på fastigheten och hustrun fick anses skattskyldig för värdet av en förmån, som genom berörda arbeten tillgodoförts henne. (RÅ 1967 Fi 1460.) Ett RegRåd ville dock vägra mannen avdrag med motiveringen att hustrun i och med att hon utan ersättning låtit mannen disponera fastigheten för rörelsen, själv måste anses ha deltagit i denna.[82]

Om samma regel, som tillämpas beträffande handelsbolaget, även skulle kunna användas beträffande det enkla bolaget, borde 20 § KL ej komma till användning till den del den utbetalda ersättningen motsvarar skäligt arvode för utfört arbete.

Som tidigare nämnts accepterar man numera praktiskt taget alltid i svensk skatterätt själva bolagskonstruktionen och ingriper i stället mot den gjorda inkomstfördelningen. Det rättsfallsmaterial, som finns, gäller dock endast handelsbolag och kommanditbolag, men här har man, även när inkomstfördelningen ej godtagits, hänfört den del av bolagsinkomsterna, som efter korrigering tillagts den gynnade delägaren, till inkomst av rörelse. Det har varit fallet både när ersättningen utgjort skälig ränta på insatt kapital eller skäligt arvode för utfört arbete.

---

[82] Ett annat rättsfall av intresse i detta sammanhang är RÅ 1969 Fi 1781. Av RegR:s motivering till detta mål synes framgå att ett hyresavtal mellan makar i princip skulle kunna godtagas.

Med samma utgångspunkt borde även i det enkla bolaget resultatet bli det, att inkomstfördelningen visserligen kan ändras, men att bolagsavtalet dock skall accepteras med den konsekvensen att den gynnade delägaren skall beskattas som för inkomst av rörelse (eller av jordbruksfastighet). 20 § KL skulle inte bli tillämplig.

Frågan är dock inte uttryckligen prövad av RegR och det är mycket tveksamt om den här förda analogin med förhållandena i ett handelsbolag står sig. Möjligt är att 20 § KL trots allt anses vara tillämplig, eftersom det enkla bolaget inte är en juridisk person. 20 § KL medför emellertid då en snedvridning i beskattningshänseende mellan skilda fall, som i och för sig ur praktisk synpunkt är likartade.[83] Värdet av den arbetsinsats, som ena maken utför, beskattas hos andra maken.[84] Huruvida detta kan betraktas som rimligt har dock i allt högre grad under senare tid ställts under debatt.[85]

Så länge som bestämmelsen i 20 § KL om avdragsförbud för andra makens arbetsinsats finns kvar, är det därför i många fall tillrådligt, att makarna väljer en annan bolagsform än det enkla bolaget, om de

---

[83] I vissa fall är det av betydelse att fastställa de speciella omständigheter som kan föreligga betr. utbetalningen. I RÅ 1955 ref. 35 fann RegR att lönebelopp, vilka hustru till apoteksinnehavare på grund av anställning hos mannen uppburit från föreningen Apotekarkårens ålderstilläggskassa, skulle beskattas hos hustrun och inte hos mannen.

[84] Jfr H. Björne s. 349.

[85] Familjeskatteberedningen förordade i sitt betänkande Fi 1969: 4 avdragsrätt för makelön kompletterad med schablonavdrag. Avdrag borde medges med faktiskt utgivet belopp om makarna styrkte, att villkoren för den medhjälpande maken i huvudsak överensstämde med dem, som gällde vid sedvanliga anställningar. Medhjälpande makes arbetsinsats skulle dessutom vara betydande. Som en minimigräns satte beredningen en arbetsinsats om 300 timmar/år. För övriga fall skulle ett mindre schablonavdrag tillåtas. Beredningen som lämnade förslag avseende individuell beskattning hävdade, att faktisk sambeskattning inte var förenlig med ett sådant beskattningssystem. Beredningen framhöll vidare att de farhågor, som tidigare uttalats (se t.ex. SOU 1964: 25 av allmänna skatteberedningen) inte längre hade samma bärkraft. Möjligheterna att objektivt värdera olika arbetsinsatser hade under senare år ökat. Särskilt gällde det inom jordbruket, där jordbruksenheterna blivit allt större. Se om dessa frågor Fi 1969: 4 s. 163 ff. När den individuella beskattningen genomfördes, fann DepCh dock inget skäl att ändra på reglerna i 20 § andra st. KL. Se prop. 70/1970 s. 84, där DepCh i samband med redogörelsen för de nya reglerna om förvärvsavdragen endast konstaterar att den faktiska sambeskattningen bör bestå. I motioner till 1970 års riksdag angavs olika förslag till hur den faktiska sambeskattningen skulle kunna upphöra, se motionerna I: 1046 och II: 1217 samt I: 1049 och II: 1214. BevU fann i sitt betänkande 40/1970 s. 97 ej anledning tillstyrka kraven.

önskar fördela inkomsterna mellan sig, även till den del inkomsterna hänför sig till arbetsinsatser.[86]

Även om maken äger rätt att avdraga värdet av andra insatser än arbetsinsatser, får detta relativt liten betydelse i beskattningshänseende, åtminstone om denna inkomst skall betraktas som B-inkomst hos andra maken. Beskattningsbar B-inkomst hos den make, som har den lägsta beskattningsbara A-inkomsten, sammanläggs nämligen med andra makens beskattningsbara inkomst. Det kan dock här framhållas, att maken kanske kan utnyttja sitt grundavdrag genom en sådan fördelning. Samtidigt kan andra makens rätt till skattereduktion enligt 2 § 4 mom. UppF upphöra eller minska. Denna avtrappas med 40 % av andra makens till statlig inkomstskatt taxerade inkomst. Om maken har en marginalskatt som överstiger 40 %, skulle det således beträffande första 4.500 kr var fördelaktigt att överföra inkomst till andra maken, även om inkomsten betraktades som B-inkomst.[87]

---

[86] Jfr motionerna I: 1043 och II: 1224 till 1970 års riksdag, där motionärerna framhåller att »många orättfärdiga resultat måste uppkomma» på grund av den osäkerhet som kommer att råda beträffande möjligheterna att uppdela inkomst makarna emellan, så länge bestämmelsen i 20 § andra st. KL finns kvar. Se även motion I: 1047, i vilken föreslogs att jordbruksinkomster och rörelseinkomster skulle tillräknas den make, som gjort den största arbetsinsatsen i förvärvskällan.

[87] I Handledning för taxering (s. 222) sägs, att eftersom hustrun inte äger åtnjuta förvärvsavdrag för inkomst från kommanditbolag, försåvitt hon inte utfört arbete i kommanditbolagets tjänst, medför en kommanditbolagsbildning inte någon lättnad i beskattningen betr. den del av vinsten som tillförs hustrun. Att förvärvsavdrag inte kan utgå är visserligen riktigt men för övrigt är påståendet felaktigt, eftersom grundavdraget kan komma till användning.

KAPITEL X

SAMMANFATTNING

I inledningen till föreliggande arbete framhöll jag, att det fanns olika sätt att i skattehänseende behandla ett bolag, om inkomsterna skulle enkelbeskattas.[1] En möjlighet vore att beakta bolagskonstruktionen vid inkomstberäkningen. Detta innebar att bolagets nettointäkter, sedan de särskilt framräknats, skulle fördelas mellan delägarna. En annan möjlighet vore att helt bortse från bolagskonstruktionen och fördela bruttointäkter och kostnader mellan bolagsmännen.

I civilrättsligt hänseende betraktas ett handelsbolag som en juridisk person, dvs. bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Detta betraktelsesätt har, vilket jag visat i den historiska översikten, haft betydelse vid utformningen av reglerna beträffande beskattningen av handelsbolagets inkomster. Hade inte bestämmelsen i 53 § 2 mom. KL funnits, skulle enligt motiven till KL handelsbolaget varit ett särskilt skattesubjekt.

Även om bestämmelserna för det enkla bolaget i KL är utformade på samma sätt som för handelsbolaget, är de grundläggande motiven andra. Ett enkelt bolag är i civilrättsligt avseende inte en juridisk person, varför det inte funnits anledning att beskatta bolaget. Bolagsmännen har varit de naturliga skattesubjekten.

Sedan olika frågor rörande handelsbolagets och det enkla bolagets beskattning nu undersökts vill jag här sammanfatta vissa av de resultat, som uppnåtts.

1. HANDELSBOLAG

Jag antydde i inledningen att vid handelsbolagets beskattning skulle bolagskonstruktionen i allmänhet beaktas och medföra skatterättsliga konsekvenser, då inkomsterna beskattades hos delägarna.[2]

[1] Se ovan s. 15 ff.

[2] Se ovan s. 18 f.

Av undersökningen har framgått, att handelsbolaget i många hänseenden behandlas som en enhet. Sålunda skall handelsbolagets bruttointäkter och kostnader redovisas för sig och först nettointäkterna överföras på bolagsmännen. Detta får beskattningseffekter av skilda slag. Viktigast torde vara att avskrivningar skall ske hos handelsbolaget och inte hos bolagsmännen. Av det material, som studerats, har ingenting gett belägg för den tolkningen, att handelsbolagsmännen skulle ha möjligheter att företa avskrivningar till skilda belopp eller med olika avskrivningsmetoder.[3] I stället talar allt för att handelsbolagets tillgångar skall vara föremål för en enhetlig behandling. Av praktisk betydelse är denna regel, eftersom handelsbolagsmännen kan ha olika uppfattningar i vilken utsträckning avskrivningar skall ske. Ett underskott, som uppkommit i handelsbolaget, kan den ene bolagsmannen utnyttja, medan den andre inte har möjlighet annat än att i framtiden använda reglerna om förlustutjämning. Ännu större betydelse har bestämmelserna fått, sedan i vissa fall rätten begränsats att utnyttja underskott som uppkommit på grund av avskrivningar. Dessa underskott kan endast kvittas mot vissa särskilt angivna intäkter.[4]

Den enhetliga redovisningen av handelsbolagets avskrivningar motsvaras av liknande regler vid nedskrivning av handelsbolagets omsättningstillgångar.

Den omständigheten, att handelsbolaget vid inkomstredovisningen behandlas som en enhet har även fått betydelse för bestämningen av rätt beskattningsår av intäkter förvärvade i handelsbolaget. Eftersom *handelsbolagets* nettointäkt skall framräknas, innebär detta, att handelsbolagets räkenskapsår påverkar frågan om rätt beskattningsår för de inkomster, som från handelsbolaget fördelas mellan delägarna.[5] Det saknar härvid betydelse, om handelsbolagsandelen hos innehavaren är att betrakta som anläggnings- eller omsättningstillgång.

Även vid frågan om fördelningen av olika inkomster mellan skilda förvärvskällor kan handelsbolagskonstruktionen få betydelse. Det gäller i främsta hand att avgöra, om handelsbolagets inkomster kan hänföras till samma förvärvskälla som bolagsmannens privata inkomster.

Tyvärr har rättsfallsmaterialet här varit för litet för att några säkra slutsatser skall kunna dragas.[6] Vid diskussionen kring dessa frågor tog

---

[3] Se ovan s. 153 f.

[4] Se ovan s. 231 f.

[5] Se ovan s. 235 ff. och 243 f.

[6] Se ovan s. 202 ff.

jag fram ett fall, då det vore rimligt att hänföra handelsbolagets inkomster (och underskott) till samma förvärvskälla som bolagsmannens privata inkomster. Enligt p. 4 anv. till 36 § KL kan avdrag för realisationsförluster endast ske mot realisationsvinster (och vissa lotterivinster) i samma förvärvskälla. En sådan sammanslagning i en enhetlig förvärvskälla av handelsbolagets och bolagsmannens vinster och förluster förefaller kunna ha stöd i själva tanken bakom handelsbolagsbeskattningen, nämligen att låta skatteförmågeprincipen vara avgörande. Är möjligheterna att utnyttja en förlust begränsade, finns det åtminstone ingen anledning att inte tillåta en avräkning mot realisationsvinster, oberoende av om de uppkommit i handelsbolagets eller i bolagsmannens verksamhet.[7]

Men inte heller beträffande övriga inkomstslag har jag funnit något principiellt hinder att hänföra inkomster, som är handelsbolagets, till den förvärvskälla i vilken bolagsmannens inkomster redovisas. Reglerna i 18 § har knappast utformats med tanke på bestämmelsen i 53 § 2 mom. Beträffande rörelse- och jordbruksinkomster torde en sammanföring emellertid av andra skäl sällan kunna accepteras.

I ett annat fall är det däremot klart, att skatteförmågeprincipen påverkat utformningen av beskattningen. Det är i princip möjligt att avdraga de underskott, som uppkommit i handelsbolagsverksamheten, även mot de överskott, som uppkommit hos bolagsmannen privat.[8] Här vore det tänkbart att behandla handelsbolaget som en enhet och inte tillåta, att underskott överfördes och kvittades mot andra inkomster än handelsbolagets egna. Ett sådant betraktelsesätt vore kanske t.o.m. det mest konsekventa, om handelsbolagets enhet skulle upprätthållas. Men detta står å andra sidan i uppenbar strid med de skäl, som ligger bakom den nuvarande handelsbolagsbeskattningen. Det har inte heller kommit ifråga att behandla handelsbolagsinkomsterna på detta från bolagsmannens inkomster avskärmade sätt.

Om det således finns rättsverkningar, som kan motiveras med att ett bibehållande av handelsbolagets enhet skulle innebära resultat, som stod i strid med motiven för handelsbolagsbeskattningen, finns det andra resultat, som inte lika lätt kan försvaras.

Av ordalydelsen till den nya kupongskatteförordningen framgår således att frågan om obegränsad resp. begränsad skattskyldighet enligt

[7] Det skall även framhållas, att makar enligt 52 § 1 mom. KL i viss utsträckning äger kvitta en realisationsförlust mot den andres realisationsvinster.

[8] Se ovan s. 210 f.

53 § 1 mom. första st. a) KL skall bedömas utifrån bolagsmännens och inte utifrån bolagets status.[9] Enligt 4 § andra st. kupongskatteförordningen föreligger nämligen skattskyldighet för bl.a. handelsbolag och kommanditbolag för den del av aktieutdelning, som belöper på delägare, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här. Varför bolagsmannens och inte bolagets status skall vara avgörande, har dock inte närmare förklarats.

Själva bolagskonstruktionen har också lämnats obeaktad, då det gällt att fastställa rätt beskattningsort för de inkomster, som förvärvats i handelsbolagsverksamheten. Det gäller här att avgöra om handelsbolagets eller bolagsmannens hemortskommun skall vara rätt beskattningsort i de fall, då inkomsten skall beskattas i hemortskommunen för den, som förvärvat inkomsten. Även om rättspraxis ännu är knapp, förefaller det som om rätt beskattningsort är bolagsmannens hemortskommun, såvitt gäller t.ex. inkomst av kapital.[10]

I andra avseenden har däremot bolagskonstruktionen haft betydelse. Således kan hela lönen för ena maken avdras i ett handelsbolag, även om andra maken är delägare i bolaget.[11] Motiveringen till detta ståndpunktstagande från RegR:s sida förefaller ha varit, att bolaget och inte bolagsmannen drivit förvärvsverksamheten. Förbudet i 20 § andra st. KL är därför inte tillämpligt i dessa fall. Denna konsekvens av handelsbolagsbildningen är viktig ur praktisk synpunkt, inte minst sedan reglerna om obligatorisk särbeskattning mellan makar infördes år 1970.

Enligt 20 § andra st. KL föreligger förbud för den skattskyldige att i sin förvärvsverksamhet avdraga värdet av eget arbete. Inte heller denna bestämmelse har ansetts vara tillämplig i handelsbolagsverksamhet. Av p. 9 anv. till 32 § KL framgår indirekt, att ett handelsbolag kan avlöna en delägare, även om inkomsten hos bolagsmannen sedan skall hänföras till samma förvärvskälla som den förvärvskälla, varur handelsbolagets inkomster härflutit. I rättspraxis har man t.o.m. accepterat, att underskott i handelsbolagsverksamhet kan uppkomma genom sådana arvoden, som nyss nämnts.[12] Bolagskonstruktionen som sådan har här tillagts betydelse.

Men allra viktigast är de skatterättsliga verkningarna av en avyttring

---

[9] Se ovan s. 184 ff.
[10] Se ovan s. 244 ff.
[11] Se ovan s. 352 f.
[12] Se ovan s. 159 f.

av en handelsbolagsandel. Denna fråga löstes genom RÅ 1950 ref. 16.[13] Häri förklarade RegR att en andel i ett handelsbolag kan överlåtas och att de skatterättsliga konsekvenserna blir desamma, som om aktier i ett aktiebolag avyttras. Detta ställningstagande har varit av största betydelse för rättspraxis men har å andra sidan medfört svåra skatterättsliga problem, inte minst vid beräkning av innehavstid och anskaffningskostnad. Jag får här hänvisa till diskussionerna i kapitel VII.

Skälet till att handelsbolagsandelar ansetts kunna överlåtas med skatterättslig verkan är den civilrättsliga konstruktion, som bär upp handelsbolaget. Reglerna i bolagslagen tyder på att en andel kan överlåtas utan att detta påverkar handelsbolaget som sådant. Att dessa skäl ligger bakom framgår särskilt tydligt, sedan RegR numera haft anledning att ta ställning till frågan, vilka regler som skall gälla då en andel i ett tyst bolag avyttras. Som framgick av redogörelsen ovan har avgörande för bedömningen här varit att det tysta bolaget inte kunnat jämställas med ett handelsbolag, så som detta sistnämnda bolag är utformat i bolagslagen.[14]

Sammanfattningsvis kan följande framhållas. Även om i väsentliga avseenden handelsbolagskonstruktionen beaktas i skatterättsliga sammanhang, uppvisar dock inte skatteförfattningar och rättspraxis en enhetlig bild. De enskilda ståndpunktstagandena kan säkerligen motiveras utifrån speciella utgångspunkter, men ändock är resultatet till vissa delar otillfredsställande. Det är angeläget, såvida rättsföljderna av den nuvarande beskattningen av handelsbolagsinkomsterna på förhand skall kunna bestämmas, att en enhetlig modell tillämpades. Så sker emellertid inte. Ibland beaktas bolagskonstruktionen, ibland inte. Innan rättspraxis tagit ställning till de olika detaljspörsmålen, kan viss rättsosäkerhet föreligga.

Osäkerheten beträffande rättsföljderna av den nuvarande handelsbolagsbeskattningen grundar sig framför allt på att lagstiftaren i så liten utsträckning givit särskilda bestämmelser för beskattningen. Huvudbestämmelsen återfinns i 53 § 2 mom. KL och den har kompletterats med två särskilda regler i p. 9 anv. till 32 § och p. 9 anv. till 53 § KL. Många spörsmål kvarstår dock obesvarade.

I detta arbete har jag tagit upp och granskat skilda problem och antingen lämnat förslag till deras lösning, om de ännu inte varit före-

[13] Se ovan s. 264 ff.

[14] Se ovan s. 79 ff.

mål för prövning i praxis, eller i vissa fall ifrågasatt den lösning som kommit att väljas.

Jag har pekat på de svårigheter, som kan föreligga vid fördelning av inkomsterna enligt den regel, som föreskrivs i 53 § 2 mom. KL.[15] Vid den fördelning, som skall ske av handelsbolagets nettointäkt, kan svårigheter uppstå, eftersom fördelningen mellan delägarna enligt bolagsavtalet sker på grundval av handelsbolagets bokföringsmässiga vinst. Denna överensstämmer sällan med den skattepliktiga nettointäkten. I vissa fall lämnar därför bolagsavtalets fördelningsregler endast liten vägledning. Något allmängiltigt svar på fördelningsfrågan torde dock inte finnas, utan problemen får lösas utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.

Ett handelsbolag kan ha inkomster från skilda förvärvskällor. I 53 § 2 mom. KL synes lagstiftaren förutsätta att handelsbolaget endast kan ha inkomster från en förvärvskälla.[16] Än tydligare framgår detta av p. 9 anv. till 32 § KL. Frågan, om handelsbolagsmännen kan fördela inkomsterna mellan sig enligt fritt val, dvs. om de själva kan avgöra, till vilken förvärvskälla deras inkomst skall hänföras, om handelsbolaget haft inkomster från skilda förvärvskällor, är därför inte löst lagstiftningsvägen. Inte heller har frågan varit föremål för prövning i praxis. Övervägande skäl torde dock tala för att samma fördelningsmodell skall tillämpas i varje förvärvskälla. Men om detta är huvudregel, synes den inte alltid behöva tillämpas. I vissa bolagsavtal kan fördelningsreglerna vara av sådant slag att de inte alltid är tillämpliga på varje förvärvskälla. Dessutom kan ifrågasättas, om inte en uttrycklig bestämmelse i bolagsavtalet, att en delägare skall ha inkomster från viss förvärvskälla och en annan från annan förvärvskälla, måste godtas. Eftersom bolagsavtalets bestämmelser skall vara grundläggande vid fördelningen, talar vissa skäl härför.

I ett handelsbolag äger bolagsmännen rätt (numera dock med vissa begränsningar i rederi- och luftfartsrörelse) att avdraga underskott, som uppkommer i handelsbolagets verksamhet. En sådan rätt kan även ur civilrättslig synpunkt motiveras av att samtliga delägare i ett handelsbolag har ett solidariskt ansvar.

De problem som här aktualiseras har fått mig att med viss utförlighet diskutera, huruvida en kommanditdelägare skall ha samma rätt att

[15] Se ovan s. 164 ff.

[16] Se ovan s. 178 ff.

avdraga förluster, som uppkommit i kommanditbolaget.[17] Så länge som hans kapitalkonto räcker, finns det inga skäl att förbjuda detta. Men när hans kapitalkonto blir negativt, kan hävdas att han inte kan tillåtas att avdraga sådana förluster, om han inte kan visa, att han påtagit sig ansvar att täcka dem.

Detta skulle tala för att kommanditdelägare endast i begränsad utsträckning tilläts att avdraga förluster, som uppkommit i bolaget. Även andra synpunkter måste dock beaktas. Sålunda är det inte alltid på det sättet att de förluster, som uppkommer i ett kommanditbolag är verkliga förluster. Möjligheterna att skapa dolda reserver genom omfattande avskrivningar och nedskrivningar gör det nödvändigt att söka fastställa den verkliga förlusten på grundval av någon slags likvidationsbalansräkning, om kommanditdelägares rätt att utnyttja förluster skall begränsas och denna begränsning skall grundas på de bakomliggande civilrättsliga reglerna.

De problem, som här berörts gör det i praktiken mycket svårt att begränsa kommanditdelägarens rätt att utnyttja förluster. I praxis har frågan inte varit föremål för prövning.

I detta arbete har även relativt utförligt diskuterats frågan, till vilken förvärvskälla bolagsmannens inkomster från handelsbolaget skall hänföras.[18] Denna diskussion är föranledd av bestämmelsen i p. 9 anv. till 32 § KL. Enligt ordalydelsen omfattar stadgandet endast bolagsmans lön från bolaget. I praxis har bestämmelsen fått viss analog tillämpning. Svensk rättspraxis är här relativt liten och för att få mera material till bedömningen har jag redovisat en del utländska rättsfall.

Sammanfattningsvis kan om detta problem sägas följande. Även om de flesta arvoden och räntor m.m. från handelsbolaget till bolagsmannen skall hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomster härflutit, kan denna bestämmelse inte tillämpas utan undantag. Hänsyn måste bl.a. tas till den omständigheten, att arvodet resp. räntan kan vara intäkt i en annan rörelse som bolagsmannen driver. I ett sådant fall finns det knappast anledning att föra den utbetalade ersättningen till den förvärvskälla, till vilket det utbetalande bolagets inkomster är att hänföra.

Numera finns begränsningar för vissa skattskyldiga beträffande möjligheterna att utnyttja särskilt investeringsavdrag enligt 1971 års förordning. Inskränkningar gäller även beträffande rätten att utnyttja

[17] Se ovan s. 222 ff.

[18] Se ovan s. 192 ff.

underskott, som uppkommer på grund av avskrivningar i vissa förvärvskällor. I ett handelsbolag kan inskränkningarna gälla för vissa delägare men inte för andra. Härvid uppkommer problem, som inte har lösts lagstiftningsvägen och som har belysts i min framställning.[19]

Som ovan antytts skall bolagskonstruktionen beaktas, då frågan om rätt beskattningsår för inkomster förvärvade i handelsbolaget fastställs. När rätt beskattningsår för bolagsmännen skall fastställas, uppkommer emellertid även andra spörsmål. I ett handelsbolag kan en delägare avlönas av bolaget. Den ersättning han erhåller skall visserligen hänföras till samma förvärvskälla som den, varur bolagets inkomster härflutit. Det synes dock inte vara riktigt att vid bedömningen av rätt beskattningsår bortse från att bolagsmannen fått ersättningen av bolaget. Skulle bolaget gå med förlust på grund av att det inte med tillämpning av reglerna om bokföringsmässig inkomstberäkning förvärvat tillräckligt med bruttointäkter i sin rörelse, skall bolagsmannen ändock beskattas för inkomst av rörelse. Rätt beskattningsår är för hans del det år, då ersättningen var tillgänglig för lyftning.[20]

Ett annat spörsmål har även aktualiserats vid diskussionen om rätt beskattningsår. Ett handelsbolag kan förvärva inkomster, för vilka rätt beskattningsår alltid är kalenderåret. I fall då handelsbolaget för sin verksamhet har brutet räkenskapsår, uppkommer frågan, när dessa inkomster skall taxeras. Jag har gjort gällande att övervägande skäl talar för att rätt beskattningsår för dessa intäkter är det kalenderår, under vilket de redovisats i handelsbolagets balansräkning. Först då är de att anse som handelsbolagets vinst.[21]

I en särskild utredning (kapitel VII) uppehåller jag mig kring olika spörsmål, som aktualiseras vid avyttring av andel i ett handelsbolag. I ett handelsbolag kan en delägare i princip, om man bortser från speciella konstruktioner, utformade i bolagsavtalen, endast äga *en* andel i ett handelsbolag. Bolagslagen är konstruerad på sådant sätt. Denna civilrättsliga reglering innebär att olika skatterättsliga frågor får särskild betydelse. Eftersom samma regler skall gälla vid avyttring av andel i handelsbolag som vid avyttring av aktie, måste den frågan ställas, i vilken utsträckning de regler, som i praxis utbildats angående beräkning av innehavstid och anskaffningskostnad för aktie, även skall gälla beträffande handelsbolagsandelen.

[19] Se ovan s. 229 ff.

[20] Se ovan s. 239 ff.

[21] Se ovan s. 235 ff.

Jag har pekat på möjligheten att analogt tillämpa de regler som gäller vid aktieavyttring.[22] Förvärvstiden beträffande aktier, förvärvade vid nyemission och fondemission, skall i vissa fall vara den dag, då de ursprungliga aktierna förvärvades. Denna regel skall komma till användning i de fall, då de nya aktierna förvärvats på grund av innehavet av de gamla aktierna och emissionsreglerna varit sådana, att aktieägarna varit berättigade till de nya aktierna i proportion till sitt tidigare aktieinnehav. Skulle dessa regler analogt tillämpas beträffande handelsbolagsandelen, skulle det sällan komma i fråga att räkna innehavstiden på senare kapitaltillskott från det ursprungliga förvärvet. Ändringar i kapitalandelarna sker med olika belopp för skilda bolagsmän.

Men dessutom sker kapitaltillskott mycket informellt. Samma regler som gäller för aktier, skulle därför visa sig vara alltför svåra att här praktiskt tillämpa. Det går många gånger inte att räkna fram olika förvärvstider på olika delar av samma andel. Jag visar detta med olika exempel. Min slutsats har därför blivit att innehavstiden för en handelsbolagsandel skall beräknas från förvärvet av den ursprungliga andelen i handelsbolaget, oavsett i vilka proportioner senare tillskott skett av delägarna.[23] Ett undantag från denna regel kan, vilket jag framhåller, vara de fall, då en tidigare delägare förvärvar en utträdande bolagsmans andel. Även i de fall då bolaget (och detta gäller främst kommanditbolag) har en konstruktion, som är likartad med aktiebolagets, är det tänkbart att använda regler, som kommer till användning vid avyttring av aktier.

Frågan, hur anskaffningskostnaden skall beräknas har tidigare varit föremål för diskussion i doktrin, och jag uppehåller mig också vid dessa problem.[24] I många hänseenden är frågan inte svår att besvara. En fråga har jag dock haft anledning att särskilt diskutera. I tidigare doktrin har hävdats, att förluster i ett handelsbolag inte skall påverka andelens anskaffningskostnad, trots att en förlust kan förändra storleken av kapitalkontot för bolagsmannen. Rättspraxis har även intagit ståndpunkten, att förluster åtminstone inte i vissa fall — om det enda rättsfall som föreligger skall gälla generellt är ovisst — skall påverka anskaffningskostnadens storlek. Jag har efter viss diskussion kommit fram till att en sådan regel är mindre lämplig, särskilt som det är

[22] Se ovan s. 280 ff.
[23] Se ovan s. 283 ff.
[24] Se ovan s. 270 ff.

allmänt accepterat, att de vinster, som uppkommer i ett handelsbolag, skall öka anskaffningskostnaden, om bolagsmannen låter dem kvarstå i bolaget och överför dem till kapitalkontot.[25]

I detta kapitel tar jag även upp och diskuterar problem, som uppkommer då endast en del av en andel i ett handelsbolag avyttras, men bolagsmannen således fortsätter i bolaget med en del av sitt andelsinnehav.[26]

I två olika kapitel av detta arbete (kapitel V och kapitel VIII) har jag diskuterat olika problem i samband med bolagsbildning och likvidation. De problem som härvid uppkommer är inte på samma sätt som de tidigare ovan redovisade generella, utan frågornas karaktär är ofta beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Eftersom skilda frågor inom detta problemkomplex tidigare utförligt redovisats (särskilt gäller detta frågor vid bolagsbildning) har jag inskränkt redovisningen till mer allmänna spörsmål. Efter att ha konstaterat att praxis synes tillåta att överföring av tillgångar, vid vilkas avyttring reglerna i 28 § KL skall användas, sker utan att de dolda reserverna behöver upplösas tar jag upp till behandling problem, som uppkommer i handelsbolaget, då den dolda reserven överförts till bolaget. Bl.a. diskuterar jag rätt anskaffningsvärde, då nedskrivning av omsättningstillgångar skall ske enligt reglerna i p. 1 femte st. anv. till 41 §.[27]

Jag konstaterar även att anläggningstillgångar, vid vilkas avyttring reglerna i 35 och 36 §§ KL skall tillämpas, synes kunna överföras till belopp som understiger det allmänna saluvärdet.[28]

I kapitel VIII behandlar jag problem som uppstår, då ett handelsbolag likviderar. Flera av de spörsmål, som här aktualiseras, är desamma som de vid bolagsbildning. Jag har därför koncentrerat mig till de frågor som har särskild betydelse vid likvidation. Därvid diskuterar jag frågan om uttag av sådana tillgångar, vid vilkas avyttring regler i 35 och 36 §§ KL skall användas, kan anses vara avyttring från det likviderande bolagets sida.[29] Denna fråga har tidigare diskuterats främst beträffande likvidation av aktiebolag. Min slutsats blir att åtminstone såvitt gäller handelsbolaget är uttag att betrakta som avyttring.

I detta kapitel har jag även diskuterat frågan om avyttring av han-

---

[25] Se ovan s. 274 f.
[26] Se ovan s. 287 ff.
[27] Se ovan s. 113 ff.
[28] Se ovan s. 105 ff.
[29] Se ovan s. 298 ff.

delsbolagsandelen kan anses föreligga, då bolaget likviderar och tillgångar överförs på bolagsmannen.[30] De praktiska problem, som uppkommer om avyttring skall anses ha skett, har jag framhållit. Det är dessutom osäkert, huruvida en avyttring överhuvud kan anses äga rum av handelsbolagsandelen vid överföring av tillgångar på bolagsmannen. En analogi med de regler, som tillämpas vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, skulle visserligen ge detta resultat, men samtidigt finns det knappast skäl att likställa en överföring av tillgångar i ett handelsbolag till delägare med en utskiftning i ett aktiebolag. Det bakomliggande civilrättsliga regelsystemet är annorlunda utformat. Det skall dessutom understrykas att utdelning i ett aktiebolag inte utlöser en realisationsvinstbeskattning på aktien.

I kapitel VIII har jag även berört enmanshandelsbolaget.[31] Denna rättsfigur, som har haft en viss betydelse i civilrättsliga sammanhang, har i skatterättsliga hänseenden spelat en stor roll. Framförallt har det varit betydelsefullt att få fastställt under ungefär hur lång tid ett handelsbolag kan existera med endast en delägare. De rättsfall, som finns på detta område, har analyserats. Klart är att handelsbolaget inte upphör omedelbart efter det att andelarna samlats hos en delägare. Däremot kan en mer bestämd tidsgräns inte anges. Sannolikt kan anledningen till att bolaget endast består av en delägare ha betydelse vid bedömningen.

I kapitel IX slutligen har jag behandlat speciella problem, som uppkommer, då makar är delägare i samma bolag. Dessa frågor har brutits ut till särskild behandling, eftersom de frågor, som här aktualiseras, inte alltid bedöms på samma sätt som motsvarande problem i andra bolag. Dessa spörsmål har inte heller varit föremål för noggrannare prövning i praxis, eftersom skälen för makar att bilda bolag inte tidigare varit så starka, som de kommit att bli genom de regler som införts genom 1970 års ändringar framförallt i Si. Den rättspraxis, som utbildats avseende bolag mellan föräldrar och barn, måste dock även här ha betydelse och vissa undersökningar, som beträffande sådana bolag vidtagits i kapitel II och kapitel VI, har därför utnyttjats.[32]

Inledningsvis redogör jag i kapitel IX för de civilrättsliga regler, som kan ha betydelse för de skatterättsliga sammanhangen.[33] Jag konstaterar därefter, att vissa regler i KL dåligt går att förena med åtminstone

[30] Se ovan s. 307 ff.
[31] Se ovan s. 314 ff.
[32] Se ovan s. 343 ff.
[33] Se ovan s. 330 ff.

bestämmelserna i nya giftermålsbalken. Särskilt gäller detta regeln i 52 § 1 mom. första st. KL, att mannen skall taxeras för boets gemensamma inkomst. Denna bestämmelse synes sakna betydelse för beskattningen av inkomster för äkta makar, åtminstone om nya giftermålsbalken reglerar äktenskapets ekonomiska rättsverkningar. Under senare år har också oklarheten beträffande innebörden av detta stadgande genom några avgöranden av RegR i stor utsträckning skingrats.

Innan jag närmare diskuterat frågan om den skatterättsliga verkan av handelsbolagsbildningar, i vilka makar är delägare, har jag behandlat spörsmålet, vem av makarna som i en enskild firma skall behandlas som rörelseidkare.[34] Frågan är av intresse som bakgrund till en undersökning av bolagskonstruktioner mellan makar, eftersom regeln i 20 § andra st. KL om förbud att avdraga värdet av den andra makens arbetsinsats i den skattskyldiges förvärvsverksamhet särskilt aktualiseras i den enskilda firman. Av den företagna undersökningen framgår, att vid bedömningen av förhållandena skall avseende inte fästas till formella rekvisit såsom registrering. Frågan skall i stället avgöras utifrån en samlad bedömning av skilda faktorer.

Av rättspraxis framgår klart, att ett handelsbolag mellan äkta makar accepteras och tilläggs skatterättslig betydelse.[35] Även om frågan inte i många fall ännu varit under prövning, finns dock exempel på att den mellan makarna gjorda inkomstfördelningen i ett handelsbolag godtagits och att makarna sålunda taxerats för sin andel av bolagets inkomst. Däremot är rättsfallsmaterialet ännu för litet för att säkra slutsatser skall kunna dragas beträffande de krav, som bör uppställas beträffande makarnas insatser i bolaget.

I ett handelsbolag mellan äkta makar kan emellertid även ett annat spörsmål uppkomma. Den mellan makarna gjorda uppdelningen av bolagsinkomsterna kan underkännas. Trots detta kan själva bolagskonstruktionen accepteras. I dessa fall är det praktiskt betydelsefullt att få fastställt, om den gynnade maken åtminstone skall erhålla skälig ersättning för utfört arbete och om denna skall betraktas som en bolagsinkomst.[36] Såvida samma regler som i bolag mellan föräldrar och barn skall tillämpas, kommer bestämmelsen i 20 § andra st. KL om förbud för avdrag beträffande utbetald ersättning inte heller i ett sådant fall att bli tillämplig.

---

[34] Se ovan s. 337 ff.

[35] Se ovan s. 343 ff.

[36] Se ovan s. 351 f.

2. ENKLA BOLAG

Parallellt med de undersökningar, som jag gjort beträffande handelsbolaget ovan, har jag behandlat motsvarande spörsmål avseende det enkla bolaget.

Av materialet framgår, att de frågor som i beskattningshänseende uppkommer vid beskattningen av inkomster, förvärvade i ett enkelt bolag, i allmänhet är betydligt mindre komplicerade än motsvarande spörsmål beträffande handelsbolaget. Handelsbolaget har också i undersökningen fått större utrymme.

Främsta anledningen till att problemen vid beskattningen av inkomster förvärvade i ett enkelt bolag är färre, står att finna däri, att man bortser från bolagskonstruktionen.

Eftersom bolagskonstruktionen inte skall ha någon betydelse, har man i praxis accepterat att delägarna använder skilda avskrivnings- och nedskrivningsregler.[37] Bolagsmännen kan även ha olika anskaffningsvärden på andelarna av de olika tillgångarna.

I ett enkelt bolag uppkommer inte som vid handelsbolaget samma svårigheter vid bedömningen, om inkomster förvärvade i bolagsverksamhet skall kunna sammanblandas med inkomster som bolagsmannen förvärvat privat.[38] Även denna fråga är prövad i praxis. Såvida förutsättningarna i 18 § KL är uppfyllda, skall de olika inkomsterna anses tillhöra samma förvärvskälla. Något hinder härför föreligger således inte av det skälet, att viss inkomst förvärvats i bolagsverksamhet.

I undersökningen ovan har jag även funnit, med stöd av uttalande av DepCh, att olika bolagsmäns skattskyldighet enligt 53 § 1 mom. första st. a) KL skall bedömas för sig.[39] I detta avseende skall visserligen samma regel tillämpas för handelsbolagsdelägare, men jag har hävdat att regeln är naturlig, när det gäller delägare i det enkla bolaget, men kan sättas i fråga beträffande handelsbolaget.

Frågan om rätt beskattningsort vållar inte heller problem. Med hänsyn till det enkla bolagets konstruktion är det uteslutet att använda annat än delägarens hemortskommun, om hemortskommunen skall vara rätt beskattningsort.[40]

En skillnad, betydelsefull främst i praktiskt hänseende, föreligger

---

[37] Se ovan s. 155 ff.
[38] Se ovan s. 211 ff.
[39] Se ovan s. 191 f.
[40] Se ovan s. 247 f.

däri att ett enkelt bolag i motsats till handelsbolaget inte kan driva förvärvsverksamhet. Detta innebär att make, som är delägare i bolag, i vilket andre maken arbetar, inte kan avdraga den del av arbetsersättningen, som faller på hans andel. Ersättning, som utbetalas i ett enkelt bolag, utgår från delägarna i bolaget.

Den viktigaste skillnaden mellan handelsbolag och enkelt bolag ligger dock däri, att en andel i ett handelsbolag men ej i ett enkelt bolag kan överlåtas på så sätt, att reglerna i 35 och 36 §§ KL kommer till användning.[41] Även detta spörsmål har avgjorts i praxis.

Det är således betydligt enklare att fastställa de skatterättsliga konsekvenserna i ett enkelt bolag än i ett handelsbolag. Huvudprincipen är att man vid bestämmandet av beskattningseffekter skall bortse från bolagskonstruktionen.

I vissa andra hänseenden kvarstår dock, liksom beträffande handelsbolaget, några oklarheter. Dessa är föranledda av samma skäl som gäller för handelsbolagets vidkommande, nämligen att reglerna i KL är alltför knapphändigt utformade.

I ett enkelt bolag kan det vara tveksamt, till vilken förvärvskälla en inkomst skall hänföras. Reglerna i p. 9 anv. till 32 § KL skall tillämpas även beträffande det enkla bolaget. Den ersättning, som en delägare mottar för det arbete han utför i bolaget, kan inte räknas till inkomst av tjänst utan skall i stället hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomster härflutit.[42]

Mottar en delägare därför ett arvode av den andre bolagsmannen, skall detta arvode hänföras till inkomst av rörelse, om bolaget är rörelsedrivande. Detta har betydelse för hans beskattningsort. Ovisst är dock, om det kan påverka frågan om rätt beskattningsår. Som jag redovisat beträffande handelsbolaget bör den omständigheten, att delägaren mottagit ersättningen medföra att beloppet blir skattepliktigt, då det varit tillgängligt för lyftning, även om det enligt p. 9 anv. till 32 § KL skall hänföras till inkomst av rörelse.

Frågan om rätt beskattningsår kan även i andra hänseenden aktualiseras beträffande inkomster, som förvärvats inom ramen för ett enkelt bolag.[43] Sålunda har jag diskuterat problemet, hur rätt beskattningsår skall fastställas för inkomster, där beskattningsåret alltid utgör kalenderåret. Jag har kommit till slutsatsen, att rätt beskattningsår är det år,

[41] Se ovan s. 289 f.

[42] Se ovan s. 192 ff.

[43] Se ovan s. 242 f.

under vilket inkomsten redovisats i bolagets räkenskaper, såvida de inte under tidigare kalenderår varit tillgängliga för lyftning. Enligt 47 § andra st. jfrd med 11 § bolagslagen, äger bolagsman först utfå vinst ur bolaget, sedan räkenskapsavslutning gjorts.

Av undersökningarna ovan beträffande det enkla bolaget är de, som behandlar problem vid bolagsbildning och likvidation av det enkla bolaget, mest frikopplade från motsvarande problem rörande handelsbolaget.[44] De civilrättsliga skillnader, för vilka jag redogjort i kapitel IV, är anledningen till den olika behandlingen.

Skillnaden vid en bolagsbildning ligger främst däri att delägarna i ett enkelt bolag, om båda tidigare drivit rörelse och tillskjutit rörelsetillgångar, byter tillgångar sinsemellan. De spörsmål, som härvid aktualiserats, har jag granskat och särskilt frågan, om dolda reserver behöver upplösas.[45]

Granskningen har givit det resultatet att det enligt min mening inte torde vara möjligt att kräva — detta gäller dock endast normalfallen — att den dolda reserven upplöses. För att en upplösning skall ske, erfordras, att man vid bolagsbildningen vet hur stor andel den ene överfört av sina tillgångar och hur stor andel han mottagit av den andre delägaren. Härvid krävs kännedom om hur stor likvidationsandel vardera delägare har i bolaget. Dessutom kräver en sådan regel, att varje förändring av likvidationsandelen under bolagets bestånd leder till ny beskattning. I många fall är detta inte praktiskt möjligt att genomföra.

Vid likvidation av det enkla bolaget uppkommer likartade problem. Jag har funnit att även här finns det ingen anledning att kräva, att dold reserv skall upplösas och beskattas.[46]

Såvitt gäller avyttring vid bolagsbildning och likvidation av egendom, för vilka vid avyttring reglerna i 35 och 36 §§ KL skall tillämpas, anser jag att samma regler, som gäller vid bildande av handelsbolag och likvidation av handelsbolag, även här skall komma till användning.

Till sist har jag diskuterat beskattningseffekter, då makar är delägare i ett enkelt bolag. Flera av frågorna är av samma karaktär som de som gäller handelsbolaget, men det finns vissa av mer speciell natur.[47] Bl.a. har jag berört frågan, i vilken utsträckning avdragsförbudet i 20 § andra st. KL för ersättning till andra maken skall komma till användning.

---

[44] Se ovan kap. V och VIII.

[45] Se ovan s. 123 ff.

[46] Se ovan s. 321 ff.

[47] Se ovan s. 353 ff.

3. SAMORDNING AV REGLERNA

I sammanfattningen ovan har jag koncentrerat redovisat synpunkter på det nuvarande regelsystemet. Avslutningsvis vill jag beröra en mer allmän fråga, som väckts under arbetets gång.

I de inledande kapitlen till denna undersökning påvisade jag de små skillnader, som i faktiskt hänseende kan föreligga mellan ett handelsbolag och ett enkelt bolag. För bolagsmännen står det ofta inte klart, i vilken rättslig form de driver sin verksamhet. Främst beror detta på att registrering i allmänhet inte är ett konstitutivt moment för handelsbolagets uppkomst.

I skatterättsligt hänseende — liksom i civilrättsligt avseende — föreligger emellertid stora olikheter mellan handelsbolaget och det enkla bolaget. Huruvida denna stora skillnad är befogad torde kunna ifrågasättas.

Det finns anledning att diskutera om inte en enhetligare behandling av det enkla bolaget och av handelsbolaget vore att föredra. Om detta skulle ske, är enda möjligheten att de bestämmelser, som tillämpas på det enkla bolaget, kommer till användning i den utsträckning detta är tekniskt möjligt även beträffande handelsbolaget. Att tillämpa handelsbolagets bestämmelser beträffande det enkla bolaget kan med hänsyn till de många olika slag av bolagstyper som är att hänföra under beteckningen enkelt bolag, knappast komma i fråga.

Mot en sådan samordning skulle kunna riktas den anmärkningen, att eftersom handelsbolaget i civilrättsligt hänseende är att betrakta som en juridisk person, måste bolagskonstruktionen få betydelse vid den skatterättsliga bedömningen.

En sådan slutledning är dock enligt min mening inte i alla avseenden hållbar. För att en bolagsform i civilrättsligt hänseende betraktas på visst sätt behöver den skatterättsliga behandlingen därför a priori inte vara bestämd.

Av intresse är i detta sammanhang att konstatera att i tysk, norsk och dansk rätt behandlas överlåtelse av andel i sådana bolag, som till sin rättsliga form närmast överensstämmer med handelsbolaget, på samma sätt som en avyttring av en andel i ett enkelt bolag.[48]

I tysk rätt skall den vinst, som tillfaller en delägare vid överlåtelse av en andel i ett OHG, hänföras till samma inkomstslag, som de löpande

[48] Herrmann-Heuer Anm. 5 § 16 (tysk rätt), Storm-Nielsen s. 67 (norsk rätt) och Mazanti-Andersen s. 232 ff. (dansk rätt).

vinstandelar, som delägaren mottar under sin tid som delägare i bolaget.[49] Trots detta är ett OHG till det yttre jämförbart med ett svenskt handelsbolag. Ett OHG kan sålunda i likhet med ett svenskt handelsbolag (jfr § 124 Abs. 1 HGB) uppträda under egen firma, förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och inför domstol och annan myndighet söka, kära och svara.[50]

De regler, som i norsk och dansk rätt gäller för en överlåtelse av andelar i ett ansvarligt selskap resp. ett interessentskab, motsvarar även de bestämmelser, som tillämpas vid delägarens beskattning av vinstandelar från dessa bolag. I norsk rätt har frågan om en analog tillämpning av de bestämmelser, som gäller vid avyttring av aktier, varit uppe till avgörande av HøyR men avvisats.[51]

Även om förhållandena i Tyskland, Danmark och Norge kanske inte kan betraktas som identiska med förhållandena i Sverige, framgår dock, att det inte finns anledning att utan vidare tillämpa vissa skatterättsliga regler, sedan den civilrättsliga bedömningen gjorts. Ändamålsöverväganden bör i stället vara avgörande.

I en sådan avvägning skall först konstateras, att handelsbolagsmännen, om de nuvarande reglerna för enkla bolag skulle tillämpas, kunde behandlas mer fristående från varandra. Avskrivningar av tillgångarna skulle således i skatterättsligt hänseende kunna ske av enskilda bolagsmän, oberoende av de andras dispositioner.

Andra spörsmål skulle lättare kunna besvaras. Frågorna om förvärvskällornas omfattning blev t.ex. inte så komplicerade. Det fanns då inte längre någon anledning att ifrågasätta, att delägarens andel av bolagets inkomster hänfördes till samma förvärvskälla som hans inkomster från privat verksamhet, om förutsättningarna i 18 § KL var uppfyllda.

Men viktigast i detta hänseende vore att många av de skatterättsliga problem, som i dag uppkommer vid överlåtelse av andelar i handelsbolag, skulle försvinna. Dessa svårigheter, för vilka jag redogjort i kapitel VII, har sin främsta grund däri, att bestämmelserna så som de åtminstone numera är utformade i 35 och 36 §§ KL illa passar till handelsbolagets struktur. Att fastställa innehavstid och anskaffningskostnad kan vara besvärligt, när kapitaltillskott och kapitaluttag sker informellt och när bolagets vinster och förluster omedelbart påverkar kapitalkontona. Den formella reglering, som i civilrättsligt hänseende

[49] § 16 Ziff. 1 Abs. 2 EStG.

[50] Se Hueck Gesellschaftsrecht s. 58.

[51] Rt 1934 s. 322.

ligger bakom aktiebolaget, saknas i avgörande utsträckning beträffande handelsbolaget.

Om sålunda vissa skattetekniska fördelar skulle kunna uppnås genom en övergång till annat beskattningssystem, leder emellertid en sådan ändring till andra svårigheter.

I RÅ 1950 ref. 16 framförde de skattskyldiga som argument för att andelsavyttring skulle likställas med aktieavyttring, förutom den civilrättsliga regleringen av handelsbolaget, framför allt de bokföringstekniska svårigheter, som skulle uppkomma om en annan lösning valdes. Jag vill här beröra dessa frågor.[52]

Om säljaren vid avyttring av andelen skall beskattas enligt reglerna i 28 § KL, bör detta medföra att köparen skall kunna använda köpeskillingen som avskrivningsunderlag. Detta skulle emellertid enligt den argumentering, som de skattskyldiga förde, inte kunna ske, eftersom de förhöjda anskaffningsvärdena inte kom till uttryck i handelsbolagets bokföring.

De svårigheter, som här föreligger, är utan tvekan värda beaktande. Handelsbolag är alltid enligt bokföringslagen bokföringspliktigt, och det kan knappast komma i fråga att öka anskaffningsvärdena på handelsbolagets tillgångar i balansräkningen av det skälet, att en bolagsman inträdde och en annan utträdde. Visserligen vore det tekniskt möjligt, men svårigheten uppkommer främst därigenom att ökning av anskaffningsvärdet endast skall komma den nye delägaren till del. Avräkningen mellan delägarna av handelsbolagets vinster skulle försvåras, om handelsbolagets bokföring skulle ligga till grund.

Nu är det emellertid inte omöjligt att komma till rätta med dessa problem. Det är inte nödvändigt att handelsbolagets bokföring skall vara avgörande. För att återigen hänvisa till utländsk rätt förekommer bokföringsskyldighet i både Tyskland, Norge och Danmark för de bolagsformer, som närmast är att jämföra med handelsbolaget. Denna omständighet har inte hindrat rättspraxis från att vid reglerna om överlåtelse av andelar bortse härifrån.

Även från svensk rätt finns ett exempel på samma förfaringssätt. Enligt allmän uppfattning är partrederiet ett bokföringspliktigt subjekt.[53] Trots detta skall delägarna i rederiet behandlas individuellt. De faktiska förhållandena är dock här betydligt mindre komplicerade,

[52] Om rättsfallet se närmare s. 264 ff.

[53] Se även prop. 42/1973 s. 260.

eftersom partrederiernas verksamhet ofta är mer enhetliga än handelsbolagens.

I de länder, som jag ovan nämnt, förekommer emellertid förutom den redovisning som sker i bolaget ofta en individuell redovisning för vardera delägare. Denna redovisning är den som i skatterättsligt hänseende har betydelse. Bolagets egen redovisning skulle kunna sägas vara en bilaga till denna huvudredovisning.

Särskilt utbyggt är systemet i Tyskland. Man arbetar med s.k. Ergänzungsbilanz.[54] I princip innebär detta att efter en försäljning upprättar köparen en tilläggsbalans, där övervärdet (dvs. skillnaden mellan köpeskillingen och beloppet på kapitalkontot) krediteras tilläggsbalansräkningen, medan motsvarande belopp på debet fördelas mellan de tillgångar, för vilka övervärdet erlagts.

Vid beskattningen hos tillträdande delägare gäller sedan följande. Vid varje taxering undersöks i vilken utsträckning de tillgångar, som i bolagets namn sålts under beskattningsåret, är tillgångar, för vilka delägaren betalt ett övervärde. Om så anses ha skett, skall den vinst från handelsbolaget, som faller på honom minskas med detta övervärde. Om de tillgångar, för vilka ett övervärde erlagts, är föremål för avskrivningar t.ex. maskiner och byggnader, skall avskrivningarna för den nytillträdande delägaren ske på andelen i handelsbolagets värden plus dessa övervärden.

Denna modell är emellertid uppbyggd efter tyska förhållanden och skatteregler och kan naturligtvis inte överföras till oss utan vidare, men systemet visar att tekniska lösningar finns på problemen.

Skall man i svensk rätt frigöra handelsbolagsmännens beskattning från redovisningen i handelsbolaget, är det nödvändigt att undersöka bestämmelserna i 29 § om avskrivningar och i 41 § om nedskrivningar och få dessa att överensstämma med den omständigheten, att delägaren, oberoende av andra delägares dispositioner, skall behandlas självständigt.

Ett problem som likaså måste lösas är frågan, hur man vid överlåtelse av andel i ett handelsbolag, om denna transaktion skall behandlas enligt 28 § KL, skall förfara i de fall, då bland handelsbolagets tillgångar finns tillgångar, på vilka reglerna i 35 och 36 §§ KL skall tillämpas vid avyttring. Eftersom fastigheterna, aktierna etc. knappast — åtminstone inte utan särskild reglering härom i lagtext — kan

[54] Jfr Brönner s. 88 ff.

betraktas som överlåtna av bolagsmannen till den andre bolagsmannen, uppkommer frågan, hur den del av köpeskillingen som faller på dessa andelar skall behandlas. Gäller civilrättsliga bestämmelser, överlåtes inte tillgången, förrän bolaget avyttrar denna. Även detta problem är dock tekniskt möjligt att lösa, men lösningen måste övervägas.

Jag har här antytt några av de för- och nackdelar som skulle uppkomma, om handelsbolagsbeskattningen ändrades och i största möjliga utsträckning likformades med den som gäller för det enkla bolaget. Det kan vara ovisst, vilken lösning som är att föredra. Frågan är emellertid av sådan karaktär, att det är befogat, att den uppmärksammas.

ZUSAMMENFASSUNG

GESELLSCHAFTSKONSTRUKTIONEN UND BESTEUERUNGSWIRKUNGEN

EINE EINKOMMENSTEUERRECHTLICHE STUDIE SCHWEDISCHER OFFENER HANDELSGESELLSCHAFTEN UND EINFACHER GESELLSCHAFTEN

In Schweden findet wirtschaftliche Betätigung häufig in der Rechtsform der offenen Handelsgesellschaft oder der Kommanditgesellschaft statt. Das ist üblich in Handel und Industrie, aber auch von mehreren Personen gemeinschaftlich ausgeübte freiberufliche Tätigkeit geschieht oft in der Rechtsform der offenen Handelsgesellschaft. Die einfache Gesellschaft, die der deutschen bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft entspricht, ist ebenfalls relativ weit verbreitet, nicht zuletzt in der Landwirtschaft. Dennoch ist die Besteuerung von Einkünften, die bei diesen beiden Gesellschaftsformen entstehen, bisher in keiner modernen schwedischen Darstellung systematisch abgehandelt worden. Im ausländischen rechtswissenschaftlichen Schrifttum hat hingegen die Besteuerung von Einkünften aus Personengesellschaften erheblich größeres Interesse gefunden. Nicht zuletzt gilt das für die Bundesrepublik Deutschland.

Das Ziel dieser Arbeit war eine Untersuchung der Regeln, die zur Besteuerung von offenen Handelsgesellschaften und einfachen Gesellschaften entwickelt worden sind. Als Ausgangspunkt haben die wenigen Bestimmungen gedient, die in den einkommensteuerrechtlichen Gesetzen (vor allem im Gemeindesteuergesetz und in der Verordnung über staatliche Einkommensteuer) über die Besteuerung von Einkünften aus diesen Gesellschaften enthalten sind. Da diese Vorschriften jedoch in vielen Situationen relativ geringe Anhaltspunkte bieten, spielen Untersuchungen der Rechtsprechung des schwedischen obersten Verwaltungs- und Finanzgerichtes, des Regierungsgerichtes eine bedeutende Rolle.

Die Darstellung ist so disponiert, daß zu unterscheidende Besteuerungsfragen in getrennten Abschnitten behandelt werden. In den meisten Abschnitten wird auf die offene Handelsgesellschaft und die einfache Gesellschaft getrennt eingegangen. Außerdem wird aber ein Vergleich der verschiedenen Besteuerungswirkungen vorgenommen, die je nach der verwendeten Gesellschaftsform entstehen. Solche Vergleiche verschiedener Besteuerungswirkungen bei unterschiedlichen Gesellschaftstypen haben die Darstellung eines verhältnismäßig umfassenden zivilrechtlichen Hintergrundes für das steuerrechtliche Regelsystem erforderlich gemacht. In verschiedenen Abschnitten habe ich deshalb diejenigen Bestimmungen des Gesellschaftsrechts näher beschrieben, die für die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften bedeutsam sind.

In der Arbeit ist hier und da ausländisches Material verwertet. Die schwedischen Bestimmungen stehen jedoch im Zentrum der Aufmerksamkeit; die Darstellung ist also nicht rechtsvergleichend orientiert. Das ausländische Material dient statt dessen in verschiedenen Teilen der Untersuchung zur besseren Beleuchtung der schwedischen Regeln. Wesentlich ist deshalb nicht so sehr gewesen, ausländische Lösungen verschiedener Probleme aufzuzeigen, als vielmehr das ausländische Material für das Auffinden neuer Problemstellungen heranzuziehen, die im schwedischen Recht noch nicht Gegenstand von Erörterungen oder gerichtlicher Entscheidungen gewesen sind.

Offene Handelsgesellschaften und einfache Gesellschaften sind zivilrechtlich dem Gesetz über offene Handelsgesellschaften und einfache Gesellschaften von 1895 unterworfen. Die Bestimmungen dieses Gesetzes über die internen Rechtsverhältnisse zwischen den Gesellschaftern wie z. B. über Verwaltung, Kapitaleinlagen und -entnahmen sowie Gewinn- und Verlustverteilung sind dispositiv. Das bedeutet, daß die Gesellschaften, die unter die beiden Gesellschaftstypen fallen, untereinander sehr unterschiedlich ausgestaltet sein können. Dieser Umstand beeinflußt und erschwert in verschiedener Hinsicht die Lösung der steuerrechtlichen Probleme.

Im schwedischen Recht wird die offene Handelsgesellschaft — nicht aber die einfache Gesellschaft — als juristische Person angesehen. Die Grundlage hierfür ist § 2 des oben erwähnten Gesetzes von 1895, wonach „die offene Handelsgesellschaft berechtigt und verpflichtet werden kann sowie vor Gerichten und anderen Behörden klagen und verklagt werden kann". In § 46 desselben Gesetzes wird über die einfache Gesellschaft gesagt, daß sie nicht berechtigt werden kann usw.

Diese Regeln sind seit langer Zeit für die Besteuerung von Bedeutung gewesen. In frühen Gesetzesmotiven ist hervorgehoben worden, daß die offene Handelsgesellschaft wegen ihrer Konstruktion ein selbständiges Steuersubjekt sein müsse. Hinsichtlich der einfachen Gesellschaft ist dagegen die entgegengesetzte Betrachtungsweise geltend gemacht worden. Hier hat nahegelegen, die Gesellschafter als direkt steuerpflichtig für die Einkünfte aus der Gesellschaft anzusehen.

Der Gesetzgeber hat jedoch entgegen dieser Ansicht bei offenen Handelsgesellschaften ihre Gesellschafter und nicht die Gesellschaften für steuerpflichtig für die Gesellschaftseinkünfte erklärt. Im Gemeindesteuergesetz wird vorgeschrieben, daß die Einkünfte aus der Gesellschaft bei den Gesellschaftern zu besteuern sind und daß sie nach dem Anteil der Gesellschafter an den Gesellschaftseinkünften aufgeteilt werden sollen. Entsprechende Bestimmungen enthält die Verordnung über staatliche Einkommensteuer. Diese Bestimmungen, die für die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft von größter Bedeutung sind, sind hauptsächlich deshalb zustandegekommen, weil sie eine bessere Anwendung des Prinzipes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ermöglichen. Die progressiven Steuersätze der staatlichen Einkommensteuer beeinflussen hierdurch die totale Steuer für den einzelnen Gesellschafter. Zugleich kann in verschiedener Hinsicht auf die individuellen Verhältnisse des Gesellschafters Rücksicht genommen werden.

Dieselbe Regel, die eben für die offene Handelsgesellschaft genannt worden ist, gilt auch ausdrücklich für die Kommanditgesellschaft. Sie gilt weiter für die einfache Gesellschaft, die Partenreederei und die Bergbaugewerkschaften nach dem Bergwerksgesetz. Für diese letzteren Gesellschaftstypen ist diese besondere Regelung eigentlich unnötig; sie ist aber einmal eingeführt worden, um der damals entstehenden Übung entgegenzuwirken, diese Gesellschaften selbst und nicht ihre Gesellschafter zu besteuern.

Aber auch wenn die offene Handelsgesellschaft kein selbständiges Steuersubjekt ist, zeigt die vorhandene Rechtsprechung, daß die Qualifizierung der offenen Handelsgesellschaft als juristische Person in verschiedener Hinsicht bei der Besteuerung von Bedeutung gewesen ist. So muß zuerst das Ergebnis der offenen Handelsgesellschaft errechnet werden und der Nettogewinn der Gesellschaft auf die Gesellschafter aufgeteilt werden. Aus diesem Grund können die Gesellschafter selbst verschiedene Absetzungs- und Teilwertberechnungsregeln nicht aus-

nutzen. Weiter hat das Regierungsgericht in einer wegweisenden Entscheidung festgehalten, daß die offene Handelsgesellschaft berechtigt ist, das gesamte Gehalt für einen für sie tätigen Ehegatten als Kosten abzuziehen, obwohl der andere Ehegatte Gesellschafter war. Diese Entscheidung ist interessant, weil der Wert der Arbeit des Ehegatten nach dem Gemeindesteuergesetz bei den Einkünften des Steuerpflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht als Kosten abgezogen werden darf. Ihr Inhalt ist nur verständlich, wenn die offene Handelsgesellschaft, nicht aber ihre Gesellschafter als Träger der selbständigen Erwerbstätigkeit angesehen werden.

Die wichtigsten Konsequenzen der Qualifizierung der offenen Handelsgesellschaft als juristische Person liegen jedoch bei den steuerrechtlichen Regeln für die Übertragung von Anteilen an einer offenen Handelsgesellschaft. Nach der Rechtsprechung und jetzt auch gemäß ausdrücklicher Vorschrift im Gemeindesteuergesetz ist die Veräußerung eines Anteils an einer offenen Handelsgesellschaft der Veräußerung einer Aktie gleichzustellen. Dieser Umstand hat große praktische Bedeutung und dürfte einer der Hauptgründe dafür sein, daß die offene Handelsgesellschaft sich in Schweden als so populäre Unternehmensform erwiesen hat. Die Regeln für die Berechnung von steuerpflichtigen Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien sind für den Steuerpflichtigen im allgemeinen vorteilhafter als die Bestimmungen über die Berechnung laufender Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, an deren Anwendung sonst zu denken wäre.

Aber auch wenn verschiedene Situationen aufgezeigt werden können, in denen bei der Besteuerung die offene Handelsgesellschaft als juristische Person behandelt worden ist, gibt es auf der anderen Seite auch Beispiele dafür, daß man bei der Besteuerung in verschiedener Hinsicht die Gesellschaftskonstruktion unbeachtet läßt. Z. B. kann ein Verlust bei der offenen Handelsgesellschaft nicht nur gegen bei der Gesellschaft entstandene Einkünfte ausgeglichen werden, sondern auch gegen solche Einkünfte, die sich aus der privaten Tätigkeit des Gesellschafters ergeben haben. Verluste aus der Gesellschaftstätigkeit können auf dieselbe Weise gegen die privaten Einkünfte des Gesellschafters auch nach den Regeln der Verlustausgleichsverordnung ausgeglichen werden.

Ebenso scheint man von der Gesellschaftskonstruktion abzusehen, wenn es um die Feststellung der Steuerpflicht für Gewinne von Gesellschaften mit beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern geht. In einem solchen Fall wäre es naheliegend — wollte man die Gesellschafts-

konstruktion entscheidend zu grunde legen —, daß man die Gesellschaft als schwedische Gesellschaft betrachtet und unbeschränkte Steuerpflicht bejaht ohne Rücksicht auf eventuelle Beschränkungen der Steuerpflicht, die eintreten würden, wenn die Einkünfte den Gesellschaftern direkt zugerechnet werden würden. So scheint man jedoch nicht zu verfahren. Der beschränkt Steuerpflichtigen zufallende Gewinnanteil ist nach dem Gemeindesteuergesetz und der Verordnung über staatliche Einkommensteuer nur zu besteuern, sofern Steuerpflicht vorgelegen hätte, wenn die Gesellschafter direkt und ohne Vermittlung einer juristischen Person die Einkünfte erzielt hätten.

Diese von Fall zu Fall divergierenden Betrachtungsweisen erschweren Beurteilungen im Einzelfall. Da die Rechtsform der offenen Handelsgesellschaft in Schweden so verbreitet ist, führt das Fehlen ausdrücklicher Vorschriften über die Besteuerung zu praktischen Schwierigkeiten. Allzu viele Fragen sind unklar, bis sie durch eine Entscheidung des Regierungsgerichts beantwortet werden. In diesem Zusammenhang sei für den ausländischen Leser erwähnt, daß die Regeln über die Besteuerung offener Handelsgesellschaften auch auf bestimmte Nachlässe anzuwenden sind, bei denen drei Jahre nach Ende des Todesjahres noch keine Abwicklung stattgefunden hat. Diese Bestimmung ist vor einigen Jahren zustandegekommen, als sich zeigte, daß allzu viele Nachlässe unabgewickelt beibehalten wurden. Solange ein Nachlaß — der auch als juristische Person gilt — fortbestand, existierte ein weiteres Steuersubjekt, und die totale Steuerbelastung der Erben war geringer, als wenn ihnen die Einkünfte des Nachlasses zugerechnet werden würden.

Die einfache Gesellschaft wird steuerlich anders als die offene Handelsgesellschaft behandelt. Im Grundsatz läßt man die Gesellschaftskonstruktion bei der Besteuerung außer Acht und rechnet die Bruttogewinne aus der Gesellschaftstätigkeit den Gesellschaftern zu. Die Gesellschafter können dann selbst die Werbungskosten geltend machen. Das bedeutet, daß im Vergleich mit den Besteuerungswirkungen bei einer offenen Handelsgesellschaft Unterschiede auftreten. Die Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft haben so unter anderem die Möglichkeit, individuell bei Anlagevermögen Absetzungen für Abnutzung vorzunehmen und bei Umlaufvermögen Teilwerte anzusetzen. Eine Verpflichtung zur Wahl derselben Absetzungs- oder Bewertungsmethode besteht nicht. Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft haben weiter keine Möglichkeit, einen Gesellschaftsanteil zu über-

tragen. Statt dessen können nur Anteile an den Aktiven und Passiven der Gesellschaft übertragen werden. Für Veräußerungsgewinne oder -verluste gelten die üblichen Regeln über die Berechnung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Auch wenn diese Vergleiche zwischen offenen Handelsgesellschaften und einfachen Gesellschaften als Thema die ganze Darstellung durchziehen, sind doch die Abschnitte, die die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft behandeln, vergleichsweise erheblich umfassender. Der Grund hierfür liegt darin, daß die Gewinnbesteuerung bei der letzteren Gesellschaftsform komplizierter ist. Aber auch die Besteuerung von Einkünften bei einfachen Gesellschaften weist — wie sich gezeigt hat — viele ungelöste Probleme auf.

Da der Unterschied zwischen offener Handelsgesellschaft und einfacher Gesellschaft für meine Darstellung eine große Rolle spielt, habe ich einleitend in meiner Arbeit darzustellen versucht, unter welchen Voraussetzungen eine Gesellschaft überhaupt als vorhanden angesehen wird. Danach habe ich die Grenzen zwischen offener Handelsgesellschaft und einfacher Gesellschaft angegeben. Bei diesen Untersuchungen habe ich Material aus dem Zivilrecht und aus dem Steuerrecht verwendet. Dabei bin ich jedoch mit gewisser Vorsicht verfahren, da es klar sein dürfte, daß je nach dem Zweck der jeweils geprüften Regel auf der Grundlage derselben Tatsachen verschiedene Beurteilungen vorkommen können.

Bei der Grenzziehung zwischen verschiedenartigen Gesellschaften einerseits und anderen Rechtsinstituten andererseits in Kapitel II habe ich mich vor allem gemeinschaftlichem Eigentum, Arbeitsverträgen, partiarischen Darlehen sowie Tantieme- und Lizenzverträgen gewidmet.

In Kapitel III gehe ich auf den Unterschied zwischen offener Handelsgesellschaft und einfacher Gesellschaft ein. Er gründet sich auf die Forderung, daß die offene Handelsgesellschaft eine buchführungspflichtige wirtschaftliche Erwerbstätigkeit unter einer gemeinsamen Firma ausüben muß. Hier habe ich gleichfalls sowohl zivilrechtliches als auch steuerrechtliches Material ausgenutzt. Einen Grund zur Annahme, daß hier verschiedene Betrachtungsweisen erforderlich wären, gibt es nicht. Der Unterschied zwischen offenen Handelsgesellschaften und einfachen Gesellschaften ist nicht selten sehr gering. Es dürfte viele Gesellschaften geben, die eigentlich offene Handelsgesellschaften sind, obwohl die Gesellschafter sich der Rechtsform ihrer Zusammenarbeit nicht bewußt sind. Sie meinen, zwischen ihnen finde

nur ein loses Zusammenarbeiten statt. Diese Rechtsunsicherheit ist in gewisser Hinsicht dadurch bedingt, daß eine offene Handelsgesellschaft im allgemeinen ohne weiteres entsteht, sobald die im Gesetz genannten Voraussetzungen vorliegen. Eine Registereintragung ist nicht erforderlich.

In Kapitel III behandele ich in einem besonderen Abschnitt auch den Unterschied zwischen offenen Handelsgesellschaften und stillen Gesellschaften. Diese gesellschaftsrechtliche Differenzierung, die im deutschen Recht eine große Rolle gespielt hat, ist zwar auch in der schwedischen Lehre erörtert worden. Die Rechtsprechung auf diesem Gebiet ist aber verhältnismäßig wenig umfassend. Jedoch ist jetzt geklärt, daß zwischen stillen Gesellschaften und offenen Handelsgesellschaften zumindest in steuerrechtlicher Hinsicht Unterschiede gegeben sind. Ich behandele diese Fragen und stelle unter anderem mit dem Ausgangspunkt von der auf diesem Gebiet wichtigsten Rechtsprechung dar, wie eine Grenzziehung geschehen kann.

In Kapitel IV stelle ich die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen den einzelnen Gesellschaftsformen dar, die für die weiteren steuerrechtlichen Erörterungen von Bedeutung sind. Danach behandele ich in Kapitel V die steuerrechtlichen Fragen, die bei Gesellschaftsgründungen entstehen. Hierbei gehe ich zuerst auf Fragen zu den Möglichkeiten der Gesellschafter zur Einbringung von in anderweitiger selbständiger Erwerbstätigkeit entstandenen stillen Reserven in die Gesellschaft ein. Die Antwort auf diese Frage kann davon abhängen, welche Art von Vermögensgegenständen in die Gesellschaft eingebracht werden. In besonderen Abschnitten behandele ich deshalb Vermögensgegenstände, für die gilt, daß der Veräußerungsgewinn bei Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen ist, und danach solche Vermögensgegenstände, für die statt dessen gilt, daß der Erlös bei Einkünften aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit versteuert wird. In diesem Kapitel behandele ich auch verschiedene Fragen, die bei der Gewinnverteilung aktualisiert werden, wenn nur einer der Gesellschafter stille Reserven übertragen hat oder wenn mehrere Gesellschafter stille Reserven, jedoch mit unterschiedlichen Beträgen übertragen haben. Ich behandele auch Absetzungs- und Teilbewertungsfragen für die neu gegründete Gesellschaft in den Fällen, in denen der in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Wert geringer als der wirkliche Wert ist.

In Kapitel VI gehe ich auf die Probleme ein, die bei der laufenden Besteuerung von Gewinnen der verschiedenen Gesellschaften entstehen.

Diese sind unterschiedlichen Charakters. Außer auf die oben angedeuteten Absetzungs- und Teilbewertungsfragen gehe ich unter anderem auf die Verteilung der Gesellschaftsgewinne vor allem bei der offenen Handelsgesellschaft ein. Die Grundlage bildet der Gesellschaftsvertrag und — fehlt eine Vereinbarung — dispositive gesetzliche Regeln. Diese Regeln gehen jedoch von dem buchmäßigen Nettogewinn aus, während die steuerliche Verteilung auf der Grundlage des nach Korrekturen errechneten steuerlichen Nettogewinnes zu geschehen hat. Da üblicherweise Unterschiede vorliegen, kann diese Verteilung zu Schwierigkeiten führen. Diese Frage ist bisher vor allem in den Fällen aktuell geworden, in denen die Steuerpflichtigen über die steuerliche Verteilung nicht einig geworden sind.

Probleme können auch in den Fällen entstehen, in denen die Gesellschaft Einkünfte erzielt hat, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind. Auch hier können Zweifel entstehen, wie die Verteilung zwischen den Gesellschaftern geschehen soll. Unter anderem kann es darum gehen, ob die Verteilungsnormen für jede Einkunftsart für sich oder für alle Einkünfte zusammen gelten soll.

In einem besonderen Abschnitt beleuchte ich Fragen zu Abzugsmöglichkeiten bei unter anderem von der Gesellschaft gezahlten Zinsen und Gehältern. Im Gemeindesteuergesetz wird vorgeschrieben, daß von der Gesellschaft gezahlte Gehälter derselben Einkunftsart zuzurechnen sind wie die Einkünfte der Gesellschaft. Ich erörtere hier den sachlichen Inhalt dieser Bestimmung und die Möglichkeiten von Analogieschlüssen auf der Grundlage dieser Vorschrift.

Nach der Behandlung der Verteilung von Gesellschaftsgewinnen aus verschiedenen Blickwinkeln gehe ich zu Fragen der Verteilung von Verlusten über. Viele der Gedanken zur Gewinnverteilung werden auch hier aktuell, aber andere Gesichtspunkte kommen hinzu. Nicht uninteressant ist die im schwedischen Recht bisher nicht erörterte Frage, in welchem Umfang ein Kommanditist unter Berücksichtigung seiner begrenzten zivilrechtlichen Haftung zur Ausnutzung von Gesellschaftsverlusten berechtigt ist.

Kapitel VI wird mit einem Abschnitt über Fragen des Besteuerungszeitraumes und einem anderen über Fragen des Besteuerungsortes abgeschlossen. Im ersten Abschnitt behandele ich die Frage, in welchem Umfang der Umstand, daß die eine offene Handelsgesellschaft buchführungspflichtig ist, die steuerrechtlichen Beurteilungen beeinflußt. Nach schwedischem Recht ist für Einkünfte aus selbständiger Erwerbs-

tätigkeit oder aus Landwirtschaft das Wirtschaftsjahr maßgeblich, auch wenn dieses nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt. Für die übrigen Einkünfte ist maßgeblicher Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr. Da Einkünfte der Gesellschaft in ihrer Gesamtheit in der Buchführung der Gesellschaft verzeichnet werden, entsteht bei abweichendem Wirtschaftsjahr die Frage, welchem Kalenderjahr andere Einkünfte als solche aus selbständiger Erwerbstätigkeit und aus Landwirtschaft zuzurechnen sind. Gleichgeartete Probleme treten auf, wenn Einkünfte einer einfachen Gesellschaft verteilt werden sollen.

Bestimmte Einkünfte sind nach dem Gemeindesteuergesetz in der Heimatgemeinde des Steuerpflichtigen zu besteuern. Da die offene Handelsgesellschaft als juristische Person angesehen wird, die Einkünfte der Gesellschaft aber bei den Gesellschaftern zu veranlagen sind, wird hier wie in den oben beschriebenen Fällen fraglich, ob der Gesellschaftsqualifizierung Bedeutung zuerkannt werden soll. Zur Wahl stehen entweder die Sitzgemeinde der Gesellschaft oder die Heimatgemeinde des einzelnen Gesellschafters. Im schwedischen Recht scheint gegenwärtig die Rechtslage für die Heimatgemeinde des Gesellschafters zu sprechen. Die vorhandene Rechtsprechung ist jedoch sehr knapp.

In Kapitel VII behandele ich die nicht zuletzt praktisch wesentliche Frage der Veräußerung von Anteilen an offenen Handelsgesellschaften. Wie schon gesagt ist es nach schwedischem Recht — im Gegensatz unter anderem zu der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland — möglich, einen Gesellschaftsanteil zu veräußern. Die Veräußerung wird der Veräußerung von Aktien gleichgestellt. Einleitungsweise berühre ich in diesem Kapitel die zwei Alternativen, die den Gesellschaftern in diesem Zusammenhang zur Verfügung stehen, nämlich einzelne Gesellschaftsanteile zu veräußern oder aber die Gesellschaft Aktiva und Passiva des Gesellschaftsvermögens veräußern zu lassen und danach das Entgelt zu verteilen. Im allgemeinen ist die erste Alternative für den Verkäufer vorteilhafter, die zweite für den Käufer. Unter allen Umständen muß die Höhe des Entgeltes durch die Wahl zwischen den Alternativen beeinflußt werden.

Die rechtliche Konstruktion der offenen Handelsgesellschaft weicht in mehrfacher Hinsicht von der der Aktiengesellschaft ab. Die vor allem von der Rechtsprechung zur Veräußerung von Aktien entwickelten Regeln können deshalb nur in begrenztem Umfang für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen herangezogen werden. Nach schwedischem Recht ist bei Veräußerungen von Vermögensgegenständen der Zeit-

punkt und die Art ihres Erwerbes sehr bedeutungsvoll. Da jede Aktie getrennt und unabhängig von den übrigen Aktien derselben Aktiengesellschaft ist, kann jede Aktie als selbständiger Vermögensgegenstand behandelt werden. Schwierigkeiten entstehen, wenn dieselbe Frage hinsichtlich der offenen Handelsgesellschaft beantwortet werden soll. Jeder Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft hat im Grundsatz nur einen Anteil. Andererseits können offene Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften von Fall zu Fall unterschiedlich aufgebaut sein; denn die zivilrechtlichen Regeln sind anders als im Aktienrecht dispositiv mit der Folge, daß die Gesellschafter bei der Gesellschaftskonstruktion Variationsmöglichkeiten haben. Die in diesem Kapitel behandelten Fragen können deshalb nicht allgemeingültig behandelt werden. Man wird wahrscheinlich die besonderen Umstände des Einzelfalles berücksichtigen müssen.

Was hier gesagt worden ist, gilt für die Veräußerung eines Anteils an einer offenen Handelsgesellschaft. Da eine einfache Gesellschaft nicht als juristische Person betrachtet wird, gibt es keine Möglichkeit, einen Anteil an einer einfachen Gesellschaft zu übertragen. Nur eine Veräußerung von Anteilen an einzelnen, der Gesellschaft zuzuordnenden Vermögensgegenständen und Verpflichtungen ist denkbar.

In Kapitel VIII habe ich Fragen der Auflösung von Gesellschaften behandelt. Viele bei der Gesellschaftsgründung aktualisierte Probleme sind auch hier von Interesse. Ich bin darauf eingegangen, wie die stillen Reserven in einer offenen Handelsgesellschaft und einer einfachen Gesellschaft bei der Liquidation zu behandeln sind. Hierbei habe ich einerseits jene Fälle unterschieden, in denen ein Veräußerungserlös Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zuzuordnen ist, von andererseits denjenigen, in denen ein Veräußerungserlös bei Einkünften aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit zu besteuern ist.

In diesem Kapitel behandele ich außerdem die Frage, ob die Liquidation einer offenen Handelsgesellschaft dazu führen kann, daß der Gesellschafter hinsichtlich seines Anteiles unter dem Gesichtspunkt der Betriebsveräußerung steuerlich gesondert zu behandelnde Gewinne oder Verluste haben kann. Diese Frage wird dadurch aktuell, daß die Liquidation für Aktionäre und Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft mit einer Betriebsveräußerung gleichgestellt wird.

Nach schwedischem Recht muß eine offene Handelsgesellschaft mehr als einen Gesellschafter haben. In der Praxis kommt allerdings häufig vor, daß nach Verkäufen und Käufen nur noch ein Gesell-

schafter übrigbleibt. Die hierbei entstehenden steuerrechtlichen Konsequenzen sind bedeutungsvoll. Nach Durchsicht der auf diesem Gebiet vorhandenen Rechtsprechung habe ich feststellen können, daß offene Handelsgesellschaften nicht unmittelbar deshalb aufgelöst werden, weil nur ein Gesellschafter übrig ist. Allerdings gibt es Entscheidungen, die zeigen, daß nach einigen Jahren eine Gesellschaft steuerrechtlich nicht mehr als offene Handelsgesellschaft anerkannt worden ist, obwohl der Alleingesellschafter keine besonderen Maßnahmen zur Auflösung der Gesellschaft ergriffen hatte. Wo die genaue zeitliche Grenze für die Auflösung einer offenen Handelsgesellschaft in diesen Fällen zu ziehen ist, kann jedoch noch nicht gesagt werden.

In Kapitel IX behandele ich Einzelfragen von Gesellschaften zwischen Ehegatten. Die Fragen hier entsprechen jenen bei Gesellschaften zwischen Eltern und Kindern. Gesellschaften zwischen Ehegatten sind bisher nicht besonders beachtet worden, da eigentliche steuerliche Vorteile durch sie nicht erzielt werden konnten. Ehegatten sind früher gemeinschaftlich besteuert worden, d. h. die Einkünfte sind zusammengelegt und nach einem besonderen Tarif besteuert worden. Jetzt werden jedoch die Einkünfte von Ehegatten aus den verschiedenen Arten aktiver Erwerbstätigkeit getrennt besteuert. Deshalb ist es nunmehr zweckmäßig, gemeinschaftlich erzielte Einkünfte wenn möglich aufzuteilen.

Nach dem Gemeindesteuergesetz ist es andererseits verboten, den Wert der Mitarbeit des Ehegatten im Rahmen der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen als Kosten abzuziehen. Dieses Verbot gilt wie oben dargestellt zumindest nicht bei offenen Handelsgesellschaften.

Auch wegen der Ausgestaltung anderer Regeln im Gemeindesteuergesetz kann eine Gesellschaft zwischen Ehegatten steuerrechtlich vorteilhaft sein.

Die zivilrechtliche Regel, daß Ehegatten vermögensrechtliche Verträge schließen können, gilt auch für steuerrechtliche Verhältnisse. Formell steht Gesellschaftsverträgen zwischen Ehegatten deshalb nichts entgegen. Im schwedischen Recht scheint man die Fälle, in denen ein Gesellschaftsvertrag nicht akzeptiert worden ist, von jenen zu unterscheiden, in denen der Gesellschaftsvertrag zwar akzeptiert, die Gewinnverteilung aber nicht anerkannt worden ist. In der Praxis wird ein Gesellschaftsvertrag praktisch ausschließlich dann nicht anerkannt, wenn formelle Fehler vorgekommen sind. Nicht ungewöhnlich ist dagegen, daß die Gewinnverteilung nicht anerkannt wird. Diese Fragen

sind in der Arbeit berührt worden. Zugleich wird erörtert, wie jene Fälle steuerrechtlich beurteilt werden sollen, in denen die Gewinnverteilung nicht anerkannt worden ist, der Ehegatte bei der Gesellschaft aber Kapital oder Arbeit eingesetzt hat. Diese Fragen sind für Gesellschaften zwischen Ehegatten noch nicht unmittelbar geprüft worden. Für Gesellschaften zwischen Eltern und Kindern sind sie aber so gelöst worden, daß der Gewinnanteil eines Begünstigten als seine Einkünfte eben wegen seiner Gesellschafterstellung angesehen worden sind. Das würde bei entsprechender Betrachtungsweise für Einkünfte von Ehegatten aus der Gesellschaft bedeuten, daß ein Abzugsverbot nach dem Gemeindesteuergesetz nicht vorliegen würde. Es dürfte wahrscheinlich sein, daß dieser Gedankengang für offene Handelsgesellschaften anwendbar ist, während die entgegengesetzte Betrachtungsweise für einfache Gesellschaften gelten dürfte.

In einem abschließenden Kapitel X stelle ich die erzielten Ergebnisse dar und erörtere endlich die Möglichkeiten einer Koordinierung der steuerrechtlichen Regeln für offene Handelsgesellschaften und einfache Gesellschaften.

CITERAD LITTERATUR

TRYCKTA KOMMITTÉBETÄNKANDEN M.M.

Förslag till lagar om enkla bolag och handelsbolag, om aktiebolag samt om föreningar för ekonomisk verksamhet m.m. Afgifna af den dertill i nåder utsedda komité. Sthlm 1890. (cit. 1890 års förslag).

Betänkande med förslag till förordning angående inkomstbevillning. Afgifvet den 2 november 1894 af dertill förordnade komiterade. (cit. 1894 års förslag).

Kongl. Maj:ts och Rikets Kammarrätts underdåniga utlåtande öfver det af särskilda komiterade den 2 november 1894 afgifna betänkande med förslag till förordning angående inkomstbevillning. Sthlm 1895.

Betänkande afgifvet den 18 maj 1900 af den för utredning angående ändrade grunder för den kommunala beskattningen i nåder tillsatta komité. (cit. 1900 års förslag).

Betänkande med förslag till bestämmelser om inkomstskatt och obligatorisk sjelfdeklaration. Afgifvet den 15 oktober 1901 af dertill förordnade komiterade. (cit. 1901 års förslag).

Betänkande med förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av KF den 4 maj 1855 angående handelsböcker och handelsräkningar. Avgivet den 29 januari 1916 av särskilda sakkunniga. (cit. 1916 års förslag).

Betänkande om allmänna grunder för den kommunala skattereformen med utkast till lag om kommunal beskattning, I—III avdelningarna, utarbetat av Otto V. Landén. Sthlm 1917. (cit. Förslag Landén).

Förslag till lag angående kommunal taxering och skattskyldighet jämte anvisningar, motiv och bilagor. Avgivet av G. V. Eiserman och E. von Wolcker. Sthlm 1917. (cit. Förslag Eiserman och v. Wolcker).

SOU 1923: 69—70. Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. I. Förslag till förordning jämte motivering. II. Särskilda utredningar.

SOU 1924: 53—54. 1921 års kommunalskattekommittés betänkande angående den kommunala beskattningen. Del I. Lagförslag, allmän motivering, speciell motivering. Del II. Reservationer, bilagor, tabeller, sakregister.

SOU 1925: 10. Förslag till förordning angående statlig inkomst- och förmögenhetsskatt jämte motiv.

SOU 1926: 18. Betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet av 1924 års skatteberedning.

SOU 1927: 23. Promemorior rörande vissa beskattningsfrågor av 1924 års skatteberedning.

SOU 1931: 40—41. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m. Avgivet av 1928 års bolagsskatteberedning. Del I. Författningsförslag, motivering, tabeller. Del II. Särskilda utredningar.

SOU 1937: 42. 1936 års skattekommitté. Betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m.m.

SOU 1941: 8—9. Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m.m. I. Lagtext. II. Motiv.

SOU 1945: 35. Betänkande med förslag angående vissa spörsmål på den allmänna kommunalbeskattningens område. 1944 års skattesakkunniga.

SOU 1954: 18. Förslag till förenkling av vissa beskattningsregler. Betänkande av 1950 års skattelagssakkunniga.

SOU 1958: 35. Förlust- och resultatutjämning. Betänkande av 1957 års skatteutredning.

SOU 1959: 13. Familjebeskattningen. Förslag avgivet av 1957 års sambeskattningsrevision.

SOU 1961: 57. Sociallagstiftningen och de s.k. beroende arbetstagarna. Betänkande avgivet av särskilt tillkallad utredningsman.

SOU 1963: 52. Om åtgärder mot skatteflykt. Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté.

SOU 1964: 25. Nytt skattesystem. Förslag avgivet av allmänna skatteberedningen (skattesystemutredningen och företagsskatteutredningen).

SOU 1965: 72. Aktievinsters beskattning. Betänkande av aktievinstutredningen.

SOU 1967: 35. Firmaskydd. Betänkande med förslag till firmalag m.m. Avgivet av firmautredningen.

SOU 1967: 49. Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper m.m. Betänkande avgivet av tillkallade utredningsmän.

SOU 1971: 78. Jordbruksbeskattningen. Betänkande avgivet av jordbruksbeskattningskommittén.

SOU 1972: 87. Periodiskt understöd vid beskattningen. Betänkande avgivet av skatteutredningen om periodiskt understöd.

STENCILERADE KOMMITTÉBETÄNKANDEN M.M.

P.M. rörande detaljbestämmelser i kommunalskattekommitténs år 1924 avgivna förslag till kommunalskattelag samt inkomstskattesakkunnigas år 1923 avgivna förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt under jämförelse med nu gällande bestämmelser och motsvarande bestämmelser i 1920 års förslag till kommunalskattelag. Avgiven i januari 1925 av H. Waller. (cit. Waller P.M. januari 1925).

Promemoria med förslag till lagstiftning mot skatteflyktsåtgärder genom s.k. benefika barnreverser m.m. Avgiven den 24 mars 1956 av 1953 års skatteflyktskommitté. (cit. Promemoria den 24 mars 1956).

Fi 1969: 4—5. Individuell beskattning. Del 1. Motiv och förslag. Del 2. Tabellbilagor. Betänkande av familjeskatteberedningen.

Fi 1969: 13. Uppbördsutredningens betänkande III. Skattskyldighet under konkurs.
Fi 1972: 8. Promemoria angående vissa frågor vid beskattning av rederi- och luftfartsrörelse m.m. Avgiven i september 1972 av företagsskatteberedningen.

ÖVRIG LITTERATUR

Åberopas endast ett arbete av en författare, citeras detta endast med författarnamnet. I övrigt citeras författarnamnet jämte förkortning.

Adlercreutz, A., Arbetstagarbegreppet. Om arbetstagarförhållandet och därtill hörande gränsdragningsfrågor i svensk civil- och socialrätt. Sthlm 1964.

Andenæs, Th., Årsoppgjøret i praksis. En oversikt over de viktigste regnskapsmessige spørsmål ved årsoppgjøret. 6 utg. Oslo 1970.

Andersson, E., Kommentar till beskattningslagen. Helsingfors 1967.

Annell, E., Skattefrågor rörande handelsbolag. SST 1953 s. 9—16.

Aronsson, I., Något om redovisningsskyldighet för mervärdeskatt. SN 1971 s. 334—338.

Augdahl, P., Kompaniskap. Det ansvarlige selskap, kommanditselskapet, det stille selskap. Oslo 1967.

Bahr, H., The Scandinavian Airlines System (SAS). Its origin, present organization and legal aspects. Arkiv for luftrett. Bind 1 (1958—1962) s. 199—253.

Begtrup, A., Forskellige skattespørsmål. RR 1949 s. 14—28.

Björne, G., The income, fortune and estate tax treatment of household units. Cahiers de Droit Fiscal International. Volume LVII a s. II/275—291. (cit. G. Björne Tax treatment of household units).

— 1970 års inkomstskattereform för fysiska personer. SN 1972 s. 13—19. (cit. G. Björne 1970 års inkomstskattereform).

Björne, H., Äkta makars skattskyldighet för inkomst. SST 1972 s. 345—360.

Bomgren, G., Handelsbolagens skatteproblem. SST 1953 s. 241—256.

Bonsels, J., Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten und die Aufteilung des Einheitswertes einer Kommanditgesellschaft. BB 1963 s. 34—35.

Borgström, C., Koncernrättsliga problem. En komparativ studie. Sthlm 1970. (cit. Borgström Koncernrättsliga problem).

— Om konvertibla obligationer och andra finansieringsformer. Några aktiebolagsrättsliga synpunkter. Sthlm 1970. (cit. Borgström Obligationer).

Bratt, J. — Fogelklou, L., Skatt på arv och skatt på gåva. Kommentar till 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt. 5 översedda och utökade uppl. Sthlm 1971.

Brudno, W. W. — Bower, F., Taxation in the United Kingdom. World Tax Series. Boston—Toronto 1957.

Brönner, H., Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschaftswechsels und der Umwandlungen. 12. erweiterte Aufl. Stuttgart 1970.

Bühler, O., Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne. 3. Aufl. Berlin und Frankfurt a.M. 1956.

Chirelstein, M. A. — Day, L. — Owens, E. A. — Surrey, S. S., Taxation in the United States. World Tax Series. Chicago 1963.

Davidson, D., Kommentar till bevillningsförordningen. Upsala 1889.

Eberstein, G., Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt. Del I—II: 1—2. Sthlm 1929—1937. (cit. Eberstein I och II).

Eiserman, G. V., »Föredrag» över ämnet: »Vad nytt i sak innehålla de nya skattelagarna kommunalskattelagen och statsskatteförordningen.» Malmö 1929.

Eklund, E., Anmälan av E. Geijer — E. Rosenqvist, — H. Sterner Skattehandbok Del I. 7 uppl. ombesörjd av H. Sterner, G. Ekman och S. Crabo. SST 1972 s. 160—162.

Englund, G., Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv. Ak. avh. Sthlm 1960. (cit. Englund Inkomstskattefaktorn).

— Om normerna för inkomstbeskattning av givare och gåvotagare. SST 1961 s. 193—208. (cit. Englund Om normerna).

— Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning. Sthlm 1962. (cit. Englund Rätt beskattningsår).

Fagernæs, S., Håndbok i skatterett og ligning I. Mysen 1970.

Geijer, E. — Rosenqvist, E. — Sterner, H., Skattehandbok Del I. Författningstexter med kommentarer. 7 omarbetade och utökade uppl. ombesörjd av H. Sterner, G. Ekman och S. Crabo. Sthlm 1972. (cit. GRS).

Gomard, B., Aktieselskabsret. 2 udg. Kbhvn 1970.

Grönfors, K., Ställningsfullmakt och bulvanskap. Sthlm 1961.

Hagberg, C.-L., Den allmänna arbetsgivaravgiften. SST 1968 s. 157—164.

Hagen, G., Næringsdrift i forskjellige selskapsformer. Skattemessige konsekvenser. Bedriftsøkonomen 1965 s. 146—157.

Hagstedt, J. A., Om beskattning av stiftelser. Ak. avh. Sthlm 1972.

Handledning för taxering. Utgiven av Riksskatteverket. Sthlm 1972.

Hedborg, G. — Björne, H. — Walberg, S. — Svensson, S. V., Taxeringshandbok. Kommentar till 1956 års taxeringsförordning m.m. 2 omarbetade och utvidgade uppl. Sthlm 1961. (cit. Hedborg m.fl. Taxeringshandbok).

Hedborg, G. — Lundell, S. — Gärdin, Å., Den nya företagsbeskattningen. Efter 1955 års skattereform omarbetad upplaga av Skattehandbok för näringslivet. Sthlm 1955. (cit. Hedborg m.fl. Företagsbeskattningen).

Helgesson, R., Varför beskattningsåret för juridisk person bör sammanfalla med räkenskapsåret. SN 1972 s. 203—208.

Helkett, C., Opgørelse af den skattepliktige indkomst. Oversigt over her i landet gældende ret og praksis. 10. ændrede og forøgde udg. ved J. Hinze, E. Rimborg og E. Thielsen. Kbhvn 1971.

Hellner, Å., Bolagsbildning ur skatterättslig synpunkt med särskild hänsyn tagen till omvandling av enskild firma och handelsbolag till aktiebolag. Sthlm 1962. (cit. Hellner Bolagsbildning).

— En lärobok i skatterätt. Anmälan av C. Welinder. Beskattning av inkomst och förmögenhet, 1—2. SST 1971 s. 165—182. (cit. Hellner En lärobok).

— En undersökning om avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL. Ak. avh. Lund 1959. (cit. Hellner Periodiskt understöd).

— Något om skatteproblem vid ombildning av enskild firma till handelsbolag. SN 1961 s. 105—114. (cit. Hellner Skatteproblem).

Helmers, D., Kringgående av skattelag. Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt. Ak. avh. Sthlm 1956.

Helmers, D. — Eklund, E., Din skatt. Sthlm 1970.

Helmers, D. — Ekström, A., Pensionering i företagens egen regi. Kommentar till lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Pensionskonto—Pensionsstiftelse —Personalstiftelse. 2 uppl. Sthlm 1969.

Hemberg, W. — Sillén, O., Bokföringslagen av den 31 maj 1929 med förklarande anmärkningar, formulär och sakregister. 7 uppl. Sthlm 1966.

Hernberg, A., Kommanditbolaget. Närmast med hänsyn till Finlands civilrätt. I Uppkomst och väsen. Ak. avh. Helsingfors 1915.

Herrmann, C. — Heuer, G., Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschliesslich Nebengesetze. Texte und Register. 15. Aufl. Köln—Marienburg 1950—1973.

Hesselgren, O. — Samuelsson, Y. — Wallén, A., Semesterlagen. Redogörelse för gällande semesterlagstiftning. 12 uppl. Sthlm 1972.

Hessler, H., Om stiftelser. Studier över stiftelseinstitutet i svensk rätt. Ak. avh. Sthlm 1951.

Hueck, A., Gesellschaftsrecht. Ein Studienbuch. 16. Aufl. München 1972. (cit. Hueck Gesellschaftsrecht).

— Das Recht der offenen Handelsgesellschaft. 4. neubearbeitete Aufl. Berlin—New York 1971. (cit. Hueck Offene Handelsgesellschaft).

Husebø, E., Om beskattning av kommanditister. Lov og Rett 1966 s. 281—283.

Jakhelln, H., Ansvarlig lånekapital. Særlig om långiverens stilling når låntageren åpner offentlig akkordforhandling eller går konkurs. TfR 1967 s. 422—456.

Johansson, K., Ytterligare reflexioner kring ett KR-utslag angående dödsbodelägarnas beskattning. SN 1971 s. 414—415.

Kallenberg, B., Reflexioner kring ett KR-utslag ang. rätten till s.k. sparavdrag i visst fall. SN 1971 s. 339—341.

Karlgren, Hj., En bok om bolag. Några randanteckningar. SvJT 1956 s. 609—623. (cit. Karlgren En bok).

— Studier över privaträttens juridiska personer och samfälligheter utan rättspersonlighet. Göteborg 1929. (cit. Karlgren Privaträttens juridiska personer).

af Klercker, B., Huru förfara då avdrag icke medgivits för avsättning till pensionsstiftelse? SST 1955 s. 216—222. (cit. af Klercker Avsättning till pensionsstiftelse).

af Klercker, B. — Eklund, E., Skatteproblem för företagen. Sthlm 1971. (cit. af Klercker Skatteproblem).

Kobbernagel, J., Om selskaber med begrænset ansvar — nogle grundbegreber. Festskrift til professor dr juris O. A. Borum. Kbhvn 1964 s. 223—242.

Lamm, K., Bidrag till läran om enkla bolag och handelsbolag enligt svensk rätt. I. Ak. avh. Uppsala 1911.

Langeland, H., Praktiske skattespørsmål. Bedriftsøkonomen 1953 s. 5—10.

Lejman, F., Om begreppet nyttjanderätt till fast egendom. Uppsala 1944.

Lindley, N., On the Law of Partnership. 13 ed. by E. H. Schamell, London 1971.

Littmann, E., Das Einkommensteuerrecht. 10. Aufl. Stuttgart 1971—72.

Lodin, S.-O., Anmälan av C. Welinder. Beskattning av inkomst och förmögenhet, 1—2. SN 1971 s. 317—326.

Lundberg, A. — Malm, E., Hitta rätt i allmän försäkring. 2 uppl. Sthlm 1969.

Lundevall, A., Skattehandbok. Författningstexter med kommentar och rättsfall. 5 översedda uppl. Sthlm 1961.

Mattsson, N., Svensk internationell beskattningsrätt. 2 uppl. Sthlm 1972. (cit. Mattsson Internationell beskattningsrätt).

— Inkomstskatterättsliga problem avseende utländska bolag. SST 1973 s. 215—232. (cit. Mattsson Inkomstskatterättsliga problem).

Mazanti-Andersen, J., Den skattemæssige behandling af interessentskaber, kommanditselskaber og partrederier i forbindelse med stiftelse, opløsning m.v. UfR 1964 s. 229—242.

Moks, L., Ny kupongskatteförordning. SST 1970 s. 516—526.

Mutén, L., Bolagsbeskattning och kapitalkostnader. Sthlm 1968. (cit. Mutén Bolagsbeskattning).

— Företagsbeskattningsproblem. Industriproblem 1960. Industriens Utredningsinstitut. Sthlm 1960 s. 46—71. (cit. Mutén Företagsbeskattningsproblem).

— Inkomst eller kapitalvinst. Inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer. Ak. avh. Sthlm 1959. (cit. Mutén Inkomst).

— Om bolagsbildning och mycket mera. Anmälan av Å. Hellner. Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel. SST 1963 s. 238—253. (cit. Mutén Om bolagsbildning).

— Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal. En probleminventering. Rättsvetenskapliga studier ägnade minnet av Phillips Hult. Uppsala 1960 s. 369—412. (cit. Mutén Skatterättsliga förutsättningar).

Nial, H., Om handelsbolag och enkla bolag. Sthlm 1955.

Nielsen, K., Opløsning af interessentskaber bør ikke altid behandles som salg. SpO 1967 s. 18—20.

Nielsen, Thøger, Indkomstbeskatning. Systematisk fremstilling af lovgivning og retspraksis på indkomstbeskatningens område. I Bind Kbhvn 1965. II Bind Kbhvn 1972. (cit. Thøger Nielsen I och II).

— Nogle bemærkninger om skattepligten for korporationer og stiftelser m.v. Juristen 1962 s. 19—28. (cit. Thøger Nielsen Nogle bemærkninger).

Nordlund, S.-E., Om tantiem, lån och lön i rörelsedrivande fåmansbolag. SST 1968 s. 91—108.

Olsson, C., Uppsägning av bolagsavtal. JFT 1965 s. 305—320.

Olson, K. R., Enkla bolag and Partnerships. A Comparison of the Statutory Basis of Partnership Law in Sweden and the United States. Sthlm 1969.

Ombildande av enskild firma till handelsbolag. Redaktionsuttalande. SN 1955 s. 260—262.

Palmgren, H., Självdeklaration. Praktisk handbok för skattskyldiga och beskattningsmyndigheter. 17 uppl. Sthlm 1928.

Penser, W., Några reflektioner rörande bl.a. uttagande av kupongskatt i »överårigt» dödsbo. SST 1971 s. 141—143. (cit. Penser Några reflektioner).

— Några spörsmål rörande de nya reglerna för beskattning av vissa större dödsbon. SST 1969 s. 355—359. (cit. Penser Några spörsmål).

Petersen, Orla G., Overdragelse af virksomhed. Beskatning ved familieoverdragelser. Kbhvn 1969 s. 149—195.

Pinson, B., Revenue Law comprising Income Tax, Surtax, Capital Gains Tax, Corporation Tax; Estate Duty Tax; Stamp Duties; Tax and Estate Planning. 5 ed. London 1971.

Platou, O., Forelæsningar over Norsk Selskapsret I—II. 2 utg. ved A. Lindvik. Oslo 1927—1933.

Rodhe, K., Föreningslagen. 1951 års lag om ekonomiska föreningar. 5 uppl. Sthlm 1967.

Roos, C. M., Avtal och rösträtt. En aktiebolagsrättslig studie. Ak. avh. Sthlm 1969. (cit. Roos Avtal).

— Handelsbolag och enkla bolag. Kompendium. 4 uppl. Lund 1973. (cit. Roos Handelsbolag och enkla bolag).

— Om sleeping partners. TfR 1971 s. 156—190. (cit. Roos Partners).

Rygh, E., Beskatning av selskaper. Spesielt andre enn aksjeselskaper. Skatt og Budsjett 1960 s. 101—110, 119—125, 139—146, 153—167.

Sandels, C., »Retroaktiva» övertaganden. SN 1972 s. 183—187.

Sandström, K. G. A., Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt. 3 omarbetade och utökade uppl. Sthlm 1951. (cit. K. G. A. Sandström Inkomst av rörelse).

— Om beskattning av inkomst av tjänst samt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt svensk rätt. Sthlm 1945. (cit. K. G. A. Sandström Inkomst av tjänst).

— Om förmögenhetsskatt samt inkomst av kapital. Sthlm 1945. (cit. K. G. A. Sandström Förmögenhet).

— Om handelsbolag (kommanditbolag) såsom medel att ernå obehörig skatteförmån samt beskattningen därvid. SN 1970 s. 369--399. (cit. K. G. A. Sandström Obehörig skatteförmån).

Schmidt, F., Äktenskapsrätt. 4 uppl. Sthlm 1970.

af Schultén, G., Kan öppet bolag ombildas till kommanditbolag utan att det öppna bolaget upplöses? JFT 1962 s. 470—482.

Sindballe, K., Dansk Selskabsret I og III. Forkortet udg. . . . ved N. Klerk. Kbhvn 1949.

Sjölin, E., Ytterligare reflexioner kring ett KR-utslag angående dödsbodelägarnas beskattning. SN 1971 s. 413—414.

Skattepolitisk Oversigt. Interessentskabet i skattemæssig belysning. SpO 1966 s. 191—204. (cit. SpO 1966).

Stenbeck, E. — Wijnbladh, M. — Nial, H., Aktiebolagslagen jämte dithörande författningar med förklaringar. 6 uppl. ombesörjd av M. Wijnbladh och H. Nial. Sthlm 1970.

Stjernquist, P. Nilsson-, Föreningsfirmans funktion. Lund 1950.

Storm-Nielsen, T., Inntektsbeskatning av kompaniskap. Oslo 1973.

Sundberg, J., Is SAS a Legal Person? A Note on the Airline's Status under Swedish Law. Arkiv for Luftrett Bind 2 (1962—1965) s. 165—172.

Thiel, R., Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten und seine steuerliche Behandlung. BB 1964 s. 839.

Thomle, J. E., Skattelov for byene. Av 18. august 1911 med tilleggslover. 13. kommentarutg. Redigert av K. L. Bugge og B. Skreiberg. Oslo 1972.

Thomsen, G., Om handelsbolagets skatterättsliga status. SST 1956 s. 9—68.

Wallin, G., Till frågan om de s.k. kompanjonsavtalens giltighet. Nordisk Försäkringstidskrift 1962 s. 17—36.

von Wallis, H., Die steuerliche Behandlung negativer Kapitalkonten von Kommanditisten bei der Einkommens- und Vermögensbesteuerung. Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A. 1965 s. 113—116.

Welinder, C., Beskattning av inkomst och förmögenhet. Del 1 och 2. 2 omarbetade uppl. Malmö 1972. (cit. Welinder I och II).

— Företagens inkomstbeskattning. Malmö 1941. (cit. Welinder Företagens inkomstbeskattning).

— Något om beskattning av benefika förvärv. Kommentar till en gradualavhandling. SST 1960 s. 449—472. (cit. Welinder Något om beskattning).

— Replik till Göran Englund. SST 1961 s. 209—216. (cit. Welinder Replik).

— Skatterättens värderingsregler. Sthlm 1949. (cit. Welinder Skatterättens värderingsregler).

— Undervärdering vid apportering. Några synpunkter i anslutning till Åke Hellner: Bolagsbildning ur skatterättslig synpunkt. SN 1962 s. 303—310. (cit. Welinder Undervärdering).

Wernevi, L., Några problem rörande särskilt investeringsavdrag och investeringsfonder för konjunkturutjämning. SN 1971 s. 503—512.

Westring, Hj., Den nya giftermålsbalken jämte dithörande författningar med förklaringar. Sthlm 1920.

Wærndt, B., Om deklaration och taxering av inkomst från handelsbolag (kommanditbolag). SST 1944 s. 139—142.

Aarbakke, M., Skatt på inntekt. Del I. 2. foreløpige utg. Oslo—Bergen—Tromsø 1971. (cit. Aarbakke Inntekt).

— Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett. Oslo 1967. (cit. Aarbakke Virksomhetsbegrepet).

ÅBEROPADE SVENSKA RÄTTSFALL

RETTIG

I: 69	3	VI: 180	12
I: 70	2	VI: 234	2
VI: 152	228	XI: 43	9

RÅ

1909	ref.	52	68	1932	Fi	592	105, 107
1910	ref.	90	166	1933	ref.	48	356
1911	ref.	72	127	1933	Fi	21	127
1911	ref.	133	193	1933	Fi	384	166
1912	ref.	163	8, 9	1933	Fi	745	197
1912	Fi	300	207	1933	Fi	746	197
1914	ref.	109	268	1933	Fi	747	197
1917	ref.	21	281	1934	ref.	34	43
1918	ref.	29	186	1934	Fi	157	197
1918	ref.	98	32	1935	Fi	367	193
1919	Fi	434	248	1936	ref.	17	300
1920	ref.	26	269	1937	Fi	185	258
1921	ref.	87	281	1937	Fi	335	219
1923	Fi	309	193	1938	ref.	11	285, 308, 309
1926	Fi	411	212	1938	Fi	422	220
1927	ref.	32	308	1938	Fi	706	220
1927	Fi	93	193	1939	ref.	17	109
1928	Fi	411	47	1939	ref.	64	299
1928	Fi	647	47	1940	Fi	329	136
1929	ref.	27	308	1940	Fi	356	262
1929	Fi	1016	337	1940	Fi	357	308
1930	Fi	933	136	1940	Fi	475	262
1931	ref.	37	281	1940	Fi	482	29
1931	ref.	66	29	1940	Fi	528	220
1931	Fi	19	45	1940	Fi	700	200
1931	Fi	1290	300, 301	1941	ref.	11	269
1932	ref.	34	32	1942	Fi	71	110
1932	Fi	183	338	1943	ref.	59	268
1932	Fi	262	281	1946	Fi	654	248

1946 Fi 971 354
1947 ref. 34 51
1947 Fi 588 356
1947 Fi 632 107, 299
1948 Fi 541 34
1948 Fi 1055 107, 299
1948 Fi 1274 109
1949 ref. 39 110
1949 Fi 760 199
1949 Fi 995 107, 299
1949 Fi 1157 142
1950 ref. 16 249, 264, 268, 272, 297, 364, 377
1950 Fi 96 107, 299
1950 Fi 545 137
1950 Fi 605 295, 297
1950 Fi 1300 197
1951 ref. 27 53
1951 Fi 217 166
1952 Fi 513 206
1952 Fi 1439 109
1953 ref. 4 263
1953 ref. 42 352
1953 ref. 43 341
1953 ref. 53 341
1953 Fi 1014 342
1953 Fi 1646 353
1954 ref. 21 341
1954 ref. 32 40
1954 ref. 35 340
1954 Fi 646 278
1954 Fi 779 354
1954 Fi 1417 300, 306
1954 Fi 1421 306
1954 Fi 1845 160
1954 Fi 1941 278
1954 Fi 2241 122
1955 ref. 5 54
1955 ref. 35 358
1955 ref. 36 338
1955 ref. 41 294, 295
1955 Fi 163 127
1955 Fi 282 246
1955 Fi 626 54
1955 Fi 744 341
1955 Fi 886 247
1955 Fi 2024 220
1956 ref. 1 55, 57
1956 ref. 11 198
1956 ref. 13 293
1956 ref. 15 57, 146
1956 ref. 21 32
1956 Fi 464 341
1956 Fi 757 137
1956 Fi 1179 198
1956 Fi 1180 198
1956 Fi 1277 69
1957 ref. 9 29
1957 ref. 15 142
1957 Fi 639 294
1957 Fi 640 294
1957 Fi 675 294
1957 Fi 679 57
1957 Fi 902 256
1957 Fi 1075 342
1957 Fi 1358 110
1957 Fi 1548 256
1957 Fi 1549 256
1957 Fi 1550 89, 256
1957 Fi 1586 353
1957 Fi 1773 197
1957 Fi 1836 256
1957 Fi 1837 260
1957 Fi 2134 356
1957 Fi 2248 239
1957 Fi 2284 254
1957 Fi 2314 306
1957 Fi 2632 57
1958 ref. 1 142
1958 ref. 17 107, 269, 277, 305
1958 ref. 20 263
1958 ref. 45 57
1958 ref. 53 234
1958 ref. 54 140, 142, 144
1958 Fi 29 166
1958 Fi 274 221
1958 Fi 357 341
1958 Fi 426 106
1958 Fi 430 198
1958 Fi 635 59
1958 Fi 640 59
1958 Fi 677 57, 58, 72, 268
1958 Fi 1106 57
1958 Fi 1217 110

1958 Fi 1247 142
1958 Fi 1351 57
1958 Fi 1699 57
1958 Fi 1845 241
1958 Fi 2643 57, 343
1959 ref. 10 262
1959 ref. 40 181, 182, 197, 201, 206
1959 Fi 65 43
1959 Fi 124 59
1959 Fi 268 57
1959 Fi 284 124, 144
1959 Fi 988 57
1959 Fi 1408 344
1959 Fi 1453 142
1960 ref. 31 102, 103, 105, 119, 132
1960 Fi 86 58
1960 Fi 197 57
1960 Fi 274 28, 87
1960 Fi 297 32, 41
1960 Fi 303 149
1960 Fi 519 197
1960 Fi 812 151
1960 Fi 813 57, 151
1960 Fi 814 151
1960 Fi 894 59
1960 Fi 916 96
1960 Fi 1063 57
1960 Fi 1116 351, 352
1960 Fi 1175 234, 236
1960 Fi 1202 107
1960 Fi 1263 57
1960 Fi 1336 58
1960 Fi 1366 262
1960 Fi 1435 341
1960 Fi 1981 121, 258, 268
1961 ref. 2 338
1961 Fi 122 57
1961 Fi 394 172
1961 Fi 1351 340
1962 Fi 169 268, 271
1962 Fi 210 57, 58
1962 Fi 489 59, 268
1962 Fi 688 66, 72
1962 Fi 835 235
1962 Fi 932 300, 306
1962 Fi 933 174, 259
1963 ref. 21 263
1963 Fi 443 165
1963 Fi 868 149
1963 Fi 1074 107, 122
1963 Fi 1803 198
1964 Fi 59 198, 207
1964 Fi 60 198, 207
1964 Fi 61 198, 207
1964 Fi 134 343
1964 Fi 158 208, 243
1964 Fi 407 142
1964 Fi 940 57
1964 Fi 942 58
1964 Fi 943 201, 352
1964 Fi 1019 220
1964 Fi 1453 142
1964 Fi 1464 142
1964 Fi 1493 351, 352
1964 Fi 1496 58
1964 Fi 1712 57
1964 Fi 1959 248
1964 Fi 2186 259
1965 ref. 22 72
1965 ref. 50 333, 335
1965 Fi 717 353
1965 Fi 1408 354
1965 Fi 1508 259, 305, 307, 319
1965 Fi 1736 198
1965 Fi 1852 91
1966 ref. 2 259, 307
1966 ref. 30 333, 334
1966 Fi 28 252
1966 Fi 104 35, 318
1966 Fi 208 64
1966 Fi 408 260
1966 Fi 665 64
1966 Fi 820 294
1966 Fi 1240 172
1966 Fi 1525 342
1966 Fi 1527 258, 261
1966 Fi 1536 57
1967 ref. 18 297, 306, 311, 313
1967 Fi 122 142
1967 Fi 618 342
1967 Fi 677 64
1967 Fi 712 57

1967 Fi 803 58
1967 Fi 1020 256
1967 Fi 1229 356
1967 Fi 1455 357
1967 Fi 1460 357
1968 ref. 20 36, 38, 47, 48, 73, 79, 97, 290
1968 ref. 59 348
1968 Fi 127 57
1968 Fi 388 220
1968 Fi 945 159, 173, 183, 240, 241
1968 Fi 1180 142
1968 Fi 1492 206
1968 Fi 1606 57, 354
1968 Fi 2433 201
1969 ref. 41 206
1969 Fi 369 354
1969 Fi 565 64
1969 Fi 1276 220
1969 Fi 1280 319
1969 Fi 1424 259, 307, 318
1969 Fi 1550 255, 258
1969 Fi 1649 67, 269
1969 Fi 1697 57
1969 Fi 1720 220
1969 Fi 1781 357
1969 Fi 2031 124
1969 Fi 2066 57, 343
1969 Fi 2092 248
1969 Fi 2162 165, 262
1969 Fi 2163 165, 263, 264
1970 Fi 105 138
1970 Fi 361 201
1970 Fi 480 64
1970 Fi 579 149
1970 Fi 600 262
1970 Fi 943 248
1970 Fi 1304 147, 343
1970 Fi 1385 208
1970 Fi 1885 304
1970 Fi 2087 342
1970 Fi 2136 197, 200
1970 Fi 2178 160, 218
1970 Fi 2240 355
1970 Fi 2241 168
1970 Fi 2469 147
1971 ref. 7 284
1971 ref. 45 295
1971 ref. 46 335
1971 Fi 922 173
1971 Fi 1007 259
1971 Fi 1074 167, 174
1971 Fi 1464 54
1971 Fi 1736 268
1971 Fi 1828 218
1971 Fi 1841 160, 240
1971 Fi 1948 174
1972 Fi 23 218
1972 Fi 389 207
1972 Fi 438 217
1972 Fi 600 219
1972 Fi 848 228

RegR:s DOMAR

RegR:s dom den 12 dec. 1972 betr. E. Åhsells taxering 1965 355
RegR:s dom den 22 dec. 1972 betr. H. Kivijärvis taxering 1967 143
RegR:s dom den 22 febr. 1973 betr. C. E. Lenngrens taxering 1969 248

RN OCH RSV

1952 nr 5:6 b 300, 301
1952 nr 5:6 c 122
1952 nr 5:6 d 269
1953 nr 2:9 32, 41
1953 nr 3:2 41
1954 nr 5:1 300
1955 nr 1:2 293
1955 nr 1:4 284

1955 nr 4:1 262
1955 nr 4:2 262
1955 nr 5:3 289
1955 nr 5:4 199
1955 nr 6:6 316
1956 nr 1:14 a 259, 293, 307, 317
1956 nr 1:14 b 317
1956 nr 5:5 a 300
1956 nr 5:5 b 299
1957 nr 4:2 262
1957 nr 4:7 35, 317
1957 nr 4:8 72, 259, 307
1957 nr 5:3 212
1958 nr 1:12 300
1959 nr 4:6 116
1959 nr 5:5 272
1960 nr 1:4 234
1960 nr 2:3 295
1960 nr 2:6 107
1960 nr 3:4 235
1960 nr 4:3 235
1961 nr 3:5 114, 116
1962 nr 2:11 263
1963 nr 4:6 290
1963 nr 4:7 107, 276, 277
1963 nr 7:10 66, 71, 82, 269
1964 nr 4:6 94, 325
1965 nr 1:10 277, 298, 301, 302
1967 nr 5:6 116
1967 nr 6:7 300, 301
1971 nr 3:2 39, 94, 133, 321, 324
1972 nr 3:1 336
1972 nr 5:2 62, 66, 201, 206, 208, 210, 336, 343, 345, 355

KammarR:s UTSLAG OCH DOMAR

1961 9/2 35
1962 8/6 338
1962 14/6 34, 333
1963 16/10 296
1966 13/10 355
1967 29/11 260
1971 1/7 205, 246
1972 18/12 (KammarR i Sthlm) 88

NJA

1904 s. 66 69, 76
1904 s. 69 69, 76
1905 s. 503 62
1907 s. 554 62, 76
1910 s. 344 59
1914 s. 286 39
1915 s. 86 62, 66
1915 s. 222 69
1919 s. 92 69
1921 s. 97 314
1923 s. 554 62
1928 s. 57 339
1928 s. 584 163
1929 s. 385 62
1930 s. 543 331, 336
1932 s. 627 76, 78
1938 s. 205 63
1939 s. 228 339
1939 s. 434 89, 145
1945 s. 341 39
1945 s. 454 42, 44
1946 s. 410 58
1947 s. 365 43
1947 s. 461 58
1947 s. 688 62
1949 s. 683 43
1951 s. 749 315
1953 s. 99 63, 69, 75, 76, 78
1953 s. 547 33
1958 s. 585 339
1962 s. 359 28
1968 s. 171 63
1970 not C 969 332
HD:s beslut den 20 mars 1973 i ärende rörande gåvoskatt för Per Karlsson m.fl. 101, 152

1936 rf. s. 20 33, 71
1950 s. 272 315
1959 rf. s. 69 315
1964 rf. s. 34 93
1971 rf. s. 12 39

SAKREGISTER

A-inkomst 27, 192, 201, 204 f., 208 f., 328, 343, 359
Ackord 218
Ackumulerad inkomst 206
Aktieägarsammanslutningar 89
Allmän arbetsgivaravgift 47, 192 f.
Allmän försäkring 46 f., 192 f.
Allmän tilläggspension 46 f., 193, 329
Allmänna saluvärdet, begreppet 103, 111 f.
Andel av tillgångar i enkelt bolag, beräkning av 129 ff.
Andel i brutto- eller nettovinst som bolagsrekvisit
  allmänt 36 f.
  gränsdragning mot tjänsteavtal 43 ff.
  gränsdragning mot försträckning 50
  gränsdragning mot royaltyavtal 51 f.
Andel i rörelseförmögenheten som bolagsrekvisit
  allmänt 36
  gränsdragning mot tjänsteavtal 42 f.
  gränsdragning mot försträckning 48 ff.
  gränsdragning mot tyst bolag 76
  gränsdragning mellan typische och atypische stille Gesellschaft 74
Anskaffningsvärde för andel i handelsbolag
  tillskott 270 ff.
  uttag 270 ff.
  vinst 271 ff.
  förlust 272 ff.
  apportegendom 275 ff.
  köp av andel 279 ff.
Anställning se Tjänsteavtal
Apportegendom se Dolda reserver
Arbetsinsats
  som tillskott till bolag 42, 52 ff.
  faktor av betydelse vid bedömning vem av makarna som är skattskyldig i enskild firma 342 f.
  faktor av betydelse vid bedömning av bolagsavtal mellan makar 343 ff., 351 f., 353 ff.
  i handelsbolag med make som delägare 352 f.
Arrendeinkomst 208 f., 336 f.
Atypische stille Gesellschaften 74
Arvode för utfört arbete
  civilrättsliga regler 158 ff., 236, 332
  vid skatterättslig korrigering av vinstfördelningen 147 f., 351 f., 353 ff.
  avdrag före fastställande av vinst 159 f.
  fördelning i bolagets olika förvärvskällor 171, 179
  avdrag före fastställande av nettointäkten 180 ff.
  rätt förvärvskälla 193 ff.
  rätt taxeringsår 239 ff.
  i handelsbolag med make som delägare 199, 352 f.
Avdrag för makes och barns arbete
  skatterättsliga regler 26, 327
  i handelsbolag med make som delägare 352 f.
  se även Faktisk sambeskattning
Avräkningsvärde (vid bolagsbildning)
  bokförda värdet se Dolda reserver
  annat än bokförda värdet 108 ff., 134 f.
Avräkningsvärde (vid utskiftning)

bokförda värdet se Dolda reserver
annat än bokförda värdet 305 ff.
Avräkningsvärde (vid uttag)
bokförda värdet se Dolda reserver
annat än bokförda värdet 305 ff.
Avskrivningar
handelsbolag 153 f.
enkla bolag 155 f.
partrederi 155 ff.
vid bolagsbildning 112 f., 134 f.
i rederi- och luftfartsrörelse 231 f.
se även Leveranskontrakt på fartyg
Avskrivningsunderlag vid bolagsbildning
planenlig avskrivning 112, 134 f.
räkenskapsenlig avskrivning 112 f., 134 f.
Avsättningar till investeringsfonder
handelsbolag 154
enkla bolag 156
Avtalsbeteckning som bolagsrekvisit 38
Avyttring av bolag
civilrättsliga regler 250 ff.
inkråm i handelsbolag 252 ff.
andel i handelsbolag 252 ff.
enkelt bolag 289 f.
partrederi 290
tyst bolag 79 ff.
Avyttring, begreppet 105, 298 ff.

B-inkomst se A-inkomst
Benefik transaktion se Gåva
Benefika barnreverser 198
Beskattningsort
handelsbolag 205 f., 244 ff.
enkla bolag 247 f.
Beskattningsår
allmänt 233 ff.
handelsbolag 207 f., 235 ff., 243
enkla bolag 242 f., 244
Betalning av bolagsgäld vid likvidation
handelsbolag 291
enkelt bolag 320
Bifirma 68
Bokförda värdet, överföring till se Dolda reserver
Bokföringsmässig redovisning av intäkter
allmänt 233 ff.
handelsbolag 235 ff.
enkla bolag 242 f.
Bokföringsskyldighet som kriterium för
handelsbolag 61 f., 63 ff.
Bolag för tippning och vadhållning (enkelt bolag) 89
Bolag mellan anhöriga (mellan makar samt mellan föräldrar och barn) 32 f., 42, 53 ff., 118 f., 144 ff., 327 ff.
Bolagsavtal
formkrav 31, 33 f., 34 f.
tillåtna kontrahenter 32 f.
tidpunkten för tillkomsten 35
Bolagsförmögenhet som bolagsrekvisit 28
Bolagsrekvisit 28, 31 ff.
Bolagsändamål 35 ff.
Boskillnad 338
Brukare av jordbruksfastighet
rätt inkomstslag 59 f., 144, 342
makar 354 f.
Byte av tillgångar
vid bildande av enkelt bolag 123 ff.
vid upplösning av enkelt bolag 321 ff.
Bytesvärdet, bestämning av 127 ff.

Deklarationsskyldighet för olika bolag 137 ff.
Dolda reserver
vid bildande av handelsbolag
allmänt 98 ff.
omsättningstillgångar 102 ff., 112 ff.
anläggningstillgångar 105 ff.
vid bildande av enkla bolag
allmänt 123 ff.
omsättningstillgångar 131 ff.
anläggningstillgångar 134
vid upplösning av eller uttag från handelsbolag
allmänt 292 f.
omsättningstillgångar 293 ff.
anläggningstillgångar 298 ff.
vid upplösning av eller uttag från enkla bolag
allmänt 321
omsättningstillgångar 321 ff.
anläggningstillgångar 325

UPPSALA UNIVERSITETSBIBLIOTEK
16000 002025222

ISBN 91-1-737261-5