Något om förvaltningsföretagens skatterättsliga status och därmed sammanhängande frågor

Fortsättning på artikeln där första delen publicerades i Skattenytt nr 5 1988

Av advokat Peter Nordquist vid Carl Swartling Advokatbyrå, Stockholm.

Artikeln införd tidigare i Festskrift till Sveriges Advokatsamfund 1887—1987. Norstedts förlag. Här publicerad med Norstedts tillstånd.

6. Konsekvenser i beskattningshänseende om förvaltningsföretaget blir rörelsedrivande

6.1. Allmänt

I det föregående avsnittet har jag utifrån fem typfall redogjort för hur ett förvaltningsföretag kan bli rörelsedrivande. Där framgår att ett förvaltningsföretag tvivelsutan blir att anse som rörelsedrivande om det utövar koncerngemensamma funktioner av visst kvalificerat slag, har en inte endast ringa sidoverksamhet eller har erhållit dispens att i beskattningshänseende inte bli behandlat som förvaltningsföretag. Viss tveksamhet föreligger när det gäller förvaltningsföretag som ingått kommissionärsavtal med rörelsedrivande dotterbolag och förvaltningsföretag som driver ''handel'' med värdepapper.

I detta avsnitt kommer jag att redogöra för de sannolikt viktigaste konsekvenserna i beskattningshänseende som inträffar om förvaltningsföretaget blir rörelsedrivande. Redogörelsen görs med utgångspunkt i de fem typfallen.

6.2. Dispens

Om företaget erhåller dispens att i beskattningshänseende inte behandlas som ett förvaltningsföretag anses det i alla avseenden som ett rörelsedrivande företag därvid den huvudsakliga verksamheten är rörelse. De närmare konsekvenserna härav framgår nedan i avsnittet 6.3 Koncerngemensamma funktioner.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-09-03 12:56:47

6.3. Koncerngemensamma funktioner

Om ett förvaltningsföretag börjar utföra sådana koncerngemensamma funktioner för dotterbolag att det blir att anse som rörelsedrivande blir den omedelbara konsekvensen att bestämmelsen i 7 § 8 mom tredje stycket SIL om att ett förvaltningsföretag är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning som företaget har uppburit under beskattningsåret motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår inte längre tillämplig. Alla utdelningsinkomster blir därför principiellt skattepliktiga oavsett hur mycket som vidareutdelas. Samma sak gäller för investmentföretag som har rörelsedrivande dotterbolag och för dessa utför koncerngemensamma tjänster. [44]

Som rörelsedrivande är företaget dock enligt 7 § 8 mom sjätte stycke SIL frikallat från skattskyldighet för utdelning dels på aktierna i dotterbolagen och andra aktier som betingas av företagets egen rörelse eller av någon rörelse som drivs av dotterbolagen, dels på samtliga andra aktier om det sammanlagda röstetalet för företagets aktier i det utdelande bolaget vid beskattningsårets utgång motsvarade minst 25 % av röstetalet för samtliga aktier i detta bolag. Kvar att uppta till beskattning blir således endast utdelning på ''äkta'' kapitalplaceringsaktier.

Även andra bestämmelser i SIL och sådana i KL som avser rörelsedrivande aktiebolag blir tillämpliga. Detta betyder att eventuellt förlust på dotterbolagsaktier och andra näringsbetingade aktier får dras av som en kostnad i rörelsen. Vidare skall inventarier och fastigheter som utnyttjas i rörelsen hänföras till denna och bli föremål för avskrivning m m enligt reglerna i 29 § KL jämte anvisningar. De kostnader som tidigare dragits av som förvalningskostnader i inkomstslaget kapital blir i avseende på aktier i dotterbolag och andra näringsbetingade aktier i fortsättningen avdragsgilla såsom rörelsekostnader. Av intresse är härvid frågan om kostnader för inte genomförda förvärv av aktier som skulle ha blivit näringsbetingade om köpet fullföljts blir avdragsgilla som allmänna löpande driftkostnader i rörelsen. En annan intressant fråga är om kostnader i samband med förvärv eller avyttring av näringsbetingade aktier får dras av såsom löpande driftkostnader i övrigt. Någon anledning att härvid skilja på kostnader för egen personal och liknande interna kostnader å ena sidan och på kostnader för externa konsulter å andra sidan torde inte finnas.[45] Även om det finns ett kammarrättsavgörande[46] som talar för att de åsyftade kostnaderna får dras av som rörelsekostnader kan det dock i avsaknad av en regeringsrättsdom enligt min mening inte generellt sägas att kostnaderna får behandlas som vanliga driftkostnader i rörelse.

När det sedan gäller frågan om den huvudsakliga verksamheten avser rörelse torde det mot bakgrund av regeringsrättens ställningstagande i domen av den 10 mars 1986 (se avsnitt 5.2) vara klart att förvaltningen av dotterbolagsaktierna utgör ett led i rörelsen. Denna verksamhet skall därför ses tillsam-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-09-03 12:56:47

mans med utövandet av de koncerngemensamma funktionerna. Även förvaltningen av övriga näringsbetingade aktier bör ses på detta sätt. Vad som blir kvar av den ursprungliga förvaltningsverksamheten är således endast förvaltningen av eventuella kapitalplaceringsaktier.

Frågan är då om förvaltningen av dotterbolagsaktier och övriga näringsbetingade aktier samt utförande av de koncerngemensamma uppgifterna tillsammans väger så tungt att de utgör bolagets huvudsakliga verksamhet d v s att de tillsammans utgör mer än 70—75 % av verksamheten i bolaget. I det av regeringsrätten prövade och här angivna målet torde det inte ha rått någon som helst tvekan om vilken verksamhet som var den huvudsakliga eftersom det i målet aktuella bolaget hade ett flertal rörelsedrivande dotterbolag. I övrigt synes det endast ha ägt en mindre post bankaktier.

Någon bestämd slutsats av innehåll att den huvudsakliga verksamheten vid tillämpning av koncernbidragsreglerna alltid utgör rörelse för de företag som här avses torde dock inte kunna dras av regeringsrättens dom. Ej heller lär det finnas några efterföljande beslut vilka kan läggas till grund för dylikt påstående. I stället torde gälla att avgörandet beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Som en huvudregel torde dock kunna sägas att den huvudsakliga verksamheten för de företag som här avses vid tillämpning av koncernbidragsreglerna är rörelse. Undantag från denna huvudregel får dock göras bl a om företaget innehar en betydande post kapitalplaceringsaktier. Om dessa förvärvats genom ianspråktagande av medel som tillhörde rörelsen torde det, vid prövning av vad som utgör företagets huvudsakliga verksamhet, emellertid föreligga anledning att hänföra detta aktieinnehav till rörelsen. En sådan bedömning förutsätter dock att placeringen framstår som en förvaltning av medel som alltjämt står till rörelsens förfogande. Endast om innehavet av aktierna framstår som en långsiktig placering torde det finnas skäl för annat synsätt. Denna fråga har dock, såvitt jag känner till, ännu inte varit föremål för prövning.

Det sagda betyder att företaget vid tillämpning av bestämmelserna i SIL och KL skall anses som rörelsedrivande och att rörelsen regelmässigt torde utgöra den huvudsakliga verksamheten i företaget.

Den fråga som härefter måste undersökas är om man kan anlägga samma betraktelsesätt på verksamheten i företaget när det gäller andra skattelagar än SIL och KL. RSVs praxis i ett flertal prövade, men ej överklagade, förhandsbeskedsärenden ger uttryck för detta. Häremot torde det inte kunna riktas invändningar eftersom samtliga andra skattelagar i sina grunder bygger på bestämmelserna i SIL och KL.

Detta betyder att företaget skall anses som rörelsedrivande vid tillämpning av exempelvis följande ''gynnande'' lagar;

a) lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning (Annell-lagen) varvid avdrag medges för utdelning på inbetalade belopp

Open access från www.skattenytt.se, 2025-09-03 12:56:47

som belöper på förvärv av aktier i nya dotterbolag eller aktier som eljest är att anse som näringsbetingade,

b) lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier,
c) lagen (1969:630) om viss skattefrihet för utdelning på aktie i SILA,
d) förordningen (1975:127) om avdrag för bidrag till viss forskning m m,
e) lagen (1981:296) om eldsvådefonder,
f) lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet,
g) lagen (1979:609) om allmän investeringsfond och
h) lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond.

Som negativa effekter följer att bl a följande ''förpliktande'' lagar blir tillämpliga om den huvudsakliga verksamheten bedöms utgöra rörelse;

a) lagen (1984:1090) om inbetalning på förnyelsekonto och
b) lagen (1982:1185) om inbetalning på särskilt investeringskonto.

6.4. Sidoverksamhet

Om förvaltningsföretaget börjar driva rörelse vid sidan av förvaltningsverksamheten i sådan omfattning att det inte längre skall behandlas som förvaltningsföretag blir konsekvenserna i princip desamma som anges i det föregående avsnittet. Den stora skillnaden är att rörelsen inte kan ses som en integrerad del av förvaltningsverksamheten i företaget, varför företagets huvudsakliga verksamhet inte kan avse rörelse förrän rörelsen växt till 70—75 % av den totala verksamheten i företaget.

Ett bolag som har en så stor sidoverksamhet att det inte längre är ett förvaltningsföretag men inte tillräckligt stor sidoverksamhet för att uppfylla koncernbidragsvillkoret om att den huvudsakliga verksamheten skall avse rörelse, kan få ''svårigheter'' om det önskar uppnå en resultatutjämning i koncernen genom koncernbidrag. Det uppfyller inte villkoren för att med verkan i skattehänseende få ge respektive mottaga koncernbidrag från rörelsedrivande dotterbolag. Ej heller kan det komma ifråga för en dispens att i beskattningshänseende inte behandlas som ett förvaltningsföretag. En möjlig väg ut ur detta ''problem'' är att det börjar utöva koncerngemensamma funktioner på sådant sätt att den koncerngemensamma verksamheten konstituerar en egen rörelse. Denna och sidoverksamheten kan härefter utgöra företagets huvudsakliga verksamhet. Koncernbidragsreglerna blir då tillämpliga på företaget.

Om den tillkommande sidoverksamheten inte avser rörelse utan innehav av fastighet blir konsekvenserna och problemen desamma.

6.5. Kommissionärsavtal

Om förvaltningsföretaget ingått ett kommissionärsavtal med ett dotterbolag och om detta beaktas i skattehänseende (jfr 5.4) är företaget att anse som rörelsedrivande. Den huvudsakliga verksamheten avser därvid rörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-09-03 12:56:47

6.6. Aktiv portföljförvaltning

Om förvaltningsföretaget blir rörelsedrivande på grund av att det anses driva handel med värdepapper blir konsekvenserna bl a följande:

a) de värdepapper som är avsedda för handeln blir ej längre att anse som anläggnings- utan som omsättningstillgångar, d v s lager,
b) lagret skall värderas enligt punkt 3 av anvisningarna til 41 § KL varvid en viss konsolidering tillåts,
c) köp och försäljning av värdepapper beskattas enligt reglerna för inkomst av rörelse och inte längre enligt reglerna för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet,
d) all utdelning på aktier som ingår i lagret beskattas,
e) beträffande övriga aktier åtnjutes skattefrihet endast på kvalificerade organisationsaktier varför utdelning på näringsbetingade aktier som inte är sådana organisationsaktier blir beskattad.

I övrigt blir konsekvenserna desamma som om företaget hade blivit rörelsedrivande på grund av att det utför koncerngemensamma funktioner.

7. Avslutande kommentar

Avsikten med denna uppsats har främst varit att försöka bringa klarhet i aktuella skatterättsliga frågor som berör förvaltningsföretagen. Det har lätt kunnat konstateras att det finns ett flertal frågor av stor betydelse som ännu inte har besvarats av praxis och att gränsen mellan förvaltningsföretag och rörelsedrivande företag nyligen har förskjutits. Med hänsyn till de stora ekonomiska värden som det ofta gäller är det därför, enligt min mening, angeläget att såväl beskattningsmyndigheterna som de skattskyldiga i en försiktig och gemensam anda snarast försöker bringa klarhet i de ''öppna'' frågorna. Lämpligen bör detta ske genom att utnyttja förhandsbeskedsinstitutet. För fiscus del finns det dock för närvarande ingen möjlighet att ansöka om förhandsbesked men skatteförenklingskommittén arbetar med frågan. Ett förslag härom lär framläggas någon gång under 1987. Intill dess att förhandsbeskedsinstitutet öppnas för fiscus får ansvaret för rättsutvecklingen primärt åvila de skattskyldiga. Detta hindrar givetvis inte att fiscus, när det finns anledning därtill, kan ''uppmana'' skattskyldig att ansöka om förhandsbesked i viss fråga. Detta förfaringssätt är enligt min erfarenhet klart bättre än att fiscus i mål rörande taxering för inkomst driver ''pilotfall'' genom samtliga domstolsinstanser.

Noter

[44] Detta bör uppmärksammas av de s k blandade investmentföretagen.
[45] Jfr RÅ 79 1:61.
[46] Kammarrättens i Stockholm dom 1983-09-14 i mål nr 1628—1983.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-09-03 12:56:47