SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 4 1967 **Årgång 17**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Om skattskyldighet och avdragsrätt i vissa fall för utdelning samt om avsättning till särskild nyanskaffningsfond

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström

Riksdagen har numera antagit de förslag som framlades i prop. 1967:17 och som berörde bestämmelserna i den s. k. Annell-lagen, dvs. 1960 års förordning med provisoriska bestämmelser om beskattning av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall. Propositionen behandlades av bevillningsutskottet i dess betänkande 1967:3 med vissa mindre modifikationer av propositionsförslaget som resultat.

De beslutade ändringarna innebär att Annell-lagens skattskyldighetsregler för aktiebolag och ekonomiska föreningar inarbetats i kommunalskattelagen (KL) och därigenom fått permanent karaktär. Avdragsrätten för aktieutdelningar, som alltjämt regleras i en särskild författning — också den av permanent natur — blir något utökad. De nya bestämmelserna återfinns i SFS 1967:96 och 97.

Samtidigt beslöts — likaså i enlighet med propositionen — att Kungl. Maj:t skall få medge avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond. Bestämmelserna härom finns i SFS 1967:98—101.

Till grund för propositionen låg en inom finansdepartementet upprättad promemoria (stencil Fi 1966:5) som avlämnades i juni 1966 och som remissbehandlats i vanlig ordning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

Skattskyldighet för utdelningar

De skattskyldighetsregler, som hittills funnits i Annell-lagen, har i princip bibehållits oförändrade, men de har, som redan antytts, inarbetats i KL — närmare bestämt i 54 § med anvisningar — och därmed blivit permanenta. De nya reglerna skall avse utdelningar från och med 1966 års ingång och följaktligen tillämpas från och med 1967 års taxering.

I sak innebär de nya skattskyldighetsreglerna inte några större nyheter. Det kan ändå vara anledning att här redogöra för deras huvudsakliga innehåll i ett sammanhang.

Kapitalplaceringsaktier

Tidigare var den principiella, i 54 § KL inskrivna huvudregeln att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar frikallades från skattskyldighet för utdelning från andra svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Genom Annell-lagen hade emellertid denna regel i praktiken blivit betydligt urholkad. Enligt Annell-lagens huvudregel gällde nämligen i sin tur, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i princip skulle vara skattskyldiga för utdelning på sådana aktier och andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar som förvärvats i kapitalplaceringssyfte. Eftersom särskilda regler gällde i fråga om skattskyldigheten för utdelningar som tillkom företag, vilka förvaltade värdepapper o. d., hade den nämnda huvudregeln i Annell-lagen i första hand betydelse för aktiebolag och ekonomiska föreningar som drev rörelse eller förvaltade fastigheter. Deras skattskyldighet för utdelning på kapitalplaceringsaktier avsåg i praktiken huvudsakligen utdelningar på innehav i börsnoterade och andra på ett större antal ägare fördelade aktier, dvs. innehav som egentligen inte grundade sig på något organisatoriskt samband med företaget i fråga.

När nu Annell-lagens huvudregel skulle överflyttas till KL, skedde detta genom en modifiering av skattefrihetsregeln i 54 § på så sätt att aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas skattefrihet i stället angavs avse utdelning på sådana aktier och andelar som inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Indirekt har därigenom utsagts att skattskyldighet föreligger för utdelning på aktier och andelar som innehas i sådant syfte. I förhållande till Annell-lagen kan dock en nyansskillnad konstateras, eftersom det i denna lag talats om aktier och andelar som "förvärvats" i kapitalplaceringssyfte. Hädanefter blir det alltså inte enbart syftet vid förvärvet som skall vara avgörande för bedömandet av aktiernas eller andelarnas karaktär.

Organisationsaktier

Liksom tidigare är det emellertid inte meningen att utdelning på aktier och andelar i helägda dotterföretag och andra s. k. organisationsbolag — dvs. bolag som ingår som ett led i organsationen av ett annat bolags verksamhet — skall vara skattepliktig. Detta gäller oavsett när och hur aktierna och andelarna förvärvats.

För att förenkla bedömningen av vad som är kapitalplaceringsaktier och vad som är organisationsaktier har i anvisningarna till 54 § KL införts en bestämmelse, enligt vilken — i nära överensstämmelse med vad som gällt enligt 11 § andra stycket Annell-lagen — aktier och andelar anses icke innehavda i kapitalplaceringssyfte, om det sammanlgda röste-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

talet för ägarens aktier i det utdelande bolaget eller andelar i den utdelande föreningen vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mera av röstetalet för samtliga aktier i bolaget eller andelar i föreningen. Om det direkta innehavet är så stort som minst 25 %, behöver alltså ingen utredning om innehavets samband med rörelsen förebringas till stöd för yrkande om skattefrihet.

Men även om ägareföretagets innehav skulle understiga 25 % har företaget möjlighet att vinna skattebefrielse för utdelningarna. Av den nyssnämnda bestämmelsens fortsättning framgår nämligen — likaså i enlighet med Annell-lagens regler — att kapitalplaceringssyfte inte heller skall anses föreligga, om det göres sannolikt att innehavet av aktierna eller andelarna betingas av den rörelse eller det jordbruk eller skogsbruk, som bedrivs av aktiens eller andelens ägare eller av aktiebolag eller ekonomisk förening, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägaren nära. Innehavet anses betingat av ägareföretagets rörelse, om det t. ex. avser att trygga tillförseln av råvaror, att vara ett led i avsättningen av produkter eller att samordna rörelse eller rörelsegrenar hos flera företag.

Rörelsedrivande m. fl. företags delaktighet i förvaltningsföretag

Det kan emellertid inträffa att, trots att ägareföretaget äger aktier eller andelar i ett annat företag som motsvarar minst 25 % av röstetalet eller beträffande vilka det gjorts sannolikt att innehavet av desamma betingats av ägareföretagets rörelse, dessa aktier eller andelar likväl skall anses innehavda i kapitalplaceringssyfte. Så är fallet om det andra företaget är ett förvaltningsföretag, som i sin tur förvaltar aktier eller andelar vilka — om de innehafts direkt av det företag som äger förvaltningsföretaget — skulle anses innehavda i kapitalplaceringssyfte.

Bakom denna bestämmelse ligger ståndpunkten att, om ett rörelsedrivande eller fastighetsförvaltande företag innehar aktier eller andelar i ett annat förvaltningsföretag som äger aktier eller andelar, aktierna eller andelarna i förvaltningsföretaget i princip skall anses innehavda i kapitalplaceringssyfte. Ägareföretaget skall följaktligen vara skattskyldigt för utdelning från förvaltningsföretaget. Här gäller dock i enlighet med det förut sagda undantag för det fall att förvaltningsföretaget endast äger sådana aktier och andelar, som — om de innehafts av det bolag eller den förening som äger förvaltningsföretaget — för ägareföretaget skulle ha utgjort organisationsaktier eller organisationsandelar. Men om förvaltningsföretaget förutom aktier eller andelar av sådan karaktär också äger en eller flera aktier eller andelar, vilka vid direkt innehav av det företag som äger förvaltningsföretaget skulle ansetts innehavda i kapitalplaceringssyfte, blir ägareföretaget skattskyldigt för hela utdelningen från förvaltningsföretaget.

S. k. svarta familjeföretag

Specialbestämmelsen i 54 § KL angående de s. k. familjeföretagen har bibehållits, dock med det undantaget att bestämmelsen inte längre skall avse förvaltningsföretag. För förvaltningsföretagen skall nämligen gälla särskilda bestämmelser, till vilka skall återkommas.

Det bör emellertid redan nu framhållas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

att uttrycket "förvaltningsföretag" i detta sammanhang endast åsyftar sådana aktiebolag eller ekonomiska föreningar som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad egendom. Uttrycket avser alltså inte fastighetsförvaltande företag. Detta sammanhänger med att man annars kan befara att företag som driver rörelse eller jordbruk och skogsbruk lätt skulle kunna ombildas för att på ett icke avsett sätt utnyttja de i vissa hänseenden förmånligare reglerna för förvaltningsföretag.

Detta betyder att familjeföretag, som driver rörelse eller förvaltar fastighet, om de är att beteckna som "svarta" — dvs. om de inte visar att deras vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna — liksom tidigare skall vara skattskyldiga för all utdelning utom sådan som uppbäres på organisationsaktier och organisationsandelar.

Förvaltningsföretag

I fråga om förvaltningsföretagen själva — varmed i enlighet med det förut sagda endast avses de företag som förvaltar värdepapper o. d. — är skattskyldigheten för erhållen utdelning enligt de nya reglerna, liksom enligt Annell-lagen, beroende av förvaltningsföretagets egen utdelningspolitik. Om förvaltningsföretaget till sina delägare utdelar lika mycket som den mottagna utdelningen, slipper företaget skatta för denna utdelning. I den mån den mottagna utdelningen överstiger sammanlagda beloppet av utdelning som företaget beslutat för samma beskattningsår, måste företaget däremot skatta för det överskjutande beloppet.

För den typ av förvaltningsföretag som går under benämningen "investmentföretag" föreligger emellertid liksom förut skattefrihet även om den mottagna utdelningen överstiger den beslutade utdelningen med en fjärdedel. För skattefrihet räcker det m. a. o. att minst 80 % av erhållen utdelning vidareutdelas.

Att kravet på vidareutdelning av mottagen utdelning satts lägre för investmentföretagen än för andra förvaltningsföretag beror på att man velat ta hänsyn till de större risker som investmentföretagen ibland förväntas ta bl. a. i samband med finansiering av strukturrationaliseringar och rekonstruktioner. Det har därför beaktats att en viss fondering av vinst kan vara nödvändig för att täcka dessa risker. Därjämte har man beaktat att en måttlig fondering är erforderlig för att möjliggöra jämna utdelningar.

Med investmentföretag förstås här förvaltningsföretag, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktieägare eller andelsägare riskfördelning och vars aktier eller andelar ägs av ett stort antal fysiska personer. En uppmjukning har här skett genom att ordet "väsentligen" fått ersätta det tidigare använda ordet "uteslutande". I propositionen godtogs denna uppmjukning av departementschefen med hänvisning till de skäl härför som anförts av näringslivets skattedelegation. Men i övrigt ansåg departementschefen att den hittills gällande definitionen borde bibehållas.

Näringslivets skattedelegation hade nämligen påpekat bl. a. att det förekommer att investmentbolag ikläder sig borgensförbindelser för närstående företag och därmed erhåller viss ersättning. Enligt delegationen borde inte ett sådant engagemang medföra att investmentbolagets karaktär sattes under diskussion.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

Tilläggas kan att man visserligen i första hand åsyftat de börsnoterade investmentbolagen men att detta inte utesluter att även förvaltningsföretag som inte är börsnoterat kan vara att betrakta såsom ett investmentföretag, om det har ett ur risksynpunkt välfördelat värdepappersinnehav och ägs av ett stort antal fysiska personer.

Det är att märka att kravet på viss vidareutdelning av mottagen utdelning som förutsättning för skattefrihet gäller även om förvaltningsföretagets innehav av aktier eller andelar i det företag som verkställt den erhållna utdelningen skulle uppgå till minst 25 % av röstetalet i företaget i fråga, dvs. fall då ett rörelsedrivande eller fastighetsförvaltande företag skulle åtnjuta full skattefrihet för den mottagna utdelningen.

Vidare kan konstateras att, i den mån förvaltningsföretaget vidareutdelar mottagen utdelning, skattefrihet föreligger för denna utdelning även om företaget kan betecknas som ett "svart" familjebolag. Regeln i 54 § KL om familjeföretag är nämligen inte längre tillämplig på förvaltningsföretag som inte förvaltar fastighet. Förvaltningsföretaget behöver m. a. o. inte för att få skattebefrielse visa att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna. Om detta krav fortfarande skulle gälla som förutsättning för skattefrihet, skulle det innebära att ett företag, som hade uppsamlade vinstmedel från tidigare år, kanske måste utdela väsentligt mer än vad som svarade mot den under året mottagna utdelningen.

Förvaltningsföretagens gäldräntor

Som en konsekvens av reglerna om förvaltningsföretagens skattskyldighet för utdelningar har 39 § 1 mom. KL justerats så att dessa företag (om de inte förvaltar fastighet) skall vara berättigade till avdrag för all ränta på gäld som belöper på deras innehav av värdepapper utan de inskränkningar som annars föreskrives i detta moment.

Dispensfallen

Till 54 § KL har även överflyttats den särskilda dispensregel i Annell-lagen, som öppnar möjlighet för vissa rörelsedrivande och fastighetsförvaltande aktiebolag och ekonomiska föreningar att bli behandlade efter de för förvaltningsföretagen i allmänhet gällande mera gynnsamma bestämmelserna. Det gäller här sådana företag, vars verksamhet till icke oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Dispens skall meddelas av riksskattenämnden, om särskilda skäl därtill föreligger.

Av förarbetena till 1960 års lagstiftning framgår, att syftet med denna dispensregel varit att kunna medge en skattelättnad i vissa fall — nämligen då fråga är om företag som vid sidan av värdepapperförvaltning driver en obetydlig rörelse, har ett mindre jordbruk eller skogsbruk eller äger en mindre fastighet — utan att någon ombildning av företaget behöver ske. Samtidigt utgick man dock från att de fall då dispens kunde ifrågakomma skulle bli mycket få. Dispens borde nämligen enligt ett uttalande av bevillningsutskottet medges endast om förvaltningen av värdepapper var av så väsentlig betydelse för företaget i inkomsthänseende att en beskattning av utdelningen på kapitalplaceringsaktierna skulle tvinga företaget att i väsentlig mån sänka sina egna utdelningar. Som en riktpunkt angav utskottet,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

att i dispensfallen den uppburna utdelningen på kapitalplaceringsaktier i regel borde utgöra minst 75 % av företagets egen normala utdelning. Det förutsattes därvid att företaget verkställt utdelning i skälig omfattning. Dispensen borde gälla så länge förutsättningarna var oförändrade.

Enligt den departementspromemoria, som föregick den proposition som låg till grund för de nu genomförda ändringarna, bekräftas att de dispenser som meddelats med stöd av Annell-lagen varit relativt få. Enligt promemorian kunde man förutsätta att ytterligare dispenser skulle bli sällsynta men dispensmöjligheten ansågs likväl böra kvarstå. Det tillades i promemorian att redan beviljade dispenser skulle gälla så länge förutsättningarna var oförändrade och att frågan huruvida förutsättningarna inte längre förelåg i förekommande fall borde underställas riksskattenämndens prövning.

De nya reglerna innehåller emellertid även en dispensmöjlighet i andra riktningen. Om särskilda skäl föreligger, kan nämligen riksskattenämnden medge att ett (värdepappersförvaltande) förvaltningsföretag i beskattningsavseende icke skall behandlas som ett sådant företag. Denna dispensregel tar sikte på sådana förvaltningsföretag som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, t. ex. organisation, finansiering, gemensamma inköp etc. Man åsyftar m. a. o. fall då förvaltningsföretaget har vissa betydelsefulla uppgifter vid sidan av aktieförvaltningen. Enligt departementspromemorian borde kunna godtas att vinstmedel utan beskattning fick överföras till ett dylikt företag utan krav på att vinstmedlen omedelbart utdelades vidare. Enligt promemorian förekom det att man sökte undvika att dylikt moderföretag behandlades som förvaltningsföretag genom att låta bolaget driva någon mindre rörelse eller dylikt. Enligt promemorian var en sådan effekt av bestämmelserna inte önskvärd och dispens borde därför medges så snart förutsättningarna kunde anses föreligga. I propositionen framhöll departementschefen i anledning av ett remissyttrande att dispensregeln i princip var tillämplig även för fåmansbolag.

Riksskattenämndens beslut i dispensärenden av här angivet slag får inte överklagas.

Byggnadsföretags innehav av aktier m. m.

Permanent karaktär genom att inskrivas i 54 § KL har vidare givits åt regeln, att aktiebolag eller ekonomisk förening som driver byggnadsrörelse, tomtstyckningsrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter är skattskyldig för utdelning på aktie eller andel som utgör lagertillgång i rörelsen. Däremot omfattar skattskyldigheten inte utdelning på aktier och andelar som av dessa företag innehas som ett led i organisationen av rörelsen.

Avdragsrätt för utdelningar

Avdragsrätten för utdelningar i samband med nyemissioner är även enligt de nya reglerna begränsad både i fråga om avdragets storlek och i fråga om tiden för dess utnyttjande. Den skattelättnad som avdragsrätten innebär har dock ökat något genom att avdraget för utdelning som förfallit under beskattningsåret höjts till högst 5 % av vad som inbetalats för de nya aktierna före beskattningsårets utgång (förut 4 %). Vidare har tiden för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

avdragsrättens utnyttjande utsträckts från 6 till 10 år. Avdragsrätten tillkommer liksom förut endast sådana aktiebolag som driver rörelse eller som har inkomst av jordbruksfastighet.

Bolag som vill utnyttja avdragsrätten har en viss frihet att välja de år då avdrag skall yrkas. Avdrag medges dock inte senare än 15 :e taxeringsåret efter det år då inbetalningen skedde. Om inbetalningen skett under mer än ett kalenderår, skall tidsgränsen enligt departementschefens uttalande i propositionen räknas från det år då inbetalning för aktierna först skett.

Om det räkenskapsår, för vilket utdelning sker, omfattar kortare eller längre tid än 12 månader, skall avdraget jämkas i motsvarande mån.

Inbetalning genom apport av aktier m. m.

Förbudet mot avdragsrätt, när inbetalning för aktierna skett genom apport av aktier eller andelar i ekonomiska föreningar har bibehållits även i de nya reglerna. En komplettering har dock ansetts nödvändig.

Förbudet, som i 1960 års förarbeten till lagstiftningen motiverats bl. a. av att det emitterande bolaget kan vara frikallat från skattskyldighet för utdelning på de aktier eller andelar vilka erhållits såsom apportegendom, har man nämligen i vissa fall sökt kringgå på det sättet att aktierna eller andelarna först förvärvats mot reverser av det bolag som skall göra nyemissionen, varefter betalning för de nya aktierna erlagts med dessa reverser. Man har därför ansett, att även i ett sådant fall förvärvet av de nya aktierna i realiteten skett genom ett byte mot aktier eller andelar. Kompletteringen innebär att avdrag inte heller medges "om förvärvet av den nya aktien eljest kan anses ha skett genom byte mot sådan aktie eller andel". Detsamma gäller då apportegendomen utgörs av andelar i handelsbolag, vars verksamhet väsentligen består i förvaltning av aktier i bolag eller andelar i ekonomiska föreningar. Också här inkluderas, för att undvika ett kringgående av bestämmelsen, det fallet att förvärvet "eljest" kan anses ha skett genom byte mot andel i sådant handelsbolag.

Med anledning av den kritik mot förbudet som framförts i några remissyttranden framhöll departementschefen i propositionen att lagstiftningens syfte var att underlätta för bolagen att skaffa nytt kapital genom att vända sig till allmänheten för aktieteckning. Avsikten med bestämmelserna var således i och för sig inte att stimulera till strukturrationalisering genom sammanslagning av bolag. Vid dylika sammanslagningar tillfördes ju koncernen inte något nytt kapital som kunde motivera avdragsrätt.

Emellertid medgav departementschefen att, såsom framhållits i ett remissyttrande, avdragsförbudet i sådana fall, då det bolag vars aktier lämnas som apport tidigare gjort en nyemission som berättigar till avdrag för utdelning, kunde leda till att sammanslagningen uppsköts till dess avdragsrätten utnyttjats fullt ut. Departenmentschefen förklarade att, även om detta kunde antas vara ett mycket sällsynt fall, han inte ville motsätta sig att den avdragsrätt som skulle tillkommit dotterbolaget fick övertas av moderbolaget. Utdelningen på en del av det genom apporten bildade aktiekapitalet hos moderbolaget skulle alltså härigenom bli avdragsgill under viss tid. Enligt departe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

mentschefen borde dock ett sådant övertagande av avdragsrätt för utdelning medges endast om det från allmän synpunkt framstår som önskvärt att sammanslagningen inte uppskjuts i avvaktan på att dotterbolaget utnyttjat avdragsrätten.

I enlighet med departementschefens förslag har avdragsförbudet vid apport av aktier eller andelar kompletterats med en dispensregel, varigenom Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer kan medge undantag från avdragsförbudet, om en tillämpning av förbudet kan antas hindra strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt. Bolagets framställning om sådant undantag skall göras senast den dag utdelning beslutats på de nya aktierna. Det förutsätts att, om medgivande lämnas till övertagande, i beslutet skall anges även med vilket belopp och under hur lång tid avdrag kan erhållas.

Tidigare utskiftning

En annan modifikation som gjorts i förhållande till de tidigare bestämmelserna berör förbudet mot avdragsrätt, om det emitterande bolaget under beskattningsåret eller tidigare utskiftat tillgångar till delägarna. Denna inskränkning i avdragsrätten är motiverad av att det i vissa fall kan ställa sig förmånligt från skattesynpunkt för ett bolag att först nedsätta aktiekapitalet i samband med utskiftning av tillgångar och att därefter göra en nyemission med samma belopp. Rätten till avdrag skall därför även enligt de nya bestämmelserna i princip bortfalla när utskiftning tidigare ägt rum. Liksom förut skall förbudet dock inte gälla om utskiftningen föranletts av att ägarna av vissa aktier, för vilka inbetalning skett, enligt ett i bolagsordningen före den 1 maj 1960 intaget förbehåll ägt rätt att fordra inlösen av dessa. En nyhet är däremot att det förhållandet att bolaget tidigare utskiftat tillgångar inte för all framtid skall hindra bolaget att verkställa en nyemission med avdragsrätt för utdelning. Enligt de nya bestämmelserna gäller således att avdragsrätten kvarstår, om eventuell utskiftning ägt rum mer än fem år före ingången av det beskattningsår, då beslut om ökningen av aktiekapitalet anmälts för registrering.

Avdragsrätten vid vissa koncernförhållanden

Av större praktisk betydelse än de nu berörda reglerna angående apport och utskiftning är de inskränkningar i avdragsrätten som sammanhänger med ägareförhållandet mellan det utdelande bolaget och utdelningsmottagaren.

I princip har man här behållit de tidigare reglerna. En teknisk omredigering har dock gjorts för att göra reglerna mera lättförståeliga. Dessa har vidare kompletterats i ett avseende nämligen för det fall då aktierna i det emitterande bolaget innehas av utländska bolag.

Som allmän bakgrund till de ifrågavarande inskränkningarna i avdragsrätten kan anges att man velat undvika att avdragsrätten i samband med nyemissioner begagnas för icke avsedda kapitalöverföringar mellan närstående företag. Enligt förarbetena till 1960 års lagstiftning var det nämligen en förutsättning för att avdrag skulle kunna medges för utdelning på nyemissioner även när utdelningsmottagaren var ett bolag, att detta bolag i princip var skattskyldigt för utdelningen.

Det framhölls härvid att, om den ut-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

delningsberättigade var skattskyldig för ränta men inte för utdelning, det skulle bli möjligt att genom en bokföringsmässig omflyttning mellan olika bolag av kapitalet inom en koncern utnyttja bestämmelserna enbart för att uppnå icke avsedda skattelättnader. Ett moderföretag, som hade en fordran på ett dotterbolag, skulle t. ex. kunna byta ut denna fordran mot nyemitterade aktier i dotterbolaget. Dotterbolaget skulle därefter få avdrag för utdelning på dessa aktier, under det att moderbolaget inte skulle vara skattskyldigt för utdelningen. Följden skulle bli att en del av koncernens vinst blev helt obeskattad. Det var inte ett sådant resultat man ville främja. Avsikten med lagstiftningen i fråga borde i stället vara att underlätta kapitalanskaffning från i första hand fysiska personer genom emittering av nya aktier. Därigenom skulle man även nå en större spridning av aktieägandet.

För att i de fall då aktierna i ett emitterande bolag ägs av en juridisk person komma ifrån svårigheterna att precisera när ett sådant koncernförhållande föreligger som med hänsyn till nyss angivna synpunkter bör utesluta avdragsrätt, föreskriver de nya reglerna i överensstämmelse med vad som tidigare gällde, att avdrag icke medges, om mer än hälften av det emitterande bolagets aktier vid utdelningstillfället ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades av svenskt aktiebolag eller av svensk ekonomisk förening.

Som uttryck för tanken att avdragsrätt i princip föreligger, om utdelningsmottagaren är skattskyldig för utdelningen, gäller emellertid att man vid tillämpning av den angivna 50-procentregeln inte skall medräkna aktier som tillhör förvaltningsföretag, dvs. aktiebolag eller ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom. En förutsättning för att man skall kunna bortse från aktier tillhörande sådant förvaltningsföretag är dock att företaget, eventuellt jämte bolag eller förening som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå företaget nära, innehade mindre än hälften av samtliga aktier i det emitterande bolaget. Är förvaltningsföretagets aktieinnehav i detta bolag större, kan alltså avdrag inte medges.

Det är att märka att begreppet ”förvaltningsföretag” i författningstexten använts i singularis. I propositionsförslaget hade pluralisformen använts. Av bevillningsutskottet hade framhållits att detta skulle innebära en viss skärpning av lagstiftningen, trots att det av departementschefens uttalande framgått att avsikten varit att behålla undantagsbestämmelsen rörande förvaltningsföretagen i 7 § Annell-lagen oförändrad. För att undvika denna skärpning förordade utskottet en omformulering — genom att i stället använda singularisformen av uttrycket — så att inte något förvaltningsföretags innehav av aktier skall medräknas om företaget jämte närstående företag innehar mindre än 50 % av det utdelande bolagets aktier.

I bevillningsutskottets betänkande belystes det sagda med följande exempel. Av aktierna i det rörelsedrivande bolaget A innehar de rörelsedrivande bolagen B och C vardera 40 % och fysiska personer återstående 20 %. Under sådana förhållanden är A inte berättigat till avdrag för utdelning på nyemitterade aktier. Om däremot både B och C är förvaltningsföretag eller ett av dem är sådant bolag, äger A rätt till ifrågavarande avdrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

Detta innebär således att avdragsrätt föreligger, även om två eller flera värdepappersförvaltande förvaltningsföretag tillsammans äger mer än 50 % av aktierna i det emitterande bolaget, förutsatt att inget av dem ensamt (jämte närstående företag, om sådant finns) och inte heller ett eller flera företag som inte är sådant förvaltningsföretag men som är aktiebolag eller ekonomisk förening tillhopa äger mer än 50 % av aktierna i det emitterande bolaget.

För att bedöma avdragsrätten är det emellertid enligt de nya reglerna inte tillräckligt att undersöka i vilken utsträckning det emitterande bolagets aktier äges av svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Även aktier som ägs av utländska bolag måste tas i betraktande vid bedömningen. I motsats till vad som förut gällde kan nämligen enligt de nya reglerna avdrag inte utan vidare medges, om mer än hälften av bolagets aktier vid utdelningstillfället ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehades av ett eller flera utländska bolag eller av utländskt bolag tillsammans med svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening.

Av departementschefens uttalanden i propositionen framgår att en mera restriktiv inställning till avdragsrätten ansågs motiverad även i de fall då utländskt bolag var delaktigt i ett mer än 50-procentigt intresse av nyssnämnda slag. Visserligen skulle, om det utländska moderbolaget i stället tillskjutit kapitalet i form av lån till det svenska dotterbolaget, räntan på lånet ha varit avdragsgill vid dotterbolagets taxering. Men i de avtal som slutits med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning hade ofta föreskrivits att svensk kupongskatt inte skall tas ut när utdelning går från svenskt dotterbolag till utländskt moderbolag. Enligt departementschefen fick man då, under de år avdragsrätten begagnades, den effekten att bolagsinkomst motsvarande utdelningen inte beskattades i Sverige, vare sig hos dotterbolaget med bolagsskatt eller hos moderbolaget med kupongskatt. Härtill kom att moderföretaget i sitt hemland i regel erhöll befrielse eller lättnad i beskattningen av utdelningen från det svenska dotterbolaget. Departementschefens slutsats blev att det under sådana förhållanden syntes opåkallat att medge avdragsrätt i samtliga de fall, då aktierna i det utdelande bolaget ägdes av utländska bolag. Han föreslog därför, att avdrag för utdelning på aktier som ägdes av utländskt bolag i princip skulle erhållas endast under förutsättning att svensk kupongskatt erlades för utdelning med fullt eller med nedsatt belopp. Om utdelningen i ett sådant fall var helt undantagen från svensk kupongskatt på grund av avtal med främmande stat, skulle alltså rätten till avdrag bortfalla.

I enlighet med vad departementschefen föreslagit gäller enligt de nya reglerna, att man vid bedömningen av om mer än hälften av det emitterande bolagets aktier ägs eller innehas av svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag inte skall medräkna aktier som tillhör utländskt bolag, om kupongskatt skall erläggas för utdelningen till detta bolag med helt eller nedsatt belopp. Av huvudregeln följer — vilket också framhölls i propositionen — att, om aktierna i det emitterande bolaget inte till mer än 50 % ägts på sätt nyss sagts, avdragsrätt föreligger för utdelning till utländskt bolag även om kupongskatt inte skulle utgå.

Liksom förut gäller att vid tillämpning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

en av 50-procentregeln aktier, som ägs av en av bolag eller förening bildad pensions- eller annan personalstiftelse, skall anses ägda av bolaget eller föreningen. Annars skulle regeln kunna kringgås på så sätt att under de år, då avdrag för utdelning får ske, så mycket av aktierna överfördes till en sådan stiftelse att högst hälften innehades av bolag eller föreningar.

Aktiebolag, som yrkar avdrag, skall i självdeklarationen lämna de upplysningar angående aktieägare i bolaget som påkallas för att bedöma om hinder mot avdragsrätt föreligger. Redan i de tidigare motiven framhölls bl. a. att en uppgift om de största aktieägarna ofta kan vara tillräcklig och att i de få tveksamma fall, som kunde uppkomma, bolaget kunde i förväg ta kontakt med vederbörande taxeringsintendent eller begära förhandsbesked av riksskattenämnden angående avdragsrätten.

Övergången till de nya avdragsreglerna

Avdragsrätten enligt de nya bestämmelserna gäller endast utdelning på kapital som emitteras efter den 30 juni 1966. Äldre bestämmelser angående avdragsrätten i 1—8 §§ Annell-lagen gäller alltjämt i fråga om aktier som utgivits i samband med bolagets bildande, om ansökan om stiftelsehandlingarnas godkännande för bolagets registrering ingivits till registreringsmyndigheten före den 1 juli 1966, och i fråga om aktier som utgivits i samband med ökning av aktiekapitalet, om beslut om ökningen anmälts för registrering före nämnda dag.

För att förhindra att de nya bestämmelserna angående avdragsrätten, när aktierna i det emitterande bolaget ägs av utländskt bolag, får retroaktiv tillämpning på redan genomförda emissioner, har man — på bevillningsutskottets förslag — ansett sig böra komplettera övergångsbestämmelserna med en regel som innebär att bestämmelserna om utländska bolag inte skall äga tillämpning på nyemissioner som skett efter den 30 juni 1966 men före den 1 mars 1967.

Avsättning till särskild nyanskaffningsfond

Förutom de ändringar och kompletteringar som berör bestämmelserna i Annell-lagen har — vilket redan inledningsvis nämnts — i detta sammanhang också införts en möjlighet för företagare, som avyttrat sin rörelse eller en rörelsegren, att under vissa förutsättningar, med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen, avsätta försäljningsvinsten till nyanskaffningsfond och därmed undgå en omedelbar vinstbeskattning. Avdragsrätten regleras i en särskild förordning, som får tillämpas första gången vid 1967 års taxering. Här skall redogöras för de viktigare bestämmelserna i förordningen.

Enligt förordningen är avdragsrätten beroende av dispens. Sådan dispens kan av Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer medges skattskyldig, som avyttrar rörelse eller del av rörelse. Förutsättning för att dispens skall kunna erhållas är att avyttringen utgör led i strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt och att den skattskyldige har för avsikt att efter avyttringen göra betydande investering för sin återstående verksamhet eller för en ny verksamhet. De nya reglerna får ses som ett komplement till den dispensmöjlighet som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

finns vid aktievinstbeskattningen, varigenom Konungen kan medge befrielse från realisationsvinstbeskattningen, om beskattningen kan antas hindra strukturrationalisering, som är önskvärd ur allmän synpunkt.

Något krav på insättning i riksbanken eller på bankgaranti har inte uppställts.

Genom dispensmöjligheten har man velat undanröja det hinder för en strukturrationalisering som ligger i den vinstbeskattning som aktualiseras vid försäljningen av en rörelse eller en rörelsegren. Med nuvarande regler är det svårt att undvika en sådan beskattning framför allt, när de nya investeringarna görs ett senare år än det då försäljningen skett. Beskattningen av dolda reserver som framtagits vid försäljningen kan i sådana fall förhindras endast i de speciella fall då 1954 års förordning om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg eller 1959 års förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar är tillämpliga. Den nya avsättningsmöjligheten bygger på samma teknik som använts i de båda nämnda förordningarna.

Förutsättning för att avdragsrätt skall kunna medges för avsättningen är, som nämnts, att försäljningen utgör ett led i en strukturrationalisering som är önskvärd från allmän synpunkt. Vidare bör enligt vad som framhållits i motiven gälla dels att den skattepliktiga vinsten vid försäljningen är relativt stor, dels att den skattskyldige har för avsikt att göra betydande investeringar i den kvarvarande rörelsen eller i en ny rörelse. Även den nya investeringen skall vara önskvärd från allmän synpunkt.

Ansökan om rätt till avdrag skall göras före utgången av den tid, inom vilken sökanden skall avlämna självdekaration för det beskattningsår då avyttringen skedde. Det förutsätts att sökanden i sin ansökan lämnar en redogörelse för de vinster som uppkommit vid försäljningen och vilka nya investeringar han avser att göra.

Ansökningshandlingarna får inte utan sökandenas medgivande utlämnas till annan tidigare än 20 år från handlingens datum.

Avdraget får icke överstiga ett belopp motsvarande 60 procent av den vid avyttringen erhållna ersättningen för varulager och hela ersättningen för övriga tillgångar i den mån ersättningen ingår i den skattepliktiga intäkten av rörelsen. Har den skattskyldige på grund av ersättningen erhållit avdrag för avskrivning på annan tillgång än lagertillgång med större belopp än som annars skulle ha medgivits, jämkas dock avdraget för avsättning till nyanskaffningsfond i motsvarande mån. Är minskningen av dold reserv i varulager under beskattningsåret mindre än 60 procent av försäljningspriset för varulagret i den avyttrade rörelsen, beräknas den högsta tillåtna avsättningen till nyanskaffningsfond på grund av denna försäljning till ett belopp som motsvarar minskningen av dold reserv. Vid beräkning av den dolda reserven får, om prisstegring ägt rum under beskattningsåret, lagret vid beskattningsårets ingång upptagas till återanskaffningsvärdet vid beskattningsårets utgång.

Fondmedlen får tas i anspråk under visst beskattningsår för avskrivning på tillgång som anges i dispensbeslutet och som anskaffats under beskattningsåret. Detta innebär enligt vad som framgår av departementspromemorian, att fondmedlen får användas inte endast för avskrivning på nyanskaffade inventarier och för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

nedskrivning av lager utan även för avskrivning på nyanskaffad patenträtt, goodwill etc. Om fonden används för nedskrivning av lagertillgång, får en lägre värdesättning på lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång inte godtagas än som är medgivet enligt gällande bestämmelser.

Fonden kan också användas för avskrivning av kostnad för ny-, till- eller ombyggnad eller grundförbättring av fastighet. I så fall skall, om fastigheten sålts inom 10 år efter utgången av det beskattningsår, då fonden tagits i anspråk, beskattning ske av vad som vid försäljningen återvunnits av avskrivningen.

Fondmedlen får tas i anspråk även i annan förvärvskälla än den vari avsättningen skett. Detta innebär att fonden får tas i anspråk t. ex. i en helt ny rörelse. För att fonden på detta sätt skall få användas i annan förvärvskälla krävs dock särskilt medgivande av Konungen.

I detta sammanhang kan också nämnas möjligheten att överföra nyanskaffningsfond mellan bolag inom en koncern. Denna möjlighet har tillkommit med tanke på att, när ett koncernföretag gör en större försäljning i strukturrationaliseringssyfte, det ofta är varken lämpligt eller möjligt att göra nyinvesteringar i samma företag i koncerenen. Är fråga om en helägd koncern, dvs. när svenskt aktiebolag i direkt ägo har aktier motsvarande mer än 90 % av aktiekapitalet i ett eller flera svenska aktiebolag, gäller att Konungen, om särskilda skäl föreligger, kan medge att nyanskaffningsfond hos ett av bolagen helt eller delvis får övertas av ett annat av bolagen. I beslutet skall anges i vilken förvärvskälla hos det övertagande bolaget som fonden skall anses vara avsatt. På samma sätt som gäller vid överförande av investeringsfond för konjunkturutjämning från ett bolag till ett annat inom koncernen kan vid tillståndsgivningen hänsyn komma att tas till kommunintressena om företagen ligger i olika kommuner.

I likhet med vad som gäller beträffande konjunkturutjämningsfonder, fartygsfonder och eldsvådefonder gäller vidare att vid fusioner enligt 28 § 3 mom. första eller andra stycket KL moderföretaget (inkl. övertagande förening) får överta nyanskaffningsfond hos det andra företaget. Därvid skall anses som om fonden avsatts hos moderföretaget under det beskattningsår, då avsättning skett hos det andra företaget.

Fondmedlen skall användas inom tre år efter det då avsättning skett. Visar den skattskyldige att svårigheter föreligger att ta medlen i anspråk inom denna tid, kan Konungen förlänga tiden med högst tre år. Om medlen inte tas i anspråk för sitt ändamål inom den föreskrivna tiden, skall medlen upptas såsom skattepliktig intäkt i förvärvskällan med tillägg för ränta efter tre procent om året för de år avsättningen funnits. Vid den taxering, då sådan återföring till beskattning sker, får varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla, varom är fråga, upptas till lägre belopp än som svarar mot den till beskattning återförda fondavsättningen jämte ränta. Beskattningen skall m. a. o. i detta fall vara effektiv.

Av departementschefens uttalanden i propositionen framgår att lagstiftningen om nyanskaffningsfonder tar sikte på en typ av rationaliseringsåtgärder, som än så länge vidtagits i begränsad omfattning. Han framhöll där, att i den strukturrationalisering som alltmer framtvingades, främst inom vår exportindustri, sådana

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54

Några synpunkter på värdering av pågående uppdrag i konsultföretag

Av auktoriserade revisorn Ragnar Wenneborg

Frågeställningarna kring värdering av pågående uppdrag i konsultföretag har under senare år aktualiserats, framför allt genom den granskning av byggkonsulternas rörelser som skett från såväl skattemyndigheternas som pris- och kartellnämndens sida. Skattemässigt och företagsekonomiskt betraktelsesätt synes i vissa fall divergera och avsaknaden av klara riktlinjer har inte minst för de enskilda företagarna medfört stor osäkerhet.

Jag har nedan sammanfattat några synpunkter på dessa problem utan att "hårddraga" några definitioner samt räknat med att läsaren har viss insikt i problemställningarna. Min avsikt är sålunda att, mot bakgrund av en "historik" och några exempel, ge min syn på principfrågor rörande värdering av pågående uppdrag och framföra mina synpunkter på redovisningsteknisk behandling samt finansiella frågor. Avslutningsvis har jag givit uttryck för några egna reflektioner beträffande den skattemässiga bedömningen.

Historik

Under 1962 behandlades frågan inom en av föreningen auktoriserade revisorers s. k. diskussionsgrupper för aktuella frågor. Någon rekommendation gjordes inte, men de synpunkter, som kom fram, kan i allt väsentligt sammanfattas så

att det ur redovisningssynpunkt syntes riktigast att redovisa erhållna à conto-arvoden som förskott och att aktivera nedlagda kostnader på uppdragen (direkt lön + skäligt omkostnadspålägg + uppdragskostnader),

att i praktiken någon egentlig aktivering av pågående uppdrag ofta ej förekom, medan däremot erhållna à conto-arvoden helt eller delvis upptogs som intäkt,

att denna redovisningsmetodik kunde accepteras, om revisorn kunde konstatera, att såsom intäkt upptagna arvoden icke översteg vad som enligt god köpmannased skulle kunnat aktiveras samt att vid resultatberäkningen förändringar i värderingsprinciper beaktades samt

---

åtgärder emellertid kunde bli mer vanligt förekommande. Departementschefen förklarade i detta sammanhang att lagstiftningen i fråga blev av intresse för de större industriföretagen och att bestämmelserna endast avsåg sådana fall då vinsterna och nyinvesteringarna är av betydande storlek. Han tillade också att lagstiftningen måste ses som ett provisoriskt arrangemang. Efter en tids erfarenheter fick man ta ställning till frågan om denna typ av fondavsättning skulle bibehållas och, om så var fallet, om eventuella ändringar borde göras i detaljbestämmelserna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:54