SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN Nr 9 1970

Om handelsbolag (kommanditbolag) såsom medel att ernå obehörig skatteförmån samt beskattningen därvid

Av Jur. Dr. K. G. A. Sandström

Innehållsförteckning:

§ 1. Gällande bestämmelser rörande vanliga handelsbolag och kommanditbolag 369
I. Civilrättsliga regler 369
II. Skattelagarnas bestämmelser 371
III. Terminologiska frågor 372
§ 2. Bolagsbildning som medel att ernå skattelindring 372
§ 3. Den tidigare inställningen gent emot ifrågavarande åtgärder 375
I. Den första reaktionen 375
II. Skatteflyktskommitténs förslag ... 376
§ 4. Ändrad inställning i rättspraxis ... 377
§ 5. Rättspraxis' nuvarande ståndpunkt: Fall, då den i bolaget beslutade vinstfördelningen frångås vid beskattningen 378
Inledning; översikt av föreliggande rättsfall 378
I. Allmänna förutsättningar för att vinstfördelningen skall frångås 382
A. Förutsättningar beträffande fördelningen av bolagets vinst 382
B. Förutsättningar, avseende huvudmannen 386
C. Förutsättningar, avseende den gynnade delägaren 387
1. Den gynnade delägaren är en fysisk person 387
2. Den gynnade delägaren är en juridisk person 388
II. Fall, då vinstfördelningen godtages, ehuru angivna förutsättningar äro uppfyllda 390
III. Tillvägagångssättet vid vinstfördelningens frångående samt innebörden därav 391
IV. Sammanfattning 393
§ 6. Rättspraxis' nuvarande ståndpunkt: Fall, då redovisad bolagsvinst icke godtages såsom sådan 394
I. Å handels- eller kommanditbolag överfört belopp, som ingår i dess vinst, anses ha ersatt gåva eller periodiskt understöd till bolagets delägare 395
II. I handels- eller kommanditbolags vinst ingår belopp som överförts från aktiebolag, vars aktier ägas av delägarna i förstnämnda bolag 398

Förkortningar: H. = Nytt juridiskt arkiv, Avd. I; Nial = Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, Stockholm 1955; R = Regeringsrättens årsbok.

§ 1. Gällande bestämmelser rörande vanliga handelsbolag samt kommanditbolag

I. *Civilrättsliga regler*

Hithörande bestämmelser äro meddelade i lagen den 28 juni 1895 om handelsbolag och enkla bolag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Ett *handelsbolag* föreligger då två eller flera slutit sig samman ("slutit bolag") för att under gemensam firma idka handelsrörelse eller annan näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker.

För att ett handelsbolag skall uppkomma kräves ej att bolagsavtalet ingås skriftligen. Även ett muntligt bolagsavtal är tillfyllest. Härjämte har man i praxis, när omständigheter förelegat som tyda på förhandenvaron av ett bolagsförhållande, ansett sig kunna presumera att så varit fallet, oaktat intet bolagsavtal påvisats.[1]

Delägare i ett handelsbolag kunna även juridiska personer vara.[2] Hinder kan därför ej möta för ett enmansbolag att ingå som delägare i ett handelsbolag och detta även om såsom ytterligare bolagsman endast inträtt den som är ensamdelägare i enmansbolaget.[3]

Bolagsmännen äro solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser och någon ändring av detta ansvar kan ej ske genom avtal mellan bolagsmännen. Visserligen kan en av bolagsmännen åtaga sig att gent emot övriga bolagsmän svara för bolagets förbindelser, men detta är blott en reglering av bolagsmännens interna förhållanden. Gent emot tredje man äro alltjämt samtliga bolagsmän solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser.

Delägarna i ett handelsbolag skola tydligtvis tillsammans verka för det gemensamma ändamål, för vilket bolaget bildats. Denna medverkan behöver dock ej bestå i arbetsprestationer, ehuru naturligtvis i regel någon bolagsman måste vara aktivt verksam å bolagets vägnar. En bolagsmans medverkan kan bestå allenast i penningtillskott till bolaget och till och med endast däri, att bolagsmannen genom att inträda i handelsbolaget åtager sig ansvar för bolagets förbindelser.[4] Med hänsyn härtill kan otvivelaktigt sägas att kravet på samtliga bolagsmäns medverkan för det gemensamma ändamålet blivit till den grad uttunnat att i realiteten knappast mycket står kvar av detsamma.[5]

Bolagsmännens enligt bolagsavtalet lämnade medverkan — penningtillskott, arbetsprestationer o. s. v. — utgör deras insats i bolaget. En bolagsmans insats kan ökas under bolagets bestånd genom att belopp, som han varit berättigad lyfta i bolaget (andel i vinst, ränta) lägges till insatsen. Så sker automatiskt om bolagsmannen ej inom viss tid begagnat sig av sin lyftningsrätt. Mot annan bolagsmans bestridande får dock ej insatsen ökas utöver avtalat belopp.

Handelsbolag skall anmälas till handelsregistret i och för bolagets registrering. Bolagets firma skall, då icke alla bolagsmännen äro i firman angivna, innehålla namnet å minst en av dem med ett tillägg, som antyder att flera bolagsmän finnas. Dock gäller att, om någon inträder såsom delägare i enskild näringsidkares rörelse, dennes firma fortfarande får begagnas oförändrad.[6]

---

[1] H. 1953:547. — Jfr *Nial*, sid. 64.
[2] R. 1918, ref. 98, R. 1932, ref. 34.
[3] Jfr R. 1957, not. 2409, R. 1960, not 1262–1264.
[4] Jfr *Nial*, sid. 34.
[5] *Karlgren* i Svensk Juristtidning 1956, sid. 610—611.
[6] 1887 års lag ang. handelsregister, firma och prokura, 9 § och 11 § andra stycket.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Där ej annat avtalats äger varje bolagsman, som tillskjutit penningar eller vars insats värderats i penningar, tillgodonjuta ränta efter 5 % om året å hans vid räkenskapsårets början behållna insats. Rörande fördelningen av vinst och förlust äga bolagsmännen efter gottfinnande överenskomma. Härvidlag råder alltså full avtalsfrihet. Har avtal om fördelningen ej träffats, sker fördelningen efter huvudtalet, d. v. s. varje bolagsman påföres lika stor del av vinsten eller förlusten.

En särskild form av handelsbolag är det s. k. *kommanditbolaget*. Härmed förstås ett handelsbolag med begränsad ansvarighet för en eller flera av delägarna. Bolagsman, vars ansvarighet sålunda är begränsad, ansvarar ej för bolagets förbindelser med mera än vad han i bolaget insatt eller åtagit sig att insätta. Sådant förbehåll om begränsad ansvarighet får dock ej göras av samtliga bolagsmän. Bolagsman, som gjort dylikt förbehåll, kallas kommanditdelägare medan annan bolagsman, vilken alltså är obegränsat ansvarig för bolagets förbindelser, benämnes komplementär. Av det nyss sagda framgår att i ett kommanditbolag alltid måste finnas minst en komplementär. Bolagets firma skall innehålla ordet kommanditbolag.

Kommanditdelägares insats lärer väl i regel utgöras av penningar men kan även fullgöras genom tillskjutande av annan egendom eller genom arbetsprestationer. I sistnämnda fall måste dock insatsen vara uppskattad till visst belopp i penningar.[7] Kommanditdelägare får ej deltaga i bolagets förvaltning, om ej annat avtalats, och är utesluten från befogenheten att företräda bolaget. Angående fördelningen av vinst och förlust äga bolagsmännen efter gottfinnande avtala, men har sådant avtal ej träffats skall rätten skilja mellan bolagsmännen. I sistnämnda fall synes böra beaktas att komplementären genom sin obegränsade ansvarighet för bolagets skulder bär en större risk i företaget än kommanditdelägaren samt att det därför, även om båda faktiskt skulle ha gjort lika stora insatser, ofta är naturligast att komplementären har rätt till större del av vinsten än kommanditdelägaren.[8]

I övrigt gälla för kommanditbolag enahanda bestämmelser som för andra handelsbolag.

II. *Skattelagarnas bestämmelser*

Vad angår skattelagarnas inställning till ifrågavarande bolagsformer erinras om bestämmelserna i 53 § 2 mom., punkt 9 anv. till 53 § och punkt 9 anv. till 32 § KL. Av dessa bestämmelser framgår *att* vanligt handelsbolag och kommanditbolag icke taxeras utan deras inkomst hänföres till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets inkomst, *att* delägare i vanligt handelsbolag eller kommanditbolag beskattas för den del av bolagets vinst, som å honom belöper, huru denna än må ha av bolaget använts och oberoende av vad han må ha lyftat av bolagets under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst samt *att,* om delägare i vanligt handelsbolag eller kommanditbolag åtnjutit

[7] Jfr *Nial,* sid. 362.
[8] *Nial,* sid. 352.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

inkomst från bolaget i form av avlöning, sådan inkomst hänföres till intäkt icke av tjänst utan av den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit.[9]

Vidare erinras om att vanligt handelsbolag och kommanditbolag jämlikt 38 § TF skall årligen avlämna uppgifter till ledning för delägares taxering. Uppgift skall lämnas *dels* för varje kommun, där delägare är skattskyldig till statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt, därvid uppgiften skall avfattas enligt reglerna för *allmän* självdeklaration (d. v. s. å blanketten för allmän självdeklaration) och tillika innehålla upplysning om den delägaren tillkommande andelen av bolagets inkomst och värdet av hans andel i bolaget, och *dels* för varje kommun, dit någon av bolaget innehavd förvärvskälla är att hänföra, därvid uppgiften skall avfattas enligt reglerna för *särskild* självdeklaration (d. v. s. å blanketten för särskild självdeklaration) och tillika innehålla upplysning om den del av inkomsten, som å varje delägare belöper.

III. *Terminologiska frågor*

På sätt ovan anförts har uttrycket handelsbolag den vidsträckta innebörd att därunder inbegripas även kommanditbolagen. I det allmänna språkbruket har dock detta förhållande ej beaktats utan man använder uttrycket kommanditbolag som om därmed avsåges en annan bolagsform än handelsbolag. Härav följer att om man i en framställning talar allenast om handelsbolag, kan — ehuru uttrycket inbegriper även kommanditbolag — hos läsaren uppstå tvekan huruvida även sistnämnda bolag åsyftas.

I KL har man sökt undgå denna svårighet genom att skilja mellan kommanditbolag, å ena, samt "vanliga handelsbolag", å andra sidan; jämför ovan under II. Med "vanliga handelsbolag" åsyftas då sådana handelsbolag, som ej äro kommanditbolag.

Denna KL:s terminologi torde dock vara mindre lyckad. I förevarande framställning kommer i stället — i anslutning till nyss berörda språkbruk och trots dettas oegentlighet — att såsom handelsbolag betecknas endast sådana till denna grupp hörande bolag, som ej äro kommanditbolag. Härav följer visserligen den olägenheten att man nödgas använda det omständliga uttrycket "handels- och kommanditbolag", när man åsyftar båda dessa former av bolag. Denna olägenhet har dock ansetts böra i tydlighetens intresse accepteras.

Med handelsbolag förstås alltså i fortsättningen enbart sådana handelsbolag, som ej äro kommanditbolag.

§ 2. **Bolagsbildning som medel att ernå skattelindring**

Handelsbolag och kommanditbolag äro av lagstiftaren godtagna former för rörelses bedrivande. Om en rörelseidkare väljer att driva sin rörelse i någon av dessa

[9] Vissa bestämmelser, berörande ifrågavarande bolag, ha även meddelats i förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, 3 §, och förordningen den 7 april 1967 om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning, 5 §.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

former kan alltså ur civilrättslig synpunkt ingen anmärkning riktas häremot. Ej heller ur skatterättslig synpunkt bör — ehuru försök därtill tidigare gjorts[10] — någon erinran kunna göras mot detta val av företagsform, även om den sammanlagda skatten å bolagsmännen blir lägre än vad fallet varit om vinsten uppburits av rörelseidkaren ensam. Om en skattelindring därigenom inträder för den egentliga rörelseidkaren, är detta något som följer av företagsformens rättsliga karaktär och av det sätt, varå dess beskattning av lagstiftaren anordnats.

De former för rörelses bedrivande, som handels- och kommanditbolag utgöra, kunna emellertid utnyttjas för att bereda en skattskyldig — i fortsättningen kallad huvudmannen — en av lagstiftaren icke avsedd förmån i skattehänseende — en obehörig skatteförmån. Det är framför allt bolagsmännens rätt att efter gottfinnande sinsemellan fördela bolagets vinst, som härvidlag kan utnyttjas. En rörelseidkare, som vill å annan överlåta medel utan vederlag men ej är berättigad till avdrag därför vid taxeringen — såsom fallet är beträffande gåva samt periodiskt understöd[11] till person i vederbörandes hushåll eller, med vissa undantag, till annans undervisning eller uppfostran — bildar då för rörelsens bedrivande ett handels- eller kommanditbolag tillsammans med den som skall erhålla beloppet ifråga. Vid fördelningen av bolagets vinst överför han sedan å denne delägare det ifrågavarande beloppet utöver den vinstandel, delägaren på grund av sin insats kan vara berättigad till. Härigenom ernår huvudmannen, därest åtgärden godtages, samma effekt i beskattningshänseende som om beloppet fått av honom avdragas vid taxeringen, eftersom hans inkomst från bolaget minskas med motsvarande belopp.

På dylikt sätt kan en rörelseidkare även söka ernå avdrag (genom inkomstminskning) för sådana levnadskostnader som förorsakas av honom åvilande försörjningsskyldighet; det är särskilt kostnaden för barns underhåll som härvid ifrågakommer. Detta syfte uppnås genom att rörelsen drives i handels- eller kommanditbolag tillsammans med barnen och att å dem, utöver skälig vinstandel, överföres ytterligare belopp som därefter förbrukas till bestridande av barnens underhåll. Detta innebär, om man så vill, att kostnaderna för barnens underhåll förvandlas till en kostnad för till dem utgivet periodiskt understöd samt att detta periodiska understöd sedan i sin tur förvandlas till en vinstandel i det ifrågavarande bolaget.

Man kan emellertid ernå samma resultat, som ovan sagts, även på en annan väg, när fråga är om gåva eller periodiskt understöd till flera personer eller om kostnader för dessas underhåll. I så fall låter huvudmannen dessa personer bilda ett handels- eller kommanditbolag, vari huvudmannen som regel icke själv ingår såsom delägare. Genom olika för bolaget vinstgivande transaktioner överför sedan huvudmannen värden å detta bolag utan motsvarande vederlag, t. ex. genom försäljning till bolaget av varor till underpris eller inköp av varor därifrån till överpris. Den för bolaget härigenom uppkommande vinsten kommer dess delägare till godo, och

[10] Se härom under § 3 nedan.

[11] I enlighet med skattelagarnas nuvarande terminologi skiljes här och i fortsättningen mellan gåva samt periodiskt understöd. I verkligheten är ju periodiskt understöd ofta blott en särskild form av gåva.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

huvudmannen har, om åtgärderna godtagits, undgått beskattning för de överförda värdena. Dylika transaktioner möjliggöras därav, att bolaget såsom sådant icke beskattas för sin inkomst; de å bolaget överförda medlen komma därför dess delägare till godo utan att därförut drabbas av skatt hos bolaget.

Slutligen kunna handels- och kommanditbolag utnyttjas till kringgående av den s. k. dubbelbeskattningen av aktiebolags vinst, d. v. s. beskattningen av denna vinst först hos aktiebolaget och sedan, då den utdelas, hos aktieägarna. För att ernå sagda resultat pläga de, som äga aktierna i aktiebolaget, vid sidan därav bilda ett handels- eller kommanditbolag, som tillhandahåller aktiebolaget vissa nyttigheter, t. ex. upplåter lokal för aktiebolagets rörelse, eller som övertager viss del av aktiebolagets verksamhet, t. ex. försäljningen av aktiebolagets produkter. Belopp, som eljest skolat utgå till aktieägarna såsom av aktiebolaget verkställd utdelning och således beskattas hos aktiebolaget, överföres sedan å handels- eller kommanditbolaget i sådan form att aktiebolaget, om åtgärden godtages, ej drabbas av skatt å dessa belopp. Så kan ske genom att aktiebolaget erlägger för hög ersättning för de av handels- eller kommanditbolaget tillhandahållna nyttigheterna, t. ex. för hög hyra för upplåten lokal, eller genom att aktiebolaget å handels- eller kommanditbolaget mot för låg ersättning överlåter produkter el. dyl. I den utsträckning som genom dessa åtgärder vinst uppkommer hos handels- eller kommanditbolaget kommer denna vinst sedermera dess delägare tillgodo utan att ha drabbats av skatt vare sig hos det aktiebolag, vari sagda delägare varit aktieägare, eller hos handels- eller kommanditbolaget.

Det är alltså på i huvudsak två sätt, som handels- och kommanditbolag kunna utnyttjas för vinnande av en obehörig skatteförmån: Dels genom det sätt, varå vinstfördelningen i bolaget verkställes, och dels genom att bolaget tillföres värden utan däremot svarande vederlag.

Dessa möjligheter att undandraga inkomst från beskattning blevo givetvis uppmärksammade av de skattskyldiga. Det synes dock ha varit först på 1940-talet — tydligtvis i anledning av det dåmera skärpta skattetrycket — som dessa möjligheter mera allmänt började utnyttjas. Så skedde framför allt i syfte att ernå avdrag för barns underhåll och man kan säkerligen spåra ett samband mellan denna tendens och det förhållandet att de s. k. barnavdragen år 1947 avskaffades vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Det sätt, varå de skattskyldiga i nu berörda fall gingo till väga, var till en början endast det ovan först angivna. Ett handels- eller kommanditbolag bildades mellan i regel en fader och hans barn, och på barnen överfördes sedan vid vinstfördelningen vissa belopp som utnyttjades för deras underhåll eller möjligen reserverades för deras framtida behov. Först i ett senare skede och då endast undantagsvis sökte man nå samma mål genom metoden att å ett av barnen bildat bolag överföra medel utan motsvarande vederlag.

Emellertid förekom även, ehuru till synes mera sällan, att handels- eller kommanditbolag på förut angivet sätt utnyttjades för att undgå dubbelbeskattningen av aktiebolags vinst.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Att dylika transaktioner måste framkalla en reaktion från det allmännas sida, är givet. I det följande redogöres för de former, denna reaktion tagit.

§ 3. Den tidigare inställningen gent emot ifrågavarande åtgärder

I. *Den första reaktionen*

Vad som till en början påkallade skattemyndigheternas uppmärksamhet var, såsom av det nyss anförda framgår, sådana fall då föräldrar i syfte att ernå en obehörig skatteförmån bildat handels- eller kommanditbolag tillsammans med sina barn. När så ansågs ha varit fallet, synas beskattningsnämnderna i allmänhet ha velat intaga den ståndpunkten att bolagsbildningen skulle vid beskattningen betraktas såsom ogiltig, enär den ej kunde anses affärsmässigt betingad utan föranledd av skattehänsyn. Resultatet härav blev att den, som handhaft ledningen av bolaget, ansågs ensam ha utövat den i bolagets namn bedrivna verksamheten och följaktligen vara ensam skattskyldig för bolagets uppgivna vinst.

Denna ståndpunkt innebar alltså att man vid beskattningen vägrade godtaga även en ur civilrättslig synpunkt oangriplig bolagsbildning. Härigenom kom en anmärkningsvärd avvikelse att äga rum från det civilrättsliga bedömandet av samma fall, och detta dessutom på vaga och tämligen obestämbara grunder. Det vill emellertid förefalla som om regeringsrätten till en början varit benägen att biträda nu berörda uppfattning.

År 1951 vägrade regeringsrätten godtaga att ett handelsbolag förelegat, då ett sådant bolag, vari inga kapitalinsatser verkställdes, bildats av en fader och hans två söner, 17 och 18 år gamla, och sönerna endast tidvis biträtt i bolagets verksamhet.[12] Regeringsrätten åberopade därvid att sönerna icke genom kapitalinsatser eller genom "nämnvärda" arbetsprestationer tagit del i verksamheten.[13]

År 1955 vägrade regeringsrätten att anse ett kommanditbolag föreligga, när ett sådant bolag bildats av en man och hans hustru samt makarnas två minderåriga barn, därvid de av barnen insatta beloppen, 1.000 kr. vardera, erhållits i gåva från föräldrarna.[14] Såsom huvudskäl för bolagsbildningens underkännande anförde regeringsrätten att vid upprättandet av de ingångna bolagsavtalen icke varit fråga om att bolagsmännen skolat samverka för vinnande av gemensamma fördelar på sätt avses i lagen om handelsbolag och enkla bolag. Även bortsett från att makarna enligt lag ej ägt att företräda barnen gent emot sig själva, framhöll regeringsrätten, kunde därför ej något bolagsförhållande anses ha kommit till stånd.[15]

I båda de återgivna fallen hade dock barnen medverkat för det gemensamma ändamålet, i det första fallet genom vissa arbetsprestationer och i det andra fallet genom kapitalinsatser. Någon saklig grund att på de anförda skälen underkänna

---

[12] Envar av sönerna hade tillförts något över 1/4 av bolagets till 10.179 kr. uppgående vinst.

[13] R. 1951, ref. 27. — Se även R. 1955. not. 626.

[14] Envar av delägarna och således även ettvart av barnen hade av bolagets vinst, 50.000 kr., tillförts 1/4 eller 12.500 kr.

[15] R. 1955, ref. 5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

bolagsbildningen lärer vid sådant förhållande ej ha förelegat.[16] Den egentliga anledningen till att så skedde var givetvis att man ej ville godtaga den skedda uppdelningen av bolagsvinsten.

II. *Skatteflyktskommitténs förslag*

Frågan om skatteundandragande genom utnyttjande av handels- eller kommanditbolag blev föremål för behandling av den s. k. skatteflyktskommittén i en den 24 mars 1956 dagtecknad promemoria med förslag till lagstiftning mot skatteflyktsåtgärder genom s. k. benefika barnreverser m. m. Däri behandlade kommittén sådana fall, då föräldrar sökte förskaffa sig opåkallad skattelättnad genom att uppdela inkomst och förmögenhet å sina barn eller dessas avkomlingar; andra fall berördes ej. Så vitt gällde handels- och kommanditbolag avsåg förslaget följaktligen endast de fall, då dylika bolag bildats av föräldrar, som i angivet syfte däri insatt sina barn eller dessas avkomlingar såsom delägare. Enligt kommitténs förslag skulle i anv. till 20 § KL införas vissa bestämmelser, avseende bl. a. sist berörda fall.

De i sagda hänseende föreslagna bestämmelserna kunna sammanfattas sålunda: För bestämmelsernas tillämpning förutsattes *att* handelsbolaget eller kommanditbolaget hade karaktär av fåmansbolag, d. v. s. att andelarna däri till huvudsaklig del ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, *att* någon av bolagets delägare genom eget eller anhörigas andelsinnehav hade ett avgörande inflytande i bolaget samt *att* inkomst från bolaget åtnjutits av någon annan delägare däri, vilken varit avkomling till sådan delägare som haft avgörande inflytande i bolaget. När denna situation var för handen skulle den del utav avkomlingens inkomst från bolaget, som översteg dels skälig avkastning å den av honom inbetalda insatsen och dels ersättning för av honom utfört arbete, anses ha kommit "den bestämmande personen" tillgodo och ha av denne utgivits såsom periodiskt understöd till hans ifrågavarande avkomling. Såsom skälig avkastning skulle i regel anses 6 % av insatsbeloppet, dock att högre procentsats kunde godkännas om detta funnes motiverat med hänsyn till de risker, avkomlingen löpte såsom delägare, eller till insatsens storlek. Bestämmelserna ifråga skulle emellertid icke äga tillämpning om det visades att delägarskapet tillkommit huvudsakligen i annat syfte än att åstadkomma uppdelning av den persons inkomst eller förmögenhet, vilken — om bestämmelserna tillämpats — skolat betraktas såsom utgivare av periodiskt understöd.

Med avseende å dessa och vissa andra föreslagna bestämmelser uttalade kommittén att en sådan lagstiftning innebar att man icke ifrågasatte transaktionernas civilrättsliga giltighet men att man upphävde deras i skattehänseende icke godtagbara verkningar.[17]

---

[16] *Nial,* som berör fallen (sid. 33, not. 2), synes dock närmast benägen att godtaga avgörandena.

[17] Skatteflyktskommitténs promemoria, sid. 30.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

I sak innebar kommitténs förslag att man under av kommittén angivna förutsättningar frångick den i bolaget beslutade vinstfördelningen, så snart huvudmannens avkomling därvid erhållit större andel än som motsvarade skälig avkastning å hans insats jämte ersättning för hans eventuella arbetsprestationer. Vad avkomlingen därutöver tillförts såsom vinstandel skulle anses ha i stället kommit huvudmannen till godo och därefter av denne utgivits såsom periodiskt understöd till avkomlingen. Det sagda skulle enligt den föreslagna författningstexten gälla, vare sig ett dylikt understöd, utgivet av huvudmannen, varit för denne avdragsgillt eller icke.[18]

Den av kommittén föreslagna lagstiftningen kom emellertid icke till stånd.

§ 4. Ändrad inställning i rättspraxis

Eftersom skatteflyktskommitténs förslag icke föranledde någon lagstiftning, blev det även i fortsättningen rättspraxis som därförutan fick söka bemästra ifrågavarande problem. Vad som härvid främst tilldrog sig uppmärksamheten var alltjämt sådana fall, då föräldrar i förut angivet syfte bildat bolag tillsammans med sina barn och därigenom sökt ernå en obehörig skatteförmån.

I fråga om regeringsrättens ståndpunkt till dessa fall har emellertid en ändring inträtt efter framläggandet av skatteflyktskommitténs förslag.[19] Man övergav sålunda den tidigare ståndpunkten, enligt vilken man i dylika fall på tämligen lösa grunder underkänt en förhandenvarande bolagsbildning. Denna ändrade ståndpunkt kom kanske tydligast till uttryck i ett år 1958 avgjort mål, där situationen var ungefär densamma som i det ovan berörda, år 1951 avdömda mål,[20] vari bolagsbildningen ej godtogs.

I 1958 års mål var fråga om ett handelsbolag mellan en fader och hans 17-årige son, vilken var gymnasieelev och som icke insatt något kapital i bolaget. Kammarrätten fann att något bolagsförhållande ej kunde anses ha kommit till stånd, enär sonen endast i begränsad omfattning kunnat taga del i verksamheten och avtalet om samverkan i bolag därför icke kunde anses "innefatta sådan samverkan", som förutsattes i lagen om handelsbolag och enkla bolag. Regeringsrätten fann däremot att ett handelsbolag i laga ordning tillkommit. — Två ledamöter voro dock skiljaktiga och ville lämna de av den skattskyldige anförda besvären utan bifall.[21]

När man sålunda övergav tanken att anse bolagsbildningen ogiltig, då därigenom eftersträvats en såsom obehörig ansedd skattelättnad, inriktade man sig i stället å de åtgärder, varigenom huvudmannen inom bolagets ram överfört inkomst å delägare i bolaget. Det blev i första hand vinstfördelningen i bolaget, som därvid för-

---

[18] Motiven till författningstexten äro däremot på denna punkt oklara.

[19] Även i andra avseenden synes rättspraxis ha påverkats av detta förslag; jfr *Sterner* i Svensk Skattetidning 1956, sid. 98.

[20] R. 1951, ref. 27.

[21] R. 1958, not. 1699. — Däremot är givet att om den uppgivna bolagsbildningen varit behäftad med sådana brister att i civilrättsligt hänseende intet bolag kan anses föreligga, kan ej heller vid beskattningen något bolag anses vara för handen; jfr R. 1964, not. 1711. Likaså är tydligt, att om en uppgiven delägare icke verkställt någon som helst insats i bolaget kan hans uppgivna delägarskap ej heller vid beskattningen godtagas, R. 1962, not. 489.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

anledde inskridanden, i det att man — anknytande till skatteflyktskommitténs förslag — icke godtog denna fördelning då fråga var om bolag mellan föräldrar och barn samt föräldrarna eller någon av dem genom vinstfördelningen sökt bereda sig förmån i skattehänseende. Så småningom skedde dock en viss utvidgning av den krets personer, vilkas förhandenvaro såsom bolagsmän ansågs berättiga till inskridande.

I den mån de skattskyldiga sökte ernå en obehörig skatteförmån genom att å handels- eller kommanditbolag överföra medel utan motsvarande vederlag, inskred man emellertid även häremot. Det var då icke vinstfördelningen i och för sig, som föranledde inskridandet, utan i stället det sätt varå medlen överförts å bolaget. I dylika fall ansåg man att det belopp, som redovisats såsom bolagets vinst, icke hade eller icke i sin helhet hade denna karaktär. Följaktligen blev det själva vinstredovisningen som då icke godtogs.

Härmed är man framme vid rättspraxis' nuvarande ståndpunkt. Vid den följande framställningen härav behandlas de angivna två fallen — sådana, då vinstfördelningen frångås, och sådana, då vinstredovisningen icke godtages — var för sig.

§ 5. Rättspraxis' nuvarande ståndpunkt: Fall, då den i bolaget beslutade vinstfördelningen frångås vid beskattningen

Inledning; översikt av föreliggande rättsfall

För att fastställa vilka omständigheter som föranlett att man i rättspraxis frångått vinstfördelningen i handels- eller kommanditbolag är tydligtvis erforderligt att en undersökning sker av förhållandena i de rättsfall, vari ett sådant frångående ägt rum. En sådan undersökning möter dock vissa svårigheter med hänsyn till det föga upplysande sätt, varå notiserna i regeringsrättens årsbok ofta avfattats. På grund härav har undersökningen i åtskilliga fall bort utsträckas att avse även de i målen prövade handlingarna. Det betydande antal mål, som här föreligger, har dock nödgat till en begränsning av denna kompletterande undersökning, i det att denna endast kunnat avse de mera uppenbara fallen av bristande upplysningar i årsbokens notiser.

Det resultat, som vid undersökningen erhållits, kan därför ej med bestämdhet sägas återgiva vad som för samtliga ifrågavarande mål varit utmärkande. Enstaka fall kunna förefinnas, vari särskilda förhållanden varit rådande, vilka vid undersökningen ej uppmärksammats och vilka avvika från vad som eljest varit händelsen. Även om denna möjlighet beaktas kan dock uttalas att det resultat, som vid undersökningen framkommit, i vart fall utvisar vad som i allmänhet utmärkt de mål, vari vinstfördelningen frångåtts.

Med den reservation, som av det ovan anförda framgår, synes resultatet av ifrågavarande undersökning kunna återgivas sålunda.

I samtliga ifrågavarande fall har ansetts ådagalagt att någon delägare i bolaget erhållit större vinstandel än som vederbort. Att så skett måste ju vara en nödvändig förutsättning för att fråga skall över huvud taget kunna uppstå om frångående av vinstfördelningen. I samtliga fall har även ansetts att annan delägare — huvud-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

mannen — erhållit en i motsvarande grad mindre vinstandel än han varit berättigad till. Det sagda innebär således att det ansetts ådagalagt att annan delägare gynnats på huvudmannens bekostnad. Nu berörda förhållande har i flertalet av de fall, där någon motivering lämnats, uttryckts så, att huvudmannen till förmån för annan delägare förfogat över inkomst som i verkligheten tillkommit honom själv.[22]

I samtliga fall har kunnat antagas att huvudmannen varit den, som genom sitt förfogande åstadkommit den ifrågavarande vinstfördelningen — något som även kommit till uttryck i den nyss återgivna formuleringen av vissa utslag.

Än ytterligare har i samtliga fall förhållit sig så, att den gynnade delägaren varit en nära anhörig till huvudmannen — i regel barn eller barnbarn — eller också, ehuru mera sällan, ett av honom behärskat aktiebolag.

Slutligen har i samtliga fall, när den gynnade delägaren varit en fysisk person, denne delägare eller, om flera sådana delägare gynnats, någon av dem tillhört huvudmannens hushåll eller ansetts åtnjuta undervisning eller uppfostran.[23]

Någon annan omständighet av betydelse, som varit för ifrågavarande fall gemensam, synes icke ha förefunnits. Håller man sig enbart till sådana fall, då den gynnade delägaren varit en fysisk person, som i bolaget insatt kapital, kan visserligen konstateras att i flertalet av dessa fall har den gynnade delägaren erhållit för insatsen erforderliga medel genom gåva från huvudmannen; det har även förekommit att den gynnade delägaren såsom gåva erhållit själva andelsrätten i bolaget.[24] Här är emellertid icke fråga om någon omständighet som varit utmärkande för alla de fall, då gynnad delägare insatt kapital i bolaget; vinstfördelningen har i dylika fall frångåtts även när delägarens insats ej härrört från huvudmannen.[25]

Utöver vad ovan sagts synes alltså ingen omständighet av betydelse ha varit gemensam för de fall, där vinstfördelningen i rättspraxis frångåtts. Ej heller har, på sätt framgår av det redan anförda, något fall anträffats där vinstfördelningen frångåtts, ehuru någon av de ovan angivna omständigheterna icke varit för handen. Man torde härav kunna sluta, att som regel anses vinstfördelningen medföra en obehörig skatteförmån för huvudmannen endast när samtliga nu angivna omständigheter föreligga och att följaktligen vinstfördelningen som regel frångås endast när så är förhållandet. Det är med andra ord här fråga om de allmänna förutsätt-

---

[22] R. 1958, not. 961, 1106, 1351, 1699, R. 1960, not. 197—198 (något avvikande formulering men samma innebörd), 813, 1063, 1068, 1073, R. 1962, not. 210, 213, R. 1964, not. 940, 1712. — En liknande formulering förekom redan i R. 1956, ref. 1, däri dock regeringsrätten — med godtagande av en bolagsbildning, vars giltighet ifrågasatts — tillika godtog vinstfördelningen å den grund att det icke visats att huvudmannen till förmån för andra delägare förfogat över belopp som skäligen tillkommit honom.

[23] Exempel å sistnämnda fall: R. 1959, not. 988, R. 1961, not. 125. I dessa mål angives att gynnad delägare tillhört huvudmannens hushåll "eller i vart fall" finge anses ha åtnjutit det ifrågavarande beloppet för sin "utbildning". Med sistnämnda uttryck åsyftas uppenbarligen att beloppet "i vart fall" utgått till vederbörandes undervisning eller uppfostran, ehuru man av någon anledning ej nyttjat denna skattelagarnas terminologi.

[24] R. 1958, not. 677, R. 1965, not. 643, GRS.

[25] Se t. ex. R. 1956, ref. 15, R. 1957, not. 679, R. 1958, not. 961 (jfr Svensk Skattetidning 1959, rättsfallshäftet, sid. 68), R. 1960, not. 197—198 (arvsmedel). 1114, 1116 (egna bankmedel).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

ningarna för att vinstfördelningen skall kunna frångås — förutsättningar, som alltså i allmänhet måste vara uppfyllda för att ett sådant frångående skall ske.

När under angivna förutsättningar vinstfördelningen frångåtts har ansetts att huvudmannen från bolaget uppburit även det belopp, varmed annan delägare gynnats, men att huvudmannen därefter utgivit samma belopp till den andre delägaren såsom gåva eller periodiskt understöd. Sagda förhållande har dock uttryckts på olika sätt.

I ett par fall uttalas att bolagsavtalet i vad det tillförde övriga delägare vinst utöver skälig ränta på deras hos bolaget innestående kapital ej kunde anses annat än som en utfästelse av huvudmannen att, i den mån rörelsen lämnade på visst sätt beräknat överskott, utge årligt understöd till övriga delägare.[26] Denna formulering kan dock vålla missförstånd, och det bör framhållas att med det nyttjade uttryckssättet åsyftas *icke* att bolagsbildningen skulle ha varit ogiltig. Stundom uttalas att den vinst, som enligt bolagsavtalet tillförts andra delägare än huvudmannen (utöver skälig ränta å insatserna), finge anses såsom till dem av huvudmannen utgivet periodiskt understöd.[27]

I ett fall säges, att den enligt bolagets räkenskaper gjorda fördelningen av bolagets vinst i verkligheten inneburit gåva till andra delägare av medel, som utgjort inkomst för huvudmannen.[28] Om någon enstaka gåva var dock i detta mål ej fråga, utan det överförda beloppet ingick som ett led i en periodisk utbetalning,[29] vadan alltså ett fall av periodiskt understöd förelåg.

Ibland säges att huvudmannen förfogat över den ifrågavarande inkomsten genom utbetalningar av periodisk natur till andra delägare[30] eller framhålles endast att huvudmannen icke varit berättigad till avdrag för till andra delägare utgivet periodiskt understöd.[31]

De mål, varur återgivna formuleringar hämtats, ha avsett fall, där den gynnade delägaren varit fysisk person; såsom redan anmärkts är det endast undantagsvis som det förekommit att denne delägare varit en juridisk person. Beträffande fysiska personer är åter tydligt att det belopp, varmed dessa gynnas vid fördelning av bolags vinst, i allmänhet utgår år efter år i den mån vinst uppkommer och således har periodisk karaktär. När man i rättspraxis bedömer beloppet såsom utgivet av huvudmannen själv följer av det sagda att detsamma då måste anses ha haft karaktär av periodiskt understöd från denne och ej av enstaka gåva. Så var även fallet i ett ovan berört mål,[32] ehuru utbetalningen däri betecknades såsom gåva. — För de avgöranden, varom nu varit tal, saknar dock betydelse om en enstaka gåva an-

[26] R. 1958, ref. 45, R. 1959, not. 268, R. 1964, not. 1496. — I R. 1959, not. 268, användes dock ej uttrycket årligt understöd utan talas om en utfästelse att årligen utge visst belopp.
[27] R. 1959, not. 987—989, R. 1960, not. 1263, R. 1961, not. 122, 125, R. 1964, not. 134.
[28] R. 1958, not. 961.
[29] Jfr R. 1958, not. 962.
[30] R. 1962, not. 210, 213.
[31] R. 1960, not. 1063, 1068.
[32] R. 1958, not. 961.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

ses föreligga i stället för periodiskt understöd, eftersom gåva — i motsats till periodiskt understöd — aldrig är avdragsgill.[33]

Då den gynnade delägaren varit en juridisk person kan däremot aldrig vara tal om periodiskt understöd till denne. I detta fall kan endast vara fråga om gåva, närmast i form av tillskott till den juridiske personen, och detta även om gåvan upprepas under en följd av år.

Vad ovan anförts torde kunna sammanfattas sålunda: När delägare, som varit fysisk person, vid vinstfördelningen gynnats på huvudmannens bekostnad och genom dennes förfogande samt den sålunda gynnade delägaren varit en nära anhörig till huvudmannen och tillhört dennes hushåll eller åtnjutit undervisning eller uppfostran, har ansetts att det belopp, varmed denne delägare gynnats vid vinstfördelningen, varit utgivet av huvudmannen själv såsom periodiskt understöd till den gynnade delägaren — ett understöd, som alltså i detta fall i regel icke varit för huvudmannen avdragsgillt vid beskattningen, eftersom den gynnade delägaren tillhört huvudmannens hushåll eller understödet utgått till delägarens undervisning eller uppfostran ("utbildning").

Det bör dock anmärkas att här endast är fråga om en i rättspraxis uppställd presumtion rörande det ifrågavarande beloppets karaktär. Denna presumtion bör kunna motbevisas och om denna motbevisning lyckas bör presumtionen förfalla och vinstfördelningen följaktligen godtagas.

Som förut nämnts är det sällan förekommande att den gynnade delägaren är en juridisk person, och om någon stadgad praxis i dylika fall kan alltså ej vara tal. Beträffande rättspraxis' ståndpunkt i dylikt fall torde därför ej kunna sägas mera än att vinstfördelningen lärer frångås då huvudmannen anses därigenom skola ernå en obehörig skatteförmån; ett speciellt fall, då så ansetts vara händelsen, behandlas i det följande. Belopp, varmed den juridiske personen gynnats vid vinstfördelningen, anses vara utgivet av huvudmannen själv såsom gåva (tillskott) till den juridiske personen.

Den följande framställningen anknyter till vad här anförts. Till en början behandlas de allmänna förutsättningarna för att den beslutade vinstfördelningen skall frångås, därvid dessa förutsättningar uppdelats sålunda:

A. Förutsättningar beträffande fördelningen av bolagets vinst.

B. Förutsättningar, avseende huvudmannen.

C. Förutsättningar, avseende den gynnande delägaren.

Härefter behandlas vissa fall, då vinstfördelningen godtagits i trots av att sagda förutsättningar äro uppfyllda. Slutligen redogöres för tillvägagångssättet vid vinstfördelningens frångående samt för innebörden därav.

---

[33] Här bortses givetvis från de s. k. remuneratoriska gåvorna, vilka i verkligheten utgöra ersättning för gjorda prestationer. Jfr *Sandström,* Beskattning av inkomst av rörelse, Stockholm 1951, sid. 146.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

I. *Allmänna förutsättningar för att vinstfördelningen skall frångås*

A. Förutsättningar beträffande fördelningen av bolagets vinst

För att vinstfördelningen skall frångås är en given förutsättning att densamma framstår såsom icke motiverad av det rådande bolagsförhållandet. Närmare bestämt innebär detta, på sätt förut framhållits, att någon delägare i bolaget genom avtalet om vinstfördelningen framstår såsom gynnad å annan delägares — huvudmannens — bekostnad. För att så skall vara förhållandet måste åter krävas att huvudmannen genom sagda avtal tillförts mindre vinstandel än han, bortsett från avtalet, rätteligen bort bekomma, medan den andre delägaren erhållit större vinstandel än han, fortfarande bortsett från avtalet, bort vara berättigad till.

Vid bedömandet av, om annan delägare gynnats på huvudmannens bekostnad, bortser man alltså från den civilrättsliga rättsgrund, som avtalet om vinstfördelningen skapat för delägarna, och bedömer situationen uteslutande ur skälighetssynpunkt. Härvid böra naturligtvis olika omständigheter beaktas, såsom storleken och beskaffenheten av delägarnas insatser och, när fråga är om kapitalinsats, det riskåtagande som kan ha varit förenat därmed. En dylik skälighetsbedömning blir dock ofta besvärlig och kan naturligtvis aldrig leda till exakta resultat.

Med hänsyn härtill kan ifrågasättas, huruvida något inskridande mot vinstfördelningen borde ske, då därvid skedda avvikelser från vad som anses skäligt äro mindre betydande. Det kunde synas befogat att en viss och ej för ringa vinstmarginal lämnades öppen för att täcka eventuella felaktigheter vid skälighetsbedömningen.

En dylik uppfattning synes även ha legat till grund för vissa av regeringsrättens tidigare avgöranden. Regeringsrätten intog nämligen däri den ståndpunkten att vinstfördelningen ej frångicks med mindre den ansågs vara uppenbart orimlig.[34] Ansågs åter, att så icke var förhållandet, godtogs vinstfördelningen även om annan delägare än huvudmannen erhållit större vinstandel än som kunde synas skäligt.[35]

Rätt snart och i vart fall under år 1958 övergav dock regeringsrätten denna ståndpunkt. Den ändrade ståndpunkten kom till uttryck i sådana mål, där huvudmannen varit bolagets företagsledare medan övriga bolagsmän endast verkställt kapitalinsatser i bolaget eller möjligen därutöver någon obetydlig arbetsinsats — en situation, som förelegat i det övervägande flertalet av de till regeringsrätten fullföljda målen.

När en dylik situation var för handen, synes regeringsrätten från och med sagda år ha övergått till ett förenklat och delvis schablonmässigt bedömande. Därvid utgick man ifrån att huvudmannen-företagsledaren städse borde vara berättigad till all den i bolaget uppkomna vinst, som översteg skälig avkastning å övriga delägares kapitalinsatser (tillika med skälig ersättning för dessa delägares eventuella arbetsprestationer), oberoende av om detta överskjutande belopp var större eller mindre. Det återstod då endast att avgöra vad som utgjorde skälig avkastning å övriga delägares insatser. Det var i detta avseende man i rättspraxis övergick till en scha-

[34] R. 1956, ref. 15, R. 1957, not. 2409.
[35] R. 1957, not. 2632. Jfr även R. 1956, ref. 1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

blonmetod i det att man ansåg 6 % av insatsens belopp utgöra skälig avkastning därå.[36]

När i angivna fall annan delägare än huvudmannen erhållit större andel av bolagets vinst än som motsvarade 6 % av hans kapitalinsats ansågs alltså denne delägare ha genom det överskjutande beloppet (där ej viss del därav kunde anses utgöra ersättning för eventuella arbetsprestationer) blivit gynnad på huvudmannens bekostnad, och det överskjutande beloppet ansågs följaktligen utgöra inkomst, som rätteligen tillkommit huvudmannen. — *Skolexempel:* I ett bolag med tre delägare har huvudmannen, som är bolagets företagsledare, insatt 20.000 kr, och envar av övriga två delägare insatt 10.000 kr. Bolaget redovisar för beskattningsåret en vinst om 60.000 kr., som fördelats med 30.000 kr. å huvudmannen och 15.000 kr. å envar av övriga två delägare. Om här föreligger ett sådant fall, då vinstfördelningen frångås, anses vid beskattningen att envar av sistnämnda två delägare såsom vinstandel erhållit endast (6 % × 10.000 =) 600 kr. och således på huvudmannens bekostnad gynnats genom därutöver tilldelade 14.400 kr. Huvudmannens vinstandel i bolaget anses åter ha utgjort (60.000 — 1.200 =) 58.800 kr. i stället för uppgivna 30.000 kr.

Vid nu angivna ståndpunkt, vilken i detta fall är densamma som skatteflyktskommittén intagit i sitt ovan omförmälda förslag, har regeringsrätten därefter förblivit, på sätt ett stort antal rättsfall utvisar.[37] Den nya ståndpunkten har, såsom redan påpekats, först kommit till uttryck i några under år 1958 avgjorda mål,[38] men ståndpunkten kan sägas särskilt klart framgå av en serie mål, som avgjorts under år 1960.

Dessa mål avsågo ett kommanditbolag, vari som delägare ingingo en fader, hans tre minderåriga barn och ett av fadern ägt aktiebolag. Aktiebolaget var komplementär i kommanditbolaget men fadern handhade ledningen av kommanditbolagets verksamhet. I sistnämnda bolag hade ettvart av barnen såsom kommanditdelägare insatt 10.000 kr. medan fadern i sådan egenskap insatt 75.000 kr.

Vid 1955 års taxering deklarerade ettvart av barnen för 485 kr. såsom dess andel i kommanditbolagets vinst, motsvarande 4,85 % av insatsen. Prövningsnämnden och kammarrätten beskattade fadern för de av barnen sålunda deklarerade beloppen. Regeringsrätten fann att vad barnen tillförts såsom andel i bolagets vinst icke kunde anses överstiga skälig avkastning å deras i bolaget insatta kapital samt att fadern alltså ej bort beskattas för de av barnen deklarerade beloppen.[39]

---

[36] I ett äldre rättsfall har emellertid 5 % ansetts motsvara skälig avkastning, R. 1958, not. 961. Likaså i R. 1958, not. 2643, därvid dock åberopats härom meddelad bestämmelse i bolagsavtalet, samt i R. 1959, not. 987—988 och R. 1963, not. 1498, därvid denna procentsats (som föreskrivits i bolagsavtalet) tillämpats av prövningsnämnden utan att dess beslut i denna del överklagats. En procentsats av 8 % har tillämpats av prövningsnämnden i R. 1964, not. 1496, 1498, och i R. 1964, not. 1712 utan att besluten i denna del överklagats. Jfr även dissidentens yttrande i R. 1956 ref. 1.

[37] Vid nuvarande ränteläge kan naturligtvis ifrågasättas om icke den tillämpade procentsatsen, 6 %, är för låg. Därtill har emellertid regeringsrätten ännu icke haft att taga ståndpunkt.

[38] Av dessa mål har ett refererats, R. 1958, ref. 45. Jfr dock R. 1956, ref. 15, däri vinstfördelningen ansetts uppenbart orimlig när gynnad delägares vinstandel överstigit 6 % av insatsen.

[39] R. 1960, not. 1262.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Vid 1956 års taxering deklarerade ettvart av barnen för 1.524 kr. såsom andel i bolagets vinst, motsvarande cirka 14,5 % av dåvarande insats, 10.500 kr. Prövningsnämnden beskattade fadern för de av barnen deklarerade beloppen. Kammarrätten undanröjde nu denna taxering. Regeringsrätten beskattade fadern för bolagets inkomst i vad den tillförts barnen, tillhopa 4.572 kr., men med avdrag för 1.890 kr., motsvarande 6 % av barnens dåmera hos bolaget innestående kapital, 31.500 kr.[40]

Vid 1957 års taxering deklarerade varje barn 355 kr. såsom andel i bolagets vinst. Prövningsnämnden beskattade fadern för dessa av barnen deklarerade belopp. Kammarrätten undanröjde denna taxering enär i målet icke visats att vid fördelningen av bolagets vinst fadern till förmån för barnen förfogat över belopp, som skäligen tillkommit honom. Av taxeringsintendenten anförda besvär lämnades av regeringsrätten utan bifall.[41]

Vid 1958 års taxering deklarerade barnen 1.117 kr. vardera såsom andel i bolagets vinst, motsvarande i avrundat tal 16 % av insatsen, som dåmera nedgått till 7.000 kr. Prövningsnämnden beskattade fadern för de av barnen sålunda deklarerade beloppen. Kammarrätten undanröjde denna taxering. Regeringsrätten beskattade fadern för bolagets inkomst i vad den tillförts barnen, tillhopa 3.351 kr., med avdrag för 1.260 kr., motsvarande 6 % av barnens hos bolaget innestående kapital, 21.000 kr.[42]

Vad ovan sagts gäller emellertid blott sådana fall, då huvdmannen varit bolagets företagsledare och således handhaft dess verksamhet. När regeringsrätten därvid intagit den ståndpunkten att vinstfördelningen frångås även då den ej är uppenbart orimlig, bör dock ej heller i andra fall kunna krävas, för att vinstfördelningen skall få frångås, att denna fördelning varit uppenbart orimlig. Något utrymme för den ovan berörda schablonmetoden torde däremot icke finnas i dessa andra fall; det är blott när huvudmannen är företagsledare som en dylik metod — innebärande att huvudmannen anses berättigad till huvudparten av bolagets vinst — synes kunna försvaras.

De andra fall, som kunna tänkas förekomma, äro närmast sådana, då handels- eller kommanditbolaget utgör ett rent förvaltningsbolag och därför ingen särskild företagsledning kräves. I dessa fall har ingen av delägarna, även om någon av dem betecknas såsom företagsledare, presterat mera än en viss kapitalinsats och ingen av dem kan därför anses berättigad till större vinstandel i förhållande till sin insats än övriga delägare.

En vinstfördelning, varemot anmärkning ej kan göras, synes i detta fall erhållas om uppkommande vinst fördelas å bolagsmännen i förhållande till deras insatser. Därest så sker, kan ingen av delägarna anses gynnad å annan delägares bekostnad även om vinstandelarna äro större än vad som motsvarar skälig avkastning å insatserna. Skulle däremot i nu avsedda fall någon delägare erhålla lägre vinstandel i förhållande till sin insats än vad annan delägare erhåller, torde sistnämnde delägare få anses gynnad på den andre delägarens bekostnad.[43]

---

[40] R. 1960, not. 1263.
[41] R. 1960, not. 1264.
[42] R. 1960, not. 1265.
[43] På nu angivet sätt har förfarits i ett år 1960 avgjort mål, R. 1960, not. 303. — I att senare mål, R. 1963, not. 1503, har däremot så ej skett, men förhållandena i detta mål vore i olika hänseenden komplicerade. Bl. a. hade de tidigare huvudmännen, vilka förut beskattats för bolagets vinst efter avdrag för ränta å de gynnade delägarnas insatser (jfr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

En situation, påminnande om de i förvaltningsbolagen rådande, kan även uppkomma i andra fall, nämligen då nära anhöriga ingå såsom delägare i ett bolag, vilket behärskas och förvaltas av andra personer. Ingen av de nära anhöriga kan då sägas vara berättigad till större vinstandel än den andre. Så länge dessa delägare erhålla lika stora vinstandelar i förhållande till sina insatser, torde därför ingen av dem kunna anses gynnad å den andres bekostnad.

I ett kommanditbolag ingingo som delägare R, H (komplementär) och advokaten G jämte deras barn. Insatskapitalet utgjorde 13.000 kr., varav 1.000 kr insatts av varje delägare. G och ettvart av hans fyra barn hade således i bolaget insatt 1.000 kr., vilka belopp motsvarade 5/13 av insatskapitalet, medan övriga delägares insatser motsvarade 8/13 av samma kapital. Vid 1953 års taxering hade envar av de tretton delägarna uppgivit 439 kr. såsom inkomst från bolaget. Prövningsnämnden beskattade R, H och G jämväl för de belopp som deras barn uppgivit såsom inkomst från bolaget. R, H och G anförde besvär, därvid G för sin del framhöll *att* han icke ägde större inflytande i bolaget än som motsvarade hans andel av insatskapitalet, *att* varken han eller barnen deltoge i skötseln av bolaget samt *att* bolaget bildats i samband med hans och barnens inträde i en rörelse, vilken bedrivits och framdeles skulle bedrivas av andra personer. Kammarrätten undanröjde ifrågavarande taxeringar och uttalade därvid i anledning av G:s besvär att anledning icke förekommit att till beskattning hos G upptaga barnens inkomster såsom delägare i kommanditbolaget. Regeringsrätten ansåg målet rörande G böra bedömas annorlunda än de övriga målen. Beträffande R och H fann regeringsrätten att den verkställda fördelningen av bolagets vinst finge anses innebära att envar av R och H av den inkomst, som i verkligheten tillkommit honom själv, till förmån för sina barn förfogat över de belopp som dessa tillförts vid vinstfördelningen; följaktligen fastställdes prövningsnämndens beskattningsåtgärder. I fråga om G gjorde regeringsrätten däremot icke någon ändring i kammarrättens utslag, enligt vilket G ej beskattats för vad hans barn uppgivit såsom inkomst från bolaget.[44]

De olika avgörandena torde ha sin förklaring däri, att G — i motsats till R och H — icke deltagit i bolagets ledning. Vid sådant förhållande kunde G — fortfarande i motsats till R och H — icke ha varit berättigad till större andel i bolagets vinst än som han tilldelats och kunde således ej ha till förmån för barnen förfogat över någon ytterligare inkomst från bolaget.

I nu berörda fall, då ingen av de ifrågavarande delägarna på grund av sin verksamhet i bolaget är berättigad till högre vinstandel än någon annan av dessa delägare, kan naturligtvis ändock förekomma att en av dessa delägare gynnas på annan sådan delägares bekostnad. För att vinstfördelningen då skall frångås måste

---

R. 1958, not. 2181, 2184, R. 1963, not. 1498, 1501), dåmera utträtt ur bolaget, vilket därigenom ändrat karaktär. — Här bör även omnämnas ett den 3 mars 1970 avgjort mål ang. H. Streiffert (S): I ett kommanditbolag ingingo som delägare *dels* ett aktiebolag, vars aktier till lika delar ägdes av S och en annan person, R, och *dels* sex barn till S och två barn till R. Aktiebolaget var komplementär och tillsköt icke något kapital, vilket däremot övriga delägare gjorde. Kommanditbolaget förvaltade värdepapper samt köpte och sålde sådana för egen räkning. Dess vinst fördelades mellan de åtta barn, som voro bolagsmän, i förhållande till deras insatser. Underinstanserna beskattade S för vad som tillgodoförts fem av hans barn (vilka tillhört hans hushåll) efter avdrag av 6 % å deras insatser. Regeringsrätten fann däremot anledning saknas att i förevarande hänseende vid taxeringen frångå den vinstfördelning, som gjorts av kommanditbolaget, och framhöll därvid bl. a. att de arbetsinsatser som krävts för verksamheten icke torde ha varit av sådan omfattning att fördelningen av vinsten med hänsyn härtill kunde anses oskälig.

[44] R. 1960, not. 812, 813, 814.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

dock krävas att den, som erhållit mindre vinstandel, också är den som härigenom skolat ernå en obehörig skatteförmån.

Hustru F ägde i Industriaktiebolaget Aromatic 320 av bolagets 2.000 aktier. För försäljning av aktiebolagets produkter bildades ett kommanditbolag med ett kapital av 34.000 kr. I kommanditbolaget, som hade ett flertal delägare, var Industriaktiebolaget Aromatic komplementär och tillika huvuddelägare med en insats av 15.000 kr., medan hustru F innehade en kommanditlott om 200 kr. (ursprungligen 3.200 kr.) och ettvart av hennes tre barn en kommanditlott om 1.000 kr., erhållen i gåva av modern. Vid 1952 års taxering, då kommanditbolaget redovisade en inkomst av 20.982 kr., deklarerade hustru F ett belopp av 500 kr. såsom inkomst från kommanditbolaget och ettvart av barnen 1.900 kr. såsom dylik inkomst. Prövningsnämnden beskattade hustru F även för de 5.700 kr. som uppgivits såsom barnens inkomst från kommanditbolaget. I anförda besvär framhöll hustru F att hon och barnen blott ägde en minoritetspost i kommanditbolaget och icke hade något bestämmande inflytande över detta bolag. Kammarrätten fann anledning saknas att frångå hustru F:s uppgifter angående inkomsten från kommanditbolaget och nedsatte hennes taxeringar i överensstämmelse härmed. Av taxeringsintendenten anförda besvär lämnades av regeringsrätten utan bifall.[45]

I detta fall kunde barnen så mycket mindre anses gynnade på moderns bekostnad som hon, som tydligen icke utövat någon verksamhet i bolaget, tvärtom erhållit väsentligt högre vinstandel i förhållande till sin insats (250 % av insatsen) än vad barnen bekommit (190 % av insatsen).

B. Förutsättningar, avseende huvudmannen

Så vitt tillgängliga rättsfall utvisa har man i rättspraxis frångått vinstfördelningen endast när det kunnat antagas att huvudmannen varit den, som genom sina åtgöranden åstadkommit den ifrågavarande fördelningen av bolagets vinst. Så är tydligtvis förhållandet, därest huvudmannen ägt ett bestämmande inflytande i bolaget. Det sätt, varå vinsten fördelats, måste då ha varit beroende av huvudmannens vilja, sådan denna kommit till uttryck i beslutet om vinstfördelningen eller eventuellt redan i bolagsavtalet, i den mån däri närmare bestämmelser träffats om vinstens fördelning.

I så gott som samtliga föreliggande rättsfall har också huvudmannen haft ett dylikt bestämmande inflytande i det ifrågavarande bolaget i det att han genom eget eller anhörigas andelsinnehav behärskat så stor del av andelarna i bolaget att han kunnat diktera dess beslut.[46] — Anmärkas bör måhända att när man här talar om att huvudmannen genom anhörigas andelsinnehav utövat ett bestämmande inflytande avses naturligtvis sådana fall, då dessa anhöriga stått i sådant förhållande till huvudmannen att deras beslutanderätt i verkligheten utövats av denne; i de

[45] R 1958, not 677, Svensk Skattetidning 1959, rättsfallshäftet, sid 67, Skattenytt 1958, sid. 356, Taxeringsnämnden 1958, sid. 182.

[46] Jfr skatteflyktskommitténs förslag (ovan under § 3, II) och *Sandström,* Beskattningen vid aktieutdelning, Stockholm 1962, sid. 184, not. 1. — I samtliga noterade rättsfall ha andelarna i bolaget direkt innehafts av huvudmannen eller hans anhöriga. Förhållandet torde dock böra bedömas på samma sätt, därest andelsinnehavet förmedlats av en juridisk person.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

föreliggande fallen har fråga varit om huvudmannens hustru eller om hans (ofta minderåriga) barn. Om dessa anhöriga även varit de, som gynnats genom vinstfördelningen, hindrar detta givetvis ej att deras andelsinnehav medräknas vid bedömandet av, om huvudmannen haft ett bestämmande inflytande i bolaget.

Emellertid har vinstfördelningen frångåtts även i vissa fall, där vederbörande huvudman ej ensam (genom eget eller anhörigas andelsinnehav) ägt ett bestämmande inflytande i bolaget. Så har nämligen skett även när i bolaget ingått ett par fristående intressegrupper, vardera i regel bestående av en fader och hans barn, vilka endast i förening utövat ett bestämmande inflytande i bolaget. Därest i dessa fall bolagets vinst fördelats på sådant sätt att de ifrågavarande barnen gynnats på respektive fäders bekostnad, har i rättspraxis ansetts att envar av fäderna härigenom till förmån för sina barn förfogat över inkomst som tillkommit honom själv.[47] Detta innebär alltså att envar av fäderna ansetts ha åvägabragt den vinstfördelning, varigenom hans barn gynnats. Det samförstånd, som härvidlag uppenbarligen rått mellan fäderna, har tydligtvis varit avgörande.

C. Förutsättningar, avseende den gynnade delägaren

Vid en redogörelse för de förutsättningar, varom här är fråga, behandlas var för sig de fall, då den gynnade delägaren är en fysisk person, och de fall, då denne delägare är en juridisk person.

1. *Den gynnade delägaren är en fysisk person*

När den gynnade delägaren varit en fysisk person, synas med avseende å denne uppställas två krav för att vinstfördelningen skall frångås: Dels kräves att den gynnade delägaren varit en nära anhörig till huvudmannen och dels att den gynnade delägaren eller, om flera delägare gynnats, någon av dem tillhört huvudmannens hushåll eller ock ansetts åtnjuta undervisning eller uppfostran.

Beträffande det sist angivna kravet är således tillfyllest att, om flera gynnade delägare äro nära anhöriga till huvudmannen, någon av dem tillhör huvudmannens hushåll eller åtnjuter undervisning eller uppfostran. När så är förhållandet kan vinstfördelningen frångås även beträffande övriga nu ifrågavarande delägare. I fråga om dessa fall och därvid skeende beskattning hänvisas till framställningen under III nedan.

Med avseende å det först angivna kravet — att gynnad delägare varit en nära anhörig till huvudmannen — erinras om att man ursprungligen torde ha inskridit mot fördelningen av bolagsvinsten endast då fråga varit om bolag mellan föräldrar och barn eller barns avkomling; även skatteflyktskommitténs förslag avsåg blott dylika fall. Så vitt föreliggande rättsfall utvisa har denna tendens även i fortsättningen gjort sig så till vida gällande att de ifrågavarande målen huvudsakligen avsett bolag av nu berörda slag. En utvidgning har dock skett av den krets perso-

[47] R. 1958, not. 1351, 2181, R. 1960, not. 813, 814.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

ner, vilkas gynnande medför att vinstfördelningen frångås, i det att så skett även då den gynnade delägaren varit hustru till huvudmannen.[48]

I de föreliggande rättsfall, vari vinstfördelningen frångåtts, har alltså den gynnade delägaren varit huvudmannens hustru eller avkomling. Härav lärer dock ej med nödvändighet följa att vinstfördelningen endast skulle kunna frångås i dylika fall. Visserligen har man i dessa fall särskild anledning misstänka att det belopp, varmed delägaren vid vinstfördelningen gynnats, utgått i stället för tilltänkt periodiskt understöd, men ett dylikt antagande kan vara befogat även beträffande andra nära anhöriga. Enahanda fog för ifrågavarande presumtion synes i vart fall föreligga i fråga om huvudmannens föräldrar[49] och möjligen även i fråga om hans syskon,[50] ehuru i sistnämnda fall kanske ytterligare bör krävas att deras ekonomiska omständigheter motiverat ett understöd. Jämväl i senast berörda fall borde då, därest dylika nära anhöriga gynnats vid vinstfördelningen, densamma kunna frångås.

Utöver vad nu sagts kräves ytterligare att den gynnade delägaren eller någon av de gynnade delägarna tillhört huvudmannens hushåll eller varit föremål för undervisning eller uppfostran. Innebörden av detta krav är tydligtvis att situationen skall vara sådan att huvudmannen, om han själv till delägaren utgivit det ifrågavarande beloppet, icke varit berättigad till avdrag därför. Här avsedda krav har sin naturliga förklaring däri, att endast om detta krav är uppfyllt finnes anledning antaga att huvudmannen genom vinstfördelningen skolat ernå en obehörig skatteförmån.

Visserligen föreligger avdragsrätt för periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran, därest understödet utgör skadestånd eller är av den art, varom i 22, 25 eller 29 §§ KL förmäles, d. v. s. utgår på grund av förutvarande anställning å fastighet eller i rörelse. Det torde emellertid icke förekomma att dylika slag av periodiska understöd utbytas mot en vinsttilldelning i handels- eller kommanditbolag, och från berörda avdragsrätt bortses därför i detta sammanhang.

2. *Den gynnade delägaren är en juridisk person*

Vad som skall krävas för att vinstfördelningen må frångås, då den gynnade delägaren är en juridisk person, möter större svårighet att angiva.

I ett hänseende är dock situationen mindre komplicerad: Om huvudmannen personligen överför medel å en juridisk person kan detta aldrig betecknas som periodiskt understöd även om medelsöverföringen är tid efter annan återkommande.

---

[48] R. 1958, not. 1669, 1672. — I R. 1964, not. 134, godtogs däremot den hustrun tillförda vinstandelen, enär hon såväl genom eget arbete som genom kapitalinsats tagit del i den av bolaget bedrivna verksamheten; jfr R. 1958, not. 2643—2644. I R. 1964, not. 1496, förklarades åtgärden att vid bolagsbildningen tillföra hustrun en kommanditlott icke äga civilrättslig giltighet (ej visat att giftermålsbalkens bestämmelser om rättshandlingar mellan makar iakttagits).

[49] Jfr R. 1961, not. 526, vari vinstfördelningen frångicks även beträffande huvudmannens moder. I detta fall hade dock även huvudmannens minderåriga barn varit gynnade delägare i bolaget.

[50] Jfr R. 1948, not. 541, Svensk Skattetidning 1949, rättsfallshäftet, sid. 65, i vilket mål emellertid bolagsbildningen underkändes.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Ej heller kan, med hänsyn till avfattningen av 43 § 3 mom. Kl, vad som vid vinstfördelningen tillförts en juridisk person tänkas ha trätt i stället för i sagda lagrum avsett koncernbidrag. Följaktligen kan icke förekomma att huvudmannen, om han själv överfört ifrågavarande belopp å den juridiska personen, varit berättigad till avdrag därför — något som ju däremot kan vara händelsen, om den gynnade delägaren varit en fysisk person och fråga varit om periodiskt understöd. Något krav, avsett att utesluta de fall då medelsöverföringen varit avdragsgill när den verkställts av huvudmannen själv, behöver således ej här uppställas.

Icke desto mindre är tveksamt, vad som här skall krävas för att vinstfördelningen må frångås. Det ifrågavarande fallet har sällan förekommit och föreliggande rättsfall ge därför ringa ledning. Man synes icke kunna här uttala mera än att vinstfördelningen bör kunna frångås då huvudmannen haft ett bestämmande inflytande över den ifrågavarande juridiska personen och således haft ett särskilt intresse av dennes ekonomiska förhållanden samt den juridiska personen varit i behov av kapitaltillskott. I dylikt fall bör kunna presumeras att vad som tillförts den juridiska personen utöver skälig vinstandel trätt i stället för ett av huvudmannen avsett, icke avdragsgillt kapitaltillskott.

En dylik situation förelåg i följande rättsfall.

Rederiaktiebolaget Gaist hade sitt aktiekapital fördelat å 15 aktier, varav 12 innehades av skeppsmäklaren M och hans hustru samt 2 av hans svärföräldrar medan en aktie innehades av annan person. Genom handelsbolagsavtal den 5 augusti 1949 mellan M och Rederiaktiebolaget Gaist inträdde detta aktiebolag som delägare i den av M under inregistrerad firma bedrivna skeppsmäklerirörelsen och insatte därvid ett belopp av omkring 21.000 kr. i det sålunda nybildade handelsbolaget. Handelsbolagets vinst eller förlust skulle efter varje räkenskapsårs utgång fördelas mellan delägarna enligt överenskommelse.

Enligt M:s vid 1950 års taxering avgivna deklaration hade den av handelbolaget bedrivna mäklerirörelsen lämnat en vinst av 20.657 kr. Jämlikt överenskommelse mellan M och rederiaktiebolaget skulle av vinsten 19.899 kr. tillfalla rederiaktiebolaget. Återstående 758 kr. upptog M i sin deklaration såsom inkomst av rörelse. Hos prövningsnämnden yrkade taxeringsintendenten att handelsbolagets hela vinst skulle beskattas hos M samt anförde därvid bl. a. *att* det mellan M och rederiaktiebolaget träffade handelsbolagsavtalet icke vore affärsmässigt betingat utan endast avsåge att ernå fördelar vid beskattningen, *att* rörelsen skötts helt av M samt *att* det till rederiaktiebolaget vid vinstfördelningen överförda beloppet ej heller kunde anses såsom koncernbidrag och därför icke vore avdragsgillt. Prövningsnämnden avslog taxeringsintendentens yrkande. Kammarrätten biföll däremot taxeringsintendentens talan och beskattade således M för hela den hos handelsbolaget redovisade vinsten. M anförde besvär och framhöll därvid att konsekvensen av den påförda taxeringen bleve att rederiaktiebolaget, som redovisat underskott på rederiverksamheten, ej kunde skattemässigt utnyttja underskottet;[51] M ansåg att ett civilrättsligt bindande avtal borde respekteras även ur skattesynpunkt samt meddelade vidare att skeppsmäklerirörelsen från och med år 1951 överförts å rederiaktiebolaget. Regeringsrätten nedsatte den M ågångna taxeringen och anförde därvid: Med hänsyn till innehållet i ovannämnda avtal får skeppsmäklerirörelsen anses ha bedrivits i handelsbolag med M och Rederiaktiebolaget Gaist som delägare. Den enligt överenskommelse mellan bolagsmännen verkställda fördelningen av nettoinkomsten av skeppsmäklerirörelsen måste, på grund av vad som blivit i målet upplyst angående bo-

[51] Närmare utredning härom saknas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

lagsmännens medverkan för bolagets ändamål och vad eljest i målet förekommit, anses uppenbart orimlig, rederiaktiebolaget till fördel. M har således — i sin egenskap av både delägare i handelsbolaget och, jämte sin hustru, huvudaktieägare i rederiaktiebolaget — förfogat över belopp som rätteligen tillkommit honom själv. Sistnämnda belopp bör skäligen bestämmas till 10.000 kr. M:s åtgärd att överföra nämnda belopp till rederiaktiebolaget är icke av den art, att han är berättigad till avdrag "därför". Hans inkomst som delägare bör i följd härav beräknas till 11.258 kr. (Häri ingick beräknat värde av bilförmån med 250 kr.)[52]

I detta fall ha alltså delägarna i handelsbolaget utgjorts av en fysisk person och ett aktiebolag, vari den fysiske personen — huvudmannen — genom eget och hustruns aktieinnehav haft ett bestämmande inflytande. Aktiebolaget har således närmast varit en bulvan för huvudmannen, som efter gottfinnande kunnat fördela handelsbolagets inkomst mellan sig och detta aktiebolag. Med utnyttjande av denna sin ställning har huvudmannen å aktiebolaget, som tydligen varit i behov av kapitaltillskott, överfört medel utöver vad aktiebolagets insats kunnat berättiga till. Det torde vara uppenbart att huvudmannen, om förfarandet godtagits, skulle ha ernått en obehörig skatteförmån i det att han erhållit avdrag (genom minskad vinsttilldelning) för belopp som, om han själv överfört beloppet å aktiebolaget, utgjort ej avdragsgillt kapitaltillskott.

II. *Fall, då vinstfördelningen godtages, ehuru angivna förutsättningar äro uppfyllda*

Anledningen till att vinstfördelningen i ett handels- eller kommanditbolag i vissa fall frångåtts vid beskattningen var ju, att dessa bolagsformer utnyttjats för att bereda skattskyldiga en såsom obehörig ansedd skatteförmån. Ett sådant utnyttjande skedde, då en delägare i bolaget (huvudmannen), med minskning av egen vinstandel, å annan delägare — utöver vad som rätteligen tillkommit denne i hans egenskap av bolagsman — av bolagsvinsten överförde medel som, om de utgivits av huvudmannen själv, hade utgjort gåva eller ej avdragsgillt periodiskt understöd. Den ifrågavarande skatteförmånen bestod alltså däri att huvudmannen på detta sätt ernådde avdrag (genom minskad vinstandel) för en ej avdragsgill utbetalning.

En situation av nu angivet slag har återigen i rättspraxis ansetts vara för handen, därest de ovan under I angivna förutsättningar varit uppfyllda. Detta är således en i rättspraxis uppställd presumtion — ett antagande alltså, som ansetts grundat å sådana sannolikhetsskäl att ytterligare bevisning för dess riktighet icke kräves.

Uppställandet av en presumtion av detta slag utesluter dock ej att motbevisning kan förebringas till ådagaläggande av att fråga icke varit om någon obehörig skatteförmån. Om tillfyllestgörande sådan motbevisning förebringas, bör tydligtvis pre-

[52] R. 1957, not. 2409, Svensk Skattetidning 1958, rättsfallshäftet, sid. 56, Skattenytt 1958, sid. 130, Taxeringsnämnden 1958, sid. 91. — Betr. regeringsrättens motivering, jfr ovan under § 5, I, A.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

sumtionen förfalla, och någon anledning att frångå vinstfördelningen föreligger då ej.

Man kan därför säga att presumtionens innebörd endast är att bevisskyldigheten omkastas. När de angivna förutsättningarna äro för handen behöver taxeringsmyndigheten icke visa att gynnad delägares vinstandel verkligen ersatt — helt eller delvis — en gåva eller ett icke avdragsgillt periodiskt understöd. Det är då i stället vederbörande delägare som, om han vill undvika att vinstfördelningen frångås, måste ådagalägga att den ifrågavarande vinstandelen icke till någon del haft sagda karaktär.

Den motbevisning, varom här är tal, lärer dock ofta vara svår att prestera. Så vitt framgår av föreliggande rättsfall är det också mera sällan som den skattskyldige därmed haft framgång. I nedan angivna fall var dock så förhållandet.

W var jämte sina tre barn, vilka alla uppnått myndig ålder, ägare av aktierna i ett aktiebolag, som drev agenturrörelse. Aktiebolaget upplöstes och i stället bildades ett kommanditbolag, vari som delägare ingingo W, tillika komplementär, samt hans tre barn men även — i enlighet med föräldrarnas önskan — W:s fem barnbarn. W ägde motsvarande andel i kommanditbolaget som förut i aktiebolaget och likaledes ägde ettvart av hans barn jämte dettas avkomlingar motsvarande andel i kommanditbolaget som barnet förut ägt i aktiebolaget. Vid 1954 års taxering redovisade kommanditbolaget en nettovinst av 107.736 kr., som fördelades å delägarna efter storleken av deras andelar i bolaget. W deklarerade den på honom belöpande andelen, 16.160 kr., såsom sin inkomst från bolaget. Prövningsnämnden ansåg W skattskyldig för 106.716 kr. (= 107.736 — 1.020, utgörande 6 % ränta å barnens och barnbarnens insatta kapital) men medgav W avdrag för periodiskt understöd till de tre barnen med 31.960 kr.; för vad som tillförts W:s barnbarn medgavs alltså icke något avdrag. Kammarrätten gjorde vissa ändringar i prövningsnämndens beslut, vilka ändringar dock ej medförde någon nedsättning i W:s taxering. Regeringsrätten fann att tillräckliga skäl ej kunde anses föreligga för antagande, att vinstfördelningen inneburit ett förfogande över W tillkommande medel till förmån för hans barn och barnbarn, samt ansåg förty W böra beskattas i enlighet med sin deklaration.[53]

I nu berörda fall hade annat icke skett än att aktieägarna i ett upplöst aktiebolag bildat ett kommanditbolag, vari de erhållit samma andelar som förut i aktiebolaget, ehuru vissa av dem överlåtit andelar å sina barn. Fördelningen av uppkommen vinst var även densamma i kommanditbolaget som i det förutvarande aktiebolaget. Genom vinstfördelningen i kommanditbolaget hade följaktligen ingen ändring skett i fråga om uppdelningen av den vinst, som uppkom å ifrågavarande rörelse. W kunde således ej därigenom ha berett sig någon obehörig skatteförmån; vid jämförelse med tidigare rådande förhållanden hade han icke vid vinstfördelningen avstått från någon honom rätteligen tillkommande inkomst.

III. *Tillvägagångssättet vid vinstfördelningens frångående samt innebörden därav*

Då vinstfördelningen i handels- eller kommanditbolag vid beskattningen frångås, innebär detta att man anser huvudmannen ha uppburit även det belopp, varmed

[53] R. 1963, not. 866. Se även R. 1963, not. 867, 868 (även i Svensk Skattetidning 1964, rättsfallshäftet, sid. 86), 869 och R. 1966, not. 862.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

annan delägare än huvudmannen gynnats (och således låter detta belopp ingå i huvudmannens skattepliktiga intäkt) samt att man vidare anser att huvudmannen därefter själv utgivit samma belopp till den gynnade delägaren såsom periodiskt understöd eller, i fråga om juridisk person, såsom gåva (kapitaltillskott).

Vad man härigenom vill ernå är givetvis att vid beskattningen kunna förfara på samma sätt som om det ifrågavarande beloppet — d. v. s. vad som vid vinstfördelningen tillförts gynnad delägare utöver vad som vederbort — utgivits av huvudmannen personligen och således icke av bolaget. Det är tydligt att detta resultat — då man icke vill underkänna bolagsbildningen såsom sådan — endast kan ernås genom utnyttjande av en fiktion eller rättare sagt, ett system av fiktioner. Det synes ock vara detta tillvägagångssätt som i rättspraxis tillgripits.

Till en början fingerar man att vinstfördelningen varit en annan än den i bolaget beslutade och anser att genom denna fingerade vinstfördelning har huvudmannen tillförts även det belopp, varom nu är fråga och som enligt bolagsmännens beslut tillkommit gynnad delägare.

Sagda förhållande har dock näppeligen kommit till klart uttryck i de utslagsmotiveringar, som stundom förekomma. I den mån förevarande spörsmål däri berörts har endast uttalats, att vinstfördelningen finge anses innebära att huvudmannen till förmån för annan delägare förfogat över inkomst som i verkligheten tillkommit honom själv. Man står här särskilt frågande inför det i utslagen nyttjade uttrycket att fråga varit om inkomst som "i verkligheten" tillkommit huvudmannen. Ur civilrättslig synpunkt har den vinstandel, som avtalsmässigt tillförts annan delägare, aldrig tillkommit huvudmannen, och den "verklighet", varom i utslagen talas, existerar därför ej i sinnevärlden. Här är ju i stället fråga om en i beskattningssammanhang uppställd fiktion. Vad utslagen innebära är, att i de ifrågavarande målen finge — med avvikelse från verkliga förhållandet — så anses som om huvudmannen helt eller delvis uppburit även den vinstandel, som vid vinstens fördelning tillförts annan delägare än huvudmannen. Härmed har man då konstruerat en situation som möjliggör att beskatta huvudmannen för belopp som enligt bolagsmännens avtal tillförts annan delägare.

Sedan man sålunda fingerat en annan vinstfördelning än den i vederbörlig ordning verkställda, måste man emellertid uppställa ytterligare en fiktion för att kunna ernå det avsedda beskattningsresultatet — och väl även för att ernå överensstämmelse med det obestridliga förhållande att den gynnade delägaren faktiskt bekommit vad som fingeras ha av huvudmannen uppburits. Denna nya fiktion innebär att man anser huvudmannen sedermera ha personligen till den gynnade delägaren utan vederlag — d. v. s. såsom gåva eller periodiskt understöd — utbetalat det belopp, som vid den fingerade vinstfördelningen tillförts huvudmannen ur den gynnade delägarens avtalsenliga vinstandel.

I och med denna ytterligare fiktion är cirkeln sluten och man har nått det avsedda resultatet: Beskattningen verkställes så som om det ifrågavarande beloppet utgivits till den gynnade delägaren av huvudmannen personligen och icke av bolaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Tidigare har berörts det fall, då vid vinstfördelningen flera delägare gynnats, vilka alla varit nära anhöriga till huvudmannen, men då endast beträffande någon av dem förhållit sig så, att periodiskt understöd, som till honom utgivits av huvudmannen, icke varit för denne avdragsgillt. I dylika fall har förekommit att vinstfördelningen frångåtts i fråga om samtliga nu berörda delägare och således också i fråga om de delägare, beträffande vilka periodiskt understöd, om det till dem utgivits, kunnat av huvudmannen avdragas vid beskattningen. I dessa fall har huvudmannen givetvis medgivits avdrag för vad som utgått till sistnämnda delägare, antingen redan i lägre instans eller också först i regeringsrätten.[54] — Det är dock troligt att i fall av nu avsett slag taxeringsmyndigheterna i allmänhet icke inskridit mot vinstfördelningen i vad den avsåg sist berörda delägare utan frångått densamma endast i fråga om sådana delägare, beträffande vilka ett till dem utgivet periodiskt understöd icke varit för huvudmannen avdragsgillt.

Har åter beträffande samtliga gynnade delägare förhållandet varit sådant att till dem lämnat periodiskt understöd varit för huvudmannen avdragsgillt, torde anledning knappast förefinnas att frångå den verkställda vinstfördelningen. I dylikt fall finnes i regel icke någon grund för antagande att huvudmannen genom vinstfördelningen velat bereda sig en obehörig skatteförmån.

IV. *Sammanfattning*

A. Följande allmänna förutsättningar för att vinstfördelningen i ett handels- eller kommanditbolag skall frångås synas kunna uppställas:

1. Vid vinstfördelningen har någon delägare gynnats på annan delägares — huvudmannens — bekostnad. — I de vanligaste fallen, då huvudmannen är bolagets företagsledare och övriga delägare blott verkställt kapitalinsatser, anses ett sådant gynnande av dessa delägare ha skett så snart de erhållit mer än skälig avkastning å sina insatser, därvid 6 % ansetts utgöra skälig avkastning.

2. Den ifrågavarande fördelningen av bolagets vinst är en följd av huvudmannens åtgöranden. — Så anses framför allt vara förhållandet då huvudmannen har ett bestämmande inflytande i bolaget men har ansetts vara förhållandet även i vissa fall, då huvudmannen tillsammans med annan person utövat dylikt inflytande i bolaget.

3. Ettdera av följande fall föreligger:

a) Den gynnade delägaren är en fysisk person, som varit nära anhörig till huvudmannen och tillhört dennes hushåll eller åtnjutit undervisning eller uppfostran.

Ha flera delägare gynnats, vilka varit fysiska personer och nära anhöriga till huvudmannen, men blott någon av dem tillhört huvudmannens hushåll eller åtnjutit undervisning eller uppfostran, har dock förekommit att vinstfördelningen frångåtts beträffande samtliga ifrågavarande delägare.

---

[54] R. 1958, not. 1352 (jfr not. 1359 och R. 1962, not. 468), R. 1959, not. 988, R. 1960, not. 1073, R. 1961, not. 125 (jfr not. 127), 526.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

b) Den gynnade delägaren är en juridisk person, över vilken huvudmannen ägt ett bestämmande inflytande och som varit i behov av kapitaltillskott.

B. När de under A angivna förutsättningar äro uppfyllda beträffande viss delägare, presumeras att det belopp, varmed delägaren vid vinstfördelningen gynnats, utgått i stället för ett av huvudmannen tilltänkt periodiskt understöd (därest den gynnade delägaren är en fysisk person) eller en av honom avsedd gåva (därest den gynnade delägaren är en juridisk person). Denna presumtion kan dock motbevisas. Om så sker — om sålunda visas att vinstöverföringen ej ersatt periodiskt understöd eller gåva — förfaller presumtionen. Anledning att frångå vinstfördelningen föreligger då ej längre.

C. När vinstfördelningen frångås, anses huvudmannen ha uppburit vad av bolagets vinst tillförts gynnad delägare utöver vad som anses skäligen tillkomma denne. I det vanligaste fallet, då huvudmannen är bolagets företagsledare och övriga delägare blott insatt kapital i bolaget, anses huvudmannen alltså (jämför ovan under A 1) ha uppburit allt vad av bolagets vinst återstår sedan övriga delägare erhållit 6 % ränta å sina insatser.

Vad huvudmannen sålunda anses ha uppburit av den vinstandel, som avtalsenligt tillförts annan delägare, anses huvudmannen därefter ha själv utgivit till denne delägare såsom periodiskt understöd eller gåva. Härför erhåller huvudmannen i regel icke avdrag; gåva är ju icke avdragsgill och så är ej heller fallet beträffande periodiskt understöd, vilket på sätt här är förhållandet anses ha utgått till person i utbetalarens hushåll eller till annans undervisning eller uppfostran. Skulle emellertid vinstfördelningen ha frångåtts även beträffande delägare, som ej tillhör huvudmannens hushåll och som ej heller åtnjuter undervisning eller uppfostran (jämför ovan under A 3), erhåller huvudmannen avdrag för vad som tillförts denne delägare.

§ 6. Rättspraxis' nuvarande ståndpunkt: Fall, då redovisad bolagsvinst icke godtages såsom sådan

I allmänhet äga beskattningsmyndigheterna icke inskrida i anledning av det sätt, varå ett företags redovisade vinst uppkommit, annat än då sådana fall föreligga, som avses i 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom. KL.

Härutöver har emellertid rättspraxis i vissa fall, då fråga varit om handels- eller kommanditbolag, vägrat att såsom i bolaget uppkommen vinst godtaga i sådant hänseende redovisat belopp. I de ifrågavarande fallen har bolaget tillförts medel utan däremot svarande vederlag men under en beteckning, som döljer detta förhållande, och härigenom har möjliggjorts för den, som överfört eller låtit överföra medlen å bolaget, att ernå en obehörig skatteförmån.

De transaktioner, som här avses, kunna vara av olika slag. En skattskyldig kan å handels- eller kommanditbolag överlåta tillgångar till underpris, därvid alltså den skattskyldige utan motsvarande vederlag överfört ett icke realiserat värde — skillnaden mellan de överlåtna tillgångarnas saluvärde och det avtalade priset. En skattskyldig kan till bolaget erlägga för hög ersättning för mottagna prestationer,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

t. ex. för hög hyra för upplåten lokal, därvid alltså utan motsvarande vederlag överlåtits det belopp, varmed erlagd ersättning överstigit motprestationens värde.

När under dylika omständigheter bolaget redovisat vinst, som helt eller delvis uppkommit genom ifrågavarande medelsöverföring, har i två särskilda fall denna vinstredovisning icke godtagits. Det ena fallet föreligger, när det kan antagas att vad som vid fördelningen av sagda vinst tillförts delägare i bolaget har trätt i stället för gåva eller periodiskt understöd. Detta fall står alltså nära det ovan under § 5 behandlade. Det andra fallet är för handen, då aktieägarna i ett aktiebolag tillika äro delägare i ett handels- eller kommanditbolag och genom att på angivet sätt till sistnämnda bolag överföra medel från aktiebolaget sökt undgå dubbelbeskattningen av aktiebolags vinst.

I. *Å handels- eller kommanditbolag överfört belopp, som ingår i dess vinst, anses ha ersatt gåva eller periodiskt understöd till bolagets delägare*

I enlighet med vad förut anförts är det här åsyftade fallet ett sådant, då den av ett handels- eller kommanditbolag redovisade vinsten helt eller delvis uppkommit genom att en skattskyldig — huvudmannen — å bolaget överfört eller låtit överföra medel utan däremot svarande vederlag men under en beteckning som döljer sagda förhållande (t. ex. genom att huvudmannen försäljer varor till underpris eller inköper varor till överpris) och då det vidare kan antagas att den för bolaget härigenom uppkomna vinsten trätt i stället för en avsedd gåva eller ett tilltänkt periodiskt understöd.

Endast ett fåtal rättsfall av detta slag föreligga.[55] I dessa fall var situationen sådan, att medel på här angivet sätt överförts å ett kommanditbolag från ett aktiebolag, vari huvudmannen på grund av sitt aktieinnehav ägt ett bestämmande inflytande eller vari två personer — två huvudmän — gemensamt ägt dylikt inflytande. Kommanditbolagets redovisade vinst hade i sin helhet eller så gott som i sin helhet uppkommit genom sålunda överfört belopp. Delägarna i kommanditbolaget voro barn till huvudmannen eller huvudmännen och tillhörde vederbörande huvudmans hushåll. Kommanditbolagets vinst fördelades å dessa delägare.

Vid beskattningen ansågs då att det belopp, som vid fördelning av kommanditbolagets sålunda uppkomna vinst tillförts huvudmannens barn, utgjort skattepliktig inkomst för huvudmannen, dock endast till den del sagda belopp överstigit skälig ränta (6 %) å barnens andelar i kommanditbolaget.[56] Vad som härvid bedömdes vara skattepliktig inkomst för huvudmannen ansågs denne därefter ha utgivit till sina ifrågavarande barn såsom periodiskt understöd,[57] och härför erhöll han icke avdrag eftersom barnen tillhört hans hushåll.

---

[55] Exempel å sådana fall äro R. 1965, not. 643, och R. 1967, not. 215.
[56] Jfr regeringsrättens utslag i R. 1965, not. 643.
[57] I R. 1965, not. 643, angives ej att fråga var om periodiskt understöd men det framgår av detta och senare mål att medelsöverföringen fortgått år efter år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Hur regeringsrätten vid dessa avgöranden resonerat, framgår ej av de meddelade utslagen. Till en början är dock tydligt att de belopp, som överförts å kommanditbolaget och påverkat dess vinst, ansetts ha kommit kommanditbolagets delägare omedelbart tillhanda; man har alltså härvid bortsett från kommanditbolaget, ehuru detta i första hand tillförts beloppen ifråga. Vidare synes tydligt att det förhållandet, att kommanditbolagets delägare varit barn till vederbörande huvudman och tillhört dennes hushåll, ansetts utvisa att huvudmannen genom ifrågavarande transaktion velat ernå en obehörig skatteförmån — nämligen avdrag för en utbetalning som om den verkställts av honom personligen icke varit avdragsgill — och att det varit å denna grund som vinstredovisningen icke godtagits. Anmärkas må att enahanda ståndpunkt givetvis bort intagas om barnen icke tillhört vederbörandes hushåll men åtnjutit undervisning eller uppfostran. Något sådant undantagsfall, då för sistnämnda ändamål utgivet understöd varit för utbetalaren avdragsgillt, torde ej kunna tänkas uppkomma.

Med avseende å regeringsrättens ifrågavarande avgöranden bör i övrigt hållas i minnet att när ett aktiebolag överför medel å en aktieägare genom transaktioner av här avsett slag — försäljning av varor till underpris, inköp av varor till överpris o. s. v. — anses det belopp, som således å aktieägaren överförts utan motsvarande vederlag, ha utgjort en av aktiebolaget till aktieägaren verkställd utdelning ("förtäckt utdelning")[58] samt *att* så även i en del fall ansetts vara händelsen då ett aktiebolag, som har karaktär av familjebolag (fåmansbolag), på detta sätt överfört värden å någon som ej varit aktieägare i bolaget men varit nära anhörig till sådan aktieägare.[59]

Det torde kunna antagas, att regeringsrätten i de nu behandlade fallen ansett en sådan situation föreligga som motiverade en bedömning i enlighet med det sist anförda. Delägarna i kommanditbolaget voro ju nära anhöriga till vederbörande huvudman och då ifrågavarande från aktiebolaget överförda belopp ansågs ha utgått omedelbart till kommanditbolagets delägare kunde transaktionen anses innebära en av aktiebolaget till vederbörande huvudman, som ju var aktieägare i sistnämnda bolag, verkställd utdelning.

Om sålunda huvudmannen antages ha såsom utdelning från aktiebolaget uppburit det å kommanditbolaget överförda belopp, som ingår i dess redovisade vinst, måste han tydligen anses därefter ha utgivit samma belopp till kommanditbolagets delägare; dessa hade ju obestridligen erhållit ifrågavarande belopp. Härvid uppstår dock frågan, hur man skall förklara att huvudmannen icke tillgodoräknats hela det såsom uppburen utdelning ansedda beloppet utan endast den del därav som återstått, sedan avdrag skett för skälig avkastning å barnens insatser i kommanditbolaget; endast denna återstod har ansetts utgöra för huvudmannen skattepliktig inkomst.

---

[58] *Sandström,* Beskattningen vid aktieutdelning, Stockholm 1962, sid. 242 o. f.
[59] *Sandström,* a. a., sid. 290, 509.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

Då regeringsrätten här talar om huvudmannens skattepliktiga inkomst och icke nyttjar uttrycket intäkt, innebär emellertid detta — om man följt skattelagarnas terminologi — att man härmed endast åsyftat det belopp som för huvudmannen återstått av den utdelning, han anses ha uppburit, sedan de s. k. naturliga avdragen verkställts. Till sistnämnda avdrag — till de avdrag som verkställas å den uppburna intäkten — har då det belopp hänförts, som motsvarat omförmälda ränta. Den ifrågavarande formuleringen behöver således ej betyda, att icke hela det ifrågavarande, i bolagets vinst ingående beloppet ansetts utgöra uppburen utdelning; det behöver ej innebära mera än att man ej uttryckligen omnämnt att hela beloppet utgjort uppburen utdelning för huvudmannen utan allenast angivit vad som av denna uppburna utdelning varit skattepliktig inkomst för honom.

Om den ovan försökta tolkningen av regeringsrättens utslag är riktig, innebär detta att det belopp, som från aktiebolaget utan motsvarande vederlag överförts å kommanditbolaget men som anses ha kommit dettas delägare omedelbart tillgodo, bedömes såsom en från aktiebolaget till huvudmannen verkställd utdelning, vilken därefter av huvudmannen utgivits till kommanditbolagets delägare och som, enär dessa delägare varit hans barn, ansetts därvid ha karaktär av till dem lämnat periodiskt understöd, ehuru blott till den del som överstigit skälig ränta å delägarnas insatser. Ifrågavarande belopp har i de förevarande fallen ej varit för huvudmannen avdragsgillt eftersom barnen tillhört hans hushåll.

Härtill torde kunna fogas följande. Det lärer vara uppenbart att samma betraktelsesätt skolat anläggas om förhållandena i övrigt varit oförändrade men beloppet ifråga överförts å ett handelsbolag i stället för ett kommanditbolag. Så har tydligtvis även skolat ske om endast den avvikelse ägt rum, att det ifrågavarande beloppet finge anses utgöra en enstaka gåva i stället för att ingå i ett periodiskt understöd. Likaledes lärer vara tydligt att om huvudmannen personligen — och således utan att anlita ett aktiebolag såsom mellanhand — på angivet sätt överfört medel å ett handels- eller kommanditbolag, bör huvudmannen, om förhållandena i övrigt varit oförändrade, anses ha därmed utgivit periodiskt understöd eller möjligen gåva till bolagets delägare.

Med här angivna uppfattning av den i rättsfallen avsedda transaktionen borde det aktiebolag, som överfört medel å kommanditbolaget, förvägras avdrag för det sålunda överförda beloppet enär detta anses ha utgjort av aktiebolaget verkställd utdelning. Så synes emellertid ej ha skett; taxeringsmyndigheterna ha tydligen ej inskridit mot aktiebolaget.

En särskild fråga är, hur man i fall av här avsett slag skall bestämma storleken av det belopp, som överförts utan däremot svarande vederlag. Detta belopp bör egentligen fastställas genom en jämförelse mellan det vederlag, som faktiskt lämnats, och värdet av vad som därför erhållits. När varor försålts till underpris, har utan motsvarande vederlag överförts det belopp, varmed priset understiger varornas saluvärde, när varor inköpts till överpris, har utan motsvarande vederlag överförts det belopp, varmed priset överstigit samma värde. I de fall, varom här varit fråga, har man emellertid nöjt sig med att anse det belopp, som av kommanditbolaget

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

redovisats såsom dess vinst, vara likvärdigt med vad som å kommanditbolaget överförts utan däremot svarande vederlag.

II. *I handels- eller kommanditbolags vinst ingår belopp som överförts från aktiebolag, vars aktier ägas av delägarna i förstnämnda bolag*

Här avsedda fall är ett sådant, då aktieägarna i ett aktiebolag vid sidan därav äro delägare i ett handels- eller kommanditbolag och då till sistnämnda bolag från aktiebolaget överförts medel utan däremot svarande vederlag men utan att detta förhållande framgår av transaktionens beteckning.

En sådan medelsöverföring kan ske på olika sätt, varå exempel förut lämnats. I dylika fall kunna aktieägarna ernå att belopp, som bort ingå i aktiebolagets vinst och såsom sådan beskattas, av dem uppbäres via handels- eller kommanditbolaget utan att sådan beskattning ägt rum. Aktieägarna undgå härigenom att beträffande det ifrågavarande beloppet drabbas av den dubbelbeskattning av aktiebolags vinst, som i gällande skattelagar förutsättes.

Rättspraxis har icke godtagit dylika transaktioner, när de visats vara för handen. Skyldigheten att visa detta åligger givetvis taxeringsmyndigheten, och fullgöres ej denna bevisskyldighet kan naturligtvis intet inskridande ske.[60]

Har återigen bevisskyldigheten fullgjorts, bedömes fallet på samma sätt som om de sålunda utan vederlag överförda medlen utgivits direkt till delägarna i handels- eller kommanditbolaget. Härav följer, eftersom sagda delägare äro aktieägare i det ifrågavarande aktiebolaget, att de sålunda utan vederlag överförda medlen anses utgöra av aktiebolaget till dem verkställd utdelning. I anledning härav beskattas aktiebolaget för de utan vederlag överförda medlen, medan vad delägarna i handels- eller kommanditbolaget därav bekommit blir hos dem beskattat såsom från aktiebolaget uppburen utdelning.

Om handels- eller kommanditbolaget haft även andra intäkter än nu sagts, blir resultatet att för envar av dess delägare måste den av honom uppburna vinstandelen vid beskattningen uppdelas efter de inkomstkällor, varur den anses härflyta. Såsom inkomst av kapital beskattas hos delägaren vad denne anses ha erhållit genom utdelning från aktiebolaget medan återstoden av vad han bekommit såsom vinstandel i handels- eller kommanditbolaget beskattas såsom inkomst av detta bolags rörelse.

Fördelningen av delägarnas vinstandelar å olika inkomsttitlar kan i förevarande fall sägas följa av det sätt, varå aktiebolagets beskattning sker. Aktiebolagets uppgivna inkomst ökas ju därvid med det belopp, som på nyss angivet sätt utgivits till handels- eller kommanditbolaget och som anses utgöra till dess delägare av aktiebolaget verkställd utdelning. Följaktligen måste samma belopp avdragas å den av handels- eller kommanditbolaget uppgivna inkomsten för att man skall framkomma

[60] Jfr R. 1953, not. 1339.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52

till vad som vid beskattningen skall anses ha utgjort detta bolags inkomst. Det blir då endast sistnämnda, på angivet sätt nedsatta belopp, som vid beskattningen kan anses ha fördelats å detta bolags delägare, vilket innebär en motsvarande reduktion av deras uppgivna andelar i bolagets vinst. Vad delägarna därutöver faktiskt bekommit vid fördelningen av bolagsvinsten, anses ha utgjort av dem uppburen utdelning från aktiebolaget.

Nu angivna förfarande har i nedan återgivna rättsfall kommit till användning.

Ett tegelbruksaktiebolag samt aktieägarna däri hade gemensamt bildat ett kommanditbolag bl. a. för försäljning av tegelbruksaktiebolagets produkter. I kommanditbolaget var aktiebolaget komplementär och hade insatt 1/10 av kapitalet, som utgjorde 50.000 kr. I sin år 1955 avgivna deklaration redovisade aktiebolaget inkomst av rörelse med 20.138 kr., varav 7.500 kr. utgjort inkomst på grund av dess delaktighet i kommanditbolaget. Kommanditbolaget hade samma år deklarerat för en inkomst av 75.000 kr. å försäljning av aktiebolagets produkter.

Till en början uppstod frågan om de båda bolagens beskattning. Prövningsnämnden fann därvid att aktiebolagets produkter vid avräkningen med kommanditbolaget upptagits till underpris samt beräknade de båda bolagens sammanlagda inkomster till 105.170 kr., varav 2/3 beskattades hos aktiebolaget och 1/3 hos kommanditbolaget. Till aktiebolagets intäkter lades vidare 10 % av kommanditbolagets sålunda beräknade försäljningsvinst såsom aktiebolagets andel av sagda vinst. Av aktiebolaget anförda besvär föranledde ej ändring av prövningsnämndens beslut. Kammarrätten, vars utslag ej ändrades av regeringsrätten, uttalade bl. a. att förtäckt utdelning finge anses ha skett från aktiebolaget, vilket följaktligen skulle beskattas för däremot svarande belopp.[61]

Beräkningen av kommanditdelägarnas skattepliktiga inkomst verkställdes på följande sätt. Kommanditbolagets vid beskattningen godtagna rörelsevinst utgjorde i enlighet med vad ovan sagts 1/3 av 105.170 kr. eller således 35.057 kr. Envar av kommanditbolagets delägare ansågs av sistnämnda belopp såsom andel i detta bolags vinst ha erhållit så stor del som svarade mot hans insats i bolaget. En delägare med en insats av 2.280 kr., som deklarerat för en inkomst om $\left\{\frac{2.280}{50.000} \times 75.000 =\right)$ 3.420 kr., ansågs följaktligen ha såsom andel i bolagets vinst erhållit endast $\left\{\frac{2.280}{50.000} \times 35.057 =\right)$ 1.599 kr. Då han emellertid uppburit 3.420 kr., ansågs det överskjutande beloppet (3.420 — 1.599 =) 1.821 kr. ha utgjort av honom uppburen utdelning från tegelbruksaktiebolaget och beskattades såsom inkomst av kapital. Ifrågavarande delägare beskattades således *dels* för andel i vinsten å kommanditbolagets rörelse med 1.599 kr. och *dels* för inkomst av kapital med 1.821 kr.[62]

[61] R. 1961, not. 454, utförligare återgivet i *Sandström,* Beskattningen vid aktieutdelning, Stockholm 1962, sid. 250.

[62] R. 1961, not. 457. — På motsvarande sätt förfors i målen ang. övriga ifrågavarande delägare, R. 1961, not. 458—460, 462—469.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-19 23:05:52