DELBETÄNKANDE AV 1980 ÅRS FÖRETAGSSKATTEKOMMITTÉ

SOU

1986:44

STAKET METOD

beskattning av Handelsbolag

DELBETÄNKANDE AV 1980 ÅRS FÖRETAGSSKATTEKOMMITTÉ

SOU

1986:44

Ref

STAKET METOD

för beskattning av Handelsbolag

131

Statens offentliga utredningar
1986:44
Finansdepartementet

Staketmetod

för beskattning av handelsbolag

Delbetänkande av 1980 års företagsskattekommitté
Stockholm 1986

Omslag: Jan Bohman Grafisk Studio AB
ISBN 91-38-09461-4
ISSN 0375-250X
Liber Tryck AB Stockholm 1986 621615

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

1980 års företagsskattekommitté (B 1979:13)[1] har tidigare avlämnat tre delbetänkanden. I september 1981 avlämnades (Ds B 1981:13) Förmögenhetsbeskattningen av arbetande kapital i mindre och medelstora företag. I januari 1983 avlämnade kommittén sitt andra betänkande (Ds Fi 1983:1) Aktiebolags och ekonomiska föreningars m. fl. rätt till förlustavdrag efter ägarskifte. De i sistnämnda betänkande behandlade frågorna har föranlett lagstiftning (SFS 1983: 987). Därefter har kommittén i juni 1984 avlämnat sitt tredje betänkande (SOU 1984:70) Staketmetoden En ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet. Detta betänkande har remissbehandlats och är föremål för beredning i regeringskansliet.

De av kommittén i betänkandet SOU 1984:70 utarbetade reglerna för en beskattning enligt staketmetoden avsåg alltså endast av enskilda näringsidkare bedriven näringsverksamhet. Det förutsattes emellertid att kommittén, som även haft i uppdrag att se över beskattningsreglerna för handelsbolagen, skulle kunna slutföra uppdraget beträffande dessa bolag i sådan tid att det skulle bli möjligt för statsmakterna att göra en samtidig bedömning av båda förslagen före ett slutligt ställningstagande. En sådan be-

[1] I kommittén ingår som ledamöter f. d. regeringsrådet Carl Åbjörnsson, ordförande, bitr. bankdirektören Lars Bergstig, riksdagsledamoten Bo Forslund, riksdagsledamoten Margit Gennser (fr. o. m. 1985-11-18), riksdagsledamoten Maj-Lis Lööw och f. d. riksdagsledamoten Johan A Olsson, som sakkunniga direktören Robert Alderin, direktören Arne Gustafson, avdelningsdirektören Håkan Malmer (fr. o. m. 1984-12-03), utredningssekreteraren Karsten Lundequist, direktören Folke Nilsson, t. f. departementsrådet Gustaf Sandström (fr. o. m. 1985-09-09), sekreteraren Lars Starkerud och tandläkaren Karl-Axel Svenningsson (Svenningsson har inte deltagit vid behandlingen av det förslag som framläggs i detta betänkande), som experter regeringsrådet Stig von Bahr (fr. o. m. 1985-09-09, tidigare sakkunnig i kommittén), f. d. regeringsrådet Gösta Hultqvist, politisk sakkunnig Claes Ljungh och hovrättsassessorn Per Pettersson och som sekreterare kammarrättsassessorerna Bertil Ekholm och Arnold Rönnerfors.

dömning framstår som nödvändig med hänsyn till den nära överensstämmelse som idag råder mellan de båda företagsformernas beskattning. Det förslag till staketmetod för beskattning av handelsbolag, som kommittén nu lägger fram, skall alltså ses som en fortsättning på och avslutning av det arbete som inleddes med framläggandet av betänkandet om en staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet.

Särskilda yttranden har avgivits av ledamöterna Bergstig, Gennser och Olsson med instämmande av de sakkunniga Alderin, Gustafson och Nilsson och av ledamoten Gennser.

Stockholm i juni 1986

Carl Åbjörnsson

Lars Bergstig *Bo Forslund* *Margit Gennser*

Maj-Lis Lööw *Johan A Olsson*

/Bertil Ekholm

Arnold Rönnerfors

Innehåll

Sammanfattning

Företagsskattekommittén avlämnade i juni 1984 ett delbetänkande med förslag till en ny metod för beskattning av *enskild näringsverksamhet,* den s. k. staketmetoden. Förslaget innebär att vid beskattningen åtskillnad skall göras mellan den enskilde näringsidkarens näringsverksamhet och hans privata sfär. Resultatet i näringsverksamheten skall enligt förslaget beskattas för sig med en låg proportionell statlig skatt, 10 procent. För sina uttag från näringsverksamheten beskattas näringsidkaren på vanligt sätt kommunalt till kommunal inkomstskatt och statligt enligt den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalan. Förslaget utformades som ett principförslag avsett att bli föremål för vidare bearbetning sedan ställning tagits till frågan om en omläggning av de enskilda näringsidkarnas beskattningsförhållanden skall genomföras efter de principer som angavs i betänkandet.

Det förslag till staketmetod för beskattning av *handelsbolag* som kommittén lägger fram i detta betänkande skall ses som ett fullföljande av det arbete som kommittén inledde med framläggandet av förslaget till staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet. Också det nu föreliggande betänkandet är alltså ett principförslag.

Kommitténs förslag innebär att handelsbolagen skall göras till självständiga skattesubjekt och att bolagsmännen skall beskattas i den takt som de tar ut handelsbolagets vinster för konsumtion.

En utgångspunkt för kommitténs överväganden när det gäller utformningen av nya regler för beskattning av handelsbolag har varit att *begreppet handelsbolag* skall ha samma innebörd i civilrätten och skatterätten. Enligt 1 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag föreligger ett handelsbolag om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag. Registrering är således inte — i motsats till vad som gäller t. ex. för aktiebolag — en förutsättning för rättssubjektivitetens uppkomst. Under förarbetena till lagen riktades från flera håll kritik mot det sätt på vilket handelsbolagsbegreppet hade utformats. Definitionen ansågs ha fått en allt för vid omfattning. I många

fall skulle — menade man — näringsidkarna själva inte ha klart för sig att verksamheten skulle anses utövad i handelsbolag.

Skall handelsbolaget kunna behandlas som ett särskilt skattesubjekt och alltså debiteras skatter och avgifter får inte tveksamhet råda om när ett handelsbolag föreligger. En övergång till att behandla handelsbolaget som ett särskilt skattesubjekt föranleder därför en omprövning av den i bolagslagen intagna handelsbolagsdefinitionen. Kommittén föreslår för sin del att ett handelsbolag skall anses föreligga först sedan bolaget har förts in i handelsregistret. För en sådan ordning kan enligt kommittén starka skäl anföras både från civilrättslig och skatterättslig synpunkt. Full klarhet kommer härigenom att råda om när ett handelsbolag föreligger. Det blir också möjligt att med en sådan ordning driva näringsverksamhet i enkelt bolag. Detta anses vara av särskild betydelse vid jordbruksdrift och fiske samt vid uthyrning av lägenheter i samägda fastigheter.

Beträffande handelsbolagens skattemässiga behandling föreslår kommittén att den *inkomstslags- och förvärvskälleindelning* som kommittén utarbetade för enskild näringsverksamhet i sitt förra betänkande också skall gälla för handelsbolagen. Intäkter och kostnader i vad som i dag är att hänföra till skilda förvärvskällor inom inkomstslagen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse skall således enligt förslaget redovisas i *en* förvärvskälla, inkomst av näringsverksamhet. Fullständig överensstämmelse råder emellertid inte mellan begreppet näringsverksamhet för enskild näringsidkare och sådant detta begrepp utformats för handelsbolag. För handelsbolagens del redovisas således även bolagets fastigheter i förvärvskällan näringsverksamhet. Någon uppdelning av de fastighetsanknutna intäkterna och kostnaderna av det slag som föreslogs för enskilda näringsidkare blir därför inte aktuell. Handelsbolaget kommer inte heller att ha några fastigheter som skall beskattas enligt den s. k. schablonmetoden.

Inkomstberäkningen för näringsverksamhet följer i huvudsak samma regler som i dag gäller enligt kommunalskattelagen. Möjligheterna till resultatreglering har emellertid på samma sätt som kommittén föreslog för enskilda näringsidkare begränsats. Handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän skall således vid sidan av lagernedskrivning i resultatreglerande syfte endast kunna göra avdrag för avsättning till lönebaserad resultatutjämningsfond och eldsvådefonder. I fråga om handelsbolag med också juridiska personer i delägarkretsen föreslås inte någon begränsning i förhållande till i dag av de resultatreglerande möjligheterna.

Utöver inkomst av näringsverksamhet kan ett handelsbolag ha att redovisa inkomster inom de båda inkomstslagen inkomst av tillfällig förvärsverksamhet och inkomst av kapital. Inom dessa båda inkomstslag skall inkomstberäkningen ske enligt kommunalskattelagens regler. Om ett handelsbolag är delägare i ett annat handelsbolag kan bolaget också ha att redovisa inkomster inom det nya inkomstslag för bolagsmans uttag från handelsbolag som kommittén utarbetat, inkomst av handelsbolag. Utformningen av detta nya inkomstslag behandlas närmare under avsnittet om bolagsmans beskattning.

Från det samlade resultatet av olika förvärvskällor föreslås handelsbolaget få rätt till avdrag för bolagsmans uttag. Dubbelbeskattning i den mening som gäller för aktiebolagen införs således ej enligt förslaget.

Vad gäller *skattesatsen* för handelsbolagen bygger förslaget på den uppfattningen att om två eller flera enskilda personer ingår avtal om att i bolag gemensamt utöva näringsverksamhet bör denna verksamhet få bedrivas på i princip samma skattemässiga villkor som om bolagsmännen själva utövat verksamheten. För handelsbolag i vilka endast fysiska personer ingår som bolagsmän föreslår således kommittén att på bolagets inkomst efter bolagsmans uttag skall utgå en proportionell statlig skatt på 10 procent. Alltså samma skattesats som kommittén föreslog skulle gälla för den vinst som den enskilde näringsidkaren lät stå kvar innanför staketet.

Enligt bolagslagen kan även juridiska personer ingå som delägare. Någon central statistik i vilken omfattning så sker finns inte. Vid en av kommittén genomförd undersökning vid handelsregistret i Jönköpings län framkom att andelen handelsbolag med juridiska personer som delägare var mycket liten. Beträffande handelsbolag med också juridiska personer i delägarkretsen kan enligt kommittén inte på samma sätt jämförelse göras med den enskilde näringsidkarens förhållanden. Hänsyn till bland annat aktiebolagens beskattningsförhållanden måste här tas. Det har därför inte ansetts möjligt att uforma ett förslag med en enhetlig skattesats för samtliga handelsbolag. Ingår en juridisk person i delägarkretsen föreslår kommittén att för ett sådant handelsbolag skall gälla samma skattesats som för aktiebolagen och flertalet andra juridiska personer nämligen 52 procent.

Om handelsbolagen görs till särskilda skattesubjekt medför detta en ny skattesituation för *bolagsmännen*. Enligt kommitténs förslag skall bolagsmännen inte som i dag beskattas för en andel i bolagets skattemässiga resultat utan för vad de faktiskt har tagit ut från bolaget. Bolagsmans uttag från handelsbolaget redovisas i

ett nytt inkomstslag i kommunalskattelagen, inkomst av handelsbolag. Detta inkomstslag kommer att ha stora likheter med det nya inkomstslaget inkomst av eget företag, som kommittén föreslog för enskilda näringsidkare som beskattas enligt staketmetoden. En väsentlig skillnad kommer dock — såsom redan påpekats — att föreligga. Några fastighetsanknutna intäkter och kostnader skall inte redovisas inom inkomstslaget inkomst av handelsbolag.

Bolagsman skall beskattas för alla uttag av vinstmedel från bolaget. Däremot kan han utan beskattning ta tillbaka det kapital som han tillskjutit bolaget. Det egna kapitalet i bolaget måste därför delas upp i tillskjutet kapital och i ej uttagna vinstmedel (ackumulerade vinstmedel). I de ackumulerade vinstmedlen kommer också att ingå eventuella realisationsvinster även till den del dessa inte varit skattepliktiga för handelsbolaget. Om i det särskilda fallet i de uttagna vinstmedlen även ingår realisationsvinst, som uppkommit vid en av bolaget gjord försäljning av tillgångar, sker alltså vid bolagsmannens beskattning inte någon uppdelning i en skattepliktig och en skattefri del. Tekniskt sett överensstämmer förslaget i denna del med den beskattning som sker av aktiebolagens realisationsvinster.

Bolagsmännen har i dag stor frihet att fördela bolagets överskott mellan sig. Särskilda regler finns bara beträffande handelsbolag i vilka ingår makar och barn. Även efter ett genomförande av kommitténs förslag bör fördelningen av vinsterna i handelsbolagen sådan den kommit till uttryck genom gjorda uttag godtagas vid taxeringen. I fråga om bolag i vilka makar och barn ingår lämnar kommittén inte nu något förslag till nya regler. Det är en fråga som kommittén avser att återkomma till i samband med översynen av de s. k. fåmansföretagsreglerna.

Vad bolagsman genom uttag från handelsbolaget tillgodogör sig av annat än likvida medel skall värderas till marknadsvärde vid uttagstidpunkten. Från uttagen får bolagsman göra avdrag för pensionsförsäkringspremie och kostnader för intäkternas förvärvande. Beskattningen av bolagsmans uttag från handelsbolag sker i bolagsmannens hemortskommun. Kommitténs förslag överensstämmer i denna del med det förslag till slopad beskattning i utbokommun som framlagts i kompletteringspropositionen (prop. 1985/86:150, bil. 1).

En viktig princip i förslaget är att bolagsman inte genom uttag skall kunna utan beskattning tillgodogöra sig i bolaget uppkomna vinster. Det bör därför inte heller vara möjligt att utan beskattningskonsekvens låna medel från bolaget.

Lån från handelsbolag har därför — såvitt fråga inte är om

kommersiella lån — för bolagsman jämställts med uttag. För lån till bolagsman närstående person har kommittén efter mönster av de regler som i dag finns för omfördelning av den mellan makar och den mellan föräldrar och barn gjorda vinstuppdelningen och reglerna om lån från fåmansföretag utformat bestämmelser om vem som skall beskattas för lånet.

Handelsbolaget är en särskild juridisk person och skall alltså enligt förslaget också behandlas som ett särskilt skattesubjekt. Det civilrättsliga ansvar som bolagsmännen har för bolagets förbindelser kvarstår emellertid oförändrat. Bolagsman som gör tillskott till handelsbolaget för att täcka en i handelsbolaget uppkommande *skattemässig förlust* bör därför få göra detta med obeskattade medel. Kommittén föreslår således att bolagsman, som gjort tillskott till bolaget, får ett mot tillskottet svarande allmänt avdrag. Utan tillskott kan däremot en i bolaget uppkommen förlust inte utnyttjas av bolagsmännen vid deras personliga taxeringar. Häri ligger en väsentlig skillnad i förhållande till dagens regler.

Ett *byte av företagsform* skall enligt förslaget inte leda till annan skattekonsekvens än att ackumulerad vinst tas till beskattning. Det kommer således inte att vara möjligt att föra över en lågbeskattad vinst som uppkommit i en företagsform till en annan. Däremot föreslår kommittén att dolda reserver inte skall behöva upplösas om ett handelsbolags hela näringsverksamhet tas över av en av bolagsmännen som driver verksamheten vidare som enskild näringsidkare. Om ett handelsbolags tillgångar används som apportegendom in i ett aktiebolag bör detta kunna ske utan upplösning av de dolda reserverna. Tillgångarna bör alltså vid uttaget från handelsbolaget i dessa situationer kunna tas upp till sina skattemässiga restvärden. Detta är ett undantag från huvudregeln att uttag skall ske till marknadsvärden. Kommittén vill emellertid erinra om att frågan om värderingen av tillgångarna i samband med byte av företagsform har nära samband med de s. k. fåmansföretagsreglernas utformning. Frågan om behandlingen av dolda reserver i handelsbolag som utgör fåmansföretag kommer därför att tas upp till närmare övervägande i samband med översynen av fåmansföretagsreglerna.

Vinst som uppkommer i samband med *överlåtelse av andel* i handelsbolag bör enligt kommittén även i framtiden beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Den föreslagna omläggningen av handelsbolagens beskattningsförhållanden ger enligt kommittén i och för sig inte anledning till omprövning av skatteuttaget i samband med försäljning av andel i handelsbolag. När det gäller bestämningen av anskaffningstidpunkt och beräk-

ningen av anskaffningskostnad medför förslaget vissa förändringar. För bolagsman som varit delägare i bolaget alltsedan starten blir dagen för registreringen utgångspunkt vid beräkning av innehavstidens längd, inte som nu avtalstidpunkten. Vinst och förlust som uppkommer i bolaget påverkar inte anskaffningskostnadens storlek. Denna påverkas endast av faktiska förvärvskostnader för andel och tillskott till handelsbolaget av beskattat kapital, alltså inte tillskott som sker för förlusttäckning.

Kommittén har övervägt om bolagsmännen i *avgiftssammanhang* kunde behandlas som anställda men har funnit att övervägande skäl talar mot en sådan ordning. Kommittén föreslår således att bolagsmännen även framdeles skall erlägga egenavgifter. Förslaget att göra handelsbolaget till särskilt skattesubjekt föranleder emellertid vissa ändringar i socialavgiftsuttaget. Underlaget för uttag av socialavgifter breddas på det sättet att någon uppdelning av bolagsmans uttag på vad som hos handelsbolaget utgjort inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, inkomst av kapital eller inkomst av näringsverksamhet skall inte göras. Hela bolagsmans uttag av vinstmedel från handelsbolaget kommer således att föranleda uttag av socialavgifter. Någon skillnad mellan passiv och aktiv bolagsman föreslås inte. Också en passiv kommanditdelägares uttag föreslås således föranleda avgiftsuttag.

Kommitténs förslag medför inte någon annan ändring såvitt gäller *kapitalbeskattningen* än att de vinstmedel som ackumulerats i ett handelsbolag vid bestämning av värdet på andel i bolaget, efter förebild från förslaget beträffande enskilda näringsidkare, reduceras till femtio procent.

Det förslag till nya regler för beskattning av handelsbolag som kommittén nu lägger fram föranleder också en omprövning av *dödsbonas* beskattningsförhållanden. Kommittén föreslår således att den koppling till beskattningen av handelsbolag, som för närvarande gäller för dödsbo efter en s. k. avvecklingsperiod, dvs. från och med fjärde året efter dödsfallsåret, skall upphöra. Beskattningen av dödsbon föreslås i stället utformas så att avvecklingsperioden, alltså den tid då för dödsboet samma regler gäller som skulle gällt för den avlidne, förlängs med två år. För tid därefter föreslås dödsbona bli behandlade som flertalet andra juridiska personer, närmast familjestiftelserna. Skattesatsen för dödsbona föreslås således bli 52 procent. Till skillnad mot familjestiftelserna föreslås att beskattningen sker i dödsboet och att således avdrag inte skall göras för belopp som utdelats till delägarna.

I kommitténs betänkande om staketmetoden togs inte slutlig ställning till frågan hur en reform rent *författningsmässigt* skulle

genomföras. För att på ett konkret sätt ange hur ett nytt beskattningssystem för enskilt bedriven näringsverksamhet skulle kunna utformas begränsades arbetet med författningsbestämmelserna till några av de mera centrala delarna av förslaget. Kommittén har följt samma principer för handelsbolagens del. Arbetet har således begränsats till att avse sådana bestämmelser som direkt underlättar förståelsen av hur systemet för beskattning av handelsbolag är uppbyggt.

I särskilda avsnitt behandlas *rederirörelse* resp. begreppet *gruvbolag*. För enskilt bedriven rederirörelse och för rederirörelse som bedrivs av handelsbolag med enbart fysiska personer i delägarkretsen föreslås att de år 1973 införda begränsningsreglerna rörande underskott i rederirörelsen till följd av kontraktsavskrivning och värdeminskningsavdrag upphävs. Såvitt gäller gruvbolag förslår kommittén att de särskilda bestämmelserna härom i kommunalskattelagen och i lagen om statlig inkomstskatt utmönstras.

I ett särskilt kapitel diskuterar kommittén *bokföringsregler och skattekontroll*. Kommittén föreslår att handelsbolagets egna kapital skall delas upp i tillskjutet kapital och i vinstmedel och att bestämmelser därom införs i 19 § bokföringslagen. Med hänsyn till att ett uttag av tillskjutet kapital inte skall beskattas hos bolagsmannen föreslås att uppgiftsskyldighet införs om hur det tillskjutna kapitalet fördelas på de olika delägarna. I likhet med vad som föreslagits för enskilt bedriven näringsverksamhet föreslås att bolagsmännen får möjlighet att genom tillskott till handelsbolaget begränsa en eljest uppkommande förlust helt eller delvis. Ett sådant tillskott skall skattemässigt behandlas som en bolagets intäkt. Handelsbolaget skall enligt förslaget självt avlämna självdeklaration samt bli skyldigt att lämna kontrolluppgifter omfattande varje delägares uttag från handelsbolaget under räkenskapsåret. Uppgiften skall avse uttag av såväl tillskjutet kapital som vinstmedel ävensom förmögenhetsvärdet av delägarens andel i handelsbolaget.

En så genomgripande omläggning av handelsbolagets beskattning som en övergång till en staketmetod innebär förutsätter en noggrann reglering av förhållandena vid *ikraftträdandet*. Den närmare utformningen av sådana regler bör enligt kommittén anstå till dess ställning tagits till om förslaget skall leda till lagstiftning. Kommittén har emellertid behandlat tre närmare angivna situationer som kräver särskild reglering om handelsbolag skall behandlas som särskilt skattesubjekt. Den ena situationen avser bestämmandet av storleken av det tillskjutna kapitalet i samband med att de nya reglerna skall börja tillämpas, där hu-

vudregeln föreslås bli att de skattemässiga restvärdena på tillgångarna i handelsbolaget skall ligga till grund för beräkningen. Den andra situationen gäller bolagsmans kapitalunderskott i handelsbolaget s. k. negativt kapitalkonto. Kommittén föreslår att en bolagsman med negativt kapitalkonto skall beskattas för ett belopp motsvarande ränta på krediten. Den tredje situationen behandlar bolagsmans skattesituation vid uttag från handelsbolaget av tillgångar, som vid avyttring blir föremål för realisationsvinstbeskattning. Kommittén föreslår att delägarna i samband med övergången till den nya ordningen ges möjlighet att ta ut tillgångar av nämnt slag till värden som motsvarar resp. tillgångs bokförda värde.

Beträffande de *stats- och kommunfinansiella* effekterna av ett genomförande av en inkomstbeskattning enligt staketmetoden för av enskilda bedriven näringsverksamhet uttalade kommittén i betänkandet SOU 1984:70 (s. 11) att en övergång till denna metod inte torde komma att medföra någon förändring av den sammanlagda skattebelastningen sett över hela verksamhetstiden. Däremot kunde det naturligtvis uppkomma förskjutningar i skatteunderlaget mellan olika beskattningsår. Dessa uttalanden torde äga giltighet även när det gäller att bedöma effekterna för handelsbolagens del av en beskattning enligt en staketmetod. Det bör kanske tilläggas att det ligger i sakens natur att verksamhetstiden för ett handelsbolag inte är begränsad på samma sätt som för en enskild näringsidkare.

1 Inledning

1.1 Direktiven

I de för kommittén ursprungligen utfärdade direktiven (Dir 1979:106) anförde dåvarande chefen för budgetdepartementet, statsrådet Mundebo, beträffande frågan om beskattningsreglerna för handelsbolag följande:

Civilrättsligt är handelsbolaget en juridisk person. Delägarna är enligt huvudregeln solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser. Det är dock möjligt för delägare att begränsa sin ansvarighet till den egna insatsen i bolaget. Ett handelsbolag med begränsat ansvariga delägare kallas kommanditbolag. Även i ett kommanditbolag måste emellertid åtminstone en av delägarna vara obegränsat ansvarig (s. k. komplementär).

Huvudstadgandet om handelsbolagets skattemässiga behandling finns i 53 § 2 mom. KL. Enligt detta stadgande skall bolaget inte taxeras för sin inkomst. I stället beskattas inkomsten hos delägarna. Handelsbolaget är alltså inte ett skattesubjekt. Detta hindrar inte att man vid inkomstbeskattningen i stor utsträckning beaktar bolagskonstruktionen. Fördelningen av bolagsinkomsten sker på det sättet att bolagets nettointäkt först beräknas, varefter delägarna beskattas för sina andelar av denna. Tillämpningen av denna princip får betydelse i flera avseenden, bl. a. på så sätt att avskrivning av bolagets anläggningstillgångar och nedskrivning av dess omsättningstillgångar måste ske efter en enhetlig metod. Man kan här jämföra med beskattningen när verksamhet bedrivs i enkelt bolag. Det enkla bolaget är inte någon juridisk person och vid beskattningen bortses i princip från bolagsförhållandet. Det betyder bl. a. att man accepterar att delägarna använder skilda avskrivnings- och nedskrivningsmetoder.

Vid sidan av huvudstadgandet i 53 § 2 mom. KL finns i skatteförfattningarna bara ett fåtal bestämmelser om handelsbolag. Många viktiga frågor är oreglerade. Som exempel kan jag nämna att det saknas särskilda regler om beskattningskonsekvenserna vid bildande och upplösning av handelsbolag. Det är också i vissa fall ovisst hur inkomstfördelningen mellan delägarna skall ske när bolaget har inkomst från flera förvärvskällor. Som ett ytterligare exempel kan nämnas att det är oklart hur realisationsvinst skall beräknas vid avyttring av andel i handelsbolag.

Rättsläget är alltså på många punkter oklart. Behovet av klarläggande regler har understrukits i olika sammanhang, inte minst vid

remissbehandlingen av 1974 års bolagskommittés förslag till nya civilrättsliga regler för handelsbolag och enkla bolag. Flera remissinstanser framhöll också att handelsbolagskonstruktionen — och särskilt kommanditbolag — utnyttjats för skatteundandragande åtgärder. Man syftade då främst på det förhållandet att delägare avräknar underskott i bolagets verksamhet mot egna inkomster. Vid remissbehandlingen pekades också på ett annat problem, nämligen tillämpningen på handelsbolag av 1976 års särregler för fåmansföretag. Dessa regler har utformats med tanke främst på aktiebolagen som — till skillnad mot handelsbolaget — utgör skattesubjekt. Vissa av reglerna passar inte för handelsbolagen. Som exempel nämnde några remissinstanser att de stoppregler som gäller vid köp och försäljning av egendom kan försvåra upplösning av handelsbolag.

Av vad jag nu har anfört framgår att det finns ett uttalat behov att se över beskattningsreglerna för handelsbolag. Kommittén bör noga kartlägga effekterna av nuvarande system och överväga i vilken mån ändringar och förtydliganden är önskvärda. Det är angeläget att kommittén därför uppmärksammar bl. a. de nyss nämnda frågorna om underskottsavdrag och tillämpning av 1976 års regler för fåmansföretag.

Målsättningen för kommitténs arbete i denna del bör vara att beskattningsreglerna för handelsbolag utformas så att denna företagsform kan användas på ett ändamålsenligt sätt av framför allt mindre och medelstora företag. Samtidigt måste tillses att reglerna inte öppnar möjligheter till skatteundandragande åtgärder. Kommittén bör ha stor frihet att pröva olika metoder för att nå detta mål. En väg kan vara att göra handelsbolaget till skattesubjekt. En annan lösning kan vara att behålla nuvarande huvudprinciper men införa begränsningar i rätten att göra avdrag för underskott i bolagets verksamhet. Även andra principlösningar är tänkbara. I sitt arbete bör kommittén givetvis följa utvecklingen på det civilrättsliga området. Som jag tidigare nämnt bereds 1974 års bolagskommittés förslag f. n. inom justitiedepartementet.

När det gäller frågan om realisationsvinstbeskattning vid avyttring av andel i handelsbolag vill jag nämna att även kapitalvinstkommittén (B 1979:05) enligt sina direktiv skall behandla den frågan. Det är alltså nödvändigt att samordning sker mellan kapitalvinstkommittén och den nu aktuella kommittén.

I detta sammanhang vill jag slutligen erinra om att beskattningsreglerna för handelsbolag under vissa förutsättningar skall tillämpas på dödsbon. Det har visat sig att en tillämpning av handelsbolagsreglerna kan få mindre önskvärda effekter i vissa fall, t. ex. när det finns en efterlevande make som har del i boet. Kommittén bör behandla även denna fråga.

1.2 Handelsbolagen och staketmetoden. Ändrade förutsättningar för utredningsuppdraget

I samband med att regeringen våren 1982 lade fram förslag för riksdagen om en reformerad inkomstbeskattning (prop. 1981/82:197) aktualiserades frågan om en skattemässig uppdelning mellan en persons privata ekonomi och en av honom bedriven

näringsverksamhet, en form för beskattning av enskild näringsverksamhet som brukar benämnas beskattning enligt staketmetoden. I tilläggsdirektiv (Dir 1982:28) uppdrogs det åt företagskattekommittén att utreda frågan om utformningen av en sådan metod. I tilläggsdirektiven framhöll dåvarande chefen för budgetdepartementet, statsrådet Wirtén, att det enligt hans mening var naturligt att den kommitté som har att ta ställning till om ett handelsbolag borde vara ett särskilt skattesubjekt också behandlade frågan om det var önskvärt och möjligt att i skattehänseende på ett mer genomgripande sätt skilja mellan näringsverksamhet och ägarens privata ekonomi.

Kommittén har i ett i juni 1984 avgivet delbetänkande (SOU 1984:70) lagt fram ett principförslag om beskattning av enskild näringsverksamhet enligt staketmetoden. Förslaget berör alltså inte reglerna för beskattning av näringsverksamhet som bedrivs i andra företagsformer. Kommittén erinrade om att det enligt kommitténs ursprungliga direktiv ankom på kommittén att även se över beskattningsreglerna för handelsbolagen. I och för sig kunde det, framhöll kommittén, beklagas att kommittén inte, samtidigt som förslaget om en staketmetod lades fram, kunde redovisa sina överväganden angående handelsbolagens skatteregler. Det hade dock inte funnits praktiska möjligheter att samordna utredningsarbetet av dessa frågor.

Kommittén uttalade emellertid att kommittén räknade med att kunna slutföra uppdraget beträffande handelsbolagen i sådan tid att det skulle bli möjligt för statsmakterna att göra en samtidig bedömning av båda förslagen före ett slutligt ställningstagande.

Den översyn av beskattningsreglerna för handelsbolagen, som det således enligt direktiven ankommer på kommittén att verkställa, måste ha som utgångspunkt det regelsystem som skall gälla för beskattning av enskild näringsverksamhet. Kommittén har därför sett det som sin uppgift att lägga fram ett principförslag till beskattningssystem för handelsbolagen, där kommittén utgått från den förutsättningen att staketmetoden skall tillämpas vid beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet.

1.3 Uttalanden om handelsbolagen och staketmetoden i remissyttrandena över betänkandet om staketmetoden

Vid remissbehandlingen av kommitténs betänkande om staketmetoden (SOU 1984:70) tog flera remissinstanser upp frågan om nödvändigheten av en samordning av skattereglerna för näringsverksamhet som bedrivs av en enskild firma (staketmetoden) och

de skatteregler som skall gälla för näringsverksamhet som utövas av två eller flera gemensamt med handelsbolaget som företagsform. Det har därför ansetts lämpligt att här lämna en sammanställning av innehållet i remissyttranden i denna del.[1]

Ett stort antal remissinstanser — bl. a. Företagareförbundet SFR, Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund och Sveriges köpmannaförbund — framhåller att ett genomförande av förslaget måste samordnas med nya regler för handelsbolagens beskattning. *Näringslivets skattedelegation* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* anser det nödvändigt att handelsbolagen omfattas av liknande regler som enskild näringsidkare.

KF anför:

Vad som emellertid kan ifrågasättas är om inte ett genomförande av metoden bör anstå till dess att även delägare i handelsbolag kan omfattas. Egentligen faller det sig i utgångsläget naturligare att tillämpa metoden på handelsbolag, eftersom här civilrättsligt redan finns ett ''staket'' uppsatt.

Länsstyrelsen i Stockholms län anför:

Förslaget avser beskattning av enskild näringsverksamhet men synes vara avsett för användning vid beskattning av handelsbolag. I själva verket är kanske stakemetoden den enda möjliga vägen att lösa de problem som sammanhänger med sistnämnda beskattning. Enligt länsstyrelsens bestämda uppfattning bör de beskattningsfrågor som avser handelsbolagen behandlas först, och det brådskar med ny lagstiftning på detta område. En annan sak är att stor omsorg måste ägnas övergångsbestämmelserna även i detta fall, så att inte skulder upptagna i handelsbolaget men avsedda för delägarnas privatliv kan amorteras och lösas med obetydliga beskattningskonsekvenser.

Sveriges taxeringsrevisorers förening anför:

Enligt kommittén är förslaget med staketmetod inte avsett att omfatta handelsbolagen. Utan att kommittén ens antytt i vilken riktning kommittén arbetar när det gäller handelsbolagen är det inte möjligt att mera i detalj ta ställning till det föreliggande förslaget. Enligt föreningens uppfattning är det svårt att tänka sig att delägare i handelsbolag skulle beskattas på ett principiellt annat sätt än vad som gäller för enskilda näringsidkare. Föreningen kan därför endast instämma i kommitténs beklagande att kommittén inte kunnat redovisa sina överväganden angående handelsbolagens skatteregler. Föreningen vill i sammanhanget särskilt peka på de svårigheter som föreligger att identifiera de skattskyldiga handelsbolagen, vilket är nödvändigt för att de skall kunna utgöra skattesubjekt. Föreningen menar också att om kommittén samtidigt behandlat handelsbolagen så skulle behovet av att behandla fastigheter på ett annat sätt än det kommittén anvisat uppmärksammats bättre.

[1] Remissammanställningen är upprättad inom finansdepartementet.

En annan fråga som måste lösas är hur övergången skall ske från enskild näringsverksamhet till handelsbolag och omvänt och vilka beskattningsregler som skall gälla i sammanhanget. Att ta ställning till detta och därmed sammanhängande kontrollfrågor låter sig inte göra utan att handelsbolagens beskattningssituation redovisats.

RFV anför:

Ett samordnat och samtidigt genomförande av reglerna för beskattning av så väl enskild näringsverksamhet som beskattning av handelsbolag måste vara ett ovillkorligt krav.

Om beskattning av enskild näringsverksamhet enligt staketmetoden ensidigt skulle genomföras utan att frågan om ändring av handelsbolagens beskattning har lösts, uppstår en helt omöjlig situation med avseende på tillämpningen av bestämmelserna för beräkning av PGI och uttag av egenavgifter.

Konsekvenserna skulle i dylikt fall bli att fysiska personer som har inkomst av rörelse eller jordbruk som bedrivs i handelsbolagsform i PGI- och avgiftshänseende fortfarande skulle behandlas enligt nuvarande regler, där arten av intäkter i verksamheten och omfattningen av den egna arbetsinsatsen styr rätten till PGI och ev. egenavgiftsuttag. Kvittningsförbudet mellan överskott och underskott i verksamheterna som bedrivs i denna företagsform skulle fortfarande kvarstå. Fysiska personer som i stället har inkomst av rörelse eller jordbruk där verksamheten drivs i det enkla bolagets form skulle komma att behandlas annorlunda.

Kammarrätten i Göteborg anför:

De flesta av de skäl som har anförts till stöd för en beskattning enligt staketmetoden av enskilda näringsidkare kan, särskilt som handelsbolaget inte är ett skattesubjekt, anföras till stöd för att staketmetoden skall omfatta även näringsverksamhet som drivs av handelsbolag. Visserligen kan det emot en beskattning enligt staketmetoden av näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag åberopas att en bolagsman då skulle kunna tillgodogöra sig i verksamheten ackumulerade vinstmedel utan att bli fullt ut beskattad härför genom att sälja andelen i handelsbolaget. Enligt kammarrättens mening är det dock fullt möjligt att genom en lagändring hindra en sådan konsekvens av andelsförsäljningen.

Länsstyrelsen i Kopparbergs län anför:

Innan förslaget slutgiltigt behandlas måste frågan om beskattning av handelsbolag lösas. I anslutning härtill bör reglerna vid övergången mellan näringsverksamhet i form av handelsbolag och enskild firma och tvärt om ses över liksom den s. k. delägarbeskattningen av dödsbon.

Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* tar upp beskattningen av dödsbon. Länsstyrelsen anför:

Frågan om handelsbolagens beskattning är särskilt viktig för dödsbobeskattningen, eftersom dödsbo som inte skiftats inom fyra år efter dödsfallet, skall beskattas som handelsbolag, vilket i sin tur innebär att inkomstbeskattningen effektueras hos de enskilda delägarna. En

fråga som därvid inställer sig är hur de vinstmedel som finns kvar innanför staketet skall beskattas när reglerna för handelsbolag blir tillämpliga. Denna fråga har kommittén inte berört. Enligt länsstyrelsens mening bör ytterligare utredning ske innan definitiv ställning tas till hur beskattningen bör utformas på ifrågavarande område.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län behandlar också problem kring gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Länsstyrelsen anför:

En särskild fråga är om bokföringslagen bör bli tillämplig på inkomst av jordbruksfastighet, om den särskilda jordbruksbokföringslagen avskaffas. Kommittén har för sin del kommit fram till att bokföringslagen bör bli gemensam för all näringsverksamhet och således även omfatta jordbruk. Länsstyrelsen delar denna uppfattning men vill samtidigt framhålla att den nuvarande kopplingen mellan bokföringslagen och handelsbolagslagen medför att jordbruk som drivs av två eller flera personer automatiskt kommer att bli jämställt med handelsbolag. En liknande koppling finns för närvarande när det gäller hyresfastigheter. Här har man dock uppskjutit ikraftträdandet genom en särskild övergångsregel. Enligt länsstyrelsens mening bör konsekvenserna av handelsbolagslagens koppling till bokföringslagen utredas både när det gäller jordbruksfastighet och hyresfastighet.

Kommittén har inte direkt behandlat beskattningen av delägare i enkla bolag. Länsstyrelsen utgår från att avsikten är att varje delägare skall beskattas för sin del i verksamheten som enskild näringsverksamhet och med eget staket. Gränsdragningen mellan handelsbolag och enkelt bolag får då ökad aktualitet. Frågan behandlades senast i proposition 1979/80:143 med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m. I det utredningsförslag som låg till grund för propositionen hade föreslagits en uttrycklig bestämmelse om att lagen inte skall vara tillämplig på aktiebolag och partrederi. Departementschefen uttalade emellertid i propositionen (sid. 109) att det enligt hans mening var uppenbart att aktiebolag och partrederi skall vara undantagna från den nya handelsbolagslagens tillämpningsområde. Han ansåg därför att förhållandet inte behöver påpekas i en särskild bestämmelse. Den föreslagna bestämmelsen utgick därför ur propositionen. Eftersom en uttrycklig bestämmelse om partrederi saknas i handelsbolagslagen råder det i dag osäkerhet ute i den praktiska verksamheten om partrederi alltid är att betrakta som enkelt bolag eller inte. Detta gäller inte minst delägare i fartyg som bedriver fiske. Som länsstyrelsen ser det torde det inte vara någon skillnad om delägare i ett fartyg bedriver fraktfart eller fiske tillsammans. Genom övergångsbestämmelsen i handelsbolagslagen som nu ytterligare förlängts, har frågan hittills inte ställts på sin spets. Svaret på densamma har stor skatterättslig betydelse inte enbart för tillämpningen av staketmetoden utan även för den skatterättsliga behandlingen vid försäljning av bolagsandelar.

Sveriges fiskares riksförbund anför:

De nya reglerna (SFS 1980:1102) för handelsbolag och enkla bolag innebär i sin nuvarande form att de enkla bolagen upphör och ersätts av handelsbolag. Fiskelaget som f. n. så gott som uteslutande utgör enkelt bolag kommer efter övergångstidens slut att anses som handelsbolag och kommer då inte att omfattas av staketmetoden.

SFR har vid uppvaktning hos justitieministern begärt att utövare av fiskeverksamhet skall få dispens från lagen om handelsbolag.

Partrederiet (= båtlaget) är också enkelt bolag men får kvarstå även efter övergångstiden och får då tillämpa staketmetoden. Staketmetoden blir också tillämplig på ensamfiskare.

Från fiskets synpunkt är det viktigt att fiskeverksamhet även i fortsättningen kan bedrivas som enkelt bolag. Även om det inte påverkar utformningen av staketmetoden vill SFR påpeka att de civilrättsliga reglerna tvingar in utövare av fiskeverksamhet i en företagsform som är olämplig för fisket.

Lantbrukarnas skattedelegation anför:

Enligt delegationens mening uppkommer inte anledning att ändra nu gällande regler för aktiebolagens beskattning i det fall beskattningen av enskilt bedriven verksamhet kommer att regleras enligt staketmetoden. Vad däremot gäller handelsbolagens beskattning är dagens regelsystem omöjligt att förena med staketmetoden.

Handelsbolaget är ett självständigt rättssubjekt men trots detta inte något skattesubjekt. Beskattningen effektueras i stället hos bolagsmännen enligt enkelbeskattningsprincipen. Den valda lösningen av handelsbolagens beskattning har medfört en rad såväl principiella som praktiska oformligheter. Att frågorna kring handelsbolagens beskattning inte diskuteras mer än som sker torde till stor del bero på att de är outgrundliga.

Eftersom enkelbeskattning råder finns ingen inlåsningseffekt, som hindrar bolagsmännen att förfoga över handelsbolagets vinstmedel. Trots detta har de stoppregler, som skall hindra kringgående av dubbelbeskattningen i aktiebolag, gjorts tillämpliga även på verksamhet i handelsbolag. Trots upprepade påtalanden finns denna orimliga lagstiftning till enskilds förfång fortfarande kvar snart tio år efter ikraftträdandet. Delegationen noterar med tillfredsställelse, att kommittén under avsnitt 6:3 föreslagit stoppregler utan inslag av dubbelbeskattning.

Avveckling av verksamhet i handelsbolagsform kan ske efter två vägar. Vill den skattskyldige i sin självdeklaration redovisa avvecklingsvinsten i handelsbolagets förvärvskälla låter han handelsbolaget avyttra det s. k. inkråmet. Vill han i stället redovisa en realisationsvinst säljer han som privatperson sina andelar i handelsbolaget.

Vad som vållar oro i sammanhanget är att den civilrättsliga gränsdragningen mellan handelsbolag och enskild firma är mycket besvärlig och inte lär bli enklare i framtiden, när 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag trätt i full tillämpning. I en pågående verksamhet är det i dag tämligen likgiltigt i skattemässigt hänseende, om den felaktigt hänförs till enskild firma i stället för handelsbolag eller vice versa. Skall samma neutralitet föreligga även efter införandet av staketmetoden blir det nödvändigt att harmonisera reglerna för beskattning av handelsbolag med ettdera aktiebolagsreglerna eller staketmetoden.

Enligt det framlagda förslaget skall hyreshusförvaltning ligga innanför staketet. En på sistone diskuterad skattefråga är, hur samägda hyresfastigheter skall hanteras vid tillämpning av 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag. Inte bara fastighetsägarna utan även företrädarna för beskattningsmyndigheterna torde hysa uppfattningen, att handelsbolagskontruktionen är olämplig för sådana fastig-

heter. Staketmetoden understryker än mera denna uppfattning.

Delegationen är klar över att kommittén kommer att ägna handelsbolagen sin uppmärksamhet i ett kommande betänkande. Att delegationen redan nu velat peka på vissa problem — långt ifrån alla — sammanhänger med att det inom lantbrukarleden måste uppkomma en mängd gränsfall den dag lantbrukarna tas in under bokföringslagen och därmed troligen också under lagen om handelsbolag och enkla bolag. Det är därför nödvändigt åstadkomma ett regelsystem, som gör en övergång — medveten eller omedveten — från staket till handelsbolag och vice versa skattemässigt neutral och utan störande tröskeleffekter.

Kammarrätten i Göteborg anför:

Ett införande av staketmetoden är enligt kommittén inte tänkt att påverka näringsidkarens civilrättsliga ansvar för de förbindelser som han har ingått i och för näringsverksamheten. Det bör dock noteras att enligt kommitténs förslag bokföringslagen blir tillämplig även för fysiska personer som äger eller brukar jordbruksfastighet. I så fall kommer, enligt 1 § lagen om handelsbolag och enkla bolag, ett handelsbolag att anses föreligga om t. ex. makar i samverkan driver ett jordbruk. Staketmetoden blir då i och för sig inte tillämplig, men det kan ifrågasättas om denna konsekvens, som bl. a. innebär att makarna blir solidariskt ansvariga för bolaget skulder, av utvidgningen av tillämpningsområdet för 1976 års bokföringslag är genomtänkt.

Näringslivets skattedelegation anför:

Såvitt avser placering i handelsbolagsandelar förutsätter vi att företagsskattekommitténs arbete med handelsbolagen kommer att leda till en sådan samordning av reglerna för handelsbolagen och enskilda näringsverksamheter att andelar i handelsbolag kan ingå i sådan näringsverksamhet. Därför skulle sådana andelar inte omfattas av det föreslagna placeringsförbudet.

2 Gällande rätt

2.1 Civilrättsliga bestämmelser angående handelsbolag

De civilrättsliga reglerna om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). Lagen ersatte 1895 års lag om handelsbolag och enkla bolag och trädde i kraft den 1 juli 1981. Även för handelsbolag och enkla bolag som har bildats enligt den äldre lagen gäller den nya lagen med vissa i övergångsbestämmelserna angivna undantag. Av särskilt intresse i detta sammanhang är att bestämmelserna i den nya lagen om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag skall gälla för äldre bolag först efter utgången av år 1987. Enligt övergångsbestämmmelsernas ursprungliga lydelse hade tidpunkten angivits till utgången av år 1985. Efter förslag i prop. 1984/85:99 förlängdes tiden till utgången av år 1987.

Beträffande skillnaden mellan handelsbolag och enkla bolag kan denna beskrivas på följande sätt. Handelsbolaget utmärks av att det är en juridisk person, vilket bl. a. innebär att borgenärerna har företräde till bolagsförmögenheten framför bolagsmännens privata borgenärer. Bolagsmännen ansvarar solidariskt för de förbindelser som ingås på bolagets vägnar.

Det enkla bolaget däremot är inte någon juridisk person. I det enkla bolaget svarar en bolagsman i princip endast för förpliktelser på grund av avtal som han själv har deltagit i.

I huvudsak överensstämmer den nya lagens bestämmelser med den tidigare lagstiftningen. I tre väsentliga hänseenden innebar dock den nya lagen förändringar. För det första ändrades gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Utrymmet för enkla bolag minskades högst avsevärt. För det andra begränsades möjligheterna att arbeta med enmanshandelsbolag. Ett handelsbolag skall således i princip träda i likvidation när antalet bolagsmän har nedgått till en. Den tredje nyheten i förhållande till äldre rätt var att stiftelser och ideella föreningar inte längre får vara komplementärer i ett kommanditbolag, dvs. svara fullt ut för bolagets förpliktelser.

Den civilrättsliga lagstiftningen präglas av att reglerna om bolagsmännens inbördes förhållanden i stor utsträckning är dispositiva, dvs. bolagsmännen kan avtala annorlunda än vad som sägs i lagen. Bestämmelserna om bolagsmännens förhållande till tredje man är däremot tvingande.

Begreppet handelsbolag

Enligt den äldre lagen förelåg ett handelsbolag, om bolaget hade gemensam firma och bokföringsskyldighet skulle ha förelegat beträffande verksamheten enligt 1929 års bokföringslag. Enligt 1 kap. 1 § HBL föreligger ett handelsbolag om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag. Undantag görs för verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen.

Något krav på gemensam firma uppställs alltså inte längre för att ett handelsbolag skall anses föreligga. Slopandet av detta krav torde emellertid inte ha någon nämnvärd betydelse för gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Handelsbolag föreligger således så snart den verksamhet som bolagsmännen har avtalat att gemensamt utöva är att hänföra till näringsverksamhet. Det behöver inte längre vara fråga om något av de slag av näringsverksamhet som räknades upp i 1929 års bokföringslag. Detta betyder en i förhållande till 1895 års lag avsevärd utvidgning av användningsområdet för handelsbolagen och en motsvarande inskränkning för de enkla bolagen. Departementschefen uttalade i propositionen (prop. 1979/80:143 s. 109) att med näringsverksamhet avses yrkesmässigt driven verksamhet av ekonomisk natur. Begreppet näringsverksamhet har därmed getts en innebörd som överensstämmer med den som vanligtvis har tillagts begreppet inom civilrättslig lagstiftning.

Departementschefen uttalade i propositionen om den nya bolagslagen (s. 38) vidare att de handelsbolagsrättsliga huvudprinciperna — rättssubjektivitet och solidariskt delägaransvar för bolagets förpliktelser — är lämpliga för bolag som idkar näring och att sådana bolag därför i allmänhet bör räknas som handelsbolag. Enligt lagutskottet (LU 1980/81:4 s. 6) är det — med hänsyn till att insynen och kontrollen liksom även borgenärsskyddet är väsentligt bättre i ett handelsbolag än i ett enkelt bolag — angeläget att näringsverksamhet i annat bolag än aktiebolag bedrivs som handelsbolag.

Bestämningen av begreppet handelsbolag medförde att vissa verksamheter som tidigare drivits som enkelt bolag skulle komma att behandlas som handelsbolag. Då vissa olägenheter övergångs-

vis kunde uppkomma i enskilda fall, om en verksamhet som hade anpassats efter de skatteregler som gällde ett enkelt bolag i fortsättningen skulle anses utövas i handelsbolag, infördes övergångsbesämmelser som gav delägarna i ett enkelt bolag en viss övergångstid för att inrätta sig efter den nya ordningen. Den nya gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag gäller således — såsom inledningsvis nämnts — först från och med den 1 januari 1988 i fråga om bolag som har bildats före lagens ikraftträdande.

Beträffande näringsverksamhet som bedrivs i konsortieform är frågan om det föreligger ett handelsbolag eller ett enkelt bolag beroende av om konsortiet som sådant kan anses utöva näringsverksamheten eller om verksamheten utövas av de enskilda deltagarna i konsoritet. Endast om själva konsortiet är att betrakta som utövare av näringsverksamheten blir konsortiet att anse som ett handelsbolag. Till ledning för denna bedömning pekade lagutskottet (LU 1980/81:4) på vissa omständigheter som tillsammantagna kunde utgöra grund för att anse en med ett konsortium avsedd näringsverksamhet som en del av den näringsverksamhet som var och en av delägarna redan utövar.

För det första borde enligt utskottet den verksamhet som en delägare utövar inom konsortiet vara av huvudsakligen samma slag som den näringsverksamhet som delägaren redan utövar, då konsortialavtalet ingås. För det andra borde i allmänhet den verksamhet som konsortialavtalet gäller inte ha fortlöpande karaktär utan avse ett visst bestämt arbetsresultat för en viss beställare. För det tredje borde i regel krävas att konsortiedelägarna framträder utåt, t. ex. genom att samtliga tecknar på ett entreprenadkontrakt. Slutligen borde fordras att den verksamhet som konsortiet avser utövas med hos delägarna anställd personal och med av delägarna innehavd maskinell utrustning.

Lagutskottet anförde vidare att om syftet är ett så intensivt samarbete att konsortiet utåt ger sken av att vara en juridisk person, är det naturligt att konsortiet också i realiteten blir en juridisk person med de fördelar som detta kan föra med sig. Framstår det däremot som klart att konsortiedeltagarna åsyftat att fortsätta att driva den egna verksamheten men i samverkan med de övriga deltagarna bör samarbetet även i fortsättningen betraktas som ett enkelt bolag.

Verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen är inte att hänföra till handelsbolag även om versamheten utövas i bolagsform. Fysisk person och dödsbo som äger eller brukar en jordbruksfastighet är skyldiga att föra böcker enligt jordbruksbokföringslagen (1 § JBFL). Det

innebär att av fysiska personer eller dödsbon ingångna avtal om att i bolag utöva näringsverksamhet inom jord- eller skogsbruk inte är att hänföra till handelsbolag utan till enkelt bolag.

Kommittén har i betänkandet om staketmetoden föreslagit att jordbruksbokföringslagen skall upphävas. Också verksamhet i bolagsform inom jord- och skogsbruk kommer alltså om förslaget genomförs och någon ändring av bolagslagen inte görs att utgöra handelsbolag.

Sammanfattningsvis kan beträffande handelsbolagsbegreppet sägas att näringsverksamhet som utövas i bolagsform och fråga inte är om aktiebolag utgör handelsbolag. Utrymmet för det enkla bolaget har därmed begränsats avsevärt. Sådant bolag torde i framtiden endast kunna föreligga om bolagsändamålet inte är att utöva verksamhet som är att hänföra till näring.

Bolagsbildningen

Ett handelsbolag föreligger så snart två eller flera avtalat att gemensamt i bolag driva näringsverksamhet. Något formkrav uppställs inte. Bolagsavtalet behöver således inte vara skriftligt. Inte heller uppställs krav på registrering för att rättssubjektivitet skall föreligga. En annan sak är att det enligt handelsregisterlagen (1974:157) föreliggger en administrativ skyldighet att låta registrera bolaget (2 §). För bolagsbildningen har emellertid registreringen inte någon självständig betydelse. I bolagslagen saknas bestämmelser om exempelvis värderingen av den egendom som bolagsmännen i samband med bolagsbildningen tillför bolaget.

Det inbördes förhållandet bolagsmännen emellan

När det gäller bolagsmännens inbördes förhållande ger lagen bolagsmännen stor avtalsfrihet. Lagen ger alltså möjlighet att genom avtal ordna den organisation som är lämplig för varje handelsbolag. Regeln i 2 kap. 5 § om rätt att granska bolagets räkenskaper som tillkommer även bolagsman som är utesluten från förvaltningen är dock tvingande. Bakgrunden är den skyldighet som enligt 11 § bokföringslagen föreligger för alla bolagsmän, som är obegränsat ansvariga, att skriva under årsbokslut. En sådan skyldighet skulle te sig obillig om bolagsmannen inte hade någon kontrollrätt.

Det är inte bara i fråga om bolagets förvaltning och organisation som avtalsfrihet råder för bolagsmännen. Även när det gäller fördelningen av resultatet i bolaget har bolagsmännen fullständig frihet. Lagens regler i 2 kap. 6 § om att bolagsman för varje

räkenskapsår skall tillgodoräknas ränta på den insats han hade kvar i bolaget vid räkenskapsårets början och arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter gäller alltså endast om bolagsmännen inte träffat avtal om något annat. Likaså kan bolagsmännen genom avtal överenskomma om annan fördelning av resultatet än efter huvudtalet (2 kap. 8 §).

Bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man

Utmärkande för handelsbolaget är att det till skillnad från det enkla bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Handelsbolaget är med andra ord en juridisk person, 1 kap. 4 §.

Även om handelsbolaget således som juridisk person kan förvärva tillgångar och ikläda sig förpliktelser har bolagsmännen ett solidariskt ansvar för av bolaget ingångna förbindelser, 2 kap. 20 §. Gentemot tredje man svarar alltså bolagsmännen en för alla och alla för en såsom för egen skuld. Bolagets borgenärer kan därför valfritt göra sin fordran gällande mot vem eller vilka som helst av bolaget och bolagsmännen. I bolagsmans konkurs kan dock bolagsborgenär konkurrera med bolagsmannens enskilda borgenärer endast för så stor del av sin fordran som han inte kan få ut av bolaget.

Angående den verkan en dom mot bolaget har gentemot bolagsman torde rättsläget sammanfattningsvis kunna beskrivas på följande sätt. Dom i en process mellan en bolagsborgenär och bolaget kan en bolagsman åberopa till sin förmån i den mån bolaget genom domen helt eller delvis har friats från en ifrågasatt skuld. Å andra sidan blir bolagsmannen bunden av en dom varigenom bolaget har ålagts en förpliktelse. För att kunna få domen verkställd mot en bolagsman måste emellertid bolagsborgenären skaffa sig en dom även mot bolagsmannen (prop. 1979/80:143 s. 122).

Om en ny bolagsman inträder i ett handelsbolag svarar han enligt 2 kap. 22 § även för förbindelser som ingåtts före hans inträde i bolaget. En bolagsman som utträtt svarar inte för förbindelser som ingåtts efter det att han utträtt ur bolaget förutsatt att bolagets avtalspartner kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. Förändringen anses i princip ha kommit till tredje persons kännedom om uppgift om förändringen intagits i handelsregistret.

Även när det gäller förhållandet till tredje man kan bolagsmännen genom avtal avvika från lagens regler om solidariskt ansvar. Begränsar en bolagsman sitt ansvar för bolagets förpliktelser

förändras emellertid karaktären på bolaget och detta övergår till att bli ett kommanditbolag. En sådan begränsning av ansvaret kan givetvis inte ske efter det att avtal har ingåtts med tredje man.

Likvidation och upplösning

I 2 kap. 24—28 §§ anges ett antal omständigheter som kan föranleda att ett handelsbolag skall träda i likvidation.

På begäran av en bolagsman skall ett bolag genast träda i likvidation om någon annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet eller om det annars finns en viktig grund för bolagets upplösning. Om en bolagsman avlider skall handelsbolaget, om inte något annat har avtalats, i regel träda i likvidation. Likaså är bolagsmans konkurs likvidationsanledning. Slutligen skall handelsbolag anses ha trätt i likvidation om antalet bolagsmän har nedgått till en och förhållandet har bestått under sex månader.

När bolaget har trätt i likvidation skall bolagets egendom, om det behövs för likvidationen, omvandlas till pengar. Det kan ske genom försäljning på offentlig auktion eller på annat lämpligt sätt. Rörelsen får fortsättas om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skälig tid för att skaffa sig ny anställning.

Om inte bolagsmännen avtalat annat får inte tillgångarna skiftas innan alla kända skulder har blivit betalade eller medel avsatts för betalningen. Av de behållna tillgångarna har varje bolagsman rätt att få tillbaka sin behållna insats enligt senaste årsbokslut alternativt vad han har betalat in till bolaget som insats. Räcker inte behållningen till räknas bristen som förlust. Uppstår ett överskott, utgör detta den slutliga vinsten.

Reglerna om skifte av tillgångarna är dispositiva. Regeln om betalning av skulder och avsättning av medel för skuldtäckning är inte uppställd i bolagsborgenärernas intresse utan i bolagsmännens. Borgenärerna kan inte hindra att bolagsmännen under bolagets bestånd fördelar tillgångarna mellan sig. Borgenärernas rätt påverkas inte av likvidationen, eftersom bolagsmännen är personligt ansvariga för de förpliktelser som uppkommit i bolaget. Någon civilrättslig reglering för värdesättning av tillgångar som förs ut från bolaget finns därför inte.

Kommanditbolag

Kommanditbolaget skiljer sig från det vanliga handelsbolaget på det sättet att någon eller några av bolagsmännen endast svarar för

bolagets förpliktelser upp till en avtalad insats i bolaget, 1 kap. 2 §. Dessa bolagsmän kallas kommanditdelägare. Om annat inte har avtalats får enligt 3 kap. 3 § en kommanditdelägare vid bolagets upplösning eller när han utträder ur bolaget inte påföras en förlust som överstiger vad han har satt in eller åtagit sig sätta in i bolaget. I ett kommanditbolag får emellertid inte samtliga bolagsmän vara kommanditdelägare, 3 kap. 2 §. Någon måste vara obegränsat ansvarig, komplementär.

I 3 kap. 2 § uppställs också förbud för stiftelse och ideell förening att vara komplementär.

Om annat inte har avtalats har en kommanditdelägare inte rätt att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter. Han är inte heller behörig att företräda bolaget. Om kommanditdelägaren ändå sluter avtal för bolagets räkning och medkontrahenten inte var medveten om att bolaget företräddes av en kommanditdelägare är emellertid avtalet ändå bindande för bolaget.

Kommanditdelägarens ansvar, som normalt sett är begränsat till den avtalade insatsen, kan enligt 3 kap. 9 § komma att bli obegränsat genom att bolaget ingår avtal med någon som varken kände till eller borde ha känt till att förbehåll om ansvaret fanns. Har registrering skett av kommanditdelägarens förbehåll anses det normalt sett ha kommit till tredje mans kännedom. Ansvaret för kommanditdelägare kan emellertid utsträckas till obegränsat ansvar trots att registrering har skett om bolaget vid avtalsslut använder en firma som är vilseledande på det sättet att ordet ''kommanditbolag'' inte ingår.

Utöver bestämmelserna om kommanditdelägares ansvar och rätten att ta del i förvaltningen är bestämmelserna i huvudsak gemensamma för vanliga handelsbolag och kommanditbolag.

Om koncernförhållanden

Ett handelsbolag kan enligt lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag vara moderföretag i en koncern. Så är fallet om handelsbolaget äger så många aktier eller andelar i en svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Handelsbolaget är också moderföretag om det i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensamt har ett bestämmande inflytande över den juridiska personen och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet.

För en koncern med minst tio anställda gäller särskilda krav på koncernredovisning. Enligt 3 kap. 5 § 1980 års lag skall ett moderföretag i sådant fall för varje räkenskapsår avge en koncernredo-

visning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning.

Angående motivet till kravet på koncernredovisning även i det fall då moderföretaget utgörs av ett företag utan bundet kapital (handelsbolag) anförde departementschefen i prop. 1979/80:143 s. 67 att bokföringslagen skall främja en fullständig, korrekt och överskådlig ekonomisk redovisning. Organiseras en ekonomisk verksamhet som koncern ger detta, om koncernregler saknas, möjligheter att manipulera med koncernföretagens ekonomiska ställning och rörelseresultat. Därigenom motverkas uppenbarligen den nämnda målsättningen med bokföringslagen.

2.2 Handelsbolagens skatterättsliga ställning

Av redogörelsen för de civilrättsliga bestämmelserna framgår att handelsbolaget är en juridisk person. I skattehänseende behandlas handelsbolaget emellertid inte som något självständigt skattesubjekt. Beskattningen sker i stället hos delägarna.

Om bakgrunden till att delägarna och inte handelsbolaget beskattas för bolagets inkomst anförde 1924 års skatteberedning (SOU 1926:18 s. 12):

> 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.

Lagregleringen av handelsbolagens skattemässiga behandling är knapphändig. De centrala bestämmelserna finns i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen och i punkt 10 av anvisningarna till denna paragraf. I 53 § 2 mom. anges att inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta vissa samfälligheter, hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp som för envar motsvarar hans andel av bolagets etc. inkomst. Delägare i s. k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet. I sammanhanget skall också nämnas att enligt 53 § 3 mom. fjärde stycket skall bestämmelserna om handelsbolag också tillämpas på dödsbo från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det år då dödsfallet inträffade. Som ytterligare förutsättning gäller att den skattskyldige vid sitt frånfälle var bosatt här och att för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kr. eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kr.

Av den nämnda anvisningspunkten till 53 § framgår att delägaren skall beskattas för sin andel i vinsten oavsett hur denna använts av bolaget och oberoende av om delägaren tagit ut vinsten från bolaget.

Även om således handelsbolagets inkomst inte beskattas hos bolaget utan hos delägarna tillämpas skattereglerna på det sättet, att bolagets nettointäkt först skall fastställas innan fördelningen mellan delägarna görs. I den meningen tar alltså skatterätten hänsyn till att bolaget civilrättsligt är ett särskilt rättssubjekt, som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.

Metoden att själva inkomstberäkningen skall ske hos bolaget och inte hos delägarna får betydelse i vissa viktiga hänseenden. Fondavsättningar och andra reserveringar görs i handelsbolaget. Därvid äger handelsbolaget i princip tillämpa de resultatregleranде åtgärder som står den enskilde näringsidkaren till buds. Vissa avvikelser föreligger dock. I fråga om handelsbolag i vilket annan än här i riket bosatt fysisk person äger del får enligt 41 d § tredje stycket kommunalskattelagen och 1 § andra stycket lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv avdrag inte ske för avsättning till inkomstbaserad resultatutjämningsfond eller till allmän investeringsreserv. Om delägare vid beskattningsårets utgång är bosatt utom riket eller om andel överlåtits till juridisk person skall enligt 11 § lagen om allmän investeringsreserv reserven eller vederbörlig del därav återföras till beskattning. Också arvskifte som omfattar andel i handelsbolag utlöser enligt 12 § samma lag beskattning. Reglerna om uppskov med beskattningen för insättning på skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto eller uppfinnarkonto kan över huvud inte utnyttjas av handelsbolag eftersom lagstiftningen endast äger tillämpning på fysisk person. Uppskov medges inte heller delägare i handelsbolag för inkomst av bolagets verksamhet (1 § skogskontolagen (1954:142), 1 § lagen (1979:611) om upphovsmannakonto och 1 § lagen (1982:2) om uppfinnarkonto). Vad som gäller delägare i handelsbolag gäller också delägare i dödsbo på vilket handelsbolagsreglerna skall tillämpas. Har dödsbo medel innestående på skogskonto skall jämlikt 9 § andra stycket skogskontolagen medlen tas till beskattning det år då handelsbolagsreglerna skall tillämpas på dödsboet. Avlider skattskyldig, som har medel innestående på upphovsmannakonto eller uppfinnarkonto skall medlen tas upp till beskattning då dödsboet skiftas dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter dödsfallet. Här blir alltså handelsbolagsreglerna aldrig tillämpliga.

Vid sidan av huvudstadgandena i 53 § 2 mom. och anvisnings-

punkt 10 till detta lagrum innehåller kommunalskattelagen bara ett fåtal bestämmelser om handelsbolag. Ett klarläggande av rättsläget på detta område förutsätter därför — i långt större utsträckning än på andra associationsrättsliga områden — en redogörelse för de principiella lösningar olika skattefrågor fått i rättspraxis.[1]. I den följande framställningen behandlas i skilda avsnitt olika frågor rörande den skattemässiga behandlingen av bolagsintäkter och förluster. Framställningen avser att utgöra en allmän bakgrund till de förslag om ändrade beskattningsregler för handelsbolagen, som kommittén lägger fram. Olika detaljfrågor, som med dagens fåtaliga lagbestämmelser föranlett prövning hos skattedomstolarna, har däremot i detta sammanhang lämnats åsido.

Frågor om fördelning av vinsten/förlusten

Enligt den civilrättsliga lagstiftningen skall bolagsman varje år tillgodoföras ränta på sitt i bolaget vid beskattningsårets början kvarstående kapital och arvode för det arbete han nedlagt för bolagets räkning. Överskottet fördelas därefter på bolagsmännen efter huvudtalet. Fullständig avtalsfrihet råder emellertid. Bolagsmännen kan således träffa avtal om en helt annan fördelningsgrund. De är också fria att under bolagets bestånd ändra fördelningsgrunder. Vid beskattningen godtas i princip den fördelning som bolagsmännen gjort.

När det gäller bolag i vilka makar eller föräldrar och barn ingår som delägare eller är anställda föreligger dock särskilda regler för fördelningen. Innebörden av dessa regler kan i stort sammanfattas på följande sätt (jfr punkterna 9 och 13 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen). Makes arbetsinsats i handelsbolaget skall ha uppgått till minst 400 timmar under beskattningsåret för att maken själv skall beskattas för vederlaget. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter skäl därtill föreligger. Ersättningen skall också vara marknadsmässig. Om arbetsinsatsen understiger de uppställda kraven eller om ersättningen överstiger vad som kan betecknas som marknadsmässig ersättning beskattas företagsledaren för ersättningen eller den del av ersättningen som överstiger marknadsmässigt vederlag för den gjorda arbetsinsatsen. Förutsättningen för att man vid taxeringen på detta sätt skall gå in och ompröva fördelningen av

[1] Reglerna om beskattning av handelsbolag och redogörelse för rättspraxis på området har senast behandlats av prof. Nils Mattsson i boken Beskattning av handelsbolag, 5:e uppl., Stockholm 1985.

handelsbolagets inkomster är att en av makarna har ställning som företagsledare i bolaget. Däremot gäller inga särskilda fördelningsregler om båda makarna har en sådan ställning i bolaget, att de kan anses vara företagsledare. Inte heller finns det speciella regler när ingen av makarna haft en företagsledande ställning.

Också för ersättning till företagsledares barn gäller särskilda regler. Ersättning till barn som ej fyllt 16 år beskattas således hos den av föräldrarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stora inkomster från företaget, hos den äldste maken. Har barnet fyllt 16 år gäller samma regler för beskattningen av ersättningen, till den del ersättningen överstiger marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats.

De inskränkningar i fråga om rätten att fritt fördela bolagets inkomst som således gäller vid beskattningen av bolagsmän och anställda som är nära släkt med varandra torde inte utgöra något hinder mot att innan överskottet i handelsbolaget fördelas mellan makar och mellan föräldrar och barn, tillgodoräkna make och barn skälig ränta på deras i handelsbolaget insatta kapital.

För fördelningen av i ett handelsbolag uppkommen förlust har inte uppställts några bindande regler. Bolagsmännen kan således fritt överenskomma om fördelningen. Saknas i bolagsavtalet uppgift om förlustfördelning gäller samma fördelningsgrund som för vinstfördelningen.

Ett kommanditbolag kännetecknas av att någon eller några av bolagsmännen begränsat sitt ansvar för bolagets förbindelser till den avtalade insatsen i bolaget. Ingenting hindrar emellertid att bolagsmännen i ett kommanditbolag inbördes har en annan ansvarsfördelning än den som gäller i förhållande till tredje man.

En fråga som under lång tid varit föremål för diskussion är om man skatterättsligt skall godta bolagsmännens förlustfördelning också i ett kommanditbolag. Problemet har alltså varit om en kommanditdelägare vid sin taxering skall få utnyttja en förlust i bolaget som överstiger det belopp för vilket han civilrättsligt svarar.

Frågan har numera prövats av regeringsrätten. I målet RÅ 1979 1:85 har kommanditdelägare ansetts berättigad till avdrag för sin andel i kommanditbolagets rörelseunderskott oavsett begränsningen i hans ansvar för bolagets skulder. Sedan regeringsrätten konstaterat att rörelseunderskottet i kommanditbolaget var av avdragsgill natur — såsom uppkommet till följd av att under beskattningsåret rörelsens avdragsgilla driftkostnader översteg intäkterna och fråga alltså ej var om kapitalförlust — fann regeringsrätten att av den omständigheten att den skattskyldige varit ansvarig för kommanditbolagets skulder endast med

sitt i bolaget insatta kapital hade inte följt någon begränsning i hans rätt till avdrag för enligt vanliga regler avdragsgilla rörelsekostnader, när dessa endast nedbringat den för ett beskattningsår redovisade vinsten i bolagets rörelse.

Rätt förvärvskälla

Vad bolagsman erhållit i form av avlöning från bolaget skall enligt punkt 9 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen hänföras till intäkt av den förvärvskälla varur bolagets inkomst härflutit och inte till intäkt av tjänst. Regeln har gjorts absolut och innebär att bolagsman inte kan redovisa inkomst av tjänst från ett handelsbolag. Genom sin utformning garanterar bestämmelsen att i princip hela avkastningen av handelsbolags verksamhet beskattas i den kommun där verksamheten bedrivs. Detta synes också böra gälla den del av ersättning till företagsledares make eller barn som till följd av bestämmelserna i punkt 13 av samma anvisningar skall tas till beskattning hos företagsledaren.

Bestämmelsen anger alltså i princip i vilken förvärvskälla som vederlag för utfört arbete skall beskattas. Det är helt klart att inkomstslaget tjänst aldrig kan bli aktuellt för en bolagsman såvitt gäller hans ersättning från bolaget. Det är emellertid inte alltid som ersättningen utan vidare kan hänföras till samma förvärvskälla som bolagets inkomst. Om en delägare i ett handelsbolag driver en enskild firma och i denna egenskap utför tjänster för handelsbolaget förefaller det naturligast att den erhållna ersättningen hänförs till intäkt i den egna firman och inte till handelsbolagets förvärvskälla.[1]

Bolagsman är enligt bolagslagen berättigad att, utöver ersättning för utfört arbete för handelsbolagets räkning, också erhålla ränta på det insatta kapitalet. Beträffande i vilken förvärvskälla som sådan ränta skall beskattas lämnar kommunalskattelagen inte något besked. Frågan om rätt förvärvskälla för bolagsmans räntor har varit föremål före regeringsrättens prövning.

I rättsfallet RÅ 1959 ref 40 hade en delägare i ett kommanditbolag upptagit 35 694 kr. som inkomst av annan fastighet för taxering till statlig inkomstskatt men uppgivit att någon inkomst för taxering till kommunal inkomstskatt inte uppstod till följd av delägaren tillgodoförda procentavdrag. Underinstanserna hänförde 9 000 kr. av inkomsten till inkomst av kapital, utgörande den del av inkomsten som ansågs motsvara ränta på den skattskyldiges insats i bolaget. Regeringsrätten fann att den av under-

[1] Mattsson s. 58 f.

instanserna som ränta betecknade intäkten skulle hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit, alltså till annan fastighet.

I ett senare avgörande (RÅ 1979 Aa 228) har regeringsrätten i ett förhandsbesked också prövat frågan till vilken förvärvskälla räntan på ett till handelsbolaget från en delägare *utlånat* kapital skulle hänföras. Regeringsrätten gjorde ej ändring i rättsnämndens beslut att hänföra av bolagsmannen uppburen ränta för det utlånade kapitalet till den förvärvskälla varur bolagets inkomst härflutit, i detta fall till rörelse. Rättsnämnden hade anfört att det utlånade kapitalet måste jämställas med insatskapitalet med hänsyn till det inbördes storleksförhållandet mellan bolagets upplånade kapital och insatskapitalet. Det upplånade kapitalet, som vida översteg insatskapitalet, hade arbetat i bolaget år från år på samma villkor som insatskapitalet.

I praxis synes således vara fastslaget att även ränta på insatskapitalet hos bolagsmannen skall beskattas i den förvärvskälla varifrån bolagets inkomster kommit. Beträffande ränta på till bolaget utlånat kapital är räckvidden av det senare avgörandet något tveksam. I det prövade fallet var förhållandena sådana att det utlånade kapitalet stod mycket nära insatskapitalet.

Ett särskilt spörsmål om rätt förvärvskälla uppkommer om en delägare vid sidan av en inkomst från handelsbolaget har egna inkomster inom samma inkomstslag. Kan i sådant fall inkomsterna slås samman och redovisas i samma förvärvskälla? När det gäller inkomst av kapital och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet har Nils Mattsson (aa s. 59) ansett att inkomster hänförliga till dessa inkomstslag skall anses som *en* förvärvskälla. Något avgörande i praxis torde inte föreligga. Beträffande inkomstslaget rörelse har regeringsrätten i RÅ 1982 1:7 tagit ställning till frågan om rörelseverksamhet i ett handelsbolag skulle betraktas som en särskild förvärvskälla. Ett aktiebolag bedrev tryckerirörelse dels i det egna bolaget och dels som andelsägare i ett handelsbolag. Regeringsrätten ansåg att aktiebolagets förlust som andelsägare i handelsbolaget utgjorde underskott i särskild förvärvskälla. Regeringsrätten motiverade sin dom med skillnaderna i principerna för beskattning av handelsbolag och aktiebolag.

Rätt beskattningsår

Delägarna i handelsbolag beskattas enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen för den del av bolagets inkomst som belöper på honom oberoende av hur inkomsten använts av bolaget och oberoende av hur mycket som bolagsman-

nen lyft från bolaget. Innebörden av bestämmelsen kan uttryckas så att beskattningen skall ske det år, som hade varit rätt beskattningsår, om handelsbolaget varit självständigt skattesubjekt.

Beskattningsort

Beskattningsorten[1] för bolagsmans andel av bolagets inkomst regleras av de allmänna bestämmelserna i 56—61 §§ kommunalskattelagen. Inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet beskattas således i den kommun där fastigheten är belägen. Inkomst av rörelse beskattas som regel i den kommun där rörelsen utövats från fast driftställe. Frågan vad som menas med handelsbolags hemortskommun är emellertid av intresse beträffande rörelse, som utövats utan att fast driftställe begagnats, och då det gäller inkomst av kapital. Regeringsrätten har i ett notisfall (RÅ 1955 Fi 282) ansett att en delägare i ett kommanditbolag med förvaltningsverksamhet skulle beskattas för inkomst av kapital från bolaget i sin och inte i bolagets hemortskommun.

Utskiftning från handelsbolag

I lagen om handelsbolag finns regler för hur utskiftning från handelsbolag kan ske. Som ett skydd för bolagsmännen har föreskrivits att skifte ej får företas förrän bolagets skulder har betalats. Bolagsborgenärernas rätt påverkas däremot inte av utskiftningen. Bolagsmännen svarar med all sin egendom för bolagets förpliktelser. Några regler om värdering av egendom i samband med utskiftning återfinns inte i bolagslagen, vilket är naturligt med hänsyn till bolagsmännens ansvar. Bolagslagens regler om utskiftning är också allt igenom dispositiva.

Vid den skattemässiga behandlingen av utskiftning från handelsbolag måste skillnad göras mellan egendom som hos bolaget har utgjort omsättningstillgång eller sådana anläggningstillgångar som i samband med avyttring skall behandlas som omsättningstillgångar och anläggningstillgång som vid avyttring beskattas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Allmänt kan sägas att utskiftning i samband med likvidation och uttag dessförinnan skatterättsligt får behandlas på samma sätt.

[1] I prop. 1985/86:150, Bil. 1, har lagts fram förslag om att beskattningen i annan kommun än hemortskommunen (s. k. utbokommun) skall avskaffas fr. o. m. 1988 års taxering. Genomförs detta förslag skall alltså all inkomst beskattas i hemortskommunen.

Utskiftning av omsättningstillgångar

Vid utskiftning av omsättningstillgångar blir frågan om dold reserv, som kan finnas i tillgångarna, får föras över till bolagsman eller om reserven måste upplösas vid utskiftningen. Regler härom saknas i kommunalskattelagen. Praxis, RÅ 1955 ref 41 och RÅ 1971 ref 45, har intagit den ståndpunkten att dold reserv får föras över till bolagsmannen. Som förutsättning gäller att tillgången behåller sin karaktär av omsättningstillgång och att alltså den dolda reserven upplöses hos bolagsmannen vid senare avyttring. Om däremot tillgången hos delägaren förlorar sin karaktär av omsättningstillgång blir det inte möjligt att skifta ut tillgångar till bokfört värde. Den dolda reserven måste då upplösas.

Utskiftning av anläggningstillgångar

När det gäller utskiftning av tillgångar vilka vid avyttring skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna är det inte aktuellt med upplösning av någon dold reserv. Beträffande uttag och utskiftning av dessa tillgångar blir i stället frågan om tillgångarna kan åsättas ett värde som understiger marknadsvärdet utan att beskattning utlöses.

Skattedomstolarna har intagit den ståndpunkten att någon uppskrivning av avräkningsvärdena inte skall ske. Utskiftningen är annars ett med köp jämförligt fång enligt RÅ 1978 1:45. För bolagsmännen i ett handelsbolag, som är ett fåmansföretag, gäller emellertid numera att om utskiftning sker till ett värde som understiger marknadsvärdet skall beskattning ske jämlikt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (RÅ 1979 1:12). I praktiken kan utskiftning därför i dag inte ske till värden understigande marknadsvärdet.

Avräkningsvärden vid bolagsbildning

Om bolagsman som apport tillskjuter egendom ingående i en enskild firma, kan om det är fråga om omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar likställda med dessa, detta göras till de i den enskilda firman bokförda värdena utan att detta i samband med bolagsbildningen utlöser någon beskattning. Handelsbolagets anskaffningsvärde utgörs av det bokförda värdet i den enskilda firman. Någon beskattning enligt 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen uppkommer inte om tillgångarna i den enskilda firman överförs till handelsbolaget till värden som understiger marknadsvärdet vid tillskottstidpunkten. Beträffande bolags-

bildningen torde någon skillnad inte föreligga mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.

Överlåtelse av handelsbolag

Överlåtelse av handelsbolag kan ske på två olika sätt. Antingen kan delägarna överlåta sina andelar i bolaget eller kan bolaget självt överlåta sina tillgångar (''inkråmet''). Försäljning av andelarna innebär att handelsbolagets verksamhet inte upphör utan överförs till nya ägare. Avyttring av andelarna i ett handelsbolag kan jämställas med avyttring av aktier i ett aktiebolag.

Andelsförsäljning

Avyttring av andel i handelsbolag beskattas enligt reglerna om tillfällig förvärvsverksamhet, 35 § 3 mom. kommunalskattelagen. Som intäkt skall bolagsmannen ta upp försäljningslikviden och får sedan göra avdrag för anskaffningskostnaden och kostnaderna i samband med avyttringen. Om bolagsman köpt sin andel av annan delägare utgör köpeskillingen anskaffningskostnad. I andra fall beräknas anskaffningskostnaden på följande sätt. Bolagsmannens ursprungliga insats ökas med de tillskott han gjort under innehavstiden i form av ytterligare insatser eller inte uttagna vinstmedel. Har uttag gjorts av kapital utöver delägarens vinstandelar skall anskaffningskostnaden i motsvarande mån minskas.

När handelsbolag bildats genom tillskott av apportegendom kan normalt ingångsvärdena i handelsbolaget läggas till grund för delägarnas anskaffningsvärden.

I bolaget uppkommande vinst kan alltså öka anskaffningskostnaden på en andel. Diskussion har förts kring frågan vilken inverkan i bolaget uppkommande förlust har på anskaffningskostnaden. Regeringsrätten har i två avgöranden (RN 1959 5:5 och RÅ 1983 Aa 120) fastslagit att någon ändring av anskaffningskostnaden inte skall göras då kapitaltillskottet minskar genom förluster i bolaget.

Eftersom vid försäljning av andel som innehafts i två år eller längre tid endast 40 procent av vinsten är skattepliktig kan det föreligga ett intresse från säljarens sida att hänföra en försäljning till andelsförsäljning. Från köparens sida föreligger däremot ofta ett intresse att i stället hänföra affären till en inkråmsförsäljning. Köparen kan i sådant fall använda den överenskomna köpeskillingen som avskrivningsunderlag i verksamheten. Vid ett andelsförvärv kan han utnyttja förvärvspriset först i samband med en senare andelsförsäljning.

Vid andelsförsäljning kan svårigheter uppkomma att bestämma innehavstiden, då en delägare har förvärvat andelar vid olika tillfällen. Handelsbolagslagen skiljer inte mellan en delägares olika andelar i ett handelsbolag. I princip har delägaren endast en andel. Den meningen [1] har framförts att man av praktiska skäl sannolikt måste räkna hela andelen som förvärvad då den ursprungliga andelen anskaffades.

För beskattningen i samband med avyttring av andel i handelsbolag ges härutöver bestämmelser i sjätte — nionde styckena av 35 § 3 mom. kommunalskattelagen. Det gäller bl. a. det fall då andel i handelsbolag, som ingår i en koncern, överlåts till svenskt företag inom samma koncern. Beskattning av realisationsvinst skall i sådant fall inte äga rum om moderföretaget är aktiebolag eller ekonomisk förening och den överlåtna andelen innehas som ett led i annan koncernens verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Vid avyttring av andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag med ett fastighetsinnehav som i bolagsmannens hand skulle ha haft karaktär av omsättningstillgång skall enligt punkt 3 fjärde stycket anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen beskattning ske som vid avyttring av omsättningstillgång. Detsamma gäller enligt femte stycket samma anvisningspunkt vid handelsbolagets avyttring av mot andelen svarande fastighetsbestånd.

Inkråmsförsäljning

Handelsbolaget kan också byta ägare genom att bolaget överlåter sina tillgångar (inventarier, lager, fordringar m. m.) på köparen. Köparen övertar samtidigt betalningsansvaret för de förpliktelser som handelsbolaget iklätt sig. Delägarna skiftar sedan köpeskillingen mellan sig.

En transaktion av detta slag bedöms skatterättsligt på ett helt annat sätt än försäljning av andel i ett handelsbolag. Transaktionen blir den sista affärshändelsen och blir beskattad som löpande inkomst i verksamheten.

Parterna måste göra klart för sig om det är en andel i handelsbolaget eller inkråmet som är föremål för överlåtelse. De skattemässiga konsekvenserna är, som redan angetts, mycket olika vid dessa båda transaktioner.

Förmögenhetsbeskattning

Handelsbolag och dödsbo, som vid inkomsttaxeringen skall be-

[1] Se Mattsson s. 90.

handlas som handelsbolag, är inte skyldiga att erlägga skatt för förmögenhet. Det är delägarna som beskattas för värdet av sina andelar i bolaget eller dödsboet (3 § 1 mom. och 6 § 1 mom. lagen om statlig förmögenhetsskatt).

För beräkning av andels värde gäller beträffande tillgångar i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse reglerna i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt. Reglerna innebär att vid beräkning av förmögenhet som är nedlagd i förvärvskälla inom nu angivna inkomstslag, skall först en substansvärdering ske av förvärvskällan enligt de närmare bestämmelser som anges i anvisningspunkten. Om värdet av tillgångarna överstiger skulderna får förmögenhetsvärdet nedsättas till 30 procent av det överskjutande värdet.

Har handelsbolaget tillgångar i förvärvskällor inom andra inkomstslag än jordbruksfastighet och rörelse utgörs förmögenhetsvärdet av substansvärdet. Någon reduktion av substansvärdet sker alltså inte i dessa fall.

3 Vissa statistiska uppgifter om handelsbolag

Handelsbolag skall innan det börjar sin verksamhet söka registrering i handelsregistret. Bestämmelser om handelsregistrets förande finns i handelsregisterlagen (1974:157) och handelsregisterförordningen (1974:188). Handelsregister förs länsvis vid länsstyrelserna i respektive län. Av handelsregistret skall framgå bolagets firma, näringsverksamhetens art och den ort där huvudkontoret är inrättat, kontorets postadress och telefon. Av registret skall vidare framgå bolagsmännens fullständiga namn, bostads- och postadresser samt telefon. Man skall också av registerhandlingarna kunna utläsa vem som är bolagets firmatecknare och om bolaget utgör kommanditbolag, vilken eller vilka av bolagsmännen som är kommanditdelägare och beloppet av varje sådan bolagsmans utfästa insats. Registret förs löpande, men uppgift om det totala antalet handelsbolag i länet kan inte utan manuell sammanräkning erhållas, eftersom nummerserien inte är kontinuerlig. Det är inte möjligt att av uppgifterna i handelsregistret utläsa hur många av bolagen som bedriver någon verksamhet.

Någon rikstäckande statistik grundad på uppgifterna i handelsregistren föreligger inte. Det statistiska materialet beträffande handelsbolag är hämtat från centrala företagsregistret (CFR) som förs av statistiska centralbyrån. Underlaget för uppgifterna i CFR kommer från riksförsäkringsverkets arbetsgivaruppgifter och mervärdeskatteregistren. De handelsbolag som finns med i CFR är således handelsbolag som antingen har anställda eller bedriver verksamhet som är mervärdeskattepliktig. Otvivelaktigt finns handelsbolag som bedriver verksamhet som inte är mervärdeskattepliktig eller som saknar anställda, exempelvis handelsbolag som bedriver uthyrning av bostäder. Dessa bolag är alltså inte med i den tillgängliga statistiken. Bastabeller ur CFR avseende förhållandena den 30 juni 1985 upptar 493 132 företag i olika företagsformer och inom olika verksamhetsområden. Av de 493 132 företagen var 63 095 handelsbolag. Utdrag ur bastabellerna med uppgifter om antal företag och anställda fördelade på

näring och juridisk form, antal företag och anställda fördelade på ägarkategori och juridisk form samt antal företag och anställda fördelade på storleksklass och juridisk form bifogas, *bilaga 1*.

Antalet redovisade handelsbolag uppgår således till 63 095 per den 30 juni 1985. En jämförelse mellan denna uppgift och det antal handelsbolag som 1974 års bolagskommitté redovisade i sitt delbetänkande Nya bolagsregler m. m. (SOU 1978:67) visar att handelsbolagen har ökat starkt i antal från årsskiftet 1976/77 till juni 1985 eller från 21 453 till 63 095. En jämförelse mellan siffrorna för december 1984 och juni 1985 ger vid handen att antalet handelsbolag under denna tid ökade med drygt 4 000. Det är svårt att finna en entydig förklaring till den stora ökningen av antalet handelsbolag. Ändringen i aktiebolagslagen med krav på 50 000 kr. i aktiekapital sammanfaller i tiden med ökningen och har säkerligen haft en viss betydelse. Den förändrade gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag genom 1980 års lagstiftning om handelsbolag och enkla bolag kan inte heller frånkännas betydelse. Det redovisade antalet enkla bolag har emellertid under den tid handelsbolagen ökade med 4 000 bolag endast genomgått en smärre minskning.

När det gäller handelsbolagen och antalet anställda kan konstateras att det övervägande antalet bolag eller 48 889 av 63 095 bolag saknade anställda. Av de övriga bolagen hade 12 000 bolag mellan 1—4 anställda. Endast 15 bolag hade mer än 100 anställda. Uppgifterna beträffande antalet anställda avser förhållandena den 31 december 1984.

Ser man till den verksamhet som handelsbolagen bedriver dominerar gruppen för varuhandel, restaurang- och hotellverksamhet med 28 730 bolag den näst största gruppen är tillverkningssektorn med 8 577 bolag.

Statistiken när det gäller handelsbolagen förmedlar bilden av handelsbolaget som ett företag utan eller med ett fåtal anställda och med verksamhet inom servicenäringarna.

Det går inte att av det statistiska materialet beträffande handelsbolagen få fram uppgifter om sammansättningen i delägarkretsen. Det är således inte möjligt att av statistiken utläsa i vilken omfattning som juridiska personer ensamma eller tillsammans med fysiska personer ingår som bolagsmän i handelsbolag. För kommittén som haft att utforma förslag till beskattning för alla typer av handelsbolag har det varit av intresse att få en bild av omfattningen av juridisk persons medverkan i handelsbolag. Kommitténs sekretariat har för detta ändamål vid handelsregistret i Jönköpings län undersökt de registreringar som skedde från januari 1980 till mars 1985. Av totalt 2 500 registreringar avsåg 41

bolag i vilka juridisk person ingick som bolagsman. I 13 av bolagen fanns inte någon fysisk person utan alla bolagsmännen var juridiska personer. Av de resterande 28 bolagen var 19 kommanditbolag. Juridisk person var komplementär i 15 av dessa bolag.

Även om kommitténs undersökningar angående i vilken utsträckning juridiska personer ingår som delägare i handelsbolag begränsats till att avse ett län finns det anledning anta att resultatet är representativt för hela landet. Man kan alltså konstatera att det endast är i ringa omfattning — sett i relation till det totala antalet handelsbolag — som juridiska personer medverkar som delägare i handelsbolag. Samverkan mellan juridiska och fysiska personer sker i två tredjedelar av fallen i form av kommanditbolag. Juridisk person är i hälften av alla samverkansfall komplementär.

4 Handelsbolagsbegreppet från skatterättslig synpunkt

4.1 Inledning

Såsom närmare framgår av den tidigare lämnade redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 2.1) har lagstiftningen om handelsbolag och enkla bolag nyligen varit föremål för översyn. En ny civilrättslig lag antogs således 1980 (SFS 1980:1102). En viktig nyhet från skatterättslig synpunkt är den ändrade gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Ändringen innebär att ett handelsbolag skall anses föreligga så snart en näringsverksamhet utövas i bolagsform. Utrymmet för de enkla bolagen minskades därigenom avsevärt.

Under förarbetena till den nya lagen riktades från flera av näringslivets organisationer kritik mot det sätt på vilket handelsbolagsbegreppet hade utformats. Begreppet handelsbolag ansågs ha fått en alltför vid omfattning. I många fall skulle — menade man — näringsidkarna själva inte ha klart för sig att verksamheten skulle anses utövad i handelsbolag.

En övergång till att behandla handelsbolaget som ett särskilt skattesubjekt gör det enligt kommittén nödvändigt att ta upp frågan om innebörden av begreppet handelsbolag till förnyat övervägande. I detta kapitel lämnas först en redogörelse för den nuvarande handelsbolagsdefinitionen och förarbetena till gällande lagstiftning. Därefter redovisas i ett följande avsnitt överväganden inom kommittén och kommitténs förslag till ny definition.

4.2 Den nuvarande handelsbolagsdefinitionen

Enligt den nuvarande definitionen föreligger ett handelsbolag om två eller flera personer har avtalat att i bolag gemensamt utöva näringsverksamhet. Detta gäller dock inte i fråga om verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1 kap. 1 § HBL). I och med avtalet blir bolaget juridisk person med rätt att förvärva rättigheter och åtaga sig

förbindelser. Registrering är således inte en förutsättning för rättssubjektivitetens uppkomst. I detta avseende avviker alltså bolagslagen från vad som gäller för aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Det föreligger emellertid en skyldighet att innan verksamheten börjar låta registrera handelsbolaget hos länsstyrelsen i det län där verksamheten skall bedrivas (2 och 3 §§ handelsregisterlagen). Den som försummar föreskriven ansökan om registrering dömes till böter, högst femhundra kronor (22 § handelsregisterlagen).

4.2.1 Begreppet näringsverksamhet

Enligt den tidigare lagen om handelsbolag och enkla bolag (BL) förelåg handelsbolag endast om med den bedrivna verksamheten följde bokföringsplikt enligt 1929 års bokföringslag och verksamheten utövades under gemensam firma. Kretsen av bokföringsskyldiga bestämdes i 1929 års lag genom uppräkning av de rörelser som var bokföringspliktiga. Genom att BL hänvisade till 1929 års lag kom begränsningen till vissa rörelser att ha betydelse också för gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. I sammanhanget bör särskilt påpekas att t. ex. uthyrningsverksamhet och mindre rörelse inte omfattades av bokföringsskyldighet enligt 1929 års lag.

Något krav på gemensam firma föreligger inte längre (kravet blev alltmer uttunnat även under den gamla lagens giltighetstid) och kravet på bokföringsskyldighet har ersatts med att det skall vara fråga om näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses enligt departementschefen (prop. 1979/80:143 s. 109) en yrkesmässigt driven verksamhet av ekonomisk natur. Departementschefen anförde vidare att begreppet har givits en innebörd som överensstämmer med den som vanligtvis har tillagts begreppet inom civilrättslig lagstiftning. I förarbetena till bokföringslagen (prop. 1975:104 s. 140) angav föredragande statsrådet att begreppet näringsidkare i bokföringslagen bör ges den innebörden att det omfattar var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art.

Kretsen av bokföringsskyldiga anges i 1 § bokföringslagen (1976:125) till *näringsidkare*. Aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar är alltid bokföringsskyldiga även om de inte utövar någon näringsverksamhet.

Från den generella bokföringsskyldigheten görs undantag för den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141). Hyr enskild person, dödsbo, stiftelse eller

ideell förening ut byggnad eller del av byggnad föreligger bokföringsplikt på grund därav endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad.

Om begreppet näringsidkare anförde departementschefen i prop. med förslag till ny bokföringslag (1975:104 s. 203) bl. a. följande:

I överensstämmelse med vad som är fallet i t. ex. konsumentköplagen (1973:877) skall termen näringsidkare fattas i vidsträckt mening, dvs. såsom omfattande varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Under begreppet faller, till skillnad från vad som gäller beträffande det skatterättsliga rörelsebegreppet, bl. a. den som driver värdepappersrörelse eller yrkesmässigt sysslar med förmögenhetsförvaltning. Till näringsidkare räknas vidare fria yrkesutövare som advokater, arkitekter, fotografer m. fl. Verksamhetens omfattning har i princip inte någon betydelse för bokföringsskyldigheten. En hantverkare som driver sin verksamhet i liten skala blir ändå bokföringsskyldig, om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Vid bedömningen av frågan om bokföringsplikt föreligger för viss verksamhet bör således stor vikt läggas vid om denna drivs yrkesmässigt. Detta innebär att den som vid sidan av sin egentliga sysselsättning exempelvis åtar sig smärre hantverkssysslor för annans räkning oftast inte kan anses som näringsidkare på grund härav. Detsamma gäller, för att ta ett annat exempel, om någon, som i allt väsentligt sysslar med annat, ger ut en eller annan bok.

I sammanhanget kan erinras om att de speciella förhållanden som gäller för uthyrningsverksamhet uppmärksammades vid tillkomsten av den nya bokföringslagen. 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen hade i sitt betänkande (SOU 1973:57) föreslagit att uthyrningsrörelse — i likhet med vad som gällde enligt 1929 års bokföringslag — skulle vara undantagen från bokföringsskyldigheten. Utredningen ansåg att behovet av särskilt borgenärsskydd i form av bokföringsskyldighet inte var särskilt påtagligt när det gällde uthyrningsverksamhet. Detta sammanhängde med det sätt på vilket fastighetskredit ordnades.

I propositionen 1975:104 uttalade emellertid departementschefen att enligt hans mening borde all egentlig uthyrningsverksamhet omfattas av bokföringsskyldigheten. Departementschefen hänvisade bl. a. till att det från hyresgästhåll framställts önskemål om att hyresvärden skulle specificera hur hyresbeloppen fördelar sig på kapitalkostnader, driftkostnader, underhåll osv. Enligt propositionsförslaget skulle undantag från bokföringsplikten endast gälla när uthyrningsverksamheten var av mycket begränsad omfattning. Gränsen sattes vid två lägenheter. Riksdagen godtog förslaget i denna del.

I en kommentar till bokföringslagen (Bökmark/Svensson, fjärde uppl., s. 31 f.) anförs beträffande uthyrningsverksamhet bl. a.:

Uthyrning av enstaka en- eller tvåfamiljsfastigheter och affärslokaler faller således utanför bokföringsplikten, om uthyraren är enskild person. Om mer än två lägenheter hyrs ut, saknar ändamålet med uthyrningen betydelse för bokföringsplikten. Denna föreligger i sådant fall vid uthyrning såväl för stadigvarande bostadsändamål som för närings- eller fritidsändamål. Det bör noteras att antalet hyresgäster inte är avgörande för om bokföringsskyldighet föreligger. Hyr man ut tre affärslokaler till samma person inträder ändå bokföringsskyldighet.

Bokföringsnämnden har påpekat att uthyrning av hel fabriks- eller lagerfastighet eller helt kontorshus innebär bokföringspliktig fastighetsförvaltning även om uthyrningen sker till en enda hyresgäst (cirkulär nr 10). Nämnden anger i sammanhanget att man vid bedömningen av hur många lägenheter som omfattas av ett hyresavtal får se till det naturliga sambandet mellan lokalerna och att flera olika utrymmen tillsammans kan utgöra en enda enhet.

Eftersom bokföringsskyldigheten hade betydelse vid bestämmande av begreppet handelsbolag skulle den i propositionen föreslagna utvidgade bokföringsplikten beträffande uthyrningsrörelse komma att påverka gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Detta var emellertid departementschefen inte beredd att göra innan det blivit klarlagt vilket praktiskt behov det fanns av att kunna använda enkla bolag i deras dåvarande form (s. 145 i prop.). Han hänvisade också till att lagstiftningen om handelsbolag och enkla bolag var föremål för översyn genom särskilda sakkunniga (1974 års bolagskommitté). Detta är bakgrunden till att man 1976 i bolagslagen (BL) införde en bestämmelse om att de i 1929 års bokföringslag angivna reglerna om bokföringsskyldighetens omfattning alltjämt skulle vara avgörande när det gällde att bestämma om handelsbolag eller enkelt bolag skulle anses föreligga. För uthyrningsverksamhetens del innebar detta att om uthyrningen gjordes av två eller flera förelåg det, liksom tidigare, ett enkelt bolag, med möjlighet naturligtvis för bolagsmännen att genom registrering omvandla bolaget till ett handelsbolag.

Bolagskommittén berörde i sitt betänkande om nya bolagsregler (SOU 1978:67) inte särskilt förhållandena i uthyrningsrörelse eller andra områden för näringsverksamhet där enkla bolag sedan gammalt varit en använd företagsform.

Beträffande frågan om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag gjorde bolagskommittén den allmänna bedömningen att något större praktiskt behov av det enkla bolaget i dess dåvarande form inte torde föreligga. Eftersom den nya bokföringslagen i princip omfattade alla näringsidkare var det enligt kommitténs mening ändamålsenligt att anknyta handelsbolagsbegreppet till bokföringsskyldigheten enligt denna lag. Enligt kommitténs förslag förelåg alltså handelsbolag om två eller flera

avtalat att i bolag utöva näringsverksamhet som medförde bokföringsplikt enligt bokföringslagen. En av fysiska personer i bolag bedriven uthyrningsverksamhet, som var så begränsad att det inte förelåg bokföringsplikt, skulle således inte betraktas som utövad av handelsbolag. Att särskilt undanta den nu angivna situationen från begreppet handelsbolag komplicerade emellertid enligt departementschefen (prop. 1979/80:143 s. 40) handelsbolagsdefinitionen utan att samtidigt en påtaglig fördel uppnåddes i något annat avseende. Även utan en undantagsbestämmelse torde enligt departementschefen en här avsedd uthyrningsverksamhet inte sällan falla utanför handelsbolagets område. Så var fallet, menade departementschefen, när en uthyrningsverksamhet på grund av sin begränsade omfattning över huvud taget inte var att hänföra till näringsverksamhet.

Håkan Nial kommenterar uttalandet i propositionen på följande sätt (Om handelsbolag och enkla bolag, 2 uppl., Stockholm 1983, s. 75):

Det synes dock knappast välmotiverat att om t. ex. några syskon, som av sina föräldrar ärvt ett hus med en eller två lägenheter och — efter att ha skiftat arvet i ideella andelar — hyr ut denna eller dessa lägenheter, skall anses driva näringsverksamhet i handelsbolag med alla därav följande konsekvenser beträffande ansvar, registrerings- och firmaskyldighet m. m. Propositionen kastar ut en liten frälsarkrans, vars bärkraft dock är osäker. Det sägs att en uthyrningsverksamhet kan vara av så begränsad omfattning att den över huvud taget inte är att hänföra till näringsverksamhet. Var gränsen går är uppenbarligen svårt för de enskilda — och för myndigheterna — att bestämma. Å andra sidan torde man få räkna med att stadigvarande uthyrning av mer än två lägenheter bedöms vara sådan näringsverksamhet som avses i handelsbolagsdefinitionen.

4.2.2 Registrering

Vid remissbehandlingen av bolagskommitténs förslag till ny lag om handelsbolag framfördes krav på att bolagsbildningen skulle göras avhängig av registreringen. Bl. a. anfördes att det i fortsättningen kunde bli besvärligare både för bolagsmännen själva och för andra att avgöra bolagets rättsliga status och förhållande till andra samarbetsformer. Genom att uppställa krav på att handelsbolaget måste registreras för att förvärva rättspersonlighet skulle klarhet skapas i detta avseende.

Departementschefen anförde i propositionen i denna fråga:

Ett handelsbolag kännetecknas framför allt av bolagsmännens solidariska ansvar för bolagsskulderna. Inträdet av denna rättsverkan, som ju är av största vikt för tredje man, bör ifråga om näringsdrivande verksamhet normalt inte få vara beroende av huruvida bolagsmännen har låtit registrera bolaget. Ett handelsbolags uppkomst bör därför i normalfallet inte knytas till registreringen.

Nial (aa s. 87 f.) anför härom:

Det kunde synas som om regeln att handelsbolag blir rättssubjekt redan genom avtalet mer eller mindre upphävs genom att bolaget som nämnts enligt 22 § handelsregisterlagen är vid straffansvar skyldigt att söka registrering innan det börjar sin verksamhet. Men för det första kan bolaget före registreringsansökningen genom vissa avtal förvärva rättigheter och skyldigheter utan att därmed anses ha börjat sin verksamhet och alltså utan nämnda straffansvar. Det gäller naturligtvis de i bolagsavtalet angivna anspråken på bolagsmännens insatser m. m. Men även ett avtal med tredje man om förvärv av en för bolagets verksamhet avsedd egendom bör kunna träffas utan att bolaget därmed anses ha i handelsregisterlagens mening börjat sin verksamhet. Vidare och framför allt gäller att även om bolaget före registreringsansökningen sätter i gång sin verksamhet och därunder träffar olika avtal, så blir dessa avtal inte genom den försummade registreringsansökningen i och för sig ogiltiga. En annan sak är att en annars behörig ställföreträdare för bolaget inte är befogad att mot de övriga bolagsmännens vilja sluta avtal före registreringsansökningen och att avtalet därför enligt de regler som gäller när ställföreträdaren överskrider sin befogenhet kan bli ogiltigt.

4.2.3 Kritik mot det nuvarande handelsbolagsbegreppet

Vid remissbehandlingen av bolagskommitténs förslag till nya bolagsregler och även senare har anförts att handelsbolagsbegreppet har fått en alltför vid omfattning. Det föreligger enligt kritikerna alltjämt ett behov av att kunna driva näringsverksamhet som enkelt bolag. Det borde finnas en valfrihet för bolagsmännen om de vill ha sin gemensamt utövade näringsverksamhet bedriven i form av enkelt bolag eller som handelsbolag. När det gäller verksamhet som inte var bokföringspliktig enligt 1929 års bokföringslag, exempelvis uthyrningsverksamhet, kunde bolagsmännen — t. ex. om de ansåg att företaget skulle få ökade möjligheter till kredit — ansöka om att få bolaget infört i handelsregistret och därigenom behandlat som ett handelsbolag. Om bolaget inte registrerades var det ett enkelt bolag. För utövare av verksamhet som var bokföringspliktig enligt 1929 års lag förelåg inte en motsvarande frihet. Om två eller flera i bolag och under gemensam firma utövade sådan verksamhet förelåg enligt gamla bolagslagen ett handelsbolag oberoende av om bolaget registrerats eller ej. För de flesta typer av rörelser förelåg dock undantag från bokföringsplikten om rörelsen vanligtvis drevs utan biträde av flera än make och barn under 16 år samt två andra personer.

Det utvidgade handelsbolagsbegreppet har medfört att näringsverksamhet, som tidigare kunde bedrivas som enkelt bolag, numera — med undantag för jordbruksdrift — alltid är att betrakta som ett handelsbolag om två eller flera avtalat att gemensamt utöva verksamheten.

Särskilt för två olika verksamhetsområden har detta enligt kritikerna fått icke acceptabla konsekvenser. Det gäller uthyrningsverksamhet och vissa former för bedrivande av fiske.

Att uthyrning av lägenheter i en fastighet som ägs av två eller flera personer skall vara att betrakta som en verksamhet bedriven av ett handelsbolag torde i många fall uppfattas som ganska verklighetsfrämmande. Man har t. ex. pekat på att hyresavtal sluts mellan fastighetsägarna och hyresgästerna och att ''bolaget'' saknar substans eftersom fastigheten ägs av de fysiska personerna, ''bolagsmännen'', intill dess överlåtelse sker till ''handelsbolaget''. Vid remissbehandlingen av bolagskommitténs förslag framfördes i flera yttranden kritik mot att kommittén inte hade beaktat de skatterättsliga aspekterna av att uthyrning av samägda fastigheter skulle komma att betraktas som handelsbolag.

Med anledning av de invändningar som under remissbehandlingen framförts mot att förslaget inte tillräckligt beaktat beskattningseffekterna framhöll departementschefen att regeringen hade tillkallat en kommitté för översyn av skattereglerna för handelsbolag (här avses alltså företagsskattekommittén). Målsättningen för kommitténs arbete skulle vara att beskattningsreglerna för handelsbolag skulle få en sådan utformning att denna företagsform kunde användas på ett ändamålsenligt sätt av framför allt mindre och medelstora företag. Mot denna bakgrund ansåg han inte att skillnaderna i skattehänseende mellan handelsbolagen och de enkla bolagen utgjorde ett tillräckligt skäl för att avstå från en sådan gränsdragning mellan dessa företagsformer som av andra skäl var önskvärd. Då vissa olägenheter övergångsvis kunde uppkomma i enskilda fall förordade departementschefen emellertid att den nya gränsdragningen skulle gälla först efter en femårig övergångstid för bolag som har bildats före den nya lagstiftningens ikraftträdande. Detta blev också riksdagens beslut.

Sveriges fiskares riksförbund har i skrivelse till justitiedepartementet begärt att yrkesfiskare skall erhålla samma undantag som jordbrukare från den nya lagstiftningen om handelsbolag och således ges möjlighet att driva fiskeverksamhet som enkelt bolag. Riksförbundet framhåller att det enkla bolaget är en väl fungerande företagsform för yrkesfiske.

Efter förslag i prop. 1984/85:99 har övergångstiden förlängts intill utgången av år 1987. I propositionen uttalar departementschefen att genom förlängningen tillgodoses i viss mån önskemålen från Sveriges fiskares riksförbund.

4.3 Kommitténs överväganden och förslag

Mot bolagslagens handelsbolagsbegrepp har således framförts kritik särskilt såvitt gäller uthyrningsverksamhet och yrkesfiske.

Vad först angår *uthyrningsverksamhet* kan effekterna av 1980 års lagstiftning belysas genom två exempel.

A och B förvärvar en hyresfastighet och hyr ut denna. Om uthyrningen omfattar mer än två lägenheter föreligger bokföringsplikt för verksamheten. Uthyrningen är då att betrakta som näringsverksamhet och därav följer att den också är utövad i handelsbolag.

I stället för att hyra ut fastigheten utnyttjar A och B denna i en av dem bedriven rörelse. Att den gemensamt bedrivna rörelsen är utövad i handelsbolag följer direkt av lagen. Men även upplåtelsen av fastigheten till detta handelsbolag kan bli att betrakta som utövad i handelsbolag. Möjligen skulle kunna hävdas att upplåtelsen till det egna bolaget inte uppfyller kravet på yrkesmässighet. Upplåtelsen skulle då inte vara näringsverksamhet och något handelsbolag skulle inte uppkomma. Förarbetena ger emellertid inte någon säker ledning i detta avseende.

Från skattesynpunkt föreligger idag inte så stora skillnader om en uthyrningsverksamhet anses utövad som handelsbolag eller som enkelt bolag. Det har dock från olika håll påpekats att exempelvis fåmansföretagsreglerna är tillämpliga på handelsbolag men inte på enkla bolag. I enskilda fall kan detta få stor betydelse för bolagets skattemässiga behandling. Det framstår emellertid i många fall som verklighetsfrämmande att behandla dessa upplåtelseformer som handelsbolag. Fastighetsägarna är kanske inte medvetna om förhållandet och sannolikt inte heller tredje man. Hyresavtal och andra med fastighetens förvaltning förknippade avtal har ingåtts mellan fastighetsägarna och hyresgästerna respektive leverantörerna. Det solidariska ansvar för hyresavtal och skulder som handelsbolagsreglerna medför torde inte ha någon större praktisk betydelse. Hyresförhållandet regleras genom hyreslagstiftningen. Vid huvuddelen av kreditgivningen till fastighetsägare är fastigheten som sådan kreditobjekt med panträtt upplåten till kreditgivarna.

När den utvidgade bokföringsplikten infördes genom nya bokföringslagen var man, som tidigare redovisats, inte beredd att också låta handelsbolagsbegreppet omfatta uthyrningsverksamhet.

Bolagskommittén berörde i sitt betänkande inte särskilt de förhållanden under vilka hyresverksamhet bedrivs. Kommittén konstaterade endast helt allmänt att något större praktiskt behov av det enkla bolaget i dess dåvarande form inte torde föreligga.

Frågan om ett bolag som bildats enligt äldre lag är att betrakta som ett handelsbolag eller som ett enkelt bolag skall dock enligt en särskild övergångsbestämmelse intill utgången av år 1987 bedömas enligt de tidigare bestämmelserna. Beträffande uthyrningsverksamhet innebär detta att alla äldre bolag inom detta område fortfarande kan drivas som enkla bolag.

Vid diskussionerna inom kommittén har det bedömts som mycket angeläget att det även i fortsättningen skall finnas möjlighet att använda enkelt bolag som företagsform vid uthyrning av samägda fastigheter. Kommittén kan inte se att det skulle kunna anföras några bärande skäl mot en sådan ordning. Tvärtom ter sig konstruktionen med handelsbolag — särskilt när det gäller det fall att fastighetsägarna använder fastigheten i en av dem gemensamt bedriven näringsverksamhet — som rent teoretisk.

Vad härefter angår *yrkesfisket* har Sveriges fiskares riksförbund i den tidigare omnämnda framställningen till justitiedepartementet redogjort för de olika företagsformer som kommer till användning vid det yrkesmässiga fisket. Enligt förbundet drivs fiskeverksamheten i normalfallet av två bolag, dels ett enkelt bolag (fiskelaget) som bedriver själva fisket och dels ett partrederi (båtlaget) som äger och tillhandahåller fiskebåten. Förbundet framhåller att det enkla bolaget har varit synnerligen väl lämpat för fiskeverksamheten genom det s. k. lottsystemet som ger båtägare och manskap en fördelning av fångstresultatet efter varje fiskeresa och som fördelar riskerna inom hela båt- och fiskelaget. Enligt kommittén bör även för fiskets del möjligheten att använda det enkla bolaget som företagsform få finnas kvar.

Beträffande ytterligare en näringsgren föreligger uppenbarligen behov av revidering av handelsbolagsbegreppet. Det gäller *jordbruksverksamhet*. I gällande lagstiftning har verksamhet varmed följer skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen undantagits från handelsbolagsbegreppet. Kommittén har i betänkandet om staketmetoden föreslagit att jordbruksbokföringslagen skall slopas. Om inte handelsbolagsbegreppet skall utvidgas till att omfatta också jordbruksverksamhet måste handelsbolagslagstiftningen redan av detta skäl revideras.

Inom kommittén har diskuterats om undantag kunde göras för uthyrningsverksamhet, yrkesmässigt fiske och jordbruksdrift vid definitionen av begreppet handelsbolag. Mot en sådan lösning kan emellertid starka invändningar resas. Det är visserligen så att inom de nämnda näringsområdena skulle det därigenom bli möjligt att i fortsättningen bedriva näringsverksamhet som enkelt bolag. Svårigheterna med avgränsningen av dessa områden är

emellertid uppenbara. Det kan inte heller uteslutas att det även inom andra områden än de nu nämnda föreligger behov av det enkla bolaget som en alternativ företagsform. Man riskerar alltså att få en omfattande uppräkning av undantag från vad som enligt huvudregeln skall utgöra ett handelsbolag. Den avgörande invändningen mot en bestämning av handelsbolagsbegreppet utgående från dagens regler med tillfogade undantag är emellertid den i grunden förändrade skatterättsliga situation som uppkommer om handelsbolaget i fortsättningen skall behandlas som ett särskilt skattesubjekt.

Det förslag till nya skatteregler för handelsbolagen, som kommittén lägger fram i detta betänkande, innebär att det skall införas ett system, där den nuvarande formen av delägarbeskattning har avskaffats och handelsbolagen i stället beskattas som självständiga skattesubjekt. I ett sådant system kommer bolagsmännen att bli beskattade för den del av vinsten som de tar ut från bolaget. Handelsbolaget och bolagsmännen blir alltså skilda skattesubjekt på samma sätt som t. ex. aktiebolaget och aktieägarna.

Innan kommittén närmare redogör för sina överväganden beträffande de krav som vid en sådan omläggning av beskattningsordningen måste uppställas i fråga om en klar gränslinje mellan handelsbolag å ena sidan och andra samarbetsformer — närmast då enkla bolag och konsortier — å andra sidan vill kommittén i korthet redogöra för vissa administrativa rutiner inom taxeringsväsendet som tillämpas beträffande handelsbolagen och deras bolagsmän. I sammanhanget skall först erinras om att när det gäller mervärdeskatt, punktskatter, socialavgifter och ansvaret för anställdas skatter behandlas handelsbolaget redan i dag som ett särskilt skattesubjekt.

I samband med att ett handelsbolag införs i handelsregistret går underrättelse till lokal skattemyndighet. Tillsammans med registreringsbevis får sökanden en blankett för skatte- och avgiftsanmälan. Blankettsetet innehåller en blankett för registreringsanmälan för mervärdeskatt och en blankett för allmän preliminär självdeklaration. I båda blanketterna förutsätts att organisationsnummer anges om verksamheten bedrivs i handelsbolag. Registrering för mervärdeskatt eller som arbetsgivare kan i själva verket inte ske utan att organisationsnumret anges.

Lokal skattemyndighet bevakar att handelsbolaget kommer in med skatte- och avgiftsanmälan eller anmäler att bolaget är vilande.

B-skattsedel utfärdas inte för bolagsman om inte bolaget är registrerat. En enskild näringsidkare kan inte heller få någon

B-skattsedel om han inte har låtit registrera sig som enskild näringsidkare.

Trots att vi idag har ett handelsbolagsbegrepp som civilrättsligt inte förutsätter någon registrering av handelsbolaget har utvecklingen således gått dithän att ett handelsbolag i praktiken inte kan bedriva någon näringsverksamhet utan att bolaget registreras. Skälet är att det i skatte- och avgiftssammanhang inte går att handlägga ett ärende rörande en skattskyldig utan att det finns ett identitetsnummer, för handelsbolagens del ett organisationsnummer.

Såsom nyss angivits utgår kommitténs förslag till ny beskattningsmodell för handelsbolagen från att handelsbolaget också vid inkomsttaxeringen skall behandlas som ett särskilt skattesubjekt i framtiden. Det är således handelsbolaget och inte som nu delägarna som skall taxeras för bolagets inkomster. Att taxering inte kan ske utan att handelsbolaget på något sätt har åsatts ett registreringsnummer, lämpligen blivit infört i handelsregistret, torde ligga i öppen dag. Skillnaden i förhållande till idag torde emellertid inte vara särdeles stor. Som tidigare har redovisats kan ett handelsbolag i dag inte bedriva mervärdeskattepliktig verksamhet eller ha anställda utan att i praktiken bli tvingade till registrering. Inte heller kan en bolagsman få B-skattsedel utan att bolaget är registrerat. Med den utformning som handelsbolagsbegreppet fått kommer även verksamhet utan anställda och som inte är mervärdeskattepliktig att kunna utövas i handelsbolag. I många fall antas näringsidkarna till och med vara omedvetna om att de utövar sin verksamhet i handelsbolag. Dessa personer kan då inte heller förväntas iaktta den registreringsplikt som civilrättsligt åvilar dem innan de börjar sin verksamhet. Om de i deklarationen upplyser att de bedriver sin verksamhet tillsammans med annan får förutsättas att taxeringsnämnden gör dem uppmärksamma på att verksamheten utövas i handelsbolag. De blir då skyldiga att avlämna en särskild deklaration för handelsbolaget och skall själva personligen endast taxeras för sina uttag från bolaget.

Den skattemässiga skillnaden härav skall inte överdrivas åtminstone inte när det gäller handelsbolag, där alla bolagsmännen är fysiska personer. Om verksamheten kunde anses som utövad i enkelt bolag skulle varje bolagsman beskattas för sin del av bolaget enligt staketmetoden. Utgångspunkten för arbetet med handelsbolagen är att handelsbolagens beskattning så nära som möjligt skall ansluta till staketmetodens regler. Inkomstberäkningen och skatteuttaget skulle således överensstämma med staketmetoden. Det kan också sägas att en beskattning enligt handelsbolags-

reglerna kan innebära en fördel genom möjligheterna till andelsförsäljning. Samtidigt blir fåmansföretagsreglerna tillämpliga på verksamheten. Olägenheterna med en särskild handelsbolagsbeskattning kan möjligen sägas vara ett övergångsproblem. Sedan väl verksamheten en gång har blivit behandlad som ett handelsbolag får man förutsätta att bolagsmännen är införstådda härmed och inrättar sig därefter.

Dessa omständigheter skulle i och för sig kunna sägas tala för att bolagslagens nuvarande handelsbolagsbegrepp skulle kunna användas också i ett skattesystem där handelsbolagen gjorts till särskilda skattesubjekt.

Ett oförändrat handelsbolagsbegrepp skulle emellertid kunna leda till att endast de bolag som införts i handelsregistret skulle komma att skattemässigt bli behandlade som handelsbolag och alltså vid taxeringen redovisas som särskilda skattesubjekt. De bolag, som inte införts i handelsregistret, skulle — om de omfattades av bolagslagens definition på handelsbolag — naturligtvis civilrättsligt bli behandlade som handelsbolag. Skatterättsligt skulle dessa bolag, som alltså skulle sakna varje identitets- eller organisationsnummer, i de flesta fall inte komma att redovisas som särskilda skattesubjekt. Erfarenheterna av det system som tillämpas för mervärdeskatten talar för att situationen skulle bli den här angivna. Det kan inte vara tillfredsställande att ha en sådan ordning. En övergång till att behandla handelsbolagen som självständiga skattesubjekt talar alltså starkt för en revidering av handelsbolagsbegreppet. Ett handelsbolag bör inte anses föreligga förrän införing har skett i handelsregistret. Kommittén föreslår därför att en bestämmelse om registrering införs i bolagslagen. Det kan tilläggas att när det gäller en så central associationsrättslig fråga som gränsdragningen mellan olika företagsformer bör det föreligga överensstämmelse mellan civilrätten och skatterätten.

Slutligen skall i detta sammanhang också något beröras den form av samarbete mellan olika företag som sker i s. k. konsortier.

Frågan om konsortierna blev föremål för ganska ingående överväganden vid lagutskottets behandling av propositionen 1979/80:143. Frågan var huruvida den föreslagna utvidgningen av handelsbolagens tillämpningsområde skulle medföra att konsortier, som enligt äldre lag var enkla bolag, i fortsättningen skulle behandlas som handelsbolag. I skrivelser till utskottet hade flera näringslivsorganisationer pekat på de olägenheter som skulle bli följden av en sådan ändrad status för konsortierna.

I sitt betänkande (LU 1980/81:4 s. 14) uttalade lagutskottet

sammanfattningsvis att det avgörande för om ett konsortium i fortsättningen skall bli handelsbolag eller enkelt bolag blir frågan av vem näringsverksamheten skall anses utövad. Om verksamheten utövas av de enskilda konsortiedelägarna är bolaget att anse som ett enkelt bolag medan om näringsverksamheten utövas av bolaget detta blir ett handelsbolag. Svaret på frågan fick bero på en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Utskottet angav flera olika kriterier som kunde tjäna till ledning som tolkningsdata.

Från de utgångspunkter kommittén har att behandla handelsbolagsbegreppet kan lagutskottets uttalanden om konsortierna sägas på ett slående sätt belysa de svårigheter som i praktiken möter när det gäller att avgöra om ett konsortialavtal konstituerar ett handelsbolag. I ett system där handelsbolaget skall utgöra ett särskilt skattesubjekt — som alltså skall debiteras skatt och andra avgifter — måste skattemyndigheterna vid den årliga taxeringen med hög grad av säkerhet kunna avgöra om det föreligger ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Att hänvisa taxeringsnämnden till att göra en ''helhetsbedömning'' av en rad olika tolkningsdata är att försätta nämnderna i en omöjlig situation. Även när det gäller konsortierna kan alltså anföras starka skäl för att registrering skall vara förutsättning för rättssubjektivitetens uppkomst.

När departementschefen i propositionen 1980 inte ansåg sig kunna biträda ett vid remissbehandlingen framfört krav på registrering som förutsättning för ett handelsbolags uppkomst, hänvisade han till att ett handelsbolag framför allt kännetecknades av bolagsmännens solidariska ansvar för bolagsskulderna. Inträdet av denna rättsverkan borde enligt departementschefen ifråga om näringsdrivande verksamhet normalt inte få vara beroende av huruvida bolagsmännen hade låtit registrera bolaget. Det finns emellertid anledning att i detta sammanhang erinra om att solidariskt ansvar även kan uppkomma för bolagsmän i ett enkelt bolag. Så blir fallet om en vilseledande beteckning används vid ingående av ett avtal. Enligt 4 kap. 6 § HBL får en benämning varmed bolagsmännen samfällt betecknas inte innehålla något av orden ''handelsbolag'', ''aktiebolag'', ''förening'' eller ''stiftelse''. Om så ändå sker svarar de bolagsmän med vilkas vetskap och vilja det har skett solidariskt för uppkommen förbindelse gentemot den som varken insåg eller borde ha insett att benämningen avsåg ett enkelt bolag. En ytterligare omständighet att beakta i detta sammanhang är att tredje mans möjlighet att dra fördel av det skydd som bolagsmännens solidariska ansvar innebär sannolikt i hög grad är avhängig av att handelsbolaget har införts i

handelsregistret. Om så inte har skett har tredje man svårt att söka andra bolagsmän än dem som har ingått avtalet med honom och som oberoende av registrering är bundna av ett solidariskt ansvar. Tredje man saknar helt enkelt kännedom om övriga bolagsmän.

Utöver nu anförda omständigheter vill kommittén framhålla att enligt vad som upplysts inom kommittén torde det alltid vid bankmässig kreditprövning krävas bevis om bolagets registrering. Också vid krediter utanför bankväsendet torde det vid större krediter krävas registreringsbevis. Såsom redan har nämnts förutsätter registrering till mervärdeskatt och registrering som arbetsgivare att bolaget är infört i handelsregistret. Att förändra handelsbolagsbegreppet så att utöver avtal även uppställa krav på registrering för att ett handelsbolag skall anses föreligga är med hänsyn till hur de nuvarande reglerna kommit att tillämpas i praktiken inte något stort steg.

Genom att ändra handelsbolagsbegreppet på det sätt som här föreslagits skulle man också tillgodose de krav på ett ändrat handelsbolagsbegrepp som framförts från näringslivets sida. Det förtjänar även påpekas att förslaget löser frågan om företagsformen för jordbruksdrift i samverkan. Det nuvarande undantaget i 1 kap. 1 § HBL för verksamhet varmed följer skyldighet att föra böcker enligt jordbruksbokföringslagen kan därför utgå utan att detta innebär en utvidgning av handelsbolagsbegreppet.

5 Huvuddragen i ett nytt system för beskattning av handelsbolagen

5.1 Inledning

5.1.1 Handelsbolaget som företagsform

Handelsbolaget är en juridisk person. Det innebär att bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Handelsbolaget skiljer sig i detta avseende från det enkla bolaget, som inte har sådan självständig rättssubjektivitet. Samtidigt är bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser. I skattehänseende behandlas däremot handelsbolaget inte som något självständigt skattesubjekt. Beskattningen av bolagets resultat sker inte hos bolaget utan hos bolagsmännen. Bolagskonstruktionen beaktas emellertid bl. a. på det sättet att själva inkomstberäkningen sker i bolaget.

Handelsbolaget som företagsform används främst för mindre och medelstora företag. I jämförelse med aktiebolagslagens många tvingande regler när det gäller bolagsbildning och skyddet för borgenärerna, lämnar lagen om handelsbolag och enkla bolag bolagsmännen stor frihet. Det personliga ansvaret för bolagsskulderna och som en följd härav avsaknaden av bundet kapital i bolaget gör att det varken för fordringsägare eller för bolagsmän i allmänhet är lämpligt att använda handelsbolaget när kreditbehovet är stort.

Någon i lag fastställd gräns för hur stort ett handelsbolag får vara finns inte. De flesta handelsbolagen torde endast ha ett mycket begränsat antal delägare. Två eller tre torde vara det vanliga. Detta är säkerligen en följd av det personliga och solidariska ansvar som bolagsmännen har för bolagets förbindelser. Det solidariska ansvaret medför att den enskilde bolagsmannens person blir betydelsefull för de övriga bolagsmännen. Det är också vanligt att bolagsmännen själva aktivt deltar i förvaltningen. 1974 års bolagskommitté, som lade fram förslaget till ny lagstiftning om handelsbolag, framhöll i sitt betänkande SOU

1978:67 att handelsbolaget endast i ringa utsträckning används för verksamhet i större skala och att det torde ligga i företagarnas intresse att välja aktiebolagsformen då det gäller verksamhet som har större omfattning.

I detta sammanhang kan också erinras om att man under förarbetena till den nya bolagslagen diskuterade om det förelåg behov av särbestämmelser för större handelsbolag. Som exempel på frågor som därvid togs upp till diskussion kan nämnas frågan om särskilda bestämmelser om styrelse i handelsbolag, lagregler om skyldighet att utse verkställande direktör i större handelsbolag, frågan om att i lag uppställa minimigränser för de insatser som skall göras av bolagsmännen och frågan om bundet insatskapital i stora handelsbolag. Beträffande styrelse i handelsbolag hade bolagskommittén föreslagit, att styrelse skulle finnas i handelsbolag som i genomsnitt sysselsatte minst 25 arbetstagare. Mot bakgrund av de invändningar, som framkom under remissbehandlingen, ansåg emellertid departementschefen att frågan borde bli föremål för fortsatt beredning och att alltså en reform inte borde genomföras i samband med att riksdagen antog en ny bolagslag. Beträffande särbestämmelser i övrigt för större handelsbolag hade redan bolagskommittén ställt sig avvisande till att sådana regler infördes i bolagslagen. Departementschefen anslöt sig till kommitténs uppfattning och detta blev också riksdagens beslut. För handelsbolag med mer än tio årsanställda infördes emellertid ett krav på att bolaget skall lämna årsredovisning.

Antalet anställda är *ett* mått på storleken av ett företag. Av den för kommittén tillgängliga statistiken (se bilaga 1) framgår att av de redovisade 63 095 handelsbolagen endast 15 hade 100 eller fler anställda.

Som exempel på verksamhet i större skala, där handelsbolaget används som företagsform, kan nämnas Elof Hanssonkoncernen i Göteborg. Koncernen bedriver internationell handel med i största utsträckning svenska produkter. Omsättningen uppgick 1982 till ca 3,1 miljarder kr. Kärnan i koncernen utgörs av handelsbolaget Elof Hansson. Bolaget har drygt 410 anställda, en omsättning på ca 2,1 miljarder kr. och en balansomslutning på ca 850 miljoner kr. Handelsbolaget har två bolagsmän: Elof Hansson AB och Bo-Elof Hansson. Aktiebolaget innehar 73/90 av andelarna och Bo-Elof Hansson resterande 17/90. Aktierna i Elof Hansson AB ägs till 100 procent av Bo-Elof Hansson. Moderbolaget Elof Hansson AB driver ingen annan rörelse än som bolagsman i handelsbolaget.[1]

[1] Uppgifterna har lämnats av Elof Hansson AB i ett remissyttrande över den s. k. vinstdelningsgruppens betänkande (Ds Fi 1983:13). Remissyttrandet finns intaget i bilaga 7 till prop. 1983/84:50, Del B, s. 152.

Handelsbolaget har som framgått av det i kapitel 3 presenterade statistiska materialet blivit en alltmer använd företagsform. I juni 1985 fanns det således 63 095 handelsbolag enligt centrala företagsregistret. Antalet handelsbolag hade då ökat med mer än 4 000 bolag under den närmast föregående sexmånadersperioden.

Det torde finnas flera förklaringar till den stora ökningen av antalet handelsbolag under senare år. En omständighet som man brukar peka på är höjningen av minimikapitalet för aktiebolag från 5 000 till 50 000 kronor. Ökningen torde också ha ett visst samband med den ändrade gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag som följde av 1980 års handelsbolagslag. Säkerligen kan också det ökade antalet handelsbolag förklaras med ett större intresse för företagande och att småföretagare ser handelsbolaget som ett bättre alternativ än aktiebolaget när det gäller att välja företagsform. Genom bolagsmännens stora avtalsfrihet kan de i bolagsavtalet utforma sina inbördes rättsförhållanden på ett mer individuellt sätt än vad som är möjligt om aktiebolagslagens regelsystem skall iakttagas.

5.1.2 Utgångspunkter för utredningsuppdraget. Inriktning och uppläggning

Den författningsmässiga regleringen av handelsbolagens beskattning är idag mycket knapphändig. Den centrala bestämmelsen finns i 53 § 2 mom. KL. Enligt detta stadgande skall inkomst hos ett handelsbolag hänföras till de särskilda delägarnas inkomst med belopp som för en var motsvarar hans andel av bolagets inkomst. Bolaget självt taxeras däremot inte och utgör alltså inte skattesubjekt ur inkomstskattesynpunkt. Vid sidan av detta huvudstadgande finns i skatteförfattningarna endast ett fåtal bestämmelser om handelsbolagens skattemässiga behandling. Avsaknaden av en närmare reglering skapar ofta osäkerhet om hur olika skattebestämmelser skall tillämpas när en verksamhet bedrivs av ett handelsbolag. Många viktiga frågor har fått överlämnas åt rättspraxis att lösa. Som exempel på oreglerade frågor nämns i direktiven beskattningskonsekvenserna vid bildande och upplösning av handelsbolag, inkomstfördelningen mellan delägarna när bolaget har inkomst från flera förvärvskällor och hur realisationsvinst skall beräknas vid avyttring av andel i handelsbolag. Handelsbolagskonstruktionen har också ansetts kunna utnyttjas i skatteundandragande syfte. Främst har man därvid pekat på det förhållandet att en delägare kan avräkna ett underskott i bolagets verksamhet mot egna inkomster.

Det är mot denna bakgrund man skall se det utredningsuppdrag som kommittén fick i sina ursprungliga direktiv från 1979 att se över beskattningsreglerna för handelsbolag. Kommittén borde därvid enligt departementschefen noga kartlägga effekterna av nuvarande system och överväga i vilken mån ändringar och förtydliganden är önskvärda. Bl. a. var det, framhöll departementschefen, angeläget att kommittén uppmärksammade frågorna om underskottsavdrag och tillämpningen av 1976 års regler för fåmansföretag.

Målsättningen för kommitténs arbete borde enligt departementschefen vara att beskattningsreglerna för handelsbolag utformades så att denna företagsform kan användas på ett ändamålsenligt sätt av framför allt mindre och medelstora företag.

Frågan om den skattemässiga behandlingen av handelsbolagen har nära samband med hur beskattningen sker av näringsverksamhet som bedrivs i enskild form. I normalfallet innebär bildandet av ett handelsbolag att två eller flera enskilda personer avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet. Genomförs kommitténs förslag om en ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet (staketmetoden) måste detta också få betydelse för utformningen av beskattningsreglerna för handelsbolagen. När det gäller handelsbolagen kan därför det förslag till ny beskattningsordning för handelsbolagen, som kommittén lägger fram i detta betänkande ses som ett fullföljande för deras del av de principer som varit vägledande vid utformningen av staketmetoden.

Det nära sambandet mellan hur beskattningen sker av näringsverksamhet, som bedrivs med handelsbolaget som företagsform, och näringsverksamhet som utövas i form av enskild firma har också understrukits av remissinstanserna vid remissbehandlingen av betänkandet om staketmetoden. Flera remissinstanser framhöll att staketmetodens principer borde läggas till grund även för handelsbolagens beskattning. En närmare redovisning av remissinstansernas inställning i denna fråga har lämnats i avsnitt 1.3.

Redan på ett tidigt stadium av utredningsarbetet stod det klart för kommittén att utgångspunkten för en reform bör vara att handelsbolagen görs till särskilda skattesubjekt. Den nuvarande ordningen, där handelsbolagen civilrättsligt utgör självständiga juridiska personer men skattemässigt inte behandlas som särskilda skattesubjekt, har lett till att handelsbolagsbeskattningen blivit svåröverskådlig och att rättsläget i många fall är oklart. En förutsättning för att staketmetoden skall kunna tillämpas på handelsbolagen torde för övrigt vara att handelsbolaget behandlas som ett från delägarna fristående skattesubjekt. Handelsbolaget

kan då sägas vara ''staketet'' kring den av delägarna gemensamt bedrivna näringsverksamheten.

Ett skattesystem, som byggger på den här angivna principen, innebär en så genomgripande omläggning av den nuvarande ordningen för beskattning av handelsbolagen att kommittén inte ansett det erforderligt att i betänkandet lämna en mera fullständig redovisning av gällande rättspraxis på området. Många av de frågor som med dagens skatteregler ansetts böra föras upp i regeringsrätten för erhållande av prejudikat kommer i ett helt annat läge om handelsbolagen görs till självständiga skattesubjekt. Det gäller exempelvis frågan om den skattemässiga behandling av underskott i bolagets verksamhet, olika tolkningsproblem som har samband med den nuvarande förvärvskälleindelningen och frågan om förlusters inverkan på anskaffningskostnaden för andel i handelsbolag.

Kommittén behandlar i detta betänkande inte 1976 års regler för fåmansföretag. Med fåmansföretag avses i första hand fåmansägda bolag oavsett om bolaget är ett aktiebolag eller ett handelsbolag. Även om många handelsbolag kan hänföras till gruppen fåmansföretag har det likväl från utredningssynpunkt ansetts riktigast att först ta ställning till den principiella frågan om hur ett nytt system för handelsbolagens beskattning skall byggas upp. Först därefter blir det möjligt att göra den samlade översyn av fåmansföretagsreglerna som det enligt direktiven ankommer på kommittén att utföra. Kommittén återkommer alltså till denna fråga i ett senare sammanhang.

I betänkandet SOU 1984:70 framhöll kommittén (s. 25), att kommittén inte undersökt huruvida en övergång till staketmetoden för beskattning av enskild näringsverksamhet kunde få betydelse för tolkningen eller tillämpningen av avtal som Sverige ingått med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning. En sådan undersökning har heller inte gjorts beträffande beskattning av handelsbolagen enligt en staketmetod.

5.1.3 Begreppet näringsverksamhet enligt staketmetoden. Enskild näringsidkare — handelsbolag

För enskilda näringsidkare utformades staketmetoden så att begreppet näringsverksamhet inte omfattade de nuvarande inkomstslagen tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Med denna avgränsning kan i princip — vad gäller enskild näringsidkare — någon kapitalförvaltning inte ske som näringsverksamhet. Innanför staketet kan det inte finnas tillgångar som vid avyttring skall beskattas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattningen.

När det gäller utformningen av ett nytt system för beskattning av handelsbolagen är det inte möjligt att beträffande avgränsningen av begreppet näringsverksamhet införa regler av samma slag som kommittén föreslog för enskilda näringsidkare. Detta sammanhänger med att handelsbolagen civilrättsligt utgör självständiga juridiska personer som kan förvärva egna tillgångar. Eftersom ett fullföljande av de principer som tillämpades för enskild näringsverksamhet för handelsbolagens del innebär att bolagen görs till självständiga skattesubjekt och att staketet sätts mellan bolagen och delägarna kommer det innanför staketet att kunna finnas tre inkomstslag: inkomst av näringsverksamhet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital.

En komplicerad fråga vid utformningen av staketmetoden för enskilda näringsidkare var behandlingen av näringsidkarens fastighetsinnehav. Förslaget kom slutligen att utformas så att den löpande driften av en fastighet lades innanför staketet medan själva innehavet av fastigheten skall redovisas utanför. Detta innebär att alla intäkter och kostnader hänförliga till driften skall redovisas i näringsverksamheten medan värdeminskningsavdrag och andra kostnader som har samband med själva fastighetsinnehavet läggs utanför staketet liksom själva beskattningen i samband med avyttring av fastigheten.

Med den utformning som staketmetoden föreslås få för handelsbolagen blir det inte aktuellt med någon motsvarande uppdelning. Alla intäkter och kostnader till följd av ett fastighetsinnehav som idag redovisas inom något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse skall således redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet för handelsbolagens del.

En annan skillnad mellan staketmetodens utformning för enskilda näringsidkare och handelsbolag är att begreppet näringsverksamhet för handelsbolagens del kommer att omfatta också handelsbolagets innehav av sådana fastigheter vilka idag redovisas enligt schablonmetoden dvs. en- och tvåfamiljsfastigheter. Juridisk persons innehav av en- och tvåfamiljsfastigheter behandlas närmare i avsnitt 8.1.2.

5.2 Närmare om principerna för beskattningen av handelsbolagen och bolagsmännen

Såsom angivits i det föregående har kommittén funnit att en översyn av skattereglerna för handelsbolagen bör ha som utgångspunkt att den nuvarande formen av delägarbeskattning ersätts av ett system där bolaget är ett fristående skattesubjekt och bolagsmännen beskattas för sina vinstuttag från bolaget. I detta

avsnitt skall i korthet anges hur inkomstberäkningen enligt kommitténs förslag bör ske hos bolaget och hos bolagsmännen. Frågan om vilken skattesats som enligt kommitténs uppfattning bör gälla för handelsbolagen — efter ett genomförande av förslaget att göra bolaget till ett särskilt skattesubjekt — tar kommittén upp till behandling i nästa avsnitt (kap. 6).

5.2.1 Bolagets beskattning

För handelsbolagen bör den inkomstslags- och förvärvskälleindelning tillämpas som kommittén föreslog för enskilda näringsidkare i betänkandet om staketmetoden. Verksamhet som enligt nu gällande regler hänförs till inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse kommer då i framtiden att ingå i ett nyskapat inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Inom detta inkomstslag kommer det endast att finnas en förvärvskälla. Det innebär att olika verksamhetsgrenar får en gemensam redovisning. Bestämmelserna om beräkning av inkomst i de skilda förvärvskällorna överförs från kommunalskattelagen till en särskild lag om beräkning av inkomst av näringsverksamhet. I huvudsak kan sägas att intäkter och kostnader vilka idag är hänförliga till de tre nämnda inkomstslagen kommer att ingå i inkomstslaget näringsverksamhet. På samma sätt som när det gällde staketmetoden för enskilda näringsidkare föreslår kommittén vissa förenklingar av regelsystemet.

Som redan i föregående avsnitt utvecklats kommer det att föreligga en väsentlig skillnad mellan hur fastigheter behandlas i enskild näringsverksamhet och i handelsbolag. Handelsbolagets fastigheter skall redovisas i näringsverksamheten. Realisationsvinst vid avyttring av en i näringsverksamheten använd fastighet skall dock, i samma utsträckning som idag beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Bolagsmannen skall alltså inte — såsom fallet är med en enskild näringsidkare som taxeras enligt staketmetoden — vid sin egen taxering göra avdrag för sådana kostnader som har direkt samband med själva fastighetsinnehavet (värdeminskningsavdrag och liknande).

När det gäller inkomstberäkningen för inkomstslaget näringsverksamhet följer denna kommunalskattelagens regler. Ett handelsbolag föreslås således i framtiden ha rätt till avdrag för avsättning till lönebaserad resultatutjämningsfond. Detta blir emellertid som senare kommer att närmare utvecklas i avsnitt 8.1.3 för flertalet handelsbolag vid sidan av lagernedskrivningen och rätten till avdrag för avsättning till eldsvådefond den enda resultatreglerande åtgärden som handelsbolaget kan göra.

Utöver det nu nämnda inkomstslaget näringsverksamhet kommer ett handelsbolag att kunna ha två andra inkomstslag nämligen inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Beräkningen av resultatet av förvärvskällor inom dessa inkomstslag sker helt enligt kommunalskattelagens regler. Om ett handelsbolag är delägare i ett annat handelsbolag kan naturligtvis bolaget också redovisa inkomst av handelsbolag.

När det skattemässiga resultatet av handelsbolagets förvärvskällor föreligger har bolaget enligt förslaget rätt till avdrag för bolagsmans skattepliktiga uttag från bolaget. Dubbelbeskattning som för aktiebolagen kommer alltså inte att införas som en följd av att handelsbolaget blir ett självständigt skattesubjekt.

Handelsbolaget taxeras till statlig inkomstskatt för sin med tillämpning av nu i korthet angivna regler framräknade skattepliktiga inkomst. Bolaget taxeras i sin hemortskommun, dvs. i den kommun inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret. I likhet med övriga juridiska personer skall handelsbolaget inte taxeras till kommunal inkomstskatt. Handelsbolagen bör enligt kommitténs mening inte inordnas bland de skattesubjekt som är skyldiga att erlägga vinstdelningsskatt. I de fall då ett aktiebolag (eller annat företag som anges i 1 § lagen om vinstdelningsskatt) äger del i ett handelsbolag kommer ett uttag från handelsbolaget att på samma sätt som i dag ingå i aktiebolagets m. fl. vinstdelningsunderlag.

5.2.2 Bolagsmans beskattning

Beskattningen av bolagsman i handelsbolag ändras radikalt genom förslaget att göra handelsbolagen till särskilda skattesubjekt. Bolagsman kommer inte som i dag att beskattas för en andel i bolagets skattemässiga resultat utan för vad han faktiskt har tagit ut från bolaget. Bolagsman kommer härigenom i stor utsträckning att jämställas med en löntagare. Samtidigt måste beaktas det civilrättsliga ansvar som bolagsman har för bolagets förbindelser. Bolagsman föreslås därför få möjlighet att med obeskattade medel täcka ett i handelsbolaget uppkommet underskott. En utförligare redovisning om förslaget i denna del kommer att lämnas i avsnitt 8.2.3.

Det uttag som bolagsman gör från handelsbolaget och vilket han skall beskattas för redovisas som ett nytt inkomstslag i kommunalskattelagen, inkomst av handelsbolag. Utöver uttag av kontanter kan uttaget avse varor och tjänster. Det uttagna skall i sådant fall åsättas marknadsvärde. Bolagsmans bruk av handels-

bolaget tillhörig bil skall värderas med tillämpning av riksskatteverkets anvisningar om bilförmån.

Även om huvudprincipen är att bolagsman skall beskattas för sina uttag från handelsbolaget är han emellertid berättigad att utan beskattningseffekt ta tillbaka det kapital som han en gång tillskjutit handelsbolaget. För detta ändamål delas det egna kapitalet i handelsbolaget upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Det är uttag av de ackumulerade vinstmedlen dvs. vinster som uppkommit i handelsbolaget som skall föranleda beskattning. Det är därvid utan betydelse om vinsten varit skattepliktig för handelsbolaget eller ej. Som kommittén närmare utvecklar i kap. 8 medför detta — i likhet med vad som idag gäller för aktiebolagen — att även en skattefri realisationsvinst hos handelsbolaget vid uttag från bolaget kommer att inräknas i bolagsmannens inkomst av handelsbolag.

Vad gäller vinstfördelningen i handelsbolaget föreslås att man vid taxeringen skall godkänna den mellan bolagsmännen gjorda fördelningen sådan denna kommit till uttryck genom faktiskt gjorda uttag. En sådan ordning står i överensstämmelse med den praxis som gäller idag. Beträffande handelsbolag i vilka intressegemenskap råder mellan bolagsmännen föreslås emellertid att de omfördelningsregler som idag finns i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL också skall tillämpas i framtiden. Det skall alltså vara möjligt att om två makar ingått handelsbolagsavtal med varandra vid taxeringen påföra en make ett belopp motsvarande vad den andra maken faktiskt har tagit ut, om det gjorda uttaget överstiger vad som kan betecknas som marknadsmässigt vederlag för utförda prestationer och skälig ränta för insatt kapital.

Bolagsman beskattas för gjorda uttag i sin hemortskommun. Det innebär således att beskattningsorten[1] för en bolagsman flyttas från den ort där handelsbolagets verksamhet utövas. Även om skatteunderlaget kan minska i vissa kommuner innebär förslaget inte något bortfall totalt sett av kommunala skatteintäkter. Alla vinster i handelsbolaget kommer förr eller senare att föranleda beskattning till följd av bolagsmans uttag.

[1] Ang. förslag om slopande fr. o. m. 1988 års taxering av beskattningen i utbokommun, se not 1) s. 38.

6 Skattesatsen för handelsbolag

6.1 Allmänna överväganden om valet av skattesats

Den av kommittén i betänkandet om staketmetoden framlagda modellen för beskattning av enskild näringsverksamhet bygger på grundtanken att i näringsverksamheten uppkommen vinst, som företagaren låter stå kvar i verksamheten, endast skall beskattas med en lågprocentig statlig skatt för att underlätta uppbyggnaden av rörelsekapital och därigenom stimulera till ökad företagsamhet. Kommittén utgick i sitt förslag från att skattesatsen skulle bestämmas till 10 procent.

Såsom i olika sammanhang understrukits är det förslag till beskattning av handelsbolagen, som kommittén lägger fram i detta betänkande, att se som ett fullföljande för handelsbolagens del av de principer som var vägledande vid utformningen av staketmetoden för enskilda näringsidkare. Samma motiv som angavs för det tioprocentiga skatteuttaget vid enskilt bedriven näringsverksamhet kan anföras när det gäller att bestämma skattesatsen för handelsbolagen. Om två eller flera enskilda personer ingår avtal om att i bolag utöva näringsverksamhet bör denna verksamhet få bedrivas på i princip samma skattemässiga villkor som om bolagsmännen själva utövat verksamheten. Kommittén föreslår således att skattesatsen även för handelsbolag bestäms till 10 procent.

Det här förda resonemanget gäller handelsbolag med enskilda personer som delägare. Enligt bolagslagen kan även juridiska personer ingå som delägare i ett handelsbolag. Av uppgifterna i kap. 3 framgår att handelsbolag med också juridiska personer i delägarkretsen endast förekommer i mycket begränsad omfattning. När det gäller skattesatsen för dessa handelsbolag kan inte på samma sätt jämförelse göras med den enskilde näringsidkarens förhållanden. Hänsynen till övriga juridiska personers och då främst aktiebolagens beskattningsförhållanden träder här i förgrunden.[1] Det har därför inte ansetts möjligt att utforma ett

[1] Till gruppen handelsbolag med enskilda personer som delägare bör dock hänföras ett handelsbolag som — jämte de enskilda personerna — har ett annat handelsbolag i delägarkretsen under förutsättning att även detta senare handelsbolag har enbart enskilda personer som delägare.

förslag med en enhetlig skattesats för samtliga handelsbolag. Ingår en juridisk person i delägarkretsen föreslår kommittén att för ett sådant handelsbolag skall gälla samma skattesats som för aktiebolagen eller således 52 procent. En närmare redovisning av kommitténs överväganden beträffande valet av skattesats för dessa handelsbolag lämnas i följande avsnitt.

6.2 Särskilda synpunkter på frågan om skattesatsen för handelsbolag med också juridiska personer som bolagsmän

Tillgänglig officiell statistik (centrala företagsregistret) lämnar inte något besked om i vilken utsträckning det förekommer att juridiska personer ingår som delägare i handelsbolag. Såsom redovisats i kap. 3 har kommittén undersökt de under tiden 1 januari 1980 — 1 mars 1985 gjorda registreringarna vid handelsregistret i Jönköpings län. Därvid framkom att andelen handelsbolag med juridiska personer som delägare var mycket liten. Uppgifterna torde vara representativa även för övriga län.

En speciell typ av handelsbolag med aktiebolag som delägare uppmärksammades av bolagskommittén. Det gällde kommanditbolag med aktiebolag som komplementär. Bolagskommittén (SOU 1978:67, s. 113) föreslog att i princip endast fysisk person skulle kunna komma i fråga som komplementär. Kommittén angav som skäl för sitt förslag att om aktiebolag fritt fick vara komplementärer i kommanditbolag kunde detta utnyttjas för skatteflykt. I speciella undantagsfall kunde det enligt kommittén dock framstå som obilligt att ett aktiebolag inte fick vara komplementär. Om synnerliga skäl förelåg borde därför, enligt bolagskommittén, länsstyrelsen kunna medge ett aktiebolag att vara komplementär. Förslaget mottogs emellertid negativt av flera remissinstanser. Departementschefen var i prop. 1979/80:143 s. 42 ff. inte heller beredd att föreslå andra begränsningar i rätten att vara bolagsman än att stiftelser och ideella föreningar inte borde godtas som komplementärer. Detta blev också riksdagens beslut.

Frågan om juridisk persons rätt att ingå som bolagsman i handelsbolag kommer att tas upp till förnyad prövning av betalningsansvarskommittén (Ju 1984:09). Kommittén bör enligt sina direktiv (Dir 1984:41) överväga i vilken utsträckning juridiska personer bör tillåtas som delägare i handelsbolag och därvid särskilt uppmärksamma den speciella formen kommanditbolag.

Företagsskattekommittén har alltså vid sina överväganden om lämplig skattesats för handelsbolagen haft att utgå från att det enligt gällande rätt inte föreligger några hinder för aktiebolag och andra juridiska personer att ingå som delägare i ett handelsbolag. Det har redan i föregående avsnitt angetts att kommittén inte ansett det möjligt att föreslå samma skattesats för handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare och handelsbolag i vilka också aktiebolag eller andra juridiska personer ingår i delägarkretsen. För dessa senare handelsbolag har kommittén föreslagit samma skattesats som för aktiebolagen eller således 52 procent. Kommittén skall här närmare redovisa de överväganden som lett fram till detta förslag.

En svårighet vid utformningen av nya regler för denna typ av handelsbolag ligger i att dessa handelsbolag sinsemellan företer olikheter med avseende på delägarkretsens sammansättning. Inom gruppen finns således både handelsbolag med enbart juridiska personer som delägare och handelsbolag med såväl fysiska som juridiska personer i delägarkretsen. Det har inte varit möjligt att utforma reglerna på ett sådant sätt att ett från rent principiella utgångspunkter önskvärt beskattningsresultat i alla lägen kunnat uppnås. Kravet på enkelhet i systemet och önskemålet om praktiskt hanterbara regler har satt bestämda gränser för valet av olika beskattningsmodeller. Å andra sidan måste man vid en bedömning av det framlagda förslaget hålla i minnet att delägarna i ett handelsbolag har mycket stor frihet att själva genom avtal reglera sina förhållanden. Detta får betydelse även i skattehänseende. Om t. ex. en skatteregel anger att vissa skattekonsekvenser inträder om en delägare överlåter sin bolagsandel till ett aktiebolag är detta ett förhållande som bolagsmännen har anledning att diskutera och beakta när de sluter bolagsavtal.

6.2.1 Handelsbolag med enbart juridiska personer som bolagsmän

När det gäller handelsbolag i vilka samtliga bolagsmän är aktiebolag eller andra juridiska personer har en generell begränsning av skatteuttaget på sparade vinstmedel till 10 procent inte ansetts kunna komma i fråga. En sådan ordning skulle innebära ett direkt åsidosättande av neutraliteten i skattehänseende mellan aktiebolag och handelsbolag som företagsform. För denna typ av handelsbolag — alltså handelsbolag med enbart aktiebolag eller andra juridiska personer som delägare — bör de regler som i dag gäller för flertalet juridiska personer som driver näringsverksam-

het i princip göras tillämpliga. Detta innebär att endast statlig skatt skall påföras handelsbolaget och att skattesatsen för inkomstskatten skall bestämmas till 52 procent.

På samma sätt som andra handelsbolag skall dessa bolag äga rätt att vid taxeringen göra avdrag för den del av årets vinst som bolagsmännen tagit ut. Dubbelbeskattning i den mening som idag tillämpas för aktiebolagen skall således inte införas. I praktiken torde ett sådant system för beskattning av dessa handelsbolag medföra att bolagsmännen begagnar sin rätt att göra uttag och att deras skattesituation i förhållande till vad som gäller idag därför inte förändras. Påpekas bör emellertid att förlust hos handelsbolaget får — i likhet med vad som föreslås för övriga handelsbolag — beaktas vid bolagsmannens taxering endast om och i den mån han gjort ett direkt tillskott av medel till handelsbolaget för täckning av förlusten. I sådant fall skall bolagsmannen äga rätt att göra ett mot tillskottet svarande allmänt avdrag vid sin taxering.

6.2.2 Handelsbolag med både fysiska och juridiska personer som bolagsmän

Beträffande handelsbolag med såväl fysiska som juridiska personer i delägarkretsen har kommittén ingående diskuterat om man i dessa fall kan tänka sig en ordning som skulle möjliggöra att skattesatsen begränsades till 10 procent på de vinstmedel som de fysiska bolagsmännen låter stå kvar i bolaget. Att det möter betydande svårigheter att i ett system, där handelsbolaget gjorts till ett från delägarna fristående skattesubjekt, tillämpa regler av nu angivet slag ligger i öppen dag. Diskussionerna inom kommittén har gällt följande två alternativ.

Enligt det ena alternativet skall som förutsättning för det tioprocentiga skatteuttaget gälla att juridiska personer, som är bolagsmän, enligt bolagsavtalet löpande varje år skall ta ut sina andelar av bolagets resultat. I de vinster som ackumulerats i bolaget — och för vilka handelsbolaget erlagt 10 procent i skatt — skall alltså de juridiska personerna inte ha någon del. Om bolagsavtalet däremot är så utformat att även en juridisk person kan låta sin del i vinsten helt eller delvis stå kvar i bolaget, skall handelsbolagets hela vinst beskattas med 52 procent. Ett sådant handelsbolag skall alltså skattemässigt behandlas på samma sätt som de handelsbolag som har enbart juridiska personer som delägare.

Det andra alternativ, som kommittén övervägt, innebär att inte uttagna vinster skall beskattas med 10 procent till den del vinsten är att hänföra till de fysiska personerna och med 52 procent till

den del vinsten är att hänföra till de bolagsmän som är juridiska personer. Ett handelsbolag med både fysiska och juridiska personer i delägarkretsen skulle alltså enligt detta alternativ vid en och samma taxering beskattas enligt två olika skattesatser, 10 och 52 procent.

Det skall till en början påpekas att skillnaden mellan de båda alternativen närmast är av formell natur. Man måste nämligen utgå från att ett aktiebolag tar ut sin del av årsvinsten även enligt det andra alternativet eller att hela vinsten hänförs till de bolagsmän, som är fysiska personer. I annat fall kommer aktiebolagets del i vinsten att bli beskattad två gånger. Enligt båda alternativen kommer det alltså endast att finnas sådana sparade vinstmedel som de fysiska personerna låtit stå kvar i bolaget. Dessa vinstmedel har endast beskattats med 10 procent.

Vilka invändningar kan då riktas mot en sådan ordning? Ett utmärkande drag för den civilrättsliga regleringen av handelsbolagens ställning är att bolagslagens regler om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter i stor utsträckning är dispositiva. Det har alltså överlåtits åt bolagsmännen själva att bestämma om sina interna förhållanden. Det är mot denna bakgrund man har att bedöma om det är möjligt att tillämpa en ordning för beskattningen av de s. k. blandade handelsbolagen enligt något av de ovan angivna alternativen.

Utgångspunkten är alltså att de vinster som löpande sparas i handelsbolag med både fysiska och juridiska personer som bolagsmän i sin helhet hänförts till bolagsmän som är fysiska personer. När det gäller vinstfördelningen i handelsbolag råder fullständig avtalsfrihet. Det är således möjligt för bolagsmännen att under ett bolagsförhållande ändra en överenskommen vinstfördelning. Även om vinsterna i ett handelsbolag under en följd av år hänförts till fysiska personer hindrar detta inte att de juridiska personer som ingår i delägarkretsen enligt bolagsavtalet har rätt till hela eller del av avkastningen på de reserverade vinstmedlen. Redan härigenom får i sådant fall de juridiska personer som ingår bolagsavtal med fysiska personer sägas ha en fördel i förhållande till om bolagsavtalet slutitis med enbart juridiska personer. En kapitaluppbyggnad motsvarande den som kan ske om skatteuttaget är 10 procent är givetvis inte möjlig om skatteuttaget istället är 52 procent. Därtill kommer att de juridiska personerna genom ändrat bolagsavtal också kan ta tidigare års vinster i anspråk. Man bör heller inte bortse från att det i många fall kan föreligga nära intressegemenskap mellan ett aktiebolag, som ingår i ett handelsbolag, och de övriga bolagsmännen. Möjligheterna till interna dispositioner är i sådana fall mycket stora.

Båda alternativen förutsätter därför någon form av särskild tilläggsbeskattning om en bolagsman, som är juridisk person, tar i anspråk vinstmedel som tidigare hänförts till fysisk person. Syftet med en sådan regel skulle vara att skattemässigt neutralisera effekten av att bolagsmännen först hänför vinstmedlen till de bolagsmän som är fysiska personer och därigenom begränsar skatteuttaget till 10 procent och sedan genom ändrat bolagsavtal möjliggör för de juridiska personerna att ta i anspråk såväl avkastningen av de tidigare lågbeskattade vinstmedlen som kapital motsvarande dessa.

Utan att här närmare redogöra för utformningen av reglerna för en sådan särskild tilläggsbeskattning kan det utan vidare konstateras att systemet förutsätter såväl ett utbyggt redovisningsförfarande som en taxeringsmässig handläggning av skattefrågorna som blir ganska svåröverskådlig.

Det anförda har lett kommittén till slutsatsen att handelsbolag med både fysiska och juridiska personer i delägarkretsen skattemässigt bör följa samma regler som de som kommittén har föreslagit för handelsbolag med enbart juridiska personer som delägare och att skattesatsen även för dessa handelsbolag bestäms till 52 procent.

Under diskussionerna i kommittén har den frågan ställts om den föreslagna ordningen för beskattningen av de s. k. blandade handelsbolagen kunde tänkas motverka användandet av denna företagsform. Till en början kan då konstateras att delägarna i ett handelsbolag med juridiska personer i delägarkretsen i princip inte får sin skattemässiga situation ändrad i förhållande till vad som gäller idag. Vinst hos handelsbolaget kan i sin helhet tas ut av bolagsmännen och beskattas då — på samma sätt som nu — hos bolagsmännen. Handelsbolaget påförs i sådant fall inte någon egen skatt. En annan sak är att kommitténs förslag innebär att underskott i handelsbolag skall behandlas på annat sätt än enligt nu gällande regler. För att ett underskott skall få utnyttjas som avdrag vid bolagsmannens egen taxering krävs att bolagsmannen gjort ett motsvarande direkt tillskott till bolaget. Men denna regel skall gälla alla handelsbolag oavsett om bolaget har enbart fysiska personer som delägare eller om också juridiska personer finns med i delägarkretsen.

Eftersom den skattemässiga situationen för delägarna i de s. k. blandade handelsbolagen i princip inte ändras i jämförelse med vad som gäller idag måste den ställda frågan — alltså om ett ev. minskat intresse för handelsbolaget som företagsform när ett aktiebolag (eller annan juridisk person) skall ingå som delägare — avse förhållandena i en framtid, när ''staketmetoden'' antas

vara genomförd för enskilda näringsidkare och för handelsbolag med enbart enskilda personer som bolagsmän. Något helt entydigt svar kan idag inte lämnas på denna fråga. Från mera allmän synpunkt skall följande framhållas.

Under remissbehandlingen av bolagskommitténs betänkande (SOU 1978:67) framhöll flera remissinstanser att det finns ett legitimt behov för näringslivet att ha tillgång till en bolagsform för samverkan mellan fysiska personer och t. ex. ett aktiebolag. Särskilt nämndes möjligheten att den vägen tillföra ett handelsbolag kapital för rörelsen. Om och i vad mån förslaget att införa en enhetlig skattesats av 52 procent för alla handelsbolag i vilka juridiska personer ingår som delägare kommer att försvåra användandet av handelsbolag för sådant ändamål är en öppen fråga. Det har redan nämnts att kommitténs förslag är så utformat att bolagsmännen inte får sin skattesituation förändrad i förhållande till vad som gäller idag om de tar ut vinstmedlen från bolaget. Någon dubbelbeskattning i den mening som gäller för aktiebolagens vinster skall alltså inte införas. Det bör vidare beaktas att hela frågan om i vilken utsträckning juridiska personer bör tillåtas som delägare i handelsbolag på nytt tagits upp till övervägande. Frågan utreds för närvarande av betalningsansvarskommittén. Enligt direktiven skall kommittén särskilt uppmärksamma den speciella formen kommanditbolag. Om det som ett resultat av betalningsansvarskommitténs arbete kommer att genomföras ändringar i bolagslagen beträffande förutsättningarna för aktiebolag och andra juridiska personer att vara bolagsmän i ett handelsbolag kan det tänkas att detta ger anledning till en omprövning av reglerna för beskattning av handelsbolag med också juridiska personer i delägarkretsen. Som läget är i dag, då det även saknas praktisk erfarenhet av hur en ny metod (staketmetoden) för beskattning av enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare kommer att påverka möjligheterna att använda handelsbolaget som en form för samverkan mellan enskilda näringsidkare och juridiska personer, bör enligt kommitténs mening alla handelsbolag i vilka juridiska personer ingår som delägare i skattehänseende inordnas i ett enhetligt system med en statlig skattesats av 52 procent.

Till sist skall här sägas ett par ord om själva handelsbolagsbegreppet. I ett system där handelsbolaget gjorts till ett självständigt skattesubjekt är det — i långt högre grad än vad fallet är idag — nödvändigt att gränsdragningen mellan handelsbolag och andra samarbetsformer, främst då konsortier och enkla bolag, blir alldeles klar. Inom kommittén har rått enighet om att den nuvarande definitionen på handelsbolag skall ändras och att det skall

uppställas krav på registrering som förutsättning för rättssubjektivitet. En konsekvens av detta ställningstagande är att det blir möjligt att använda bolagsformen enkelt bolag även för utövande av näringsverksamhet. Kommittén har tidigare närmare redogjort för bakgrunden till och innebörden av detta förslag. Här skall endast erinras om att förslaget främst syftar till att ha kvar det enkla bolaget som företagsform för vissa slag av uthyrningsverksamhet och för yrkesmässigt fiske och jordbruksdrift. Det framhölls emellertid att det kan föreligga behov av det enkla bolaget som en alternativ företagsform även inom andra näringsområden.

I ett skattesystem utformat enligt staketmetodens principer för beskattning av näringsverksamhet som bedrivs av enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare, kan det tänkas finnas behov av en möjlighet till samverkan i bolagsform mellan den enskilde näringsidkaren/handelsbolaget och ett aktiebolag utan att parterna därför är beredda att använda handelsbolaget som företagsform med hänsyn till de skatteregler som föreslagits skall gälla för handelsbolag med också juridiska personer i delägarkretsen. I diskussionen kring dessa frågor har särskilt nämnts att en samverkan med ett aktiebolag skulle kunna vara av betydelse för kapitalförsörjningen.

Genomförs kommitténs förslag om en ändrad gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag kan den här beskrivna samverkan mellan en enskild näringsidkare/handelsbolag ske genom att parterna bildar ett enkelt bolag enligt bestämmelserna i bolagslagen. Det enkla bolaget är inte en självständig juridisk person. I skattehänseende gäller i konsekvens härmed att bolaget inte taxeras utan inkomsten beskattas i stället hos delägaren i förhållande till hans andel i inkomsten. Vid övervägandena inom kommittén har kommittén utgått från att det inte nu skall göras någon ändring av principerna för den skattemässiga behandlingen av enkla bolag. En samverkan mellan en enskild näringsidkare/handelsbolag och ett aktiebolag som sker med användande av det enkla bolaget som företagsform kommer alltså inte att medföra någon ändring av skattesatsen för inte uttagna vinstmedel. Här öppnas alltså en möjlighet för fysiska personer som driver näringsverksamhet som enskild firma eller som handelsbolag att utnyttja staketmetoden för beskattning av näringsverksamheten även om man genom förmedling av ett enkelt bolag utövar verksamheten tillsammans med ett aktiebolag. Utöver den nämnda formen för samverkan kan erinras om att aktiebolagsformen i många fall kommer till användning vid samverkan mellan en enskild näringsidkare och ett aktiebolag för att trygga kapitalför-

sörjningen. Försörjning med kapital kan naturligtvis också lösas genom olika former av försträckningsavtal, som även kan innehålla regler om del i vinsten för långivaren.

7 Den skattemässiga effekten av förändringar i delägarkretsen i ett handelsbolag

7.1 Inledning

Kommittén har tidigare redovisat huvuddragen i förslaget till den framtida beskattningen av handelsbolag. Handelsbolagen har därvid delats upp i handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän och handelsbolag med också juridiska personer i delägarkretsen. Regelsystemet är i huvudsak gemensamt för de båda grupperna av handelsbolag. I ett väsentligt avseende skiljer sig emellertid de båda grupperna av bolag åt. Skatteuttaget på de vinstmedel som sparas i handelsbolaget föreslås bli 10 procent i handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän och 52 procent för övriga handelsbolag. Avsikten är att i detta avsnitt belysa den skattemässiga effekten av att en juridisk person inträder som bolagsman i ett handelsbolag med tidigare enbart fysiska personer som bolagsmän. I vissa fall kan en bolagsman ha överlåtit sin andel i bolaget utan att förvärvaren blir bolagsman. Även denna situation skall uppmärksammas. Vidare redovisas vad som skall gälla om en bolagsman dör och dödsboet inträder som bolagsman. Det bör här påpekas att kommittén i sitt arbete med handelsbolagens skatteförhållanden inte behandlar den särskilda lagstiftningen om beskattningen av fåmansföretag. Om och i den mån det uppkommer särskilda problem när det föreligger intressegemenskap mellan den juridiska person, som inträder som bolagsman, och de övriga bolagsmännen i handelsbolaget är detta en fråga som får uppmärksammas i samband med den översyn av fåmansföretagsreglerna som kommittén enligt sina direktiv har att göra.

Delägarkretsen i ett handelsbolag kan naturligtvis också förändras på det sättet att fysiska personer övertar alla andelarna i ett handelsbolag som tidigare har haft också juridiska personer som delägare. Enligt kommitténs mening bör en sådan förändring av delägarkretsen inte utlösa någon annan skattemässig effekt än att skatten på de vinster som i framtiden sparas i ett sådant handelsbolag blir 10 procent. Som närmare utvecklas i

avsnitt 8.1.3 föreslås handelsbolag med också juridiska personer som delägare få rätt till avdrag för avsättning till allmän investeringsfond. Förvärvar fysiska personer samtliga andelar i ett handelsbolag som gjort avsättning till investeringsfond bör dock gälla att fonden skall återföras till beskattning.

Under tid då handelsbolaget hade juridiska personer som delägare och skatteuttaget var 52 procent på bolagets vinster, hade bolaget möjlighet att göra vissa andra fondavsättningar (avsättning till särskild fartygfond, särskild nyanskaffningsfond och fond för återanskaffning av fastighet) som inte står övriga handelsbolag till buds. Det förhållandet att fysiska personer förvärvar alla andelarna i handelsbolaget bör — med hänsyn till den begränsade uppskovstid, som gäller vid dessa avsättningsformer — av förenklingsskäl inte leda till någon omedelbar beskattning av de gjorda avsättningarna. I den mån återinvestering inte sker inom tre år från avsättningen får i stället avsatt belopp tas upp som intäkt av näringsverksamhet i handelsbolaget. I princip överensstämmer en sådan ordning med vad kommittén tidigare föreslagit för fondavsättningar av detta slag som en enskild näringsidkare gjort innan staketmetoden införts.

7.2 Bolagslagens regler om byte av bolagsmän i handelsbolag

Kommittén vill först redovisa de civilrättsliga reglerna beträffande förändringar i delägarkretsen i ett handelsbolag.

Enligt 2 kap. 2 § HBL fordras det samtycke av samtliga bolagsmän för att en ny bolagsman skall få inträda i bolaget. Stadgandet hör till dem som enligt 2 kap. 1 § HBL är dispositiva och gäller alltså endast om bolagsmännen inte har träffat avtal om något annat. Envar som står i begrepp att ingå bolagsavtal torde dock ha ett klart intresse av att ha möjlighet att i framtiden kunna påverka vem som skall bli bolagsman i handelsbolaget. Om inte regeln i 2 kap. 2 § sagda lag avtalats bort kan exempelvis en juridisk person inte bli bolagsman i ett handelsbolag utan övriga bolagsmäns samtycke.

7.3 Den skattemässiga effekten av att en juridisk person inträder som bolagsman eller förvärvar en andel i bolaget utan att bli bolagsman

För ett handelsbolag i vilket ingår en juridisk person har kommittén, såsom nyss nämnts, föreslagit att skatteuttaget på de i handelsbolaget sparade vinstmedlen skall bestämmas till 52 procent.

Om en juridisk person blir bolagsman i ett handelsbolag som tidigare enbart har haft fysiska personer som bolagsmän — och alltså då haft en skattesats av 10 procent — torde det ligga i sakens natur att bolaget för tid efter det att den juridiska personen har blivit bolagsman inte kan få ha kvar den lägre skattesatsen. Kommande vinster i handelsbolaget bör alltså beskattas med 52 procent. I den meningen kommer således en juridisk persons inträde som bolagsman att påverka skattesituationen för ett handelsbolag som tidigare enbart har haft fysiska personer som bolagsmän.

En annan fråga är om den juridiska personens inträde som bolagsman också skall påverka den skattemässiga behandlingen av de ackumulerade vinstmedlen i handelsbolaget. Skatteuttaget på dessa vinstmedel har varit 10 procent. Detta gör att ett sådant handelsbolag naturligtvis har kunnat bygga upp en substans i bolaget snabbare än vad som varit möjligt för ett handelsbolag i vilket skatteuttaget redan från början är 52 procent. En juridisk person som förvärvar en andel i ett handelsbolag torde emellertid inte ha något omedelbart utbyte av att handelsbolaget i ett tidigare skede har haft ett lågt skatteuttag som har möjliggjort för bolaget att bygga upp ett eget kapital i bolaget. Substansen i bolaget är visserligen så mycket större. Priset på andelen får å andra sidan antas vara relaterad därtill. Förvärvarens förhållanden kan därför inte sägas motivera en beskattning av de ackumulerade vinstmedlen i bolaget som en följd av att en juridisk person går in som bolagsman i handelsbolaget.

Vad angår säljarens förhållanden kan som redan har framhållits det lägre skatteuttaget på vinster som sparas i handelsbolaget förväntas leda till en snabbare uppbyggnad av kapital i handelsbolaget. Detta är också ett av syftena med den föreslagna beskattningsordningen. En bolagsman som vill lämna handelsbolaget kan antas sätta priset på sin andel i relation härtill. Man måste emellertid beakta att vinstmedel inte är tillgängliga utan uttagsbeskattning. När det gäller priset på en andel i handelsbolag kommer därför, om en fysisk person är förvärvare, bl. a. köparens marginalskattesituation att vara av betydelse.

Kommittén har, som kommer att närmare utvecklas i avsnitt 8.4, intagit den ståndpunkten att det knappast är möjligt att beakta sådana individuella förhållanden genom att föreslå ändrade regler för realisationsvinstbeskattningen. På motsvarande sätt kan inte uteslutas att en juridisk person kan komma att vara beredd att betala mer för andelen än en fysisk person. Köparen har måhända en förlustbringande verksamhet som skulle kunna utnyttjas för att kvitta bort den beskattning som uttaget av vinstmedel skulle utlösa för bolagsmannen. Häremot skall emellertid

ställas att handelsbolag i hög grad bygger på bolagsmännens personliga egenskaper och förtroende för varandra. Allmänt sett torde därför inte andelar i vanliga handelsbolag vara särskilt intressanta som placeringsobjekt för aktiebolag och andra juridiska personer. Man får inte heller glömma att övriga bolagsmän kan motsätta sig att en juridisk person blir delägare. Skall en juridisk person gå in som ägare i ett handelsbolag och är inte fråga om intressegemenskap mellan säljare och köpare torde man kunna räkna med att den juridiska personen i sådant fall vill bli bestämmande ägare till handelsbolagets verksamhet. Förvärvaren är då mer intresserad av inkråmet i bolaget än andelarna.

Inträder en juridisk person som bolagsman i ett handelsbolag som tidigare enbart har haft fysiska personer som bolagsmän bör detta sammanfattningsvis inte ha någon annan effekt för handelsbolaget än att kommande vinster i bolaget blir beskattade med 52 procent.

Kommittén har nu redogjort för de skattemässiga effekterna när en juridisk person inträder som *bolagsman* i ett handelsbolag med tidigare enbart fysiska personer som bolagsmän. Det är emellertid möjligt att förvärva en *andel* i ett handelsbolag utan att samtidigt bli bolagsman. Det finns därför anledning att närmare redovisa bolagslagens regler om sådana andelsförvärv och de skattemässiga effekterna om en juridisk person förvärvar en andel i ett handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän utan att bli bolagsman.

Möjligheten att överlåta *andel i handelsbolag* får inte begränsas.[1] Det är således möjligt för en bolagsman att utan övriga bolagsmäns samtycke överlåta sin andel i handelsbolaget. Det är viktigt att observera att det inte råder något motsatsförhållande mellan de tidigare redovisade förutsättningarna för att bli bolagsman och möjligheterna att förvärva en andel i ett handelsbolag. För handelsbolaget och övriga bolagsmän har en andelsöverlåtelse inte andra verkningar än att förvärvaren av andelen har rätt att under bolagets bestånd lyfta vad bolagsmannen ägt erhålla enligt 2 kap. 9 § HBL och vid bolagsskiftet få ut den del av behållna tillgångar som belöper på säljaren (2 kap. 21 §). Därutöver har förvärvaren samma rätt som säljaren att säga upp bolaget eller på annat sätt kräva dess upplösning.

Bestämmelsen i 2 kap. 9 § HBL om bolagsmans rätt att under bolagets bestånd få ut sin del av vad som tillgodoförts honom enligt 6 och 8 §§ — ränta på insatt kapital, arvode och del i vinst — är dispositiv och bolagsmans rättigheter i detta avseende kan

[1] Se Nial s. 230.

således vara inskränkta genom bolagsavtalet. Om så är fallet har förvärvaren endast en rätt att säga upp bolagsavtalet om detta har slutits på obestämd tid (2 kap. 24 §). Har i bolagsavtalet inte införts någon begränsning av bolagsmans rätt att under bolagets bestånd få ut vinstmedel från handelsbolaget kan däremot exempelvis en juridisk person som förvärvat en andel i bolaget utan att vara bolagsman ta del av vinstmedlen i bolaget.

För handelsbolagets del bör av samma skäl som när juridisk person går in som bolagsman i handelsbolaget ett andelsförvärv inte leda till någon omedelbar beskattning av de ackumulerade vinstmedlen i handelsbolaget. Vad gäller de framtida vinsterna i ett handelsbolag har tidigare föreslagits att dessa efter det att en juridisk person blivit *bolagsman* i bolaget skall beskattas med 52 procent. Den som har förvärvat en andel i ett handelsbolag utan att bli bolagsman har, såsom nyss angivits, samma rätt att lyfta vinstmedel från handelsbolaget som säljaren av andelen skulle ha haft. De skattemässiga konsekvenserna vid en andelsöverlåtelse bör därför bli desamma oavsett om förvärvaren av andelen blir bolagsman eller ej. I annat fall skulle den reserveringsrätt, som föreslagits skall gälla för handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare (staketmetoden) kunna komma att utnyttjas på ett inte avsett sätt. Ett aktiebolag som har förvärvat en bolagsandel men inte blivit bolagsman skulle till priset av en låg skatt kunna bygga upp reserver i handelsbolaget som inte står andra aktiebolag till buds.

Det är visserligen på det sättet att bolagsmännen inte kan hindra att en bolagsandel överlåts till en juridisk person. Skattesituationen för handelsbolaget skulle alltså utan deras medverkan kunna förändras om det högre skatteuttaget knyts till att en juridisk person äger andel i handelsbolaget vid beskattningsårets utgång. Bolagslagen anvisar emellertid bolagsmännen en möjlighet att i bolagsavtalet inta förbehåll att en bolagsman eller någon annan skall ha rätt att lösa ut en förvärvare av en bolagsandel. Om tillämpningen av en föreskrift i bolagsavtalet rörande lösenbeloppet skulle bereda någon otillbörlig fördel, kan jämkning ske. Tvister om lösningsrätt och om lösenbeloppets storlek prövas av tre skiljemän enligt lagen (1929:145) om skiljemän, om inte annat föreskrivs i bolagsavtalet.

Om något förbehåll om lösningsrätt inte intagits i bolagsavtalet torde bolagsmännen kunna hävda att den förändrade skattemässiga situation, som den juridiska personens andelsförvärv medför, utgör en viktig grund för upplösning av bolaget enligt 2 kap. 25 § HBL. Bolagsmännen skulle då med stöd av bestämmelserna i 2 kap. 30 § HBL kunna påkalla uteslutning av den juridis-

ka personen och därigenom förhindra en förändring av den för bolaget gällande skattesatsen.

Kommitténs förslag innebär alltså att skattesatsen skall bestämmas till 10 procent för sådana handelsbolag där alla andelarna i bolaget ägs av fysiska personer och till 52 procent om en eller flera juridiska personer äger andelar i bolaget. Äganderättsförhållandena skall bedömas med hänsyn till delägarkretsens sammansättning vid beskattningsårets utgång.

7.4 Handelsbolag med ett dödsbo som bolagsman

Ett svenskt dödsbo skall enligt kommitténs förslag i skattehänseende behandlas som en fysisk person under fem år från dödsfallet och för tid därefter — ifråga om inkomstberäkning och skattesats — som en familjestiftelse. Avlider en bolagsman skall enligt bolagslagen ett handelsbolag genast träda i likvidation om inte något annat har avtalats (2 kap. 26 §). För kommanditbolag gäller dock en speciell regel. Dör en kommanditdelägare medför detta inte att bolaget skall träda i likvidation såvida inte något annat har avtalats (3 kap. 11 §).

Om en bolagsman avlider och hans dödsbo enligt bolagsavtalet har rätt att träda in som bolagsman kan, om inte dödsboet avvecklar sitt delägarskap i bolaget inom fem år från dödsfallet, handelsbolaget förvandlas till ett handelsbolag med också en juridisk person som delägare. För sådant handelsbolag har, såsom framgår av föregående avsnitt, föreslagits att vinster som sparas i bolaget skall beskattas med 52 procent. Detta innebär att om en bolagsman avlidit och bolagsmännen genom bolagsavtalet satt regeln om likvidation ur spel och alltså givit dödsboet rätt att inträda i den avlidne bolagsmannens ställe kommer att på handelsbolagets kommande vinster, som bolagsmännen låter stå kvar i bolaget, tas ut 52 procent i skatt förutsatt att dödsboet kvarstår som bolagsman också efter den s. k. avvecklingsperiodens utgång, dvs. när fem år har gått från dödsfallet.

Det kan påpekas att det torde stå bolagsmännen fritt att i bolagsavtalet föreskriva att dödsbo efter bolagsman skall utträda ur bolaget innan dödsboet skattemässigt skall behandlas som en juridisk person. Härigenom kan de övriga bolagsmännen förhindra att handelsbolagets beskattning ändras.

Den förändrade skattesituation för handelsbolaget som dödsboets kvarstående som bolagsman efter avvecklingsperiodens utgång kan leda till torde också kunna åberopas som en viktig grund för bolagets upplösning. De övriga bolagsmännen kan i sådant fall — som nämnts i föregående avsnitt — med stöd av 2 kap. 30 §

HBL påkalla uteslutning av dödsboet.

Vad gäller de i handelsbolaget ackumulerade vinstmedlen har kommittén, som tidigare redovisats, intagit den ståndpunkten att en juridisk persons inträde som bolagsman eller som andelsägare i ett handelsbolag inte skall utlösa någon omedelbar beskattning av sådana vinstmedel. Den omständigheten att ett handelsbolag som bolagsman får ett dödsbo — som enligt kommitténs förslag skall beskattas som en juridisk person efter avvecklingsperiodens utgång — bör därför inte påverka de i handelsbolaget ackumulerade vinstmedlen.

8 Den närmare utformningen av det nya systemet

8.1 Inkomstberäkningen i handelsbolag

8.1.1 Inkomstslagen

För handelsbolagen föreslås att samma inkomstslags- och förvärvskälleindelning skall gälla som utformades av kommittén när det gällde enskilt bedriven näringsverksamhet. Också för handelsbolagens del införs således inkomstslaget näringsverksamhet som ett samlande begrepp för verksamhet som idag hänförs till kommunalskattelagens inkomstslag jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. Inom det nya inkomstslaget föreslås inte någon uppdelning i förvärvskällor. Det innebär att för all verksamhet som ett handelsbolag bedriver och som idag redovisas i de tidigare nämnda inkomstslagen i kommunalskattelagen enligt förslaget skall göras en gemensam redovisning, som skall ligga till grund för handelsbolagets taxering. Det saknar därvid betydelse om handelsbolaget bedriver verksamhet inom helt skilda områden som jordbruksskötsel och verkstadsindustri eller om verksamhet utövas i skilda kommuner. En vinstgivande verksamhet kan kvittas mot en verksamhet som går med förlust. Det är nettot som skall utgöra underlag för handelsbolagets beskattning inte resultatet av de olika grenarna. En annan sak är att det för bolaget och bolagsmännen kan föreligga intresse av att för egen del få besked om de olika verksamheternas resultat.

Fullständig överensstämmelse mellan begreppet näringsverksamhet för enskilda näringsidkare och för handelsbolag har inte gått att uppnå. Det sammanhänger, som tidigare redovisats, med den civilrättsliga skillnad som föreligger mellan en enskild näringsverksamhet och ett handelsbolag. Redovisningen av intäkter och kostnader för ett fastighetsinnehav sker för handelsbolagens del således helt inom näringsverksamheten. Detta gäller också, som närmare kommer att utvecklas i nästa avsnitt, en- och tvåfamiljsfastigheter, dvs. fastigheter vilka idag i flertalet fall taxeras enligt schablon.

Utöver det nyskapade inkomstslaget näringsverksamhet kommer ett handelsbolag i framtiden att kunna ha inkomster inom ytterligare två inkomstslag, nämligen inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Beträffande inkomstslaget kapital föreslås inte några förändringar. Kommunalskattelagens regler kommer således att gälla för detta inkomstslag.

Också när det gäller inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet föreslås kommunalskattelagens regler vara tillämpliga. En realisationsförlust skall således inte heller i framtiden kunna kvittas mot annat än realisationsvinst.

Om ett handelsbolag i något fall är delägare i ett annat handelsbolag skall handelsbolaget redovisa sina uttag som inkomst av handelsbolag.

Som en ny intäktspost inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet införs bolagsmans tillskott till handelsbolaget för förlusttäckning. Det är alltså de tillskott för vilka bolagsman erhåller allmänt avdrag vid sin personliga taxering. Behandlingen av i handelsbolaget uppkommet underskott redovisas närmare i avsnitt 8.2.3.

Från det samlade resultatet av förvärvskällorna föreslås handelsbolaget äga rätt till avdrag för bolagsmans skattepliktiga uttag från bolaget. Avdraget för bolagsmans uttag är alltså inte knutet till viss förvärvskälla. På samma sätt som gällde inkomstberäkningen i den enskilda näringsverksamheten berättigar emellertid inte de förmånsvärden för vilka bolagsman skall beskattas vid bruk av bolagets tillgångar till avdrag i handelsbolaget. Bolaget får i stället avdrag för alla faktiska kostnader som bolaget åsamkats till följd av bruket av tillgången.

8.1.2 Särskilt om behandlingen av en- och tvåfamiljsfastigheter (schablontaxerade fastigheter)

Gällande rätt

I beskattningshänseende skiljer kommunalskattelagen inte mellan en villafastighet som ägs av en fysisk person och en som ägs av en juridisk person. En fastighet som är inrättad som bostad åt högst två familjer skall i princip inkomstbeskattas enligt den s. k. schablonmetoden. Sådan beskattning innebär att viss procentuell del av fastighetens taxeringsvärde skall tas upp som intäkt och att avdrag endast medges för räntor och tomrättsavgäld. För fysisk person som blivit mantalsskriven på fastigheten för taxeringsåret eller året före taxeringsåret samt för dödsbo, om någon delägare blivit mantalsskriven på fastigheten, medges också ett extra avdrag.

Vid schablonbeskattning utgör intäkten två procent av den del av fastighetens taxeringsvärde som inte överstiger 450 000 kr., fyra procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 450 000 kr. men inte 600 000 kr., sex procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 600 000 kr. men inte 750 000 kr. och åtta procent av den del av taxeringsvärdet som överstiger 750 000 kr.

Om fastigheten hyrs ut till stadigvarande bostad skall den alltjämt schablonbeskattas. Utnyttjas fastigheten i mer än ringa omfattning för annat ändamål skall konventionell beskattning däremot äga rum. En fastighet anses utnyttjad i ringa omfattning om den årliga bruttointäkten uppgår till högst 8 000 kr. eller överstiger detta belopp men inte två procent av fastighetens taxeringsvärde.

En villafastighet beskattas således oftast enligt schablon men under vissa förutsättningar kan beskattning ske enligt den konventionella metoden. Det är i princip användningssättet som styr hur beskattningsreglerna skall tillämpas. Vid konventionell beskattning skall som intäkt redovisas bl. a. hyresvärdet av lägenhet, som ägaren använt för sin räkning samt hyra eller annan ersättning för fastigheten eller del därav, som upplåtits till annan. Avdrag medges för samtliga omkostnader som är förenade med fastighetsinnehavet.

En ''schablonvilla'' skall delas upp i en bostadsdel och i en rörelsedel om fastigheten delvis används i ägarens rörelse. Bostadsdelen skall schablonbeskattas under det att rörelsedelen kan sägas bli konventionellt beskattad. För bostadsdelen uppkommer kostnader som inte är avdragsgilla, varför dessa i princip måste betalas med hos ägaren beskattade medel. Det finns anledning att här uppmärksamma punkt 1 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen, som stadgar följande:

Har annan fastighet helt eller delvis varit använd i ägarens egen rörelse, kommer hyresvärdet för vad som använts i rörelsen, vilket värde ej får avdragas såsom omkostnad (jfr punkt 1 av anvisningarna till 29 §), att ingå i den allmänna inkomstberäkningen för rörelsen och att sålunda beskattas i sammanhang med den totala inkomsten därav.

Har idkare av rörelse i honom tillhörig fastighet upplåtit bostad för den i rörelsen anställda arbetspersonalen i denna dess egenskap, skola dessa bostadslägenheter anses vara använda i rörelsen, och det är härvid utan betydelse, huruvida upplåtelsen skett mot särskild hyresersättning eller personalen tillförsäkrats fri bostad. Om däremot ägaren till ett hyreshus tillfälligtvis uthyr en lägenhet i huset till en i hans rörelse anställd arbetare, skall icke i följd härav denna lägenhet anses använd i rörelsen.

För bedömning av om en villafastighet skall behandlas som rörelsefastighet eller ej måste — enligt den praxis som utvecklats — beaktas dels om den upplåtna fastigheten är belägen på ort som

har allmän hyresmarknad, dels om hyresgästen är huvudaktieägare i fåmansföretag eller närstående till sådan och dels om hyresgästen är anställd som tjänsteman i ledande ställning.

Boendet är en i högsta grad privat levnadskostnad. Emellertid påverkar valet av boendeform den enskildes skatteförmåga beroende på olika regler för avdrag. Beskattningen kan sägas ha fått en bostadssocial prägel. Boendekostnaden påverkas också av bidragsregler och finansieringsformer.

En juridisk person kan själv inte ''bo''. Däremot kan den juridiska personen äga fastigheter som är bebyggda med bostäder, vilka upplåts till andra i olika former. Hyresgästen kan vara en utomstående person, en anställd hos den juridiska personen eller en delägare. Delägaren kan vara verksam i den juridiska personen eller vara passiv. Upplåtelsen kan ske mot vederlag som kan vara marknadsmässigt bestämt, eller understiga marknadsmässig hyra.

För ett handelsbolag som äger en schablonvilla kan enligt nuvarande regler den situationen uppkomma att fastigheten behandlas som använd i bolagets rörelse. Fastigheten behandlas då som vanliga rörelsefastigheter. Om fastigheten inte behandlas som använd i rörelsen skall normalt sett schablonbeskattning äga rum. Om hyra utgår är denna i sådant fall skattefri och avdrag får endast göras för räntor och tomträttsavgäld. Förvärvskällan ger ofta underskott till följd av schablonbeskattningen vilket underskott fördelas på resp. delägare. Kostnader för reparationer, underhåll och övrig drift måste i princip betalas med hos bolagsmannen beskattat kapital. Om bolagsman bor i villan förändrar detta inte situationen. Bolagsmannen behandlas inte som anställd, varför bostadsförmån inte kommer i fråga. Om en i bolaget anställd erlägger hyra som är marknadsmässig blir ej heller då bostadsförmån aktuell, däremot om hyran understiger marknadshyran. I sådant fall beskattas den anställde för denna löneförmån (fri eller hyresbillig bostad). Bostadsförmånen utgör vid schablonbeskattning av villafastigheten en lönekostnad och avdrag medges härför i handelsbolagets rörelse. Det finns anledning att särskilt peka på att handelsbolagets förvärvskälla, annan fastighet, endast belastats med räntor och ev. tomträttsavgäld under det att rörelsen skall belastas med bostadsförmånen som en lönekostnad.

För aktiebolag som äger en villafastighet förligger vissa skillnader mot vad som gäller för handelsbolag. De icke avdragsgilla kostnaderna för fastighetsinnehavet skall betalas med hos aktiebolaget beskattade medel eftersom aktiebolaget till skillnad från handelsbolaget utgör ett skattesubjekt. Om delägare i bolaget är

anställd och tillika bebor villafastigheten skall — såvida inte marknadsmässig hyra erläggs — bostadsförmån redovisas hos delägaren under inkomst av tjänst. Bolaget medges avdrag som lönekostnad för förmånen. Om delägaren inte är anställd skall förmånen i stället behandlas som utdelning, dvs. inkomst av kapital, varför avdrag inte medges hos bolaget för förmånsvärdet.

Frågans tidigare behandling

I bostadsskattekommitténs betänkande Bostadsbeskattning II, SOU 1976:11, behandlas olika frågor som berör villafastigheter bl. a. uthyrning av villa samt upplåtelse av bostad till anställd i fastighetsägarens rörelse. Vad gäller den sistnämnda frågan sammanfattade kommittén rättsläget på följande sätt, s. 72 i betänkandet:

Avgörande för om den upplåtna bostaden skall anses använd i rörelsen är om upplåtelsen haft viss, inte närmare preciserbar, betydelse för rörelsen. Upplåtelse till arbetare presumeras ha sådan betydelse för rörelsen, och detsamma torde gälla för upplåtelse till tjänsteman i lägre ställning. Upplåtelse till tjänsteman i ledande ställning men utan ägarinflytande hos rörelseidkaren presumeras ha icke tillräcklig betydelse för rörelsen för att den upplåtna bostaden skall anses ha använts i denna. Presumtionen kan brytas om särskilda omständigheter föreligger, såsom t. ex. att rörelsen bedrivs på ort utan egentlig hyresmarknad. Upplåtelse till anställd med ägarinflytande hos rörelseidkaren, som då är juridisk person, presumeras likaledes — oavsett vederbörandes befattning — ha icke tillräcklig betydelse för rörelsen. Denna presumtion kan endast undantagsvis brytas.

Bostadsskattekommittén föreslog såvitt avser de nämnda områdena att uthyrd villa skulle beskattas enligt en slags halvkonventionell metod. Avdrag för vissa kostnader för uthyrda delen skulle då få ske med 3,5 procent av den uthyrda delens taxeringsvärde. Kommittén behandlade upplåtelse till anställd i fastighetsägarens rörelse som en form av uthyrning samt anförde att det därvid skulle bli tämligen likgiltigt om en villa skulle hänföras till rörelsen eller ej. Det ansågs därför att anledning saknades att i fortsättningen skilja mellan villor som skall anses använda i rörelsen och andra villor. Villa upplåten till anställd borde därför generellt anses använd i rörelse. I de fall den som nyttjar villa själv kan disponera över om villan skall ägas av honom själv eller hans arbetsgivare föreslog kommittén beskattning enligt den schablon som föreslagits för uthyrda villor.

Bostadsskattekommitténs förslag i berörda avseenden har inte föranlett lagstiftning.

I december 1982 tillkallades en kommitté med uppdrag att göra en översyn av bostadspolitiken. Kommittén antog namnet bostadskommittén. I direktiven anförs bl. a. att problemen vid

uthyrning av egnahem — med åberopande av bostadsskattekommitténs förslag i SOU 1976:11 — bör tas upp till förnyad diskussion.

I bostadskommitténs delbetänkande SOU 1984:36 anförs bl. a., s. 346, att kommittén anser att bostadsbeskattningen, och särskilt egnahemsbeskattningen, bör ha en mer bostadspolitisk inriktning och att de fiskala motiven i vart fall såvitt avser egnahemsbeskattningen, är av underordnad betydelse. Vad gäller uthyrningsinkomster anför bostadskommittén bl. a., s. 364, att schablonmetoden passar dåligt när bostaden främst utnyttjas som källa för förvärvsinkomster. Kommittén lämnar dock inte något förslag till ändrad lagstiftning. Kommittén anför bl. a. följande, s. 365 f.:

Möjligheterna till skattefria vinster genom uthyrning av villor till stadigvarande bostad torde ha minskat avsevärt de senaste tio åren. Det beror bl. a. på ett ökat villautbud, en större andel statsbelånade villor, i vissa områden realt sett sjunkande villapriser samt ökade drift- och underhållskostnader. Även inkomstskattereformen har denna effekt. Det kan därför inte anses nödvändigt att f. n. komplicera beskattningsreglerna ytterligare genom att undanta de villor som hyrs ut till stadigvarande bostad från schablonmetodens tillämpningsområde.

Kommitténs överväganden och förslag

Vid en övergång till en beskattning av handelsbolag som särskilt skattesubjekt kompliceras frågan om den skattemässiga behandlingen av ett handelsbolags innehav av villafastighet med hänsyn till den praxis som utbildats. Förutom att de bedömningar som hittills måst göras såvitt gäller hyresgästens tjänsteställning, hyresmarknad eller ej osv. även i fortsättningen blir aktuella, måste även andra synpunkter beaktas. Om någon ändring inte skulle göras för villafastigheternas behandling i inkomstskattehänseende uppkommer vissa nya effekter. Beskattningssituationen för ett handelsbolag blir helt annorlunda eftersom bolaget inte tidigare beskattats utan de olika förvärvskällornas resultat fördelats på delägarna. I handelsbolaget kan — efter ett genomförande av det nya skattesystemet — finnas vinstmedel som beskattats med tio procent (ackumulerad vinst) och denna vinst kan då disponeras för de i bolagets verksamhet icke avdragsgilla villakostnaderna, dvs. kostnader för reparationer, underhåll och drift ävensom förbättringsarbeten. Frågan om utgiften i handelsbolagets verksamhet är avdragsgill eller ej skulle därför kraftigt minska i betydelse. Vid schablonbeskattning skulle, om villa upplåtits mot vederlag, detta vederlag behandlas som skattefritt i bolaget. Om hyresgästen därutöver är anställd i handelsbolaget och hyran understiger marknadsvärdet kan från beräkningen av bolagets inkomst avdrag få göras med förmånsvärdet som en lönekostnad.

Förutsättningen härför är att fastigheten inte behandlas som rörelsefastighet. I det fall fastigheten anses använd i rörelsen (näringsverksamheten), belastar samtliga kostnader handelsbolagets resultat varför eventuell löneförmån inte skall dras av hos handelsbolaget. Om en delägare i handelsbolaget (bolagsman) bor i villafastigheten skall — om marknadsmässig hyra inte erläggs — förmånsvärdet behandlas som uttag från handelsbolaget, eftersom delägaren inte redovisar inkomst av tjänst från handelsbolaget. Förmånsvärdet tas av bolagsmannen upp som en intäkt i inkomstslaget inkomst av handelsbolag. För handelsbolaget föreligger enligt huvudregeln avdragsrätt för bolagsmans skattepliktiga uttag. Beträffande förmånsvärden till följd av bolagsmans bruk av bolaget tillhörig egendom föreligger emellertid inte någon sådan avdragsrätt. Bolaget får i stället, som framhållits i föregående avsnitt, avdrag för de faktiska kostnaderna till följd av bruket.

I handelsbolaget skulle således finnas skattefria intäkter, ej avdragsgilla kostnader samt kostnader som inte motsvaras av en reell utgift. Hanteringen av dessa poster i bolagets räkenskaper kan sägas skapa oreda i redovisningen. Det är också från taxeringssynpunkt mycket otillfredsställande att det i bokföringen redovisade resultatet av verksamheten inte direkt kan användas för taxeringen utan att korrigeringar först måste göras för dessa poster.

I de situationer då bolagets fastigheter behandlas som ''rörelsefastigheter'' kommer samtliga med innehavet förenade kostnader att påverka bolagets resultat. Hyresinkomster skall redovisas som intäkt i bolaget och kostnaderna är avdragsgilla dels omedelbart, dels genom värdeminskning. Beskattningsförhållandena förändras inte för anställda eller för bolagsmännen, men för bolaget uppkommer den förändringen att bostadsförmånen för den anställde inte skall dras av som lönekostnad eftersom bolaget fått avdrag för kostnaderna för fastighetsinnehavet.

Jämförelse kan också göras med det fall att handelsbolaget äger en hyresfastighet, vari delägaren disponerar en lägenhet. Samtliga kostnader för driften belastar bolagets resultat under det att förmånsvärdet för lägenheten behandlas som ett bolagsmannens uttag.

Genom att beskatta ett handelsbolags hela fastighetsinnehav enligt den konventionella metoden kommer man ifrån olika gränsdragningsproblem som belysts ovan, exempelvis om upplåtelse av bostad har skett på ort med hyresmarknad. Det är framför allt viktigt att enkla och entydiga regler tillskapas. Det finns också anledning peka på att en beskattning med hjälp av en

villaschablon vid tillkomsten på 1950-talet var tänkt att träffa ägarens i fastigheten nedlagda kapital. Denna beskattningsform torde således främst ha varit avsedd för fysiska personers innehav av egnahem. Frågan om juridiska personers innehav av villafastigheter kan inte betraktas som en bostadsskattefråga utan måste behandlas som en företagsskattefråga.

Med den slopande kommunala beskattningen av juridiska personer upphör också garantibeskattningen. Det finns därför starka skäl att behandla övriga juridiska personers innehav av villafastigheter på samma sätt som handelsbolagets, dvs. som konventionellt beskattad annan fastighet. Med en sådan ordning uppnås betydande förenklingar i regelsystemet, framför allt genom att den bokföringsmässiga redovisningen kan följas vid beskattningen.

Den föreslagna ändringen i beskattningen för juridiska personer påverkar i sig inte beskattningen av de förmåner som bolagsmän/aktieägare/andelsägare och anställda kan åtnjuta genom att bo i den juridiska personens fastigheter. I den mån ett obehörigt utnyttjande av bestämmelserna kan konstateras kan fåmansföretagsreglerna komma att få användas som ett korrektiv. Det är visserligen två rättssubjekt som ingått avtal, men i de fall den fysiska personen har ett bestämmande inflytande i den juridiska personen föreligger inte något verkligt tvåpartsförhållande.

8.1.3 Resultatreglerande åtgärder i handelsbolag

Gällande rätt

Handelsbolaget utgör idag inte något särskilt skattesubjekt. Bolagskonstruktionen beaktas emellertid på det sättet att inkomstberäkningen sker i handelsbolaget varefter inkomsten av varje förvärvskälla fördelas mellan bolagsmännen efter vars och ens andel. Vid beräkning av nettointäkten av jordbruksfastighet och rörelse ges när det gäller verksamhet som utövas av handelsbolag vid sidan av rätten till lagernedskrivning vissa möjligheter till resultatreglerande åtgärder. Det är i första hand avsättning till resultatutjämningsfond, allmän investeringsreserv och olika eldsvådefonder. Avdrag för avsättning till eldsvådefond medges också vid beräkning av nettointäkt av annan fastighet (konventionell metod). Utöver de nu nämnda fondavsättningarna ges ytterligare några möjligheter till resultatreglering genom avsättning till vissa speciella fonder som särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond och fond för återanskaffning av fastighet.

I det följande lämnas en översiktlig redovisning av de olika fonderna.

Resultatutjämningsfonder

För de löneintensiva företagen har fr. o. m. 1981 års taxering möjlighet skapats till resultatutjämning och konsolidering genom särskild fondavsättning. Fonden är förvärvskälleanknuten. Avsättning får inte ske i penning- eller försäkringsrörelse.

Avsättning kan dels beräknas på grundval av lönekostnaderna under beskattningsåret (lönebaserad resultatutjämningsfond), dels på den vid taxering till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten i förvärvskällan efter korrigering för olika avsättningar (inkomstbaserad resultatutjämningsfond). Avsättning till inkomstbaserad resultatutjämningsfond förutsätter att samtliga andelar i handelsbolaget ägs av här i riket bosatta fysiska personer.

Den lönebaserade avsättningen får uppgå till högst 20 procent av lönekostnaden och den inkomstbaserade till högst 15 procent av inkomsten. Avdragsrätten är inte kopplad till något krav på att medlen sätts in på bank.

Det belopp som avsatts skall återföras till beskattning påföljande år.

Allmän investeringsreserv

Avsikten med avsättning till allmän investeringsreserv är att egenföretagaren och handelsbolagen skall ha möjlighet att under inkomstgivande år kunna reservera medel för investeringar under kommande år. Avdraget är förvärvskälleanknutet och får uppgå till högst 50 procent av nettointäkten av jordbruket eller rörelsen före bl. a. avsättning för egenavgifter. Avsättningen till investeringsreserv får inte understiga 10 000 kr. och skall betalas in på särskilt bankkonto inom viss tid. Kontot är knutet till beskattningsåret. För att avdrag skall medges vid beräkning av handelsbolags förvärvskälla krävs att samtliga andelar i bolaget ägs av här i riket bosatta fysiska personer.

För att investeringsreserven skall få utnyttjas krävs i princip särskilt tillstånd. Vidare krävs att reserven skall användas för vissa närmare angivna tillåtna ändamål och efter det att viss tid förflutit. Om reserven använts för otillåtet ändamål återförs den till beskattning varvid ett tillägg med 30 procent av det återförda beloppet kan påföras. Även i andra situationer kan återföring med tillägg komma i fråga. Exempel härpå är att andel i handelsbolag, som har gjort avsättning till investeringsreserv, överlåts till juridisk person, eller att delägare i sådant bolag vid utgången av beskattningsåret är bosatt utom riket.

Har en reserv tagits i anspråk för ett tillåtet ändamål och under

tillåten tid, utgör beloppet inte skattepliktig intäkt. Den utgift för vilken reserven tagits i anspråk får därmed inte dras av, varken omedelbart eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. I sistnämnda situation skall således ett inventariums anskaffningsvärde minskas med det för anskaffningen ianspråktagna beloppet.

För yrkesfiskare gäller i sammanhanget vissa speciella regler. En investeringsreserv får användas redan efter utgången av det räkenskapsår under vilket avsättning skett. Reserven får också användas för andra ändamål än de som är uppräknade i lagen utan att tillägg vid återföringen sker. Detta innebär att denna yrkesgrupp får utnyttja investeringsreserven i inkomstutjämnande syfte.

Eldsvådefonder

Det finns fr. o. m. 1984 års taxering fyra slag av eldsvådefonder nämligen sådan fond för inventarier, byggnader, markanläggningar respektive lagertillgångar.

För att avsättning skall få äga rum fordras att ersättning utgått i samband med brand eller annan olyckshändelse. Härutöver får avsättning såvitt avser inventarier och lagertillgångar ske för förlorade sådana genom statligt eller kommunalt förfogande.

Avdrag sker vid beräkning av nettointäkten av viss förvärvskälla och får för ett och samma beskattningsår inte överstiga den ersättning som utgått. Vissa spärregler finns som medför att avdraget inte alltid får uppgå till vad som motsvarar ersättningen bl. a. då ersättning för skadat eller förlorat lager överstiger lagerreservens minskning under året.

Om möjlighet till avsättning till eldsvådefond inte funnes skulle i princip alla reinvesteringar, som inte skett före samma räkenskapsårs utgång som det då ersättning för skada skall tas upp som skattepliktig intäkt, försvåras eller omöjliggöras med hänsyn till den skatt som beräknas enligt de regler som gäller idag. Det förtjänar att påpekas att den ersättning som här är i fråga är sådan som utgår på grund av händelser som handelsbolaget i princip inte råder över.

Fartygsfond

Vid avyttring av fartyg, vari även inbegrips luftfartyg, får vid beräkning av nettointäkten avdrag göras för belopp som avsatts till särskild investeringsfond. Intäkt genom avyttring utgör i sin helhet — med vissa undantag — skattepliktig intäkt då fartyget utgjort inventarium i rörelsen. En avyttring kan således — om avsättning inte fick ske — medföra en kännbar skattebelastning

och det skulle då försvåra en ersättningsanskaffning.

Som förutsättning för avdrag gäller att en garantiförbindelse lämnas avseende den kvarstående eller tillkommande skatt som bolagsmännen kan komma att påföras till följd av att avsatta medel inte används för avsett ändamål.

Särskild nyanskaffningsfond

Den som avyttrar rörelse eller del av rörelse kan efter ansökan få avdrag vid beräkning av nettointäkt av rörelse för belopp som avsätts till särskild nyanskaffningsfond under förutsättning att synnerliga skäl föreligger. Sådana skäl anses föreligga om avyttringen utgör led i strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt och den skattskyldige har för avsikt att efter avyttringen göra betydande investering för sin återstående verksamhet eller för en ny verksamhet.

Maximalt avdrag är 60 procent av den vid avyttringen erhållna ersättningen för varulager och hela den skattepliktiga intäkten av rörelse för övriga tillgångar som ingått i avyttringen.

Reglerna om avsättning är närmast avsedda att tillämpas av större industriföretag när uppkommande vinster och planerade investeringar är av betydande storlek.

Fond för återanskaffning av fastighet

Om ett handelsbolag avyttrar en rörelsefastighet kan detta utlösa en sådan beskattning att anskaffning av en ersättningsfastighet omöjliggörs eller försvåras. För att underlätta strukturrationalisering har bestämmelser om fondavsättning införts.

Som förutsättning för avdrag gäller att den avyttrade fastigheten använts i rörelsen och att handelsbolaget anskaffat eller avser att anskaffa en ersättningsfastighet. Med fastighetsanskaffning jämställs ny-, till- eller ombyggnad på fastighet för användning i rörelsen.

För avdragsrätt gäller vidare att garantiförbindelse lämnas motsvarande den kvarstående eller tillkommande skatt som alla delägare i bolaget kan ha att erlägga för beskattningsår under vilket fondmedel, som inte tagits i anspråk för sitt ändamål, återförs till beskattning. Avdraget får inte överstiga den realisationsvinst som uppkommit vid avyttringen av den i rörelsen använda fastigheten eller fastighetsdelen.

Avsatta medel får tas i anspråk för avskrivning av byggnad som anskaffats under beskattningsåret av den skattskyldige och är avsedd för användning i hans rörelse. Medel som avsatts skall i princip tas i anspråk för avskrivning senast under det beskatt-

ningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättningen medgavs. Återförs avsatta medel till beskattning skall beloppet ökas på visst sätt.

Kommitténs överväganden och förslag

Vad först angår *handelsbolag med enbart fysiska personer i delägarkretsen* har kommittén föreslagit att skattesatsen för sådana bolag skall bestämmas till 10 procent dvs. samma skatteuttag som föreslagits skall gälla för enskilt bedriven näringsverksamhet. Vid en begränsning av skatteuttaget till 10 procent föreligger helt naturligt inte samma behov av resultatreglerande åtgärder som om beskattningen är progressiv eller skattesatsen är 52 procent. De resultatreglerande åtgärderna torde därför på samma sätt som kommittén föreslog för enskilda näringsidkare, kunna begränsas för denna typ av handelsbolag. Vid sidan av lagernedskrivningen, som i flertalet bolag är den mest betydelsefulla resultatreglerande åtgärden som står till buds, menar kommittén att resultatregleringen kan inskränkas till avdrag för avsättning till lönebaserad resultatutjämningsfond och eldsvådefonder. Den slopade avdragsrätten för avsättning till allmän investeringsreserv och inkomstbaserad resultatutjämningsfond kompenseras av den låga skattesatsen för bolagets vinster. Det är också värt att hålla i minnet att avdragsrätt för avsättning till investeringsreserv förutsätter att motsvarande belopp har betalats in på bank.

Också de speciella fondavsättningarna torde kunna undvaras vid en begränsning av skatteuttaget på sätt som nu föreslås. Den särskilda fartygsfonden och fonden för återanskaffning av fastighet förutsätter båda att garantiförbindelse lämnas för bolagsmännens skatter. Fondavsättningen är därigenom förenad med kostnader.

Vad därefter gäller *handelsbolag med också juridiska personer i delägarkretsen* föreslår kommittén att skattesatsen skall bestämmas till 52 procent. För dessa bolag bör inte någon begränsning göras av de resultatreglerande åtgärder som idag står bolagen till buds. Ett handelsbolag med juridiska personer i delägarkretsen föreslås således få rätt till avdrag för avsättning till lönebaserad resultatutjämningsfond, eldsvådefonder och vissa speciella fonder som särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond och fond för återanskaffning av fastighet. I dessa hänseenden föreslår kommittén inte några ändringar i förhållande till de regler som gäller idag.

Rätt till avdrag vid taxeringen för belopp som i räkenskaperna har avsatts till allmän investeringsfond tillkommer idag aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker och ömsesidiga skade-

försäkringsanstalter men inte handelsbolag. När det gäller handelsbolag för vilka skattesatsen har föreslagits bli 10 procent föranleder naturligtvis inte — på sätt nyss framhållits — övergången till att behandla handelsbolag som skattesubjekt att dessa handelsbolag skall föras in bland de företagsformer som har rätt till avdrag för avsättning till allmän investeringsfond. Beträffande handelsbolag för vilka kommittén föreslår att skattesatsen bestäms till 52 procent, dvs. handelsbolag i vilka också juridiska personer ingår som delägare, kan däremot skäl anföras för att dessa handelsbolag skall inordnas i kretsen av företag som har sådan avdragsrätt. Genom kommitténs förslag kommer handelsbolag med juridiska personer som delägare skattemässigt att behandlas på samma sätt som aktiebolag och flertalet andra juridiska personer, låt vara att handelsbolagen inte skall dubbelbeskattas. Kommittén föreslår därför att 1 § lagen om allmän investeringsfond kompletteras på det sättet att handelsbolag för vilka skattesatsen är 52 procent också ges rätt till avdrag för avsättning till allmän investeringsfond. För dessa handelsbolags del blir det vid beräkning av intäkt av näringsverksamhet som avdragsrätt kommer att föreligga. Avdrag för avsättning medges enligt gällande regler med högst hälften av den justerade årsvinsten. Med justerad årsvinst för handelsbolag bör på samma sätt som för andra skattskyldiga avses årsvinsten enligt fastställd balansräkning sedan årsvinsten justerats på sätt närmare anges i 2 § lagen om allmän investeringsfond. Bolagsmännens uttag från bolaget bör inte minska underlaget för beräkning av fondavsättningen. En annan ordning skulle medföra att en avsättning i ett handelsbolag skulle göra att handelsbolaget, som i princip är enkelbeskattat, blev tvunget att redovisa vinst som skulle beskattas med 52 procent eftersom avdrag endast medges med hälften av underlaget. För att inte samma vinst skall kunna ligga till grund för avsättning både i handelsbolaget och hos de juridiska personer, som är delägare i handelsbolaget, föreslås att uttag från handelsbolag inte skall ingå i den justerade årsvinsten hos bolagsmännen vid bestämning av deras underlag för avsättning till allmän investeringsfond.

8.2 Den skattemässiga behandlingen av bolagsman

8.2.1 Bolagsmans uttag

Civilrättsliga bestämmelser

Bolagsman skall enligt 2 kap. 6 § HBL för varje räkenskapsår tillgodoräknas dels ränta på den insats han hade kvar i bolaget vid

räkenskapsårets början dels ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Det överskott eller den brist som finns sedan bolagsmännen tillgodoräknats ränta och arvode utgör räkenskapsårets resultat (2 kap. 7 §). Om inte annat är bestämt i bolagsavtalet skall enligt 2 kap. 8 § resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen. Om viss grund är avtalad för fördelningen endast av vinsten eller endast av förlusten gäller den avtalade grunden vid fördelningen av såväl vinst som förlust. Bolagslagens regler om vinst- och förlustfördelning gäller alltså endast i det fall avtal inte har träffats om fördelningen. Det torde vara ovanligt att vinsten fördelas med tillämpning av lagens regler.

Gällande skatterättsliga bestämmelser

Vid beskattningen skall inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag och vissa andra med dessa i beskattningshänseende jämställda skattskyldiga hänföras till de särskilda delägarnas inkomst med belopp som för envar motsvarar hans andel av inkomsten (53 § 2 mom. KL). Det innebär att det är resultatet i handelsbolagets olika förvärvskällor som fördelas bolagsmännen emellan. En bolagsman kan således redovisa inkomster inom flera olika inkomstslag beroende på hur handelsbolagets verksamhet ser ut. Arvode som bolagsman erhåller från bolaget för gjorda arbetsinsatser hänförs inte till inkomst av tjänst utan till handelsbolagets inkomstslag (punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL). För beskattningen saknar det betydelse hur vinsten använts av bolaget och om bolagsmannen har lyft något av vinsten eller ej. Han skall beskattas för den del av vinsten som belöper på honom (punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL). Någon närmare fördelningsgrund anges inte. I praxis har den av bolagsmännen gjorda fördelningen av bolagets resultat i regel godtagits. Bolagsmännen antas ha skilda intressen att bevaka. Den överenskomna fördelningen av årsresultatet anses då motsvara de av bolagsmännen gjorda insatserna i form av arbete och kapital. Förutom att bolagsmännen kan fördela inkomster i en viss förvärvskälla efter sitt bolagsavtal, torde det stå dem fritt att också fördela hela förvärvskällor mellan sig. Vad som nu sagts gäller handelsbolag i vilka bolagsmännen inte är släkt med varandra.

Beträffande beskattningen av företagsledare i fåmansföretag och dennes make och barn infördes genom lagstiftning 1976 särskilda regler i kommunalskattelagen. Till anvisningarna till 32 § KL fogades en ny punkt (punkt 13) med bestämmelser om att förutsättningen för att medhjälpande make själv skall beskattas för ersättning från fåmansföretag för utfört arbete är att arbetsinsatsen uppgått till minst 400 timmar under beskattningsåret.

Ersättningen får inte överstiga vad som kan betecknas som marknadsmässigt vederlag för det utförda arbetet. Dessa bestämmelser äger enligt sista stycket av anvisningarna motsvarande tillämpning ifråga om inkomst som make åtnjuter i egenskap av delägare i handelsbolag. Det möter emellertid inte något hinder att utöver ersättningen för utfört arbete också tillgodoföra medhjälpande make skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet. Anvisningarna reglerar också förutsättningarna för att företagsledares eller dennes makes barn skall beskattas för ersättning från fåmansföretag för utfört arbete. Lönen får inte överstiga marknadsmässig ersättning och får inte heller utgå till barn under 16 år. Också dessa bestämmelser äger motsvarande tillämpning beträffande inkomst som barn erhåller i egenskap av delägare i handelsbolag. På samma sätt som när det gäller inkomstfördelningen mellan makar föreligger det inte något hinder mot att barnet tillgodoräknas skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet. Departementschefen anförde i proposition 1975/76:79 s. 77 f. beträffande makars möjligheter att i egenskap av delägare i handelsbolag fördela inkomsten mellan sig:

> Den omständigheten att två makar är delägare i ett handelsbolag bör inte medföra att de med verkan i skattehänseende skall kunna fördela bolagets inkomst som de själva önskar. Reglerna om överflyttning av lön eller annan ersättning från fåmansföretag bör därför äga motsvarande tillämpning beträffande delägares inkomst från handelsbolag. Medhjälpande make och barn som är delägare i handelsbolag bör dock, liksom hittills, ha rätt att tillgodoräkna sig skälig ränta på sitt i bolaget insatta kapital innan eventuell överföring av bolagsinkomsten äger rum.

Med skälig ränta avses enligt riksskatteverkets anvisningar en ränta som vanligen utgår på lån av liknande slag, dvs. med beaktande av gällande ränteläge och föreliggande risker. Om annat inte kan visas bör dock räntan inte få vara högre än fyra procent över diskontot vid utgången av året före taxeringsåret.

Regeringsrätten har i RÅ 1983 1:18 prövat räckvidden av anvisningarna till 32 § KL och därvid funnit att dessa avser omfördelning av ersättning för utfört arbete. Lagrummet äger däremot enligt regeringsrätten inte tillämpning beträffande annan inkomst från bolaget.

När det gäller bestämning av vinstandel som med skatterättslig verkan kan tillgodoföras företagsledares make, som inte är anställd i bolaget, synes man därför få stödja sig på praxis som den tidigare utbildats. Enligt föreliggande rättsfall kan passiv bolagsman endast tillgodoföras skälig ränta på sitt insatta kapital. Vad nu sagts gäller också vinstandel tillfallande företagsledares eller dennes makes barn.

Det skall tilläggas att de begränsningar i fråga om vinstfördelning som här har redovisats inte gäller de fall då båda makarna eller ingen av dem har en företagsledande ställning i bolaget. De äger då fritt fördela bolagsinkomsten mellan sig under förutsättning att fördelningen är rimlig med hänsyn till utförda arbetsinsatser.

Handelsbolaget som skattesubjekt

Behandlingen av handelsbolaget som skattesubjekt medför att bolagsmännen skall beskattas för sina uttag från bolaget inte för en andel i bolagsinkomsten.

Övergången till att behandla handelsbolagen som särskilda skattesubjekt torde inte påkalla någon förändrad syn på frågan om bolagsmännens rätt att genom uttag från bolaget fritt fördela bolagets vinster mellan sig. När det gäller vinstfördelningen i handelsbolag där bolagsmännen inte är släkt med varandra på det sättet att företagsledares make eller barn ingår i delägarkretsen bör alltså på samma sätt som tidigare den mellan bolagsmännen avtalade vinstfördelningen godtas. Det innebär att bolagsmännen i denna typ av handelsbolag beskattas för sina uttag. Detta gäller också i handelsbolag med juridiska personer som delägare. När det gäller företagsledares makes och barns inkomst från ett handelsbolag finns idag denna fråga reglerad endast såvitt avser ersättning för utfört arbete och möjlighet till skälig ränta på det insatta kapitalet. I fråga om andra inkomster från handelsbolag får alltjämt tidigare praxis anses vara vägledande. Make och barn kan i sådant fall endast tillgodoföras skälig ränta på sitt insatta kapital.

Den närmare utformningen av reglerna för vinstfördelningen i handelsbolag mellan företagsledaren och dennes make och barn är en fråga som kommittén får anledning att återkomma till i samband med översynen av fåmansföretagslagstiftningen. Vid en sådan översyn måste särskild uppmärksamhet ägnas det förhållandet att med den nya ordningen för handelsbolagens beskattning tar prövningen av vinstfördelningen sikte på bolagsmännens uttag. Däremot föreslås inte att någon prövning skall göras av den fördelning som bolagsmännen gör mellan sig av de vinstmedel som kvarstår i bolaget. Uttag kan emellertid komma att göras från handelsbolaget först vid en tidpunkt då vederbörande inte längre är aktiv i bolaget. Senareläggning av uttag från handelsbolaget kan komma att användas som ett sätt att lösa bolagsmans pensionering. Självfallet måste en fåmansföretagsregel, som skall omfatta handelsbolagen, utformas så att regeln inte förhindrar eller motverkar en sådan användning av de hos bolaget sparade vinstmedlen.

Uttagen från handelsbolaget tas hos bolagsmannen upp som intäkt av handelsbolag, ett nytt inkomstslag i kommunalskattelagen. Hos bolagsmannen görs därvid inte någon uppdelning av uttaget med hänsyn till från vilket inkomstslag hos handelsbolaget som uttaget härrör. Inte heller delas uttaget upp i vad som hos handelsbolaget har varit skattepliktig vinst och skattefri vinst. Om i det särskilda fallet i de uttagna vinstmedlen även ingår realisationsvinst, som uppkommit vid en av bolaget gjord försäljning av tillgångar, sker alltså vid bolagsmannens beskattning inte någon uppdelning i en skattepliktig och en skattefri del. En så utformad beskattning överensstämmer tekniskt sett med den beskattning som sker av aktiebolags realisationsvinster.

Den åsikten har emellertid framförts inom kommittén att en sådan beskattning av realisationsvinster uppkomna i handelsbolag skulle innebära en oförmånlig behandling av realisationsvinster i förhållande till vad som gäller i dag. Bolagsmännen skulle av skatteskäl därför kunna finna sig nödsakade att privat äga t. ex. den fastighet som används i bolagets verksamhet. Det skulle alltså i praktiken bli lika omöjligt för ett handelsbolag att äga fastigheter som det enligt staketmetoden blir för näringsidkare att ha fastigheter i näringsverksamheten. Det har anförts att bolagsmännen härigenom kan komma i ett ofördelaktigt läge i kredithänseende, då det får antas att kreditgivarna i många fall kommer att kräva att den fastighet som används av handelsbolaget också skall ägas av bolaget. I bolag med många delägare skulle också problem uppkomma om alla bolagsmännen privat skall äga del i ''rörelsefastigheten''. Det har i stället föreslagits att den icke skattepliktiga realisationsvinsten borde kunna tas ut av bolagsmännen utan beskattning och avgiftsuttag.

De uttag av vinstmedel, som bolagsmannen gör från bolaget, bör alltid hos honom behandlas på ett enhetligt sätt och inte uppdelas på olika förvärvskällor eller inkomstslag. Skall bolagsman utan beskattning kunna tillgodogöra sig den icke skattepliktiga vinsten förutsätter detta att redan i handelsbolagets bokföring en uppdelning sker av realisationsvinster i en skattepliktig del och en icke skattepliktig del. Den skattepliktiga delen av vinsten skulle behandlas enligt reglerna för ackumulerade vinstmedel medan den icke skattepliktiga delen av vinsten skulle hänföras till i handelsbolaget tillskjutet kapital. Så utformat skulle systemet innebära möjlighet för bolagsmännen att utan beskattning och avgiftsuttag kunna tillgodogöra sig den icke skattepliktiga vinsten.

Mot den här beskrivna ordningen kan emellertid invändas att den skulle innebära en avsevärd förmån för handelsbolagen och

deras ägare i jämförelse med den skattesituation som enskilda näringsidkare kommer att befinna sig i enligt staketmetoden. Det kommer enligt denna metod inte att bli möjligt att innanför staketet förvärva tillgångar som vid avyttring beskattas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Vinsterna i handelsbolagen skall beskattas med 10 procent. Således samma låga skattesats som föreslagits för enskilda näringsidkare. Samtidigt skulle bolagen ges möjligheter att använda sparade vinstmedel till förvärv av egendom, vilken kan generera skattefria vinster, främst fastigheter och aktier. Också i förhållande till aktiebolagen skulle handelsbolagen få ett försteg. Realisationsvinster uppkomna i aktiebolag beskattas i sin helhet vid löneuttag och utdelning.

Det kan i sammanhanget också erinras om att handelsbolag framför allt kännetecknas av bolagsmännens personliga och solidariska ansvar för bolagsskulderna. Betydelsen i kredithänseende av om en i verksamheten använd fastighet formellt ägs av bolagsmännen direkt eller av bolaget borde därför sakligt sett inte vara särskilt stor.

Sammantaget gör dessa omständigheter att enligt kommittén även hos handelsbolaget skattefria realisationsvinster vid uttag skall tas upp som intäkt av handelsbolag.

De uttag som bolagsman gör från handelsbolaget i annan form än kontanter skall värderas till allmänna saluvärdet vid uttagstidpunkten. Bruk av handelsbolaget tillhörig bil värderas med ledning av riksskatteverkets anvisningar om fri bil.

Bolagsman beskattas för sina uttag från handelsbolaget som inkomst av handelsbolag. Det är dock bolagsman obetaget att — på samma sätt som en enskild näringsidkare — utan beskattning kunna disponera över det tillskjutna kapitalet i handelsbolaget. För att beskattning av ett uttag inte skall ske måste bolagsmannen visa att hans i handelsbolaget tillskjutna kapital har nedgått. Det förutsätts naturligtvis att en bolagsmans uttag av tillskjutet kapital står i överensstämmelse med bolagsavtalet och förpliktelserna mot medbolagsmännen.

Har bolagsmans tillskjutna kapital inte nedgått är det gjorda uttaget från handelsbolaget skattepliktigt. Bolagsman kommer således att beskattas i den takt som han tar vinstmedel från handelsbolaget i anspråk för konsumtion. Bolagsmannens taxerade inkomst kan därmed på ett bättre sätt än vad som för närvarande är fallet sägas avspegla hans konsumtionsutrymme.

Kommittén vill i detta sammanhang behandla frågan om rätt beskattningsår för bolagsmans uttag från handelsbolag. Inkomst av handelsbolag blir ett nytt inkomstslag i kommunalskattelagen. När det gäller kommunalskattelagens inkomstslag anges i 3 § att

med beskattningsår förstås det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. Av 41 § framgår att inkomst av jordbruksfastighet, rörelse och i vissa fall även annan fastighet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Bokföringslagen reglerar vilka möjligheter som föreligger att ha brutet räkenskapsår. För kommunalskattelagens övriga inkomstslag gäller att kalenderåret är beskattningsår.

När kommittén nu för in ett nytt inkomstslag i kommunalskattelagen kan i och för sig skäl anföras för att kalenderåret också blir beskattningsår för detta inkomstslag. Otvivelaktigt kommer inkomst av handelsbolag att ha vissa likheter med inkomstslaget tjänst. Å andra sidan föreligger en nära koppling mellan bolagsmannens och bolagets ekonomi som en följd av det personliga och solidariska ansvar som bolagsmännen har för handelsbolagets förbindelser. Också i ett skattesystem där handelsbolaget är ett särskilt skattesubjekt bör detta samband mellan bolagsmannen och bolaget beaktas. Bolagsmännen, som skall beskattas för gjorda uttag, förutsätts enligt förslaget få möjlighet att vid beskattningsårets utgång bestämma hur de vill disponera vinsten i bolaget. Om bolaget har brutet räkenskapsår är det i många fall inte möjligt att redan vid kalenderårets utgång med säkerhet bedöma resultatet i bolaget. Om beskattningsåret för bolagsmans uttag i stället överensstämmer med det räkenskapsår som bolaget har kan bolagsmannen med tillgång till handelsbolagets bokslut göra de dispositioner av vinst eller förlust i bolaget som förslaget förutsätter att de skall ha möjlighet till. Kommittén föreslår därför att beskattningsår för bolagsmans uttag skall överensstämma med handelsbolagets räkenskapsår.

Beskattningsort[1] för bolagsmans uttag från handelsbolaget blir hans hemortskommun. Detta innebär att beskattningsorten i vissa fall flyttas i förhållande till vad som gäller idag. För bolagsman som är bosatt på annan ort än den där handelsbolaget bedriver sin verksamhet kan detta få betydelse särskilt i de fall då bolagsmannen har en schablontaxerad fastighet som ger underskott. Idag kan bolagsmannen liksom egenföretagaren komma i den situationen att han inte har någon inkomst mot vilken han vid kommunaltaxeringen i hemortskommunen kan utnyttja ett uppkommet underskott inom inkomstslaget annan fastighet. Med den föreslagna ordningen bortfaller detta problem. Också när det gäller att utnyttja i handelsbolaget uppkommande förluster ut-

[1] Ang. förslag om slopande fr. o. m. 1988 års taxering av beskattningen i utbokommun, se not 1) s. 38.

gör, som närmare kommer att utvecklas i avsnitt 8.2.3, de nuvarande reglerna om beskattningsort många gånger ett hinder. En beskattning i bolagsmannens hemortskommun för gjorda uttag ter sig också motiverad med hänsyn till att det främst är i sin hemortskommun som bolagsmannen utnyttjar den kommunala servicen.

8.2.2 Lån till bolagsmän m. fl.

I betänkandet om staketmetoden underströk kommittén att ett viktigt inslag i en beskattningsordning enligt staketmetoden är att regelsystemet ges en sådan utformning att bästa möjliga garantier skapas mot att vinsterna från en näringsverksamhet kan konsumeras utan att näringsidkaren beskattas. Eftersom tillgångarna i en enskilt bedriven näringsverksamhet civilrättsligt är näringsidkarens egendom kan han inte låna vinstmedel från sin näringsverksamhet. Ett som ''lån'' betecknat uttag kommer därför, utan att detta behöver särskilt anges, att beskattas som inkomst av eget företag. Däremot fann kommittén det erforderligt att uttryckliga bestämmelser meddelas om att näringsidkaren skall beskattas som för uttag, om han använder näringsverksamheten som säkerhet för ett privat lån eller om han lämnar lån till en honom närstående person.

För handelsbolagens del måste också regelsystemet utformas så att bolagsmännen inte skall genom lån och liknande förfaranden kunna utan skattekonsekvenser tillgodogöra sig vinstmedel. I förhållande till den enskilde näringsidkaren föreligger emellertid den skillnaden, att handelsbolaget är en särskild juridisk person som kan ingå ett civilrättsligt bindande avtal med en bolagsman om lån från bolaget. I detta hänseende är alltså situationen likartad med den som föreligger mellan ett aktiebolag och dess aktieägare. I det följande lämnas därför först en kortfattad redogörelse för aktiebolagslagens bestämmelser om s. k. förbjudna lån till aktieägare och styrelseledamöter m. fl. och beskattningen av sådana lån. Därefter redovisas i ett särskilt avsnitt kommitténs överväganden om hur lån från ett handelsbolag (eller ställande av säkerhet) skattemässigt bör behandlas i ett system, där handelsbolagen gjorts till särskilda skattesubjekt.

Låneförbudet i aktiebolagslagen

Genom lagstiftning 1973 infördes bestämmelser i aktiebolagslagen rörande aktiebolags rätt att lämna penninglån till aktieägare m. fl. Reglerna innebar i huvudsak följande. Aktiebolag fick inte lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Det-

samma gällde i fråga om penninglån till närstående personer till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör.

Från bestämmelserna gällde vissa undantag. Förbudet skulle sålunda inte gälla om gäldenären drev rörelse och lånet utgjorde ett led i en affärsförbindelse mellan bolaget och gäldenären och var avsett uteslutande för gäldenärens rörelse.

Bestämmelserna om förbud mot penninglån skulle äga motsvarande tillämpning ifråga om ställande av säkerhet.

Överträdelse av låneförbudet förenades med straffansvar.

I förarbetena till reglerna om låneförbud anfördes att det måste anses strida mot aktiebolagslagstiftningens grunder att en person skulle kunna driva ett aktiebolag med den därav följande förmånen av frihet från personligt ansvar, trots att bolagets tillgångar till stor del — kanske motsvarande hela aktiekapitalet — bestod av en fordran mot honom själv. Skyddet för bolagets borgenärer motiverade alltså ett förbud mot lån. Borgenärsskyddet var emellertid inte det enda motivet för ett låneförbud. I prop. 1973:93 framhölls bl. a. att frånvaron av ett låneförbud i stor utsträckning hade utnyttjats för att undgå beskattning. Den som hade ett dominerande inflytande i ett aktiebolag tog ofta ut pengar från bolaget för sin privata konsumtion i form av lån och kunde på det sättet undgå eller i varje fall skjuta upp beskattningen. Det ansågs angeläget att komma till rätta med denna form av skatteflykt.

Om lån ändå togs i strid mot reglerna i aktiebolagslagen uttalade föredragande statsrådet (prop. 1973:93 s. 95) att lånet i skattesammanhang var att betrakta som förtäckt lön eller förtäckt utdelning och skulle alltså bli föremål för beskattning. Någon särskild skatterättslig lagstiftning infördes emellertid inte.

1973 års regler om låneförbud överfördes i huvudsak oförändrade till nya aktiebolagslagen 1975. Beträffande undantaget för s. k. kommersiella lån skedde emellertid en viss uppmjukning på så sätt att lånet inte behövde utgöra ett led i en affärsförbindelse. Om lånet är affärsmässigt betingat, vari torde innefattas ett krav på att lånet lämnats på affärsmässiga villkor och att gäldenären i sin rörelse har ett behov av lånet, föreligger inte något hinder mot utlåning.

I samband med lagrådsgranskningen av förslaget till ny aktiebolagslag anmärkte lagrådet (prop. 1975:103 s. 772) att föredragande statsrådets uttalande i prop. 1973:93 s. 95 om den skattemässiga behandlingen av olagliga lån inte kunde anses ha stöd i gällande skattelagstiftning eller praxis på området.

I anledning härav uttalade föredragande statsrådet att lagrådets yttrande i detta sammanhang kunde bidraga till osäkerhet

om hur lagstridiga låneutbetalningar skall behandlas i taxeringssammanhang. Frågan hade emellertid tagits upp till behandling inom företagsskatteberedningen och när dess arbete med frågan avslutats skulle finansministern lägga fram förslag till erforderliga ändringar i skattelagstiftningen. Så skedde sedan i prop. 1975/76:79.

I denna proposition — vilken behandlade de särskilda reglerna för beskattning av fåmansföretag och deras ägare — uttalade departementschefen att erfarenheten hade visat att de transaktioner som täcktes av låneförbudet i realiteten ofta var något annat än ett vanligt lån. Innebörden var ett uttag för gott av substans i företaget. Skattereglerna borde utformas med denna utgångspunkt. Ett lån i strid mot låneförbudet borde därför utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren. Departementschefen uttalade vidare att det sedan låneförbudet införts inte fanns någon anledning att begagna låneformen för löne-, vinst- eller kapitaluttag ur bolaget. Därmed fanns inte något skäl att tillmötesgå krav om rätt till avdrag för bolaget. Har lånet återbetalats under den tid besvärsmöjligheten för den skattskyldige står öppen, borde emellertid denne slippa taxeras för lånet. Återbetalningen borde således beaktas intill dess den skattskyldiges besvärsrätt gått till ända.

Skatteutskottet yttrade (SkU 1975/76:28) att lån till delägare i fåmansföretag är i allmänhet inte förenat med någon återbetalningsskyldighet. Sådana lån har därför närmast karaktär av lön eller utdelning. De beskattningseffekter, som man genom låneförbudet eftersträvat, måste givetvis inträda när förbudet överträds. Om en låntagare, som först efter taxeringsmyndigheternas ingripande inser att låneförbudet överträtts, omedelbart återbetalar lånet, torde någon höjning av beskattningen inte bli aktuell.

Bestämmelsen fick följande utformning (35 § 1 a mom. *sjätte stycket* KL). Har lån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen eller 11 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. utgör lånebeloppet, till den del återbetalning icke skett, intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

Lån från handelsbolag

Handelsbolag är i likhet med aktiebolag en särskild juridisk person. En bolagsman kan således civilrättsligt ingå ett avtal om lån från handelsbolaget. Såsom redan inledningsvis nämnts skiljer sig därför situationen för bolagsmän i ett handelsbolag från den som gäller för egenföretagarna. Som närmare har utvecklats i betänkandet om staketmetoden (SOU 1984:70 s. 79 f.) kan en enskild näringsidkare inte låna medel från sin näringsverksam-

het, eftersom näringsverksamheten inte har någon rättssubjektivitet. Även om handelsbolag och aktiebolag båda kan ingå avtal om utlåning av medel från bolaget till bolagsman resp. aktieägare måste ändå synen på dessa avtalsförhållanden civilrättsligt bli olika. Beträffande lån från ett aktiebolag gör sig — som tidigare redovisats — skyddet för borgenärerna starkt påmint. I aktiebolagslagen gäller därför i princip förbud mot utlåning till aktieägare och vissa andra personer med inflytande i bolaget. Handelsbolaget är visserligen ett särskilt rättssubjekt men bolagsmännen har ändå ett solidariskt ansvar för bolagets förbindelser. Något behov av bundet kapital i handelsbolag finns således inte. Bolagskommittén hade enligt sina direktiv att undersöka om det i större handelsbolag förelåg behov av bundet kapital och om det fanns skäl att uppställa regler om låneförbud för de större handelsbolagens del i huvudsak motsvarande dem som gäller beträffande aktiebolagen. Kommittén anförde i betänkandet SOU 1978:67 s. 126 att eftersom kommittén inte ansåg att det behövdes bundet kapital i handelsbolag ansåg kommittén inte heller att det fanns behov av att genom ett låneförbud söka skapa säkerhet för att vissa tillgångar av hänsyn till borgenärerna finns kvar i bolaget. Detta blev också riksdagens beslut. Något civilrättsligt låneförbud föreligger således inte beträffande handelsbolag. Enligt bolagskommittén borde de skatteflyktsproblem som kunde vara förenade med möjligheten att ta lån från handelsbolaget lösas inom ramen för skattelagstiftningen.

De 1976 införda reglerna för beskattning av fåmansföretag och deras ägare innehåller — utöver det tidigare nämnda stadgandet om beskattning av förbjudna lån från aktiebolag — ytterligare två bestämmelser om lån från fåmansföretag (35 § 1 a mom. *fjärde* och *femte* styckena KL). Reglerna innebär att företagsledare i fåmansföretag skall beskattas om han av företaget fått låna utan ränta eller till lägre ränta än som vanligen utgår på lån av liknande slag (fjärde stycket) eller om ett lämnat lån nedskrivits i företagets räkenskaper (femte stycket). Vad som sägs om lån till företagsledaren gäller även lån till honom närstående person. De angivna beloppen skall hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Bestämmelserna i fjärde och femte styckena gäller — i motsats till stadgandet i sjätte stycket som endast avser lån som lämnats i strid mot aktiebolagslagen eller lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. — samtliga fåmansföretag alltså även handelsbolag. Motivet för att bestämmelserna också skall gälla handelsbolagen förefaller emellertid oklart eftersom en delägare i ett handelsbolag normalt kan förfoga över ett likviditetsöverskott i bolaget utan beskattningseffekt.

Det kan i sammanhanget erinras om att riksskatteverket i sina anvisningar om beskattning av fåmansföretag (RSV Dt 1980:13) uttalat att vad som i anvisningar sagts om ränteberäkning av lån (punkten 9.1) och om nedskrivning av lån (punkten 9.2) inte gäller för lån som upptagits i handelsbolag (kommanditbolag).

Kommitténs förslag till ny ordning för beskattning av handelsbolagen innebär att dessa bolag görs till självständiga skattesubjekt med ett skatteuttag av 10 procent för det helt övervägande antalet bolag. Bolagsmännen beskattas progressivt i den takt som de tar handelsbolagets vinster i anspråk för konsumtion. Tanken är att förslaget i likhet med staketmetoden för enskilt bedriven näringsverksamhet skall underlätta uppbyggnaden av realkapital i näringsverksamheten samtidigt som bolagsmännens beskattning bättre än vad fallet är idag skall överensstämma med den som gäller för löntagare. I ett mindre antal handelsbolag finns också juridiska personer i delägarkretsen. För dessa bolag har kommittén — såsom framgår av redogörelsen i avsnitt 6.1 — föreslagit att skatteuttaget skall bestämmas till 52 procent. När det gäller frågan om den skattemässiga behandlingen av lån från handelsbolag har kommittén ansett att samma regler bör gälla för alla handelsbolag alltså oavsett om skatteuttaget är 10 eller 52 procent. Tillräckliga skäl för en annan ordning föreligger inte enligt kommitténs mening. Lån mellan handelsbolag och aktiebolag torde som regel utgöra kommersiella lån.

Om i ett system där handelsbolaget gjorts till ett fristående skattesubjekt lån från bolaget skulle kunna ske utan skattekonsekvenser kan befaras att vinstuttag i många fall kommer att göras i den formen att bolagsmännen i stället tar upp lån i bolaget. För handelsbolagens del måste därför införas en slags motsvarighet till den generella regel om beskattning av låntagaren som idag gäller för förbjudna aktieägarlån (35 § 1 a mom. sjätte stycket KL). Vid införandet av denna regel framhöll departementschefen (prop. 1975/76:79 s. 92) att erfarenheten hade visat att de transaktioner som täcktes av låneförbudet i realiteten ofta var något annat än ett vanligt lån. Innebörden var ett uttag för gott av substans i företaget. Såsom bolagskommittén framhållit föreligger inte förutsättningar för att införa ett civilrättsligt låneförbud när det gäller lån från handelsbolag. En beskattningsregel måste därför utformas på ett annat sätt än som skett för de förbjudna aktieägarlånen.

Enligt kommitténs förslag till ny beskattningsordning för handelsbolagen skall uttag av vinstmedel från ett handelsbolag vid bolagsmannens egen taxering tas upp som intäkt i inkomstslaget inkomst av handelsbolag. Bolagsmans lån från bolaget böri skat-

tehänseende behandlas på samma sätt som vinstuttag och således hänföras till intäkt i inkomstslaget inkomst av handelsbolag.

Den nu angivna bestämmelsen kan ses som huvudregeln för beskattning av lån från ett handelsbolag till en delägare. Emellertid bör — på samma sätt som gäller lån som omfattas av låneförbudet i aktiebolagslagen — även lån till familjemedlemmar och andra närstående personer utlösa någon form av beskattning. Syftet med sådana bestämmelser är naturligtvis att såvitt möjligt förhindra eller försvåra kringgående av huvudregeln.

När det gäller aktieägarlånen har frågan lösts på det sättet att den generella regeln i 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL gjorts tillämplig på alla förbjudna lån alltså även lån till familjemedlemmar och andra närstående personer. I dessa fall utgör således lånebeloppet intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

Hur bör motsvarande fråga lösas när det gäller lån från handelsbolag? I samband med att kommittén (s. 65) redogjorde för uppläggningen av utredningsarbetet om handelsbolagens beskattning framhöll kommittén att kommittén inte nu avsåg att behandla de s. k. fåmansföretagsreglerna. En översyn av dessa regler borde anstå i avvaktan på att kommittén utarbetat ett principförslag om handelsbolagens skattemässiga status. Från denna utgångspunkt kunde det måhända synas mest följdriktigt att i fråga om lån till närstående nu begränsa förslaget till att endast avse en anpassning för handelsbolagens del till den regel som redan gäller aktieägarlånen. Införs en beskattning av handelsbolagen enligt ''staketmetoden'' kommer emellertid frågan om behandlingen av lån till familjemedlemmar att ha ett så nära samband med frågan om vinstfördelningen i bolaget att kommittén ansett det lämpligt att redan i detta sammanhang undersöka om och i vilken utsträckning en samordning kan ske.

I fråga om *vinstfördelningen* i handelsbolag innebär kommitténs förslag i princip ingen ändring av de regler som idag tillämpas. Den mellan delägarna överenskomna vinstfördelningen, sådan denna kommit till uttryck genom bolagsmännens uttag, skall således normalt sett godtagas vid taxeringen. Sedan 1976 gäller emellertid särskilda regler för fördelningen av inkomst mellan makar samt mellan föräldrar och barn. Bestämmelserna som har tagits in i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL har följande lydelse:

Är skattskyldig företagsledare i fåmansföretag och har hans make icke sådan ledande ställning i företaget gäller, i fråga om lön eller annan ersättning från företaget till maken för utfört arbete, bestämmelserna i andra stycket.

Uppgår makens arbetsinsats i företaget till minst 400 timmar under

beskattningsåret, beskattas maken själv för det vederlag som han uppburit från företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. Om maken till följd av att företaget påbörjat eller nedlagt sin verksamhet icke kunnat arbeta i företaget under hela beskattningsåret, gäller vad nyss sagts under förutsättning att arbetsinsatsen uppgår till minst 200 timmar. Understiger makens arbetsinsats vad sålunda föreskrivits eller överstiger ersättningen vad som kan anses marknadsmässigt, skall företagsledaren beskattas för makens ersättning eller den del av ersättningen som överstiger den marknadsmässiga. Arbetsinsats i makarnas gemensamma bostadsutrymme får medräknas om med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter skäl därtill föreligger. Vid bedömande av om make under beskattningsåret arbetat föreskrivet antal arbetstimmar skall anses att han under tid, då han uppburit sjukpenning eller föräldrapenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller därmed jämförlig ersättning enligt annan författning, arbetat i samma omfattning som närmast före den tid, då sådan ersättning uppburits.

Ersättning för utfört arbete från fåmansföretag till företagsledares eller dennes makes barn, som ej uppnått 16 års ålder, beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från företaget, hos den äldste maken. Detta gäller också ersättning till barn, som har fyllt 16 år till den del ersättningen överstiger marknadsmässigt vederlag för barnets arbetsinsats.

Vad i andra och tredje styckena föreskrivits äger motsvarande tillämpning ifråga om inkomst som make och barn åtnjuter i egenskap av delägare i handelsbolag, varvid dock bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna skall iakttagas. Hinder möter emellertid ej att, innan inkomsten från handelsbolaget uppdelas mellan makar och barn, tillgodoräkna make och barn skälig ränta på det i handelsbolaget insatta kapitalet. Omfattar beskattningsåret för handelsbolaget kortare eller längre tid än 12 månader, skall antalet erforderliga arbetstimmar jämkas med hänsyn härtill.

Hänvisningen i fjärde stycket till bestämmelserna i punkt 9 av anvisningarna innebär att en delägare i ett handelsbolag som fått inkomst från bolaget i form av avlöning skall ej redovisa denna som intäkt av tjänst utan som intäkt av den förvärvskälla varur bolagets inkomst härflutit. Regeringsrätten har i ett mål (RÅ 1983 1:18) uttalat sig om tolkningen av anvisningspunkten 13. Omständigheterna var följande. Minderåriga barn hade förvärvat andelar i ett handelsbolag där fadern var företagsledare. Barnen arbetade inte i företaget. Bestämmelserna i tredje och fjärde styckena ansågs inte tillämpliga vid beskattning av barnens inkomster. Utgången i målet innebär alltså att vid delägarskap gäller omfördelningsreglerna endast ersättning för utfört arbete.

Vid diskussionerna inom kommittén har ifrågasatts om inte lån till närstående person alltid borde beskattas som uttag hos den bolagsman med vilken låntagaren är släkt. Undantag skulle dock — efter förebild av reglerna om lån från aktiebolag — gälla för rent kommersiella lån. En sådan regel kan synas erbjuda en enkel

lösning av frågan om lån från handelsbolag till personer i närståendekretsen. Vid närmare påseende visar det sig emellertid att regeln måste kompletteras med särskilda undantagsstadganden när låntagaren själv är bolagsman och nära släkt med övriga bolagsmän. Man är med andra ord tillbaka i den situation där bolagsmännen är nära släkt med varandra (makar eller föräldrar och barn) och som lagstiftaren beaktat med omfördelningsreglerna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL. En annan invändning mot en generell regel av angivet slag är att det inom fåmansföretagslagstiftningen använda begreppet närstående person är ganska omfattande och att betrakta alla lån till personer i denna krets som ett av bolagsmannen gjort uttag säkerligen i många fall skulle uppfattas som en alltför summarisk beskattning.

Som i det föregående flera gånger angetts kommer kommittén i ett senare skede av sitt utredningsarbete att utföra den i direktiven förutsatta översynen av hela frågan om utformningen av fåmansföretagsreglerna. I detta läge anser kommittén att frågan om den skattemässiga behandlingen av lån från handelsbolag till närstående nu bör erhålla en partiell lösning så att inte arbetet med översynen av fåmansföretagsreglerna — som ju avser även andra företagsformer än handelsbolag — föregrips.

När det gäller lån till andra närstående personer än de som omfattas av omfördelningsreglerna i punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL — alltså makar eller föräldrar och barn — föreslår kommittén att samma regel skall gälla som idag tillämpas för aktiebolagen. I sådana fall skall alltså lånebeloppet utgöra intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren (jfr 35 § 1 a mom. sjätte stycket KL).

Bakgrunden till de nuvarande reglerna i anvisningspunkten 13 till 32 § KL om den skattemässiga behandlingen av ersättningar från fåmansföretag till delägares make och barn var att man ville genom dessa spärregler minska möjligheterna till skattevinster genom oriktig uppdelning av företagsinkomsten mellan olika familjemedlemmar. Samma synpunkter kan åberopas i fråga om lån från handelsbolag till delägares familjemedlemmar eftersom dessa till sin verkliga natur får anses vara en form av vinstdisposition. Vid en tillämpning av reglerna på lån bör det dock vara möjligt att använda en betydligt enklare metod vid bestämmandet av vem som skall beskattas för lånebeloppet. När det gäller lån till make saknas det anledning att ta hänsyn till ev. arbetsinsats. Enligt kommittén bör det införas en generell regel om att lån till bolagsmans make, som inte själv är delägare i handelsbolaget, alltid skall utgöra skattepliktig intäkt för bolagsmannen. Regeln skall alltså gälla oavsett om maken är anställd i bolaget eller ej. Är

maken själv delägare i bolaget bör beskattning ske hos den make som har den högsta inkomsten från företaget. När det gäller ersättning till barn görs i anvisningspunkten 13 skillnad mellan barn som fyllt 16 år och barn som inte uppnått denna ålder. Ersättning till barn som ej fyllt 16 år beskattas hos den av föräldrarna som har den högsta inkomsten från företaget. Detta gäller också ersättning till barn, som har fyllt 16 år, till den del ersättningen överstiger marknadsmässig lön. När det gäller att ta ställning till frågan hur ett lån från handelsbolag till en bolagsmans barn skall behandlas i skattehänseende bör utgångspunkten vara att bolagsmannen själv skall beskattas för lånet. I normalfallet bör detta gälla oavsett barnets ålder eller om barnet fått ersättning för utfört arbete från företaget eller ej. Är båda föräldrarna delägare i bolaget bör beskattningen ske hos den av föräldrarna som har den högsta inkomsten från företaget. I regel kan beskattningsfrågan lösas på detta sätt även om barnet självt är delägare i bolaget. När det gäller vuxna barn kan naturligtvis deras arbetsinsatser i bolaget vara av den omfattningen att barnets ersättning från företaget är högre än den som föräldrarna kan göra anspråk på. Då syftet med beskattningsreglerna är att motverka utrymmet för skattevinster genom oriktig vinstfördelning bör i ett sådant fall lånebeloppet tas till beskattning hos barnet.

Sammanfattning

Kommitténs förslag beträffande den skattemässiga behandlingen av lån från ett handelsbolag till en bolagsman eller till en bolagsmannen närstående person innebär i korthet följande. Har handelsbolaget lämnat ett *lån till en bolagsman* utgör lånebeloppet enligt huvudregeln intäkt av handelsbolag för bolagsmannen. Har lån lämnats till *annan närstående person än bolagsmannens make eller barn* utgör lånebeloppet intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Har lån lämnats *till bolagsmannens make eller barn* gäller följande. Lån till make, som inte själv är bolagsman, utgör intäkt av handelsbolag för bolagsmannen. Är maken själv delägare i bolaget skall lånebeloppet tas upp som intäkt av handelsbolag hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Har makarna lika stor inkomst skall, på samma sätt som i dag, beskattning ske hos den äldste maken. Har lånet lämnats till bolagsmans barn skall lånebeloppet i normalfallet tas upp som intäkt av handelsbolag hos bolagsmannen. Är båda föräldrarna delägare i bolaget skall lånebeloppet beskattas som intäkt av handelsbolag hos den av föräldrarna som har den högsta inkomsten från företaget. Är barnet självt delägare i bolaget och har barnet fyllt 16 år och har egen inkomst från

företaget skall lånebeloppet tas upp som intäkt av handelsbolag hos den av de ifrågavarande familjemedlemmarna som har den högsta inkomsten.

Vid tillämpning av bestämmelserna om beskattning av lån från handelsbolag skall ställande av säkerhet likställas med lämnande av lån.

På samma sätt som idag gäller för aktiebolag skall ett handelsbolag även i fortsättningen kunna lämna ett rent kommersiellt lån till en bolagsman eller denne närstående person utan att detta skall utlösa beskattning. Förutsättningen för att lånet skall betraktas som kommersiellt är att låntagaren driver näringsverksamhet och att lånet betingas av affärsmässiga skäl och är avsett uteslutande för näringsverksamhet. I ett system där näringsverksamhet beskattas enligt staketmetoden kommer ett kommersiellt lån att redovisas innanför staketet.

Det skall till slut anmärkas att en ordning enligt vilken bolagsman eller dennes närstående beskattas för lån från handelsbolag inte innebär att låneavtalet som sådant är ogiltigt. Handelsbolaget skall alltså redovisa en fordran på låntagaren. Avskrivs lånet bör bolaget erhålla avdrag vid taxeringen för det avskrivna beloppet.

8.2.3 Behandlingen av underskott

Nuvarande förhållanden

Bolagsmännen i ett handelsbolag är enligt bolagslagen solidariskt ansvariga för de förpliktelser som uppkommer i handelsbolaget. Bolagsman kan emellertid genom särskilt förbehåll begränsa sitt ansvar till gjord insats, kommanditdelägare.

Enligt bolagslagen utgör det överskott eller den brist som återstår sedan bolagsmännen tillgodoräknats ränta på insatt kapital och arvode för utfört arbete bolagets resultat för året. Vinsten resp. förlusten skall fördelas lika mellan bolagsmännen om inte annan fördelningsgrund är avtalad. Begränsningen i en kommanditdelägares ansvar hindrar inte att denne tar på sig en större del av underskottet i handelsbolaget än som motsvarar hans ansvar.

Bolagsman som påförs hela eller del av underskottet i förvärvskälla tillhörig handelsbolaget äger vid sin taxering utnyttja underskottet mot ett överskott i egna förvärvskällor. Det skattemässiga utfallet härav är beroende av hans skattesituation. Värdet av underskottsavdrag har numera begränsats av den avdragsbegränsning som genomfördes i samband med inkomstskattereformen. Något krav på att en bolagsman skall infria de förpliktelser

som föranlett det negativa resultatet i förvärvskällan föreligger inte.

Det råder avtalsfrihet när det gäller bolagsmännens fördelning av i handelsbolaget uppkomna underskott. Det har tidigare rått viss osäkerhet om en kommanditdelägare även i skattehänseende kunde påföras en större del av förlusten i kommanditbolaget än som motsvarar hans civilrättsliga ansvar för bolagets förpliktelser. Genom rättsfallet RÅ 1979 1:85 får emellertid nu anses klarlagt att med begränsningen i kommanditdelägares civilrättsliga ansvar inte följer någon begränsning i rätten till avdrag för kommanditbolagets förluster.

Handelsbolaget som skattesubjekt

Bolagsmännens civilrättsliga ansvar för handelsbolagets förbindelser påverkas inte av att handelsbolaget blir ett särskilt skattesubjekt. Ansvaret för bolagets förbindelser åvilar således bolagsmännen solidariskt. Skattemässigt blir emellertid de förluster som uppkommer i handelsbolaget att betrakta som handelsbolagets förluster, för vilka handelsbolaget äger rätt till förlustavdrag enligt reglerna om förlustutjämning. Bolagsmännens civilrättsliga ansvar för bolagets förpliktelser kan emellertid tvinga dem att göra tillskott till bolaget. I den mån sådant tillskott sker bör bolagsmannen medges ett mot tillskottet svarande allmänt avdrag vid sin personliga taxering. Förlusttäckningen i handelsbolaget kan på det sättet ske med obeskattade medel. Detta är i och för sig ett avsteg från principen att handelsbolaget blir ett från bolagsmännen fristående skattesubjekt. Den föreslagna ordningen motiveras emellertid av det ansvar som bolagsmännen har för bolagets skulder. Konstruktionen överensstämmer med den som kommittén föreslog skulle gälla för enskilda näringsidkare vid beskattning enligt staketmetoden. Utan tillskott till bolaget kan bolagsmännen inte vid sina personliga taxeringar utnyttja i bolaget uppkommet underskott. Kravet på tillskott till bolaget för att bolagsmannen skall erhålla allmänt avdrag gäller enligt förslaget alla bolagsmän oberoende av om bolaget är ett handelsbolag med enbart fysiska personer i delägarkretsen eller om det är ett bolag i vilket också juridiska personer ingår som delägare. Utöver faktiska tillskott bör som tillskott för förlusttäckning kunna godtas minskning av det tillskjutna kapitalet i bolaget liksom nedsättning av bolagsmans fordran på bolaget. Däremot kan bolagsman inte anses ha gjort något tillskott genom att ikläda sig en skuldförbindelse gentemot bolaget.

Det underskott som kan täckas genom tillskott och med häremot svarande avdragsrätt för bolagsmännen kommer att härrö-

ra från handelsbolagets näringsverksamhet, inkomstslaget kapital eller bolagsmännens uttag. Bolagsmans uttag har inte ansetts böra hänföras till viss förvärvskälla. Vad gäller realisationsförluster föreslås dessa även i framtiden kunna bli föremål för kvittning endast mot realisationsvinster. Det kommer således inte att bli möjligt att göra tillskott till handelsbolag för täckning av en realisationsförlust. Fastställande av förlusten i handelsbolaget kommer att tillgå på följande sätt. Först sammanräknas det skattemässiga resultatet av handelsbolagets förvärvskällor, inkomst av näringsverksamhet och i förekommande fall tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Härefter görs avdrag för bolagsmännens uttag. Uppkommande förlust kan antingen täckas med tillskott från bolagsmännens sida eller balanseras och av handelsbolaget utnyttjas som förlustavdrag ett senare år. Handelsbolagen förutsätts därvid när det gäller den tidsrymd inom vilken ett förlustavdrag får utnyttjas behandlas på samma sätt som aktiebolag och ekonomiska föreningar. Ett förlustavdrag skall således av handelsbolaget utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket taxering sker, tionde kalenderåret efter det, då taxering för förluståret ägt rum. I den mån bolagsmännen gör tillskott till bolaget elimineras eller begränsas förlusten. Det tillskott för vilket bolagsman får allmänt avdrag skall således intäktsföras i bolagets deklaration. Tillskottet intäktsförs i en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet för bolaget. Avgörande för om bolagsman skall få allmänt avdrag för gjort tillskott blir alltså om det skattemässiga resultatet i handelsbolaget med bortseende från denna särskilda förvärvskälla inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet är negativt. Bolagsmannen erhåller allmänt avdrag för tillskottet vid den taxering som sker året efter det då tillskottet intäktsförs hos bolaget.

I diskussionerna kring behovet av en översyn av beskattningsreglerna för handelsbolag har (från den fiskala sidan) framhållits att handelsbolagen, främst kommanditbolagen, kan utnyttjas i skatteundandragande syfte. Man har då pekat på bolagsmans möjligheter att utnyttja ett underskott i bolagets förvärvskälla vid sin personliga taxering utan att krav har uppställts på att bolagsman skall infria de förpliktelser som föranlett underskottet i bolaget. Regeringsrätten har, som tidigare har redovisats, fastslagit att med kommanditdelägares ansvarsbegränsning inte följer någon begränsning i hans avdragsrätt för underskott uppkommet i kommanditbolaget. Man har också pekat på att bolagsman idag kan tillgodoföra sig förlustavdrag som härrör från handelsbolag trots att bolaget har försatts i konkurs.

För att vid sin personliga taxering få utnyttja ett underskott,

som uppkommit i handelsbolag, måste bolagsmannen enligt kommitténs förslag göra ett faktiskt tillskott till bolaget. Den möjlighet som idag anses föreligga, att i underskottssituationer utnyttja ett handelsbolag (kommanditbolag) som ett medel att uppnå obehöriga skatteförmåner torde därmed bortfalla.

Avslutningsvis skall här sägas några ord om sambandet mellan bolagsmans beskattningsort och möjligheten att vid bolagsmans taxering utnyttja i handelsbolaget uppkommet underskott. Idag beskattas en bolagsman, som tidigare redovisats, för sin inkomst från bolaget i den kommun där handelsbolaget har sin verksamhet. Det innebär — om verksamheten bedrivs i annan kommun än bolagsmannens hemortskommun — att bolagsmannen inte kan utnyttja ett underskott i handelsbolagets förvärvskälla vid taxering till kommunal inkomstskatt i sin hemortskommun. Eftersom nystartad verksamhet ofta kan utvisa underskott i inledningsskedet är det av stor betydelse för bolagsmännen att de kan utnyttja i bolaget uppkommet underskott vid sina personliga taxeringar. Inte minst anses detta vara av stor vikt när det gäller att trygga kapitalförsörjningen i nystartade företag. De nuvarande reglerna om bolagsmans beskattningsort för bolagsinkomst har därför i många fall ansetts försvåra etablering t. ex. i glesbygd.

Med kommitténs förslag till nya beskattningsregler för handelsbolagen flyttas beskattningsorten[1] för bolagsmannen till hans hemortskommun. För faktiska tillskott till bolaget som sker för förlusttäckning skall, såsom nyss angetts, bolagsmannen få ett allmänt avdrag vid sin taxering i hemortskommunen. De olägenheter som de nuvarande reglerna om beskattningsort för bolagsinkomst har varit förenade med torde alltså försvinna vid ett genomförande av kommitténs förslag.

8.3 Byte av företagsform

8.3.1 Bildande av handelsbolag

Vid bildande av handelsbolag kan olika slag av tillgångar tillskjutas bolaget, såsom kontanta medel, tillgångar som bolagsmännen tidigare använt för privat bruk och tillgångar som ingått i tidigare bedriven näringsverksamhet. Skatteförfattningarna innehåller inte några regler som direkt tar sikte på bolagsbildning. I detta avsnitt skall frågan om skattekonsekvenserna vid byte av företagsform, och då närmast ombildning av en enskild firma till ett handelsbolag, tas upp till behandling. Den fråga som främst är av intresse är naturligtvis i vilken utsträckning dolda reserver, som

[1] Ang. förslag om slopande fr. o. m. 1988 års taxering av beskattningen i utbokommun, se not 1) s. 38.

kan finnas i den enskilda firman, kan utan skattekonsekvenser föras in i handelsbolaget (apport av egendom).

Gällande ordning

Som allmän regel gäller att en rörelseidkare skall beskattas för skillnaden mellan marknadsvärde och bokfört värde när en tillgång tas ut ur en rörelse. Det har emellertid inte ansetts böra krävas att rörelseidkaren skall upplösa de dolda reserverna med åtföljande skattekonsekvenser då *hel* rörelse överlåts genom apport. Ett skäl som brukar anföras mot en upplösning av de dolda reserverna är att byte från en företagsform till en annan mera lämplig sådan inte bör hindras av skatteregler. Till detta kan fogas att överlåtelsen i sig inte ger rörelseidkaren någon ökad skatteförmåga. Den direktägda verksamheten ersätts med ett ägande via ett bolag.

Vid överlåtelse av hel verksamhet genom apport får alltså dolda reserver i en näringsverksamhet överföras till ett handelsbolag (se RÅ 1960 ref 31). Vissa krav skall dock vara uppfyllda. De överförda tillgångarna får i princip inte ändra skatterättslig status, dvs. inkomsten vid blivande försäljning av tillgången förutsätts bli beskattad i handelsbolaget på samma sätt som skulle ha skett i den tidigare rörelsen. Vidare fordras att inkomsten kan förväntas bli beskattad hos samme skattskyldig, dvs. hos rörelseidkaren/bolagsmannen. I detta sammanhang skall erinras om att bolagsman genom en andelsöverlåtelse kan uppnå att beskattning av den löpande inkomsten i handelsbolaget kommer att övergå till annan, nämligen förvärvaren av andelen.

För att den dolda reserven skall få överföras fordras att apporten inte sker från ett dubbelbeskattat subjekt, exempelvis ett aktiebolag, till ett enkelbeskattat subjekt med hänsyn till att reglerna om dubbelbeskattning inte får sättas ur spel.

För att en rörelseidkare inte skall beskattas vid en apport krävs att tillgångarnas värde i den ingående balansen i handelsbolaget motsvaras av värdet i den utgående balansen i rörelsen. Då handelsbolaget förvärvat tillgångarna genom bolagsmannens tillskott utgör avräkningsvärdena bolagets anskaffningskostnad, vilket innebär att avskrivningsunderlaget för inventarier som apporterats utgörs av deras avräkningsvärde. En apport av inventarier förlänger alltså avskrivningstiden för dessa. En apport av lagertillgångar medför att avräkningsvärdet utgör underlag för nedskrivning.

Vid apport av en s. k. rörelsefastighet, som alltså utgör anläggningstillgång, gäller att realisationsvinstreglerna blir tillämpliga. Handelsbolaget anses ha förvärvat fastigheten till det åsatta

avräkningsvärdet, vilket värde kan vara det skattemässiga restvärdet, varvid någon beskattning ej blir aktuell. I fråga om realisationsvinst för man alltså inte ett resonemang om att sådan vinst kan föreligga i ''förtäckt'' form. Om avräkningsvärdet sätts över fastighetens skattemässiga restvärde kan realisationsvinst uppkomma. Det bör därvid uppmärksammas att fåmansföretagsreglerna — såvida dispens ej erhållits — ej tillåter indexuppräkning och s. k. 3 000-kronorsavdrag då en delägare överför en fastighet till ett fåmansbolag (punkt 2 a sista stycket av anvisningarna till 36 § KL).

I den verksamhet som är föremål för överlåtelse kan fondavsättningar finnas. Uttryckliga regler om vad som skall gälla då verksamheten ombildas saknas. För resultatutjämningsfond föreskrivs att sådan skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. För exempelvis eldsvådefond anges att sådan skall återföras till beskattning om hela eller den huvudsakliga delen av den förvärvskälla, där avsättning till fonden har gjorts, har överlåtits eller verksamheten har upphört. I avsaknad av uttryckliga bestämmelser som medger överföring av fonder vid byte av företagsform synes dessa inte kunna överföras till annat rättssubjekt.

Kommitténs betänkande om staketmetoden, SOU 1984:70

Även efter det att beskattningen av enskilt bedriven näringsverksamhet ordnats enligt staketmetodens principer gäller som huvudregel att ett uttag av tillgångar skall värderas till tillgångens allmänna saluvärde. I betänkandet anförde kommittén bl. a. följande vid apport av tillgångarna i enskilt bedriven näringsverksamhet, s. 86 f.:

Överföringen av tillgångarna i en enskild firma till ett handelsbolag blir även efter det att inkomstbeskattningen ordnats efter staketmetodens principer att uppfatta som en försäljning. Det står därvid näringsidkaren fritt att vid bolagsbildningen överföra tillgångarna i den enskilda firman till ett handelsbolag till bokförda värden. Någon vinst uppkommer till följd härav inte i näringsverksamheten. Likviden — andelen i handelsbolaget — får emellertid anses utgöra ett uttag från näringsverksamheten, eftersom andelar i ett handelsbolag i princip inte kan finnas innanför staketet. Näringsidkaren blir beskattad för uttaget inom inkomstslaget eget företag i den mån som ackumulerade vinstmedel fanns i näringsverksamheten. Ackumulerade vinster kan således inte överföras från en företagsform till en annan. Däremot föreligger inte något behov av att i samband med bytet av företagsform framtvinga en upplösning av en eventuell dold reserv. Om den dolda reserven upplöses först efter det att tillgångarna har överförts till ett handelsbolag kommer den dolda reserven att komma fram som intäkt hos bolaget och bli beskattad fullt ut. I den mån som det innanför staketet endast finns tillskjutet kapital utlöses alltså inte någon be-

skattning för näringsidkarens del om tillgångarna överförs till ett handelsbolag till bokförda värden.

Handelsbolaget som särskilt skattesubjekt

Om handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt bör på samma sätt som i dag möjlighet finnas att överföra en dold reserv från en enskilt bedriven näringsverksamhet till ett handelsbolag. Utöver att avräkningsvärdet vid apport har betydelse för bestämmande av bolagsmans anskaffningskostnad för bolagsandelen och för av- och nedskrivningsunderlaget i handelsbolaget kommer avräkningsvärdet också att användas vid beräkningen av bolagsmannens tillskjutna kapital. Eftersom uttag från bolaget av tillskjutet kapital inte skall föranleda beskattning hos bolagsmannen måste denne vid bestämmandet av avräkningsvärdet göra en avvägning mellan den omedelbara beskattningseffekten av ett högre avräkningsvärde och möjligheten att längre fram kunna göra uttag från bolaget av tillskjutet kapital. Såsom påpekades i betänkandet om staketmetoden kan i en näringsverksamhet sparad vinst inte överföras från en företagsform till en annan.

Handelsbolaget som särskilt skattesubjekt är till skillnad från aktiebolaget inte ett dubbelbeskattat skattesubjekt. För att dolda reserver skall få överföras vid byte av företagsform krävs att reserverna skall gå från ett enkelbeskattat subjekt. Med hänsyn härtill kan ett aktiebolag som bolagsman i ett handelsbolag inte föra över aktiebolagets dolda reserver vid apport av en aktiebolagets verksamhet.

8.3.2 Upplösning av handelsbolag

Handelsbolagets verksamhet kan överföras till såväl en enskild näringsidkare som till ett aktiebolag. Den fråga som skall behandlas här är om en dold reserv får överföras utan beskattningskonsekvens. Först skall emellertid en redogörelse lämnas för de civilrättsliga reglerna vid avveckling av ett s. k. enmanshandelsbolag. Därefter skall de skatteregler som nu tillämpas redovisas.

I ett handelsbolag kan den situationen uppkomma att antalet bolagsmän har gått ned till en. Man brukar då säga att det uppkommit ett s. k. enmanshandelsbolag. I den gamla bolagslagen fanns inte reglerat när ett sådant bolag skulle likvideras, men numera gäller (2 kap. 28 § HBL) att bolaget skall anses ha trätt i likvidation när förhållandet, dvs. andelarna varit samlade på en hand, bestått under sex månader. Ett enmanshandelsbolag i likvidation har en begränsad rörelsefrihet. I 2 kap. 35 § nämnda lag föreskrivs nämligen att ett sådant bolag endast får företa sådana

rättshandlingar eller andra åtgärder som tjänar avvecklingsändamålet eller som behövs för att de anställda skall få skälig tid för att skaffa ny anställning.

Regler saknas för när ett enmanshandelsbolag skall anses upplöst. I specialmotiveringen till 2 kap. 28 § HBL (prop. 1979/80:143 s. 127) anfördes bl. a. att likvidationstillståndet kan bringas att upphöra genom att ta in ytterligare en bolagsman. Skälet till att det inte ansetts möjligt att föreskriva när ett enmanshandelsbolag skall anses upplöst är de olikartade förhållanden som råder i de enskilda fallen. Olika långt rådrum kan behövas för en avveckling. Det bör erinras om att ett handelsbolag under likvidation alltjämt är en juridisk person och som sådan ägare till tillgångarna. Enmanshandelsbolaget kan redan före sexmånadersfristens utgång bringas att upphöra genom att den kvarvarande bolagsmannen företar ett formellt skifte.

Också vid uttag av tillgångar från ett handelsbolag gäller som huvudregel att bolagsmannen — på samma sätt som den enskilde rörelseidkaren — skall beskattas för skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och dess bokförda värde. På samma sätt som en enskild rörelseidkares verksamhet kan överföras till ett handelsbolag kan, i samband med att ett handelsbolag avvecklas, dess verksamhet övergå på en av delägarna, som därefter driver verksamheten i enskild form. Delägaren kan då genom utskiftning från handelsbolaget överta dess tillgångar och skulder. Handelsbolagets tillgångar kan också användas som apportegendom vid aktiebolagsbildning. Tidigare har påpekats att överföring av dolda reserver får ske utan skattekonsekvens om överlåtelsen äger rum från ett enkelbeskattat skattesubjekt. Med hänsyn härtill kan en bolagsman överta handelsbolagets dolda reserver genom utskiftning. Reserverna förutsätts därefter bli upplösta hos den enskilde rörelseidkaren, varför beskattningen i princip blir likartad. Ett krav som då måste vara uppfyllt är att tillgångarna inte ändrat skatterättslig karaktär vid utskiftningen.

Det bör uppmärksammas att utskiftning är ett med köp jämförligt fång och att fåmansföretagslagstiftningen lägger hinder i vägen för utskiftning av tillgångar till delägare i fåmanshandelsbolag till lägre belopp än tillgångarnas marknadsvärden. Från flertalet handelsbolag kan därför dolda reserver inte överföras till en bolagsmans rörelse.

Handelsbolaget som särskilt skattesubjekt

De vinster som uppkommer i handelsbolagets verksamhet kommer i övervägande antalet bolag att kunna kvarhållas i verksamheten till en låg kostnad då skattesatsen föreslagits bli tio procent

om delägarna utgörs av fysiska personer. Handelsbolagsdelägarna kommer själva att kunna bestämma i vilken takt de personligen skall bli beskattade för vinster som uppkommit i bolaget, eftersom de på samma sätt som en enskild näringsidkare skall beskattas för de uttag som de gjort under året. Vid en avveckling av handelsbolagets verksamhet kan därför finnas betydande dolda reserver och sparade vinstmedel.

Också då handelsbolaget utgör särskilt skattesubjekt skall som huvudregel gälla att bolagsmans uttag av tillgångar skall värderas till tillgångens allmänna saluvärde vid tidpunkten för uttaget. Om *hela* verksamheten i samband med avveckling utskiftas till en bolagsman, som därefter driver verksamheten vidare i enskild form, bör de dolda reserver som fanns i handelsbolaget få föras över till ett ''staket'' hos bolagsmannen/näringsidkaren. Vid utskiftningen skall bolagsmannen som intäkt av handelsbolag redovisa ett belopp som motsvarar skillnaden mellan avräkningsvärdet/bokfört värde och hans tillskjutna kapital. Detta utgör ett undantag från huvudregeln att uttag skall åsättas ett marknadsmässigt värde. I den enskilt bedrivna näringsverksamheten utgör avräkningsvärdet därefter näringsidkarens tillskjutna kapital. I handelsbolaget ackumulerad vinst kan således inte föras över till annat rättssubjekt.

I samband med utskiftning från handelsbolag bör observeras att de tillgångar som får finnas i en enskild näringsidkares staket inte får vara av beskaffenhet att vinsten vid avyttring skall beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. I praktiken kommer detta främst att gälla fastigheter som i handelsbolaget utgör anläggningstillgångar. Men också aktier och andelar i handelsbolag tillhör denna kategori av tillgångar. Sådana tillgångar kan alltså inte överföras till en enskilds staket.

Det bör påpekas att utskiftning av fåmanshandelsbolags tillgångar ej kan ske till lägre värde än marknadsvärdet utan beskattningskonsekvens.

Ej heller vid apport av fåmanshandelsbolags tillgångar i samband med aktiebolagsbildning kan avräkningsvärden sättas under marknadsvärden eftersom bolagsmännen anses ha först tagit ut tillgångarna från handelsbolaget för att därefter göra tillskottet till aktiebolaget. Fåmansföretagslagstiftningen utgör alltså en spärr mot överföring av dolda reserver från handelsbolag till enskilt bedriven näringsverksamhet och till aktiebolag vid apport.

Skälen till att ett byte av företagsform i dessa fall skall utlösa beskattning av dolda reserver kan ifrågasättas. Tillgångarna går från ett enkelbeskattat skattesubjekt till ett enkelbeskattat resp.

dubbelbeskattat sådant. Vid övergång från handelsbolag till enskilt bedriven verksamhet ändras ett indirekt ägande av tillgångarna till ett direkt sådant under det att övergång från handelsbolag till aktiebolag det indirekta ägandet består då ett andelsinnehav ändrat karaktär och blivit ett aktieinnehav. Vidare kan anföras att tillgångar som genom apport lämnar handelsbolaget och överförs till ett aktiebolag alltjämt finns i ett fåmansföretag. Frågan om behandlingen av dolda reserver i handelsbolag som utgör fåmansföretag får emellertid tas upp till närmare övervägande i samband med den översyn av utformningen av fåmansföretagsreglerna som det åligger kommittén att göra.

8.4 Överlåtelse av bolagsandel

Ett handelsbolag, som civilrättsligt är en självständig juridisk person, kan naturligtvis enligt vanliga regler överlåta sin rörelse med tillgångar och skulder (försäljning av inkråmet). Köpare kan vara en av bolagsmännen eller en utomstående. Från skattesynpunkt betraktas avyttringen som den sista affärshändelsen i bolagets rörelse och vid försäljningen uppkommen vinst beskattas hos delägarna på samma sätt som annan vinst av bolagets verksamhet. Genomförs en beskattningsordning för handelsbolagen, där bolagen gjorts till särskilda skattesubjekt, kan bolagsmännen vid en avyttring av inkråmet i bolaget — på samma sätt som den enskilde näringsidkaren skall ha möjlighet till enligt staketmetoden — själva bestämma i vilken takt de sedan vill ta ut vinsten från bolaget. Därigenom uppnår bolagsmännen en begränsning av det progressiva skatteuttaget. Vid en försäljning av inkråmet i handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare kommer det alltså att föreligga nära överensstämmelse mellan bolagsmännens skattesituation och den skattemässiga behandlingen enligt staketmetoden av en enskild näringsidkare som avvecklar sin näringsverksamhet. När det gäller handelsbolag i vilka också juridiska personer ingår som delägare gör det högre skatteuttaget på handelsbolagens vinster att bolagsmännen sannolikt genom uttag kommer att nollställa bolaget i samband med försäljningen av inkråmet.

En avyttring kan emellertid också ske genom att delägarna i handelsbolaget överlåter sina andelar till köparna. En överlåtelse av andelarna innebär inte att bolaget upplöses och nytt bolag bildas. Överlåtelsen är en affär mellan utträdande och inträdande bolagsmän. Handelsbolagets redovisning berörs i princip inte av en sådan överlåtelse.

Enligt de civilrättsliga reglerna har en bolagsman på grund av sitt delägarskap i ett handelsbolag rätt till inflytande över bolagets verksamhet. Han har i princip rätt att deltaga i förvaltningen av bolagets angelägenheter och att utöva kontroll över verksamheten. Han har också enligt bolagslagen eller bolagsavtalet vissa ekonomiska anspråk såsom rätt till ränta på insats, förvaltningsarvode, ersättning för kostnadsutlägg jämte ränta därå samt vinstandel. Vid bolagets upplösning har bolagsmannen rätt att ur de behållna tillgångarna få tillbaka sin behållna insats. Dessa ekonomiska rättigheter betecknas som bolagsmans andel i handelsbolaget. Enligt bolagslagens terminologi har varje bolagsman *en* andel i bolaget även om delar av denna förvärvats vid skilda tillfällen. Andelarna kan variera i storlek. I kommanditbolag kan det förekomma att andelskapitalet är uppdelat på lotter med utfärdade lottbrev. Det torde inte vara något som hindrar att en bolagsman i ett sådant bolag förvärvar flera lotter.[1] Andel i handelsbolag är omsättningsbar för bolagsmannen. Denne kan även utan övriga bolagsmäns godkännande överlåta sin andel till annan. De till delägarskapet i handelsbolaget knutna rättigheterna till inflytande och rätt att deltaga i förvaltningen kan däremot inte överlåtas utan övriga bolagsmäns godkännande av den nye bolagsmannen. Det förda resonemanget utgår från de civilrättsliga definitionerna. I det praktiska rättslivet torde överlåtelse av andel i handelsbolag inte komma till stånd utan övriga bolagsmäns samtycke.

Beskattningsregler vid överlåtelse av andelar

Försäljning av andel i handelsbolag behandlas som tillfällig förvärvsverksamhet och beskattas idag i huvudsak enligt samma regler som gäller för aktieförsäljningar (35 och 36 §§ KL). Det innebär att vid avyttring av andelar som har innehafts kortare tid än två år är hela vinsten skattepliktig. I övriga fall är 40 procent av vinsten skattepliktig. Vid vinstberäkningen får avdrag göras för anskaffningskostnaden för andelen och för alla med avyttringen förenade kostnader.

Utöver dessa allmänna bestämmelser lämnas i kommunalskattelagen inte någon närmare anvisning om hur vinstberäkningen skall utföras. När det gäller aktier torde det i regel inte föreligga några svårigheter att t. ex. fastställa tidpunkten för ett förvärv eller att ange kostnaden för förvärvet. För beräkning av förvärvskostnaden för aktier som är noterade på börs eller är föremål för

[1] Se Nials s. 343.

liknande notering finns en hjälpregel av innebörd att förvärvskostnaden schablonmässigt skall anses uppgå till en fjärdedel av försäljningssumman efter avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande andelar i handelsbolag kan det många gånger föreligga tveksamhet såväl i fråga om tidpunkten för förvärvet som i fråga om vad som skall anses vara anskaffningskostnad. En del frågor har fått sin lösning i praxis. I vissa fall råder det dock oklarhet om räckvidden av meddelade prejudikat. I direktiven för kommittén anges att det bör vara en uppgift för kommittén att undersöka om det föreligger behov av förtydligande regler.

För närvarande uppfattas i många fall en andelsförsäljning som skattemässigt mer fördelaktig för säljarna än en inkråmsförsäljning. Med en andelsförsäljning ges nämligen vissa möjligheter att omvandla löpande inkomster till realisationsvinster och därigenom nedbringa den skattepliktiga delen av försäljningsvinsten. För köparna föreligger å andra sidan ett intresse av att få förvärva inkråmet i ett handelsbolag i stället för andelarna. Den förvärvskostnad de har för inkråmet utgör nämligen deras avskrivningsunderlag i verksamheten. Skall de förvärva andelarna i handelsbolaget måste de beakta att förvärvskostnaden kan utnyttjas som ingångsvärde först vid en vidareförsäljning av andelarna. De får vid ett andelsförvärv överta det befintliga avskrivningsunderlaget i handelsbolaget. Dessa omständigheter har ansetts i viss mån balansera varandra så att en köpare idag inte är beredd att betala lika mycket för andelarna i ett bolag som för inkråmet i samma bolag. Samtidigt kan säljarna få en skattefri vinst vid en andelsförsäljning i motsats till vad som gäller vid inkråmsförsäljning och kan alltså vara beredda att acceptera ett lägre pris på sina andelar. Eftersom en inkråmsförsäljning i regel bygger på att handelsbolaget skall likvideras kan en sådan form för avyttring av handelsbolagets verksamhet endast komma till användning då samtliga bolagsmän vill utträda.

Överväganden och förslag

En övergång till en ny ordning för beskattning av handelsbolag påverkar inte handelsbolagets status som juridisk person. Utträdande bolagsman kan alltså också i framtiden avyttra sina till delägarskapet i bolaget knutna ekonomiska rättigheter, sin andel i handelsbolaget.

Beskattningen vid en sådan avyttring av andel i handelsbolag bör också framdeles ske inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. En fråga av central betydelse blir därvid, om övergången till att behandla handelsbolaget som särskilt skattesubjekt skall medföra en omprövning av principerna för beskatt-

ningen av överlåtna andelar inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Bör med andra ord handelsbolagets möjligheter att ackumulera vinster i bolaget föranleda en skärpning av realisationsvinstbeskattningen genom att en större del av vinsten (än nuvarande 40 procent) vid en andelsförsäljning skall vara skattepliktig vid längre tids innehav än två år? Det är ju nämligen på det sättet att i dagens handelsbolag finns, förutom de dolda reserverna, endast progressivt beskattade vinstmedel. Det här förda resonemanget avser naturligtvis sådana handelsbolag där skattesatsen enligt det nya systemet begränsats till 10 procent. Följande omständigheter bör enligt kommittén beaktas vid prövningen av denna fråga.

De vinstmedel som kommer att finnas i handelsbolagen sedan dessa har gjorts till skattesubjekt är belastade med en latent skatteskuld. Tas de ut från handelsbolaget kommer de att träffas av den progressiva beskattning som gäller för fysiska personer. En presumtiv köpare av en andel i ett handelsbolag måste således räkna med att han inte kan tillgodogöra sig bolagets vinstmedel i en omfattning som motsvarar andelen. Hur mycket mindre som är åtkomligt för honom bestäms av hans egen skattesituation. Detta är en av flera omständigheter som enligt kommittén kommer att påverka prissättningen på andelarna i handelsbolag. Det pris som säljaren kan få ut vid en andelsförsäljning kan till följd härav variera beroende på förhållandena i det enskilda fallet.

En övergång till den nya formen för beskattning av handelsbolag kan mot den här angivna bakgrunden för prissättning vid andelsförsäljning inte anses utgöra grund för ändring av de nuvarande principerna för realisationsvinstbeskattningen. Det förda resonemanget utgår från att priset för andelarna är marknadsmässigt bestämt. Vid överlåtelse av andel mellan personer vilka är i intressegemenskap kan på samma sätt som idag det bli aktuellt med gåvobeskattning om transaktionen kan sägas inrymma ett gåvomoment.

Om man från mer allmänna synpunkter vill ompröva nivån på realisationsvinstbeskattningen är detta något som inte bara rör beskattningen vid avyttring av andelar i handelsbolag. En sådan översyn ligger utanför företagsskattekommitténs uppdrag.

Vad härefter angår själva beräkningen av vinsten vid en andelsförsäljning skall här endast lämnas en allmän beskrivning på tillvägagångssättet.

Från försäljningslikviden skall på samma sätt som för närvarande sker avdrag göras för anskaffningskostnaden och för alla kostnader i samband med förvärv och avyttring. En övergång till att behandla handelsbolagen som skattesubjekt förändrar emel-

lertid tillvägagångssättet när det gäller bestämningen av anskaffningsvärdet på andel i handelsbolag. Vinst och förlust som uppkommer i ett handelsbolag blir enligt förslaget att behandla som handelsbolagets vinst eller förlust. Det är alltså bolaget och inte bolagsmännen som skall debiteras skatt på vinst som kvarstår efter det att bolagsmännen gjort sina uttag. På samma sätt är det bolaget som genom förlustavdrag kan utnyttja en i handelsbolaget uppkommen förlust förutsatt att bolagsmännen inte väljer att genom tillskott utjämna förlusten.

Som anskaffningsvärde på bolagsandelen skall tas upp det tillskjutna kapitalet vid tidpunkten för försäljningen. Om andelen av säljaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall anskaffningsvärdet ökas med det belopp varmed köpeskillingen vid förvärvstidpunkten översteg det tillskjutna kapitalet. Om å andra sidan det tillskjutna kapitalet var större än anskaffningskostnaden för andelen skall skillnaden avräknas från anskaffningsvärdet. Vad som återstår av försäljninglikviden sedan nu angivna avdrag gjorts utgör vinsten av försäljningen. Har säljaren varit delägare i bolaget i minst två år är 40 procent av vinsten skattepliktig. När det gäller innehavstidens längd skall erinras om att kommittén föreslår att ett handelsbolag föreligger först genom registreringen i handelsregistret och inte som nu redan genom att det föreligger ett bolagsavtal. Med denna ändring kommer utgångspunkten för innehavstidens längd att bli enklare att bestämma i de fall bolagsmannen har varit med från början i handelsbolaget. Om bolagsmannen inträtt i bolaget senare är förvärvstidpunkten avgörande för när innehavstiden skall börja löpa.

Sammanfattningsvis kommer således ett genomförande av kommitténs förslag till nya beskattningsregler för handelsbolag att påverka beräkningen av den skattepliktiga realisationsvinsten vid andelsförsäljning på det sättet att anskaffningstidpunkten i många fall blir lättare att fastställa. Det blir också helt klart att vinst eller förlust i handelsbolaget inte ändrar anskaffningsvärdet på bolagsandel. En övergång till att behandla handelsbolagen som skattesubjekt påverkar däremot inte frågan om bolagsman skall anses ha en eller flera andelar i ett handelsbolag. Detta blir alltjämt en fråga som blir beroende av om särskilda lottbrev med ensartade rättigheter utfärdats.

8.5 Handelsbolagen och kapitalbeskattningen

Kapitalbeskattningen kan delas upp i den årliga förmögenhetsbeskattningen enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt och i den

skatt som enligt lagen om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) utgår vid arv och gåva.

Vad först angår den årliga förmögenhetsskatten gäller att ett handelsbolag inte är skattskyldigt för förmögenhet. I stället beskattas bolagsmännen för sina andelar i handelsbolagets förmögenhet. Vid värderingen av bolagsmans andel tillämpas beträffande egendom som är nedlagd i förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse de särskilda regler som finns intagna i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt. Andel i handelsbolag värderas således med tillämpning av samma regler som om bolagsmannen hade drivit verksamheten i direktägd form.

Kommitténs förslag att handelsbolagen skall göras till särskilda skattesubjekt avser endast handelsbolagens ställning i inkomstskattehänseende. Beträffande skattskyldigheten för handelsbolagens förmögenhet föreslås inte någon förändring. Andel i handelsbolag skall således alltjämt inräknas i bolagsmans skattepliktiga förmögenhet.

Beträffande värderingen av andel i handelsbolag föreslår kommittén att i huvudsak samma regler skall gälla som idag. Den del av det egna kapitalet i handelsbolaget som utgörs av i bolaget uppkomna icke uttagna vinster — som kommittén valt att benämna ackumulerade vinstmedel — kan emellertid sägas vara belastad med en latent skatteskuld. Bolagsman kan inte utan beskattning tillgodogöra sig vinsterna från bolaget. Vid värdering av andel i handelsbolag bör därför vinstmedlen reduceras till hälften. En sådan ordning överensstämmer med vad kommittén föreslog för enskilt bedriven näringsverksamhet.

Substansvärdet av förvärvskällor inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse reduceras idag till 30 procent.Någon motsvarande regel finns inte för inkomstslaget annan fastighet. Enligt kommitténs förslag skall också för handelsbolag tillämpas den inkomstslags- och förvärvskälleindelning som kommittén presenterade för enskilt bedriven näringsverksamhet i betänkandet SOU 1984:70. Förvärvskällor inom de tre nämnda inkomstslagen skall således föras samman till en förvärvskälla inom det nya inkomstslaget inkomst av näringsverksamhet. Den nuvarande reduktionsregeln förutsätts bli tillämplig på förvärvskälla inom detta inkomstslag. Om inte tillämpningsområdet för reduktionsregeln skall utvidgas måste vissa tillgångar och med dem sammanhängande skulder brytas ut ur förvärvskällan innan reduktion sker. Hyresfastigheter och andra slag av annan fastighet, som inte används i av handelsbolaget bedriven rörelse bör således undantas från reduktionsregelns tillämpningsområde. Vad gäller

övriga tillgångar inom vad som med dagens synsätt är att behandla som förvärvskälla inom inkomstslaget annan fastighet bör däremot kunna omfattas av reduktionen.

Vad därefter angår beskattningen vid arv och gåva äger enligt 23 § F tredje stycket AGL bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt tillämpning också vid arv av förvärvskälla inom inkomstslagen jordbruksfastighet och rörelse. Andel i handelsbolag skall således också i arvsskattesammanhang värderas med ledning av de bestämmelser som finns intagna i den nämnda anvisningspunkten. Den omständigheten att handelsbolaget nu föreslås bli ett särskilt skattesubjekt vid inkomsttaxeringen ger inte anledning att föreslå någon ändring i denna regel i arvsskattelagen.

Vid fastställande av gåvoskatt förutsätter en tillämpning av de särskilda värderingsreglerna i lagen om statlig förmögenhetsskatt att gåvan givits utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser all givarens rätt till förvärvskällan (43 § andra stycket AGL). Inte heller beskattningssituationen vid gåva av andel i handelsbolag påverkas i och för sig av förslaget att göra handelsbolaget till särskilt skattesubjekt. Kommittén vill emellertid påpeka att frågor rörande arvs- och gåvobeskattningen kommer kommittén att ta upp till särskild behandling i samband med att kommittén i ett senare sammanhang redovisar sina överväganden rörande olika problem, som har samband med generationsskiften i företag.

8.6 Uppbördsfrågor

8.6.1 Gällande ordning

Uppbörden hos arbetsgivare

Från den 1 januari 1985 gäller en ny lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Arbetsgivare skall numera redovisa och inbetala innehållen preliminär A-skatt samt arbetsgivaravgifter en gång per månad (månadsavgift). Begreppet månadsavgift definieras i lagens 2 §. Med sådan avgift förstås de arbetsgivaravgifter som skall redovisas enligt 4 §, vilken stadgar följande:

En arbetsgivare är skyldig att för varje månad lämna redovisning för utgiven lön och för summan av arbetsgivaravgifterna. I fråga om redovisningen skall bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272) om uppbördsdeklaration tillämpas.

När avgiftsskyldighet har inträtt för en arbetstagares lön skall redovisningen omfatta också den lön som utbetalats till arbetstagaren tidigare under utgiftsåret.

Redovisningen och inbetalningen skall ske senast den 18:e i månaden efter den då lönen utbetalades. I den mån arbetsgivaren

gjort kvarskatteavdrag skall detta dock på samma sätt som tidigare redovisas och inbetalas i mars och maj.

Med uppbördsår förstås tiden fr. o. m. februari månad ett år t. o. m. januari månad det följande året. Med uppbördsmånad förstås varje månad under uppbördsåret.

Enligt 54 § uppbördslagen skall en arbetsgivare, som har gjort skatteavdrag eller utgett lön för vilken månadsavgift skall redovisas enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lämna uppgift (uppbördsdeklaration) om detta. En sådan deklaration skall bl. a. uppta det belopp som har dragits av för preliminär A-skatt, sådan utgiven avgiftspliktig lön eller ersättning som avses i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter, den lön eller ersättning på vilken månadsavgiften beräknas samt månadsavgiftens belopp. Enligt 2 kap. 4 § sistnämnda lag skall vid bestämmandet av avgiftsunderlaget bortses bl. a. från ersättning till en och samma arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kr.

Vid redovisning av arbetsgivaravgift skall utöver kontant lön också anges värdet av naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil (2 kap. 3 § lagen om socialavgifter). Redovisningen av bilförmån får dock uppskjutas till arbetsgivarens sista uppbördsdeklaration för utgiftsåret. Värdet av bilförmån bestäms enligt schablon oberoende av antalet körda mil. I den mån den anställde betalat ersättning för bilförmån får värdet av denna minskas med ersättningen. Värdet av kost och bostad skall tas upp till vad som anges i skattetabellen för beräkning av preliminär A-skatt.

Såsom nyss nämnts skall arbetsgivaravgifter betalas varje månad och baseras på föregående månads löner och andra ersättningar som enligt kontantprincipen varit tillgängliga för lyftning för de anställda samt naturaförmåner. I och med att avgiften är proportionell kommer den i flertalet fall att vara definitiv. Om månadsinbetalningarna avviker från den faktiska avgiftsskyldigheten med mer än 100 kr. skall senast den 1 mars året efter utgiftsåret särskild årsuppgift lämnas. Avvikelsen kan innebära att arbetsgivaren har att betala in ytterligare avgift eller att han är berättigad att få tillbaka för mycket inbetalda avgifter. Redovisning av årsuppgift skall göras på blanketten för inbetalning av kvarstående avgift. I det fall arbetsgivaren är berättigad till överskjutande avgift skall blanketten sändas till länsstyrelsen på vilken det ankommer att återbetala för mycket inbetalat belopp.

I uppbördslagen betecknas de skatter och avgifter som omfattas av uppbördssystemet som ''skatt'', vilket begrepp i detta sammanhang utgör en lagteknisk term. I 1 § nämnda lag uppräknas bl. a. statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, kommunal

inkomstskatt och egenavgifter enligt lagen om socialavgifter. Vissa skatter, sådana som är av engångsnatur såsom utskiftningsskatt och ersättningsskatt, ingår inte i uppbördssystemet.

Egenavgifter

Den som bedriver enskild näringsverksamhet skall erlägga socialavgifter i form av egenavgifter. Sådana avgifter påförs också bolagsman i handelsbolag eftersom bolaget inte utgör något särskilt skattesubjekt. I princip påförs avgifter på inkomst av jordbruksfastighet och på inkomst av rörelse samt i viss utsträckning på inkomst av annan fastighet. Egenavgifterna är avdragsgilla vid beräkning av skatten på inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, resp. annan fastighet. Det finns anledning att särskilt beakta att den avkastning som det i verksamheten insatta kapitalet ger inte utgör inkomst av kapital utan ingår i verksamhetens inkomst. Denna kapitalavkastning grundar således egenavgifter. Det finns vissa undantag från egenavgiftsuttag. Ett gäller då en jordbruksfastighet inte brukats under året, inkomsten från förvärvskällan är då inte avgiftsgrundande. Som exempel härpå kan anges då inkomsten endast utgörs av s. k. rotpostförsäljning. Ett annat undantag gäller kommanditdelägare som inte aktivt deltar i bolagets verksamhet. Har en jordbruksfastighet brukats men är en delägare passiv i förvärvskällan påförs den passive de egenavgifter som knyter an till den pensionsgrundande inkomsten. Om en fastighetsägare utför arbete på sin konventionellt beskattade annan fastighet såsom fastighetsskötare påförs denne de avgifter som är knuta till den sjukpenninggrundande inkomsten. I de fall då en rörelseinkomst uppkommer trots att ägaren inte själv bedriver rörelsen, exempelvis vid arrende, påförs inte några avgifter.

Egenavgifterna beräknas på ett avgiftsunderlag som för egenföretagaren utgörs av inkomsten från varje förvärvskälla inom de nämnda inkomstslagen och för bolagsmannen av dennes andel i inkomsten från samma förvärvskällor. Ett eventuellt underskott i någon förvärvskälla avräknas inte vid bestämmande av avgiftsunderlaget.

Källskattesystemet

Syftet med ett källskattesystem är att den preliminära skatten så nära som möjligt skall stämma överens med den slutliga skatt som den skattskyldige påförs vid taxeringsårets slut. Preliminärskatt skall erläggas antingen som A-skatt eller som B-skatt. Det är den lokala skattemyndigheten som beslutar i vilken form preliminärskatt skall betalas. I princip skall preliminär A-skatt erläggas

endast för tjänsteinkomst och den skall hänföra sig till den skattskyldiges huvudsakliga arbetsanställning. Skatten skall i sådant fall av arbetsgivaren innehållas genom skatteavdrag på lönen och därefter inbetalas tillsammans med arbetsgivaravgiften.

En skattskyldig vars inkomster av annat än tjänst och tillfällig förvärvsverksamhet uppgår till högst en fjärdedel av den sammanlagda uppskattade inkomsten har normalt sett att erlägga preliminär A-skatt. Detta innebär att en skattskyldig med anställning kan inneha B-skattsedel och vara skyldig att själv inleverera sin skatt. Uppbördsmånaderna för preliminär B-skatt är — som tidigare — mars, maj, juli, september, november och januari under uppbördsåret. Även om den anställde har B-skatt och arbetsgivaren därför inte skall göra preliminärskatteavdrag skall arbetsgivaravgifter dock erläggas som för övriga anställda. Det förtjänar också påpekas att för arbetstagare med flera arbetsgivare skall skatteavdrag endast göras av huvudarbetsgivaren.

Skatteavdragets storlek är bl. a. beroende av om lönen uppbärs regelbundet för en bestämd tidsperiod eller ej. För regelbundet uppburen lön som avser en bestämd tidsperiod skall skatteavdrag normalt sett göras enligt skattetabell. För oregelbundet uppburen lön skall skatteavdrag antingen göras enligt skattetabell för engångsbelopp eller med 30 procent. Skattetabellen för engångsbelopp skall användas då engångsbelopp utöver lön betalas ut såsom retroaktiv lön, semesterersättning och ackordsersättning. Avdrag med 30 procent skall göras då engångsbelopp utbetalas i andra fall såsom vid oregelbundet utbetald provision.

Preliminär B-skatt skall, utom i vissa i uppbördslagen angivna undantagsfall, utgå med belopp motsvarande 120 procent av den slutliga skatt, som har påförts den skattskyldige året före inkomståret. Härvid bortses från vissa speciella skatter och avgifter. Har en skattskyldig inte påförts slutlig skatt enligt den årliga taxeringen året före inkomståret, men kan han antas bli påförd sådan skatt enligt den årliga taxeringen året efter inkomståret, skall preliminär B-skatt beräknas med ledning av särskild taxering till statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt (preliminär taxering). Kan det antas att den skattskyldiges taxerade inkomst till statlig eller kommunal inkomstskatt vid årlig taxering efter inkomståret kommer att avvika från motsvarande inkomst vid den årliga taxeringen året före inkomståret med minst en femtedel, dock minst 2 000 kr. skall preliminär B-skatt också beräknas med ledning av preliminär taxering. Även i andra fall får preliminär B-skatt beräknas på grundval av preliminär taxering.

En preliminär taxering åsätts med ledning av preliminär själv-

deklaration men får åsättas även med stöd av annan uppgift eller upplysning. Normalt sett skall preliminär självdeklaration avlämnas senast den 1 december året näst före inkomståret. Lokala skattemyndigheten fastställer därefter hur mycket preliminär B-skatt som skall erläggas varje uppbördsmånad för sådan skatt.

I handelsbolag aktiva bolagsmän kan i flertalet fall antas vara skyldiga att enligt dagens regler erlägga preliminär B-skatt. Som tidigare nämnts styrs bedömningen om en skattskyldig skall betala A- eller B-skatt av fördelningen av den skattskyldiges förväntade inkomster. En bolagsman kan inte redovisa inkomst av tjänst från handelsbolaget. Bolagsmannen behandlas på samma sätt som en enskild näringsidkare.

8.6.2 Handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt

Någon ändring av den ordning som i dag gäller för hur källskatt och socialavgifter för anställda i handelsbolag skall redovisas behöver inte göras vid en övergång till ett system där bolaget gjorts till självständigt skattesubjekt. Bolaget är — på samma sätt som andra arbetsgivare då lön eller annan ersättning utgått — skyldigt att avgiva uppbördsdeklarationer och därmed inbetala härtill hörande preliminärskatter, ev. kvarskatter samt arbetsgivaravgifter.

Kommittén har övervägt möjligheten att behandla delägare i handelsbolag på samma sätt som anställda. Bolagsmännens uttag skulle i sådant fall jämställas med lön i vad avser skyldigheten att göra avdrag för preliminär A-skatt och att erlägga socialavgifter. Det skall redan här framhållas att kommittén funnit övervägande skäl tala mot en sådan ordning.

Enligt förslaget till förändrad beskattningsordning för handelsbolag föreligger — på samma sätt som föreslagits för egenföretagaren enligt staketmetoden — möjlighet för bolagsman att tillgodogöra sig tillskjutet kapital utan skattekonsekvenser. Det är emellertid först när bokslutet gjorts upp för handelsbolaget som bolagsmannen kan avgöra hur stort skattepliktigt uttag han gjort under året. Ett uttag av tillskjutet kapital skall självfallet inte belastas med socialavgifter. Det bör också uppmärksammas att bolagsmännens uttag från ett handelsbolag inte sällan sker oregelbundet, varför en direkt jämförelse med löneutbetalningar till anställda inte kan göras.

Med hänsyn bl. a. till nu angivna förhållanden kan det enligt kommitténs mening ifrågasättas om det medför några mera påtagliga administrativa fördelar med ett system där bolagsmännens uttag från handelsbolaget skall medräknas i underlagen för

månadsavgifterna för bolaget. En ordning innebärande att bolagsmännen även i fortsättningen betalar B-skatt och egenavgifter torde därför vara att föredra.

En fråga som i detta sammanhang bör uppmärksammas är också behandlingen i avdragshänseende av pensionsförsäkringspremier.

I kommitténs betänkande om staketmetoden har föreslagits att egenföretagaren skall få göra avdrag från intäkt av eget företag för premie för pensionsförsäkring som ägs av denne. Detta förslag innebär att neutralitet skapas mellan egenföretagaren och aktiebolagsägaren på så sätt att sociala avgifter inte beräknas på pensionsförsäkringspremie. För att avdragsrätt för en sådan premie skall föreligga *i* en näringsverksamhet krävs att försäkringen har samband med tjänst, det skall m. a. o. föreligga ett anställningsförhållande. Eftersom det inte föreligger något anställningsförhållande mellan en delägare i ett handelsbolag och bolaget skulle en omläggning av systemet för uppbörd av bolagsmännens socialavgifter troligen förutsätta en viss omarbetning av tjänstepensionssystemet. Kommittén har inte ansett det möjligt att i detta sammanhang aktualisera en sådan fråga. Bolagsmännen bör alltså i fortsättningen — på samma sätt som föreslagits för egenföretagare — få göra avdrag för sina premier för pensionsförsäkringar från sina uttag från handelsbolag. För att uppnå neutralitet mellan egenföretagaren och bolagsmannen krävs då att bolagsmannen själv betalar egenavgifter och att dessa beräknas på bolagsmannens inkomst av handelsbolag, dvs. efter att avdrag fått göras för pensionsförsäkringspremie.

I förhållande till vad som nu gäller för delägares skyldighet att erlägga egenavgifter uppkommer vissa skillnader då handelsbolaget gjorts till särskilt skattesubjekt. Detta sammanhänger med den även för handelsbolag förändrade förvärvskälleindelningen och med att delägaren kommer att beskattas för vad han tillgodogjort sig under året av bolagets vinst. Underlaget för egenavgifter kan då i vissa fall komma att breddas. Som exempel härpå kan nämnas att en i handelsbolaget icke skattepliktig inkomst kommer att träffas av egenavgifter hos bolagsmännen som tillgodogjort sig denna inkomst. I detta avseende föreligger överensstämmelse med fåmansaktiebolagets vinster som tas ut som lön.

För kommanditbolag gäller för närvarande vissa särregler. En kommanditdelägare som är verksam i bolaget behandlas i regel som arbetstagare i socialavgiftssammanhang. Kommanditbolaget skall alltså räkna in ersättningen till kommanditdelägaren i avgiftsunderlaget för bolagets månadsavgift (arbetsgivaravgift). En passiv kommanditdelägare påförs inte egenavgifter på sin

andel i handelsbolagets vinst. Den föreslagna beskattningsordningen för handelsbolag och dess delägare innebär bl. a. att delägarna skall beskattas då de tillgodogör sig vinst från bolaget. Av tillämpningsskäl föreslås att enhetliga regler skall gälla för uttag av socialavgifter. Alla vinstuttag från handelsbolag/kommanditbolag bör således föranleda uttag av socialavgifter.

Med skyldigheten att erlägga egenavgifter följer också en rätt till tilläggspension och sjukpenning m. m. För bolagsman skall således beräknas såväl pensionsgrundande som sjukpenninggrundande inkomst. På samma sätt som kommittén anfört i betänkandet om staketmetoden för egenföretagare förutsätts att erforderliga ändringar också görs för handelsbolagsdelägares inkomst i lagen om allmän försäkring och därtill hörande författningar.

En fråga som också uppkommer då handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt är om bolaget skall betala egen preliminärskatt eller ej. För den vinst som bolaget får kvar efter det att delägarna gjort sina uttag skall skatt påföras bolaget. I kommitténs betänkande om staketmetoden har föreslagits att den skatt på inkomst av näringsverksamhet som näringsidkaren påförs skall ingå i underlaget för beräkning av preliminär B-skatt för denne. Skatten som påförs handelsbolaget torde i flertalet fall komma att uppgå till ganska begränsade belopp. Underlaget kan också antas komma att i det enskilda fallet variera från år till år. Emellertid måste beaktas att målsättningen med uppbördssystemet är att en skattskyldig skall påföras preliminär skatt som så nära som möjligt skall stämma överens med den slutliga skatt som påförs denne. För handelsbolag bör således utfärdas debetsedel för preliminär B-skatt.

9 Författningstekniska frågor

9.1 Allmänna synpunkter

Kommitténs i detta betänkande redovisade förslag till en ny ordning för beskattning av handelsbolag skall, som i olika sammanhang framhållits, ses som ett fullföljande av det arbete som kommittén inledde med principförslaget om en staketmetod för beskattning av enskilda näringsidkare. Också det nu framlagda förslaget har karaktären av ett principförslag.

Kommittén har sett det som angeläget att så snart som möjligt följa upp förslaget till staketmetod för enskilda näringsidkare (SOU 1984:70) med ett förslag beträffande handelsbolagens beskattning. Detta för att ett gemensamt ställningstagande skall kunna göras till frågan om en omläggning av beskattningen av enskilda näringsidkare och av handelsbolag efter de nu presenterade principerna. En samtidig bedömning framstår som nödvändig med hänsyn till den nära överensstämmelse som idag råder mellan de båda företagsformernas beskattning.

I principbetänkandet om staketmetoden tog kommittén inte slutlig ställning till frågan hur en reform rent författningsmässigt skulle genomföras. Kommittén begränsade sig till att lägga fram författningstexter till några av de mera centrala delarna av förslaget i syfte att på ett konkret sätt ange hur ett system enligt staketmetoden skulle kunna utformas. Uppdelningen mellan näringsverksamhet och privatdel och sammanföringen av inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse till en förvärvskälla förslog kommittén författningsmässigt skulle komma till uttryck dels i en särskild lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och dels genom ändringar i kommunalskattelagen som innebar att i lagen infördes ett nytt inkomstslag för inkomst av eget företag. Till den särskilda lagen hade därvid överförts de bestämmelser i kommunalskattelagen som reglerar beskattningen av jordbruk, skogsbruk, fastighetsförvaltning och rörelse, som bedrivs av en enskild näringsidkare. Kommittén påpekade i sammanhanget att kommunalskattelagen som en följd

härav skulle komma att i dessa delar i fortsättningen endast gälla för juridiska personer. Kommittén utgick därvid från de författningsmässiga förhållandena den 1 januari 1984.

För handelsbolagens del har kommittén beträffande de författningstekniska frågorna följt samma principer som i betänkandet om staketmetoden. Kommittén har alltså begränsat sitt arbete till att endast avse sådana centrala författningsbestämmelser som direkt underlättar förståelsen av hur det nya systemet för beskattning av handelsbolagen är uppbyggt. Kommittén har utgått från den lydelse nu gällande författningar hade den 1 januari 1986.

I sammanhanget bör uppmärksammas att situationen idag i ett väsentligt hänseende är förändrad i förhållande till vad som gällde när kommittén utarbetade de i betänkandet om staketmetoden intagna författningsförslagen. Genom beslut av riksdagen (prop. 1984/85:70, rskr. 110) har den kommunala beskattningen av juridiska personer avskaffats fr. o. m. 1986 års taxering. I propositionen (s. 168) uttalade sig departementschefen om de lagtekniska problem som förelåg vid ett genomförande av förslaget. Han berörde därvid också det arbete som pågår inom företagsskattekommittén. Departementschefen anförde bl. a.:

KL har hittills utgjort den systematiska utgångspunkten för den svenska skattelagstiftningen. Det är där som de grundläggande reglerna om skattskyldighet, skatteunderlag o. d. finns. I dessa frågor hänvisar SIL till KL. Ett avskaffande av den kommunala taxeringen innebär därför lagtekniskt sett en helt ny situation för de juridiska personerna. Från rent logiska utgångspunkter borde samtliga regler som rör dessa skattesubjekt flyttas över från KL till SIL. En sådan total omläggning av regelsystemets uppbyggnad kan emellertid inte komma till stånd i detta sammanhang. Till saken hör också att företagsskattekommittén nyligen har lagt fram förslag om en radikal omläggning av beskattningen av enskilt bedriven näringsverksamhet (SOU 1984:70). Kommitténs förslag remissbehandlas f. n. Först när ställning tagits till om förslaget bör leda till lagstiftning föreligger enligt min uppfattning förutsättningar för en övergripande översyn av KL:s och SIL:s systematik.

Genomförs kommitténs båda förslag om ny metod för beskattning av enskilda näringsidkare och av handelsbolag innebär detta författningstekniskt att det inte kommer att finnas kvar några skattskyldiga som skall erlägga kommunal inkomstskatt för de i kommunalskattelagen angivna inkomstslagen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) eller rörelse. De av kommittén framlagda förslagen tillsammans med det redan genomförda förslaget om slopad kommunal taxering av juridiska personer aktualiserar alltså på ett mycket påtagligt sätt behovet av den övergripande översyn av KL:s och SIL:s systematik, som departementschefen ställde i utsikt i sina uttalanden i

prop. 1984/85:70.

I detta kapitel behandlas i olika avsnitt dels förslag till ny lydelse av handelsbolagsdefinitionen i lagen om handelsbolag och enkla bolag (9.2), dels förslag till författningstext för regler om beräkning av inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolag (9.3), dels vissa ändringar i lagen om statlig inkomstskatt, vilka föranleds av att handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt (9.4) och dels förslag till ändringar i kommunalskattelagen avseende det nya inkomstslaget inkomst av handelsbolag och dödsbonas beskattningsförhållanden (9.5).

Kommittén lämnar i inledningen till respektive avsnitt en kortfattad presentation av författningsförslaget. Däremot har det inte ansetts erforderligt att i detta sammanhang närmare kommentera de olika författningsbestämmelserna. När det gäller den särskilda lagen om beräkning av inkomst av näringsverksamhet kan kommittén hänvisa till den utförliga kommentar som kommittén lämnade i betänkandet om staketmetoden.

9.2 Ändringar i lagen om handelsbolag och enkla bolag

9.2.1 Inledning

De civilrättsliga bestämmelserna om handelsbolag finns i lagen om handelsbolag och enkla bolag (HBL). Kommittén har som närmare utvecklats i kap. 4 föreslagit att det civilrättsliga handelsbolagsbegreppet skall ändras. Ett handelsbolag skall enligt förslaget anses föreligga först då bolaget har förts in i handelsregistret. Intill dess att bolaget har förts in i handelsregistret är det ett enkelt bolag. Detta gäller också om bolagsavtalet slutits för utövande av näringsverksamhet. Det blir således möjligt att till skillnad mot idag utöva näringsverksamhet i enkelt bolag. Behov av det i andra stycket av 1 § HBL intagna undantaget för verksamhet varmed följer skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen kommer därför inte längre att föreligga. Det finns i detta sammanhang anledning att erinra om att kommittén i betänkandet om en staketmetod för beskattning av enskilda näringsidkare föreslog att den särskilda jordbruksbokföringslagen skulle slopas. Redan detta förslag motiverar således en omredigering av 1 § HBL.

Med den utformning som handelsbolagsbegreppet fått enligt 1 § HBL saknas också enligt kommittén behov av en uttrycklig regel att ett enkelt bolag blir ett handelsbolag om bolaget förs in i handelsregistret. Detta torde nämligen följa redan av 1 §.

9.2.2 Författningstext

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap. Inledande bestämmelser	
	1 §
Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva *näringsverksamhet* i bolag.	Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva *verksamhet* i bolag *och bolaget har förts in i handelsregistret.*
Första stycket gäller inte i fråga om verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141).	

Bestämmelser om firma för handelsbolag finns i firmalagen (1974:156) och handelsregisterlagen (1974:157).

3 §

Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger enligt 1 §.

Ett enkelt bolag blir ett handelsbolag, om bolaget förs in i handelsregistret.

9.3 Lag om beräkning av inkomst av näringsverksamhet

9.3.1 Inledning

Kommittén föreslår att den inkomstslags- och förvärvskälleindelning som kommittén tidigare utarbetat för enskild näringsverksamhet och som presenterades i betänkandet SOU 1984:70 också skall tillämpas för handelsbolag. Det innebär att verksamheter som idag skall redovisas som skilda förvärvskällor inom de nuvarande inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse sammanförs till *en* förvärvskälla inom ett nytt inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet.

Den författningsmässiga regleringen av ett handelsbolags inkomst av näringsverksamhet föreslås bli införd i en särskild lag om beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Det av kommit-

tén tidigare utarbetade författningsförslaget beträffande inkomst av näringsverksamhet gäller endast verksamhet som bedrivs av fysisk person. För handelsbolagens näringsverksamhet krävs således ett nytt författningsförslag. Att det föreligger ett behov av en särskild reglering för handelsbolag beror på att handelsbolagets näringsverksamhet är ett vidare begrepp genom att alla typer av fastigheter som används i verksamheten ingår i denna. I fråga om handelsbolagets fastigheter är det således på det sättet att alla fastighetsanknutna intäkter och kostnader skall redovisas hos handelsbolaget. För bolagsmännen blir det alltså inte aktuellt med någon redovisning av sådana intäkter och kostnader som föreslogs för enskild näringsidkare om dennes fastighet används i näringsverksamheten.

Även om staketmetodens regler för beräkning av enskild näringsidkares inkomst av näringsverksamhet inte kan användas för handelsbolagens del kan ändå från systematisk synpunkt goda skäl anföras för att reglerna om beräkning av såväl enskild näringsidkares som handelsbolags inkomst av näringsverksamhet tas upp i samma författning.

Kommittén har därför valt att nu arbeta in det tidigare författningsförslaget för enskilda näringsidkare och reglerna för handelsbolagets näringsverksamhet i en gemensam författning kallad lag om beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Lagen föreslås bli uppdelad i en avdelning för av fysisk person i direktägd form bedriven näringsverksamhet och en avdelning för av handelsbolag bedriven näringsverksamhet. Den första avdelningen motsvarar det tidigare utformade förslaget för enskilda näringsidkare. Bestämmelserna i 1 kap. i det tidigare författningsförslaget om skattskyldighet, skattesats och beskattningsort för enskilt bedriven näringsverksamhet bör med den nya uppläggningen inte stå kvar i en lag som endast avser själva beräkningen av inkomst av näringsverksamhet. Kommittén har i detta läge övervägt om i lagen om statlig inkomstskatt skulle kunna införas de särskilda reglerna om skattskyldighet, skattesats och beskattningsort för av enskild bedriven näringsverksamhet. Den statliga inkomstskatten för fysisk person skulle i sådant fall utgöras av dels en progressiv statlig skatt i form av grundbelopp och tilläggsbelopp och dels en propotionell statlig skatt på inkomst av näringsverksamhet. I sitt tidigare betänkande intog kommittén den ståndpunkten att den lågprocentiga skatten på inkomst av näringsverksamhet är så artskild från den statliga progressiva inkomstskatt som fysiska personer har att erlägga att skattskyldigheten m. m. för inkomst av näringsverksamhet borde regleras särskilt. Kommittén har inte funnit anledning till ändrat ställ-

ningstagande. Regleringen av dessa frågor föreslås alltså ske i en särskild lag om statlig inkomstskatt för av fysisk person bedriven näringsverksamhet.

För att på ett åskådligt sätt belysa skillnaderna mellan den i det tidigare betänkandet föreslagna författningstexten för beräkningen av inkomst av enskild näringsverksamhet och den nu föreslagna författningstexten när näringsverksamheten bedrivs av ett handelsbolag har korresponderande författningstexter ställts mot varandra. I den vänstra kolumnen återges författningstexten för den enskilda näringsverksamheten och i den högra kolumnen författningstexten för handelsbolag. Genom kursivering har skillnaderna markerats. Med halvfet kursiv stil i högerkolumnen har markerats när författningsrummet i KL erhållit ny lydelse efter framläggandet av det tidigare betänkandet.

Såsom redan nämnts har i 1 kap. också vidtagits den ändringen att bestämmelserna om skattskyldighet, skattesats och beskattningsort (4 och 5 §§) fått utgå. Den nu föreslagna ändringen av dödsbobeskattningen har också föranlett vissa ändringar i 1 kap. i det tidigare förslaget.

Andra avdelningen inleds med en bestämning av begreppet näringsverksamhet såvitt gäller handelsbolag (8 kap. 1 §). För handelsbolagens del omfattar näringsverksamheten även hela handelsbolagets fastighetsinnehav, således också fastigheter vilka idag beskattas enligt schablon.

I kap. 9—13 följer de materiella bestämmelserna om intäkter och kostnader i näringsverksamheten bedriven av handelsbolag och inkomstberäkningen m. m. av sådan verksamhet. Reglerna har utformats efter förebild från reglerna för av fysisk person bedriven näringsverksamhet. I betänkandet om enskilt bedriven näringsverksamhet redovisade kommittén relativt utförligt de överväganden som gjordes vid utformningen av bestämmelserna för av fysisk person bedriven näringsverksamhet och hur förslaget förhöll sig till gällande rätt. Kommittén har inte nu gjort någon ny genomgång av bestämmelsernas utformning utöver den som direkt följer av skillnaderna mellan enskild näringsverksamhet och handelsbolag. Det har därför inte ansetts påkallat att nu kommentera de enskilda bestämmelsernas utformning.

För de enskilda näringsidkarnas del utgör inte en fastighet som används i näringsverksamheten någon anläggningstillgång i skattemässig mening utan behandlas som näringsidkarens ''privata'' tillgång. Driften och förvaltningen av fastigheten ingår däremot som ett led i näringsverksamheten. Detta medför att en uppdelning måste göras av fastighetsanknutna intäkter och kostnader mellan näringsverksamheten och näringsidkaren.

Författningsmässigt görs uppdelningen i lagen om beräkning av inkomst av näringsverksamhet och inkomstslaget eget företag i kommunalskattelagen. Någon motsvarande uppdelning blir inte aktuell för handelsbolagens del.

9.3.2 Författningstexter

Avd. I Enskild näringsverksamhet

1* kap. Inledande bestämmelser ang. *fysisk person

1 § Med näringsverksamhet förstås såvitt gäller *fysisk person* här i riket bedriven verksamhet som avser

1. jordbruk, skogsbruk och rörelse,
2. *innehav av fastighet här i riket med undantag för sådan fastighet av vilken intäkten skall beräknas enligt 24 § 2 mom., kommunalskattelagen (1928:370),*
3. *förvaltning av outtagna vinstmedel från näringsverksamhet efter det att driften av denna har upphört.*

Vad som gäller för fysisk person gäller också dödsbo, som inte skall behandlas som juridisk person enligt 53 § 3 mom. kommunalskattelagen. I utlandet bedriven rörelse, som endast utgör en gren (filial) av en i riket bedriven rörelse, är även den att anse som näringsverksamhet.

2 § All näringsverksamhet utgör en förvärvskälla.

Avd. II Handelsbolag

8* kap. Inledande bestämmelser ang. *handelsbolag

1 § Med näringsverksamhet förstås såvitt gäller *handelsbolag* här i riket bedriven verksamhet som avser

1. jordbruk, skogsbruk och rörelse,
2. *fastighetsförvaltning.*

I utlandet bedriven rörelse som endast utgör en gren (filial) av en i riket bedriven rörelse, är även den att anse som näringsverksamhet.

2 § All näringsverksamhet utgör en förvärvskälla.

Enskild näringsverksamhet

3 § *1 mom.* Vad som återstår av intäkterna av näringsverksamhet enligt *2* kap., sedan avdrag gjorts för kostnader enligt *3* kap. och hänsyn tagits till in- och utgående balans, utgör *nettointäkt* av näringsverksamhet.

2 mom. Från nettointäkten avdras vad näringsidkaren tagit ut från verksamheten i form av pengar, varor eller annan tillgång, i den mån skatteplikt föreligger för uttaget enligt kommunalskattelagen. Vad som därefter återstår, i förekommande fall efter förlustavdrag enligt 6 kap., utgör inkomst av näringsverksamhet.

Som uttag räknas inte de förmånsvärden, för vilka näringsidkaren beskattas enligt kommunalskattelagen.

4 § Beteckningar som används i kommunalskattelagen, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller taxeringslagen (1956:623) har samma betydelse i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

2 kap. Intäkter av näringsverksamhet

1 § Till intäkt av näringsverksamhet hänförs ersättning för avyttrade varor och tjänster.

2 § Till intäkt hänförs *ränta* på kapital, som tillhör näringsverksamheten *samt utdelning på aktier och andelar i ekono-*

Handelsbolag

3 § Vad som återstår av intäkterna av näringsverksamhet enligt *9* kap., sedan avdrag gjorts för kostnader enligt *10* kap. och hänsyn tagits till in- och utgående balans, utgör *inkomst* av näringsverksamhet.

4 § Beteckningar som används i kommunalskattelagen, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller taxeringslagen (1956:623) har samma betydelse i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

9 kap. Intäkter av näringsverksamhet

1 § Till intäkt av näringsverksamhet hänförs ersättning för avyttrade varor och tjänster.

2 § Till intäkt hänförs *avkastning* på kapital, som tillhör näringsverksamheten.

Enskild näringsverksamhet

miska föreningar, då aktie- och andelsinnehavet är betingat av näringsverksamheten och ej utgörs av aktier eller andelar i fåmansföretag.

3 § Till intäkt hänförs försäkringsersättning och annan ersättning för skada, som utgör kompensation för utebliven intäkt eller för kostnad i näringsverksamhet.

4 § Till intäkt hänförs vad som influtit vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av skepp och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

5 § Till intäkt hänförs ersättning som *en* arrendator eller *en* annan nyttjanderättshavare erhållit av fastighetsägaren för sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring, som *arrendatorn eller nyttjanderättshavaren* bekostat.

(punkt 5 av anvisningarna till 34 a § KL)

Till intäkt hänförs värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring, som bekos-

Handelsbolag

3 § Till intäkt hänförs försäkringsersättning och annan ersättning för skada, som utgör kompensation för utebliven intäkt eller för kostnad i näringsverksamhet.

4 § Till intäkt hänförs vad som influtit vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Om beräkning i vissa fall av intäkt vid överlåtelse av skepp och luftfartyg m. m. finns bestämmelser i 2 § lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m.

5 § Till intäkt hänförs ersättning som *ett handelsbolag som* arrendator eller annan nyttjanderättshavare erhållit av fastighetsägaren för sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring, som *handelsbolaget* bekostat.

6 § Till intäkt hänförs värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring, som be-

Enskild näringsverksamhet

tats av en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare och till vilken *fastighetsägaren* omedelbart blir ägare. Värdet av de utförda arbetena utgör intäkt för *fastighetsägaren* för beskattningsår då arrendatorns eller nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder *fastighetsägaren* innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för arrendets eller nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av arrendatorn eller nyttjanderättshavaren.

6 § Till intäkt hänförs vad som erhållits genom avyttring av naturtillgångar från en *i näringsverksamheten använd* fastighet.

7 § Till intäkt hänförs vad *näringsidkaren för egen räkning tillgodogjort sig* av varor, produkter eller tjänster från *näringsverksamheten.*

Vad näringsidkaren använt som bränsle utgör dock inte intäkt av näringsverksamhet då bränslet tagits från näringsidkarens fastighet och avser uppvärmning av bostad på fastigheten.

3 kap. Kostnader i näringsverksamhet

1 § Från intäkterna i en näringsverksamhet får avdrag

Handelsbolag

kostats av en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare och till vilken *handelsbolaget som fastighetsägare,* omedelbart blir ägare. Värdet av de utförda arbetena utgör intäkt för *handelsbolaget* för beskattningsår då arrendatorns eller nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphört, om förbättringen utförts under tid varunder *handelsbolaget* innehaft fastigheten. Intäkten beräknas på grundval av tillgångens värde vid tidpunkten för arrendets eller nyttjanderättens upphörande till den del tillgången bekostats av arrendatorn eller nyttjanderättshavaren.

7 § Till intäkt hänförs vad som erhållits genom avyttring av naturtillgångar från en fastighet *tillhörig handelsbolaget.*

8 § Till intäkt hänförs vad *bolagsmännen tagit ut* av varor, produkter eller tjänster från *handelsbolaget.*

***10* kap. Kostnader i näringsverksamhet**

1 § Från intäkterna i en näringsverksamhet får avdrag

Enskild näringsverksamhet

göras för allt som är att anse som driftkostnad. Kostnader för avverkning av skog anses som driftkostnad, även om ersättningen för avyttrade skogsprodukter skall behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (jfr punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen). Kapitalförlust är inte att anse som driftkostnad.

3 § Ränta på lånat kapital, som hänför sig till näringsverksamheten, får dras av från intäkterna i denna. Har *skattskyldig* erhållit eftergift av ränta eller amortering på statliga lån till bostadshus, får avdrag för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital ske endast med belopp varmed nämnda ränta överstigit beloppet av eftergiften. Motsvarande begränsning i avdragsrätten gäller när räntan täcks av sådant räntebidrag som avses i 36—38 §§ bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), punkterna 8 och 9 övergångsbestämmelserna till nämnda förordning eller 33 § bostadslånekungörelsen (1967:552).

4 § Avdrag får göras för kostnader för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruket liksom för inköp och plantering av träd och buskar för *yrkesmässig* frukt- eller bärodling. Sistnämnda utgifter får efter *den skattskyldiges* eget val dras av

Handelsbolag

göras för allt som är att anse som driftkostnad. Kostnader för avverkning av skog anses som driftkostnad, även om ersättningen för avyttrade skogsprodukter skall behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (jfr punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen). Kapitalförlust är inte att anse som driftkostnad.

2 § Ränta på lånat kapital, som hänför sig till näringsverksamheten, får dras av från intäkterna i denna. Har *handelsbolaget* erhållit eftergift av ränta eller amortering på statliga lån till bostadshus, får avdrag för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital ske endast med belopp varmed nämnda ränta överstigit beloppet av eftergiften. Motsvarande begränsning i avdragsrätten gäller när räntan täcks av sådant räntebidrag som avses i 36—38 §§ bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), punkterna 8 och 9 övergångsbestämmelserna till nämnda förordning eller 33 § bostadslånekungörelsen (1967:552).

3 § Avdrag får göras för kostnader för anläggningen av ny skog och för dikning som främjar skogsbruket liksom för inköp och plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling. Sistnämnda utgifter får efter *bolagets* eget val dras av antingen i sin helhet från in-

Enskild näringsverksamhet	*Handelsbolag*
antingen i sin helhet från intäkterna i näringsverksamheten det år då inköpet eller planteringen har ägt rum eller genom årliga värdeminskningsavdrag *enligt de regler som anges i punkt 2 av anvisningarna till 34 b § kommunalskattelagen.*	täkterna i näringsverksamheten det år då inköpet eller planteringen har ägt rum eller genom årliga värdeminskningsavdrag.
5 § Kostnad för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar, *vilka används i näringsverksamhet,* får dras av från intäkterna *i verksamheten.*	*4* § Kostnad för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar får dras av från intäkterna.
Utgiften för anskaffande av sådana tillgångar liksom förbättring av dem får däremot — med bortseende från arrendators och annan nyttjanderättshavares rätt till avdrag — inte dras av från intäkterna i näringsverksamheten utan dras i stället av enligt de regler som anges i anvisningarna till 34 b § kommunalskattelagen. De för arrendator och annan nyttjanderättshavare gällande särskilda bestämmelserna framgår av kap. 5.	*Utgiften för anskaffande av en byggnad eller en markanläggning dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt vad som följer av 5 och 6 §§.*
(punkt 1 första stycket fjärde och femte meningarna av anvisningarna till 34 b § KL)	
I fråga om en byggnad, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden anskaffades. *Har medel från näringsverksamheten använts för ny-, till- eller ombyggnadsarbeten eller*	I fråga om en byggnad eller en markanläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då byggnaden eller markanläggningen anskaffades.

Enskild näringsverksamhet	*Handelsbolag*
skall näringsidkaren som intäkt av eget företag ta upp värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller därmed jämförlig förbättring av byggnad, som bekostats av en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare och till vilken fastighetsägaren omedelbart blir ägare, får avdrag göras omedelbart med motsvarande belopp med undantag för arbeten på en byggnad, som är avsedd att användas som bostad.	
(punkt 2 första stycket femte och sjätte meningarna av anvisningarna till 34 b § KL)	
I fråga om en anläggning, som är avsedd att användas endast ett fåtal år, får anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då anläggningen anskaffades. *Har medel från näringsverksamheten använts till ny-, till- eller ombyggnadsarbeten eller skall näringsidkaren som intäkt av eget företag ta upp värdet av sådan ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av markanläggning, som bekostats av en arrendator eller en annan nyttjanderättshavare och till vilken fastighetsägaren omedelbart blir ägare, får avdrag göras omedelbart med motsvarande belopp.*	
Avdrag får ej *heller* göras för kostnad för reparation och	Avdrag får ej göras för kostnad för reparation och under-

Enskild näringsverksamhet

underhåll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken genom preliminärt eller slutligt beslut lån eller bidrag beviljats enligt bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m. m., kungörelsen (1974:255) om tilläggslån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse, kungörelsen (1962:538) om förbättringslån eller bostadslånekungörelsen (1967:552), till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden inte överstiger den i låne- eller bidragsärendet godkända kostnaden, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken bidrag har beviljats enligt förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus, till den del kostnaden inte överstiger den i bidragsärendet beräknade kostnaden.

(punkt 1 första stycket första—tredje meningarna av anvisningarna till 34 b § KL)

Utgifter för anskaffande av en byggnad dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tid-

Handelsbolag

håll som utförts i samband med sådan ombyggnad för vilken genom preliminärt eller slutligt beslut lån eller bidrag beviljats enligt bostadsfinansieringsförordningen (1974:946), förordningen (1977:332) om statligt stöd till energibesparande åtgärder i bostadshus m. m., kungörelsen (1974:255) om tilläggslån till kulturhistoriskt värdefull bebyggelse, kungörelsen (1962:538) om förbättringslån eller bostadslånekungörelsen (1967:552), till den del kostnaden för reparation och underhåll tillsammans med ombyggnadskostnaden inte överstiger den i låne- eller bidragsärendet godkända kostnaden, samt kostnad för reparation och underhåll för vilken bidrag har beviljats enligt förordningen (1983:974) om statligt räntestöd vid förbättring av bostadshus, till den del kostnaden inte överstiger den i bidragsärendet beräknade kostnaden.

Värdeminskning av byggnad

5 § Utgifter för anskaffande av en byggnad dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av byggnadens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den

Enskild näringsverksamhet

punkt då byggnaden har färdigställts.

(punkt 1 andra—femte styckena av anvisningarna till 34 b § KL)

I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, vilka är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för näringsverksamhet (byggnadsinventarier). Däremot inräknas i anskaffningsvärdet utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för näringsverksamhet som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar näringsverksamheten och byggnadens allmänna användning. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

Har en byggnad uppförts av *den skattskyldige,* är byggnadens anskaffningsvärde *den skattskyldiges* utgifter för uppförande av byggnaden. Till an-

Handelsbolag

tidpunkt då byggnaden har färdigställts.

6 § I en byggnads anskaffningsvärde inräknas inte utgifter för sådana delar och tillbehör, vilka är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för näringsverksamhet (byggnadsinventarier). Däremot inräknas i anskaffningsvärdet utgifter för sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, såsom ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström eller gas och annan liknande anordning. Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl en byggnads användning för näringsverksamhet som byggnadens allmänna användning fördelas mellan byggnadsinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar näringsverksamheten och byggnadens allmänna användning. Om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

Har en byggnad uppförts av *handelsbolaget,* är byggnadens anskaffningsvärde *bolagets* utgifter för uppförande av byggnaden. Till anskaffningsvärdet

Enskild näringsverksamhet

skaffningsvärdet hänförs även utgifter till till- eller ombyggnad samt utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskriften i *3 kap. 5 § tredje stycket lagen om beräkning av inkomst av näringsverksamhet* och för vilka bidrag inte har utgått. Till anskaffninsgvärdet hänförs även värde av byggnad, som enligt *punkt 5 av anvisningarna till 34 a* § utgör intäkt av *eget företag för ägare av fastigheten.*

Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses skälig del av vederlaget för fastigheten belöpa på byggnaden. Har *den skattkyldige* eller någon som står *honom* nära, vidtagit åtgärder för att *den skattskyldige* skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en eldsvådefond eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden

Handelsbolag

hänförs även utgifter för till- eller ombyggnad samt utgifter för reparation och underhåll för vilka avdrag inte medges på grund av föreskriften i *4* § och för vilka bidrag inte har utgått. Till anskaffninsgvärdet hänförs även värde av byggnad, som enligt *9 kap. 6* § utgör intäkt av *näringsverksamhet för handelsbolaget.*

Har en byggnad förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skall den verkliga utgiften utgöra anskaffningsvärdet. Förvärvades byggnaden tillsammans med den mark på vilken den är belägen, anses skälig del av vederlaget för fastigheten belöpa på byggnaden. Har *handelsbolaget* eller någon som står *bolaget* nära, vidtagit åtgärder för att *bolaget* skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och kan det antas att detta har skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Har en eldsvådefond eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en byggnad, skall som anskaffningsvärde för byggnaden anses den verkliga utgiften för byggnaden

Enskild näringsverksamhet

minskad med det ianspråktagna beloppet. *På samma sätt skall anskaffningsvärdet minskas med det omedelbara avdrag enligt första stycket, som näringsidkaren erhållit.*

(punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden, vilka skulle ha tillkommit den före ägaren om denna fortfarande hade ägt byggnaden.

(punkt 1 sjunde—åttonde styckena av anvisningarna till 34 b § KL)

Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för näringsverksamheten begränsat till förhållandevis kort tid skall hänsyn

Handelsbolag

minskad med det ianspråktagna beloppet.

7 § Övergår en byggnad till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får den nye ägaren göra de värdeminskningsavdrag på byggnaden, vilka skulle ha tillkommit den förre ägaren om denna fortfarande hade ägt byggnaden.

8 § Procentsatsen för värdeminskningsavdrag i fråga om en byggnad bestäms med hänsyn till den tid byggnaden anses kunna utnyttjas. Därvid skall beaktas även sådana omständigheter som att byggnadens användningstid kan antas komma att röna inflytande av framtida rationaliseringar, teknikens utveckling, omläggning av verksamhet och liknande förhållanden. Är på grund av särskilda omständigheter av annan art än nyss nämnts byggnadens värde för näringsverksamheten begränsat till förhållandevis kort tid skall hänsyn

Enskild näringsverksamhet

tas även till detta. Så kan vara fallet då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i näringsverksamhet, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av fastighetsägaren.

Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer procentsatsen för avskrivning av olika slag av byggnader.

(punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Skattskyldig får i fråga om byggnad göra avdrag inom avskrivningsplan — utom med årliga värdeminskningsavdrag — med 10 procent av de på planen upptagna utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdrag). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas byggnaden av en ny ägare får denne tillgodogöra sig de primäravdrag vilka återstår för den förre ägaren.

(punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Utrangeras en byggnad får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter ge-

Handelsbolag

tas även till detta. Så kan vara fallet då en byggnad, som är belägen på annans mark och som används i näringsverksamhet, vid nyttjanderättens upphörande inte skall lösas av fastighetsägaren.

Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket fastställer procentsatsen för avskrivning av olika slag av byggnader.

9 § Handelsbolag får i fråga om byggnad göra avdrag inom avskrivningsplan — utom med årliga värdeminskningsavdrag — med 10 procent av de på planen upptagna utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad (primäravdrag). Primäravdraget medges med 2 procent för år räknat från den tidpunkt då byggnaden eller den till- eller ombyggda delen av byggnaden har färdigställts. Förvärvas byggnaden av en ny ägare får denne tillgodogöra sig de primäravdrag vilka återstår för den förre ägaren.

10 § Utrangeras en byggnad får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter ge-

Enskild näringsverksamhet

nom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.

(punkt 2 första stycket första—fjärde meningarna av anvisningarna till 34 b § KL)

Utgifter för anskaffande av en markanläggning dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av *andra* eller *sjätte stycket,* endast för sådana utgifter som har bestritts av *den skattskyldige* själv och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då *han* har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 procent av anskaffningsvärdet för andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts.

(punkt 2 andra och femte styckena av anvisningarna till 34 b § KL)

Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt *punkt 5 av anvisningarna till 34 a* § utgör intäkt av *eget företag* för ägare av fastigheten. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för

Handelsbolag

nom avyttring av byggnadsmaterial e. d. i samband med utrangeringen.

Värdeminskning av markanläggning

11 § Utgifter för anskaffande av en markanläggning dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medges, om inte annat följer av *12* eller *14* §§, endast för sådana utgifter som har bestritts av *handelsbolaget självt* och endast om utgifterna avser arbeten som har utförts under tid då *bolaget* har ägt fastigheten. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till 5 procent av anskaffningsvärdet för andra markanläggningar. Beräkningen görs från den tidpunkt då anläggningen har färdigställts.

12 § Till anskaffningsvärdet för markanläggning hänförs även värdet av en markanläggning som enligt *9 kap. 6* § utgör intäkt av *näringsverksamhet* för ägare av fastigheten. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för iståndsättande och

Enskild näringsverksamhet

iståndsättande och omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.

Har en eldsvådefond eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet. *På samma sätt skall anskaffningsvärdet minskas med det omedelbara avdrag enligt första stycket som näringsidkaren erhållit.*

(punkt 2 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 34 b § KL)

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet eller sådana inventarier som används för viss verksamhet (markinventa-

Handelsbolag

omläggning av ett förut anlagt täckdike. I täckdike inbegrips täckt avlopp i direkt anslutning till ett täckdike.

Har en eldsvådefond eller näringsbidrag tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, skall som anskaffningsvärde för markanläggningen anses den verkliga utgiften för markanläggningen minskad med det ianspråktagna beloppet.

13 § Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken skall göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförandet av stödmurar och torrläggning av marken.

Till markanläggning hänförs inte sådana anordningar som är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet eller sådana inventarier som används för viss verksamhet (markinventa-

Enskild näringsverksamhet

rier). Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden på samma sätt som gäller för byggnadsinventarier.

(punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Övergår en fastighet till *en ny ägare* på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får *den nye ägaren* göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

(punkt 2 sjunde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får *överlåtaren* det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningsvärdet för vilket *han* inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna näringsverksamheten läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för *fastighetens ägare.*

Handelsbolag

rier). Anskaffningsvärdet för en ledning som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning fördelas mellan markinventarier och byggnaden på samma sätt som gäller för byggnadsinventarier.

14 § Övergår en fastighet till *ett handelsbolag* på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får *bolaget* göra de värdeminskningsavdrag för markanläggning som skulle ha tillkommit den förre ägaren om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

15 § Övergår en fastighet till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, får *handelsbolaget* det år då överlåtelsen sker göra avdrag för den del av anskaffningsvärdet för vilket *bolaget* inte tidigare har medgetts avdrag. Vad nu sagts gäller även när den på fastigheten bedrivna näringsverksamheten läggs ned och fastighetens markanläggningar på grund därav saknar värde för *bolaget.*

Enskild näringsverksamhet

(punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för *yrkesmässig* frukt- eller bärodling, vilka inte dragits av omedelbart vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, beräknade enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i *sjätte* och *sjunde styckena* skall tillämpas.

(punkt 3 första stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar medges vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Handelsbolag

16 § Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt- eller bärodling, vilka inte dragits av omedelbart vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, beräknade enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskningsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i *14* och *15* §§ skall tillämpas.

Avdrag för substansminskning

17 § Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar medges vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

Enskild näringsverksamhet

(punkt 3 andra och tredje styckena av anvisningarna till 34 b § KL)

Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i *den skattskyldiges* faktiska utgift för förvärvet eller om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fånget. Begär *den skattskyldige* det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed *den skattkyldige* skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § om *han* vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkningen enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och — vid tillämpning av andra och tredje meningarna — på grundval av förhållandena vid tidpunkten

Handelsbolag

18 § Anskaffningsvärdet för en naturtillgång beräknas med utgångspunkt i *handelsbolagets* faktiska utgift för förvärvet eller om fastigheten har förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång, den faktiska utgiften vid det närmast föregående köpet, bytet eller därmed jämförliga fånget. Begär *handelsbolaget* det, skall dock till utgångspunkt tas det belopp varmed *bolaget* skulle få avdrag enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen om *bolaget* vid tidpunkten för utvinningens början hade avyttrat täktmarken för ett vederlag som motsvarar dess allmänna saluvärde vid nämnda tidpunkt. Beräkningen enligt nämnda anvisningspunkt får dock inte leda till att den till förvärvet hänförliga delen av anskaffningsvärdet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 procent av täktmarkens allmänna saluvärde vid tidpunkten i fråga. Har tillstånd enligt lag givits för utvinning av tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet och — vid tillämpning av andra och tredje meningarna — på grundval av förhållande-

Enskild näringsverksamhet

för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 §.

(punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

(punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Vid tillämpningen av bestämmelserna *i denna anvisningspunkt* skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av 47 § andra stycket e) betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har

Handelsbolag

na vid tidpunkten för utvinningens början på detta område.

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom belopp som har beräknats enligt föregående stycke, även utgifter för tillgångens exploatering i den mån utgifterna inte har fått dras av som kostnad i den löpande driften och inte heller har beaktats vid beräkning enligt punkt 2 a av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen.

19 § Om en fastighet, på vilken en naturtillgång har börjat uttas, har övergått till en ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den förre ägaren, om denne fortfarande hade ägt fastigheten.

20 § Vid tillämpningen av bestämmelserna *om avdrag för substansminskning* skall en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning, utan hinder av ***vad som föreskrivs i 47 § kommunalskattelagen jämförd med 1 kap. 5 § första***

Enskild näringsverksamhet

skett.

(punkt 4 första och andra styckena av anvisningarna till 34 b § KL)

Avdrag på grund av avyttring av skog medges enligt bestämmelserna i *denna anvisningspunkt*. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid fastighetsförvärvet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt *denna anvisningspunkt*. I *punkt 5* föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att *den skattskyldige* har tillgodogjort sig skogsprodukter.

Avdrag medges under innehavstiden med högst *50* procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag

Handelsbolag

stycket f fastighetstaxeringslagen (1979:1152), betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

Avdrag på grund av avyttring av skog

21 § Avdrag på grund av avyttring av skog medges enligt bestämmelserna i *21—24* §§. Bedömningen av rätten till avdrag sker med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Med anskaffningsvärde avses det värde som belöper på skog och skogsmark vid fastighetsförvärvet. Med gällande ingångsvärde avses anskaffningsvärdet minskat med avdrag som har medgetts enligt *de nu nämnda paragraferna*. I *25—30* §§ föreskrivs hur anskaffningsvärdet och det gällande ingångsvärdet beräknas. Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 procent av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att *handelsbolaget* har tillgodogjort sig skogsprodukter.

Avdrag medges under innehavstiden med högst *25* procent av anskaffningsvärdet. Vid taxeringen för visst beskattningsår medges avdrag

Enskild näringsverksamhet	*Handelsbolag*
med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.	med högst halva den avdragsgrundande skogsintäkten.
(punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)	
Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som *den skattskyldige* tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i näringsverksamheten, har förvärvats av ny ägare.	*22* § Rätt till avdrag föreligger inte såvitt gäller intäkt som *handelsbolaget* tar upp till beskattning efter det att all skogsmark, som ingår i näringsverksamheten, har förvärvats av ny ägare.
(punkt 4 sjätte stycket av anvisningarna till 34 b § KL)	
Avdrag medges vid taxeringen med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än 5 000 kronor.	*23* § Avdrag medges vid taxeringen med helt hundratal kronor och inte med lägre belopp än 5 000 kronor.
(punkt 5 första stycket av anvisningarna till 34 b § KL)	
Har fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses — om annat ej följer av *detta stycke* — beträffande jordbruksfastighet som anskaffningsvärde så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp	*24* § Har fastighet förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses — om annat ej följer av *denna paragraf* — beträffande jordbruksfastighet som anskaffningsvärde så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Kan detta beräkningssätt inte tillämpas eller är det uppenbart att det skulle ge ett värde som avviker från det verkliga vederlaget för skog och skogsmark, tas som anskaffningsvärde upp ett belopp

Enskild näringsverksamhet

som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts *den skattskyldige* överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått *honom*. Beträffande annan fastighet anses som anskaffningsvärde skälig del av vederlaget vid fastighetsförvärvet.

(punkt 5 tredje stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i *första stycket* gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens näringsverksamhet, övertar den nye ägaren den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten,

Handelsbolag

som kan anses svara mot det verkliga vederlaget. Vad sist sagts gäller också för vederlag som utgår vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har tillagts *handelsbolaget* överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått *bolaget*. Beträffande annan fastighet anses som anskaffningsvärde skälig del av vederlaget vid fastighetsförvärvet.

25 § Har fastighet förvärvats genom annat fång än som sägs i *24* § gäller följande. Omfattar förvärvet all skogsmark i den föregående ägarens näringsverksamhet, övertar den nye ägaren den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Omfattar förvärvet endast en del av skogsmarken anses som anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde för den nye ägaren så stor del av den föregående ägarens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten vid förvärvstillfället. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten,

Enskild näringsverksamhet

och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde.

(punkt 5 fjärde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Skattskyldig, som har förvärvat fastighet på sätt som anges i det föregående *stycket,* skall vid tillämpning av *punkt 4* anses ha medgetts avdrag med det belopp varmed *hans* anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit *hans* gällande ingångsvärde.

(punkt 5 femte stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Har del av *den skattskyldiges* skogsmark förvärvats av ny ägare anses *den skattskyldiges* anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av *näringsverksamhetens* skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av *näringsverksamhetens* skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte *den skattskyldiges* anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i *detta stycke* gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastig-

Handelsbolag

och är inte fråga om ideell andel av fastighet, får den nye ägaren dock inte något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde.

26 § *Handelsbolag,* som har förvärvat fastighet på sätt som anges i föregående *paragraf,* skall vid i tillämpning av *21—23* §§ anses ha medgetts avdrag med det belopp varmed *bolagets* anskaffningsvärde vid förvärvstillfället överstigit *bolagets* gällande ingångsvärde.

27 § Har del av *handelsbolagets* skogsmark förvärvats av ny ägare anses *bolagets* anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde ha minskat i samma proportion som minskningen av värdet av *handelsbolagets* skog och skogsmark. Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av *handelsbolagets* skog och skogsmark, och är inte fråga om ideell andel av fastighet, reduceras dock inte *handelsbolagets* anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde. Vad som sägs i *denna paragraf* gäller också om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskas på grund av fastighetsreglering el-

Enskild näringsverksamhet

hetsreglering eller klyvning. Vidare gäller vad som *sägs i detta stycke* i fall då fastighet har blivit omsättningstillgång i *näringsverksamhet* genom att *den skattskyldige* bedriver tomtrörelse.

(punkt 5 sjätte stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Skall ersättning för skog och skogsmark beskattas enligt punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 §, anses vid tillämpningen av *det* föregående *stycket* som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

(punkt 5 sjunde stycket av anvisningarna till 34 b § KL)

Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i *näringsverksamhet*.

6 § Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen eller

Handelsbolag

ler klyvning. Vidare gäller vad som *nu sagts* i fall då fastighet har blivit omsättningstillgång genom att *handelsbolaget* bedriver tomtrörelse.

28 § Skall ersättning för skog och skogsmark beskattas enligt punkt 4 andra eller tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen, anses vid tillämpningen av föregående *paragraf* som om den ifrågavarande skogen och skogsmarken har förvärvats av ny ägare.

29 § Något anskaffningsvärde eller gällande ingångsvärde beräknas inte för fastighet som utgör omsättningstillgång i *handelsbolag*.

Värdeminskningsavdrag för inventarier m. m.

30 § Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning i punkt 4 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen eller

Enskild näringsverksamhet

restvärdeavskrivning i punkt 5 av samma anvisningar.

Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Beträffande avdrag för beställda men ej levererade inventarier (kontraktsavskrivning) gäller vad därom är föreskrivet i 41 § kommunalskattelagen.

Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i denna § medges endast skattskyldig ägare av tillgången, om inte annat följer av de särskilda bestämmelserna om arrende och annan nyttjanderätt som återfinns i *5* kap. denna lag.

7 § Har *näringsidkare* erlagt anslutningsavgift ellr anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som *används i näringsverksamhet och som han* äger, får avdrag göras enligt reglerna i *6* §, *om nyttigheten är knuten till fastigheten och inte till ägaren personligen.*

8 § I fråga om värdeminskning på byggnads- och markinventarier tillämpas de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Till byggnadsinventarier räknas sådana delar eller tillbe-

Handelsbolag

restvärdeavskrivning i punkt 5 av samma anvisningar.

Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Beträffande avdrag för beställda men ej levererade inventarier (kontraktsavskrivning) gäller vad därom är föreskrivet i 41 § kommunalskattelagen.

Avdrag för värdeminskning av tillgång som avses i denna § medges endast skattskyldig ägare av tillgången, om inte annat följer av de särskilda bestämmelserna om arrende och annan nyttjanderätt som återfinns i *12* kap. denna lag.

31 § Har *handelsbolag* erlagt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag avseende nyttighet för fastighet, som *bolaget* äger, får avdrag göras enligt reglerna i *30* §.

32 § I fråga om värdeminskning på byggnads- och markinventarier tillämpas de bestämmelser som gäller för maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier.

Till byggnadsinventarier räknas sådana delar eller tillbe-

Enskild näringsverksamhet

hör till byggnad, vilka är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för näringsverksamhet. Till markinventarier hänförs på samma sätt sådana markanordningar, vilka är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet.

Anskaffningsvärdet för en ledning, som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning, fördelas mellan byggnads-/markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnads-/markinventarier, om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning, skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

9 § Avdrag för utgift för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet får ske enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och inventarier. Det är härvid utan betydelse om *näringsidkaren*

Handelsbolag

hör till byggnad, vilka är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för näringsverksamhet. Till markinventarier hänförs på samma sätt sådana markanordningar, vilka är avsedda att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier i näringsverksamhet.

Anskaffningsvärdet för en ledning, som är avsedd för såväl den på fastigheten bedrivna verksamheten som en byggnads allmänna användning, fördelas mellan byggnads-/markinventarier och byggnaden i förhållande till hur stor del av ledningen som tjänar den på fastigheten bedrivna verksamheten respektive byggnadens allmänna användning. Ledningen skall dock i sin helhet hänföras till byggnads-/markinventarier, om utgifterna för ledningen till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till den på fastigheten bedrivna verksamheten. Om utgifterna till minst tre fjärdedelar kan anses hänförliga till byggnadens allmänna användning, skall ledningen i sin helhet hänföras till byggnaden.

33 § Avdrag för utgift för anskaffning av patenträtt och liknande tidsbegränsad rättighet får ske enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och inventarier. Det är härvid utan betydelse om *handelsbolaget*

Enskild näringsverksamhet

har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som *han* bedriver eller om *han* tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Också utgifter för anskaffning av hyresrätt och varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.

Vad nu sagts gäller också aktier och andelar i ekonomiska föreningar, då innehavet är betingat av näringsverksamheten och ej utgörs av aktier eller andelar i fåmansföretag.

10 § Kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete, som har eller kan antas få betydelse för *den skattskyldiges* näringsverksamhet, får dras av från intäkterna i näringsverksamheten. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelserna i denna lag får dras av endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan

Handelsbolag

har förvärvat rättigheten för att utnyttja den vid tillverkning som *bolaget* bedriver eller om *bolaget* tillgodogör sig rättigheten genom att överlåta utnyttjandet av denna till annan. Också utgifter för anskaffning av hyresrätt och varumärke, firma eller annan rättighet av goodwills natur dras av enligt de nämnda bestämmelserna.

Avdrag för övriga kostnader

34 § Kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete, som har eller kan antas få betydelse för *handelsbolagets* näringsverksamhet, får dras av från intäkterna i näringsverksamheten. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelserna i denna lag får dras av endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan

Enskild näringsverksamhet

förordna att bidrag, som *den skattskyldige* lämnar till viss forskning eller visst utvecklingsarbete, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses som driftkostnad i *den skattskyldiges näringsverksamhet.*

11 § Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

12 § Beträffande avdrag för premie för brandförsäkring, som tagits för all framtid, gäller vad i punkt 5 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen är föreskrivet.

13 § Speciella *för näringsverksamheten utgående* skatter och avgifter till det allmänna får dras av från intäkterna *i näringsverksamheten.* Avdrag får däremot inte göras för svenska allmänna skatter.

För erlagd utländsk skatt *hänförlig till näringsverksamhet* medges avdrag oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig.

För allmän skatt till utländsk stat medges avdrag om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den näringsverksamhet från vilken intäkten härflyter anses

Handelsbolag

förordna att bidrag, som *handelsbolaget* lämnar till viss forskning eller visst utvecklingsarbete, skall för tid som anges i förordnandet helt eller delvis anses som driftkostnad i *bolagets verksamhet.*

35 § Avdrag får göras för bidrag som utan villkor lämnas till regional utvecklingsfond som avses i förordningen (1978:504) om överförande av vissa uppgifter från företagareförening till regional utvecklingsfond.

36 § Beträffande avdrag för premie för brandförsäkring, som tagits för all framtid, gäller vad i punkt 5 av anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen är föreskrivet.

37 § Speciella skatter och avgifter till det allmänna får dras av från intäkterna. Avdrag får däremot inte göras för svenska allmänna skatter.

För erlagd utländsk skatt medges avdrag oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig.

För allmän skatt till utländsk stat medges avdrag om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den näringsverksamhet från vilken intäkten härflyter anses

Enskild näringsverksamhet

där lokaliserad samt intäkten åtnjutes under tid då *näringsidkaren är bosatt i* Sverige. Med skatt till utländsk stat likställs skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställs skatt på förmögenhet, *vartill intäkt som ovan sagts hänför sig,* dock ej sådan skatt på förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller hindras, får avdrag icke åtnjutas för skatt, som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten. Avser överenskommelsen t. ex. endast statliga inkomstskatter medges således icke avdrag för den utländska skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medges i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

14 § Som driftkostnad i *näringsverksamhet* behandlas

a) premie för grupplivförsäkring, som tecknats av *näringsidkare i denna hans egenskap.* Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner

Handelsbolag

där lokaliserad samt intäkten åtnjutes under tid då *handelsbolaget har haft sin huvudsakliga verksamhet förlagd till* Sverige. Med skatt till utländsk stat likställs skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställs skatt på förmögenhet, dock ej sådan skatt på förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller hindras, får avdrag icke åtnjutas för skatt, som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten. Avser överenskommelsen t. ex. endast statliga inkomstskatter medges således icke avdrag för den utländska skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medges i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

38 § Som driftkostnad behandlas

a) premie för grupplivförsäkring, som tecknats av *handelsbolaget för bolagsmännen.* Om den ersättning, som kan komma att utfalla på grund av försäkringen, utgår efter förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för befattningshavare i statens tjänst, skall dock endast den del av premien som kan anses motsvara förmåner

Enskild näringsverksamhet

enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som avdragsgill kostnad;

b) kostnader för *egen* hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 mom. kommunalskattelagen; och

c) avgift till erkänd arbetslöshetskassa.

15 § Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till driftkostnad *i näringsverksamhet* endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda och bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.

16 § Som driftkostnad räknas inte:

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.;

avgift enligt 99 a § utlän-

Handelsbolag

enligt grupplivförsäkring för nämnda befattningshavare räknas som avdragsgill kostnad;

b) kostnader för *bolagsmännens* hälsovård i den mån förmån av fri sådan vård för anställd är skattefri enligt 32 § 3 mom. kommunalskattelagen; och

c) avgift till erkänd arbetslöshetskassa.

39 § Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till driftkostnad endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda och bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.

40 § Som driftkostnad räknas inte:

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt lagen (1976:666) om påföljder och ingripanden vid olovligt byggande m. m.;

avgift enligt 99 a § utlän-

Enskild näringsverksamhet

ningslagen (1980:376);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp, för vilket arbetsgivare är betalningskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg.

Handelsbolag

ningslagen (1980:376);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

skadestånd, som grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet eller annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, när skadeståndet avser annat än ekonomisk skada;

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp, för vilket arbetsgivare är betalningskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

kontrollavgift enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg;

avgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor;

lagringsavgift enligt lagen

Enskild näringsverksamhet

***4* kap. Inkomstberäkning**

1 § Inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen gäller i tillämpliga delar.

2 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst 20 procent av summan av de belopp som *den skattskyldige* under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos *honom i näringsverksamheten*.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn skall dock inte tas till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket i nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avsett arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat.

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Handelsbolag

(1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol.

***11* kap. Inkomstberäkning**

1 § Inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen gäller i tillämpliga delar.

2 § Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst 20 procent av summan av de belopp som *handelsbolaget* under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos *bolaget*.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn skall dock inte tas till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket i nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avsett arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat.

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Enskild näringsverksamhet

5 kap. Särskilda bestämmelser vid arrende och annan nyttjanderätt

1 § Har *en* arrendator eller *en* annan nyttjanderättshavare haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som *han* innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har utförts, får *nyttjanderättshavaren* dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdike och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. Dessutom har *nyttjanderättshavaren* — såvitt gäller byggnader — rätt till primäravdrag enligt de bestämmelser som anges i *punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 34 b § kommunalskattelagen*. I fråga om byggnader eller markanläggningar, vilka är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

2 § Har *en* arrendator eller *en* annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för stadigvarande bruk

Handelsbolag

12 kap. Särskilda bestämmelser vid arrende och annan nyttjanderätt

1 § Har *ett handelsbolag som* arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan därmed jämförlig förbättring av en fastighet, som *bolaget* innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har utförts, får *bolaget* dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till 10 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av täckdike och till 5 procent för år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar eller av byggnader. Dessutom har *handelsbolaget* — såvitt gäller byggnader — rätt till primäravdrag enligt de bestämmelser som anges i *10 kap. 9 §*. I fråga om byggnader eller markanläggningar, vilka är avsedda att användas endast ett fåtal år, får dock anskaffningsutgifterna i sin helhet dras av det år då tillgången anskaffades.

2 § Har *ett handelsbolag som* arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft utgifter för anskaffande av byggnadsinventarier, markinventarier eller maskiner och andra för sta-

Enskild näringsverksamhet

avsedda inventarier, vilka *han* innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får *nyttjanderättshavaren* dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i *3 kap. 6 § första—tredje styckena.*

3 § Har *nyttjanderättshavaren* erhållit ersättning av fastighetsägaren för vad som har anskaffats, får *nyttjanderättshavaren* på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får *nyttjanderättshavaren* göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

7 kap. Övriga bestämmelser

1 § Vad som föreskrivs om tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 27 och 28 §§ kommunalskattelagen gäller, *med undantag för punkt 3 tredje stycket och punkt 4 av anvisningarna till 27* §, i tillämpliga delar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

2 § Vad som föreskrivs om pensioner i 28 och 29 §§ kommunalskattelagen gäller i tillämpliga delar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Handelsbolag

digvarande bruk avsedda inventarier, vilka *bolaget* innehar med nyttjanderätt, och blir fastighetsägaren omedelbart ägare till vad som har anskaffats, får *handelsbolaget* dra av dessa utgifter enligt bestämmelserna i *10 kap. 32* §.

3 § Har *handelsbolaget* erhållit ersättning av fastighetsägaren för vad som har anskaffats, får *bolaget* på en gång göra avdrag för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet, dock inte med högre belopp än ersättningen. Det beskattningsår då nyttjanderätten upphör får *bolaget* göra avdrag med oavskriven del av anskaffningsvärdet.

***13* kap. Övriga bestämmelser**

1 § Vad som föreskrivs om tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 27 och 28 §§ kommunalskattelagen gäller, i tillämpliga delar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

2 § Vad som föreskrivs om pensioner i 28 och 29 §§ kommunalskattelagen gäller i tillämpliga delar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Enskild näringsverksamhet

4 § Har näringsbidrag som anges i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen utgått till *en näringsidkare,* skall bestämmelserna i nämnda lagrum tillämpas vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

Handelsbolag

3 § Har näringsbidrag som anges i punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen utgått till *ett handelsbolag,* skall bestämmelserna i nämnda lagrum tillämpas vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

9.4 Ändringar i lagen om statlig inkomstskatt

Ett genomförande av kommitténs förslag om att handelsbolagen skall göras till särskilda skattesubjekt, som är skyldiga att erlägga statlig inkomstskatt, förutsätter att lagen om statlig inkomstskatt kompletteras med särskilda bestämmelser om handelsbolagen när det gäller skattskyldighet, skattesats, beskattningsort m. m. Inledningsvis har nämnts att departementschefen i prop. 1984/85:70 uttalat att förutsättningar för en övergripande översyn av KL:s och SIL:s systematik föreligger först när ställning tagits till om kommitténs förslag om en staketmetod bör leda till lagstiftning.

I detta läge har det inte ansetts meningsfullt att redan nu utarbeta fullständiga förslag till nya författningstexter med utgångspunkt från gällande lydelse av de olika paragraferna. Kommittén begränsar sig därför till att här ange några av de centrala bestämmelserna i lagen om statlig inkomstskatt som måste kompletteras vid ett genomförande av kommitténs förslag om handelsbolagen.

Handelsbolagen måste fogas in bland de juridiska personer som är skyldiga att erlägga statlig inkomstskatt (6 § 1 mom. b). Skattesatsen för handelsbolagen kan lämpligen anges i ett nytt moment till 10 a §. För handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare (och vissa med dessa bolag i detta hänseende jämställda handelsbolag, se not [1] s. 71) skall grundbeloppet utgöra 10 procent av den beskattningsbara inkomsten. För övriga handelsbolag utgör grundbeloppet 52 procent av den beskattningsbara inkomsten. För beskattningen av handelsbolagen bör därutöver göras ändringar i 2 § 1 mom. andra stycket (behandlingen av bolagsmans tillskott för förlusttäckning) och i 4 § (avdragsrätt för bolagsmans uttag). Handelsbolagen bör taxeras i den kommun inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret (14 § 1 mom. andra stycket). Också bolagsmännens beskatt-

ning föranleder ändringar i lagen om statlig inkomstskatt. Den nuvarande regeln i 6 § 2 mom. att handelsbolags inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp som för en var motsvarar hans andel av bolagets inkomst utgår naturligtvis. Bolagsman beskattas i stället enligt förslaget för sina uttag från handelsbolaget (6 § 1 mom.). Någon ändring av författningstexten beträffande skattskyldigheten för fysiska personer och inländska juridiska personer torde därvid inte vara erforderlig (6 § 1 mom. a) och b)). Reglerna för utländskt bolags skattskyldighet i Sverige bör däremot kompletteras till att avse också inkomst av svenskt handelsbolag i vilket det utländska bolaget äger del (6 § 1 mom. c)). När det gäller inkomt av handelsbolag förutsätts denna bli behandlad som A-inkomst för bolagsman.

Kommitténs förslag beträffande behandlingen av dödsbon förutsätter ändring av reglerna för grundbelopp och tilläggsbelopp (10 § 1 mom. och 10 a §). Av 10 § 1 mom. bör framgå att paragrafen endast är tillämplig för fysiska personer och sådana dödsbon som enligt 53 § 3 mom. KL skall taxeras enligt bestämmelserna för fysiska personer. Dödsbon vilka enligt 53 § 3 mom. fjärde stycket KL skall behandlas som inländska juridiska personer bör fogas in bland de skattesubjekt i 10 a § för vilka grundbeloppet är 52 procent.

9.5 Ändringar i kommunalskattelagen

9.5.1 Inledning

Författningstexterna såvitt gäller kommunalskattelagen har begränsats till att avse dels förslag till utformning av det nya inkomstslaget inkomst av handelsbolag och dels förslag rörande dödsbonas beskattningsförhållanden.

Vad först gäller inkomstslaget inkomst av handelsbolag har detta utformats efter förebild av inkomstslaget inkomst av eget företag i betänkandet om en staketmetod för enskilda näringsidkare. Full överensstämmelse mellan de båda inkomstslagen föreligger emellertid inte. Detta sammanhänger med den olika behandling som fastigheter använda i näringsverksamhet har fått i förslaget till staketmetod för enskilda näringsidkare och i förslaget för handelsbolag. Intäkterna i inkomstslaget inkomst av handelsbolag utgörs av bolagsmans uttag från handelsbolaget. Uttagen kan avse uttag av kontanter, varor eller tjänster. I vissa fall skall också eget lån och närståendes lån från bolaget av bolagsmannen tas upp som intäkt av handelsbolag. Från intäkterna får avdrag göras för med intäktens förvärvande förenade kostnader

och för pensionsförsäkringspremie. Avdragsrätten för pensionsförsäkringspremie innebär en ändring i förhållande till gällande rätt. Försäkringspremierna kommer härigenom inte att belastas med egenavgifter. Övriga avdrag kan ses som en kodifiering av stadgad praxis.

Vad därefter gäller dödsbonas beskattning föreslår kommittén att för ett dödsbo skall till och med det femte kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade gälla samma regler som skulle gällt för den avlidne. Den s. k. avvecklingsperioden förlängs alltså med två år. För tid efter avvecklingsperiodens utgång släpps den nuvarande kopplingen till bestämmelserna för handelsbolag. Ett dödsbo som är oskiftat vid utgången av det femte året efter dödsfallsåret behandlas enligt förslaget för tid därefter som en inländsk juridisk person (53 § 3 mom.). Beskattningen av sådana dödsbon kommer att ha likheter med familjestiftelsernas beskattning. Till skillnad från familjestiftelserna skall dödsbona emellertid inte vara berättigade till avdrag för belopp som utdelats till delägare (punkt 5 av anvisningarna till 46 §). Delägare i dödsbo skall givetvis då inte heller beskattas för vad han mottar från dödsboet (19 §). Kommittén föreslår inte några ändringar vad gäller förutsättningar för att efter dispens få den s. k. avvecklingsperioden förlängd.

När det gäller skattskyldigheten för utomlands bosatta personer vill kommittén i detta sammanhang erinra om följande bestämmelser i 53 § 1 mom. a). Fysisk person är för tid under vilken han ej varit här i riket bosatt skyldig att erlägga skatt i Sverige för bl. a. inkomst av här belägen fastighet och för inkomst av rörelse, som här bedrivits. Tillskapandet av de båda nya inkomstslagen inkomst av eget företag och inkomst av handelsbolag bör föranleda en ändring av 53 § så att en utomlands bosatt person även i fortsättningen blir skattskyldig här i riket för inkomst av fastighet och av rörelse, vilka inkomstslag enligt kommitténs förslag ingår i den gemensamma förvärvskällan näringsverksamhet.

9.5.2 Författningstexter

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Inkomst av handelsbolag *34 d § Till intäkt av handelsbolag hänförs vad bolagsman tagit ut från ett handelsbolag i vilket han äger del.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar

1. Med bolagsman avses också den som förvärvat andel i ett handelsbolag men inte inträtt i bolaget.

2. Till intäkt hänförs uttag av pengar samt vad bolagsman tillgodogjort sig av tillgångar och tjänster från bolaget. Exempel härpå är bolagsmans privata bruk av bil, som tillhör handelsbolaget, liksom utnyttjade av byggnad tillhörig bolaget. Vid värdering av vad bolagsman på detta sätt tillgodogjort sig tillämpas 42 § och anvisningarna till nämnda paragraf.[1]

3. Har ett handelsbolag lämnat lån till en bolagsman skall lånebeloppet hänföras till intäkt av handelsbolag för bolagsmannen.

Har ett handelsbolag lämnat lån till en bolagsmans make och är maken inte bolagsman skall lånebeloppet tas upp som intäkt av handelsbolag för bolagsmannen. Är maken bolagsman skall lånebeloppet beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från bolaget, eller, om makarna har lika stor inkomst från bolaget, hos den äldste maken.

Har ett handelsbolag lämnat lån till en bolagsmans barn och är barnet inte bolagsman skall lånebeloppet tas upp som intäkt av handelsbolag för bo-

[1]Ang. värderingen vid uttag av hel näringsverksamhet och denna frågas samband med fåmansföretagsreglerna, se s. 125 och 126.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	lagsmannen. Är båda föräldrarna bolagsmän beskattas lånebeloppet hos den av föräldrarna som har den högsta inkomsten från bolaget, eller, om föräldrarna har lika stor inkomst från bolaget, hos den äldste av föräldrarna. Är barnet bolagsman och över 16 år beskattas lånebeloppet hos den av barnet och föräldrarna som har den högsta inkomsten från bolaget. *Har ett handelsbolag lämnat lån till en annan närstående person till en bolagsman än som sägs i de två föregående styckena skall lånebeloppet av låntagaren tas upp som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet.* *Med närstående avses sådan närstående som anges i 35 § 1 a mom.* *Bestämmelserna i denna punkt gäller ej om låntagaren driver näringsverksamhet och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för näringsverksamheten.* *Vad som sägs om lån gäller också ställande av säkerhet.* *4. Till intäkt räknas inte vad bolagsman tar ut från bolaget av tillskjutet eget kapital.* *5. Till intäkt hänförs sjukpenning och ersättning åt smittbärare, om vad bolagsmannen sålunda erhållit grundas på inkomst av handelsbolag och skatteplikt föreligger enligt vad som följer av 19 §.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6. Till intäkt hänförs ersättning enligt trygghetsförsäkring vid arbetsskada som fastställts enligt grunderna i ett år 1978 träffat avtal mellan Lantbrukarnas riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt eller ett år 1983 träffat avtal mellan Sveriges fiskares riksförbund och vederbörande försäkringsanstalt.

Beträffande ersättning som utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen föreligger skatteplikt endast för den del av ersättningen som för insjuknandedagen överstiger 30 kronor och för övriga dagar 6 kronor för dag.

7. Till intäkt hänförs återfört avdrag för egenavgifter enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 34 e § samt — i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av inkomsten av handelsbolag — restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter.

34 e § Från intäkt av handelsbolag får avdrag göras

a) för avgift avseende pensionsförsäkring;

b) för ökade levnadskostnader;

c) för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats;

d) för påförda egenavgifter; och

e) för beräknade egenavgifter på den på beskattningsåret belöpande inkomsten av han-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	delsbolag.
	Anvisningar
	1. Avdrag för premie för pensionsförsäkring som ägs av bolagsmannen får uppgå till sammanlagt högst 35 procent av ett underlag som inte överstiger tjugo gånger det basbelopp som enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämts för året närmast före taxeringsåret samt högst 25 procent av den del av underlaget som överstiger tjugo men inte trettio gånger nämnda basbelopp. Avdraget beräknas antingen på underlaget för beskattningsåret eller för året närmast dessförinnan. Med underlag avses intäkt av handelsbolag enligt 34 d §.
	2. Från intäkt av handelsbolag får avdrag göras för ökade levnadskostnader. Vad som föreskrivs om sådant avdrag i punkt 3 av anvisningarna till 33 § gäller i tillämpliga delar.
	3. Från intäkt av handelsbolag får avdrag göras för kostnader för resor till och från arbetsplatsen. Vad som föreskrivs om sådant avdrag i punkt 4 av anvisningarna till 33 § gäller i tillämpliga delar.
	4. Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.
	Avdrag medges också för belopp motsvarande vad som beräknats för de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Medgivet avdrag

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.
	Bolagsman som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklaration foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställts av riksskatteverket.
	34 f § Vad som återstår av intäkt av handelsbolag sedan avdrag enligt 34 e § gjorts utgör inkomst av handelsbolag.

Författningstexten rörande dödsbon

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	19 §
Till skattepliktig inkomst enligt denna lag räknas *icke:*	
vad som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make eller vad som förvärvats genom arv, testamente, fördel av oskift bo eller gåva;	
vinst vid icke yrkesmässig avyttring av lös egendom i andra fall än som avses i 35 § 3—4 mom.;	
vinst i svenskt lotteri eller vinst vid vinstdragning på här i riket utfärdade premieobligationer och ej heller sådan vinst i utländskt lotteri eller vid vinstdragning på utländska premieobligationer, som uppgår till högst 100 kronor;	
ersättning, som på grund av försäkring jämlikt lagen (1962:381) om allmän försäkring, lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring tillfallit den försäkrade, om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år eller utgör föräldrapenning, så ock sådan ersättning enligt annan lag eller särskild författning, som utgått annorledes än på grund av sjukförsäkring, som nyss sagts, till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år,	

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

ävensom ersättning, vilken vid sjukdom eller olycksfall tillfallit någon på grund av annan försäkring, som icke tagits i samband med tjänst, dock att till skattepliktig inkomst räknas ersättning i form av pension eller i form av livränta i den mån livräntan är skattepliktig enligt 32 § 1 eller 2 mom., så ock ersättning som utgår på grund av trafikförsäkring eller, med nedan angivet undantag, annan ansvarighetsförsäkring eller på grund av skadeståndsförsäkring och avser förlorad inkomst av skattepliktig natur;

ersättning på grund av ansvarighetsförsäkring enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer till den del ersättningen utgår under de första trettio dagarna av den tid den skadade är arbetsoförmögen och beräknas så att ersättningen uppgår för insjuknandedagen till högst 30 kronor och för övriga dagar till högst 6 kronor för dag;

belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring;

försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, dock att skatteplikt föreligger dels i den mån ersättningen avser driftbyggnad på jordbruksfastighet, byggnad på fastighet som avses i 24 § 1 mom., byggnad som är avsedd för användning i ägarens rörelse eller sådan del av värdet av markanläggning som får dras av genom årliga värdeminskningsavdrag, dels i den mån köpeskilling, som skulle ha influtit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts, hade varit att hänföra till intäkt av fastighet eller av rörelse och dels i den mån ersättningen eljest motsvarar skattepliktig intäkt av eller avdragsgill omkostnad för fastighet eller rörelse;

vinstandel, återbäring eller premieåterbetalning, som utgått på grund av annan personförsäkring än pensionsförsäkring eller sådan sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst, samt vinstandel, som utgått på grund av skadeförsäkring, och premieåterbetalning på grund av skadeförsäkring, för vilken rätt till avdrag för premie icke förelegat;

ersättning jämlikt lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare om icke ersättningen grundas på förvärvsinkomst av 6 000 kronor eller högre belopp för år;

periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt, som icke utgör vederlag vid avyttring av egendom, i den mån givaren enligt 20 § eller punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigad till avdrag för utgivet belopp;

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	vad dödsbodelägare uppburit från dödsbo i den mån dödsboet enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § icke är berättigat till avdrag för utgivet belopp;

stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller eljest avsedda för mottagarens utbildning;

studiestöd enligt 2, 3 eller 4 kap. studiestödslagen (1973:349), internatbidrag, återbetalningspliktiga studiemedel och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag samt sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda, och äger i följd härav den bidragsberättigade icke göra avdrag för kostnader som avsetts skola bestridas med bidrag av förevarande slag;

allmänt barnbidrag;

lön eller annan gottgörelse, för vilken skall erläggas skatt enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt;

kontantunderstöd, som utgives av arbetslöshetsnämnd med bidrag av statsmedel;

handikappersättning enligt 9 kap. 2 och 3 §§ lagen om allmän försäkring, sådan del av vårdbidrag enligt 9 kap. 4 § samma lag som utgör ersättning för merkostnader samt hemsjukvårdsbidrag, som utgår av kommunala eller landstingskommunala medel till den vårdbehövande;

kommunalt bostadstillägg enligt lagen (1962:392) om hustrutillägg och kommunalt bostadstillägg till folkpension;

kommunalt bostadstillägg till handikappade;

bostadsbidrag som avses i förordningen (1976:263) om statliga bostadsbidrag till barnfamiljer eller förordningen (1976:262) om statskommunala bostadsbidrag;

sådan gottgörelse för utgift eller kostnad som arbetsgivare uppburit från personalstiftelse ur medel, för vilka avdrag icke medgivits vid taxering, vid första tillfälle dylika medel finnas i stiftelsen;

gottgörelse som arbetsgivare uppburit från pensionsstiftelse, till den del stiftelsen ej ägt andra medel för att lämna gottgörelsen än sådana för vilka avdrag icke åtnjutits vid avsättning till stiftelsen;

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kronor, såvida intäkterna inte kan hänföras till rörelse som den skatskyldige driver eller utgör lön eller liknande förmån;

ränta enligt 69 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272).

Beträffande vissa försäkringsbelopp som utgår till lantbrukare, yrkesfiskare m. fl. gäller särskilda bestämmelser i punkt 16 av anvisningarna till 21 § och i punkt 11 av anvisningarna till 28 §.

Anvisningar till 46 §

5. Förutsättning för allmänt avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning enligt denna punkt är att understödet inte utgått till mottagare i givarens hushåll eller, om understödet inte utgjort skadestånd, till mottagare under 18 år eller till mottagare vars utbildning inte är avslutad.

Avdrag medges med utgivet belopp för periodiska utbetalningar

till make eller förutvarande make sedan underhållsskyldigheten dem emellan reglerats;

till tidigare anställd;

som utgör skadestånd, dock vid personskada endast med belopp som för mottagaren utgör ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll;

på grund av föreskrift i testamente;

från juridisk person om utbetalningen inte utgör vederlag vid förvärv av egendom genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.	från juridisk person om utbetalningen inte utgör vederlag vid förvärv av egendom genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, *dock att dödsbo som behandlas som inländsk juridisk person ej äger rätt till avdrag för utdelning till delägare i boet.*

53 §

3 mom. Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, dödsboet efter honom taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

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

För senare beskattningsår än det, då dödsfallet inträffade, tillämpas vad som sägs om dödsbo endast om den avlidne vid sitt frånfälle var bosatt här i riket; i annat fall anses dödsbo som sådan här i riket icke hemmahörande juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt.

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det *fjärde* kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, *tillämpas dock bestämmelserna om handelsbolag på dödsbo* efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket, *om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kronor eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kronor. Dödsbo på vilket bestämmelserna om handelsbolag varit tillämpliga något beskattningsår anses därefter som sådant bolag i beskattningshänseende, oavsett storleken av boets inkomst eller förmögenhet. Bestämmelserna i detta stycke tillämpas icke på fideikommissbo.*

Om särskilda skäl *föreligga, må* riksskatteverket på ansökan förklara att *oskiftat* dödsbo, som enligt föregående stycke *skall behandlas såsom handelsbolag i beskattningshänseende, må* taxeras enligt bestämmelserna i tredje stycket. Ansökan skall för att kunna *upptagas* till prövning göras hos riksskatteverket senast un-

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det *sjätte* kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, *behandlas dock dödsbo* efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket *som en inländsk juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt.*

Om särskilda skäl *föreligger, får* riksskatteverket på ansökan förklara att dödsbo, som enligt föregående stycke *i beskattningshänseende skall behandlas som en inländsk juridisk person, skall* taxeras enligt bestämmelserna i tredje stycket. Ansökan skall för att kunna *upptas* till prövning göras hos riksskatteverket se-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
der året efter det taxeringsår då *oskiftat dödsbo* första gången skall behandlas som *handelsbolag* i beskattningshänseende. Mot beslut, som riksskattverket meddelat i sådant ärende, *må* talan *icke* föras.	nast under året efter det taxeringsår då *dödsboet* första gången skall behandlas som *en inländsk juridisk person* i beskattningshänseende. Mot beslut som riksskatteverket meddelat i sådant ärende, *får* talan *inte* föras.

10 Beskattningen av dödsbon

10.1 Bakgrund

Avlider skattskyldig taxeras dödsboet efter honom för det beskattningsår då dödsfallet inträffade såväl för den inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet. För dödsboet skall därvid tillämpas de bestämmelser som skolat gälla för den avlidne om han varit i livet (53 § 3 mom. *första* stycket KL).

För senare beskattningsår än det, då dödsfallet inträffade, tillämpas vad som sägs om dödsbo endast om den avlidne vid sitt frånfälle var bosatt här i riket. I annat fall anses dödsbo som sådan här i riket icke hemmahörande juridisk person som inte skall taxeras till kommunal inkomstskatt (53 § 3 mom. *tredje* stycket KL).

Från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, tillämpas dock för dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket under vissa förutsättningar beskattningsreglerna för handelsbolag. Så skall ske om för dödsboet skulle ha beräknats till statlig inkomstskatt högre taxerad inkomst än 10 000 kr. eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kr. Har bestämmelserna om handelsbolagsbeskattning något år varit tillämpliga för dödsboet skall dessa tillämpas även i fortsättningen oavsett om inkomsten eller förmögenheten understiger beloppsgränserna ett senare år (53 § 3 mom. *fjärde* stycket KL).

Om särskilda skäl föreligger kan riksskatteverket på ansökan förklara att bestämmelserna om handelsbolagsbeskattning inte skall äga tillämpning på dödsboet (53 § 3 mom. *femte* stycket KL).

Enligt 6 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt skall bestämmelserna i 53 § 3 mom. första, tredje, fjärde och femte styckena KL äga motsvarande tillämpning vid taxering till statlig inkomstskatt. Enligt 10 § 1 mom. SIL är den statliga skatten progressiv på samma sätt som gäller för fysiska personer.

Skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet åligger enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig förmögenhetsskatt dödsbon efter personer, som vid dödsfallet var bosatta här i riket. Från sådan skattskyldighet undantas dock dödsbon som vid taxering till statlig inkomstskatt skall behandlas såsom handelsbolag. Andel i sådant dödsbo skall i stället av dödsbodelägarna upptas som en tillgång vid förmögenhetsberäkningen (3 § 1 mom.). Statlig förmögenhetsskatt beräknas för dödsbon, som skall erlägga sådan skatt, enligt samma skatteskala som för fysiska personer (11 § 1 mom.).

Det finns således restriktioner i fråga om rätten att skattemässigt låta ett dödsbo leva kvar. Bestämmelserna infördes 1966 på förslag av skatteflyktskommittén (SOU 1963:52).

Departementschefen anförde i prop. 1966:85 s. 88 bl. a. att det huvudsakliga syftet med de föreslagna beskattningsreglerna var att förhindra skatteundandragande. Beskattningen skulle därför utformas så som om skifte ägt rum. Med en beskattning av dödsbona enligt samma regler som för handelsbolag avsåg man också att åstadkomma en stimulans till skifte av dödsbo.

Förmögenhetsgränsen (100 000 kronor) för att dödsbo skall beskattas som ett handelsbolag överensstämde ursprungligen med skattepliktsgränsen enligt lagen om statlig förmögenhetsskatt. Den har inte justerats i samband med senare höjningar av gränsen för skattepliktig förmögenhet. Inte heller har inkomstgränsen undergått några ändringar.

I betänkandet om staketmetoden föreslog kommittén att dödsboet efter en näringsidkare skall kunna fortsätta den avlidnes näringsverksamhet och under en övergångstid beskattas på samma sätt som näringsidkaren. Dödsfallet utlöser inte någon inkomstbeskattning. Då skifte av dödsboet sker eller senast då handelsbolagsreglerna skall tillämpas på dödsboet skall emellertid enligt förslaget vinstmedlen i dödsboet behandlas som uttagna och tas till beskattning.

10.2 Kommitténs överväganden

En reformering av handelsbolagens beskattning efter de riktlinjer, som kommittén nu diskuterar, nödvändiggör ett ställningstagande också till frågan om dödsbonas skattemässiga behandling. Görs handelsbolagen till särskilda skattesubjekt ändras förutsättningarna för den anknytning till reglerna för beskattningen av handelsbolagen, som för dödsbonas del infördes år 1966.

Av den ovan lämnade redogörelsen för gällande regler framgår att idag behandlas alla dödsbon lika under en avvecklingsperiod. Detta förhållande bör bestå. Dödsbona bör alltså på samma sätt

som nu sker under den tid som normalt åtgår för utredningen av boet beskattas som ett särskilt skattesubjekt enligt de skatteskalor som gäller för fysiska personer. Enligt 53 § KL omfattar avvecklingsperioden de första tre åren efter dödsfallsåret. Det kan ifrågasättas om inte en viss förlängning av denna tid bör ske. Enligt kommitténs förslag till staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet skall, såsom nyss påpekats, den avlidnes staket få vara kvar under avvecklingsperioden. För att ge dödsbodelägarna erforderligt rådrum för nödvändiga åtgärder för avveckling av de innanför staketet ackumulerade vinstmedlen bör en längre tid än de nuvarande tre åren stå till förfogande. Kommittén anser för sin del att avvecklingsperioden bör förlängas med två år.

När det därefter gäller frågan hur dödsbonas beskattning skall utformas för tiden efter avvecklingsperioden har olika alternativ diskuterats. Kommittén har undersökt om det skulle vara möjligt att även i fortsättningen knyta an till de regler som skall gälla för handelsbolagen. Det skall redan här sägas att det möter betydande tekniska svårigheter att passa in dödsbona i det nya regelsystemet för handelsbolagen. I det läget har undersökts om det inte är en mera framkomlig väg att ifråga om inkomstberäkning och skattesats behandla dödsbona — här avses alltså tiden efter avvecklingsperioden — efter i huvudsak samma regler som fr. o. m. i år skall gälla för familjestiftelserna.

I det följande lämnas en kortfattad redogörelse för de olika synpunkter som framkommit vid diskussionerna inom kommittén. En allmän utgångspunkt för resonemangen har varit att om det bör vidtas åtgärder för att främja en snabbare avveckling av dödsbon är detta närmast en fråga som bör lösas genom civilrättslig lagstiftning. Det bör emellertid framhållas att det från skatterättslig synpunkt är angeläget att det tillskapas civilrättsliga regler som förhindrar att dödsbon kan fortleva som juridiska personer under obestämd tid. I sammanhanget kan erinras om att vissa med denna fråga sammanhängande problem utreds av kommittén om ställföreträdare för dödsbo i vissa fall m. m. (Ju 1977:07).

10.2.1 Kan de nya reglerna för handelsbolagens beskattning tillämpas på dödsbon?

Här avses alltså dödsbonas skattemässiga behandling efter avvecklingsperiodens utgång. Vidare förutsätts det att staketmetoden skall gälla för beskattningen av enskilda näringsidkare.

Vad då först angår avlidna som drivit näringsverksamhet,

anses dessa dödsbon enligt kommitténs förslag till beskattning enligt staketmetoden — om de fortsätter den avlidnes näringsverksamhet — under avvecklingsperioden ha kvar det staket kring näringsverksamheten som funnits under näringsidkarens livstid. Uttag av vinstmedel från näringsverksamheten beskattas under denna tid hos dödsboet, som inkomst av eget företag. Dödsboets inkomster från inkomstslag utanför näringsverksamheten beskattas hos dödsboet för sig. Avvecklingsperioden avslutas med att dödsboet som inkomst av eget företag har att ta upp ackumulerade vinstmedel till beskattning. För tid efter avvecklingsperiodens slut har inom kommittén två olika lösningar diskuterats.

Enligt det ena alternativet får dödsboet efter det att de ackumulerade vinstmedlen har skattats av ett eget staket kring sin *näringsverksamhet*. På inkomst av näringsverksamhet erlägger dödsboet tio procent i skatt. Uttag av vinstmedel beskattas hos bodelägarna. De inkomstslag som under näringsidkarens livstid och under avvecklingsperioden efter dödsfallet har beskattats utanför näringsverksamheten beskattas också i fortsättningen utanför näringsverksamheten. Beskattningen sker hos dödsbodelägarna. Beträffande inkomstslagen tillfällig förvärvsverksamhet och kapital skulle således den förändrade handelsbolagsbeskattningen inte föranleda någon annan ändring än att hänvisningen till reglerna för handelsbolagens beskattning slopas. I stället får i lagtexten anges att beskattning av dessa inkomster skall ske hos bodelägaren beräknad efter hans andel. Den praktiska skattesituationen beträffande dessa båda inkomstslag blir oförändrad i förhållande till dagens regler.

Det andra alternativet innbär följande. Sedan ackumulerade vinstmedel i näringsverksamheten har beskattats hos dödsboet behandlas dödsboet i skattehänseende i sin helhet som ett handelsbolag. På alla dödsboets inkomster uttas en skatt på tio procent. Delägarna beskattas för de uttag som de gör från boet. Kapitalinkomster och realisationsvinster kommer med detta förslag att behandlas på samma sätt som dödsboets övriga inkomster.

Vad därefter gäller dödsbon efter personer som inte har haft någon näringsverksamhet blir frågan om en förändrad handelsbolagsbeskattning också skall tillämpas på dessa dödsbon. När man 1966 beträffande dödsbobeskattningen hänvisade till handelsbolagens beskattning hade detta sin grund i det faktum att handelsbolaget inte utgjorde något skattesubjekt. Bolagets inkomster beskattades hos delägarna. Man ville med anknytningen till handelsbolagens beskattning åstadkomma att delägarna och

inte dödsboet beskattades för boets inkomst. Beskattningen skulle vara så utformad som om boet hade skiftats. De inom kommittén diskuterade alternativa lösningarna för beskattning av en näringsidkares dödsbo efter en avvecklingsperiod innebär att dödsboet helt eller delvis behandlas som ett handelsbolag. Det andra alternativet ger möjlighet till skattekredit också beträffande inkomster som ligger utanför den egentliga näringsverksamheten. En beskattning enligt detta alternativ skulle sannolikt stimulera till avveckling också av sådana dödsbon som inte bedriver någon näringsverksamhet. Visserligen ges möjligheter att ackumulera vinstmedel i boet. Samtidigt beskattas emellertid alla uttag, även vad som för dödsboet inte utgjort någon skattepliktig realisationsvinst. Väljer man en beskattning enligt det första alternativet får alla dödsboets inkomster inom andra inkomstslag än inkomst av näringsverksamhet efter avvecklingsperiodens utgång beskattas hos dödsbodelägarna. Någon ändrad beskattningssituation skulle inte uppkomma i förhållande till i dag.

Redan det nu sagda belyser de svårigheter som möter vid en tillämpning av de nya handelsbolagsreglerna på de dödsbon som kvarstår oskiftade vid avvecklingsperiodens utgång. En särskild komplikation uppkommer vid själva övergången. Reglerna för den uttagsbeskattning, som ingår som ett led i det nya systemet för handelsbolagens skattemässiga behandling, förutsätter att dödsboets tillgångar åsätts särskilda ingångsvärden (tillskjutet kapital). Ett sådant förfarande skulle säkerligen för många dödsbodelägare te sig mycket komplicerat och svårbegripligt.

Såsom redan nämnts har diskussionerna inom kommittén lett fram till att kommittén vill ifrågasätta om inte beskattningen av dödsbon efter avvecklingperiodens utgång bör lösas på ett annat sätt än genom anknytning till reglerna om handelsbolagens beskattning.

Beskattning av dödsbon enligt reglerna för handelsbolag, dvs. delägarbeskattning, bedömdes vid lagstiftningens genomförande komma att bli aktuell för en mycket liten del av det totala antalet dödsbon. Enligt då tillgänglig statistik utgjorde dödsbon med en kvarlåtenskap av högst 100 000 kr. inte mindre än 95,6 procent av det totala antalet dödsbon, vars bouppteckningar inregistrerades under tiden den 1 juli 1954 — den 30 juni 1955. Beloppsgränserna för handelsbolagsbeskattning av dödsbon har emellertid inte ändrats sedan lagstiftningen infördes 1966. Till följd av förändringar i penningvärdet kan antalet dödsbon som kan bli omfattade av en handelsbolagsbeskattning efter avvecklingsperiodens utgång antas ha ökat högst väsentligt. Av uppgifter som tillställts kommittén framgår att i ett fögderi kunde en femdubbling av

antalet handelsbolagsbeskattade dödsbon beräknas bli följden av utfallet av 1981 års allmänna fastighetstaxering.

De nuvarande reglerna med delägarbeskattning av dödsbon har kommit att bli mycket betungande vid taxeringsförfarandet. Det kan ofta bli fråga om att dela upp inkomst och förmögenhet i dödsboet på ett stort antal delägare bosatta över hela landet. Såsom påpekats i direktiven medför en delägarbeskattning också särskilda problem när det finns en efterlevande make som har del i boet.

Vid valet av metod för en framtida beskattning av dödsbon efter avvecklingsperiodens utgång måste därför försteg ges en metod som öppnar möjlighet till att lägga beskattningen i dödsboet.

10.2.2 Kan reglerna för beskattning av familjestiftelser göras tillämpliga på dödsbon?

Enligt beslut av riksdagen upphörde den kommunala beskattningen av juridiska personer fr. o. m. 1985. I samband med att riksdagen förelades förslag om slopad kommunal taxering av juridiska personer (prop. 1984/85:70, s. 151) föreslogs också att skatteuttaget för familjestiftelserna skulle anpassas till vad som skulle gälla för bl. a. aktiebolag och ekonomiska föreningar. För familjestiftelserna innebar detta förutom att den kommunala beskattningen slopades att stiftelserna, som tidigare varit progressivt beskattade, i fortsättningen beskattas efter en statlig proportionell skattesats på 52 procent alltså samma skattesats som gäller för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Reformen innebar också att garantibeskattningen av de juridiska personernas fastighetsinnehav upphörde.

Enligt kommittén bör beskattningen av de dödsbon, som vid avvecklingsperiodens utgång alltjämt är oskiftade, inordnas i det enhetliga system för juridiska personers beskattning som genom riksdagens beslut införts att gälla fr. o. m. 1985. Såväl systematiska som praktiska skäl talar för en sådan ordning. Närmast till hands ligger att göra en jämförelse med familjestiftelsernas beskattning. Kommitténs förslag innebär således att dessa dödsbon i framtiden endast beskattas statligt och efter en proportionell skattesats av 52 procent.

För utdelning från en stiftelse är mottagaren skattskyldig såsom för periodiskt understöd medan stiftelsen har rätt till avdrag med motsvarande belopp. För dödsbonas del bör emellertid en särskild delägarbeskattning inte komma i fråga. Flera skäl talar mot införandet av en sådan beskattning. Erfarenheterna av den

nuvarande delägarbeskattningen visar att en uppdelning av vinsten på de olika delägarna vållar betydande svårigheter i det praktiska taxeringsarbetet. En beskattning hos delägarna förutsätter också att de vinster som uppkommit i dödsboet under avvecklingsperioden redovisningsmässigt måste hållas avskilda från dödsboets övriga tillgångar. Det är nämligen endast vinster som uppkommit i dödsboet *efter* avvecklingsperiodens utgång, som vid utdelning skulle beskattas hos dödsbodelägarna. Detta förutsätter att dödsboet vid utgången av avvecklingsperioden upprättar en balansräkning för hela boet, inte bara för näringsverksamheten. Såsom redan framhållits, när motsvarande fråga diskuterades i samband med de olika alternativen vid en beskattning av dödsbona enligt handelsbolagsreglerna, skulle det bli svårt att få förståelse för ett sådant förfarande. Slutligen bör kanske påpekas att det säkerligen skulle bli erforderligt med särskilda regler för att förhindra dubbelbeskattning av dödsboets vinster i vissa situationer. Enligt kommittén bör beskattningen därför ske hos dödsboet.

En proportionell skatt på 52 procent på dödsbonas inkomster innebär i de flesta fall att skattebelastningen på dödsbona ökar vid avvecklingsperiodens utgång. För näringsdrivande dödsbon tillkommer att ackumulerade vinstmedel skall tas till beskattning vid avvecklingsperiodens utgång. Ett bibehållande av dödsboet även efter avvecklingsperioden kommer därigenom att framstå som mindre attraktivt. Fall kan naturligtvis föreligga då en beskattning i dödsboet ställer sig mer förmånlig än en beskattning hos delägarna personligen. Detta förhållande måste emellertid vägas mot de olägenheter som en delägarbeskattning skulle medföra.

Med en dödsbobeskattning så utformad att dödsboet beskattas för sina inkomster med en 52-procentig statlig skatt och utan ytterligare beskattning hos delägarna kan betydande förenklingar av regelsystemet åstadkommas. Enhetliga regler kan då gälla för alla dödsbon oavsett storlek. Behov av särskilda gränsbelopp för inkomst och förmögenhet för tillämpningen av den ena eller andra beskattningsformen föreligger alltså inte. I de fall då dödsbo på grund av tvist eller annat faktiskt hinder inte har kunnat skiftas kan också i framtiden föreligga behov av en möjlighet att efter dispens låta avvecklingsperioden fortgå ännu en tid.

Avslutningsvis skall något beröras förmögenhetsbeskattningens utformning för dödsbon. Under avvecklingsperioden beskattas dödsboet i detta avseende som en fysisk person. Dödsboet är således skyldigt att erlägga skatt för förmögenhet som överstiger 400 000 kr. De särskilda beräkningsgrunderna vid bestämning av

förmögenhet nedlagd i näringsverksamhet gäller därvid också för dödsbo. Även för tid efter avvecklingsperiodens utgång blir dödsboet enligt förslaget skyldigt att erlägga förmögenhetsskatt enligt den för fysiska personer gällande skatteskalan. Med hänsyn till att dödsbona normalt sett skall vara avvecklade vid utgången av avvecklingsperioden bör emellertid någon reduktion av förmögenhetsvärdet på tillgångar i näringsverksamhet inte ske för tid därefter. Reduktionen av förmögenhetsvärdet har tillkommit för att underlätta företagandets villkor. Regeln kan också främst motiveras då den skattskyldige har progressiv inkomstskatt.

10.2.3 Beskattningen av efterlevande makes giftorättsgods

En fråga som sammanhänger med ett dödsbos beskattningsförhållanden är hur beskattningen av efterlevande makes giftorättsgods skall utformas.

Departementschefen anför i direktiven till kommittén att det har visat sig att en tillämpning av handelsbolagsreglerna kan få mindre önskvärda effekter i vissa fall, t. ex. när det finns en efterlevande make som har del i boet. Kommittén bör därför enligt direktiven behandla även denna fråga.

Efterlevande makes giftorättsgods ingår inte i dödsboet efter den avlidne. Den efterlevande maken äger enligt 12 kap. 4 § GB fortfarande råda över det giftorättsgods, som tillhörde honom vid dödsfallet. Vid bodelningen skall han avgiva redovisning för sin förvaltning. Enligt 20 kap. 4 § ÄB skall emellertid jämväl den efterlevande makens tillgångar och skulder antecknas i bouppteckningen efter den avlidne. Efterlevande make räknas i normalfallet enligt 18 kap. 1 § ÄB till dödsbodelägarna. Har bodelning skett eller är giftorätt eljest utesluten är efterlevande make inte dödsbodelägare, om han inte är arvinge eller universell testamentstagare. Äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods övergår således inte i och med makes dödsfall till dödsboet efter den avlidne. Av NJA 1973:79 framgår att lagfart för dödsbo efter make ej kan meddelas på fastighet utgörande efterlevande makens giftorättsgods. Regeringsrätten har också prövat frågan om äganderätten till efterlevandes giftorättsgods och beskattningen härav. I rättsfallet RÅ 1968 ref 59 uttalade regeringsrätten att eftersom fråga var om tillgångar som utgjorde efterlevande makens giftorättsgods saknades stöd för att anse egendomen såsom ingående i dödsboet efter den avlidne maken.

När det gäller beskattningen av avkastningen av efterlevande makes giftorättsgods har denna fråga varit föremål för regerings-

rättens prövning i RÅ 1978 1:70. Av ansökan om förhandsbesked i taxeringsfråga framgick att sökanden hade redovisat sitt giftorättsgods och avkastningen därav i sin självdeklaration, medan den avlidnes giftorättsgods och avkastningen därav hade redovisats i dödsboets självdeklaration. Efterlevande maken och dödsboet hemställde om förhandsbesked om det var riktigt att redovisa efterlevande makens giftorättsgods på sätt som skett och hur man skulle förfara med giftorättsgodset och avkastningen därav då handelsbolagsreglerna skulle komma att tillämpas i fråga om dödsboets beskattning.

Vad först angår beskattningen av efterlevande makens giftorättsgods vid de taxeringar då dödsboet enligt reglerna i 53 § 3 mom. tredje stycket KL skall taxeras som självständig juridisk person fann regeringsrätten att giftorättsgodset och avkastningen därav skulle beskattas hos den efterlevande. Vad därefter gäller de taxeringar då enligt 53 § 3 mom. fjärde stycket KL reglerna om handelsbolag skall tillämpas gjorde regeringsrätten följande bedömning.

Enligt regeringsrätten måste det anses ligga närmast till hands att — om handelsbolagsreglerna skall tillämpas på dödsboet — så länge bodelning ej skett låta efterlevande makes giftorättsgods och avkastningen därav ingå vid handelsbolagsredovisningen. Som skäl härför anförde regeringsrätten bl. a. att någon direkt författningsföreskrift som reglerar förfarandet vid bestämmandet av dödsbodelägares andel i dödsbo som skall beskattas som handelsbolag inte finns. Om inte annat följer av arvsavsägelse eller avtal om sammanlevnad i oskiftat dödsbo får enligt punkt 4 av anvisningarna till 53 § KL delägares andel i boets inkomst anses motsvara hans andel i boets behållning enligt lag eller testamente. Regeringsrätten anförde vidare att huvudsyftet med bestämmelserna om att dödsbo skall behandlas som handelsbolag var att förhindra skatteundandragande och att skapa likformighet i beskattningshänseende mellan dödsbodelägare och andra skattskyldiga. Dödsboets inkomster och förmögenhet skulle träffas av samma skatt som skulle ha träffat dess delägare om dödsboförvaltningen avvecklats. Uttalandena under förarbetena till 1966 års lagstiftning tydde enligt regeringsrätten närmast på att man avsett att införa en ordning där dödsbodelägarnas andelar varje beskattningsår bestäms genom tillämpning på de då aktuella förhållandena av gällande regler om bodelning och skifte.

Av utgången i detta förhandsbesked följer att en förändring inträffar i beskattningen av efterlevande makes giftorättsgods när nuvarande handelsbolagsregler skall tillämpas på dödsboet om inte bodelning sker dessförinnan.

Den rättstillämpning som kommit till uttryck i detta förhandsbesked har utsatts för kritik. Lantbrukarnas skattedelegation har i skrift till budgetdepartementet anfört att regeringsrättens ställningstagande är sådant, att en snar översyn av reglerna om handelsbolagsbeskattning av dödsbon ter sig ofrånkomlig. Skriften har av regeringen överlämnats till företagsskattekommittén. Skattedelegationen anför att variationsmöjligheterna i fråga om äganderätten till giftorättsgods är många och de skattemässiga effekterna härav ter sig ofta direkt godtyckliga.

Det förslag beträffande dödsbonas beskattningsförhållanden som nu läggs fram innebär att dödsbona skall behandlas som särskilda skattesubjekt också efter avvecklingsperiodens utgång. Under de första åren efter dödsfallsåret taxeras dödsbona redan enligt gällande bestämmelser som självständiga juridiska personer. Som tidigare nämnts föreslås inte någon ändring i dessa bestämmelser. Till skillnad från den nuvarande handelsbolagsbeskattningen kommer — om förslaget genomförs — dödsboet och inte dödsbodelägarna i framtiden att beskattas för boets inkomster.

Att för den löpande beskattningen fastställa dödsbodelägares andel i boet blir därför inte aktuellt. Inte heller är avsikten att beskattningen skall vara så utformad som om skifte hade ägt rum. Beskattningen av efterlevande makes giftorättsgods och avkastningen därav bör därför — på samma sätt som skedde i målet RÅ 1978 1:70 såvitt avsåg den tid då enligt gällande bestämmelser dödsboet skall taxeras som självständig juridisk person (dvs. den nuvarande treåriga avvecklingsperioden) — i framtiden ske hos den efterlevande och inte hos dödsboet. Detta gäller alltså också för tid efter avvecklingsperiodens utgång då dödsboet beskattas med en 52-procentig statlig skatt.

10.3 Sammanfattning

Kommittén föreslår således att beskattningen av dödsbona skall utformas på det sättet att ett dödsbo under de fem första åren efter dödsfallet behandlas som en självständig juridisk person med samma progressiva skatteuttag som gäller för fysiska personer. Om dödsboet inte är skiftat vid utgången av femårsfristen skall boet om det drivit näringsverksamhet som intäkt av eget företag ta upp eventuella inte uttagna vinster till beskattning. För tid därefter blir skatteuttaget för dödsboet så länge det alltjämt är oskiftat 52 procent, dvs. samma skatteuttag som gäller för flertalet andra juridiska personer.

Hur skall då de dödsbon som finns vid lagstiftningens ikraft-

trädande behandlas? Vad först angår dödsbon efter personer som avlidit mindre än tre år före ikraftträdandet av lagstiftningen, dvs. dödsbon beträffande vilka handelsbolagsbeskattningen ännu ej har börjat tillämpas, bör den s. k. avvecklingsperioden förlängas till fem år. Vad därefter gäller dödsbon som vid ikraftträdandet redan behandlas som handelsbolag föreslås att dessa dödsbon i fortsättningen skall beskattas som juridiska personer med en skattesats av 52 procent. Detta bör gälla även om inte fem år förflutit från dödsfallet. Övergången till den nya ordningen för beskattning av dödsbon medför i dessa fall att efterlevande makes giftorättsgods bryts ut från det skattemässiga handelsbolag som dödsboet har behandlats som.

Regeln att ett dödsbo efter avvecklingsperiodens utgång skall beskattas som en juridisk person med 52 procents skatteuttag skall gälla utan särskilda beloppsgränser för inkomst och förmögenhet. I det fall att ett dödsbo genom dispens har fått avvecklingsperioden förlängd inträder inte någon förändring i dödsboets beskattningsförhållanden vid lagstiftningens ikraftträdande. Kommittén föreslår inte heller någon ändring vad gäller möjligheterna att genom dispens få avvecklingsperioden förlängd.

11 Rederirörelse (partrederi)

11.1 Gällande ordning

11.1.1 Inkomst av rederirörelse

Frågan om beskattning av rederiinkomst aktualiseras dels av det tidigare framlagda förslaget om beskattning av enskild näringsverksamhet enligt staketmetoden och dels av det nu utarbetade förslaget att göra handelsbolaget till eget skattesubjekt. Skälet till att frågan om den skattemässiga behandlingen av rederiinkomst måste särskilt uppmärksammas är den möjlighet till konsolidering som 1966 års regler om s. k. kontraktsavskrivning ger samt de begränsningsregler som sedermera införts häri.

Det bör redan inledningsvis påpekas att rätten till kontraktsavskrivning innebär att den första tidens avskrivningar på ett levererat fartyg tidigareläggs och alltså inte någon sammanlagd högre avskrivning. Det kan också erinras om att i praxis har rederirörelse ansetts börja redan då kontraktet för framtida leverans av fartyg undertecknats (RÅ 1973 Fi 161).

Rederirörelse kan drivas av skilda slag av skattskyldiga. Såväl en enskild näringsidkare som ett bolag (enkelt bolag, handelsbolag eller aktiebolag) kan reda ett fartyg.

Dessutom finns det enligt sjölagen en speciell företagsform som kallas partrederi. Partrederi föreligger om flera överenskommit att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med eget fartyg. I skattehänseende kan partrederiet närmast jämföras med det enkla bolaget. Partrederiet kommer att behandlas i ett särskilt avsnitt i det följande.

Kontraktsavskrivning

Bestämmelser om rätt till avdrag för avskrivning på skeppskontrakt infördes 1966. Tre år senare utvidgades denna rätt till att även avse kontrakt om leverans av luftfartyg. Bestämmelserna tidsbegränsades att först gälla t. o. m. 1974 års taxering, förläng-

des därefter t. o. m. 1980 års taxering och har 1979 ändrats till att gälla utan tidsbegränsning. Departementschefen anförde då reglerna 1972 förlängdes att det som motiverade speciella skatteregler som möjliggjorde konsolidering för rederi- och luftfartsnäringarna var att tillgångarna i huvudsak utgjordes av få och förhållandevis dyrbara inventarier, att lager av betydelse i regel saknades och att rederinäringen var utsatt för konjunktursvängningar beroende på den instabila internationella fraktmarknaden (prop. 1972:147 s. 41).

Enligt lagen (1966:172) om avdrag för avskrivning på skeppskontrakt m. m. föreligger, om skriftligt avtal slutits om leverans av skepp för stadigvarande bruk i rörelsen, rätt till avdrag för avskrivning på köpekontrakt, som inte fullgjorts, med sammanlagt högst 30 procent av det avtalade priset. Reglerna gäller för rederirörelse och yrkesmässigt fiske samt sedan 1969 även för luftfartsrörelse.

Beskattningsorten[1] för inkomst av rederirörelse är den kommun där rederiet haft fast driftställe. Om sådant undantagsvis saknas sker beskattningen i den skattskyldiges hemortskommun. För skattskyldig som saknar hemortskommun i Sverige sker beskattningen i den kommun, där fartyget har sin hemort (57 § 2 mom. KL). Vid taxering till kommunal inkomstskatt gäller att underskott i förvärvskällan rörelse får dras av från inkomst av andra förvärvskällor i samma kommun.

Fr. o. m. 1986 års taxering har den kommunala beskattningen av juridiska personer slopats.

Före 1973 års taxering kunde underskott i rederirörelse kvittas mot andra inkomster. För fysisk person exempelvis mot inkomst av tjänst och kapital och obereoende av på vilket sätt underskottet uppkommit i rörelsen. Underskottet kunde alltså ha uppkommit genom s. k. kontraktsavskrivning.

Företagsskatteberedningen, som lade fram förslaget till 1973 års begränsningsregler, anförde i departementspromemorian DsFi 1972:8 s. 93, att reglerna borde omfatta fysiska personer samt verksamhetsformer där dessa personer kunde ingå som delägare och härigenom uppnå skattemässiga fördelar. Reglerna föreslogs därför gälla rederi- och luftfartsrörelse, som bedrevs av enskild näringsidkare, enkelt bolag, partrederi, handelsbolag och kommanditbolag samt dylik verksamhet i fåmansbolag, varmed skulle förstås aktiebolag och ekonomisk förening, där aktierna eller andelarna till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades — direkt eller genom förmedling av juridisk

[1] Ang. förslag om slopande fr. o. m. 1988 års taxering av beskattningen i utbokommun, se not [1] s. 38.

person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Beredningen anförde inledningsvis (s. 7 f.), att bestämmelserna vid beskattning av rederi- och luftfartsrörelse kommit att utnyttjas av ett allt större antal skattskyldiga, ofta utan egentlig anknytning till berörda näringar, på ett sätt som ej torde ha avsetts med den dåvarande lagstiftningen. Genom att utnyttja ordinarie avskrivningsregler för inventarier m. m. samt de särskilda reglerna för avskrivning på kontrakt avseende fartyg och flygplan i kombination med vissa företagsformer, främst kommanditbolag samt partrederi, där flera personer kunde delta under begränsat personligt ansvar, hade det visat sig möjligt att under en följd av år redovisa betydande underskott på verksamheten utan att reell driftförlust förelåg. De avsevärda skattelättnader, som kunnat uppnås genom kvittning mot redovisade inkomster i andra förvärvskällor, kunde visserligen i många fall delvis vara av tillfällig natur men torde ofta ha resulterat i en definitiv skattelindring, eftersom den dåvarande lagstiftningen gjorde det tekniskt möjligt att åstadkomma bestående skattevinster på engagemang av angivet slag.

Departementschefen uttalade i prop. 1972:147 s. 43 bl. a. att de resurser som frigjordes i en rederirörelse genom s. k. överavskrivning endast borde få utnyttjas mot intäkter i samma eller liknande verksamhet som drevs av den skattskyldige. Han förordade därför att underskott i rederi- eller luftfartsrörelse som uppkommit genom kontraktsavskrivning eller överavskrivning skulle få avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Departementschefen instämde i beredningens förslag, att begränsningen skulle omfatta rederi- och luftfartsrörelse som bedrevs av enskild näringsidkare, enkelt bolag, partrederi, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag som är s. k. fåmansbolag. Det yrkesmässiga fisket borde undantas från begränsningarna.

De fr. o. m. 1973 års taxering införda begränsningsreglerna har utformats på följande sätt. Har avdrag gjorts för avskrivning på skeppskontrakt enligt den nämnda lagen från 1966 och uppkommer underskott i förvärvskällan får den del av underskottet som svarar mot avdraget avräknas endast från inkomst av rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse. Samma begränsning gäller om avdrag gjorts för värdeminskning av skepp eller luftfartyg om sådant avdrag för år räknat överstiger 10 procent av anskaffningsvärdet av skepp och 15 procent av detta värde av luftfartyg. För underskott som inte kunnat utnyttjas till följd av begränsningsreglerna föreligger rätt till avdrag inom sex år, men sådant avdrag får inte överstiga det sammanlagda beloppet av inkomst av de

nämnda inkomstslagen sedan denna inkomst i förekommande fall minskats med annat underskott som angetts här. Begränsningsreglerna innebär vidare följande. Om ett fartygskontrakt, ett fartyg eller en andel däri överlåts kan återföring till beskattning bli aktuell exempelvis om överlåtelsen skett till underpris. Om den skattskyldige flyttat utomlands eller om rörelsens fasta driftställe flyttats till utlandet kan också återföring till beskattning av kontraktsavskrivning bli aktuell.

Reglerna innebär slutligen att koncernbidrag behandlas på ett särskilt sätt. Bidragsgivaren måste få bidraget godkänt som en avdragsgill omkostnad i rederi-, luftfarts- eller varvsrörelse för att mottagaren skall få rätt att ''kvitta bort'' ett underskott till följd av kontraktsavskrivning eller överavskrivning (2 § 3 mom. sjätte stycket SIL).

Begränsningsreglerna gjordes, som framgår av det ovan anförda, i princip tillämpliga för fysiska personer och s. k. fåmansaktiebolag. Reglerna utvidgades 1979 (prop. 1979/80:39) i samband med att bestämmelserna om rätt till kontraktsavskrivning permanentades. Numera omfattar begränsningsreglerna alla skattskyldiga utom svenskt börsnoterat aktiebolag, svenskt aktiebolag som är föremål för liknande notering och dotterbolag till sådana bolag. Från begränsningsreglerna undantas den som har licens för yrkesfiske eller är medlem i fiskelag som har sådan licens om köpekontraktet avser fiskeskepp. I överlåtelse- och utflyttningssituationerna finns i viss utsträckning möjlighet till dispens från tillämpningen av begränsningsreglerna.

11.1.2 Särskilt om partrederi

Civilrättsliga bestämmelser

För sjöfart finns en särskild företagsform, partrederiet. Bestämmelserna om partrederi finns i 40—57 §§ sjölagen (1891:35). De regler som rör partredarnas inbördes rättigheter och skyldigheter är dispositiva. Ett partrederi föreligger då flera personer kommit överens om att under delad ansvarighet gemensamt driva sjöfart med eget fartyg. Företagsformen företer likheter med det enkla bolaget. Partrederiet utgör inte något självständigt rättssubjekt och har till följd härav inte någon egen förmögenhet. Delägarnas förmögenhet utgörs därför av bl. a. fartygslotter. Det som skiljer partrederiet från det enkla bolaget är att partredare svarar för rederiets förbindelser endast i förhållande till sin fartygslott. I det enkla bolaget är bolagsmännen solidariskt ansvariga för alla utfästelser i vilka de tagit del. Partredare kan åtaga sig större ansva-

righet än som svarar mot fartygslotten. Partredares begränsade ansvarighet gäller först sedan rederiavtalet anmälts till registreringsmyndigheten.

För partrederi kan väljas en huvudredare, som för partredarnas räkning gentemot tredje man kan ingå de rättshandlingar som rederirörelsen vanligen medför såsom att anställa besättning och att bortfrakta fartyget. Har huvudredare valts svarar denne för att rederiets bokföring fullgörs. Till utgifterna för rederiets verksamhet skall varje redare bidraga i förhållande till sin andel i fartyget. Vinst eller förlust i partrederiet skall fördelas mellan partredarna i förhållande till deras andelar. Överskott som inte är nödvändigt för driften skall delas ut.

Andel i partrederi kan överlåtas men övriga delägare har med ett par undantag rätt att lösa till sig andel som överlåtits till utomstående. Den nye delägaren övertar de rättigheter och förpliktelser i partrederiet som överlåtaren haft.

Redare har rätt att lösa ut medredare som begärt att partrederiet skall upplösas. Vid upplösning av ett partrederi skall fartyget säljas. Sådan försäljning skall, om redarna ej kan enas om sättet för försäljningen, ske på offentlig auktion. Därvid skall lagen om samäganderätt tillämpas om försäljningen skall äga rum här i riket.

Skatterättsliga bestämmelser

Partrederier taxeras inte utan inkomsten beskattas hos de särskilda delägarna, redarna, med belopp som motsvarar vars och ens andel av inkomsten (53 § 2 mom. KL).

När det gäller den skattemässiga behandlingen av handelsbolagen bygger beskattningsreglerna på den principen, att bolagets nettointäkt skall fastställas innan fördelningen görs mellan delägarna. Man kan säga att skatterätten i så måtto beaktar att handelsbolaget civilrättsligt är ett särskilt rättssubjekt.

För delägare i enkelt bolag och i partrederi gäller att denne har en från övriga delägares inkomst skild förvärvskälla. Avskrivningar och nedskrivningar får ske för varje delägare för sig och oberoende av hur övriga delägare disponerat sin inkomst. Detta alltså till skillnad från vad som gäller för handelsbolagsdelägare. En partredare som är fysisk person beskattas enligt de regler som gäller för enskild näringsidkare. Eftersom avskrivningsunderlaget för de olika partredarna kan variera beroende på att andelarna förvärvats vid olika tillfällen och till olika belopp och eftersom avskrivningsmetoden kan variera kan resultatet vara olika för partredare med lika stora andelar i ett rederi.

Försäljning av andel i partrederi behandlas som inkomst av rörelse till skillnad från försäljning av handelsbolagsandel som beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Eftersom partrederiet avser ett fartyg skall vinsten beräknas som om fartyget sålts varvid vinstens storlek beror av det skattemässiga restvärde som gäller för den överlåtande partredarens andel.

Beskattningsorten[1] är — som tidigare nämnts — den där rederiet haft fast driftställe. Om sådant saknas sker beskattningen i resp. redares hemortskommun. För redare som saknar hemortskommun i Sverige sker beskattningen i den kommun, där fartyget har sin hemort. Vanligtvis beskattas partredarna där rederiet haft fast driftställe eftersom sådant endast undantagsvis saknas.

11.2 Staketmetoden — rederirörelse

Den av kommittén utarbetade metoden för beskattning av enskild näringsverksamhet, staketmetoden, (SOU 1984:70) innebär bl. a. en reformering av förvärvskälleindelningen och inkomstberäkningen samt ändrade regler om rätt beskattningsort för inkomst från näringsverksamhet. En fysisk person som är delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi behandlas skattemässigt som en enskild näringsidkare. Detta innebär att principerna för en beskattning enligt staketmetoden av enskild näringsidkare också blir tillämpliga på fysiska personers inkomster från enkla bolag och partrederier.

Tillämpningen av de nuvarande skattereglerna för partrederier och partredare har ansetts försvåra kapitalanskaffning för sjöfartsnäringen. Man har därvid bl. a. pekat på att reglerna om fast driftställe medför att underskott i rederirörelse, som drivs i form av partrederi, inte får dras av vid den kommunala beskattningen från inkomst som beskattas i annan kommun.[1] Detta har bl. a. fått till följd, menar man, att det knappast är möjligt att söka intressenter utanför den kommun där rederiet har sitt fasta driftställe. Man har också ansett att 1973 års lagstiftning om begränsning av rätten till avdrag för underskott bör ses över och ändras så att hinder inte skapas för tillströmning av kapital till partrederierna samtidigt som möjligheterna till missbruk förhindras.[2]

Genomförs förslaget om en beskattning av enskilda näringsidkare enligt staketmetoden kommer hela frågan om den skattemässiga behandlingen av underskott i rederirörelse i ett nytt läge.

De nuvarande inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fas-

[1] Ang. förslag om slopande fr. o. m. 1988 års taxering av beskattningen i utbokommun, se not [1] s. 38.
[2] Jfr SkU 1984/85:5 och 41.

tighet (konventionell metod) och rörelse sammanförs enligt förslaget till en förvärvskälla, näringsverksamhet. Härigenom ges möjlighet till kvittning mellan olika verksamhetsgrenar, vilka med dagens regler oftast är att hänföra till skilda inkomstslag och förvärvskällor. Enligt staketmetoden skall det göras en inkomstberäkning för hela näringsverksamheten. Näringsidkaren beskattas för vinsterna i den takt han för ut belopp över staketet. Hos näringsidkaren beskattas de uttagna vinsterna enligt den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalan. Beskattningen sker i näringsidkarens hemortskommun. Det fasta driftstället blir således inte längre bestämmande för var den kommunala beskattningen skall ske. Den del av vinsten som sparas i verksamheten beskattas endast statligt med 10 procent. Med en proportionell låg beskattning på sparade vinster bortfaller i princip alla nu gällande resultatreglerande åtgärder. I det föreslagna beskattningssystemet bibehålls endast rätten till lagernedskrivning, lönebaserad resultatutjämningsfond samt eldsvådefonder. En beskattning enligt staketmetoden anvisar i sig en möjlighet till konsolidering i verksamheten. För underskott som uppkommer i näringsverksamheten medges näringsidkaren, under förutsättning att han gör ett direkt tillskott för att täcka underskottet, ett allmänt avdrag. Ett sådant tillskott skall intäktsföras i näringsverksamheten. Underskott får alltså täckas med hos näringsidkaren icke beskattade medel. Avdragsrätten, som förutsätter att näringsidkaren avstått från konsumtion i motsvarande mån, motiveras av det civilrättsliga ansvar näringsidkaren har för de i verksamheten ingångna förbindelserna. — Slutligen skall i detta sammanhang påpekas att den förändrade förvärvskälleindelningen gör att den värdemässiga begränsning som 1982 års inkomstskattereform uppställt också för underskott, som uppkommer inom förvärvskällor i de inkomstslag som staketmetoden sammanför till en förvärvskälla, inte kommer att gälla för den nya genom sammanslagning bildade förvärvskällan näringsverksamhet.

Fysiska personers rederiinkomst utgör således enligt kommitténs förslag till ny beskattningsordning för enskilt bedriven näringsverksamhet en verksamhetsgren i den samlade näringsverksamheten. Ett överskott från rederiet/partrederiet kan därför utnyttjas mot ett underskott i en annan verksamhetsgren och tvärtom. För rederirörelse gäller idag, på sätt redovisats inledningsvis, särskilda avskrivningsregler för skeppskontrakt. I detta sammanhang skall anmärkas att nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt, s. k. kontraktsnedskrivning, kan göras med stöd av punkt

2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Enligt samma anvisningspunkt föreligger också möjlighet till kontraktsavskrivning av värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt. Som förutsättning gäller att den skattskyldige visar att inköpspriset för sådana tillgångar på balansdagen understiger det kontraherade priset eller att det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levereras. Skeppskontrakt intar alltså en särställning då varken prisfall eller risk härför erfordras för rätten till avskrivning. Ett genomförande av staketmetoden kommer att medföra att avskrivningen kan sägas bli mindre värd, eftersom i näringsverksamhet sparad vinst endast beskattas med en tioprocentig skatt. Uppkommer ett underskott i verksamhetsgrenen rederi alternativt partrederi till följd av kontraktsavskrivning kan ett överskott i annan verksamhetsgren s. a. s. kvitta bort detta underskott om man bortser från 1973 års begränsningsregler. En redare/partredare som inte har någon annan näringsverksamhet än rederiet/partrederiet eller som har andra verksamhetsgrenar som inte ger något överskott kan genom tillskott till näringsverksamheten få ett allmänt avdrag på motsvarande belopp. Medel kan således komma t. ex. från tjänste- och kapitalinkomst och på detta sätt slussas in i näringsverksamhet. Staketmetoden, som kan sägas innebära att ett staket ställs upp mellan den samlade näringsverksamheten och den privata sfären, förhindrar emellertid att ett underskott i näringsverksamheten automatiskt påverkar den beskattningsbara inkomsten. Den skattskyldige måste först avstå konsumtionsutrymme för att ett underskott skall kunna utjämnas.

Fråga uppkommer nu hur de fr. o. m. 1973 års taxering uppställda begränsningsreglerna för underskott i bl. a. rederirörelse skall behandlas i ett skattesystem uppbyggt enligt staketmetoden. Kommittén har övervägt om rederirörelse skall behandlas avskild från övrig näringsverksamhet men funnit övervägande skäl tala mot en sådan lösning. För att begränsningsreglerna skall kunna beaktas skulle fordras en särredovisning av näringsidkarens olika verksamhetsgrenar. I betänkandet om staketmetoden har kommittén (s. 73) avvisat tanken på särredovisning. Ett skäl härför är att flertalet av de rationaliseringsvinster som staketmetoden ger skulle gå förlorade om varje verksamhetsgren skulle behandlas som en egen förvärvskälla. På sätt nämnts ovan uppställer den föreslagna beskattningsordningen en skiljelinje mellan den samlade näringsverksamheten och privatekonomin. ''Staketet'' kan därvid sägas utgöra en garanti för att de resurser som frigörs genom såväl kontraktsavskrivning som värdeminskningsavdrag

stannar i verksamheten och därvid bidrar till konsolidering. Staketmetoden innebär i sig att den enskilde näringsidkaren inte längre utan beskattningskonsekvens kan i sin privata sfär tillgodogöra sig vinst som uppkommit i verksamheten. En beskattning enligt staketmetoden kan därför sägas ersätta 1973 års begränsningsregler i vad dessa gäller mot fysiska personers tjänste- och kapitalinkomster samt skattepliktiga realisationsvinster.

Staketmetoden begränsar däremot inte kvittningen mellan olika verksamhetsgrenar, ett överskott från en verksamhetsgren exempelvis verkstadsrörelse kan kvittas mot ett underskott i verksamhetsgrenen rederirörelse. Den ekonomiska betydelsen av den fria kvittningsrätten mellan verksamhetsgrenarna bör emellertid inte överdrivas. Kommittén föreslår för sin del att begränsningsreglerna upphävs för enskilt bedriven rederirörelse (resp. luftfartsrörelse).

Beträffande partrederi bör här nämnas att företagsskatteberedningen i samband med sitt arbete med begränsningsreglerna övervägde att föreslå att partrederi skulle taxeras som särskilt skattesubjekt med samma beskattningsregler som för aktiebolag. En sådan lösning avvisades emellertid bl. a. av det skälet att beredningen ej kunde utesluta vissa möjligheter till kringgående.

Kommittén har i anledning av förslaget att göra handelsbolag till särskilt skattesubjekt övervägt om partrederi också skall göras till sådant subjekt. Mot en sådan åtgärd talar framför allt att partrederiet inte utgör något självständigt rättssubjekt och till följd härav inte har någon egen förmögenhet. Vidare måste beaktas att partredarna — om annat inte avtalats dem emellan — har en begränsad ansvarighet för de ingångna förbindelserna. Övervägande skäl talar med hänsyn härtill för att partrederiets inkomst också i fortsättningen skall beskattas hos resp. delägare.

11.3 Handelsbolaget — rederirörelse

Inledningsvis kan erinras om att ett handelsbolag enligt kommitténs förslag skall vinna rättssubjektivitet först genom registrering i handelsregistret. Möjligheten att driva näringsverksamhet i enkelt bolag kommer alltså alltjämt att finnas.

Nuvarande skatteregler för handelsbolag innebär att enskild näringsidkare och bolagsman i handelsbolag behandlas på ett likartat sätt.

De föreslagna bestämmelserna likställer i princip en enskild näringsidkares situation enligt staketmetoden med en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare. Handelsbolagets vinst föreslås bli beskattad

med 10 procent på samma sätt som sparad vinst i enskilt bedriven näringsverksamhet. För handelsbolaget föreslås också en förändring av förvärvskälleindelningen som skall motsvara den som gäller för en enskild näringsidkare.

I och med att handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt kommer de medel som frigjorts genom exempelvis kontraktsavskrivning inte att utan beskattningskonsekvens kunna tillgodoföras bolagsmännen. Konsolideringen sker alltså i handelsbolaget, inte hos bolagmännen. Ett handelsbolags inkomster kan härröra från näringsverksamhet, kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Ett underskott i näringsverksamheten kan täckas med överskott i exempelvis förvärvskällan kapital. För den händelse handelsbolaget uppvisar förlust kan bolagsmännen täcka en sådan genom tillskott. Ett tillskott för förlusttäckning skall skattemässigt behandlas som intäkt i handelsbolaget och bolagsmannen blir berättigad till ett allmänt avdrag på samma sätt som föreslagits för enskild näringsidkare.

Handelsbolaget som självständigt skattesubjekt medför alltså att 1973 års begränsningsregler inte behövs för att förhindra bolagmännen att tillgodogöra sig medel som frigjorts genom kontraktsavskrivning eller överavskrivning. En helt ny situation har uppkommit och det som skall bedömas är om begränsning av den fria kvittningsrätten mellan handelsbolagets olika förvärvskällor är erforderlig. Av det tidigare anförda framgår att ett syfte med begränsningsreglerna var att hålla den skattelättnad som kontrakts- och överavskrivning i rederi- och luftfartsrörelser ger inom s. a. s. behöriga områden. På samma sätt som anförts om enskilt bedriven verksamhet gäller här att ett underskott i näringsverksamheten/verksamhetsgrenen rederi kan sägas vara värt endast 10 procent. De skäl som anförts mot begränsningsreglernas bibehållande för enskilt bedriven näringsverksamhet gäller därför också för handelsbolaget, där delägarna utgörs av enbart fysiska personer.

Ett handelsbolag kan också vara delägare i ett partrederi eller i ett enkelt bolag. Den del av partrederiets resp. det enkla bolagets inkomst som faller på handelsbolaget skall behandlas som en verksamhetsgren i handelsbolagets näringsverksamhet. Det som ovan anförts om partrederi och handelsbolag gäller således också för handelsbolaget som partredare resp. bolagsman i enkelt bolag.

För handelsbolag med också juridisk person i delägarkretsen föreslås en beskattning av 52 procent statlig skatt på den vinst som sparas. Ett sådant handelsbolag kan lämpligen här jämföras med aktiebolagets situation.

11.4 Aktiebolaget — rederirörelse

Börsnoterat aktiebolag och därmed jämförligt aktiebolag jämte dotterbolag till sådana bolag träffas inte av begränsningsreglerna. Ursprungligen avsåg lagstiftningen, såvitt gäller aktiebolag, endast s. k. fåmansaktiebolag. Genom lagändring 1979 utvidgades begränsningsreglerna till att omfatta i princip alla skattskyldiga utom börsnoterade aktiebolag. Kommittén vill i detta sammanhang erinra om vad departementschefen vid detta tillfälle anförde om begränsningsreglernas tillämpning vid överlåtelse av fartygskontrakt, fartyg eller andel av detta utan vederlag eller till underpris. I prop. 1979/80:39 s. 16 anförs bl. a. följande:

Syftet med dessa regler är att garantera att överlåtelsen skall medföra att åtminstone tidigare medgivna överavskrivningar återförs till beskattning. Detta hindrar emellertid inte att tillämpningen av andra skattebestämmelser kan föranleda att överlåtelser av nu nämnt slag skall träffas av en högre beskattning. Här kan erinras t. ex. om de allmänna principerna för beskattning vid uttag ur rörelse och de särskilda regler som gäller vid överlåtelser mellan ett fåmansföretag och företagsledaren i företaget eller denne närstående personer. Jag saknar dock anledning att nu gå in på frågan om behovet av samordning mellan reglerna i FAK och andra beskattningsregler som tar sikte på överlåtelse till underpris. Denna fråga får i stället behandlas av den kommitté som jag nyligen fått bemyndigande att tillkalla för att se över beskattningsreglerna för familjeföretag (Dir 1979:106).

Lagstiftningen om beskattning av fåmansföretag kommer kommittén att ta upp till behandling i ett senare sammanhang. Vid en översyn av dessa regler får också uppmärksammas hur de särskilda begränsningsreglerna fungerat i praktiken när det gäller rederirörelse som bedrivs av fåmansaktiebolag.

12 S. k. gruvbolag

Civilrättsliga bestämmelser

I 1 kap. 5 § gruvlagen (1974:342) anges att den som erhållit inmutningsrätt (inmutaren) kan få ett arbetsområde (utmål) anvisat för gruvdrift. I utmål som läggs för annan än staten har staten enligt 7 § rätt till andel med hälften (kronoandel). Staten kan senast vid utmålsförrättningen anmäla att den avstår från kronoandelen (5 kap. 1 §). Kronoandelen får också helt eller till viss del överlåtas eller upplåtas (5 kap. 3 §).

I 8 kap. gruvlagen finns vissa för gruvrörelse speciella samäganderättsregler. Bestämmelserna gäller utmål i vilket finns kronoandel eller som eljest tillhör två eller flera gemensamt (1 §). Det föreskrivs att delägarna årligen skall utse en gruvföreståndare, som skall vara svensk medborgare och bosatt i riket. Valet av gruvföreståndare skall anmälas hos bergmästaren. Om sådan anmälan inte sker eller om person som inte är behörig har utsetts, ansvarar varje delägare som om han var gruvföreståndare. Ansvaret för gruvföreståndare gäller själva gruvdriften och därmed sammanhängande verksamhet samt en rätt att från delägarna fordra in de tillskott som behövs för verksamheten och för erläggande av försvarsavgift, som är en årlig avgift till staten (2 och 3 §§). Övriga bestämmelser om samäganderätt är dispositiva. Dessa avser frågor om bl. a. stämma med delägarna, omröstningsregler och vem som skall svara för kostnader för brytning då oenighet föreligger (4—10 §§).

Enligt uttalande i prop. 1974:32 (s. 121) har bestämmelserna om samäganderätt i gruva numera betydelse framför allt när det gäller förhållandet mellan staten såsom innehavare av kronoandel och inmutaren.

Bestämmelserna i 8 kap. i den nuvarande gruvlagen överensstämmer i huvudsak med motsvarande regler i 1938 års gruvlag. Under förarbetena till 1938 års gruvlag gjordes vissa uttalanden om den rättsliga karaktären av de sammanslutningar vilka åsyftades med reglerna om samäganderätt i gruva. I proposition nr 40/

1938 anförde departementschefen följande:

De sammanslutningar, vilka med reglerna i förevarande kapitel åsyftas, äro dels sådana som uppkommit omedelbart på grund av lagens stadgande genom att kronan eller, såvitt angår äldre gruva, jordägaren begagnat sin andelsrätt, dels ock sådana som uppstått genom att två eller flera delägare i samma fyndighet slutit bolag för fyndighetens bearbetande. En sammanslutning av förstnämnda slag lärer, såsom de sakkunniga funnit, icke i och för sig kunna betraktas såsom en självständig juridisk person. Sammanslutningen såsom sådan kan sålunda icke förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter eller inför domstol kära eller svara. Det mellan kronan och inmutaren bestående förhållandet är tills vidare endast ett fall av egendomsgemenskap. När gruvan bearbetas, blir emellertid denna verksamhet jämlikt 1 § bokföringslagen d. 31 maj 1929 underkastad bokföringsskyldighet. Härav följer enligt 1 § lagen d. 28 juni 1895 om handelsbolag och enkla bolag att om kronan och inmutaren sinsemellan sluta bolagsavtal det sålunda bildade bolaget omedelbart får karaktären av handelsbolag och därmed av juridisk person. För vinnande av rättskapacitet erfordras sålunda ej längre att ''gruvbolaget'' skall införas i handelsregistret.

Den oklarhet som tidigare rått om den rättsliga karaktären av ''gruvbolag'' får numera anses undanröjd. Endast om gruvbolaget är en juridisk person enligt bolagslagarna har sammanslutningen rättssubjektivitet.[1]

Beträffande förhållandena efter antagandet av den nya handelsbolagslagen har Nial uttalat att om två eller flera delägare i gruva (utmål) för bearbetande av gruvan sluter bolag, som fyller de i nya bolagslagen angivna rekvisiten för bolagslagens bolagsbegrepp blir det ett handelsbolag eftersom gruvdrift är ''näring'' för vilket bolagslagens regler gäller i den mån ej annat följer av de särskilda föreskrifterna i 8 kap. gruvlagen.[2]

Skatterättsliga bestämmelser

Enligt 53 § 2 mom. KL skall delägare i s. k. gruvbolag taxeras för den inkomst han åtnjutit av bolagets verksamhet. Bolaget självt skall således inte taxeras. Motsvarande bestämmelse finns i 6 § 2 mom. SIL.

Bestämmelsen var med redan från början i 1928 års kommunalskattelag. I propositionen 102/1927 (s. 189) framhöll departementschefen att gruvbolagen ej torde vara att hänföra till juridiska personer i egentlig mening utan snarast kunde betraktas såsom ett slags representanter för samäganderätt i gruva. I doktrinen[3]

[1] Jfr även NJA 1947 s. 239.
[2] Se Nial s. 68.
[3] Nils Mattsson: Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter s. 8 f.

har den meningen framförts att det egentligen är överflödigt att stadga särskilt om gruvbolag i KL eftersom detta slag av bolag inte är en särskild bolagsform. Det har därför antagits att den uttryckliga bestämmelsen i 53 § 2 mom. intagits i KL, då principen att delägarna och inte bolaget skulle beskattas, utgjorde ett avsteg från tidigare regler.

Kommitténs överväganden

Enligt kommittén finns det numera inte någon anledning att ha kvar de särskilda bestämmelserna om gruvbolag i KL och SIL. Termen ''gruvbolag'' finns inte i gruvlagen och det skapar en viss begreppsförvirring att i skattelagstiftningen använda termen som en gemensam beteckning för sådan samäganderätt på vilken reglerna i 8 kap. gruvlagen är tillämpliga. Då fråga är om gruvdrift blir i skattehänseende de regler tillämpliga som gäller för den bolagsform som delägarna valt för sin samverkan. Bearbetas inte gruvan är förhållandet mellan staten (för kronoandelen) och inmutaren endast ett fall av egendomsgemenskap.

13 Bokföringsregler och skattekontroll

13.1 Eget kapital

Gällande ordning

Ett handelsbolag är enligt 1 § bokföringslagen bokföringskyldigt oavsett om näringsverksamhet utövas eller ej. Handelsbolaget är också, oberoende av bruttoomsättningens storlek, skyldigt att upprätta årsbokslut. I den i årsbokslutet ingående balansräkningen skall det egna kapitalet anges särskilt. Termen eget kapital återfinns i 19 § nämnda lag. I paragrafens första stycke anges bl. a. följande: ''Balansräkningen skall i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen på balansdagen.'' Termen används alltså för kapitalbehållningen eller kapitalunderskottet i rörelsen. Specifikation av det egna kapitalet skall göras enligt följande (samma paragraf): ''Eget kapital, med angivande av ingående belopp, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående belopp''.

Varken bokföringslagen eller lagen om årsredovisning m. m. i vissa företag uppställer krav på att det egna kapitalet i bolaget skall fördelas på de olika delägarna. Bolagsmännen har dock av naturliga skäl behov av att för sina inbördes förhållanden särskilja ''sitt eget'' kapital i bolaget, varför en uppdelning av det egna kapitalet i bolaget på resp. bolagsman av praktiska skäl torde ske på ett kapitalkonto för resp. delägare. Bolagsmännens tillskott till och uttag från handelsbolaget kan antas ske över någon form av avräkningskonto, som utgör ett underkonto till bolagsmannens kapitalkonto.

Handelsbolagets egna kapital utgörs enligt nuvarande regler i princip av hos bolagsmännen beskattat kapital. Det saknar för bolagsmännens beskattning betydelse om de tillgodogjort sig något av bolagets vinst eller ej. De påförs skatt för sin andel i vinsten hur denna än må ha använts.

Av det ovan sagda framgår att det egna kapitalet kan vara

positivt eller negativt. Ett negativt kapital kan uppkomma genom att tillgångarna — det kan vara kontanter, varor och inventarier — förbrukats i verksamheten eller genom att bolagsmännen tillgodogjort sig medel från bolaget.

Handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt

I det föreslagna systemet förutsätts att det egna kapitalet i bolaget delas upp på *tillskjutet kapital* och *ackumulerad vinst* på samma sätt som kommittén föreslagit för enskilt bedriven näringsverksamhet. En viktig princip i den nya beskattningsordningen är att bolagsmännen skall beskattas först då de tillgodogör sig vinster som genererats i handelsbolaget. Det är därför av avgörande betydelse att kännedom föreligger om hur stort tillskjutet kapital varje bolagsman har i bolaget. Med *tillskjutet kapital* avses kapital som bolagsmännen satt in i handelsbolaget till skillnad från *ackumulerad vinst* som genererats i handelsbolaget. Eftersom det tillskjutna kapitalet skall kunna tas ut från bolaget utan att utlösa beskattning hos bolagsmännen måste det i bokföringen hållas avskilt från de vinster som uppkommer i handelsbolaget.

Det skall påpekas att de vinster som uppkommer i handelsbolaget från inkomstskattesynpunkt inte tillkommer de olika bolagsmännen utan vinsten är handelsbolagets. Det föreligger naturligtvis inte något hinder mot att bolagsmännen med hänsyn till sina inbördes rättsförhållanden gör en civilrättslig uppdelning av bolagets vinst mellan sig. Detta är emellertid en intern fråga bolagsmännen emellan som inte har någon skatterättslig verkan och därför inte heller bör underkastas kontroll från skattemyndigheternas sida. Från skattesynpunkt blir det tillräckligt att kontrollera storleken av de uttag bolagsmännen gjort från handelsbolaget. I sammanhanget bör särskilt beaktas att bolagsmännen — med undantag för bolag där makar och barn är delägare — kan förväntas bevaka varandras uttag av vinst med hänsyn till de motstående intressen som får förutsättas föreligga mellan dem. Det torde således vara tillräckligt för skattemyndigheterna att pröva fördelningen av vinst såsom denna kommit till uttryck genom bolagsmännens vinstuttag.

En bolagsman kan undvika beskattning av uttaget belopp från handelsbolaget genom att hänföra uttaget till uttag av tillskjutet kapital. För att bolagsmannen skall undgå beskattning för sitt uttag måste han visa att hans tillskjutna kapital nedgått i motsvarande mån. Storleken av bolagsmans skattepliktiga uttag kan bestämmas först då handelsbolagets bokslut föreligger. Såväl bolagsmännen som skattemyndigheterna har behov av att varje bo-

lagsmans tillskjutna kapital redovisas för sig. Varje bolagsman kan i princip endast skattefritt tillgodogöra sig vad var och en själv skjutit in i bolaget. För bolagsman som förvärvat sin andel från annan gäller dock att uttag får skattefritt ske av det tillskjutna kapital som fanns hänförligt till andelen vid överlåtelsen och naturligtvis också det kapital som förvärvaren därefter tillskjutit.

Det är för en korrekt beskattning av bolagsmännen — och också av handelsbolaget — av avgörande betydelse att uppgifter lämnas om storleken av bolagsmännens uttag från handelsbolaget och om uttagen helt eller delvis avser tillskjutet kapital. Detta är frågor av rent skatterättslig karaktär, vilket skulle motivera att regleringen togs in i taxeringslagen. Kommittén föreslog i betänkandet om staketmetoden (SOU 1984:70 s. 180) att regler om uppdelning av eget kapital i näringsverksamhet i tillskjutet kapital och i ackumulerad vinst skall tas in i taxeringslagen just med hänvisning till att en sådan uppdelning är skattemässigt betingad. I detta sammanhang måste beaktas att en enskild näringsidkare inte alltid är skyldig att upprätta årsbokslut. Vid remissbehandlingen av betänkandet om staketmetoden påpekade flera remissinstanser att det borde övervägas om inte undantagsbestämmelsen från skyldigheten att upprätta årsbokslut kunde slopas. I några remissyttranden påpekades också att bokföringslagen är rätta platsen för bestämmelser om viss redovisningsstandard. Bokföringsnämnden förordade för sin del att berörda redovisningsregler inordnas i bokföringslagen och att de ges en sådana koppling till god redovisningssed att huvudansvaret för tilllämpningsföreskrifterna kommer att vila på nämnden.

Inledningsvis har nämnts att samtliga handelsbolag har skyldighet att upprätta årsbokslut. Det finns ett starkt intresse av att ett årsbokslut utan omfattande korrigeringar skall kunna utnyttjas för skattemyndigheternas bedömning av olika skattefrågor. Bestämmelser om uppdelning av handelsbolagets egna kapital i tillskjutet kapital och i vinstmedel bör därför enligt kommitténs uppfattning införas i 19 § bokföringslagen. Eftersom redovisningen bör innehålla uppgift om hur det tillskjutna kapitalet fördelas på de olika delägarna bör en bestämmelse härom också införas. Fördelningen kan lämpligen anges i en not till det egna kapitalet med angivande av resp. delägares in- och utgående balans av tillskjutet kapital.

Vid beräkning av förmögenhetsvärdet i bolaget får enligt kommitténs förslag avräkning för latent skatteskuld ske. Avräkning får göras med ett belopp motsvarande 50 procent av de i balansräkningen redovisade ackumulerade vinstmedlen i likhet med vad som föreslagits för enskilt bedriven näringsverksamhet.

13.2 Handelsbolags förlust

Gällande regler

Uppkommer ett underskott i handelsbolagets verksamhet har delägarna i dag rätt att göra avdrag för detta underskott mot sina övriga inkomster. Delägarens andel i bolagets underskott behandlas som om underskottet uppkommit hos honom, vilket innebär att de allmänna inskränkningarna i rätten till underskottsavdrag som anges i 46 § 1 mom. kommunalskattelagen blir tillämpliga. Vidare följer av 1982 års inkomstskattereform en värdemässig begränsning av underskottet till omkring 50 procent. Det saknar för bolagsmännens avdragsrätt betydelse om de behövt skjuta till medel till bolaget eller ej.

Handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt

Med en förändrad förvärvskälleindelning kommer handelsbolaget att kunna redovisa inkomst av näringsverksamhet, inkomst av kapital, inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och, om handelsbolaget är delägare i annat handelsbolag, inkomst av handelsbolag. Det är det samlade resultatet från förvärvskällorna som skall beskattas. Emellertid gäller, på samma sätt som för närvarande, att realisationsförlust skall särbehandlas. En sådan förlust kommer också i framtiden att få avräknas endast mot realisationsvinster. Detta innebär alltså att realisationsförlust väl beaktas redovisningsmässigt men skattemässigt endast om realisationsvinst också föreligger.

Ett handelsbolag som uppvisar en förlust kommer att kunna balansera denna för att senare utnyttja reglerna om förlustavdrag. Bolagsmännen har dock möjlighet att genom tillskott till bolaget begränsa en eljest uppkommande förlust helt eller delvis, med undantag för förlust som uppkommit till följd av realisationsförlust.

Tillskott för att täcka en eljest uppkommande förlust skall skattemässigt behandlas som intäkt hos handelsbolaget. En sådan intäktsföring kan ske först då bokslutet upprättas, eftersom det är först då som kännedom föreligger om bolagets resultat. Det bör uppmärksammas att bolagets ev. likviditetsbehov inte har någon direkt koppling till delägarnas rätt till allmänt avdrag för förlusttäckning. Sannolikt har bolagsmans tillskott bokförts på ett avräkningskonto eller motsvarande konto för denne. Visar handelsbolaget vid bokslutet ett negativt resultat kan omföring ske från ett avräkningskonto till ett intäktskonto varmed följer en rätt till allmänt avdrag för bolagsmannen. Bolagets förlust kan

också utnyttjas på så sätt att bolagsmans tillskjutna kapital nedgår. Bolagsmannen blir härigenom berättigad till ett allmänt avdrag. Jämförelse kan göras med ett uttag av tillskjutet kapital, varefter ett faktiskt tillskott till bolaget görs av bolagsmannen. Om bolagsmännen väljer att inte låta det tillskjutna kapitalet nedgå till följd av att bolagets resultat är negativt leder detta i regel till en minskning av bolagets vinstmedel i balansräkningen.

Den förlustsituation som hitintills behandlats har närmast avsett handelsbolag med kalenderår som räkenskapsår.

För handelsbolag med brutet räkenskapsår kan komplikationer uppkomma vid bestämmandet av det tillskott som skall intäktsredovisas för förlusttäckning med hänsyn till att en realisationsvinst som uppkommit mellan bokslutsdagen och den 31 december s. a. s. neutraliserar en förlust i näringsverksamheten. Skälet härtill är att kalenderåret utgör beskattningsår för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet under det att näringsverksamheten har räkenskapsåret som beskattningsår. Betydelsen av denna komplikation skall emellertid inte överdrivas. Den kategori handelsbolag som här avses är alltså näringsdrivande, har brutet räkenskapsår och uppvisar ett negativt resultat före tillskott från bolagsmännen för att neutralisera detta resultat samtidigt som bolaget efter bokslutsdagen men före den 31 december gjort en skattepliktig realisationsvinst.[1] Som tidigare påpekats får bolagsman allmänt avdrag endast för handelsbolags skattemässiga förlust med undantag för realisationsförlust. Yrkande om allmänt avdrag skall framställas i bolagsmannens självdeklaration.

13.3 Kontrollfrågor

Gällande ordning

Enligt 38 § 1 mom. taxeringslagen är handelsbolag skyldigt att till ledning för delägares taxering lämna uppgifter angående bolaget avfattade enligt reglerna för allmän självdeklaration. Uppgifterna skall innehålla upplysning om såväl den delägaren tillkommande andelen av bolagets inkomst som värdet av dennes andel i bolaget.

Enligt nämnda paragrafs andra moment skall uppgifterna vara lämnade senast den 15 februari under taxeringsåret med undantag för bolag vars räkenskapsår slutar senare än den 31 augusti året före taxeringsåret. I sistnämnda fall skall uppgifterna läm-

[1] I ett notisfall från 1980 (Aa 3) har regeringsrätten dock låtit en skattskyldig beträffande realisationsvinst vid försäljning av fastighet tillämpa samma brutna räkenskapsår som gällt för själva rörelsen (jfr även SkU 1985/86:28).

nas senast den 31 mars under taxeringsåret.

Det bör påpekas att såväl resultat- som balansräkning skall bifogas i förekommande fall ävensom uppställningar enligt fastställt formulär med uppgifter som erfordras för värdeminskningsavdrag.

Handelsbolaget görs till särskilt skattesubjekt

I stället för en skyldighet för handelsbolag att lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxering kommer bolaget naturligtvis att bli skyldigt att självt avlämna självdeklaration. Handelsbolag skall alltså fogas in bland de rättssubjekt som anges i 22 § 1 mom. 1) taxeringslagen. Därutöver måste uppställas ett krav på att handelsbolag lämnar kontrolluppgifter omfattande varje delägares uttag från handelsbolaget under räkenskapsåret. Kontrolluppgiften skall omfatta uttag av såväl vinstmedel som tillskjutet kapital. Det bör i detta sammanhang uppmärksammas att vinstuttag kan ske i form av utnyttjande av olika tillgångar såsom bil och bostad. Till ledning för delägares förmögenhetstaxering erfordras på samma sätt som nu uppgift om värdet av delägarens andel i bolagets förmögenhet. Kontrolluppgiften skall därför innehålla upplysning om förmögenhetsvärdet. För handelsbolag med brutet räkenskapsår tillkommer såvitt gäller beräkningen av förmögenhet också upplysning om ökning eller minskning av tillskjutet kapital mellan bokslutsdagen och den 31 december (punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt). Tidpunkten för avlämnande av handelsbolagets kontrolluppgifter rörande delägarna bör kunna knyta an till vad som nu gäller för handelsbolags uppgiftsskyldighet, dvs. den 15 februari resp. den 31 mars taxeringsåret. Det bör observeras att bolagsmännen omfattas av bestämmelserna i 20 § taxeringslagen om skyldighet att föra anteckningar m. m., vilket kommer att gälla bl. a. bolagsmans uttag från bolaget.

Vad gäller kontrollen av bolaget medför en övergång till att behandla handelsbolaget som ett särskilt skattesubjekt ingen förändring mot idag. Visserligen uppkommer härigenom tekniskt sett fler skattesubjekt men sett från resurssynpunkt för skatteförvaltningen är inte detta ensamt av avgörande betydelse.

För kontrollen av bolagsmän och dem närstående personer kommer uppgifter i bolagets balansräkning att vara av betydelse såvitt gäller lån och pantsättning.

I 19 § bokföringslagen föreskrivs att som anläggningstillgång skall anges bl. a. lån till delägare och denne närstående personer. Vidare anges att ställda panter och ansvarsförbindelser skall upp-

tas inom linjen. Med hänsyn till att en bolagsman skall beskattas i den mån han tillgodogör sig vinst i form av lån från handelsbolaget får förutsättas att låneformen inte kommer att utnyttjas. Eftersom undantag har gjorts för s. k. kommersiella lån till bolagsmän och dem närstående personer kommer uppgifterna i bolagets balansräkning att vara av stor betydelse för bedömningen av om ett lån eller pantsättning skall föranleda beskattning.

Från kontrollsynpunkt skall också påpekas att handelsbolaget inte medges avdrag för ett lån som beskattas hos bolagsman eller denne närstående person det år lånet lämnas utan först om och i den takt ett sådan lån avskrivs i bolagets räkenskaper.

14 Vissa övergångsfrågor

14.1 Inledning

En så genomgripande omläggning av handelsbolagens beskattning som kommittén nu föreslår, förutsätter naturligtvis en noggrann reglering av förhållandena vid ikraftträdandet. Den närmare utformningen av sådana regler bör emellertid enligt kommitténs uppfattning anstå till dess ställning har tagits till om förslaget skall leda till lagstiftning.

Kommittén vill emellertid redan nu fästa uppmärksamheten på några av de situationer som kräver särskilda regler om handelsbolagen skall behandlas som särskilda skattesubjekt.

Kommitténs förslag innebär, som tidigare har redovisats, att det egna kapitalet i handelsbolagen måste delas upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Det tillskjutna kapitalet skall bolagsmännen kunna återta från handelsbolaget utan beskattningseffekt medan uttag av vinstmedel skall föranleda beskattning. Det ligger i sakens natur att olika uppfattning kan komma att föreligga mellan bolagsmännen och skattemyndigheterna beträffande storleken av det tillskjutna kapitalet i samband med att de nya reglerna skall börja tillämpas. Det är således angeläget att så klara övergångsregler som möjligt utformas när det gäller bestämningen av det tillskjutna kapitalet. Kommittén föreslår som huvudregel att de skattemässiga restvärdena skall ligga till grund för beräkningen av det tillskjutna kapitalet vid övergången.

En annan fråga som rör det egna kapitalet i handelsbolagen är behandlingen av bolagsmans kapitalunderskott. Genom att göra större uttag från handelsbolaget än som svarar mot kapitalbehållningen kan bolagsman sägas ta framtida vinster i anspråk. Om en bolagsman gör stora uttag från handelsbolaget omedelbart före övergången till den nya beskattningsordningen skulle han på detta sätt kunna skaffa sig en betydande skattekredit. Kommittén föreslår därför att en bolagsman med negativt kapitalkonto skall beskattas för ett belopp motsvarande ränta på krediten.

Avslutningsvis tar kommittén i detta kapitel också upp den situationen att handelsbolaget äger egendom som vid avyttring skall beskattas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Med dagens system — där den enskilde bolagsmannen och inte bolaget är skattesubjekt — kan bolagsmännen utan beskattning tillgodogöra sig den del av en realisationsvinst som inte är skattepliktig enligt kommunalskattelagens regler. Enligt den föreslagna ordningen kommer hela realisationsvinsten i handelsbolaget att bli beskattad hos bolagsmännen vid uttag. Kommittén föreslår därför att bolagsmännen ges möjlighet att i samband med övergången till den nya ordningen föra ut egendom av nu angivet slag från handelsbolaget utan beskattning.

14.2 Frågan om eget kapital

Det egna kapital som idag finns i ett handelsbolag utgörs i princip av hos bolagsmännen beskattade medel. Då handelsbolaget gjorts till särskilt skattesubjekt skall det egna kapitalet vara uppdelat på tillskjutet kapital och ackumulerad vinst. Vidare skall det tillskjutna kapitalet vara fördelat på bolagets delägare. Eftersom bolagsmännen kan tillgodogöra sig sitt tillskjutna kapital utan beskattningskonsekvens fordras att bokföringen ordnas så att det framgår hur stort tillskjutet kapital resp. delägare har vid tidpunkten för övergången.

Bolagets balansräkning anger bl. a. det egna kapitalet i bolaget. Något krav på att detta skall vara uppdelat på resp. delägare finns inte uppställt enligt nuvarande regler. Under förutsättning att det egna kapitalet motsvarar skillnaden mellan tillgångarnas skattemässiga restvärden och det främmande kapitalet skall vid övergången till den nya beskattningsordningen den ingående balansen redovisa bolagets egna kapital fördelat på resp. delägare som tillskjutet kapital. Den ingående balansen uppvisar i princip inte någon ackumulerad vinst eftersom sådan uppkommer först i den nya beskattningsordningen.

Vid övergången till den nya beskattningsordningen måste utredas om överensstämmelse föreligger mellan det redovisade egna kapitalet och vad som enligt den nya ordningen benämns tillskjutet kapital. Differens föreligger exempelvis om avskrivning inte skett i räkenskaperna men avdrag för värdeminskning medgivits vid taxeringen eller om avskrivning har skett i räkenskaperna med större belopp än som godtagits vid bolagets taxeringar. Det redovisade egna kapitalet över- resp. understiger i sådant fall vad som benämns tillskjutet kapital.

För att det tillskjutna kapitalet skall kunna beräknas erfordras

att kännedom föreligger om resp. tillgångars skattemässiga restvärden. För *inventarier* torde handelsbolag i huvudsak tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. I sådant fall överensstämmer det redovisade värdet med det skattemässiga restvärdet. Om handelsbolaget tillämpar den s. k. restvärdemetoden kan det bokförda värdet över- eller understiga det skattemässiga restvärdet. Föreligger differens mellan värdena måste justering göras vid bestämmandet av det tillskjutna kapitalet. Redovisas det egna kapitalet till högre belopp än vad som motsvarar vad som kan godtas som tillskjutet kapital får mellanskillnaden behandlas som ackumulerad vinst vid övergången i den ingående balansen.

I ett balansschema (19 § bokföringslagen) skall tillgångarna redovisas i skilda poster. Härvid skiljs mellan *byggnader* som normalt skall avskrivas och sådan *fast egendom* som i allmänhet inte kräver någon avskrivning företrädesvis mark och markanläggningar.

I 15 § bokföringslagen föreskrivs att en anläggningstillgång får tas upp till högst anskaffningsvärdet. Detta värde får också ökas med utgift för värdehöjande förbättring. Värdet på en anläggningstillgång får i princip inte skrivas upp över det senast redovisade värdet. På anläggningstillgång som minskar i värde skall avskrivning ske. De årliga avskrivningarna bör baseras på en plan. Bestämda grunder för hur avskrivningsberäkningar skall göras finns inte. Vad som är normal avskrivning enligt en företagsekonomisk bedömning kan skilja sig från en godtagbar skattemässig avskrivning.

Differens mellan bokförda värden och skattemässiga restvärden kan antas föreligga i huvudsak beträffande byggnader och markanläggningar. Orsakerna härtill kan vara inte endast, som redan påpekats, att den företagsekonomiska avskrivningsplanen avviker från den skattemässiga utan också att i räkenskaperna kostnadsförts vad som skattemässigt bedömts som ny-, till- eller ombyggnad eller att en fastighet i räkenskaperna redovisats till sitt anskaffningsvärde eller taxeringsvärde trots att den skattemässigt avskrivs enligt plan.

De uppgifter som erfordras för värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar skall bifogas självdeklarationen enligt fastställt formulär. Av dessa deklarationsbilagor framgår således de skattemässiga restvärdena. Det gäller därför att på samma sätt som anförts om inventarier ovan bestämma det egna kapitalet så att det tillskjutna kapitalet inte överstiger vad som kan godtas som sådant.

För tillgångar som i princip inte undergår någon värdeminskning, i huvudsak mark, gäller vid övergången till den nya beskatt-

ningsordningen att tillskjutet kapital i denna del motsvaras av tillgångarnas anskaffningsvärden.

Bland de fastigheter ett handelsbolag äger vid tidpunkten för övergången kan finnas s. k. schablonvillor. Kommittén har i avsnitt 8.1.2 föreslagit att ett handelsbolags hela fastighetsinnehav skall ingå i bolagets näringsverksamhet. För schablontaxerade fastigheter måste ''skattemässiga restvärden'' bestämmas vid övergången till den nya beskattningsordningen för beräkningen av det tillskjutna kapitalets storlek. Härvid skall den ursprungliga anskaffningskostnaden för fastigheten tas fram. Om fastighetens bokförda värde är högre än den ursprungliga anskaffningskostnaden till följd av ny-, till- eller ombyggnad eller s. k. värdehöjande reparation får det bokförda värdet hänföras till det tillskjutna kapitalet. Eftersom byggnadens avskrivningsunderlag också måste fastställas för den planenliga avskrivningen fordras att fastighetens anskaffningskostnad proportioneras mellan mark och byggnad. Vid denna proportionering får, om annan fördelningsgrund ej kan visas, anskaffningskostnaden delas upp på mark och byggnad på samma sätt som fastighetens taxeringsvärde fördelats på markvärde och byggnadsvärde vid tidpunkten för anskaffningen.

Ovan har påpekats att värdet på en anläggningstillgång i princip inte får skrivas upp över det senast redovisade värdet. För att en uppskrivning skall vara tillåten krävs enligt 15 § fjärde stycket bokföringslagen att uppskrivningsbeloppet används för nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar samt att särskilda skäl föreligger för en sådan utjämning. Det finns anledning att här peka på att i 20 § nämnda lag föreskrivs att upplysning måste lämnas i årsbokslutet om en uppskrivning har företagits och på vilket sätt uppskrivningsbeloppet har använts. Handelsbolaget får alltså inte skriva upp sina tillgångar och därigenom öka det egna kapitalet.

Sammanfattningsvis föreslås att det för handelsbolaget skall fastställas ett tillskjutet kapital vid övergången till den nya beskattningsordningen. Vid beräkning av det tillskjutna kapitalet skall tillgångarna värderas till högst de skattemässiga restvärden som gäller för resp. tillgång som anges i bolagets balansräkning. Avviker det redovisade egna kapitalet från vad som kan godtas som tillskjutet kapital får mellanskillnaden behandlas som ackumulerad vinst/förlust i den ingående balansen vid övergången.

14.3 Frågan om negativt värde på eget kapital

Med negativt värde på eget kapital torde i allmänhet menas en

balansräkning där värdet av tillgångarna understiger skulderna. Emellertid kan den situationen föreligga att handelsbolagets egna kapital är positivt men en eller flera bolagsmän har kapitalkonton i bolaget som uppvisar negativa saldon. Det som här är av intresse är behandlingen av bolagsmans negativa kapitalkonto vid övergången till en ny beskattningsordning för handelsbolaget och dess delägare.

En bolagsmans kapitalkonto som visar ett positivt saldo kan sägas utgöra ett bolagsmannens fordringskonto hos bolaget under det att konto med negativt saldo då kan sägas utgöra ett bolagsmannens skuldkonto. I princip skall med tillämpning av nuvarande regler ett skuldkonto regleras med hos bolagsmannen beskattat kapital. Det saknar betydelse om det negativa saldot uppkommit till följd av bolagets drift- eller kapitalförlust eller om bolagsmannen tillgodogjort sig större kapital från bolaget än vad han skjutit in. Bolagsmännens ansvarighet för bolagets förbindelser innebär att de måste infria dessa och då med egna medel. Det bör i detta sammanhang erinras om att bolagsmännen enligt nuvarande regler beskattas för i handelsbolaget uppkommen vinst oberoende av hur denna disponerats. Den enskilde bolagsmannens skattesituation gör att vinster och förluster i bolaget påverkar bolagsmännen högst olika skattemässigt sett. Situationen kan vara sådan att en bolagsman inte har något utbyte av sin andel av bolagets förlust under det att en annan bolagsman kan utnyttja sin andel fullt ut, givetvis med beaktande av den värdebegränsning 1982 års inkomstskattereform medfört.

Om bolagsmannen tillgodogjort sig mera kapital från handelsbolaget än som motsvarar behållningen på hans kapitalkonto i bolaget uppkommer, som redan sagts, en skuld till bolaget. Ett sådant uttag kan också sägas innebära ett förtida uttag av vinst. Bolagsmannen blir beskattad för detta först när bolaget därefter redovisar vinst, vilket kan sägas innebära en möjlighet till skattekredit genom konsumtion i förtid. Bolagsmannen kan också ta upp ett formellt lån från handelsbolaget.

En situation som särskilt skall beröras inför övergången till den nya beskattningsordningen är att handelsbolaget före övergången tagit upp ett lån. De medel som härigenom kommit in i bolaget kan därefter slussas vidare till bolagsmännen som formliga lån eller som kontantuttag. Så länge bolagsmännens resp. kapitalkonto uppvisar ett positivt saldo saknas anledning att reagera mot det nämnda förfarandet. Det har då endast handlat om att göra det egna kapitalet tillgängligt för bolagsmännen. Om ett kapitalkonto däremot skulle uppvisa ett negativt saldo är det enligt kommitténs mening nödvändigt att kunna vidta åtgärder.

Skälet härtill är följande.

Eftersom bolagsmannen kan ha kvar sin skuld till handelsbolaget så länge bolaget består kan han härigenom sägas i förtid ha gjort uttag av bolagets vinstmedel utan att bli beskattad härför. En i princip obegränsad skattekredit skulle då uppkomma genom att uttaget skett före övergången till den nya beskattningsordningen. Det bör observeras att enligt kommitténs förslag skall ett bolagsmannens lån med undantag för s. k. kommersiellt sådant beskattas hos bolagsmannen. En huvudprincip för den nya beskattningsordningen är att bolagsman inte utan skattekonsekvens skall kunna tillgodogöra sig annat än tillskjutet kapital.

Vid övergången till den nya ordningen kan den situationen föreligga att en bolagsman har dels en skuld till bolaget och dels ett negativt saldo på sitt kapitalkonto. Det kan inte krävas att bolagsmannen vid övergången skall reglera sin skuld till bolaget, ej heller att han skall beskattas för motsvarande belopp, vilket skulle innebära en i många fall alltför hög likviditetspåfrestning. Eftersom lån och kapitalunderskott kan kvarstå tills vidare för att regleras efter bolagsmannens egna önskemål bör en beskattningsåtgärd införas som är ägnad att leda till en frivillig avveckling av lån och kapitalunderskott som finns vid övergången. Bolagsman med lån eller kapitalunderskott åtnjuter otvivelaktigt en förmån genom sitt förfogande av kommande vinster. Med hänsyn härtill bör enligt kommitténs mening införas en bestämmelse av innebörd att bolagsman skall beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet för ett belopp som motsvarar den ränta på ett lån som fåmansbolagsdelägare måste erlägga för att undgå beskattning i det nämnda inkomstslaget (35 § 1 a mom. fjärde stycket KL) om lån lämnats delägaren. Har bolagsmannen erlagt ränta till handelsbolaget som svarar mot den ränta som nu nämnts skall någon beskattning inte ske. Bolagsmannen har möjlighet att behålla sitt lån eller kapitalunderskott till dess han utträder ur bolaget. En ny bolagsman skall inte kunna överta ett lån eller negativt kapitalkonto. Om ett bolagsmannens lån avskrivs skall bolagsmannen beskattas härför. Ett belopp som svarar mot avskrivningen skall tas upp som intäkt av handelsbolag.

14.4 Frågan om tillgångar som vid avyttring skall beskattas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet

Då ett handelsbolag enligt den nuvarande beskattningsordningen avyttrar en fastighet som inte utgör lagerfastighet kommer del-

ägarna att utan skattekonsekvens kunna tillgodogöra sig den skattefria realisationsvinsten. När handelsbolaget gjorts till särskilt skattesubjekt kommer en skattefri vinst att tillhöra bolaget, inte delägarna. Delägarna kommer att beskattas för sina uttag av handelsbolagets vinster oberoende av hur dessa uppkommit.

Vid uttag av tillgångar från ett handelsbolag gäller för närvarande att bolagsmannen skall beskattas för skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och dess bokförda värde. Utskiftning, som är ett med köp jämförligt fång, från fåmanshandelsbolag till lägre belopp än tillgångarnas marknadsvärden förhindras genom fåmansföretagslagstiftningen.

Med hänsyn till den ändrade ordningen för beskattning av handelsbolagets vinster bör handelsbolagets delägare ges möjlighet att från handelsbolaget ta ut sådana tillgångar, som vid en avyttring blir föremål för realisationsvinstbeskattning, till värden som motsvarar resp. tillgångs bokförda värde. När bolagsmannen sedermera säljer tillgången kommer han att kunna tillgodogöra sig en ev. skattefri realisationsvinst.

Särskilda yttranden

1. *Särskilt yttrande* av ledamöterna *Lars Bergstig, Margit Gennser* och *Johan A Olsson* med instämmande av sakkunniga *Robert Alderin, Arne Gustafson* och *Folke Nilsson.*

Betänkandet från 1980 års företagsskattekommitté ''Staketmetod för beskattning av handelsbolag'' är ett principbetänkande. Det skall ses som en fortsättning och komplettering av kommitténs föregående principbetänkande om staketmetoden för enskild näringsverksamhet.

För att staketmetoden som beskattningsprincip skall kunna framläggas som ett komplett förslag till lagstiftning återstår ett omfattande arbete. En detaljerad lagtext skall utarbetas och harmonieras med övriga delar av företagsbeskattningen.

Vi vill i detta särskilda yttrande peka på problem som i kommitténs principförslag av skilda skäl inte fått en tillfredsställande lösning. Det gäller dels beskattningen av handelsbolag med både fysiska och juridiska personer som bolagsmän dels behandlingen av skattefria realisationsvinster i handelsbolag.

Till följd av att staketmetoden innebär en mycket låg beskattning av de innanför staketet sparade vinstmedlen har kommittén inte ansett det möjligt att införa regler som tillåter samma låga beskattning då aktiebolag ingår som bolagsmän.

Ett aktiebolags taxerade vinst beskattas efter 52 procent. Att utan begränsningar göra det möjligt för ett aktiebolag att bedriva delar av verksamheten i handelsbolagsform och därmed uppnå en tioprocentig beskattning skulle inte vara rimligt. För handelsbolag med enbart juridiska personer som bolagsmän utgör det inte något bekymmer att med nuvarande regler sätta skattesatsen till 52 procent. För företag med både juridiska och fysiska personer som bolagsmän ter sig situationen annorlunda.

Ett bra regelsystem måste göra det möjligt att med rimliga skatteeffekter uppnå en situation där ett aktiebolag kan bidra i

handelsbolaget med riskvilligt kapital medan den fysiska personen går in med idéer, kunnande och företagsledningsförmåga. Om ett sådant handelsbolag skall beskattas med 52 procent kommer det att vara föga intressant att bilda sådana handelsbolag.

Den målkonflikt som detta problem rymmer är svårlöst. Som framgår av betänkandet har kommittén prövat flera alternativ men inte kommit längre än att förorda något mer gynnsamma resultatreglerande åtgärder för de blandade handelsbolagen.

Vi menar att det, även då staketmetoden införts som beskattningsprincip, bör vara möjligt att — utan hinder av skattelagstiftningen — bilda handelsbolag med såväl fysiska som juridiska personer som delägare. Vi har inom ramen för företagsskattekommitténs utredningsarbete inte funnit några administrativt tillräckligt enkla regler för en acceptabel beskattning av dessa bolag. Vi vill understryka det angelägna i att, i den mån staketmetoden förs vidare som beskattningsgrund, detta problem ytterligare penetreras. Det bör vara möjligt att finna en lösning som bygger på olika skattesatser för fysiska och juridiska personer i ett handelsbolag. De administrativa svårigheterna härvidlag bör inte överdrivas. Självfallet skulle det därvid underlätta om skattesatsen för aktiebolaget sänks. Det har dock inte ingått i företagsskattekommitténs uppdrag att ompröva aktiebolagsbeskattningen.

Vad gäller behandlingen av skattefria realisationsvinster (avsnitt 8.2.1 i betänkandet) innebär kommitténs förord att skattefria realisationsvinster uppkomna inom staketet ej skall kunna tas ut utan att träffas av full uttagsbeskattning. En sådan ordning ger handelsbolagets bolagsmän en ogynnsam behandling jämfört med enskild näringsidkare och övriga fysiska personer. Vi anser att detta problem måste ytterligare uppmärksammas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Den skattemässiga behandlingen av realisationsvinster i handelsbolag bör vara likvärdig med den som gäller för fysisk person. I vad mån detta kräver en åtskillnad mellan å ena sidan reavinster uppkomna direkt i näringsverksamhet och å andra sidan reavinster hänförliga till förvaltningsverksamhet måste prövas i det fortsatta utredningsarbetet.

2. *Särskilt yttrande* av ledamoten *Margit Gennser.*

Betänkandet av 1980 års företagsskattekommitté ''Staketmetod för beskattning av handelsbolag'' utgör ett principbetänkande. Kommittén har således inte lagt fram något komplett förslag rörande de frågor som utretts utan endast angett hur i sina huvud-

drag en beskattning enligt staketmetod skulle kunna utformas.

En rad principiella invändningar kan resas mot en företagsbeskattning enligt staketmetoden. Då emellertid kommittén formellt inte tagit ställning för eller emot en sådan beskattningsform, har jag valt att påtala och belysa olika problem, som ett införande av beskattning enligt staketmetod skulle leda till i ett särskilt yttrande. Med en annan uppläggning av kommittéarbetet hade den naturliga formen för framförandet av min särmening varit reservationens.

Direktiven och utredningens analys

Föreliggande betänkande grundar sig på direktiv 1979:106 beträffande beskattningsregler för handelsbolag samt tilläggsdirektiv 1982:28 i samband med propositionen om reformerad inkomstbeskattning, som bland annat innehåller regler om begränsningar av underskottsavdrag.

I ursprungsdirektiven konstaterades att skatteförfattningarna endast innehåller ett fåtal bestämmelser om handelsbolag. Bland annat anfördes att särskilda skatteregler saknas vid bildande och upplösning av handelsbolag. Vidare påtalades den bristande regleringen vid inkomstfördelning mellan delägare från olika förvärvskällor. Oklarhet ansågs också råda om hur realisationsvinst skall beräknas vid avyttring av andel i handelsbolag. Tillämpningen på handelsbolag av 1976 års särregler för fåmansbolag angavs också ha skapat betydande problem.

Målsättningen för utredningens arbete enligt direktiven var att utforma regler för handelsbolag, så att denna företagsform kan användas på ett ändamålsenligt sätt av framförallt mindre och medelstora företag. Skattereglerna skulle vidare utformas så att uppbyggnaden av företagens kapital skulle underlättas. I direktiven återfinns dock också krav på att näringsidkarens personliga beskattning skall anpassas till den som gäller för löntagare. Dessa två senare krav skapar en målkonflikt. Tanken att jämställa företagare och löntagare röjer en bristande insikt om företagandets natur och psykologiska förutsättningar. Grunden för enskild näringsverksamhet och verksamhet bedriven i handelsbolag bygger på en nära sammankoppling mellan den enskilde/den enskilde bolagsmannen och näringsverksamheten. Institutionellt är regelsystemet uppbyggt på detta sätt. Att så är fallet är ingen tillfällighet utan en följd av århundrades erfarenhet av lämpligheten med en fast koppling mellan företaget och företagaren/bolagsmannen.

Att man genom staketmetoden skulle kunna kombinera ett

företagsvänligt klimat med en fortsatt hög beskattning av företagaren personligen är orealistiskt. Företagandet förutsätter incitament av olika slag, framförallt möjligheter till ökad välfärd för företagaren. Att sätta ett staket av skatter och skatteregler mellan företaget och den verksamhet som skall ge företagaren ökad välfärd kommer i praktiken inte att stimulera utan avskräcka från företagande. Tanken bakom staketmetoden är att bolaget skall vara lågbeskattat samtidigt som de inkomster företagaren åtnjuter skall beskattas hårt. En sådan skattekonstruktion ställer orealistiska krav på precision vid skattereglernas utformning och tillämpning. Uppnås inte en sådan blir resultatet nya krav på skärpta skattekontroller och ytterligare särregleringar av den typ som 1976 introducerades för fåmansföretag. En sådan utveckling skapar betydande rättssäkerhetsproblem.

I tilläggsdirektiven från 1982 fanns inte några absoluta krav på att de problem som föranlett utredningen skulle lösas med en staketmetod. I stället anvisades två alternativa vägar. Den ena var den som utredningen behandlat, nämligen att göra enskilda firmor och handelsbolag till särskilda skattesubjekt. Den andra var att bibehålla nuvarande koppling mellan näringsverksamhetens resultat och ägarens egen taxering men med en översyn av reglerna för inkomstberäkning m. m. Den senare vägen har utredningen över huvud taget inte prövat. Detta är en stor brist. Genom ändrade och mera generösa regler för resultatutjämning samt viss rätt för underskottsavdrag gällande rörelseförluster hade beskattningen av enskilda firmor och handelsbolag på ett enkelt sätt kunnat göras mera företagsvänlig. Radikala skattereformer av typ staketmetod måste också sättas in i sitt näringspolitiska sammanhang. Under de senaste två decennierna har det blivit uppenbart att Sveriges näringsliv måste förnyas. Många av våra traditionella branscher har ingen eller en begränsad tillväxtpotential samtidigt som konkurrensen från de nya industriländerna hårdnat alltmer. En rad regioner i vårt land har fått ett alltför svagt näringsliv på grund av snabb strukturrationalisering. Bästa sättet att få igång ett nyföretagande är att skapa positiva förhållanden, inte minst för den mindre företagsamheten. I mindre företag är beslutsvägarna väsentligt kortare, vilket underlättar okonventionella satsningar. En kommersiell lansering av produkter inom nya branschområden sker därför ofta snabbast och effektivast i mindre och medelstora företag. Den höga personliga beskattningen som kännetecknar Sverige gör emellertid riskkalkylerna vid nysatsningar inom denna grupp av företag mycket ofördelaktiga, om inte underskottsavdrag kan åtnjutas. Utredningens ensidiga fördömande av underskottsavdrag som skatteundandragan-

de är olycklig. Hade utredningen analyserat de nu berörda problemen på ett mera allsidigt sätt hade man avstått från att sätta likhetstecken mellan underskottsavdrag och skatteundandragande.

Utredningen har inte heller angett lösningar på de särskilda problem gällande handelsbolag, som påtalats i direktiven. Fåmansföretagsreglernas tillämpning på handelsbolag har exempelvis inte närmare penetrerats, trots att denna särreglering skapar betydande praktiska problem för företagandet. En översyn tycks i stället ha skjutits upp på en obestämd framtid. Detta är olyckligt.

Beskattning innanför staketet

När staketmetoden allra först diskuterades på ett teoretiskt plan utgick förslagsställarna från att företaget innanför staketet skulle lämnas helt obeskattat. Kommittén frångick dock denna ståndpunkt redan i delbetänkandet om staketmetod för beskattning av enskild näringsidkare och föreslog en skattesats på 10 procent som skälig och lämplig. Detta innebär att vinster i handelsbolag i viss utsträckning kommer att dubbelbeskattas. Till detta kommer att utredningen föreslår att avgiftsunderlaget för egenavgifter som härrör från handelsbolag skall breddas. Således skall även inkomster från kapital o. dyl. belastas med egenavgifter. Detta kan komma att innebära en inte oväsentlig skatteskärpning.

Resultatreglering är i första hand inte något som är knutet till beskattningen. Behov av att utjämna vinster/förluster föreligger i all affärsverksamhet. En låg skattesats minskar dock behovet av stora resultatregleringsposter. Av detta har kommittén dragit slutsatsen att vissa resultatregleringsmöjligheter i handelsbolag kan försvinna. Detta gäller bland annat avsättning till allmän investeringsreserv samt rätten till inkomstbaserade avsättningar. För vissa typer av företag kan detta innebära skatteskärpningar jämfört med dagens regler. En sådan skärpning är inte önskvärd, allraminst när den i första hand drabbar den mindre företagsamheten som redan i dag betalar högre effektiv skatt än storföretagen.

Dagens skattesystem stimulerar alltför ofta företagsekonomiskt omotiverade investeringar i exempelvis lager och inventarier. Staketmetoden kommer inte att skapa bättre förhållanden härvidlag. Höga latenta skatte- och avgiftsskulder kommer att locka till investeringar med låg lönsamhet. Sådana investeringar kan dock uppfattas som lönsamma, när hänsyn tages till skatteeffekter. En stor brist i utredningen är att det företagsekonomiska

perspektivet tappats bort. Hade företagsekonomiska bedömningar gjorts, hade det stått klart för utredningen att ett högt skattetryck lagt på företagaren personligen inte går att förena med en effektiv resursallokering.

Kommitténs förslag att lägga fastighetsinnehav till skillnad från vad som föreslogs gälla för enskild näringsidkare innanför staketet skapar problem framförallt vid försäljning av fastighet och därmed sammanhängande realisationsvinstbeskattning. Synpunkter härpå utvecklas utförligare i särskilt yttrande av ledamoten Lars Bergstig m. fl.

Den skattemässiga behandlingen av handelsbolag jämfört med aktiebolag

Den skattemässiga behandlingen av handelsbolag respektive aktiebolag kommer inte att bli neutral. Handelsbolagen kommer att beskattas innanför staketet med 10 procent, medan motsvarande skattesats för aktiebolag är 52 procent, en skattesats som visserligen mera sällan uttages av storföretagen med en genomsnittlig effektiv skattesats på 20—25 procent, men som däremot får betydande genomslag i fåmansföretag i aktiebolagsform. Att ackumulera vinstmedel i ett fåmansaktiebolag blir således betydligt dyrare än i handelsbolag. Detta kommer att skapa nya problem och då också krav på förändringar. All erfarenhet visar att den realistiska lösningen kommer att anses vara höjda skattesatser för handelsbolagen.

Skillnaden i skattesats mellan handelsbolag och aktiebolag skapar ett problem som kommittén särskilt uppmärksammat, nämligen beskattningen av handelsbolag med både fysiska personer och aktiebolag som delägare. Utredningens majoritet anser att dessa bolag skall beskattas efter 52 procent precis som handelsbolag med enbart juridiska personer. Detta medför betydande nackdelar, vilka påtalas i det särskilda yttrandet av ledamoten Lars Bergstig m. fl.

Den skattemässiga behandlingen av vissa bolagsmän (8.2)

1976 års regler beträffande beskattning av företagsledare har skapat en bristande balans mellan de civilrättsliga och skattemässiga reglerna för handelsbolag. En grundsten i handelsbolagslagstiftningen är att delägarna i ett handelsbolag är solidariskt och obegränsat personligt ansvariga för bolagets alla skulder och förbindelser.

I 2 kap. 7 § HBL återfinns bestämmelser om fördelning av

handelsbolagets resultat. Enligt dessa bestämmelser skall bolagsman tillgodoräknas dels ränta på insatt kapital vid räkenskapsårets början, dels ett skäligt arvode för förvaltningen av bolaget. Det överskott eller den brist som därefter uppkommer skall delas lika på bolagsmännen.

Denna senare bestämmelse visar att alla bolagsdelägare tar gemensamma företagarrisker. Att HBL:s regler är dispositiva ändrar inget härvidlag.

I utredningen framhålls också att i praxis har skattemyndigheterna godtagit den av delägarna uppgjorda resultatfördelningen. Detta gäller dock inte fullt ut. Bolagsmän som tillhör samma familj behandlas efter de strängare regler som återfinns i anvisningarna, punkt 13, till 32 § KL. Av dessa framgår det *dels* att medhjälpande make endast själv skall beskattas för utfört arbete, om arbetsinsatsen uppgått till minst 400 timmar, *dels* att ersättningen för utfört arbete inte får överstiga vad som betecknas som marknadsmässig ersättning, *dels* att make och barn inte får tillgodoräkna sig mer än diskonto + 4 procent ränta på insatt kapital. När det gäller bestämning av vinstandel som med skatterättslig verkan kan tillgodoföras företagsledares make, som inte är anställd i bolaget, synes man därför stödja sig på praxis som tidigare utbildats, konstaterar utredningen. Enligt föreliggande rättspraxis kan passiv bolagsman endast tillgodoföras skälig ränta på sitt insatta kapital. Vad nu sagts gäller också vinstandel tillfallande företagsledares eller dennes makes barn, fastslår utredningen som dock konstaterar att de begränsningar i fråga om vinstfördelning som här redovisats inte gäller de fall då båda makarna eller ingen av dem har företagsledande ställning i bolaget.

Som påpekats ovan tar alla bolagsdelägare företagsrisker. Detta innebär att en passiv bolagsägare, maka till en bolagsdelägare med företagsledande ställning i handelsbolaget, kan krävas på bolagets skulder att betalas ur egen enskild förmögenhet. Att begränsa rätten till fri vinstfördelning i de fall som ovan angivits synes obilligt och strider mot den grundläggande konstruktionen av handelsbolag. I detta sammanhang bör också observeras att makars ekonomiska självständighet i växande utsträckning vunnit genomslag i vår lagstiftning. Detta har nu senast kommit till uttryck genom avskaffandet av sambeskattning av B-inkomster. Den faktiska sambeskattningen av vissa inkomster av handelsbolag, som utredningen tycks förespråka, måste uppfattas som stötande allra helst som förmögenhetsfördelningen inom ett äktenskap på detta sätt kan bli orättfärdig, sannolikt i de flesta fall till nackdel för den kvinnliga parten. Konsekvenserna härav kan bli betydande vid skilsmässa och arvsfall.

Utredningen har också behandlat frågan om bolagsmäns ''egenlån'', dvs. lån av bolagsmännens eget kapital. Redan i remissyttranden till delbetänkandet SOU 1984:70 påtalades en rad problem, som uppkommer vid uttag och tillskott från verksamheten inom staketet, inte minst beroende på att kapital innanför staketet kan bestå av både beskattat och obeskattat kapital. Att företagaren inte skulle kunna få låna sitt eget beskattade kapital i ett handelsbolag förefaller orimligt. Kommittén har emellertid inte kunnat lägga fram en för företagarna rimlig och rättvis lösning på de här problemen. Detta kommer inte minst till synes i kommitténs förslag för hur lån skall beskattas hos makar och barn som alla är bolagsmän samt regeln att ställande av säkerhet skall jämställas med lån.

De nu berörda problemen har sitt ursprung i 1976 års särreglering av fåmansföretag. Att denna lagstiftning skapar betydande problem, kanske främst när de tillämpas på handelsbolag, framgår tydligt. Det är att beklaga att utredningen har skjutit på översynen av denna lagstiftning.

Tabell 4 F 2 ur CFR 1985. Antal företag och anställda fördelade på näring och juridisk form

Näring		Juridisk form Fysisk person (10)	Enkelt bolag (21)	Part-rederi (22)	Han-delsbol. (31)	Gruv-bolag (32)	Bank AB (41)	Försäk-ring AB (42)	Övriga AB (49)	Ekonom. fören. (51)	Jordbr. kassor (52)	Ideell fören. (61)	Samf. fören. (62)	Familj. stiftl. (71)	Övriga stiftl. (72)	Statl. enheter (81)
1 Jordbr.	FÖ	140 214	1 194	1	4 169	0	0	0	1 999	177	5	418	86	12	15	10
Skogsbr.	AN	13 824	949	0	2 080	0	0	0	13 306	5 073	1	625	65	1	197	5 701
2 Gruvor	FÖ	451	17	0	123	0	0	0	368	8	0	2	0	0	1	1
Minerlbr.	AN	91	18	0	90	0	0	0	10 810	46	0	0	0	0	15	14
3 Tillv.	FÖ	21 127	360	0	8 577	0	3	0	20 580	155	0	266	2	0	77	4
industri	AN	5 439	325	0	8 183	0	90	0	764 280	23 305	0	591	0	0	22 549	5 619
4 El-, gas-	FÖ	43	5	0	45	0	0	0	303	124	0	7	0	0	13	1
vattenv.	AN	0	4	0	9	0	0	0	13 070	613	0	225	0	0	57	11 708
5 Byggn.	FÖ	27 605	364	0	7 041	0	0	0	13 081	41	1	66	9	0	7	1
industri	AN	7 473	306	0	4 769	0	0	0	172 850	326	0	69	0	0	15	9 166
6 Varuh.	FÖ	52 208	741	0	28 730	3	3	0	42 031	700	0	999	17	8	112	3
Hotellr.	AN	19 730	752	0	19 920	0	17	0	359 471	58 541	0	2 653	1	95	1 370	22
7 Samf.	FÖ	16 288	169	21	3 262	1	1	0	6 142	455	0	22	2	0	2	5
Post Tel.	AN	7 926	193	3	4 413	0	0	0	100 252	3 714	0	73	4	0	14	142 394
8 Banker	FÖ	11 666	435	0	5 274	0	20	12	14 926	5 400	24	607	50	13	359	23
Förs.inst.	AN	2 897	2 516	0	3 098	0	24 121	5 871	124 516	14 593	3 165	1 888	38	54	6 939	18 167
9 Offentl.	FÖ	18 343	305	0	5 864	1	2	0	7 600	576	1	10 475	65	13	385	262
förv.	AN	8 876	361	0	5 117	0	83	0	86 581	4 506	0	56 457	163	79	8 979	180 726
Totalt	FÖ	287 945	3 590	22	63 085*	5	29	12	107 030	7 636	31	12 862	231	46	1 007	310
	AN	66 256	5 424	3	47 679	0	24 311	5 871	1 645 135	110 717	3 166	62 580	271	229	40 135	373 517

* I det totala antalet verksamma handelsbolag skall också inräknas 5 gruvbolag och 5 handelsbolag som inte kunnat inordnas under någon av de 9 näringsområden som upptagits i tabellen.

Tabell 8 F 2 ur CFR 1985. Antal företag och anställda fördelade på storleksklass och juridisk form

Storleksklass — sysselsatta		Juridisk form Fysisk person (1)	Enkelt bolag (2)	Handelsbol. (3)	Aktiebolag (4)	Ekonom. fören. (5)	Id. för. samf. f. (6)	Stiftl. (7)	Offent. myndig. (8)	Annan j-form (9)	Totalt
Uppg.	FÖ	195	3	49	35	0	4	0	14	6	306
Sakn.	AN	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	FÖ	256 650	2 129	48 889	25 870	4 064	3 841	312	226	5 322	347 303
	AN	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1	FÖ	17 839	729	6 081	11 984	1 424	3 594	97	546	338	42 632
	AN	17 753	728	6 071	11 975	1 416	3 584	97	543	336	42 503
2—4	FÖ	10 727	602	5 812	29 472	1 058	3 191	160	747	355	52 124
	AN	27 203	1 561	15 305	82 924	2 785	8 509	463	2 057	965	141 771
5—9	FÖ	2 009	103	1 591	18 200	426	1 277	114	441	183	24 344
	AN	12 411	621	9 952	119 363	2 802	8 325	745	2 884	1 187	158 289
10—19	FÖ	397	23	503	10 853	294	628	134	302	107	13 241
	AN	4 954	294	6 434	145 695	3 973	8 427	1 848	4 053	1 431	177 109
20—49	FÖ	117	11	131	6 543	178	389	121	177	101	7 768
	AN	3 239	312	3 819	195 636	5 292	11 747	3 829	5 487	3 148	232 510
50—99	FÖ	11	6	24	2 151	60	99	59	100	64	2 574
	AN	696	405	1 576	147 357	4 188	6 891	4 031	7 249	4 520	176 912
100—199	FÖ	0	4	9	989	64	47	22	63	18	1 216
	AN	0	493	1 285	135 346	8 834	6 556	3 079	9 106	2 546	167 244
200—499	FÖ	0	1	3	587	55	21	10	117	14	808
	AN	0	212	1 070	179 317	16 210	6 395	2 989	39 753	4 745	250 691
500—	FÖ	0	1	3	388	45	3	24	342	10	816
	AN	0	801	2 167	657 705	68 382	2 418	23 284	1 212 852	12 750	1 980 359
Totalt	FÖ	287 945	3 612	63 095	107 072	7 668	13 094	1 053	3 075	6 518	493 132
	AN	66 256	5 427	47 679	1 675 317	113 882	62 851	40 364	1 283 983	31 628	3 327 387

Tabell 13 F 2 ur CFR 1985. Antal företag och anställda fördelade på ägarkategori och juridisk form

Ägarkategori		Juridisk form Fysisk person (1)	Enkelt bolag (2)	Handelsbol. (3)	Aktiebolag (4)	Ekonom. fören. (5)	Id. för. samf. f. (6)	Stiftl. (7)	Offent. myndig. (8)	Annan j-form (9)	Totalt
Statl.	FÖ	0	0	2	530	2	8	45	382	2	971
(1)	AN	0	0	21	114 033	0	180	24 287	381 459	18	519 998
Komm.	FÖ	0	0	3	757	35	42	340	2 612	0	3 789
(2)	AN	0	0	5	44 621	4 502	2 282	7 029	900 970	0	959 409
Övrig	FÖ	287 945	3 612	63 090	105 785	7 631	13 044	668	81	6 516	488 372
(9)	AN	66 256	5 427	47 653	1 516 663	109 380	60 389	9 049	1 553	31 610	1 847 980
Totalt	FÖ	287 945	3 612	63 095	107 072	7 668	13 094	1 053	3 075	6 518	493 132
	AN	66 256	5 427	47 679	1 675 317	113 882	62 851	40 364	1 283 983	31 628	3 327 387

Statens offentliga utredningar 1986

Kronologisk förteckning

1. Översyn av rättegångsbalken 2. Högsta domstolen och rättsbildningen. Ju.
2. En treårig yrkesutbildning — riktlinjer. U.
3. En treårig yrkesutbildning — beskrivningar, förslag. U.
4. Bostadskommitténs slutbetänkande. Sammanfattning. Bo.
5. Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 1. Bo.
6. Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 2. Bo.
7. Militära skyddsområden. Fö.
8. Soliditet och skälighet i försäkringsverksamheten. Fi.
9. Ny lönegarantilag. A.
10. Enklare skolförfattningar. Del 1. Sammanfattning, författningsförslag. U.
11. Enklare skolförfattningar. Del 2. Motiv m.m. U.
12. Datorer, sårbarhet, säkerhet. Fö.
13. Påföljd för brott 1. Lagtext och sammanfattning. Ju.
14. Påföljd för brott 2. Motiv. Ju.
15. Påföljd för brott 3. Bilagor. Ju.
16. Vägar till effektiv energianvändning. I.
17. Framtid i samverkan. Del 1. C.
18. Framtid i samverkan. Del 2. C.
19. Aktuella socialtjänstfrågor. S.
20. Barns behov och föräldrars rätt. S.
21. Barns behov och föräldrars rätt. Sammanfattning. S.
22. Riksbanken och riksgäldsfullmäktige. Fi.
23. Aktiers röstvärde. Ju.
24. Integritetsskydd i informationssamhället. Ju.
25. Kontroll av livsmedel. Jo.
26. Åklagarväsendets lokala organisation m.m. Ju.
27. Folkets främsta företrädare. Ju.
28. Folkstyrelsen under krig och krigsfara. Ju.
29. Fastighetsbildning 4. Förrättningsförfarande och boendeinflytande m.m. Ju.
30. Vapenfriutbildningen i framtiden. Fö.
31. EFU 87.1
32. EFU 87. Bilagedel. 1.
33. Framtid, huvudbetänkande. Ju.
34. Framtid, bilagedel. Ju.
35. Handel med teknisk sprit m.m. S.
36. Samernas folkrättsliga ställning. Ju.
37. Reavinst, aktier och obligationer. Fi.
38. Förvärv av nya småhus. Ju.
39. Skatteutredningar. Fi.
40. Utgiftsskatt. Teknik och effekter. Fi.
41. Utgiftsskatt. *Ej utk.* Fi.
42. Bränsle- och drivmedelsberedskapen under kriser och i krig. I.
43. Befrielse från värnpliktstjänstgöring. Fö.
44. Staketmetod för beskattning av handelsbolag. Fi.

Statens offentliga utredningar 1986

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Översyn av rättegångsbalken 2. Högsta domstolen och rättsbildningen. [1]
Påföljd för brott 1. Lagtext och sammanfattning. [13]
Påföljd för brott 2. Motiv. [14]
Påföljd för brott 3. Bilagor. [15]
Aktiers röstvärde. [23]
Integritetsskydd i informationssamhället. [24]
Åklagarväsendets lokala organisation m.m. [26]
Folkets främsta företrädare. [27]
Folkstyrelsen under krig och krigsfara. [28]
Fastighetsbildning 4. Förrättningsförfarande och boendeinflytande m.m. [29]
Framtid, huvudbetänkande. [33]
Framtid, bilagedel. [34]
Samernas folkrättsliga ställning. [36]
Förvärv av nya småhus. [38]

Försvarsdepartementet

Militära skyddsområden. [7]
Datorer, sårbarhet, säkerhet. [12]
Vapenfriutbildningen i framtiden. [30]
Befrielse från värnpliktstjänstgöring. [43]

Socialdepartementet

Allmänna socialtjänstfrågor. [19]
Barns behov och föräldrars rätt. [20]
Barns behov och föräldrars rätt — sammanfattning. [21]
Handel med teknisk sprit m. m. [35]

Finansdepartementet

Soliditet och skälighet i försäkringsverksamheten. [8]
Riksbanken och riksgäldsfullmäktige. [22]
Reavinst aktier och obligationer. [37]
Skatteutredningar. [39]
Utgiftsskatt. Teknik och effekter. [40]
Utgiftsskatt. *Ej utk.* [41]
Staketmetod för beskattning av handelsbolag. [44]

Utbildningsdepartementet

En treårig yrkesutbildning — riktlinjer. [2]
En treårig yrkesutbildning — beskrivningar, förslag. [3]
Enklare skolförfattningar. Del 1. Sammanfattning, författningsförslag. [10]
Enklare skolförfattningar. Del 2. Motiv m.m. [11]

Jordbruksdepartementet

Kontroll av livsmedel. [25]

Arbetsmarknadsdepartementet

Ny lönegarantilag. [9]

Bostadsdepartementet

Bostadskommitténs slutbetänkande. Sammanfattning. [4]
Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 1. [5]
Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 2. [6]

Industridepartementet

Vägar till effektiv energianvändning. [16]
EFU 87. [31]
EFU 87. Bilagedel. [32]
Bränsle och drivmedelsberedskapen under kriser och i krig. [42]

Civildepartementet

Framtid i samverkan. Del 1. [17]
Framtid i samverkan. Del 2. [18]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningens nummer i den kronologiska förteckningen.

Statens offentliga utredningar 1986

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Översyn av rättegångsbalken 2. Högsta domstolen och rättsbildningen. [1]
Påföljd för brott 1. Lagtext och sammanfattning. [13]
Påföljd för brott 2. Motiv. [14]
Påföljd för brott 3. Bilagor. [15]
Aktiers röstvärde. [23]
Integritetsskydd i informationssamhället. [24]
Åklagarväsendets lokala organisation m.m. [26]
Folkets främsta företrädare. [27]
Folkstyrelsen under krig och krigsfara. [28]
Fastighetsbildning 4. Förrättningsförfarande och boendeinflytande m.m. [29]
Framtid, huvudbetänkande. [33]
Framtid, bilagedel. [34]
Samernas folkrättsliga ställning. [36]
Förvärv av nya småhus. [38]

Försvarsdepartementet

Militära skyddsområden. [7]
Datorer, sårbarhet, säkerhet. [12]
Vapenfriutbildningen i framtiden. [30]
Befrielse från värnpliktstjänstgöring. [43]

Socialdepartementet

Allmänna socialtjänstfrågor. [19]
Barns behov och föräldrars rätt. [20]
Barns behov och föräldrars rätt — sammanfattning. [21]
Handel med teknisk sprit m. m. [35]

Finansdepartementet

Soliditet och skälighet i försäkringsverksamheten. [8]
Riksbanken och riksgäldsfullmäktige. [22]
Reavinst aktier och obligationer. [37]
Skatteutredningar. [39]
Utgiftsskatt. Teknik och effekter. [40]
Utgiftsskatt. *Ej utk.* [41]
Staketmetod för beskattning av handelsbolag. [44]

Utbildningsdepartementet

En treårig yrkesutbildning — riktlinjer. [2]
En treårig yrkesutbildning — beskrivningar, förslag. [3]
Enklare skolförfattningar. Del 1. Sammanfattning, författningsförslag. [10]
Enklare skolförfattningar. Del 2. Motiv m.m. [11]

Jordbruksdepartementet

Kontroll av livsmedel. [25]

Arbetsmarknadsdepartementet

Ny lönegarantilag. [9]

Bostadsdepartementet

Bostadskommitténs slutbetänkande. Sammanfattning. [4]
Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 1. [5]
Bostadskommitténs slutbetänkande. Del 2. [6]

Industridepartementet

Vägar till effektiv energianvändning. [16]
EFU 87. [31]
EFU 87. Bilagedel. [32]
Bränsle och drivmedelsberedskapen under kriser och i krig. [42]

Civildepartementet

Framtid i samverkan. Del 1. [17]
Framtid i samverkan. Del 2. [18]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningens nummer i den kronologiska förteckningen.

Liber
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-09461-4
ISSN 0375-250X