En bok om handelsbolagens beskattning

Av assessorn Stig v Bahr

I början av detta år utkom Nils Mattsson med boken Beskattning av handelsbolag (Norstedts, 97 s). Mattsson anger i ett inledande avsnitt att meningen är att boken ''skall ge en samlad framställning över de beskattningsfrågor, som aktualiseras i ett handelsbolag och i ett kommanditbolag''. Självfallet är det en omöjlig uppgift att på knappt hundra sidor lämna en heltäckande redogörelse för handelsbolagens ställning i skattehänseende. Likväl måste det fastslås att det är ett förvånansvärt stort antal frågor som behandlas i boken. Enligt min mening är det egentligen bara ett område som hade varit förtjänt av en mer ingående diskussion, nämligen utnyttjande av handelsbolag i byggnadsrörelse och vid förvaltning av fastigheter. Det sägs t ex mycket litet om i vilka situationer andelar i fastighetsägande handelsbolag har karaktären av omsättningstillgångar. De problem som kan uppkomma om ett fastighetsförvaltande handelsbolag, vars andelar ägs av t ex en byggmästare, säljer sitt fastighetsinnehav förbigås också (jfr RSV Dt 1976:29)

Boken är disponerad på följande sätt. Efter ett inledande kapitel redogör Mattsson i kap 2 för civilrättsliga bestämmelser angående handelsbolag och i kap 3 för gränsdragningen mellan handelsbolag och andra bolag (enkla bolag och tysta bolag). Kap 4 handlar om bolagsbildning och kap 5 om beskattning av intäkter i handelsbolag. Utskiftningsfrågor tas upp i kap 6 och överlåtelse av handelsbolag i kap 7. I de två avslutande kapitlen redogörs för kapitalskatter och för mervärdeskatt, arbetsgivaravgifter och deklarationsförfarandet.

Mattsson uttalar på ett stort antal ställen sin uppfattning om hur det nuvarande regelsystemet för handelsbolagens beskattning bör tillämpas. I allt väsentligt kan jag ansluta mig till Mattssons bedömningar. På några punkter kan det dock finnas skäl att komplettera de av Mattsson angivna lösningarna.

I samband med redogörelsen för bolagsbildning diskuterar Mattsson beskattningskonsekvenserna när en bolagsman skjuter till kapital i form av fastigheter eller aktier (ej omsättningstillgångar). Mattsson kommer till den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

— enligt min uppfattning fullt riktiga — slutsatsen att sådana tillgångar kan överföras till underpris utan att bolagsmannen för den skull beskattas för ''förtäckt'' realisationsvinst. Realisationsvinstberäkning på grund av avyttringen (tillskottet) sker således med utgångspunkt i det vid bolagsbildningen avtalade värdet på egendomen även om detta understiger det verkliga värdet.

Samma princip anges i kap 6 gälla vid utskiftning av fastigheter och aktier från handelsbolag till delägare. Om tillgångarna utskiftas till lägre värde än det allmänna saluvärdet skall detta enligt Mattsson således inte föranleda någon beskattningsåtgärd (s 71). Detta uttalande synes vara korrekt såvitt gäller den ''äkta'' realisationsvinstbeskattningen. Frågan är emellertid om inte en till underpris gjord utskiftning kan omfattas av den nya fåmansföretagslagstiftningen. Enligt 35 § 1 a mom tredje stycket KL hänförs nämligen till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet bl a förmån som delägare i fåmansföretag åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadspris. Regeln är uppenbarligen riktad främst mot transaktioner mellan aktieägare och aktiebolag. Det kan dock vara svårt att — med den lydelse lagtexten fått — med framgång hävda att utskiftning från handelsbolag till dess delägare faller utanför regelns tillämpningsområde.

Vad gäller det fallet att bolagsman tillskjuter en fastighet kan också erinras om den särskilda realisationsvinstregeln i punkt 2 a sista stycket av anvisningarna till 36 § KL.Av detta stycke framgår att realisationsvinst i nu angivet fall skall beräknas på grundval av fastighetens verkliga anskaffningsvärde utan indexuppräkning och utan s k 3 000-kronorstillägg (RSV kan dock ge dispens) Tillkomsten av denna regel ökar givetvis betydelsen av att avräkningsvärdet — och inte det verkliga värdet — får ligga till grund för realisationsvinstberäkningen om bolagsman i samband med bolagsbildningen eller senare överför fastighet till handelsbolaget.

I kap 5 behandlas beskattning av intäkter i handelsbolag. Här slår Mattsson till en början fast att beskattningsreglerna bygger på principen att handelsbolagets nettointäkt skall fastställas innan fördelning sker mellan delägarna. Avdrag för löpande driftkostnader samt av- och nedskrivning skall alltså göras av bolaget och inte av delägarna. Det är f n ovisst i vad mån avsteg kan tillåtas från denna princip. Frågan diskuteras bl a i samband med en redogörelse för förvärvskällebegreppets omfattning. Mattsson tar upp det fallet (s 56) att en bolagsman tillförts 300 kr från ett handelsbolag. Beloppet avser ränteintäkter och skall därför beskattas som inkomst av kapital. Bolagsmannen har egna ränteintäkter om 600 kr. Särskilda utgifter för dessa intäkter finns inte. Mattsson anför att det ''förefaller lämpligt'' att hänföra såväl handelsbolagets kapitalintäkter som de egna kapitalintäkterna till en och samma förvärvskälla. Den sammanlagda intäkten, 900 kr, kan därefter

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

minskas med sparavdraget, 800 kr. Bolagsmannens inkomst av kapital blir alltså enligt Mattsson 100 kr.

Från materiell synpunkt kan någon invändning knappast göras mot Mattssons slutsats. Uppfattningen synes dock stå i strid mot principen om att det är handelsbolagets nettoresultat som skall fördelas mellan delägarna. Resonemanget torde nämligen leda till att den fördelade inkomsten — oavsett storleken av delägarens egna intäkter — kan reduceras med schablonavdrag enligt 35 § 3 mom. andra stycket KL och sparavdrag enligt 39 § 3 mom. KL Praxis inställning på denna punkt är, som nyss antytts, inte klar (jfr diskussionen i denna tidskrift 1971 s 339 ff och s 413 ff).

I anslutning till förvärvskällebegreppet behandlar Mattsson vad som händer om den som är företagsledare och delägare i ett handelsbolag skall beskattas för en del av makes lön från handelsbolaget (punkt 13 sista stycket av anvisningarna till 32 § KL). Mattsson ställer frågan om den till företagsledaren överförda inkomsten skall behandlas som inkomst av rörelse (företagsledarens förvärvskälla) eller som inkomst av tjänst (medhjälpande makens förvärvskälla). Enligt Mattsson talar skäl för att inkomsten skall byta förvärvskälla genom överföringen. Detta torde också överensstämma med lagstiftarnas intentioner (jfr prop 1976/77:41 s 41).

Ett handelsbolag kan som bekant inte avsätta medel till investeringsfond för konjunkturutjämning. Fråga uppkommer då i vad mån ett aktiebolag, som är delägare i ett handelsbolag, kan utnyttja handelsbolagets vinst som underlag för egen fondavsättning. Om detta anför Mattsson bl a (s. 61).

> Är ett aktiebolag delägare i ett handelsbolag, kan aktiebolaget inte göra avsättning på sin andel i bolagets vinst. Sedan däremot vinsten utdelats till aktiebolag, vilket ju kan ske utan beskattningskonsekvens, påverkar beloppet aktiebolagets balansräkning för ifrågavarande räkenskapsår. Eftersom avsättning till investeringsfond enligt andra st anv till 3 § nämnda lag huvudsakligen beräknas efter viss procent av den fastställda balansräkningens årsvinst, kan en utdelning från ett handelsbolag få betydelse för beräkningen av det avsatta beloppets storlek. Emellertid måste en utdelning från handelsbolaget först ha ägt rum.

Mattsson synes således utgå från att ett aktiebolag kan redovisa sin andel av handelsbolagets vinst först i bokslutet för det räkenskapsår under vilket vinsten lyftes. En sådan redovisning kan emellertid få egendomliga konsekvenser. Antag exempelvis att ett handelsbolags vinst år 1 är 100. Vinsten, som i sin helhet är skattepliktig, ökar aktiebolagets skattebelastning för år 1 med omkring 56 (genomsnittlig inkomstskattesats för aktiebolag). Om aktiebolaget lyfter sin andel av handelsbolagets vinst under räkenskapsår 2 minskas aktiebolagets vinst efter skatt år 1 med 56 medan vinsten för år 2 ökas med 100. Sådana kast i resultatredovisningen synes mindre tilltalande. Något hinder mot att aktiebolaget redovisar sin vinst från handelsbolaget i bokslutet för det räkenskapsår under vilket vinsten uppkommit synes därför enligt min uppfattning inte föreligga (i vart fall inte om aktiebolaget har avgörande inflytande över handelsbolagets verksamhet). En

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

annan sak är att aktiebolaget inte behöver redovisa någon vinst från handelsbolaget förrän vinsten faktiskt lyfts.

Det kan inte betecknas som någon överdrift att påstå att handelsbolagens beskattning är ett område som har rönt föga uppmärksamhet från lagstiftarnas sida. Även praxis synes på detta område vara förvånansvärd tunnsådd. Följden har blivit att det f n ofta är svårt att med säkerhet förutse hur skattedomstolarna kommer att bedöma olika beskattningsfrågor med anknytning till handelsbolagen. Förhoppningsvis kommer Mattssons välskrivna och — trots det lilla formatet — innehållsrika bok att öka intresset för handelsbolagens ställning i skattehänseende.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

SKATTENYTT 1978

SKATTENYTT — officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund, TOR — som under 1978 utkommer med sin 28:e årgång, har allt sedan starten 1951 kunnat glädja sig åt en fortgående ökning av prenumerationsstocken och trycks f n i en upplaga på 25 000 ex. Förklaringen till denna utveckling och framgång torde vara att söka i att SKATTENYTT satt som sitt mål att genom artiklar och diskussionsinlägg i aktuella beskattningsfrågor alltid hålla läsekretsen à jour med allt som händer på detta område. Redaktionen har förmånen att bland sina medarbetare räkna personer, som genom sin verksamhet på skilda områden skaffat sig stor insikt och erfarenhet i beskattningsfrågor.

SKATTENYTT vill vara ett forum för olika åsikter. Redaktionen hälsar därför med glädje som medarbetare alla som vill ge uttryck för sin mening i de frågor som faller inom tidskriften intressesfär.

SKATTENYTT utkommer med tolv nummer per år varav i regel två dubbelnummer och kommer liksom tidigare att innehålla *Meddelanden från Riksskatteverket*. Dessa meddelanden, som ingår under särskild avdelning i tidskriften och utkommer i två serier, varav serie I behandlar direkt skatt — taxering och serie II indirekt skatt — mervärdeskatt, erhålles sålunda kostnadsfritt av varje prenumerant på SKATTENYTT. Abonnemang på enbart *Meddelanden från Riksskatteverket 1978* kan även ske mot ett pris av 28:— per år och serie.

Abonnemangsavgift på SKATTENYTT 1978 kr 60:— inkl. moms., med inbunden årsvolym 1978, kr 115:— inkl. moms. o. porto.

Med hänsyn till utsändningsregistrets ordnande är expeditionen tacksam för varje prenumeration som sker omgående. Inbetalningskort har utsänts i början av december 1977.

SKATTENYTTS motto kommer
liksom hittills att vara:

för enhetlig och rättvis taxering samt förståelse mellan taxeringsmyndigheter och skattskyldiga

mot slentrian och byråkratism.

Stockholm och Leksand i december 1977.

TIDSKRIFTEN SKATTENYTT
Redaktionen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54