

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTEVERKET

Nr 8 1972

Inkomstbeskattningen vid bulvanförhållanden I

Av Jur. Dr. K. G. A. Sandström

Innehållsöversikt

Kap. 1. Det civilrättsliga bulvanbegreppet	316
§ 1. Begreppets allmänna innebörd	316
§ 2. Gränsdragningen mellan bulvan- skap och kommissionärskap	319
§ 3. Bulvanförhållandet såsom upphov till särskilda rättsverkningar	320
I. Lagbestämmelser, enligt vilka ett bulvanförhållande medför särskilda rättsverkningar	320
A. Lagen den 18 juni 1925 om bulvanförhållande i fråga om fast egendom	321
B. Lagen den 7 juni 1934 om bulvanförhållande i fråga om aktier i vissa bolag	322
C. Vissa andra lagbestämmel- ser	322
II. Fall då bulvanförhållande en- ligt rättspraxis medför särskild rättsverkan ehuru lagbestäm- melse därom saknas	324
Kap. 2. Bulvanbegreppet i skatterätten	326
Kap. 3. Inkomstbeskattningen vid bul- vanförhållanden; författningsbe- stämmelser	328
§ 1. Inledning	328
§ 2. Bestämmelser som blott innebära att med äganderätt likställes inne- hav genom bulvan	331
I. 64 §, 2 mom., kommunalskatte- lagen	331
II. 7 § förordningen om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning	332
§ 3. Bestämmelser enligt vilka bulvan- förhållandet medför en nackdel vid beskattningen	334
I. Aktieägare är som sådan bulvan för annan; 4 §, fjärde stycket, kupongskatteförordningen	334
II. Aktiebolag eller ekonomisk före- ning är bulvan för delägare däri	338
A. 54 §, femte stycket, kommu- nalskattelagen	338
B. Punkt 3 anv. till förord- ningen om ersättningsskatt..	340
C. Vissa av bestämmelserna i 8 och 9 §§ förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst	342
1) 8 § av förordningen ...	342
2) 9 § av förordningen ...	343
§ 4. Bestämmelser enligt vilka bulvan- förhållandet kan medföra en för- mån vid beskattningen	345
I. Förmånen åtnjutes av aktiebo- lag eller ekonomisk förening ..	345
A. 1 §, 2 mom., förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar	345
B. 43 §, 2 mom., kommunal- skattelagen	346
C. 43 §, 3 mom., kommunal- skattelagen	349
1) 43 §, 3 mom., första stycket	349
2) 43 §, 3 mom., andra stycket	350
D. Vissa av bestämmelserna i 8 och 9 §§ förordningen om	

	rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst	352			
	1) 8 § av förordningen . . .	352			
	2) 9 § av förordningen . . .	353			
	II. Förmånen åtnjutes av delägare i aktiebolag eller handelsbolag; 3 §, 4 mom., förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst	355			
Förkortningar					
Grönfors	= Grönfors, Ställningsfullmakt och bulvanskap, Stockholm 1961				
Hult	= Hult, Om kommissionärsavtalet, I, Stockholm 1936				
Nial	= Nial, Om förvärv i strid mot legala förbud, i Tidsskrift för Retsvidenskap 1936, sid. 1				
Stjernquist	= Nilsson-Stjernquist, Föreningsfirmans funktion, Lund 1950				
Sandström	= Sandström, Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening, Stockholm 1962				
AckInkF	= förordningen den 30 november 1951 angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst				
ErsF	= förordningen den 26 juni 1933 om ersättningsskatt				
FörlUtjF	= förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst				
GRS	= Geijer, Rosenqvist, Sterner, Skattehandbok, Del II, 4:e uppl., Stockholm 1959, och dess fortsättning ("5:e upplagan"), Stockholm 1967				
			H	= Nytt Juridiskt Arkiv, Avd. I	
			KupF	= kupongskatteförordning(en)	
			NJA II	= Nytt juridiskt arkiv, Avd. II	
			prop.	= proposition	
			R	= regeringsrättens årsbok (hänvisningarna avse mål å finansdepartementets föredragning)	
			RN	= meddelanden från riksskatte-nämnden (då olika serier föreligga avses serie I)	
			SOU 1950:21	= 1944 års allmänna skatte-kommittés betänkande med förslag angående ändrade bestämmelser för beskattning av periodiskt understöd m. m., Stockholm 1950	
			SOU 1963:52	= 1953 års skatteflyktskommittés betänkande om åtgärder mot skatteflykt, Stockholm 1963	
			SOU 1964:29	= betänkande av skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m., avseende koncernbidrag m.m., Stockholm 1964	
			SvJT	= Svensk Juristtidning	
			SvSkT	= Svensk Skattetidning (rf = rättsfallshäftet. Åberopad årgång är den, till vilken rättsfallshäftet hör)	
			UtdAvdrF	= förordningen den 7 april 1967 om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning	
			UtskF	= förordningen den 27 juni 1927 om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar	

Kap 1. Det civilrättsliga bulvanbegreppet

§ 1. Begreppets allmänna innebörd

Uttrycket bulvan har vunnit burskap såsom en civilrättslig term. Icke desto mindre råder viss oklarhet rörande uttryckets innebörd. Man torde emellertid komma den rådande uppfattningen närmast om man på följande sätt anger det för bulvanen utmärkande:

Bulvanen uppträder i eget namn men för en dold huvudmans räkning på sådant sätt att bulvanen är den i rättsligt hänseende behörigen legitimerade ägaren av viss

egendom eller utövaren av viss verksamhet medan huvudmannen direkt eller indirekt har den faktiska dispositionen över egendomen eller verksamheten.¹

Bulvanförhållandet utmärkes sålunda bl a därav, att den rättsliga och den faktiska befogenheten uppdelats mellan parterna så att bulvanen har den rättsliga befogenheten men huvudmannen den faktiska. Givetvis förutsättes härvid att uppdelningen av befogenheterna icke är en av rättsordning reglerad följd av det mellan parterna ingångna avtalet. Då fast egendom utarrenderas, erhåller arrendatorn dispositionsrätt över egendomen, en dispositionsrätt som, bortsett från gällande begränsningar utav avtalstiden², kan vara praktiskt taget oinskränkt. Även om så är fallet uppkommer dock icke något bulvanförhållande utan det föreligger blott ett i laga ordning träffat nyttjanderättsavtal. När åter fråga är om uthyrning av hus, blir hyresgästens dispositionsrätt som regel begränsad i olika avseenden. Skulle hyresgästen likväl erhålla en obegränsad dispositionsrätt över det förhyrda huset, föreligger en så ovanlig upplåtelseform att fog kan finnas för misstanke att ett bulvanförhållande är för handen.

Av det förut sagda följer att till bulvanförhållanden icke kunna föras sådana fall, då en person endast givits sken av att ha vissa rättsliga befogenheter medan han i verkligheten icke har dessa befogenheter.³ Den som i dylikt fall obehörigen framträder såsom berättigad kan icke därigenom bli bulvan för annan. En skentransaktion kan således icke ge upphov till ett bulvanförhållande.

Bulvanskapet förutsätter ofta ett mellan parterna härom träffat tyst eller uttryckligt avtal, vilket ytterst åsyftar huvudmannens dispositionsrätt över egendom eller verksamhet som äges eller utövas av bulvanen. Därvid är läget stundom sådant, att huvudmannen förskjutit de medel, varmed bulvanen förvärvat den ifrågasvarande egendomen eller verksamheten, eller att denna egendom eller verksamhet av huvudmannen överlåtits å bulvanen på sådant sätt att bulvanen därigenom kommit i skuld till huvudmannen. I dessa fall har alltså huvudmannen en fordran å bulvanen.

Emellertid kan ett bulvanförhållande uppkomma även på annat sätt än genom avtal. Sålunda kan ett bulvanförhållande föreligga när en delägare i en juridisk person har ett bestämmande inflytande över denne så att den juridiske personen

¹ Jfr *Grönfors*, sid. 305. Se även *Karlgren* i SvJT 1962, sid. 270, not 19. — *Karlgren* synes dock ej vilja godtaga att ett bulvanförhållande föreligger i och med att angivna krav äro uppfyllda. Han synes för sin del anse att bulvanskap icke föreligger med mindre det ifrågasvarande förhållandet mellan parterna har medfört särskilda rättsverkningar, avvikande från vad eljest varit fallet. Närmast åsyftas härvid att förhållandet ifråga måste vara sådant, att huvudmannen blir bunden gent emot tredje man genom ställföreträdarens (bulvanens) handlande. Är så ej fallet, synes alltså *Karlgren* ej vilja betrakta det ifrågasvarande förhållandet såsom ett bulvanskap även om ovan angivna förutsättningar varit uppfyllda. (*Karlgren*, a. a., sid. 269.) Med denna uppfattning bleve emellertid ogörligt att uppställa ett allmängiltigt bulvanbegrepp, tillämpligt även när författningsbestämmelser rörande bulvanförhållanden saknas, eftersom det avgörande bleve, icke förhållandet mellan parterna utan i stället om detta förhållande i det särskilda fallet komme att medföra en viss rättsverkan.

² Se härom jordabalken 7 kap. 5 § (tidigare Nya jordabalken 1 kap. 1 §).

³ Jfr *Nial*, sid. 35, *Stjernquist*, sid. 61—62, *Grönfors*, sid. 315.— Betr. avtal, ingångna för skens skull, se *Almén*, *Lagen om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område*, Stockholm 1916, sid. 201—202.

närmast är att anse som ett redskap åt delägaren. Delägaren blir då huvudman och den juridiske personen bulvan för honom; vad bulvanskapet här går ut på är att huvudmannen skall genom den juridiske personen disponera över dennes egendom eller verksamhet. Det extrema exemplet å dylika fall är enmansbolaget.⁴

Det torde jämväl kunna tänkas att huvudmannskapet i ett bulvanförhållande utövas av mer än en person. I ett fall torde sålunda ha ansetts att ett aktiebolag för kraftreglering varit bulvan för samtliga dess fem aktieägare.⁵ För att en dylik situation skall föreligga måste dock rimligtvis krävas att vederbörande varit förenade av ett gemensamt intresse, som genom huvudmannskapet tillvaratages, samt därjämte att antalet såsom huvudmän fungerande personer ej varit större än att ett personligt nära samarbete dem emellan lätt kunnat äga rum.

Såsom huvudman i ett bulvanförhållande kan uppträda såväl en fysisk som en juridisk person, och vilketdera som än är fallet kan bulvanen likaledes vara antingen en fysisk eller en juridisk person. Härav följer bl a att förhållandet mellan moder- och dotterbolag, sådant detta beskrives i 221 § aktiebolagslagen, blir att beteckna såsom ett bulvanskap, sådant detta begrepp här uppfattas. Moderbolaget är huvudman och dotterbolaget bulvan.

För att ett bulvanförhållande i här avsedd mening skall föreligga kräves ej att något illojalt syfte varit för handen.⁶ I och för sig ligger intet otillbörligt i tillskapandet av ett bulvanförhållande, och det behöver icke innebära något nedsättande att en person är bulvan för annan. Naturligtvis kan dock ett illojalt syfte vara för handen, och i så fall kan detta medföra vissa för huvudmannen eller bulvanen menliga rättsverkningar; se härom nedan under § 3.

Bulvanförhållandet kan vara mer eller mindre komplicerat. Det enklaste fallet föreligger när fråga endast är om två parter: B är bulvan för A (A—B). Emellertid kan mellan huvudmannen (A) och bulvanen (B) inskjutas ett eller flera mellanled utan att det ursprungliga bulvanförhållandet därigenom rubbas; härför förutsättes dock att varje särskilt mellanled är bulvan för föregående led och huvudman för det eller de efterföljande.

Mellan huvudmannen A och den egentligen avsedde bulvanen B inskjutas t ex C och D såsom dylika mellanled (A—C—D—B). A är då huvudman i förhållande till såväl C och D som B. C är bulvan för A men huvudman för D och B. D är bulvan för C och även för A men huvudman för B. — Särskilt kan förekomma att juridiska personer på detta sätt inskjutas såsom mellanled mellan huvudmannen och den egentligen avsedde bulvanen ("kinesiska askar").

⁴ *Karlgren* har visserligen uttalat (SvJT 1960, sid. 22) att det är uppenbart obefogat att påstå att ett enmansbolag alltid är bulvan för ensamdelägaren. Härvid har dock *Karlgren* nyttjat uttrycket bulvan i en mera inskränkt betydelse än vad här är fallet, nämligen i betydelsen av enbart sådana ställföreträdarskap som medfört särskilda rättsverkningar, avvikande från vad eljest är fallet. Jfr not 1 ovan.

⁵ H. 1947: 647, *Grönfors*, sid. 294, 311, 320. — Jfr dock *Stjernquist*, sid. 98—100.

⁶ *Karlgren* synes dock böjd för att förutsätta ett dylikt syfte hos huvudmannen (SvJT 1962, sid. 270), vilket i så fall torde sammanhånga med *Karlgrens* förut antydda uppfattning av bulvanbegreppets natur. Jfr ovan not 1 och 4.

Huvudmannens disposition över egendom, som äges av bulvan, betecknas stundom såsom indirekt äganderätt. Ehuru detta uttryck ej är någon godtagen teknisk term ger det onekligen en god bild av det åsyftade förhållandet.

§ 2. Gränsdragningen mellan bulvanskap och kommissionärskap

Såsom kommissionär betecknas den, som åtagit sig uppdrag att för annans räkning men i eget namn företaga rättshandlingar, t ex inköp eller försäljning av fast eller lös egendom. Den kommissionärsverksamhet, som består i inköp eller försäljning av varor, värdepapper eller annan lös egendom i eget namn men för annans räkning, har närmare reglerats i lagen den 18 april 1914 om kommission, handelsagentur och handelsresande (kommissionslagen).⁷

Då kommissionären i likhet med bulvanen handlar i eget namn men för annans räkning har i olika sammanhang diskuterats hur gränsen skall dragas mellan dessa två begrepp. Spörsmålet blir framför allt aktuellt när det gäller att avgöra, hurvida i ett visst fall inköpskommission föreligger eller om i stället sk bulvanköp är för handen; med bulvanköp avses sådana fall, då huvudmannen låter en bulvan förvärva egendom i eget namn men för huvudmannens räkning.⁸

Ehuru givetvis tveksamma fall kunna uppstå, torde man dock i allmänhet kunna draga gränsen mellan kommissionär och bulvan med utgångspunkt från beskaffenheten av det uppdrag, vederbörande erhållit. Visserligen säges i båda fallen att vederbörande handlar i eget namn men för annans räkning. Det är emellertid uppenbart att uttrycket ”för annans räkning” icke nyttjas i samma betydelse när fråga är om kommissionärskap och när fråga är om bulvanskap. När inköpskommissionären säges handla för annans (kommitentens) räkning, avses därmed att kommitenten enligt parternas avtal skall bli ägare av den av kommissionären inköpta egendomen. I fråga om lös egendom har detta förhållande lett till den i 53 § andra stycket kommissionslagen meddelade bestämmelsen, enligt vilken kommitenten omedelbart blir ägare till gods, som kommissionären förvärvar för kommitentens räkning — en bestämmelse som dock endast innebär att den äganderätt till godset, som kommissionären förvärvar genom inköpet, på grund av kommissionsavtalet skall omedelbart övergå å kommitenten.⁹ När åter bulvanen säges handla för

⁷ Betr. yrkesmässigt idkad verksamhet, som avser köp och försäljning i kommission av aktier och andra delaktighetsbevis i bolag samt obligationer, ha bestämmelser även meddelats i lagen den 16 maj 1919 om fondkommissionsrörelse och fondbörsverksamhet.

⁸ När *Nial* (sid. 32) omnämner ett dylikt bulvanfall använder han uttryckssättet att bulvanen köper för huvudmannens räkning ”såsom kommissionär”.

⁹ Jfr *Nial*, sid. 32—33, *Hult*, sid. 137—138, 203. — Av det sagda följer att 53 § kommissionslagen knappast riktigt återger händelseförloppet vid kommissionärens förvärv av lös egendom för kommitentens räkning. Ej heller är fullt riktigt när i 53 § säges, att kommitenten ”omedelbart” blir ägare av det gods, kommissionären sålunda förvärvar. Är fråga om inköp av viss bestämd sak, får visserligen anses att den av kommissionären förvärvade äganderätten jämlikt åberopade lagrum omedelbart överföres från honom å kommitenten (*Hult*, sid. 162—164), dock endast under förutsättning att kommitenten lagligen kan förvärva dylik äganderätt (jfr *Nial*, sid 33). Är återigen icke fråga om inköp av viss bestämd sak utan blott om inköp av en sak av visst angivet slag, lär äganderätten därtill icke övergå å kommitenten förr än kommissionären vidtagit ytterligare någon åtgärd i sådant syfte, t. ex. underrättat kommitenten om inköpet (jfr *Hult*, sid. 172).

annans räkning innebär detta att denne andre — huvudmannen — endast skall erhålla dispositionen över den inköpta egendomen och ingalunda äganderätten därtill; äganderätten är avsedd att tillkomma bulvanen så länge bulvanförhållandet består.

Ej ens bulvanköpet är alltså grundat å ett uppdragsförhållande av samma slag som det vid kommissionsköp föreliggande, och därvid uppkommande bulvanförhållande utgör ej något speciellt slag av kommissionärskap. Än mindre är detta fallet vid andra slag av bulvanskap. Även om det yttre händelseförlopp, som utmärker ett dylikt bulvanskap, likaväl kunnat föreligga därest fråga varit om kommissionärskap — något som ingalunda alltid är händelsen — är dock uppdragsförhållandet alltså alljämt av olika slag i dessa båda fall.

En följd av det sålunda sagda är bl a att 53 § kommissionslagen, som stadgar äganderättens omedelbara övergång från kommissionären å dennes huvudman (kommitenten), icke kan åberopas beträffande förhållandet mellan en bulvan och dennes huvudman.

§ 3. Bulvanförhållandet såsom upphov till särskilda rättsverkningar

Ett bulvanförhållande, sådant detta begrepp här uppfattats, behöver icke ge upphov till andra rättsverkningar än som skulle ha inträtt därest intet sådant förhållande förefunnits. I vissa fall kan emellertid, när bulvanförhållande föreligger, tillämpningen av eljest gällande civilrättsliga regler leda till ett icke önskvärt resultat. Som följd härav har ansetts påkallat att i dylika fall låta bulvanförhållandet medföra särskilda rättsverkningar, avvikande från dem som enligt vanliga regler skolat följa. Så har bl a skett genom ett par författningar, avseende bulvanskap i fråga om fast egendom samt aktier i vissa bolag. Härutöver har rättspraxis även i vissa andra fall ansett ett bulvanförhållande böra medföra en rättsverkan, som under annorlunda förhållanden icke skolat inträda.

Denna lagstiftarens och rättspraxis' ståndpunkt synes ha medfört att man i doktrinen stundom använder uttrycken bulvan och bulvanförhållande endast i sådana sammanhang, då dylika särskilda rättsverkningar inträda.¹⁰ En dylik begränsning av uttryckens innebörd förefaller dock föga lämplig och har, såsom av det tidigare anförda framgår, icke kommit till användning i förevarande framställning.

Nedan behandlas var för sig de fall, då ett bulvanförhållande ger upphov till särskilda rättsverkningar på grund av därom meddelade lagbestämmelser och då så sker uteslutande på grund av rättspraxis' inställning.

I. Lagbestämmelser, enligt vilka ett bulvanförhållande medför särskilda rättsverkningar

Lagbestämmelser, avseende bulvanskap och föreskrivande att vissa särskilda rättsverkningar därvid skola inträda, ha meddelats i två författningar. Så har skett

¹⁰ Jfr not 1 och 4 ovan.

genom lagen den 18 juli 1925 om bulvanförhållande i fråga om fast egendom samt lagen den 7 juni 1934 om bulvanförhållande i fråga om aktier i vissa bolag. Båda dessa lagar avse sådana fall, då ett i annan lag stadgat förvärvsförbud kringgås genom en bulvan. Härutöver finnas vissa spridda stadganden, avseende bulvanfall.

A. Lagen den 18 juni 1925 om bulvanförhållande i fråga om fast egendom

I denna lag är fråga om kringgående av ett i lag stadgat förbud att utan tillstånd eller särskilt godkännande förvärva eller behålla fast egendom. Sådant förbud, som här avses, återfinnes i lagen den 30 maj 1916 om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom eller gruva eller aktier i vissa bolag¹¹ samt numera även i 1965 års jordförvärvslag.¹²

Det kringgående av ifrågavarande förvärvsförbud, varom i 1925 års bulvanlag är fråga, skall ha skett genom att den, som har fång till fast egendom, är bulvan för någon mot vilken förbudet är i fråga om egendomen gällande i det att egendomen huvudsakligen innehaves för dennes räkning. Här förutsattes alltså att bulvanen i laga ordning förvärvat äganderätt till den fasta egendom som han innehar för huvudmannens räkning.¹³

Den rättsverkan, bulvanskapet här medför, innebär ej att bulvanens sålunda förvärvade äganderätt underkännes. I stället föreskrives att när nu angivna situation föreligger skall domstol på talan av allmän åklagare vidtaga viss åtgärd för att ernå avveckling av bulvanförhållandet genom fastighetens avyttring till tredje man. Det är givetvis mot bulvanen denna åtgärd riktar sig, eftersom han är ägare av den fasta egendomen.

Rörande tillämpningen av 1925 års bulvanlag föreligga ett flertal rättsfall. Ett par av dessa må här i korthet beröras med hänsyn till den tolkning man däri givit bulvanbegreppet.

W innehade vissa fastigheter såsom bulvan för Vifstavarvs Aktiebolag; att bulvanskap förelåg var ostridigt. Sedan 1925 års bulvanlag tillkommit, överlät W fastigheterna å sagda bolag. Bolaget sökte hos Kungl. Maj:ts tillstånd att förvärva fastigheterna men erhöll ej tillstånd därtill. W sålde härpå fastigheterna till bolagets verkställande direktör "eller dennes rättsinnehavare". Högsta domstolen fann det uppenbart att direktören förvärvat fastigheterna mindre i eget intresse än för tillgodoseende av bolagets syften. Vid sådant förhållande fingo fastigheterna anses ha av direktören huvudsakligen innehafts för bolagets räkning.¹⁴ — Avgörandet innebar alltså att verkställande direktören ansågs vara sådan bulvan för bolaget som avses i 1925 års lag.

Verkställande direktören i ett aktiebolag, vars samtliga aktier direkt eller indirekt ägdes av direktören, sålde vissa av honom ägda fastigheter till bolaget. Bolaget sökte Kungl. Maj:ts till-

¹¹ Tidigare avsågs även det förbud, som meddelats i en numera upphävd lag av den 18 juni 1925 ang. förbud i vissa fall för bolag och förening att förvärva fast egendom.

¹² Jfr H. 1955:320, avseende tillämpning av 1925 års bulvanlag vid kringgående av förbud enligt 1948 års jordförvärvslag.

¹³ Jfr *Stjernquist*, sid. 65, *Grönfors*, sid. 313 not 19, och i SvJT 1956, sid. 241. Annan åsikt tillsynes *Karlgrén* i SvJT 1951, sid. 281. — Se vidare departementschefens nedan under B återgivna uttalande i proposition till 1934 års riksdag samt H. 1937:330.

¹⁴ H. 1930:200, II.

stånd att förvärva fastigheterna, men härom gjorda ansökningar avslogos. Direktören behöll då fastigheterna i sin ägo. Sedan talan mot honom anstälts fann högsta domstolen (fem röster mot två) med hänsyn till omständigheterna i målet — däribland fastigheternas belägenhet i förhållande till bolagets skogsmark — att fastigheterna av direktören innehades huvudsakligen för främjande av bolagets verksamhet. Med hänsyn härtill finge — oavsett den omständigheten att direktören i verkligheten varit ägare till samtliga aktier i bolaget — bulvanförhållande enligt 1925 års lag anses föreligga.¹⁵

De anförda rättsfallen visa att högsta domstolen däri givit begreppet bulvan en mycket vidsträckt innebörd. Beträffande det sist anförda rättsfallet kan man till och med säga att i sak har domstolen där funnit att direktören varit bulvan för sig själv¹⁶ eller, rättare sagt, att han varit bulvan för sin egen bulvan.

B. Lagen den 7 juni 1934 om bulvanförhållande i fråga om aktier i vissa bolag

I denna författning är fråga om kringgående av ett enligt lag gällande förbud att förvärva aktier i vissa svenska aktiebolag. I första hand avses här de förbud av detta slag som meddelats i eller kunna utläsas ur 1916 års lag om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom eller gruva eller aktier i vissa bolag¹⁷ men vidare även det förbud mot förvärv av aktier i bankaktiebolag som numera framgår av 18 § lagen den 31 mars 1955 om bankrörelse.

1934 års bulvanlag riktar sig alltså mot ett kringgående av dessa förbud mot vissa aktieförvärv. Detta kringgående skall ha skett genom att någon är bulvan för annan mot vilken dylikt förbud är gällande ”i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktierna”. När så är förhållandet drabbas bulvanen i detta fall av straffansvar, och där så ske kan skall domstol därjämte vidtaga åtgärd för att ernå en avveckling av bulvanförhållandet genom aktiernas försäljning.

Det är mot bulvanen även sistnämnda åtgärd riktar sig, i det att bulvanen antages vara ägare av aktierna. Härom anförde departementschefen i den proposition, vari förslag till ifrågavarande lag framlades: ”I likhet med 1925 års lag torde den nya lagen böra bygga på uppfattningen att bulvanen — oavsett vad mellan kontrahenterna inbördes kan vara avtalat eller avsett — rättsligen är ägare till egendomen”.¹⁸ Ehuru i lagtexten nyttjas det något oklara uttrycket att bulvanen ”framträder” såsom ägare till aktierna, förutsattes alltså att bulvanen är ägare av aktierna.

Något till högsta domstolen fullföljt mål, avseende tillämpningen av 1934 års bulvanlag, synes icke förefinnas.

C. Vissa andra lagbestämmelser.

En del andra bestämmelser ha meddelats som avse eller bl a avse sådana fall då aktiebolag är bulvan för delägare däri.

¹⁵ H. 1934 : 240, I.

¹⁶ *Grönfors*, sid. 288, och i SvJT 1956, sid. 234.

¹⁷ Se 3 och 12 §§ sagda lag samt uttalande av departementschefen, återgivet i NJA II, 1934, sid. 299.

¹⁸ NJA II, 1934, sid. 299.

Ett sådant stadgande infördes i 210 § aktiebolagslagen, avseende skadeståndsskyldighet för aktieägare i vissa fall. Vad som där avses är sådana fall då styrelsen, styrelseledamot, verkställande direktör eller likvidator tillskyndat bolaget eller aktieägare skada genom åtgärd, som innebär att fördel uppenbarligen beredes vissa aktieägare till nackdel för bolaget eller övriga aktieägare, men då någon aktieägare uppsåtligen medverkat till åtgärden genom begagnande av sitt inflytande över styrelseledamot, verkställande direktör eller likvidator. Jämväl sistnämnde aktieägare är då skyldig att utge ersättning för skadan. I vissa fall kan denne aktieägare även bli skyldig utge ersättning till borgenär eller annan tredje man.

Närmast har lagstiftaren härvid tänkt på bolag med ett fåtal aktieägare, där en aktieägare eller aktieägargrupp har ett dominerande aktieinnehav och därigenom inflytande över styrelse, verkställande direktör eller likvidator.¹⁹ Det är alltså ett fall av vad här betecknas såsom bulvanförhållande, som stadgandet närmast avser.

Samtidigt med nu berörda stadgande i aktiebolagslagen infördes två nya paragrafer i konkurslagen.

Enligt 32 a §, första stycket, konkurslagen förlänges tiden för återvinning till konkursboet när fråga är om återvinning från aktieägare, som på grund av sitt aktieinnehav har eller hade ett bestämmande inflytande över aktiebolaget, eller från sådan aktieägares make eller den som är hans avkomling eller gift med hans avkomling.

Enligt 100 a § samma lag må person, som ovan sagts, icke i aktiebolags konkurs göra gällande fordran på lön eller arvode för tiden efter det beslut om egendomsavträde meddelats och ej heller för tiden dessförinnan i vidare mån än hans arbete må anses ha länt till nytta för bolaget och i intet fall för längre tid tillbaka än ett år innan konkursansökningen gjordes. Detta innebär en begränsning av den rätt till bevakning av fordran å lön eller arvode som eljest tillkommer borgenär i konkursen.

I 32 a §, andra stycket, har vidare meddelats en bestämmelse angående sådana fall då person, som nu sagts, inom ett år innan konkursansökningen gjordes eller under tiden därefter intill dess beslutet om egendomsavträde meddelades från bolaget uppburit lön eller arvode i vidare mån än han enligt 100 a § ägt i konkursen göra såsom fordran gällande. I dylikt fall skall betalningen gå åter på talan av konkursboet.

Berörda bestämmelser i konkurslagen avse, på sätt av det anförda framgår, vad som i denna framställning betecknats som bulvanförhållanden.

Härutöver ha i förmånsrättslagen den 17 december 1970 meddelats vissa bestämmelser om förmånsrätt i konkurs, vilka bestämmelser bl a gälla frågan om förmånsrätt för huvudmannen i ett sådant bulvanförhållande, där konkursgäldenären fungerat som bulvan.

11 § förmånsrättslagen stadgar en begränsad allmän förmånsrätt för arbetstaga-

¹⁹ NJA II, 1946, sid. 182.

res fordran på lön eller annan ersättning på grund av anställningen samt för viss fordran på pension, vilken tillkommer arbetstagare eller dennes efterlevande. Emellertid är denna förmånsrätt utesluten såväl för arbetstagaren som för hans efterlevande, därest konkursgäldenären är näringsidkare eller är juridisk person utan att vara näringsidkare samt arbetstagaren själv eller genom närstående ägde väsentlig andel i företaget eller den juridiske personen och hade väsentligt inflytande över dess verksamhet.

Närmast efter nu angivna förmånsrätt följer i 12 § en allmän förmånsrätt för viss fordran på framtida pension till arbetstagare, som är född år 1907 eller tidigare, eller dennes efterlevande. Även härvidlag gäller dock att förmånsrätten är utesluten såväl för arbetstagaren som för hans efterlevande under enahanda förutsättningar som i det först behandlade fallet.

Slutligen må erinras om vissa bestämmelser i 5 och 10 §§ lagen den 9 juni 1967 om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. Dessa bestämmelser innebära att vissa pensionsutfästelser till den, som har bestämmande inflytande över ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, eller till dennes efterlevande, icke få tryggas i eljest gällande ordning.

II. Fall, då bulvanförhållande enligt rättspraxis medför särskild rättsverkan ehuru lagbestämmelse därom saknas

Utöver de fall, då enligt angivna lagbestämmelser ett bulvanförhållande utlöser särskilda rättsverkningar, har man i rättspraxis ansett så böra ske även i vissa andra fall. Den särskilda rättsverkan, som i dessa fall ansetts böra inträda, består däri att huvudmannen, oaktat han icke personligen framträtt utåt, blir bunden av och ansvarig för bulvanens åtgärder samt eventuellt även berättigad därigenom. Beträffande möjligheten att låta en dylik effekt inträda ställer sig dock förhållandet olika allteftersom bulvanen varit eller icke varit ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

När bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening måste nämligen beaktas att bedrivandet av verksamhet genom dylika sammanslutningar har av rättsordningen anvisats såsom en tillåten utväg att undgå personligt ansvar för de förpliktelser som kunna i verksamheten uppkomma; endast bolaget eller föreningen, icke dess delägare, drabbas i vanliga fall av detta ansvar. Den omständigheten att någon delägare i bolaget eller föreningen har ett bestämmande inflytande däröver, så att ett bulvanförhållande är för handen, medför i och för sig icke någon ändring av vad sålunda sagts. Lagstiftaren har t o m accepterat enmansbolaget såsom en tillåten verksamhetsform, vilken i normala fall icke medför personligt ansvar för ensamdelägaren.²⁰

Av det sagda följer att om en verksamhet bedrivs genom ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som bulvan kan detta bulvanförhållande icke i och för sig

²⁰ Betr. enmansbolagen, se *Sandström* i *Skattenytt* 1969, sid. 579 o. f.

medföra att huvudmannen blir förpliktad — eller eventuellt berättigad — genom bulvanens åtgöranden.

Frågan, huruvida och i vilka fall ett bulvanförhållande kan påverka det civilrättsliga bedömandet har framför allt aktualiserats beträffande bulvanförhållanden vid idkande av rörelse, jordbruksdrift härunder inbegripen.²¹ När i dylika fall bulvanen *icke* är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses huvudmannen enligt en tämligen fast praxis kunna bli ansvarig för de förpliktelser, bulvanen åtagit sig. Man torde härvid ha utgått ifrån att bulvanförhållandet anordnats för att huvudmannen skolat undgå ett honom rätteligen åvilande ansvar, och man har icke velat godtaga detta utan låtit det faktiska innehavet av rörelsen bli avgörande, då något härför av lagstiftaren uppställt hinder ej förelegat.²²

Motsvarande ståndpunkt har även intagits då fråga varit om äganderätten till i rörelsen ingående varor och inventarier. När en fysisk person i egenskap av bulvan stått som utövare av en handelsrörelse samt i och för denna rörelse i eget namn inköpt varor och butiksinventarier, har således huvudmannen ansetts vara ägare av varorna och inventarierna.²³ På enahanda sätt har förfarits när en bulvan stått som utövare av jordbruksdrift, vilken bedrivits av huvudmannen; för jordbruket avsedda inventarier, vilka bulvanen inköpt för medel som huvudmannen tillhandahållit, ha ansetts tillhöra huvudmannen.²⁴

När däremot rörelse bedrivs genom ett aktiebolag eller en ekonomisk förening såsom bulvan följer av det förut sagda, att bulvanförhållandet icke kan i och för sig medföra samma rättsverkan som i det nyss berörda fallet. Härmed är dock icke sagt att i nu avsedda fall bulvanskapet aldrig skulle kunna medföra personligt ansvar för huvudmannen-delägaren. För att så skall ske måste emellertid i dessa fall tillkomma någon ytterligare omständighet som kan motivera inträdandet av dylikt ansvar. Till sådana kvalificerande omständigheter ha räknats *att* ett bolags tillgångar från början varit uppenbart otillräckliga för den i dess namn bedrivna verksamheten, *att* bolaget icke drivit någon egentlig verksamhet utan varit en skylt för huvudmannens eget handlande samt *att* huvudmannens ställning varit undergrävd när han anordnade bulvanförhållandet.²⁵

Vad ovan sagts avser endast bulvanskap i samband med rörelsens bedrivande. Därvid torde rättspraxis' ståndpunkt kunna betecknas såsom tämligen fast och till sin innebörd klarlagd.

Häruöver föreligga en del rättsfall, där fråga varit om bulvanskap som ej haft

²¹ Jordbruk är givetvis en form av rörelse, ehuru man i skatteförfattningarna behandlar jordbruksfastighet såsom en särskild inkomstkälla vid sidan av rörelse. Se härom *Sandström*, Om beskattning av inkomst av rörelse, Stockholm 1951, sid. 23.

²² Jfr *Karlgren* i SvJT 1960, sid. 22. — Här må även erinras om att utlänning, som ej erhållit tillstånd att här i riket idka näring, i ett flertal fall dömts för olaga handel när han bedrivit sådan verksamhet genom bulvan. Den verksamhet, som vars utövare bulvanen framstått, har därvid ansetts bedriven av huvudmannen, d. v. s. av utlänningen. Se även *Grönfors*, sid. 290, 308 o. f.

²³ H. 1930 : 306.

²⁴ H. 1936 : 449.

²⁵ Jfr *Grönfors*, sid. 311—312.

samband med rörelses bedrivande. I några av dessa fall har bulvanförhållandet ansetts medföra att huvudmannen blivit förpliktad genom bulvanens åtgöranden.²⁶ Vad som i sistnämnda fall föranlett att denna ståndpunkt intagits är dock svårare att bestämma; närmast vill synas som om billighetshänsyn varit utslagsgivande.

I ett hänseende har dock rättspraxis icke godtagit att bulvanförhållandet skulle medföra en avvikelse från vad som eljest gäller, nämligen då fråga varit om äganderätten till fast egendom som förvärvats genom bulvan. Rättspraxis synes härvidlag utgå ifrån att huvudmannen icke därigenom blivit ägare av den fasta egendomen. Även när 1925 års bulvanlag ej är tillämplig lärers alltså bulvanen få anses som ägare av den för huvudmannens räkning förvärvade egendomen; denna hans äganderätt kan icke anses ha formlöst övergått å huvudmannen.²⁷ Att bulvanen och icke huvudmannen blir ägare till den fasta egendomen torde man ha ansett vara en ofrånkomlig följd av fastighetsköpets formbundna karaktär, i det att man menat att denna dess karaktär gör det omöjligt att annan skulle bli ägare av fast egendom än den, som vederbörlig överlåtelsehandling utvisar. Riktigheten av denna uppfattning har visserligen inom doktrinen ifrågasatts,²⁸ men högsta domstolen har dock ej, så vitt tillgängliga rättsfall utvisa, hittills intagit annan ståndpunkt än den nyss angivna. På sin höjd kan konstateras att högsta domstolen stundom sökt undvika de yttersta konsekvenserna av denna ståndpunkt, när dessa konsekvenser syns oskäliga.²⁹

Kap 2. Bulvanbegreppet i skatterätten

Inom skatterättens område har man undvikit uttrycket bulvan. I 1 §, andra stycket, av 1943 års KupF förekom visserligen detta uttryck i ett speciellt sammanhang, men i 1970 års KupF har uttrycket försvunnit. Ej heller i rättspraxis synes uttrycket bulvan ha nyttjats, i den mån så ej skett vid tillämpningen av berörda stadgande i 1943 års KupF.

Icke desto mindre förekommer givetvis att man vid beskattningen måste taga ståndpunkt till sådana situationer, som ur civilrättslig synpunkt äro att beteckna som bulvanförhållanden. Härvid uppkomma också åtskilliga problem, som måste finna en godtagbar lösning, och det är just frågan om det sätt, varå lagstiftaren eller rättspraxis härvid gått till väga, som föreliggande framställning i fortsättningen avser.

I det följande kommer uttrycket bulvan att nyttjas i samma betydelse som detta uttryck ovan antagits äga i civilrättsliga sammanhang; något särskilt skatterättsligt bulvanbegrepp föreligger ju icke. Det för bulvanen utmärkande kan alltså även i

²⁶ Se t. ex. H. 1939:228, I och II, och *Grönfors*, sid. 309 not 9, samt vidare H. 1942:473, H. 1947:647.

²⁷ Se t. ex. H. 1937:330 och H. 1942, A nr 285, samt *Nial*, sid. 40 o. f., *Vahlén*, Formkravet vid fastighetsköp, Stockholm 1951, sid. 92—94.

²⁸ *Karlgren* i SvJT 1941, sid. 471, och i *Festskrift tillägnad Birger Ekeberg*, Stockholm 1950, sid. 303 not 4, *Stjernquist*, sid. 69, *Grönfors*, sid. 313 not 19 och i SvJT 1956, sid. 243.

²⁹ Jfr H. 1949:757, H. 1959:262.

förevarande sammanhang angivas sålunda: Bulvanen uppträder i eget namn men för en dold huvudmans räkning på sådant sätt att bulvanen är den i rättsligt hänseende behörigen legitimerade ägaren av viss egendom eller utövaren av viss verksamhet medan huvudmannen direkt eller indirekt har den faktiska dispositionen över egendomen eller verksamheten.

Om sålunda uttrycket bulvan antages ha samma innebörd i skatterättsliga och i civilrättsliga sammanhang, är dock självfallet att den reaktion, bulvanförhållandet kan föranleda, får olika karaktär i dessa båda fall. Detta är en given följd av att bulvanförhållandet bedömes ur olika synpunkt i det ena och det andra fallet. I civilrättsliga sammanhang är fråga om bulvanskapets inverkan å det privaträttsliga förhållandet mellan olika parter, i skatterättsliga sammanhang är fråga om dess betydelse för huvudmannens och bulvanens skattskyldighet till stat och kommun.

Nu berörda förhållande har stundom föranlett olikheter i det civilrättsliga och det skatterättsliga bedömandet av en och samma rättshandling. Rättshandlingar, som i civilrättsligt hänseende äga full giltighet och ha viss fastställd innebörd, kunna ibland vid det skatterättsliga bedömandet anses sakna giltighet eller anses äga annan innebörd än enligt civilrättens regler.³⁰ Som regel torde dock överensstämmelse råda mellan det civilrättsliga och det skatterättsliga bedömandet av olika rättshandlingars giltighet och innebörd. Så torde bl a vara förhållandet beträffande ett i förevarande sammanhang betydelsefullt fall, nämligen i fråga om äganderätten till fastighet, som bulvanen förvärvat i eget namn men för huvudmannens räkning.

Den civilrättsliga uppfattningen av dylika fall har ovan angivits vara att bulvanen blir ägare av fastigheten medan huvudmannen icke erhåller äganderätten därtill genom bulvanens förvärv.³¹ Enahanda uppfattning har för skatterättens del kommit till uttryck i ett avgörande, avseende förhandsbesked.³²

I detta ärende var fråga om ett markområde som kassören i en idrottsförening år 1932 förvärvat i eget namn men för föreningens räkning. År 1937 sammanslogs idrottsföreningen med en annan sådan förening och den därvid bildade nya föreningen registrerades år 1939. År 1938 utbytte kassören markområdet mot ett annat sådant område och enligt köpebrev den 15 april 1953 försålde kassören och hans hustru sistnämnda markområde till den då bestående nya föreningen. Föreningen begärde några år därefter förhandsbesked, huruvida föreningen bleve skattskyldig för realisationsvinst vid försäljning av ifrågavarande fastighet; för egen del gjorde föreningen gällande att den i realiteten varit ägare till fastigheten ända sedan år 1939.

I ett år 1955 meddelat förhandsbesked fann riksskattenämnden att, då köp av fastighet jämlikt jordbalken 1 kap. 2 § skulle ske skriftligen, föreningen icke kunde anses ha förvärvat äganderätten till ifrågavarande område förrän genom köpebrevet den 15 april 1953. På grund härav förklarade riksskattenämnden att den vinst, som kunde uppkomma för föreningen vid försäljning av området inom mindre än tio år efter nyssnämnda förvärv, skulle — oavsett att dessförinnan föreningens fångesman innehaft fastigheten för föreningens räkning — utgöra för föreningen skattepliktig realisationsvinst. Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i förhandsbeskedet. (Se numera jordbalken 4 kap. 1 §.)

³⁰ Det allmänna spørsmålet om skatterättens bundenhet vid civilrättens regler har något berörts i SOU 1963:52, sid. 101.

³¹ Ovan under Kap. 1, § 3, II.

³² R. 1956, not. 509, RN 1956, 5:6, b.

Riksskattenämnden fann således ett bulvanförhållande föreligga men ansåg detta icke kunna medföra att huvudmannen blivit ägare av markområdet genom bulvanens förvärv, och regeringsrätten har biträtt denna uppfattning.³³

I enlighet med vad ovan sagts blir i det följande fråga om den ståndpunkt som vid beskattningen intages då bulvanförhållanden i förut angiven bemärkelse föreligga. Vid en redogörelse härför synes i första hand böra undersökas i vad mån författningsbestämmelser meddelats som avse dylika situationer samt, där så skett, vilken rättsverkan av bulvanförhållandet som därvid stadgats. Att fastställa, vilka författningsbestämmelser som äro av dylikt slag, möter i allmänhet föga svårighet, enär förhållandet i regel framgår av bestämmelsernas avfattning. Följaktligen kan framställningen i denna del direkt anknyta till de ifrågavarande författningsbestämmelserna. Så har skett nedan i kap. 3.

Nästa fråga blir, vilken ståndpunkt man i rättspraxis intager eller kan tänkas intaga i sådana fall, då bulvanförhållanden föreligga men särskilda författningsbestämmelser saknas rörande beskattningen därvidlag. Här möter ej sällan svårighet att klarlägga detta spörsmål, stundom därför att rättsfall saknas och stundom å den grund att, där rättsfall föreligga, dessa ofta sakna motivering. I detta läge har syntts lämpligast att som utgångspunkt taga de allmänna förutsättningarna för att skattskyldighet för inkomst skall föreligga samt sedan undersöka i vad mån vid bulvanförhållanden dessa förutsättningar kunna anses uppfyllda i fråga om huvudmannen eller bulvanen. Framställningen härav lämnas nedan i kap. 4.

Kap 3. Inkomstbeskattningen vid bulvanförhållanden; författningsbestämmelser

§ 1. Inledning

En granskning av gällande bestämmelser rörande inkomstbeskattningen ger omedelbart vid handen att däribland förekomma åtskilliga stadganden, vilka, ehuru uttrycket bulvan icke nyttjas, ändock innehålla föreskrifter som avse vad här be-

³³ I andra hänseenden har dock regeringsrätten stundom, när fråga varit om avtal rörande fast egendom, avvikit från den civilrättsliga uppfattningen om avtalens innebörd. Så är förhållandet i vissa fall, då civilrättsligt giltiga arrendekontrakt ansetts i skatterättsligt hänseende innebära en överlåtelse av äganderätt; se härom under Kap. 4, § 3, III, B, 2), a). Å andra sidan har regeringsrätten i ett fall ansett köpeavtal rörande fastighet icke vara sådant att det medförde övergång av äganderätt, R. 1967, not. 31, 32.

Härjämte föreligger ett egendomligt rättsfall, R. 1956, not. 1606 (SvSkT 1957, rf, sid. 7, GRS), där fråga var om en person som genom köpekontrakt förvärvat en fastighet i syfte att sedermera överlåta den å ett av honom dåmera behärskat aktiebolag. Regeringsrätten fann den omständigheten, att vederbörande på grund av innehållet i köpekontraktet ”kommit att framstå” såsom ägare till fastigheten, skäligen icke böra föranleda att han ”i taxeringshänseende” (!) borde betraktas som sådan. Såsom huvudanledning härtill angavs att vederbörande genom köpet av fastigheten icke avsett att för egen del förvärva äganderätten till fastigheten utan allenast att såsom företrädare för ”ett under bildning varande” (och således ännu ej existerande) aktiebolag och för dess räkning anskaffa vissa lokaler.

Motiveringen är uppenbarligen icke godtagbar, och även eljest är utslaget ur olika synpunkter egendomligt. Man frestas att betrakta detta avgörande som ett olycksfall i arbetet. I vart fall lärer detsamma icke mana till efterföljd och synes ej heller ha erhållit sådan.

tecknats såsom bulvanförhållanden. Dessa stadganden äro så till vida ensartade att i samtliga fall är fråga om bulvanskap i samband med innehav av andelar i juridiska personer. Till andra fall av bulvanskap synes ståndpunkt icke ha tagits vid inkomstbeskattningens utformning.

I flertalet av ifrågavarande stadganden är fråga om innehav av aktier i svenska aktiebolag eller andelar i svenska ekonomiska föreningar. Ett stadgande avser dock, förutom aktier, även andelar i vanliga handelsbolag samt kommanditbolag,^{33a} och ett annat stadgande avser blott andelar i utländsk juridisk person.³⁴

Bulvanförhållandets betydelse vid tillämpningen av här avsedda stadganden kan vara mer eller mindre framträdande. I flertalet fall förutsättes som regel för ett stadgandes tillämpning att själva det företag, om vars aktier eller andelar fråga är, skall fungera som bulvan för en eller flera ägare eller innehavare av dylika aktier eller andelar. Ett stadgande kräver dock ej för sin tillämpning att ett sådant bulvanförhållande är för handen utan förutsätter i stället att en delägare i företaget är bulvan för någon utomstående.³⁵ Andra stadganden åter innebära ej annat än att med äganderätt till aktier eller andelar likställes innehav därav genom bulvan; bulvanskapet är i dessa fall ej någon förutsättning för stadgandets tillämpning.

Det ifrågavarande bulvanförhållandet kan vara konstruerat på olika sätt. Det enklaste fallet föreligger då huvudmannen själv äger aktier eller andelar i bulvanföretaget. Mera komplicerat blir bulvanförhållandet när ett eller flera mellanled inskjutits mellan huvudmannen och företaget ifråga, så att huvudmannen endast indirekt, dvs genom förmedling av annan, disponerar över aktierna eller andelarna i det åsyftade bulvanföretaget.³⁶

Här avsedda stadganden äro alltid tillämpliga när vad ovan betecknats såsom enkla bulvanförhållanden föreligga. Ofta bli bestämmelserna tillämpliga även vid komplicerade bulvanförhållanden, men för att så skall bli fallet kräves i regel att detta uttryckligen angivits genom bestämmelsernas avfattning.

När endast enkla bulvanförhållanden åsyftas anges detta genom det i stadgandet uppställda kravet att huvudmannen *äger* aktierna eller andelarna i bulvanföretaget. Om även komplicerade bulvanförhållanden åsyftas, anges detta i regel genom att med ägare av aktier eller andelar likställes den som *innehar* dessa genom förmedling av annan. Detta uttryckssätt är dock ej fullt konsekvent genomfört. I ErsF användes sålunda uttrycket "ägt del i företaget" för att beteckna såväl enkla bulvanförhållanden som bulvanförhållanden av mera komplicerad natur.³⁷ Dessutom förekommer i 43 §, 2 mom., KL ett stadgande som torde avse såväl enkla som komplicerade bulvanförhållanden men av vars avfattning ej framgår att så är förhållandet.³⁸

^{33a} 3 §, 4 mom., AckInkF; nedan under § 4, II.

³⁴ 64 §, 2 mom., KL; nedan under § 2, I.

³⁵ 4 §, fjärde stycket, KupF; nedan under § 3, I.

³⁶ Jfr ovan under kap. 1, § 1.

³⁷ 1 § ErsF och punkt 3 anv. till ErsF; nedan under § 3, II, B.

³⁸ Jfr nedan under § 4, I, B.

De bestämmelser, som avse komplicerade bulvanförhållanden, ha emellertid vid beskrivningen av dessa förhållanden avfattats på något olika sätt, vilket vållat oklarhet rörande innebörden av vissa av dessa bestämmelser. Den äldsta ifrågasvarande bestämmelsen återfinnes i 64 §, 2 mom., KL. Denna bestämmelse har avfattats på sätt som skett i syfte att därav skulle framgå dess tillämplighet såväl då mellanledet mellan huvudmannen och den egentligen åsyftade bulvanen är en juridisk person som då detta mellanled är en fysisk person.³⁹ I ett par senare tillkomna bestämmelser, 54 §, femte stycket, KL samt 8 och 9 §§ FörUtjF, har emellertid motsvarande formulering — med avvikelse från den i 64 § KL nyttjade — fått en avfattning som synes utvisa att dessa bestämmelser äro tillämpliga endast då mellanledet är en juridisk person och således icke då mellanledet är en fysisk person. Här förefaller emellertid ett redaktionsfel ha förelupit, i det att lagstiftarens avsikt ej torde ha varit att åstadkomma en dylik begränsning.⁴⁰

Även punkt 3 anv. till ErsF har erhållit sådan avfattning att vid komplicerade bulvanfall borde förordningen bli tillämplig endast då mellanledet är en juridisk person. Här torde dock näppeligen vara fråga om något redaktionsfel, eftersom ErsF tillkom samtidigt med bestämmelsen i 64 §, 2 mom., KL men ändock avfattades på ett därifrån avvikande sätt.⁴¹

I sådana fall då för ett stadgandes tillämpning i princip kräves att det företag, om vars aktier eller andelar fråga är, skall vara bulvan för annan, kräves därjämte genomgående att huvudmannen har ett mera avsevärt inflytande å bulvanföretaget. Minimikravet är att aktierna eller andelarna i företaget "till huvudsaklig del" ägas eller innehavas av en huvudman eller ett fåtal huvudmän. Uttrycket "till huvudsaklig del" får, på sätt riksskattenämnden för visst fall uttalat, anses innebära att innehavet skall omfatta betydligt mer än 50 % av företagets aktier eller andelar.⁴² I några fall uppställas ännu strängare krav i det att där fordras att huvudmannen äger mer än 9/10 av aktierna i ett aktiebolag⁴³ eller att han äger samtliga eller så gott som samtliga aktier.

Beträffande det fall, då aktier eller andelar till huvudsaklig del ägas eller innehavas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, må ytterligare anmärkas följande. Att ett bulvanförhållande föreligger då en enda person i angiven omfattning äger eller innehar aktierna eller andelarna, är uppenbart. Även när ett fåtal fysiska personer i sagda omfattning äga eller inneha aktierna eller andelarna är som regel fråga om ett bulvanförhållande, där då huvudmannskapet utövas av

³⁹ Jfr nedan under § 2, I.

⁴⁰ Jfr nedan under § 3, II, A och C.

⁴¹ Jfr nedan under § 3, II, B.

⁴² RN 1953, 3:1, 1955, 3:1. Jfr *Sandström*, sid. 358.

⁴³ För att beskriva detta fall har dock lagstiftaren använt skiftande formuleringar. I 43 §, 3 mom., KL användes den ovan nyttjade formuleringen "mer än 9/10 av aktierna", vilken formulering överensstämmer med den i 174 §, 2 mom., aktiebolagslagen brukade. I 1 §, 2 mom., första stycket UtskF användes avfattningen "aktier, motsvarande mer än 9/10 av aktiekapitalet". I För UtjF 9 § slutligen har man nyttjat uttrycket "mer än 9/10 av aktiekapitalet", vilket till synes utgör en kontamination av de båda återgivna uttrycken. Någon saklig grund för dess variationer i uttrycksättet synes icke förefinnas.

mer än en person. Vad som i dessa fall åsyftas är s k familjeföretag, vilkas delägare ”äro inbördes förenade genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen”.⁴⁴ Emellertid är naturligtvis tänkbart att i något fall aktier eller andelar till huvudsaklig del ägas eller innehavas av ett fåtal fysiska personer men att dessa icke äro inbördes förenade på nyss angivet sätt utan tvärtom representera mot varandra stridande intressen; så kan bli fallet då vid arvsskifte aktier eller andelar fördelas å ett fåtal arvingar som inbördes äro oense. För dylika fall äro här ifrågavarande bestämmelser egentligen icke avsedda, men så som desamma avfattats bli de dock tillämpliga även i dessa undantagsfall, därest de här för uppställda förutsättningarna i övrigt äro uppfyllda.

Den särskilda rättsverkan, som enligt de olika författningsbestämmelserna inträder, innebär ingalunda alltid att bulvanförhållandet medför en menlig påföljd i beskattningshänseende. Åtskilliga av dessa bestämmelser innebära i stället att huvudmannen eller bulvanen beredes en förmån vid beskattningen. Man kan i dessa fall tala om en premiering av vissa bulvanförhållanden. Å andra sidan finnas, såsom förut anmärkts, några bestämmelser som endast innebära att vid tillämpningen av en viss beskattningsregel skall med äganderätt till aktier eller andelar likställas innehav därav genom bulvan; i dessa fall medför bulvanskapet i och för sig varken någon nackdel eller någon förmån vid beskattningen.

I anslutning till det senast anförda ha ifrågavarande författningsbestämmelser i det följande uppdelats i tre huvudgrupper. Den första avser sådana bestämmelser som blott innebära att med äganderätt likställes innehav genom bulvan. Den andra avser bestämmelser, enligt vilka bulvanförhållandet medför en nackdel vid beskattningen, och den tredje sådana bestämmelser enligt vilka bulvanförhållandet medför en förmån vid beskattningen.

§ 2. Bestämmelser som blott innebära att med äganderätt likställes innehav genom bulvan

I. 64 §, 2 mom., kommunalskattelagen

Detta stadgande avser bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet som har sitt säte i utlandet men vars verkliga ledning utövas här i riket och vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Med avseende å dylikt företag stadgas att desamma skall enligt KL betraktas som svensk ekonomisk förening ”såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen äges eller på annat därmed jämförligt sätt i innehaves av svenska fysiska personer”. — Uttrycket ”huvudsakligen” får antagas vara liktydigt med det i andra sammanhang nyttjade uttrycket ”till huvudsaklig del” och således här åsyfta att det utländska företaget skall ägas eller innehavas av svenska fysiska personer till betydligt mer än 50 %.

⁴⁴ De citerade orden återfinnas i punkt 3 anv. till ErsF.

Det är uppenbart att för tillämpningen av detta stadgande icke kräves att något bulvanförhållande föreligger beträffande det utländska företaget. Det fordras sålunda ej att detta företag är bulvan för de svenska intressenterna, ehuru så naturligtvis kan vara fallet när fråga är om ett fåtal intressenter. Ej heller är någon förutsättning för stadgandets tillämpning att de svenska intressenterna inneha andelarna i det utländska företaget genom förmedling av bulvan.

Vad här stadgas angående bulvanförhållanden innebär därför endast att för de svenska intressenternas del likställes med äganderätt till andelar i det utländska företaget sådana fall, då dessa andelar innehavas genom bulvan. Någon nackdel utöver vad eljest följer av stadgandets avfattning inträder ej, därest dylika bulvanförhållanden föreligga, och naturligtvis ej heller någon förmån i beskattningshänseende.

De bulvanförhållanden, vilka här ifrågakomma, kunna tydligtvis vara såväl enkla som mera komplicerade. Såsom bulvan kan vidare fungera såväl juridisk person — fallet omnämnes uttryckligen — som fysisk person. Det är nämligen sistnämnda fall av bulvanskap som åsyftas med uttrycket ”på annat därmed jämförligt sätt innehaves”. Detta uttryck tillades på sin tid för att ”otvetydigt” framhäva att stadgandet skulle tillämpas även i sådana fall då aktiemajoriteten i utländskt bolag visserligen formellt ägdes av utlänningar men då en svensk medborgare i verkligheten kunde förfoga över bolaget som om han varit ägare.⁴⁵ Ehuru denna motivering endast tager sikte på ett speciellt sådant fall, då fysiska personer fungera som bulvaner, har bestämmelsen, naturligt nog, utformats så att den täcker alla dylika fall.

För den händelse bulvanen är en juridisk person ha inga särskilda krav uppställt i fråga om storleken av huvudmannens innehav av andelar i denne såsom mellanled fungerande juridiske person. Det bör således vara tillfyllest för här avsedda bulvanförhållande om huvudmannen äger mer än hälften av andelarna i den juridiske person som i sin tur äger andelar, flera eller färre, i den utländske juridiske personen.

II. 7 § förordningen om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning

Enligt ifrågavarande förordning (UtdAvdrF) äger svenskt aktiebolag under vissa förutsättningar erhålla avdrag för av bolaget verkställd utdelning å dess aktier. Emellertid är denna avdragsrätt föremål för särskilda begränsningar. Bl a stadgas i 7 § att dylikt avdrag icke medgives om mer än hälften av bolagets aktier vid utdelningstillfället ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades ”av svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag”, dock att härvid skall bortses från aktier, tillhörande vissa angivna bolag och föreningar.

De citerade orden synas ge vid handen att förlust av avdragsrätten endast inträder i sådana fall, då *ett* svenskt aktiebolag eller *en* svensk ekonomisk förening eller *ett* utländskt bolag äger eller innehar mer än hälften av aktierna i det utdelande

⁴⁵ Bevillningsutskottets betänkande 1933:64, sid. 11. Jfr *Sandström*, sid. 69.

bolaget. Sagda påföljd skulle då inträda allenast när det utdelande bolaget vore bulvan för ett svenskt eller utländskt bolag eller en svensk ekonomisk förening. Emellertid lär det ej ha varit lagstiftarens avsikt utan den ifrågavarande formuleringen bör tillskrivas ett redaktionsfel.⁴⁶

I en tidigare författning förekom ett motsvarande stadgande⁴⁷ men så formulerat att enligt detsamma avdragsrätten uteslöts så snart *flera* svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar (utländska bolag omnämndes ej) tillhoppa ägde eller innehade mer än hälften av det utdelande bolagets aktier.⁴⁸ I propositionen rörande den nya förordningen uttalade departementschefen att denna dittillsvarande undantagsbestämmelse skulle i princip bibehållas och endast i ett fall kompletteras, nämligen med det fall då aktier innehades av utländska bolag.⁴⁹ Bevillningsutskottet har jämväl utgått ifrån att undantagsbestämmelsen i dess nya lydelse skulle vara tillämplig så snart flera svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar eller utländska bolag tillhoppa ägde eller innehade mer än hälften av aktierna i det utdelande bolaget. Utskottet ansåg sig nämligen kunna ”belysa” bestämmelsen i 7 § UtdAvdrF genom ett exempel, vari två aktiebolag antogos äga 40 % vardera av aktierna i det utdelande bolaget.⁵⁰

Bestämmelsen i 7 § UtdAvdrF torde därför, trots dess avfattning, få antagas vara tillämplig så snart mer än hälften av det utdelande bolagets aktier ägas eller innehavas av svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar eller utländska bolag. För tillämpningen av 7 § torde sålunda ej krävas att det utdelande bolaget är bulvan för någon eller några av dess ifrågavarande delägare.

Visserligen omnämnas bulvanförhållanden i 7 § UtdAvdrF, i det att däri stadgas att avdrag för verkställd utdelning är uteslutet, ej blott då mer än hälften av det utdelande bolagets aktier ägdes av förut angivna juridiska personer utan även då mer än hälften av aktierna ”på därmed jämförligt sätt innehades” av dylika juridiska personer. Att de citerade orden åsyfta bulvanförhållanden är givet, ehuru uttrycksättet avviker från vad i dylika fall eljest är brukligt. Det som här uttalas om bulvanförhållanden innebär dock endast att vid stadgandets tillämpning — och sålunda vid bedömningen av, huruvida mer än hälften av aktierna disponeras av angivna juridiska personer — skall med äganderätt till aktier i det utdelande bolaget likställas innehav därav genom förmedling av bulvan.

Intet särskilt krav har uppställts i fråga om beskaffenheten av här avsedda bulvanförhållande. Den bulvan, som utgör mellanledet, kan således vara antingen fysisk eller juridisk person; det är blott dennes huvudman som måste vara ett bolag eller en ekonomisk förening av ovan angivet slag.

⁴⁶ I propositionen med förslag till ifrågavarande förordning synas flera sådana redaktionsfel ha förekommit. Jfr bevillningsutskottets betänkande 1967:3, sid. 22, och *Eklund* i SvSkT 1967, sid. 92.

⁴⁷ Förordningen den 9 december 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall, 7 §.

⁴⁸ Så skulle emellertid enligt denna författning vara förhållandet vid beskattningsårets utgång.

⁴⁹ Prop. 1967:17, sid. 51—52.

⁵⁰ Bevillningsutskottets betänkande 1967:3, sid. 22—23.

Bulvanförhållandet kan vidare vara såväl enkelt som komplicerat. Därest bulvanen är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening bör vidare vara tillfyllest att huvudmannen äger mer än hälften av aktierna eller andelarna i detta bolag eller denna förening; något krav å kvalificerat innehav har ej uppställts. Med den tolkning av 7 § UtdAvdrF, som här skett, behöver bulvanen i sin tur naturligtvis ej äga någon större del av det utdelande bolagets aktier, allenast tillhopa mer än hälften av aktierna ägas eller innehavas av förut angivna juridiska personer.

§ 3. Bestämmelser enligt vilka bulvanförhållandet medför en nackdel vid beskattningen

I. Aktieägare är som sådan bulvan för annan; 4 §, fjärde stycket, kupongskatteförordningen

På sätt förut erinrats har den bestämmelse i 1943 års KupF, som uttryckligen tog sikte på bulvanfall, numera upphävts. Bestämmelsen har ersatts av följande stadgande i 4 §, fjärde stycket, av 1970 års KupF: Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Ehuru lagstiftaren här undvikit uttrycket bulvan är dock tydligt att även detta stadgande har avseende å bulvanförhållanden. Departementschefen uttalade jämväl att stadgandet ifråga avsåge ”utformningen av reglerna om skattskyldighet för bulvaner”.⁵¹ Vad stadgandet gäller är således vissa fall då utdelningsberättigad uppträder såsom bulvan för annan och därigenom bereder denne en obehörig förmån i beskattningshänseende.

Till en början uppstår här frågan, vad som i 4 §, fjärde stycket, KupF förstås med uttrycket ”utdelningsberättigad”. Denna fråga kunde synas onödig eftersom med sagda uttryck rimligen borde förstås envar som har rätt till utdelningen. Att uttrycket ifråga här skall ha denna innebörd, torde även ha varit lagstiftarens avsikt. Tyvärr ha emellertid i 2 § KupF meddelats vissa definitioner som, om de lände till efterrättelse, skulle leda till annat resultat. Enligt dessa definitioner skall med utdelningsberättigad förstås:

a) Då fråga är om aktiebolag på vilket lagen om förenklad aktiehantering är tillämplig (avstämningsbolag): Den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del på avstämningsdagen.⁵²

b) Då fråga är om andra bolag än avstämningsbolag: Den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Den definition av uttrycket utdelningsberättigad, vartill man sålunda framkommer, kan emellertid icke vara riktig. Den överensstämmer icke med vad lagstiftaren

⁵¹ Prop. 1970:134, sid. 54.

⁵² Med avstämningsdag förstås viss i bolagets beslut om utdelning angiven dag, då bl. a. aktieboken skall avstämmas för fastställande av vilka som äro införda däri.

i förarbetena förklarar sig åsyfta med detta uttryck och skulle, om definitionen uppfattades i enlighet med dess ordalydelse, leda till resultat som icke varit av lagstiftaren avsedda och som icke äro godtagbara.

Så vitt fråga är om *avstämningsbolag* leder definitionen vilse bl a därför att det vid dessa bolag icke förekommer någon lyftning av utdelningen och allra minst någon lyftning därav på avstämningsdagen.⁵³ Någon sådan utdelningsberättigad, som definitionen i 2 § KupF förutsätter, finnes därför ej vid avstämningsbolagen, och vad i följande paragrafer av KupF stadgas rörande utdelningsberättigad skulle således aldrig kunna tillämpas å aktieägare i avstämningsbolag, därest sagda uttryck uppfattades på sätt definitionen anger.

Man nödgas därför bortse från sagda definition och i stället uppfatta uttrycket utdelningsberättigad på sätt lagstiftaren åsyftat men icke lyckats i ord uttrycka, d v s såsom liktydigt med den som äger rätt till utdelning.⁵⁴ Detta är åter, när fråga är om avstämningsbolag, den som på avstämningsdagen äger den aktie, varå utdelningen belöper eller, om utdelningsrätten skilts från äganderätten till aktien, den som på avstämningsdagen äger utdelningsrätten.⁵⁵ Det är alltså den, som uppfyller ettdera av dessa krav, som i förevarande fall får anses åsyftad med uttrycket utdelningsberättigad.

Även beträffande *andra bolag än avstämningsbolag* är definitionen å utdelningsberättigad i 2 § KupF missvisande. Detta beror dock ej därpå, att sagda definition an knyter till den tidpunkt då utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Vid här avsedda bolag är — i motsats till vad som gäller beträffande avstämningsbolag — rätten till utdelningen knuten till förhållandena vid en på detta sätt bestämd tidpunkt.⁵⁶ Vad som däremot här leder till en felaktig uppfattning om begreppet utdelningsberättigad är det i 2 § KupF uppställda kravet att vederbörande skall vara ”berättigad att lyfta utdelning för egen del” vid sagda tidpunkt. Så som detta krav formulerats skulle fall kunna förekomma, då utdelning lyftats i behörig ordning men ändock icke någon vore att anse som utdelningsberättigad i KupF:s mening. Detta bleve t ex förhållandet beträffande en omyndig aktieägare. Denne äger givetvis rätt till utdelningen å honom tillhöriga aktier, men han är ej ”berättigad att lyfta utdelning”. Förmyndaren däremot är visserligen berättigad att lyfta utdelningen men han gör det ej ”för egen del”.

Det torde dock vara uppenbart att lagstiftarens avsikt icke kan ha varit att de bestämmelser i KupF, som avse utdelningsberättigad, ej skulle tillämpas i sist berörda fall. Att så ej varit förhållandet bestyrkes också av förarbetena. Därav framgår att lagstiftaren i stället avsett att uttrycket utdelningsberättigad skulle ha den innebörd, som i punkt 3 anv. till 38 § KL angives med orden ”den som var ägare av kupongen eller eljest hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyft-

⁵³ Se härom *Sandström* i Skattenytt 1971, sid. 295.

⁵⁴ Jfr *Sandström* i Skattenytt 1971, sid. 300.

⁵⁵ Se härom *Sandström* i Skattenytt 1971, sid. 285, 298.

⁵⁶ Se punkt 3 anv. till 38 § KL.

ning”.⁵⁷ Genom en opåkallad och felaktig omskrivning av sist berörda föreskrift har emellertid uttrycket utdelningsberättigad kommit att i KupF definieras på ett sätt som icke överensstämmer med lagstiftarens intentioner. För att ernå en förnuftig tillämpning av de bestämmelser i KupF, som anknyta till begreppet utdelningsberättigad, nödgas man även här bortse från den i 2 § givna definitionen av detta begrepp samt i stället tolka detta på sätt lagstiftaren avsett, d v s i enlighet med punkt 3 anv. till 38 § KL.

När i 4 §, fjärde stycket, KupF kräves, att däri avsedd bulvan skall vara utdelningsberättigad, lärers alltså detta i enlighet med det nu anförda få anses innebära följande:

a) Då fråga är om avstämningsbolag: Bulvanen skall på avstämningsdagen äga den aktie, varå utdelningen belöper, eller, om utdelningsrätten skilts från äganderätten till aktien, på avstämningsdagen äga utdelningsrätten.

b) Då fråga är om andra bolag än avstämningsbolag: Bulvanen skall äga utdelningskupongen eller eljest ha rätt till utdelningen när denna blir tillgänglig för lyftning.

Om således ordet utdelningsberättigad i 4 §, fjärde stycket, KupF får anses åsyfta envar som har rätt till utdelning har dock en begränsning av denna krets ägt rum genom ett i sagda lagrum uppställt särskilt krav. Det fordras däri ytterligare, för att stadgandet skall vara tillämpligt, att den utdelningsberättigade bulvanen ”innehär aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt”.

Med avseende å det sålunda formulerade kravet må till en början anmärkas att den däri avsedda aktien måste vara den, om vars utdelning fråga är, d v s den aktie, till vars utdelning bulvanen är berättigad. Däremot kan tvekan uppstå när det gäller innebörden av uttrycket ”innehär aktie”, eftersom ordet ”innehär” kan ha olika betydelser. Det kan vara liktydigt med ”äger”,⁵⁸ men det kan även nyttjas för att ange enbart ett besittningsförhållande och således här endast innebära att bulvanen har aktien i sin besittning utan att han därför behöver vara ägare därtill. Slutligen kan ordet ”innehär”, när det nyttjas i skatterättsliga sammanhang, ange det förhållandet att någon disponerar över egendom genom bulvan.⁵⁹

Emellertid torde följa av det sammanhang, vari ordet ”innehär” nyttjats, att detsamma här brukats såsom synonymt med ordet ”äger”. Den obehöriga förmån, som här avses, torde endast kunna bestå däri att huvudmannen undgår skattskyldighet för av honom åtnjuten utdelning genom att skattskyldighet för utdelningen kommer att åvila bulvanen. Enbart den omständigheten att bulvanen har aktien i sin besittning kan dock ej medföra denna effekt. Endast om bulvanen varit ägare

⁵⁷ Prop. 1970: 134, sid. 53. Jfr. *Sandström* i *Skattenytt* 1971, sid. 300, not. 44.

⁵⁸ I denna bemärkelse synes ordet ha nyttjats i 1 §, andra stycket, av 1943 års KupF, där orden ”äger” samt ”innehär” omväxlande användas i tillsynes likartade sammanhang. Likaså i 35 §, 2 och 3 mom., KL.

⁵⁹ Jfr ovan kap. 3, § 1.

av aktien kan så tänkas bli fallet. Ordet ”innehar” i 4 §, fjärde stycket, måste därför antagas ha nyttjats i betydelsen ”äger”.

Ett sådant fall, då — på sätt här kräves — bulvanens äganderätt till själva aktien för honom medför skattskyldighet för utdelningen därå, föreligger egentligen endast när fråga är om aktie i avstämningsbolag och under förutsättning tillika att utdelningsrätten ej skilts från aktien. I detta fall har ju allenast den rätt till utdelningen som på avstämningsdagen är ägare av aktien. Emellertid torde få antagas att stadgandet bör kunna tillämpas även då fråga är om utdelning i andra bolag än avstämningsbolag, därest bulvanen är ägare av såväl utdelningsrätten som den aktie, till vilken utdelningsrätten hänför sig. Visserligen sträcker man sig härvid längre än vad stadgandets ordalydelse strängt taget medger men en motsatt ståndpunkt skulle innebära en egendomlig och säkerligen icke åsyftad begränsning av stadgandets tillämplighetsområde.

Däremot är tydligt att 4 §, fjärde stycket, KupF aldrig kan tillämpas å sådan bulvan, som endast äger utdelningsrätten men icke därjämte den aktie, vartill utdelningsrätten hänför sig.

Utöver vad nu sagts har emellertid lagstiftaren ytterligare begränsat stadgandets tillämplighetsområde. För stadgandets tillämplighet är icke tillräckligt — såsom fallet var enligt motsvarande bestämmelse i 1943 års KupF till den del denna bestämmelse gällde obehörig förmån vid taxeringen till inkomstskatt — att bulvanförhållandet *avser* att bereda huvudmannen en obehörig skatteförmån. I stället fordras nu i samtliga fall, för att bestämmelsen skall kunna tillämpas, att huvudmannen *beredes* en dylik förmån, d v s att en sådan förmån verkligen ernås av huvudmannen. Detta innebär tydligenvis att stadgandet ej kan tillämpas med mindre beskattningsmyndighet åtminstone i första instans fattat ett beslut som medfört obehörig skatteförmån för huvudmannen. Om så ej skett, kan bulvanen ej påföras kupongskatt enligt 4 §, fjärde stycket, KupF.⁶⁰

Det bulvanförhållande, som avses i 4 §, fjärde stycket, KupF, torde i enlighet med det ovan anförda kunna angivas sålunda: Fråga skall vara om sådant fall, då bulvanen äger aktie med därtill hörande utdelningsrätt och gör detta vid den tidpunkt, som är avgörande för skattskyldigheten för utdelningen, medan huvudmannen tillgodogör sig utdelningen, helt eller delvis, utan att beskattas härför.

I fråga om bulvanförhållandets beskaffenhet ha inga särskilda krav uppställts. Detta innebär tydligenvis att här kan vara fråga om såväl enkla som komplicerade bulvanförhållanden samt att, då bulvanen-aktieägaren är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, huvudmannens innehav av aktier eller andelar i bulvanföretaget blott behöver utgöra något mer än hälften av företagens samtliga aktier eller andelar.

Den nackdel, bulvanförhållandet i detta fall medför, består som förut nämnts däri att bulvanen blir skyldig att utgöra kupongskatt för den ifrågasvarande utdelningen vid sidan av den vanliga inkomstskatt som kan påföras honom.

⁶⁰ Jfr not 148 nedan.

II. Aktiebolag eller ekonomisk förening är bulvan för delägare däri

A. 54 §, femte stycket, kommunalskattelagen

54 § KL reglerar bl a svenskt aktiebolags och svensk ekonomisk förenings skattskyldighet för utdelning, som bolaget eller föreningen uppburit från annat svenskt aktiebolag eller annan svensk ekonomisk förening. Den allmänna regeln härom meddelas i 54 §, första stycket a), och innebär numera att sagda sammanslutningar i princip äro skattskyldiga för uppburin dylik utdelning, dock med undantag för utdelning å sådan aktie eller andel ”som icke innehaves i kapitalplaceringssyfte”. I vilka fall aktie eller andel skall anses icke vara innehavd i kapitalplaceringssyfte har lagstiftaren sökt angiva i punkt 1, andra stycket, anv till 54 § KL.⁶¹

En speciell begränsning av denna begränsade skattefrihet har sedan skett i 54 §, femte stycket, KL. Denna begränsning, som dock ej avser sk förvaltningsföretag,⁶² gäller i huvudsak endast beträffande sådana svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar, som ha karaktär av bulvanföretag, samt under den ytterligare förutsättning att bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skälighet omfattning använts för utdelning till delägarna. Den förstnämnda förutsättningen har uttryckts sålunda, att fråga skall vara om fall, då aktierna eller andelarna i bolaget eller föreningen ”till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer”. Det är således enmansföretagen och de sk familjeföretagen som här åsyftas. Att emellertid stadgandet undantagsvis kan bli tillämpligt även då det företag, som uppbär utdelningen, ej är bulvan för annan eller andra, framgår av vad tidigare anförts.⁶³

Av stadgandets avfattning framgår att det är tillämpligt såväl vid enkla som vid komplicerade bulvanfall. Till den del stadgandet avser komplicerade bulvanfall är dock dess avfattning egendomlig, i det att stadgandet enligt dess ordalydelse ej skulle vara tillämpligt i andra dylika fall än då mellanledet är en juridisk person.⁶⁴ Emellertid synes här ett redaktionsfel föreligga. Såsom förebild har tydligen tjänat den tidigare berörda bestämmelsen i 64 §, 2 mom., KL, vilken dock utformats så, att därav skulle framgå att densamma var tillämplig även då fysisk person fungerade som bulvan.⁶⁵ När lagstiftaren nu ville anknyta härtill skedde emellertid en omkastning av ordställningen i 64 §, 2 mom., så att här ifrågavarande stadgande kom att erhålla ovan angivna, avvikande lydelse och beträffande de komplicerade bulvanfallen endast hänvisar till sådana, där juridisk person är bulvan. Så var emellertid icke förhållandet enligt det förslag till stadgandets avfatt-

⁶¹ Se härom *Sandström*, sid. 387 o. f.

⁶² Med förvaltningsföretag förstås enligt 54 §, fjärde stycket, KL aktiebolag eller ekonomisk förening, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. För dessa förvaltningsföretag gäller en särskild begränsningsregel enligt åberopade lagrum.

⁶³ Ovan under kap. 3, § 1.

⁶⁴ Så synes stadgandet även ha uppfattats av riksskattenämnden i dess meddelande 1953:1 (fjärde stycket).

⁶⁵ Jfr ovan under kap. 3, § 2, I.

ning, som 1944 års allmänna skattekommitté på sin tid framlade.⁶⁶ Angivna lydelse erhöll stadgandet när propositionen till riksdagen utarbetades. Någon motivering för denna ändring av kommittéförslaget har icke lämnats. Av propositionen synes emellertid framgå att någon sådan begränsning av stadgandets tillämplighetsområde, som dess slutliga lydelse synes utvisa, icke varit av lagstiftaren åsyftad.⁶⁷ Lagstiftarens avsikt torde därför ha varit att stadgandet skulle bli tillämpligt även då fysisk person var bulvan.⁶⁸

När i 54 §, femte stycket, KL förutsättes att aktierna i bolaget eller andelarna i den ekonomiska föreningen ”till huvudsaklig del” ägas eller innehavas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer får detta, i enlighet med var förut anförts,⁶⁹ anses innebära att huvudmannens eller huvudmännens äganderätt eller innehav skall omfatta betydligt mer än 50 % av aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen.

Då fråga är om enkla bulvanfall måste alltså huvudmannen eller huvudmännen ha ägt betydligt mer än 50 % av dessa aktier eller andelar. I fråga om sådana komplicerade bulvanfall, där såsom mellanled mellan en huvudman och den egentligen åsyftade bulvanen inskjutits ett eller flera aktiebolag eller en eller flera ekonomiska föreningar, uppställs däremot ej motsvarande krav så vitt fråga är om innehavet av aktier eller andelar i sagda mellanled. Om huvudmannen A genom förmedling av aktiebolagen C och D innehar aktier i bolaget B (A—C—D—B) bör alltså vara tillräckligt att A äger något mer än 50 % av aktierna i C och att C äger något mer än 50 % av aktierna i D. D däremot måste givetvis äga betydligt mer än 50 % av aktierna i B.

Därest ovan angivna förutsättningar äro uppfyllda beträffande aktierna eller andelarna i det aktiebolag eller den ekonomiska förening, som uppbär utdelning, får alltså detta bolag eller denna förening icke fullt ut åtnjuta ens den begränsade skattefrihet som enligt vad ovan sagts stadgas i 54 §, första stycket a), KL. Bolaget eller föreningen får under dessa förutsättningar endast åtnjuta befrielse från skattskyldighet för sådan utdelning som uppburits å aktier eller andelar, vilka av företaget innehavas såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.⁷⁰

Då i här avsedda fall regelrätt förutsättes att ifrågavarande bolag eller förening är bulvan för en huvudman eller för ett fåtal huvudmän, innebär det sagda att i

⁶⁶ SOU 1950: 21, sid. 8, 121.

⁶⁷ Jfr *Sandström*, sid. 357—358.

⁶⁸ Måhända kunde synas som om något behov av att beakta sådana fall, då fysisk person är bulvan, ej skulle förefinnas. Man menar då, att när en fysisk person är bulvan för annan är det ju alltså en fysisk person — i detta fall bulvanen — vilken äger (eller eventuellt innehar) aktierna i det bolag eller andelarna i den förening som uppbär utdelningen, och stadgandet bör således även i detta fall vara tillämpligt i enlighet med sin erhållna ordalydelse. Så bleve emellertid icke förhållandet därest huvudmannen eller huvudmännen uppdelade sitt innehav av aktier eller andelar på ett flertal bulvaner, vilka samtliga vore fysiska personer.

⁶⁹ Ovan under kap. 3, § 1.

⁷⁰ Om innebörden härav, se *Sandström*, sid. 369 o. f.

dessa fall bulvanförhållandet — visserligen i förening med otillräcklig vinstutdelning — för bulvanen medför en nackdel i beskattningshänseende.

B. Punkt 3 anv. till förordningen om ersättningsskatt

Tillämpningsområdet för ErsF är begränsat i olika avseenden. Till en början kräves i 1 § att fråga skall vara om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av fastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom, eller om sådan utländsk juridisk person som avses i 64 §, 2 mom., KL.⁷¹

Vidare måste beträffande dessa företag vissa särskilda förutsättningar vara uppfyllda för att ErsF skall vara å dem tillämplig. Dessa förutsättningar, som angivas i 1 § samt anv. till ErsF, kunna i korthet sammanfattas sålunda att det kräves *att* företaget icke i skälig omfattning använt sin vinst för utdelning till delägarna, *att* ett väsentligt syfte härvid varit att bereda fysiska personer, vilka ägt del i företaget, lindring i deras beskattning här i riket samt *att* därjämte person, som placerat förmögenhet i företaget, genom ifrågavarande förfarande berett sig fördel i beskattningshänseende. Det kräves sålunda ej blott att sådant syfte förelegat, som ovan sagts, utan därutöver även att detta syfte förverkligats.⁷²

När nu angivna förutsättningar äro uppfyllda beträffande ett företag av här avsett slag, skall av företaget uttagas en särskild sk ersättningsskatt.

Av de återgivna bestämmelserna framgår icke att ErsF har någon anknytning till bulvanförhållanden. Ett studium av punkt 3 anv till ErsF ger emellertid en annan bild i nu berörda avseende. I denna anvisningspunkt uttalas: Merendels torde en förutsättning för tillämpning av förordningen vara, att större delen av företagens aktie- (, lott-) eller andelskapital äges av en person eller att företagens delägare eller flertalet av dem äro inbördes förbundna genom nära släktskap eller andra personliga band eller gemensamma intressen.

Av detta uttalande framgår att de företag, lagstiftaren egentligen åsyftat, även här varit enmansbolagen och de sk familjeföretagen.⁷³ Beskrivningen av det sätt, varå delägarna, när fråga är om flera sådana, skola vara inbördes förbundna, torde jämväl ge vid handen att det i detta fall ej kan röra sig om något större antal sådana delägare. De i ErsF närmast avsedda fallen torde därför vara sådana, då det ifrågavarande företaget — aktiebolag eller ekonomisk förening — är bulvan för en fysisk person eller ett mindre antal fysiska personer. Naturligtvis kan dock tän-

⁷¹ Ang. sistnämnda företag, se ovan under kap. 3, § 2, I.

⁷² Föreskriften härom återfinnes i punkt 1, andra stycket, anv. till ErsF och tillades av riksdagen vid dess behandling av lagförslaget. Jfr *Leijonmarck* i SvSkT 1934, sid. 82—83, R. 1943, not. 1225, och *Bratt* i SvSkT 1945, sid. 47. Bratt synes dock anse det icke enligt författningens ordalag vara en nödvändig förutsättning för taxering till ersättningsskatt att en skattelindring verkligen inträtt. Måhända har denna uppfattning influerats därav att regeringsrätten i de utslag, vari ersättningsskatt förklarats skola utgå och vari motivering härför lämnats, endast hänvisat till att syfte förelegat att bereda skattelindring för delägare i företaget; se t. ex. R. 1945, ref. 10, R. 1946, not. 811. Jfr R. 1955, not. 1998, vari taxering till ersättningsskatt undanröjdes när dylikt syfte icke kunde anses ha förelegat.

⁷³ Jfr ovan kap. 3, § 1.

kas att ErsF, liksom 54 §, femte stycket, KL, blir tillämplig även då intet bulvanförhållande kan sägas föreligga, men detta torde endast i undantagsfall kunna bli händelsen.

När i punkt 3 anv. till ErsF talas om att "större delen" av företagets aktie- eller andelskapital äges av en fysisk person eller av inbördes förbundna fysiska personer, torde uttrycket "större delen" få antagas ha samma innebörd som de eljest nyttjade uttrycken "huvudsakligen" och "till huvudsaklig del". Detta innebär då, att fråga skall även här vara om betydligt mer än 50 % av aktie- eller andelskapitalet.

I berörda anvisningspunkt utvecklas också den närmare innebörden av det i 1 § använda uttrycket "ägt del i företaget": Fysiska personer kunna äga del i ett företag antingen direkt eller genom förmedling av företag, som varit med det förstnämnda företaget och i förekommande fall med varandra förbundna såsom moder- och dotterföretag. — Detta något tillkrånglade uttalande innebär tydligenvis att ErsF blir tillämplig ej blott då fysisk person direkt äger aktier eller andelar i det bolag eller den förening varom fråga är, utan även då den fysiske personen innehar aktierna eller andelarna genom förmedling av annat aktiebolag eller annan ekonomisk förening såsom bulvan eller genom förmedling av flera sådana bolag eller föreningar.

ErsF är alltså tillämplig även vid komplicerade bulvanförhållanden men enligt sin ordalydelse endast då en juridisk person fungerar såsom mellanled mellan huvudmannen och den egentligen åsyftade bulvanen och följaktligen ej, när fysisk person utgör dylikt mellanled. Detta synes här vara en avsiktlig, ehuru svårförklarlig begränsning. ErsF tillkom nämligen samtidigt med bestämmelsen i 64 §, 2 mom., KL, men medan i sistnämnda lagrum gjordes ett tillägg så att detsamma blev tillämpligt även då fysisk person var bulvan, gjordes intet sådant tillägg i punkt 3 anv. till ErsF.

När lagstiftaren beskriver de komplicerade bulvanförhållanden, som här avses, har detta, på sätt av det anförda framgår, skett genom en hänvisning till förhållandet mellan moder- och dotterföretag. I anslutning härtill göres i anvisningspunkten följande uttalande: För att tvenne företag skola anses stå i förhållande till varandra av moder- och dotterföretag bör i allmänhet krävas, att det ena företagets innehav av aktier (, lotter) eller andelar i det andra förlänar detsamma bestämmande inflytande å det andra företaget.

Ett dylikt bestämmande inflytande får emellertid anses vara för handen i och med att det ena företaget äger mer än hälften av aktierna eller andelarna i det andra företaget.⁷⁴ Något längre gående krav i fråga om huvudmannens direkta eller indirekta innehav av aktier eller andelar i de bulvanföretag, vilka tjäna som mellanled, har sålunda icke uppställts. Det bör följaktligen vara tillräckligt att huvudmannen direkt eller indirekt innehar något mer än hälften av dessa aktier eller andelar. Däremot bör givetvis, ehuru detta icke framgår av anvisningspunk-

⁷⁴ Jfr 221 §, 1 mom., aktiebolagslagen.

tens avfattning, den länk i bulvankedjan, som äger aktier eller andelar i det egentligen åsyftade bulvanföretaget, äga ”större delen” av dessa aktier eller andelar.

Av det anförda framgår att enligt ErsF kan ett bulvanförhållande av här avsett slag — när därjämte vinstutdelningen varit i författningens mening otillräcklig — medföra en nackdel för bulvanen i beskattningshänseende.

C. Vissa av bestämmelserna i 8 och 9 §§ förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

Förordningen den 8 april 1960 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst (FörlUtjF) innehåller bestämmelser enligt vilka en skattskyldig må vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt åtnjuta avdrag för förlust, hänförlig till tidigare beskattningsår. Sedan i förordningen meddelats allmänna bestämmelser om denna avdragsrätt har emellertid i 8 § en begränsning skett av rätten till förlustavdrag, vilken begränsning i huvudsak gäller sådana aktiebolag och ekonomiska föreningar som ha karaktär av bulvanföretag. I 9 § har därpå meddelats en regel om aktiebolags rätt att efter fusion med dotterbolag övertaga dotterbolagets förlustavdrag, men även denna rätt har begränsats när fråga är om vissa speciella bulvanfall.

1) 8 § av förordningen

Enligt 8 § bortfaller rätten till förlustavdrag i vissa fall när den skattskyldige är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Det är här, såsom nyss framhållits, i regel fråga om sådana fall, då bolaget eller föreningen har karaktär av bulvan. Huvudregeln är att avdragsrätten förloras om bolagets aktier eller föreningens andelar

antingen vid ingången av det beskattningsår, varunder förlusten ägt rum (förluståret),^{74a}

eller vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske,

till huvudsaklig del (d v s till betydligt mer än 50 %) ägdes eller på därmed jämförligt sätt — direkt eller genom förmedling av juridisk person — innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Till den del här beskrives det sätt, varå vid kvalificerade bulvanfall aktierna eller andelarna skola innehavas för att huvudregeln skall vara tillämplig och avdragsrätten förloras, har formuleringen tydligen hämtats, icke från 64 §, 2 mom., KL utan från 54 §, femte stycket, KL.⁷⁵ Som följd härav omnämns i 8 § FörlUtjF endast sådana fall av kvalificerat bulvanskap, då aktierna eller andelarna innehavas genom förmedling av juridisk person, men icke sådana, då innehavet förmedlas av en fysisk person. Här gäller dock detsamma, som ovan sagts beträff-

^{74a} Jfr 2 §, första stycket, FörlUtjF.

⁷⁵ En viss omkastning av ordställningen i 54 §, femte stycket, KL har dock här skett men någon saklig avvikelse kan ej antagas vara därmed åsyftad. Jfr R. 1969, not. 1643, och SvSkT 1970, rf, sid. 105—106.

fande stadgandet i 54 §, femte stycket, KL. Lagstiftarens avsikt har säkerligen varit att ifrågavarande bestämmelse i 8 § FörUtjF skall vara tillämplig även då sådana fall förekomma, där fysisk person uppträder såsom mellanled i bulvanförhållandet.

8 § avser, på sätt förut anmärkts, närmast det fall då fråga är om ett bulvanförhållande. För detta bulvanförhållande utmärkande är att huvudmannskapet skall utövas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Dock blir även detta stadgande tillämpligt därest ett fåtal fysiska personer skulle äga en huvudsaklig del av aktierna eller andelarna i det ifrågavarande företaget utan att fördenskull ett bulvanförhållande uppkommit — något som dock endast i undantagsfall torde inträffa.

Kvalifikationskravet ”till huvudsaklig del” gäller endast den fysiske personens eller de fysiska personernas innehav av aktier eller andelar i det bolag eller den förening, om vars förlustavdrag fråga är. Vid komplicerade bulvanförhållanden, där mellanledet är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening eller där flera sådana sammanslutningar fungera som mellanled, gäller ej detta krav i fråga om den fysiske personens eller de fysiska personernas innehav av aktier eller andelar i dessa mellanled. Det bör alltså även här vara tillräckligt att detta innehav omfattar mer än hälften av aktierna eller andelarna i de såsom bulvanföretag fungerande mellanleden. Den länk i bulvankedjan, som äger aktier eller andelar i det företag, om vars förlustavdrag fråga är, måste dock tydligtvis äga betydligt mer än 50 % av dessa aktier eller andelar.

Tilläggs må, att när i 8 § talas om aktiebolag och ekonomisk förening åsyftas därmed uppenbarligen, ehuru detta ej kommit till uttryck i författningstexten, endast svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

Innebörden av här avsedda stadgande i 8 § FörUtjF torde alltså, i vad fråga är om bulvanförhållanden, kunna angivas sålunda: Ett aktiebolag eller en ekonomisk förening har icke rätt till förlustavdrag, därest bolaget eller föreningen vid ingången av förluståret eller vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, var bulvan för en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer samt detta bulvanskap därjämte vid den avgörande tidpunkten var i så måtto kvalificerat att den fysiske personen eller de fysiska personerna ägde eller innehade betydligt mer än 50 % av aktierna i bolaget eller andelarna i föreningen.

Från den sålunda angivna huvudregeln har dock ett undantag gjorts, i det att avdragsrätten i visst fall bibehålles, trots att angivna förutsättningar äro uppfyllda. Se härom nedan § 4, I, D, 1).

2) § 9 av förordningen

9 § FörUtjF, som endast gäller svenska aktiebolag och således icke ekonomiska föreningar, avser det fall då aktiebolag (dotterbolag) genom fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen upplösts och uppgått i annat bolag (moderbolag). När så är fallet äger moderbolaget jämlikt 9 § FörUtjF i princip samma rätt till förlust-

avdrag som — om fusionen ej skett — tillkommit dotterbolaget.^{75a} Utgångsläget är sålunda här ett bulvanförhållande, där huvudmannen är ett moderbolag och bulvanen ett helägt dotterbolag, och detta bulvanförhållande medför vid den ifrågavarande fusionen en förmån för moderbolaget.⁷⁶

Därest emellertid moderbolaget eller dotterbolaget vid viss tidpunkt fungerat som bulvan för en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer kan moderbolaget förlora rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag; undantagsvis kan så ske även när intet bulvanförhållande föreligger.⁷⁷ De härom meddelade bestämmelserna har lagstiftaren sökt — men ej alltid lyckats — anpassa till de i 8 § för däri avsedda fall meddelade.

Sålunda förlorar moderbolaget den eljest medgivna rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag, därest

antingen aktierna i dotterbolaget vid ingången av förluståret

eller aktierna i moderbolaget vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske,

till huvudsaklig del (d v s till betydligt mer än 50 %) ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Även i fråga om detta stadgande har tydligtvis, så vitt gäller det sätt varå aktierna kunna innehavas, 54 §, femte stycket, KL tjänat som förebild.⁷⁸ Härav har blivit en följd att i fråga om komplicerade bulvanfall endast sådana omnämnas, där juridisk person är bulvan. Emellertid lär även här gälla att lagstiftarens avsikt säkerligen varit att bestämmelsen skolat tillämpas även då fysisk person i egenskap av bulvan fungerat som mellanled i bulvanförhållandet.

Kvalifikationskravet ”till huvudsaklig del” kan i här förevarande fall ha avseende å aktierna i dotterbolaget eller å aktierna i moderbolaget men kan naturligtvis även vara uppfyllt i fråga om aktierna i båda dessa bolag. Däremot gäller detta kvalifikationskrav ej beträffande den fysiska personens eller de fysiska personernas innehav av aktier eller andelar i den juridiske person, som vid komplicerade bulvanförhållanden kan ha inskjutits som mellanled mellan förstnämnda person eller personer samt moderbolaget eller dotterbolaget.

Innebörden av ifrågavarande stadgande i 9 § torde följaktligen, så vitt fråga är om bulvanförhållanden, kunna återgivas sålunda: Ett moderbolag går förlustigt rätten att efter fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen övertaga dotterbolagets förlustavdrag därest *antingen* dotterbolaget vid ingången av förluståret *eller* moderbolaget vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, var bulvan för en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer samt detta bulvanskap därjämte vid den sålunda avgörande tidpunkten var i så måtto kvalificerat att den

^{75a} Se härom *Sandström* i SvSkT 1965, sid. 163.

⁷⁶ Jfr Kap. 3, § 4, I, D, 2) nedan.

⁷⁷ Jfr vad härom anförts betr. 8 § FörUtjF.

⁷⁸ Här har ej heller, på sätt fallet är i 8 § FörUtjF, någon avvikelse skett från formuleringen i 54 §, femte stycket, KL.

fysiske personen eller de fysiska personerna ägde eller innehade betydligt mer än 50 % av dotterbolagets, resp moderbolagets aktier.

Från den sålunda angivna huvudregeln har dock ett undantag gjorts, i det att moderbolaget, trots att angivna förutsättningar äro uppfyllda, i visst fall bibehålles vid rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag. Se härom nedan § 4, I, D, 2)

§ 4. Bestämmelser enligt vilka bulvanförhållandet kan medföra en förmån vid beskattningen

I. Förmånen åtnjutes av aktiebolag eller ekonomisk förening

A. 1 §, 2 mom., förordningen om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar

Svenskt aktiebolag skall, då bolaget utskiftar tillgångar, i princip erlægga en särskild utskiftningsskatt å därvid utskiftat belopp, i den mån detta icke är att anse såsom återbäring av tillskjutet belopp, 1 §, 1 mom., UtskF. Från denna skyldighet att utgöra utskiftningsskatt har emellertid ett undantag gjorts i 1 §, 2 mom., första stycket. Enligt sistnämnda stadgande skall under vissa däri angivna förutsättningar utskiftningsskatt icke erläggas då aktiebolag (dotterbolag) genom fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen upplöses och uppgår i annat bolag (moderbolag), oaktat dotterbolagets tillgångar härvid utskiftas till moderbolaget.⁷⁹

För att 1 §, 2 mom., skall kunna tillämpas måste alltså fråga vara om fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen, vilket bl a förutsätter att samtliga aktier i dotterbolaget ägas av moderbolaget från och med den dag då fusionsavtalet ingås, d v s att från och med sagda dag fråga är om ett helägt dotterbolag. För att befrielse från utskiftningsskatt skall vid dylik fusion få åtnjutas uppställs emellertid ett särskilt krav i 1 §, 2 mom., första stycket, UtskF: Moderbolaget skall alltsedan den 1 januari 1940⁸⁰ eller, om koncernförhållandet (d v s bolagens inbördes förhållande av moder- och dotterbolag) uppstått senare, alltsedan den dag, då dotterbolaget började bedriva verksamhet av något slag, ”vid varje tillfälle” ha ägt aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital.⁸¹

Det fordras alltså för att befrielse från utskiftningsskatt skall få åtnjutas, att sist berörda kvalificerade bulvanförhållande bestått under hela den angivna tidsperioden och det fordras därjämte att detta bulvanförhållande under hela denna period varit ett enkelt sådant, d v s att moderbolaget därunder direkt ägt ifrågavarande antal aktier i dotterbolaget. Om moderbolaget under sagda tidsperiod eller någon del därav innehaft aktierna genom förmedling av fysisk eller juridisk person såsom

⁷⁹ Se härom *Sandström*, Aktiebolagens utskiftningsskatt, Stockholm, 1965, sid. 172 o. f.

⁸⁰ Varför denna tidpunkt valts, se *Sandström*, a. a., sid. 175.

⁸¹ Om så ej varit fallet, när fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen ägt rum, kan dock riksskatteverket jämlikt 1 §, 2 mom., andra stycket, UtskF under vissa förutsättningar medgiva anstånd med erläggande av utskiftningsskatt. Detta sker i den formen att dotterbolagets utskiftningsskatteskuld övertages av moderbolaget. Se härom *Sandström*, a. a., sid. 179 o. f.

bulvan, är 1 §, 2 mom., första stycket icke tillämpligt, och någon befrielse från utskiftningsskatt inträder således ej därest i dylikt fall fusion ägt rum.⁸²

Under ovan angivna förutsättningar medför alltså ett på angivet sätt kvalificerat bulvanskap en förmån i beskattningshänseende. Denna förmån åtnjutes i första hand av dotterbolaget men kommer givetvis genom fusionen moderbolaget till godo.

B. 43 §, 2 mom., kommunalskattelagen

43 §, 2 mom., KL avser, ehuru detta ej klart framgår av stadgandets avfattning, vissa speciella bulvanförhållanden. Stadgandet är tillämpligt i fråga om sådana företag som av lagstiftaren betecknas som kommissionärsbolag eller kommissionärsföreningar. För att ett dylikt kommissionärsföretag skall föreligga kräves enligt 43 §, 2 mom., KL att följande förutsättningar äro uppfyllda:

1) Fråga skall vara om svenskt aktiebolag eller svensk kooperativ ekonomisk förening.⁸³

2) Detta bolag eller denna förening skall ha drivit rörelse.

3) Rörelsen skall av bolaget eller föreningen ha drivits i dess eget namn men uteslutande för annat svenskt aktiebolags eller annan svensk kooperativ ekonomisk förenings räkning och utan att det rörelsedrivande företaget i övrigt drivit verksamhet i nämnvärd omfattning.

Närmare besked rörande kommissionärsföretagen än vad nu sagts har lagstiftaren icke lämnat. Av förarbetena framgår emellertid att vad lagstiftaren här åsyftar är sådana fall, när det företag, som drivit rörelsen för annat bolags eller annan förenings räkning, varit *antingen* dotterföretag till sistnämnda bolag eller förening *eller ock* systerföretag till detta bolag eller denna förening, i det att ett gemensamt moderföretag eller en fysisk person varit ägare till både det rörelsedrivande företaget och det företag, för vars räkning rörelsen bedrivits.⁸⁴

I förstnämnda fall, då fråga är om ett dotterföretag, föreligger ett bulvanförhållande mellan huvudföretaget (moderföretaget) och kommissionärsföretaget. Beträffande detta bulvanförhållande uppställer 43 §, 2 mom., KL icke några särskilda krav i fråga om moderföretagets innehav av aktier eller andelar i dotterföretaget. Denna tystnad i ett så betydelsefullt avseende är ägnad att förvåna, ej minst mot bakgrunden av vissa under förarbetena gjorda uttalanden. Sålunda uttalas däri att kommissionärsföretagen i regel utgöra osjälvständiga dotterföretag till ett huvudföretag, moderföretaget, samt att "underföretaget (!) behärskas i vilket fall som helst *helt*⁸⁵ av huvudföretaget och kan alltså, åtminstone i skattesammanhang, inte

⁸² R. 1952, not. 730, RN 1952, 5: 8, R. 1955, not. 860 (båda rättsfallen återgivna i *Sandström*, a. a., sid 178), R. 1968, not. 3, SvSkT 1969, rf, sid. 127, R. 1968, not. 4, R. 1971, not. 730.

⁸³ "Förening, som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar".

⁸⁴ SOU 1964:29, sid. 124, 126, prop. 1965:126, sid. 61.

⁸⁵ Kurs. här.

anses driva självständig verksamhet".⁸⁶ När vidare beröres det fall, då aktiebolag blir kommissionärsbolag åt ett annat företag, anges såsom förutsättning härför att huvudföretaget (aktiebolag eller kooperativ ekonomisk förening) "förvärvar *samtliga*⁸⁵ aktier i ett aktiebolag".⁸⁷

Vad sålunda uttalats synes ge vid handen att lagstiftaren utgått ifrån att samtliga aktier eller andelar i kommissionärsföretaget skola disponeras av moderföretaget. För stadgandets tillämpning kan dock ej uppställas något absolut sådant krav, eftersom däri ej återfinnes någon föreskrift härom, men i vart fall torde moderföretaget böra disponera över så gott som samtliga ifrågavarande aktier eller andelar.

En annan fråga, som ej heller i lagbudet besvarats, gäller huruvida 43 §, 2 mom., KL, är tillämpligt endast å enkla bulvanförhållanden eller om stadgandet blir tillämpligt även vid komplicerade bulvanförhållanden. Med andra ord: Måste för stadgandets tillämpning krävas att huvudföretaget direkt äger aktierna eller andelarna i det rörelsedrivande företaget eller är det tillräckligt att huvudföretaget innehar dessa aktier eller andelar genom förmedling av bulvan?

Av stadgandets avfattning kunde närmast synas följa, att däri avses blott enkla bulvanförhållanden. I 43 §, 2 mom., talas nämligen endast om två företag, huvudföretaget och kommissionärsföretaget, och det är endast beträffande dessa två företag som särskilda krav uppställas. Stadgandets ordalydelse är dock ej sådan att därav uteslutes dess tillämpning även vid komplicerade bulvanförhållanden.

Söker man ledning i förarbetena finner man att de sakkunniga, som framlade förslag i ämnet, för sin del uttalat att "även indirekta ägareförhållanden mellan huvudföretaget och moderföretaget kan givetvis förekomma."⁸⁸ Vidare anföra de sakkunniga såsom exempel å fall, då kommissionärsföretag i stadgandets mening föreligger, att "Kooperativa förbundet direkt eller indirekt äger företag som i aktiebolagets form driver rörelse för huvudföretagets räkning."⁸⁹ Med indirekt äganderätt åsyftas givetvis innehav, förmedlat genom bulvan.⁹⁰ Departementschefen, som i propositionen återgivit sist anförda uttalande, har icke tagit avstånd därifrån.

Med hänsyn till vad sålunda förekommit torde få antagas att 43 §, 2 mom., KL är tillämpligt ej blott vid enkla bulvanförhållanden utan även vid komplicerade sådana.

Det andra i 43 §, 2 mom., avsedda fallet är ett sådant, då kommissionärsföretaget icke är bulvan för det företag, för vars räkning rörelsen bedrivs, men då båda dessa företag ägnas — direkt eller indirekt — av ett gemensamt moderföretag eller av en fysisk person. I detta fall är alltså såväl kommissionärsföretaget som det andra företaget bulvan för en gemensam huvudman, och denne huvudman kan vara

⁸⁶ SOU 1964:29, sid. 124, prop. 1965:126, sid. 36.

⁸⁷ SOU 1964:29, sid. 127, prop. 1965:126, sid. 62. — Jfr även SOU 1964:29, sid. 126, vari betr. det fall, då fysisk person är huvudman för ett bulvanbolag, vars resultat redovisas hos huvudmannen, särskilt framhålles att detta fall "får givetvis inte sammanblandas med det vanliga s. k. enmansbolaget."

⁸⁸ SOU 1964:29, sid. 124.

⁸⁹ SOU 1964:29, sid. 126, prop. 1965:126, sid. 61.

⁹⁰ Jfr ovan under kap. 1, § 1 (mot slutet).

en juridisk person av vad slag som helst — således ej nödvändigtvis ett aktiebolag eller en kooperativ ekonomisk förening — eller en fysisk person.

Ettvart av de båda systerföretagen — kommissionärsföretaget och det företag, för vars räkning rörelsen i detta fall bedrivs — måste däremot vara antingen ett aktiebolag eller en kooperativ ekonomisk förening. Såväl kommissionärsföretaget som det systerföretag, för vars räkning rörelsen bedrivs, måste därjämte vara på förut angivet sätt behärskat av den för dessa två företag gemensamme huvudmannen. I förarbetena uttalas med avseende härå, att vid systerbolag kan ägaren vara ett gemensamt moderbolag eller en fysisk person ”som innehar samtliga aktier i båda bolagen”.⁹¹

Därest ettdera av nu berörda två bulvanfall föreligger, kan enligt 43 §, 2 mom., KL en särskild rättsverkan inträda. Denna består enligt sagda lagrum däri, att huvudföretaget eller systerföretaget under viss förutsättning ”anses hava drivit kommissionärsbolagets eller -föreningens rörelse”. Förutsättningen härför är, att inkomsten av kommissionärsföretagets rörelse redovisas hos huvudföretaget eller systerföretaget; något tvång att så skall ske föreligger icke. Härutöver kräves emellertid för att berörda rättsverkan skall kunna inträda, att kommissionärsföretagets rörelse drivits på det angivna sättet under hela beskattningsåret för båda de ifrågavarande företagen eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag samt att beskattningsåret för båda företagen utgått vid samma tidpunkt.

Den effekt, som under angivna förutsättningar inträder, har således angivits vara att huvudföretaget eller systerföretaget anses ha drivit kommissionärsföretagets rörelse. Hur detta skall påverka företagets beskattning angives däremot ej. Innebördens av sagda föreskrift måste dock antagas vara att i dylikt fall skall kommissionärsföretaget frikallas från beskattning för dess ifrågavarande inkomst, och sagda inkomst i stället anses utgöra intäkt för det andra företag, hos vilket inkomsten redovisas. Detta kan tydligtvis vara en förmån för det företag, hos vilket kommissionärsföretagets inkomst redovisas såsom intäkt, ej minst därest förstnämnda företag självt bedrivit rörelse men denna rörelse gått med förlust.

Här föreligger alltså ett fall, när inkomst, förvärvad av bulvan, kan tagas till beskattning hos huvudmannen (eventuellt hos annan bulvan till samme huvudman) och icke bli beskattad hos bulvanen. Det har emellertid överlämnats åt de skattskyldiga själva att avgöra om de vilja begagna sig av denna möjlighet. Avgörande härför blir, om bulvanens inkomst redovisas eller icke redovisas hos huvudmannen (eller hos en annan bulvan till samme huvudman).

Sammanfattningsvis kan sägas att ifrågavarande förmån åtnjutes när ett sådant bulvanförhållande är för handen, där huvudmannen är ett aktiebolag eller en kooperativ ekonomisk förening och bulvanen ett annat dylikt bolag eller en annan dylik förening samt huvudmannen äger eller innehar samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar i bulvanföretaget. Förmånen får dock tillgodonjutas

⁹¹ SOU 1964 :29, sid. 126, prop. 1965 :126, sid. 61.

även när fråga är om förhållandet mellan två bulvanföretag av angivet slag, vilkas aktier eller andelar i sagda omfattning ägas eller innehavas av ett gemensamt moderföretag eller av en fysisk person.

C. 43 §, 3 mom., kommunalskattelagen

43 §, 3 mom., KL innehåller bestämmelser om beskattningens utformning i vissa fall, då s k koncernbidrag lämnas. Bestämmelserna äro tillämpliga endast då bidrag lämnas mellan parter i vissa kvalificerade bulvanförhållanden. Det kräves sålunda för bestämmelsernas tillämplighet att fråga skall vara om en sådan koncern, där svenskt aktiebolag eller svensk kooperativ ekonomisk förening⁹² (moderföretag) äger eller innehar mer än 9/10 av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag.

I 43 §, 3 mom., första stycket, behandlas det fall, då moderföretaget direkt äger mer än 9/10 av aktierna ifråga och då således ett enkelt bulvanförhållande föreligger. 43 §, 3 mom., andra stycket, är däremot tillämpligt vid komplicerade bulvanförhållanden men endast vid sådana, då det är genom förmedling av ett eller flera aktiebolag som moderföretaget innehar mer än 9/10 av aktierna i det eller de aktiebolag, som egentligen avses.

I båda fallen gäller alltså beträffande bulvanförhållandets gestaltning att moderföretaget kan vara antingen ett aktiebolag eller en kooperativ ekonomisk förening men att det eller de övriga företag, vilka ingå som led i bulvanförhållandet, alltid måste vara aktiebolag.

1) 43 §, 3 mom., första stycket

Den första förutsättningen för att 43 §, 3 mom., första stycket, skall vara tillämpligt är alltså att fråga skall vara om sådant bulvanförhållande, då ett svenskt aktiebolag eller en svensk kooperativ ekonomisk förening (moderföretag) direkt äger mer än 9/10 av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (dotterbolag). Beträffande detta fall reglerar stadgandet beskattningens utformning när koncernbidrag lämnas av moderföretaget till något av dotterbolagen eller av dotterbolag till moderföretaget eller av dotterbolag till annat dotterbolag. Under vissa i stadgandet angivna förutsättningar skall i dessa fall koncernbidraget anses som avdragsgill omkostnad för det företag (moderföretag eller dotterbolag), som lämnat bidraget, och som skattepliktig intäkt för den som mottagit detta. Vad sålunda sagts gäller även om bidraget icke för bidragsgivaren utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande; jämför 20 §, första stycket, andra punkten, KL.

Genom de uppställda förutsättningarna för stadgandets tillämpning har emellertid området härför blivit begränsat i olika avseenden. Till en början är stadgandet tillämpligt endast då den huvudsakliga verksamheten för bolag eller förening, som lämnar eller mottager koncernbidrag, avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som drives av livförsäkringsanstalt.⁹³ Vidare

⁹² "Förening som avses i 1 § lagen om ekonomiska föreningar".

⁹³ Se härom prop. 1965:126, sid. 72—73.

fordras att såväl givaren som mottagaren av koncernbidrag *öppet* redovisar detta i självdeklaration eller därvid fogad bilaga.

Beträffande gestaltningen av det bulvanförhållande, som här föreligger, framgår av det redan sagda att förevarande stadgande endast avser på visst sätt kvalificerade enkla bulvanförhållanden. I sådant hänseende kräves emellertid ytterligare att moderföretaget ägt mer än 9/10 av aktierna i dotterbolaget "under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan dotterbolaget började driva verksamhet av något slag"⁹⁴ eller ock, när fråga är om bidrag från dotterbolag till annat dotterbolag, att moderbolaget ägt mer än 9/10 av aktierna i dessa dotterbolag "under hela beskattningsåret för båda dotterbolagen eller sedan dessa började driva verksamhet av något slag". Däremot kräves ej att beskattningsåren för de båda företagen utgått vid en och samma tidpunkt men en förutsättning för avdragsrätt bör enligt departementschefen vara att frågan om avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren prövas vid samma års taxering.⁹⁵

Häruöver uppställas även vissa speciella krav i syfte att förebygga att dubbelbeskattningen av aktiebolags vinst undgås genom lämnandet av koncernbidrag.⁹⁶

2) 43 §, 3 mom., andra stycket

Andra stycket av 43 §, 3 mom., avser, i motsats till första stycket, sådana bulvanfall som i denna framställning betecknats som komplicerade. Alltjämt skall huvudmannen vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk kooperativ ekonomisk förening samt bulvanen eller bulvanerna ett eller flera svenska aktiebolag, men huvudmannens (moderföretagets) innehav av aktier i sistnämnda bolag förmedlas här genom ett eller flera andra svenska aktiebolag såsom mellanled i bulvanförhållandet.

När i dylikt komplicerat bulvanfall koncernbidrag lämnas av moderföretaget till det åsyftade bulvanbolaget — men endast i detta fall — "äga bestämmelserna i första stycket likväl tillämpning på bidraget" under viss angiven förutsättning. De citerade orden innebära givetvis att under sagda förutsättning äger moderföretaget avdragsrätt för lämnat bidrag, medan mottagaren av bidraget är skattskyldig härför. Understrykas må emellertid att i förevarande fall det sagda blott gäller i fråga om koncernbidrag, lämnat av moderföretag till dotterbolag. Andra fall av koncernbidrag inbegripas ej under 43 §, 3 mom., andra stycket, och kunna följaktligen ej bli avdragsgilla för den som i här avsedda bulvansituation lämnat dylikt bidrag.

Den i förevarande stadgande uppställda förutsättningen för dess tillämpning är något olika utformad allteftersom moderföretaget är ett aktiebolag eller en kooperativ ekonomisk förening.

Om moderföretaget är ett aktiebolag kräves att det bidragsmottagande aktiebolaget kunnat med tillämpning av 174 §, 1 och 2 mom., aktiebolagslagen genom fusioner — fusioner, ty fråga är om en kedja av aktiebolag — bringas att uppgå i

⁹⁴ Jfr avfattningen av 1 §, 2 mom., första stycket UtskF.

⁹⁵ Prop. 1965:126, sid. 73.

⁹⁶ Se härom Skattenytt 1966, sid. 61 o. f.

det bolag, som lämnat bidraget, d v s moderföretaget. Därest moderföretaget är en kooperativ ekonomisk förening kräves att det bidragsmottagande aktiebolaget kunnat genom dylik fusion eller dylika fusioner bringas att uppgå i sådant aktiebolag som enligt 43 §, 3 mom., första stycket, är att anse som dotterbolag till föreningen, d v s vars aktier direkt ägas av föreningen. I båda fallen kräves därjämte att nu angivna förhållande — d v s att fusion av ifrågavarande slag kunnat äga rum — skall ha rätt under hela beskattningsåret för båda skattskyldiga eller sedan det bidragsmottagande bolaget började driva verksamhet av något slag. Däremot kräves ej heller här att beskattningsåren för de båda företagen utgått vid en och samma tidpunkt men även här bör enligt departementschefen frågan om avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren prövas vid samma års taxering.⁹⁷

Då hänvisningen till 174 § aktiebolagslagen avser ej blott 1 mom. av detta lagrum utan även 2 mom. däri, får hänvisningen antagas ha följande innebörd. Om moderföretaget är ett aktiebolag skall i den kedja av aktiebolag, som inkluderar moderbolaget och från detsamma leder till och inbegriper det bidragsmottagande aktiebolaget, varje högre bolagslänk direkt äga mer än 9/10 av aktierna i den närmast följande bolagslänken. I bolagskedjan A—C—D—B skall alltså A äga mer än 9/10 av aktierna i C och C äga mer än 9/10 av aktierna i D samt D äga mer än 9/10 av aktierna i B.

Om moderföretaget är en kooperativ ekonomisk förening skall i den kedja av aktiebolag, som från föreningen leder till och omfattar det bidragsmottagande aktiebolaget, varje högre bolagslänk äga mer 9/10 av aktierna i den närmast följande bolagslänken. I detta sistnämnda fall måste dock därutöver uppenbarligen krävas, ehuru detta icke framgår av stadgandets avfattning, att föreningen, som utgör moderföretag, för sin del äger mer än 9/10 av aktierna i det aktiebolag som utgör dess omedelbara dotterbolag. Att detta varit lagstiftarens avsikt får anses framgå vid en jämförelse med bestämmelserna i 43 §, 3 mom., första stycket.

Utöver vad nu sagts har ej i 43 §, 3 mom., andra stycket, uppställts någon ytterligare förutsättning för att bestämmelserna i första stycket skola äga tillämpning å här ifrågavarande koncernbidrag. Emellertid är tydligt att man ej kan inskränka sig till det sagda. Ehuru ej heller detta framgår av stadgandets avfattning måste uppenbarligen även här uppställas samma krav, som i första stycket angivas såsom förutsättning för att vid koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag ifrågavarande förmån skall få åtnjutas.⁹⁸

Följaktligen bör för tillämpningen av 43 §, 3 mom., andra stycket — utöver vad nyss sagts — jämväl krävas att den huvudsakliga verksamheten för bolag eller förening, som lämnar koncernbidrag, liksom för bolag, som mottager sådant bidrag, skall avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrö-

⁹⁷ Prop. 1965:126, sid. 73.

⁹⁸ I den av vederbörande sakkunniga föreslagna författningstexten angavs uttryckligen att nu ifrågavarande bestämmelse var tillämplig "under i första stycket angivna förutsättningar". (SOU 1964:29, sid. 15).

relse som drives av livförsäkringsanstalt samt att såväl givaren som mottagaren av bidraget skall redovisa detta öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga.

Det bulvanförhållande — på förut angivna sätt kvalificerat — som föreligger i de under 1) och 2) angivna fallen medför alltså under ovan berörda förutsättningar den förmånen, att avdrag får åtnjutas för lämnat koncernbidrag även om detta icke utgjort omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Å andra sidan skall bidraget för mottagaren anses utgöra skattepliktig intäkt.

Avdrag för koncernbidrag i enlighet med vad här sagts får dock jämlikt 43 §, 3 mom., fjärde stycket, endast åtnjutas av den som visar att förutsättningar för sådant avdrag föreligga. Härav följer bl a att det står i moderbolagets fria skön att avgöra, huruvida den ifrågavarande förmånen skall utnyttjas eller ej.

D. Vissa av bestämmelserna i 8 och 9 §§ förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst

1) 8 § av förordningen

På sätt förut anmärkts⁹⁹ gäller, att aktiebolag och ekonomisk förening förlorar den rätt till förlustutjämning, som eljest tillkommer skattskyldig, när vissa kvalificerade bulvanförhållanden äro för handen. Så blir förhållandet då bolaget eller föreningen vid viss tidpunkt varit bulvan för en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer som ägt eller på därmed jämförligt sätt — direkt eller genom förmedling av juridisk person — innehaft betydligt mer än 50 % av bolagets aktier eller föreningens andelar.

Från denna huvudregel, enligt vilken rätten till förlustutjämning under angivna förutsättningar går förlorad, har emellertid ett undantag gjorts. Trots att sagda förutsättningar äro uppfyllda bibehålles bolaget eller föreningen i vissa fall vid rätten till förlustutjämning.¹⁰⁰ Så sker därest

samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar i bolaget eller föreningen (det räcker således ej med betydligt mer än 50 % därav)

såväl vid ingången av förluståret som vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske,

ägdes eller på förut angivet sätt innehades av samma fysiska person eller personer.

När här är fråga om bulvanförhållanden, vilket ju regelrätt är fallet, är alltså förutsättningen att detta bulvanförhållande kvalificerats därhän att den fysiske personen eller de fysiska personerna vid envar av de angivna tidpunkterna ägde eller innehade samtliga eller så gott som samtliga aktier eller andelar i det företag som vill erhålla förlustutjämning.

Är i detta fall fråga om två eller flera aktie- eller andelsägare kräves emellertid

⁹⁹ Ovan under kap. 3, § 3, II, C, 1).

¹⁰⁰ Se härom även *Sandström* i SvSkT 1965, sid. 164.

ytterligare, för att rätten till förlustutjämning skall bibehållas, att envar av dessa ägde eller innehade ungefärligen lika stor andel i aktie- eller andelskapitalet såväl vid förlustårets ingång som vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske. Hinder för förlustavdrag möter dock ej, där skiljaktighet i ägareförhållandena betingas av att aktierna eller andelarna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

2) 9 § av förordningen

I enlighet med vad tidigare anförts¹⁰¹ äger aktiebolag (moderbolag) i princip rätt att övertaga dotterbolags förlustavdrag därest dotterbolaget genom fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen upplösts och uppgått i moderbolaget. Det kvalificerade bulvanförhållande, som mellan dessa båda bolag varit för handen, har alltså i berörda hänseende medfört en förmån i skattehänseende för moderbolaget.

Emellertid gäller enligt 9 §, på sätt förut påpekats, att moderbolaget går förlustigt sin rätt att övertaga dotterbolagets förlustavdrag därest aktierna i moderbolaget vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, eller aktierna i dotterbolaget vid ingången av förluståret till betydligt mer än 50 % ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer.

Från nu angivna huvudregel, enligt vilken moderbolaget i angivna fall förlorar rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag, ha emellertid undantag gjorts, såväl i vad regeln avser aktierna i dotterbolaget som i vad den avser aktierna i moderbolaget.¹⁰² Dessa undantagsfall — då alltså moderbolaget, ehuru ett sådant fall föreligger, som nyss angivits, bibehålles vid rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag — kunna återgivas sålunda.

a) Det ena undantaget har avseende å det fall, då *aktierna i dotterbolaget* vid förlustårets ingång till huvudsaklig del ägdes eller innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Detta är alltså ett sådant fall, då dotterbolaget vid sagda tidpunkt i regel var bulvan för den fysiske personen eller de fysiska personerna. I detta fall bibehålles moderbolaget vid rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag, därest moderbolaget vid sagda tidpunkt — d. v. s. vid förlustårets ingång — *ägde* mer än 9/10 av aktiekapitalet i dotterbolaget. Härmed åsyftas givetvis att moderbolaget skall vid sagda tidpunkt ha ägt aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital.¹⁰³ Det är vidare ej tillfyllest att moderbolaget genom förmedling av bulvan innehade angivna myckenhet aktier i dotterbolaget. Det måste, eftersom här är fråga om fusionsfall, vara fråga om direkt äganderätt för att moderbolaget skall få övertaga förlustavdraget.¹⁰⁴

Detta är den i 9 § angivna förutsättningen för att moderbolaget skall i här förevarande fall bibehållas vid rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag. Gi-

¹⁰¹ Ovan under kap. 3, § 3, II, C, 2).

¹⁰² Se härom även *Sandström* i SvSkT 1965, sid. 165 o. f.

¹⁰³ Jfr avfattningen av 1 §, 2 mom., första stycket UtskF. Se även not 43.

¹⁰⁴ Jfr ovan under kap. 3, § 4, I, A.

vetvis förutsättes dock därutöver att icke aktierna i moderbolaget vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, till huvudsaklig del ägdes eller innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Om så är förhållandet blir nämligen den bestämmelse tillämplig, som behandlas nedan under b).

I enlighet med vad ovan angivits är det nu förevarande fallet ett sådant, där en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer vid förlustårets ingång till huvudsaklig del ägt eller innehaft betydligt mer än 50 % av dotterbolagets aktier. För att i dylikt fall moderbolaget skall vara bibehållet vid rätten att övertaga förlustavdraget kräves nu att moderbolaget vid samma tidpunkt, d v s vid förlustårets ingång, ägt aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital. På förut anförda skäl kräves alltså att moderbolaget direkt ägt berörda myckenhet aktier i dotterbolaget; det räcker ej att dessa aktier innehafts genom bulvan.

Emellertid är tydligt att, om en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer vid sagda tidpunkt ägt betydligt mer än 50 % av dotterbolagets aktier, kan icke moderbolaget samtidigt äga aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital. Däremot kan givetvis, ehuru moderbolaget äger aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av detta bolags aktiekapital, en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer samtidigt *inneha* betydligt mer än 50 % av dotterbolagets aktier. Detta förutsätter emellertid att moderbolaget — som under angivna förutsättning redan vid förlustårets ingång varit huvudman i förhållande till det andra bolaget — i sin tur varit bulvan för ifrågavarande person eller personer och därigenom förmedlat dennes eller dessas innehav av aktier i dotterbolaget. Det torde därför endast vara sistnämnda fall som här kan ifrågakomma.

Det sagda innebär alltså att i förevarande fall måste, för att moderbolaget skall vara behållet vid rätten att övertaga förlustavdraget, vid förlustårets ingång såväl moderbolaget som dotterbolaget som regel ingå som led i ett komplicerat bulvanförhållande, där huvudmannskapet i sista hand utövas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och där moderbolaget äger aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av detta bolags aktiekapital. Däremot uppställs intet särskilt krav beträffande det antal aktier i moderbolaget, som skola ägas eller innehavas av den fysiske personen eller de fysiska personerna; det synes alltså härvidlag räcka med något mer än hälften av aktierna i moderbolaget.

Något krav utöver det ovan angivna uppställs icke för att moderbolaget skall i förevarande fall få övertaga dotterbolagets förlustavdrag.¹⁰⁵

b) Det andra undantaget har avseende å sådana fall, då *aktierna i moderbolaget* vid beskattningsårets utgång till huvudsaklig del ägdes eller innehades av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. I detta fall bibehålles moderbolaget vid rätten att övertaga dotterbolagets förlustavdrag endast om följande förutsättningar äro uppfyllda.

¹⁰⁵ Jfr prop. 1960:30, sid. 105. — Ett uttalande av annan innebörd förekommer visserligen i SOU 1958:35, sid. 106, och i Skattenytt 1960, sid. 240, men dessa uttalanden stå, så vitt nu är i fråga, i direkt strid med stadgandets avfattning och med vad i propositionen uttalats.

Den första förutsättningen gäller aktierna i dotterbolaget och är densamma som ovan under a) angivits: Moderbolaget skall vid förlustårets ingång ha ägt aktier i dotterbolaget, motsvarande mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital. På förut anförda skäl kräves även här att fråga skall vara om direkt äganderätt; det räcker ej att aktierna i dotterbolaget innehafts genom förmedling av bulvan.

Den andra förutsättningen, vilken alltså här tillkommer utöver vad under a) kräves, gäller aktierna i moderbolaget. Samtliga eller så gott som samtliga dessa aktier skola såväl vid ingången av dotterbolagets förlustår som vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, ha ägts eller innehafts av samme fysiska person eller samma fysiska personer.¹⁰⁶

Då fråga är om två eller flera aktieägare i moderbolaget kräves vidare att envar av dessa ägt eller innehaft ungefärligen lika stor andel i moderbolagets aktiekapital vid förlustårets ingång och vid beskattningsårets utgång. Hinder för förlustavdragets utnyttjande möter dock ej, där skiljaktighet i ägareförhållandena betingats av att aktierna genom arv, testamente eller bodelning övergått å annan fysisk person eller andra fysiska personer.

Jämväl i detta fall kräves alltså som regel, för att moderbolaget skall vara bibehållet vid rätten att övertaga förlustavdraget, att vid förlustårets ingång såväl moderbolaget som dotterbolaget ingå som led i ett komplicerat bulvanförhållande, där huvudmannskapet i sista hand utövas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och där moderbolaget äger mer än 9/10 av dotterbolagets aktiekapital. Härutöver kräves emellertid i detta fall *att* samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget vid förlustårets ingång ägas eller innehavas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, *att* så skall vara förhållandet även vid utgången av det beskattningsår, för vilket taxering skall ske, samt *att* — med förut angivet undantag — det varit samme person eller samma personer som vid båda de angivna tidpunkterna ägt eller innehaft samtliga eller så gott som samtliga aktier i moderbolaget.

II. *Förmånen åtnjutes av delägare i aktiebolag eller handelsbolag; 3 §, 4 mom. förordningen angående beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst*

Bland bestämmelserna i AckInkF finnes även en som gäller bulvansituationer. Detta är den bestämmelse som reglerar förordningens tillämplighet i fråga om inkomst genom realisationsvinst. Som regel gäller att AckInkF icke är tillämplig å sådan inkomst. Enligt 3 §, 4 mom., AckInkF blir dock så förhållandet i två fall, varav det ena är av intresse i förevarande sammanhang. Beträffande detta fall föreskrives att bestämmelserna i AckInkF skola gälla i fråga om ”intäkt genom vinst, beräknad enligt 35 § 3 mom. andra stycket kommunalskattelagen, vid avyttring av aktie eller andel i bolag vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen ägdes eller innehades på sätt som anges i 54 § femte stycket nämnda lag”.

¹⁰⁶ Avfattningen av stadgandet är på denna punkt oklar men uppenbarligen har lagstiftaren velat uppställa det här angivna kravet, något som bl. a. torde framgå vid jämförelse med motsvarande i 8 § uppställda krav. Se även *Sandström* i SvSkT 1965, sid. 167—168.

Detta stadgandes avfattning gör detsamma för visso icke lättillgängligt. Om man emellertid med ledning av förarbetena och av de bestämmelser i 35 och 54 §§ KL, vartill stadgandet hänvisar, söker i klartext återgiva stadgandets innehåll i nu förevarande del, synes resultatet bli följande: Så vitt avser realisationsvinst bli förordningens bestämmelser tillämpliga vid avyttring av aktie eller av andel i handelsbolag (d v s i vanligt handelsbolag eller kommanditbolag) under förutsättning *dels* att fråga är om aktie i sådant aktiebolag eller andel i sådant handelsbolag, vars aktier eller andelar vid tiden för avyttringen 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, och *dels* att avyttraren vid tiden för avyttringen innehaft aktien eller andelen fem år eller mera, därvid tiden för innehavet — om aktien eller andelen förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat fång som icke är jämförligt med köp eller byte — räknas från det köp, byte eller därmed jämförliga fång som skett närmast dessförinnan.¹⁰⁷

Här är alltså fråga om icke yrkesmässig avyttring av aktie eller andel i bolag, som varit bulvan för en enda fysisk person eller ett fåtal fysiska personer, dock att i sistnämnda fall stadgandet kan bli tillämpligt även om undantagsvis intet bulvanförhållande skulle vara för handen. I de ifrågavarande fallen inträder en förmån i beskattningshänseende för den som avyttrar aktien eller andelen i det att AckInkF blir tillämplig å uppkommen realisationsvinst. Denna förmån inträder dessutom ej blott då avyttraren har ställningen av huvudman i bulvanförhållandet utan även om så ej är fallet och då således avyttraren, vid sidan av huvudmannen eller huvudmännen och fristående från denne eller dessa, äger aktie eller andel i bolaget.

Beträffande beskaffenheten av det bulvanförhållande, som här avses, gäller vad ovan sagts om sådant bulvanförhållande som avses i 54 §, femte stycket KL,¹⁰⁸ vartill ju 3 §, 4 mom., AckInkF i förevarande avseende hänvisar.

¹⁰⁷ Jfr prop. 1966:90, sid. 113, samt 35 §, 3 mom., femte stycket, KL och 35 §, 2 mom., fjärde stycket, KL.

¹⁰⁸ Ovan under kap. 3, § 3, II, A.