
SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 11 1986

Avdrag för organisationskostnader och liknande kostnader i aktiebolags rörelse

Av kammarrättsassessorn Göran Landerdahl

I maj meddelade mellankommunala skatterätten (MKSR) tre domar angående AB Cardo, Gambro AB samt Hemglass AB. Domarna utgjorde pilotmål för ett större antal processer, vilka samtliga hade sin utgångspunkt i att börsbolag anslutna till Värdepapperscentralen VPC AB (VPC) yrkat och erhållit avdrag för kostnader uppkomna i samband med nyemission eller börsintroduktion. Den gemensamma nämnaren var dels att bolagen haft kostnader för bl a utformning av emissionsprospekt och annonser, trycknings- och distributionskostnader för prospekt och aktiebrev, införandekostnader för annonser, courtageavgifter samt hanteringskostnader hos bank i samband med utbyte av aktiebrev efter emissionen, dels att betalningen för tjänsterna skett till VPC, men att de olika uppdragen utförts av underentreprenörer till VPC. Taxeringsintendenten (TI) hävdade mot denna bakgrund att VPC endast fungerat som en omfaktureringscentral. Eftersom 20 § kommunalskattelagen (KL) — enligt TI:s mening — stadgar att emissionskostnader av detta slag för icke VPC-anslutna bolag är att hänföra till ej avdragsgilla organisationskostnader, så måste annat stöd finnas för att avdrag skulle kunna medges.

Lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till VPC för aktiebolag anger följande.

”Avgifter som aktiebolag erlägger till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag för uppgifter enligt 2 § lagen (1970:596) om förenklad aktiehantering eller enligt särskilt uppdrag utgör avdragsgill kostnad vid beräkning enligt KL och lagen om statlig inkomstskatt av nettointäkt av den förvärvskälla som utgör det utbetalande bolagets huvudsakliga verksamhet”

TI hävdade med stöd av förarbetena till lagen (prop 1970:99) att avdrag inte borde medges för emissionskostnader när VPCs egen personals insats inskränkte sig till att förmedla fakturan. I sådana fall kunde det vara sig vara fråga om de åtgärder som avses i 2 § lagen om förenklad aktiehantering (bl a föra aktiebok, aktiebrevsregister; stämma av dessa, sända ut aktiebrev, utdelning och emissionsbevis samt svara för utbyte av aktiebrev och därmed sammanhängande åtgärder) eller ett särskilt uppdrag.¹

MKSR fann att förarbetena utgick från det synsättet, att VPC skulle alltmer bredda sin verksamhet, att underentreprenörer skulle anlitas om det var mer rationellt än egen service samt att VPC under hela den tid bolaget existerat huvudsakligen fakturerat förmedlade tjänster, vidare att departementschefen i motiven förutsatte att VPC skulle verka efter företagsekonomiska principer. Mot bakgrund av det sagda och innehållet i VPCs av riksdagen godkända bolagsordning fann skatterätten det vara departementschefens mening att VPC såväl skulle åta sig uppdrag utanför det direkt författningsreglerade området som att uppgifterna kunde läggas ut på underentreprenörer. Efter som vare sig lagtext eller motiven innehåller krav på att VPCs egen personal skall utföra de uppdrag VPC åtagit sig ansåg MKSR att den enda begränsningen i avdragsrätten utgjordes av att av VPC utförda uppdrag låg inom ramen för VPCs bolagsordning. Det förhållandet att underentreprenör utfört uppdragen för VPCs räkning förändrade därvid inte bilden att det VPC-an slutna bolaget erlägger en avgift till VPC för ett särskilt uppdrag. Enligt den nyss citerade lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till VPC ansågs därmed sådan avgift avdragsgill för de tre aktiebolagen.

Domarna har inte överklagats av allmänna ombudet.

MKSRs ställningstagande rör endast en typ av organisationskostnad, nämligen kostnader för anskaffning av ett aktiebolags kapital. Några slutsatser från domarna kan inte dras beträffande behandlingen av organisationskostnader i allmänhet. Däremot klarläggs räckvidden av den särskilda lagstiftningen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter erlagda till VPC. Domarna får under vissa förutsättningar konsekvenser för bolagen utanför VPC. Om man godtar TI:s inledningsvis relaterade åsikt, att 20 § KL sätter stopp för avdrag för det fall betalning för tjänster i samband med emissioner sker direkt till en underentreprenör, t ex en bank istället för via VPC, ges VPC en faktisk monopolställning. Vidare får vissa bolag, nämligen de VPC-an slutna bolagen avdrag för organisationskostnader som inte tillkommer andra bolag

Av större intresse för den skatterättsliga tillämpningen är hur orga-

nisationskostnader i gemen skall behandlas. Jag tänker då främst på möjligheterna till avdrag vid inkomsttaxeringen för olika typer av kostnader vid omstrukturering av aktiebolag. Ämnet har inte varit föremål för något större intresse från lagstiftarens sida². Rättsläget har huvudsakligen formats genom praxis. Syftet med den följande framställningen är att något ta upp de teoretiska tankar som ligger bakom avgöranden angående avdrag för olika typer av organisationskostnader i ett aktiebolags rörelse.

Organisationskostnader

Begreppet organisationskostnad har i skatterätten inte någon entydig innebörd. En relativ enighet råder dock i litteraturen om vilka organisationskostnader som inte är avdragsgilla³. RSVs handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning (1986) s 99 f innehåller en allmängiltig beskrivning.

”Som organisationskostnad räknas stämpel-, registrerings-, annons-, garanti- och andra kostnader vid bolagsbildning eller vid aktieemission. Till sådana kostnader räknas också kostnader vid startande av rörelse och kostnader vid fusion av företag.”

En mer detaljerad klassificering finns hos KGA Sandström i Om beskattning av inkomst av rörelse (1943). Sandström skiljer på bolagsbildningskostnader och organisationskostnader uppkomna efter bolagets bildande (s 296 ff). De efterföljande organisationskostnaderna enligt Sandströms modell är sådana kostnader som avser uppbyggande eller utvidgning av ett företags tekniska eller kommersiella organisation om kostnaderna ger ett bestående värde för organisationen av bolagets rörelse. Utgiften får med andra ord ett värde för driften av den framtida rörelsen.

Exempel på efterföljande organisationskostnader kan med denna definition vara utgifter för utredning och genomförande av omorganisation av ett aktiebolags förvaltning. Hit hör också utgifter för bolagets finansieringsformer, t ex fördelningen mellan lånat och eget kapital. Samarbetsavtal med andra bolag genom bildande av särskilda produktions- eller försäljningsbolag, fusioner, likvidation av bestående bolag eller uppköp av konkurrenter är exempel på åtgärder som både rör omorganisation av en rörelses förvaltning och förändring av aktiebolagets kapitalförsörjning. Gemensamt för alla nu uppräknade åtgärder är att de får betydelse för verksamhetens bedrivande under ett flertal år framöver. Skapande av en ny organisation har således mycket gemensamt med anskaffning av anläggningstillgångar.

I begreppet bolagsbildningskostnader ligger att kostnaden skall hänföra sig till själva bildandet av aktiebolaget. Efterföljande organisationskostnader är svårare att avgränsa. En omorganisation av ett aktiebolags förvaltning kan mycket väl leda till ökade inkomster och/eller minskade utgifter. I så fall ligger det nära till hands att betrakta utgiften som en kostnad för intäkternas förvärvande enligt 20 § KL. Närmast är då att pröva om det finns någon civil-

rättslig definition på efterföljande organisationskostnader. Den grundläggande civilrättsliga regleringen av hur tillgångar av detta slag skall betraktas finns i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL och bokföringslagen (1976:125), BFL. 11 kap 7 § femte stycket ABL föreskriver att bolagsbildningskostnader, kostnader nedlagda för utökning av aktiekapitalet samt kostnader för bolagets förvaltning inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. 17 § andra stycket BFL innehåller en bestämmelse om att utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande får tas upp som anläggningstillgång om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Paragrafens tredje stycke medger aktivering av emissionskostnader och kapitalrabatter för långfristiga lån.

Ur civilrättslig synvinkel har tydligen ansetts vara viktigt att skilja mellan kostnader hänförliga till anskaffning av bolagets egna kapital och förvaltning å ena sidan samt utgifter som direkt har ett samband med den bedrivna rörelsen. Den förra typen av kostnader överensstämmer i stort med den definition författarna till handledningen givit icke avdragsgilla organisationskostnader. Det senare slaget kostnader är skattemässigt närmast att betrakta som egentliga driftskostnader enligt 29 § KL och kanske särskilt utgifter som avses i anvisningspunkt 18 till 29 § KL.⁴

För det senare kostnadsslaget är den skatterättsliga frågeställningen huruvida utgiften direkt har med driften av bolaget tillhörig förvärvskälla att skaffa. Kan detta konstateras bör ställning tas till om utgiften skall aktiveras eller kostnadsföras under ett år.

Utgifter som primärt rör kapitalförsörjningen och sättet för förvaltning av bolagets tillgångar, dvs formerna för aktiebolagets förvaltning, saknar ofta en omedelbar koppling till den bedrivna rörelsen. Av stort intresse vid den skatterättsliga bedömningen är därför att undersöka om utgifterna är att anse som en kostnad i någon av bolaget innehavda förvärvskällor. Saknar förvaltningskostnaderna teoretiskt sett ett samband med den bedrivna rörelsen kan utgiften inte anses vara en kostnad i en förvärvskälla.

Redan här bör invändas att någon skarp gräns inte är möjlig att dra upp mellan förvaltningskostnader som har direkt samband med en självständig rörelse och sådana som är mer perifera. Organisationen och förvaltningen av ett rörelsedrivande aktiebolag styrs ju alltid av de behov den bedrivna verksamheten ställer. KLs teoretiska grundval att skilja mellan sådana kostnader som uppkommer i olika av den skattskyldige bedrivna förvärvskällor från kostnader för anskaffning eller utvidgning av en förvärvskälla ger en fingerisning om att en uppdelning av organisationskostnaderna har fog för sig. Gränsdragningen skatterättsligt kan därför ske på likartat sätt som enligt den civilrättsliga klassificeringen. Dvs ett särskiljande mellan utgifter för planering av driften inom en verksamhet och utgifter som rör förvaltningen av bolagskapitalet, inkluderande organisationsformerna för rörelsen.

Med hjälp av denna grovsortering skall fortsättningsvis diskuteras förutsättningarna för avdrag vid den löpande inkomsttaxeringen. Huvudvikten läggs vid organisationskostnader hänförliga till förvaltningen av aktiebolagets rörelse.

Grundläggande förutsättningar för avdrag enligt KL

Med utgångspunkt från KLs systematiska uppbyggnad är en grundläggande — låt vara teoretisk — förutsättning för att få avdrag för organisationskostnader att utgifterna har samband med någon förvärvskälla bolaget har. Ligger utgiften helt utanför en etablerad förvärvskälla saknas detta samband. Med förvärvskälla avses här varje självständig rörelsegren, jämför anvisningspunkt 3 till 18 § KL. Detta krav framgår redan i KLs definition av kostnadsbegreppet, se 20 § första stycket KL. Endast omkostnader för förvärvande av inkomster till existerande förvärvskällor är avdragsgilla vid taxeringen, om inte särskild lagstiftning föreligger. Den inledningsvis berörda lagstiftningen om avdrag för avgifter till VPC är ett exempel. Annelagen (1967:94) och lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier är två andra författningar som bryter den grundläggande regeln och samtidigt dispenserar från huvudregeln i 20 § andra stycket p 4 KL, att ränta på den skattskyldiges egna i förvärvskällan nedlagda kapital inte är avdragsgill.

De två nu redovisade huvudreglerna innebär att utgifter nedlagda innan en förvärvskälla är etablerad inte är avdragsgill kostnad vid den löpande inkomstbeskattningen, att senare uppkomna kostnader i en verksamhet måste ha ett samband med en bedrivna förvärvskälla samt att ränta på aktiekapitalet inte är avdragsgill kostnad i någon förvärvskälla.

Ett aktiebolag kan således inte få avdrag för kostnader nedlagda innan det är bildat annat än för det fall bolaget övertar en i gång varande rörelse. Grunden för avdraget är då att kostnaderna har samband med den övertagna förvärvskällan. I och med att en förvärvskälla är knuten till det skattesubjekt som är skattskyldigt för rörelsen uppkommer vid byte av skattesubjekt en ny förvärvskälla. Om kostnader för bolagsbildning och kringkostnader av typen konsultarvoden skall få dras av i den av aktiebolaget bedrivna rörelsen efter övertagandet, fordras att kostnaderna som sådana är att betrakta som driftskostnader i det övertagande eller överlåtande aktiebolagets förvärvskälla.

Vid förvärv av ytterligare rörelser, oavsett formen för deras organisation, eller vid uppbyggnad av nya rörelsegrenar gäller samma gränsdragning. Utgifterna för omorganisationen måste kunna bedömas vara en driftskostnad i den tidigare bedrivna förvärvskällan. Kan väl konstateras att ett samband — hur starkt det skall vara framgår av nedan angivna praxis — finns mellan den nedlagda organisationskostnaden och den existerande förvärvskällan, t ex forsknings- och utvecklingsarbete, marknads- och organisationsutredningar eller annat som kan få betydelse för lönsamheten i den förvärvskällan, åter-

står att ta ställning till huruvida avdraget skall medges direkt eller om utgiften skall aktiveras.

Även om den teoretiska gränsdragningen kan synas vara klagörande, är det i praktiken svårt att göra skillnad mellan de fall en omorganisation av ett aktiebolags verksamhet är driftskostnad i en förvärvskälla och då så inte är fallet. De tveksamma fallen föreligger när organisationskostnaden syftar till en förbättring av lönsamheten av den existerande förvärvskällan, men där åtgärden faktiskt innebär en förändring av aktiebolagets organisation så att en utökning sker av förvärvskällan eller att en ny förvärvskälla uppkommer. En fusion eller köp av annan rörelse eller bolag inom samma bransch innebär ju att en ny förvärvskälla tillskapas. Start av en filial ger en utökning av den existerande förvärvskällan o s v. Åtgärderna syftar till att effektivisera driften av den tidigare bedrivna rörelsen men passar inte riktigt med KLs kostnadsbegrepp. En tänkbar lösning är att medge avdrag i de fall nyttan för den existerande rörelsen klart överväger trots att rörelsen i fortsättningen formellt sett kommer att bedrivas i en ny eller utvidgad förvärvskälla. Denna lösning användes i plenimålet RÅ 1971 ref 52. I målet var fråga om avdrag för kostnader i samband med flyttningen av ett aktiebolags rörelse från en kommun till en annan. Regeringsrätten (RR) bedömde att kostnader för flyttning av inventarier och maskiner inte kunde jämföras med kostnader vid startandet av en rörelse. Av domskälen framgår att flyttningen främst föranletts av bolagets behov av större lokaler för utökning av driften. Det stod således klart att bolagets intäkter på sikt kunde antas öka genom flyttningen. Härigenom ligger det nära till hands att bedöma flyttningskostnaderna som driftskostnader. Ett samband finns härmed med verksamheten i rörelsen, vilket får ta över trots att aktiebolaget formellt sett genom flyttningen till annan kommun kommit att byta sitt fasta driftställe.⁵

En ytterligare komplikation är att företagsköp eller fusioner kan innebära att aktiebolaget omorganiseras och aktiekapitalet härigenom förändras. Nyemission i det omorganiserade aktiebolaget är en vanlig åtgärd vid samgående liksom likvidation av ett uppköpt aktiebolag. Likaledes behövs information till aktieägare, utbyte av aktiebrev m m vid omorganisationer. Fråga uppkommer härvid om förbudet för avdrag för utbetalning av ränta på aktiekapitalet också skall innefatta accessoriska kostnader till aktieutdelning. Man skulle kunna tänka sig att samtliga kostnader för hantering av aktiekapitalet, d v s såväl anskaffning och utökning som utdelning är så intimt förknippade med aktieutdelningen att alla sådana kostnader är att jämföras med kostnader för aktieutdelning. Denna tanke får prövas jämsides med den teoretiska avgränsningen beträffande avdrag för detta slags kostnader; — Att utgifter för förvärv av en förvärvskälla är att betrakta som en kapitalinsats, vilken endast får avräknas vid försäljning av förvärvskällan, d v s vid realisationsvinstberäkningen.⁶

Kostnaderna för aktiekapitalet har ju oftast direkt samband med driften av den förvärvskälla ett aktiebolag bedriver. Kapitalet är en förutsättning för att rörelsen skall kunna bedrivas i aktiebolagsform och kapitalet används i rörelsen. Det är därför teoretiskt felaktigt, enligt min mening, att anse en utökning av aktiekapitalet som en från den existerande förvärvskällan fristående åtgärd. En ny förvärvskälla eller utökning av den existerande lär det näppeligen vara fråga om vid emissionen. Teoretiskt kan dock kostnader anses ha närmare samband med aktieägarnas förvärvskälla. Kostnaden kunde därför vara avdragsgill vid aktieägarnas taxering för utdelning. Problemet är att det är bolaget och inte aktieägarna som bestritt kostnaderna. Syftet med att bredda den egna kapitalbasen är ju oftast att minska kostnaderna för bolagets kapitalförsörjning. Ränta på lånat kapital och hanteringskostnader för sådana lån är generellt avdragsgilla, se t ex RÅ 1922 ref 16, 1928 not 423, 1934 not 97 samt 1945 ref 18. Att inte ge avdrag för de direkta kostnaderna för hantering av utökning av aktiekapitalet borde därför grundas på att kostnaderna för det egna kapitalet i ett aktiebolag över huvud inte är avdragsgilla enligt regeln som säger att räntan på eget kapital inte är avdragsgill, se 20§ andra stycket p 4 KL.

Sammanfattningsvis föreligger en teoretiskt klar gränsdragning för den skattemässiga behandlingen av organisationskostnader. Avdrag för kostnader nedlagda innan en förvärvskälla föreligger är i princip aldrig tillåtet.⁷ Kostnader för anskaffning av ursprungligt aktiekapital, d v s stiftelsekapitalet, faller klart utanför de avdragsgilla kostnadernas sfär. Inte heller andra organisationskostnader nedlagda före startandet av en förvärvskälla bör vara avdragsgilla i den förvärvskälla som senare kommer att bildas. Enligt den teoretiska gränsdragningen borde en sådan kostnad inte vara att anse som driftskostnad i någon annan förvärvskälla, även om ett och samma bolag senare kommer att driva båda förvärvskällorna.

De tveksamma fallen för om organisationskostnad skall vara avdragsgill eller ej beror dock till större delen på den gränsdragning som betingas av att avdrag endast medges för kostnader som har samband med verksamheten i en existerande förvärvskälla. Hit hör kostnader för omorganisation av ett aktiebolags förvaltning, drift och allmänna struktur. Om ett samband finns, men åtgärden innebär tillskapande eller utvidgning av förvärvskälla bör KLs systematik leda till att bristen på förvärvskälleidentitet tar överhanden. D v s inget avdrag kan medges i dessa fall.

När omorganisation leder till att aktiekapitalet förändras måste avgränsning ske mot en annan av KLs huvudregler; förbudet mot att dra av ränta på eget kapital. Den gränsdragningen leder till frågan huruvida vården och anskaffning av aktiekapitalet är något som kan anses tillhöra aktiebolagets förvärvskälla.

I den fortsatta framställningen skall jag närmare diskutera hur praxis löst dessa frågor.

Närmare om organisationskostnad utan direkt samband med värden av aktiekapitalet

Vid omstrukturering av näringslivet föregås samarbetsavtal, företagssammanslagningar och köp ofta av marknadsundersökningar och organisationsutredningar. Större företag eller de bolag som har specialiserat sig på företagsköp har ofta tillgång till egna jurister och ekonomer med expertkunskaper. Förarbetet och genomförandet av strukturförändringar sker då med hjälp av anställd arbetskraft. I redovisningen framkommer då sällan att särskilda kostnader funnits för t ex ett företagsköp. I andra fall och särskilt då det gäller utredning av internationella engagemang anlitas konsulter, vars arvode direkt kan hänföras till omorganisationen av ett företags verksamhet. Möjligheten till avdrag för konsulttjänster inför omorganisation av SKFs europeiska verksamhet och köp av konkurrentföretag prövades i RÅ 1970 not Fi 2071. Regeringsrätten uttalade bl a följande:

”Kostnader för allmän planering av bolagets verksamhet och undersökningar av olika marknader för försäljning av bolagets produkter måste anses utgöra driftskostnad för bolaget, medan de kostnader som sammanhänger direkt med aktieförvärvet — däri inberäknat kostnader för samarbetsavtal eller liknande överenskommelser vilka utgör ett led i aktieförvärvet — icke är sådana kostnader som får avdragas vid beräkning av bolagets inkomst av rörelse.”

RR skiljer på sådana åtgärder som direkt syftar till ökning av försäljningen i den existerande förvärvskällan och förhandlingarna inför aktieförvärvet. De senare åtgärderna innebär otvetydigt en utökning av förvärvskällan. Ett sådant resonemang kan tyckas egendomligt när fråga är om köp av aktier som kommer att utgöra organisationsaktier och därmed tillhör den förvärvskälla där det svenska bolagets rörelse bedrivs. Måhända borde i ett sådant fall såväl samarbetsavtal m m som aktieförvärv kunna ses som en effektivisering av den svenska förvärvskällan. RR fann dock att KLs systematik bör ta över, varför aktieförvärvet m m måste betraktas som en utökning av den svenska förvärvskällan.

Den refererade inställningen stämmer väl överens med de tidigare anförda teoretiska resonemangen. Endast kostnader som direkt främjar lönsamheten i den existerande förvärvskällan fick dras av. Kostnader som hade större samband med inköpet av konkurrenten, liksom förberedelser inför köpet ansågs däremot vara en icke avdragsgill organisationskostnad. Avgörandet ligger helt i linje med äldre praxis, se t ex RÅ 1932 not 581 och 1939 not 367.

Kammarrätten i Stockholm har i två mål angående Margarinbolaget (1982-12-30) resp Hexagon AB (1983-09-14) medgivit avdrag för konsultarvode och advokatkostnader inför och i samband med köp av aktier i andra bolag. Förhållandena beträffande de båda bolagen var dock lite speciella.

I Margarinbolagsmålet syftade konsulternas arbete till att få fram beslutsunderlag för hur margarintillverkningen i Sverige bäst borde organiseras med hänsyn till tillverknings-, försäljnings- och distributionsförhållandena i landet. Underlaget föranledde sedan beslutsfattarna i Margarinbolaget att köpa in konkurrenter och fusionera vissa bolag. Den omtvistade kostnaden avsåg således inte direkt kostnader för inköp och fusion av bolagen.

Hexagons rörelse bestod av att inköpa, utveckla och avyttra mindre och medelstora företag. Moderbolaget understödde i det arbetet även dotterbolag att arbeta efter samma idé. Några anställda experter fanns egentligen inte i Hexagon utan köpen skedde med anlitande av konsulter. Domstolarna fann att kostnaderna för köp och försäljning av bolag fick anses ha att omedelbart samband med bolagets verksamhet.

I jämförelse med RRs uttalande i SKF-målet kan kammarrättens avgörande endast förklaras på följande sätt. Hexagons rörelse ansågs innefatta köp, utveckling och försäljning av andra bolag. Konsultarvodena kom härigenom att vara en driftskostnad för att förvärva inkomster till förvärvskällan vari denna rörelse bedrevs. Förklaringen till att Hexagons och dotterbolagens rörelser ansågs utgöra en och samma förvärvskälla finns i rättsfallet RÅ 1981 1:82. Detta mål avsåg koncernbidrag och RR slog där fast att en förvärvskälla förelåg. Någon ändring i Hexagons verksamhet hade inte vidtagits därefter.

Det ligger dock nära till hands att ta ytterligare ett steg, nämligen att anse nyttan för den existerande förvärvskällan vara så stor att det inte är direkt avgörande att en ny förvärvskälla skapas. Ett exempel är kammarrättens i Stockholm dom (1982-07-08) angående Beijer Byggmateriäl AB.

Beijer Byggmateriäl AB var moderbolaget i en koncern. Samtliga bolag fusionerades till ett bolag och moderbolaget yrkade avdrag för de kostnader som uppkommit vid fusionen. Kammarrätten konstaterade att de fusionerade bolagen hade likartade verksamheter, att fusionen inte lett till utvidgning av koncernens verksamhet samt att koncernbeskattningsreglerna i stora delar utformats i syfte att göra det möjligt för en koncern att uppnå samma beskattningsresultat som om koncernföretagen utgjort ett enda företag. Vidare hade fusionen syftat till att uppnå enklare och billigare administration och andra effekter som underlättade driften av koncernen. Mot bakgrund av detta ansågs kostnaderna för fusionen vara avdragsgill kostnad.

Kammarrätten betonar att för det fall koncernen bedöms som en enda förvärvskälla, så är fusionskostnaderna i denna förvärvskälla en avdragsgill organisationskostnad. Genom att koncernens kostnader minskar föreligger således en kostnad för intäkternas förvärvande enligt 20 § KL. Frågan blir då huruvida tillskapandet av en ny förvärvskälla är tillräcklig grund för att vägra avdrag. Enligt KLs systematiska uppbyggnad borde så vara fallet. Lagstiftarens behandling av koncernernas beskattningssituation — att verksamheten bedrivs i flera bolag inte skall öka skattebelastningen i jämförelse med om verksamheten skett i ett bolag — får då fälla utslaget.

Utgången är ett steg på vägen mot att se bort från det formella i KLs uppbyggnad och i stället ta fasta på nyttan för den verksamhet som bedrivs i de förvärvskällor som föreligger före och efter fusionen. Det förhållandet att ägarbytet till "inkrämet" i förvärvskällan medfört att en ny förvärvskälla uppstått när verksamheten kommer att bedrivas av ett annat skattesubjekt får

därmed ge vika. Ett sådant resonemang har stora likheter med tankegångarna bakom RÅ 1971 ref 52, d v s att nyttan för den fortsatta rörelsen är det viktiga för att bedöma huruvida en nedlagd kostnad är att anse som driftskostnad. Ett sådant synsätt leder till svårigheter att avgränsa avdragsrätten för organisationskostnader. Alla former av företagsförvärv, samarbetsavtal e t c torde ju syfta till att öka lönsamheten i de inblandade rörelserna. En gränsdragning kan vara att verksamheten i det förvärvande och uppköpta bolaget vid en eftersyn måste anses ha bedrivit verksamhet som — för det fall verksamheten bedrivits av ett bolag — hade utgjort en och samma förvärvskälla. Det skulle således inte spela någon roll för rätten till avdrag för kostnader i samband med företagsförvärv att en utvidgning skett av förvärvskällan.

I SKF-målet stannade dock RR för att anse kostnaderna i samband med förvärv av konkurrent som en icke avdragsgill organisationskostnad. Jag kan inte finna att RÅ 1971 ref 52, som inte direkt behandlar problematiken med förvärvskällors förändring eller köp av aktier, skulle innebära en omsvängning av praxis. Men ett embryo finns för genombrott av den hittills intagna ståndpunkten i praxis att samtliga kostnader som uppkommer vid omorganisation av ett aktiebolag är att betrakta som icke avdragsgilla organisationskostnader.⁸

Av övriga här behandlade organisationskostnader behöver inte andra strukturförändringskostnader än direkta hanteringskostnader vid köp, fusion och likvidation anses vara icke avdragsgilla organisationskostnader. Är konsultens arbete mer inriktat på strukturen av bolagets verksamhet inför en framtida omorganisation av bolagets förvaltning bör det inte vara uteslutet att sådana kostnader kan anses hänförliga till "allmän planering av bolagets verksamhet" och kostnaden därmed avdragsgill driftskostnad i den förvärvskälla som existerar vid konsultarbetets utförande. Denna slutsats förutsätter att omorganisationen inte stöper om bolagets förvärvskällor så att helt nya rörelsegrenar uppkommer. Däremot torde omorganisationer som föranleder omflyttningar av verksamheten inte medföra att konsultens arbete skall anses vara en icke avdragsgill organisationskostnad. Svårigheten blir därmed, mot bakgrund av SKF-målet att avgränsa dessa omorganisationer från förändringar där samarbetsavtal och aktieförvärv ingår som en del i ett omstruktureringspaket. Med detta synsätt uppnås också en faktiskt likställighet mellan att anställa egna experter för sådan planering och att anlita utomstående konsulter.

Organisationskostnader som hänför sig till anskaffning av aktiebolags kapital

Ett aktiebolags kapitalförsörjning ordnas genom eget kapital eller lånade medel. Kostnaderna för anskaffning av lånade medel anses i den mån medlen används i en förvärvskälla som en driftskostnad i förvärvskällan. Som framgått ovan betraktas hanteringskostnader för det egna kapitalet, vare sig det

rör sig om det ursprungliga stiftelsekapitalet eller emissionskapital, inte som driftskostnad. Grunden härför kan antingen vara att fråga är om kostnad för anskaffande av förvärvskälla (stiftelsekapitalet) eller kostnad likställd med utdelning resp utökning av förvärvskällan (emissionskapitalet).

Att hanteringskostnader för anskaffande av stiftelsekapital och emissionskapital utgör icke avdragsgilla organisationskostnader slogs fast utan närmare motivering i några äldre rättsfall, se RÅ 1913 not 134 och 1917 not 64. Praxis har därefter varit stabil. En intressant vidareutveckling är emellertid förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1983:41.

AB X bedrev partihandel och industriverksamhet. Bolaget avsåg att låta AB Y på konsultbasis utreda allmänhetens attityder till aktieäggande och aktieutdelning m m i AB X. Konsulten skulle bl a ta reda på allmänhetens inställning till kapitalägarnas rätt till avkastning, allmänhetens inställning till nytillskott och utdelningar på aktier samt fonder och dess inställning till alternativa finansieringsformer, t ex nyemission, konverteringslån och obligationslån. Utredningen skulle vidare ge svar på en del frågor rörande företagets förvaltning och verksamhet som är av väsentlig betydelse för företagsledningens kontakter med de anställda. AB X hemställde att kostnaderna för utredningen skulle anses vara en normal driftskostnad nödvändig för driften och förvaltningen av AB X, vilken är avdragsgill.

Rättsnämnden fann att den planerade undersökningen hade ett sådant samband med AB X rörelse att kostnaden härför utgör en avdragsgill driftskostnad för bolaget.

RR ändrade inte förhandsbeskedet.

Det beskrivna konsultuppdraget var förutsättningslöst. AB X framtida kapitalförsörjning skulle undersökas. Det kunde såväl bli fråga om ökat eget kapital som upplåning. Av den anledningen bör det ha varit svårt för RR att bedöma uppdraget som en förberedelse till nyemission. Det kunde ju lika gärna anses vara fråga om en förberedelse för ett obligationslån. Eftersom praxis inställning till avdrag för hanteringskostnaderna för kapitalförsörjningen beror på om kostnaderna avser eget eller främmande kapital bör RR ha funnit att konsultarvoden inte kunde hänföras till en utgift för nyemission. Att anse undersökningen som allmän planering av bolagets verksamhet i de existerande förvärvskällorna för alltför långt. Finansiering av långfristigt kapital kan jag inte finna vara en typiskt kostnad för driften av någon särskild förvärvskälla. Men det är möjligt att RR kan ha sneglat på de tankegångar som redovisats i SKF-målet ovan. Närmast ligger, enligt mitt förmenande, ett resonemang där finansieringskostnader är att bedöma som driftskostnad likställd med hanteringskostnader för lånat kapital. Den teoretiska grunden för att vägra avdrag för anskaffningskostnader för eget kapital i denna situation kan endast grundas på att denna kostnad egentligen inte avser bolaget utan aktieägarnas förvärvskälla. Kostnader som rör det egna kapitalet skulle därför inte kunna ingå i någon av ett aktiebolag bedriven förvärvskälla. När det gäller anskaffning av eget kapital är det i detta fall ologiskt att anse att kostnaden skulle vara likställd med ränta på eget kapital. För att sådan ränta skall utgå fordras ju att kapitalet är insatt i bolaget, d v s att möjligheten finns

att kräva bolaget på utdelning när vinsten förslår till detta. RR skulle således svårligen kunnat motivera en ändring av rättsnämndens utslag med att kostnaden för konsultuppdraget kunde jämföras med kostnad för ränta på det egna kapitalet. Det hade inte heller varit tilltalande att bedöma kostnaden för utredningen som främmande för AB X existerande förvärvskällor genom hänvisning till att en utökning kom att ske av förvärvskälla i det fall en nyemission kom till stånd.

När väl konstaterats att konsultuppdraget bestått i att undersöka möjligheterna att skaffa främmande kapital saknar RR möjlighet att vägra avdraget. Enligt fast praxis är ju kostnader för upptagande av lån avdragsgilla kostnader. Rättsläget måste därför anse vara följande. Så länge en konsult arbetar förutsättningslöst med finansieringsfrågorna, kan kostnaden inte hänföras till anskaffning av eget kapital eller en utvidgning av förvärvskälla.

Organisationskostnad hänförlig till aktiebolags förvaltning av aktiekapitalet

Aktieägarna i ett bolag har enligt ABL rätt att bli kallade till stämma och från bolaget i förekommande fall få utdelning. Detta slags service till aktieägarna drar kostnader för aktiebolaget. För att underlätta handeln med bolagets aktier kan inregistrering sökas hos Stockholms Fondbörs. När ny- eller fondemission är aktuell behöver bolaget sätta sig i förbindelse med aktieägarna. På bolagsstämma brukar vidare förtäring bjudas ägarna. Stämmolokal skall hyras och eventuella funktionärer avlönas. Samtliga nu uppräknade kostnader kan hänföras till förvaltningen av aktiekapitalet.

Enligt det ovan redovisade teoretiska synsättet grundat på KLs systematiska uppbyggnad krävs för att avdrag skall kunna medges för detta slags förvaltningskostnad att tillräckligt samband föreligger mellan den av bolaget bedrivna förvärvskällan och utgifterna för service till aktieägarna. Jag har tidigare hävdad att aktiekapitalets existens är en grundförutsättning för driften av ett bolags förvärvskällor. Ett tillräckligt samband skulle alltså föreligga mellan kostnad för förvaltningen och driften i övrigt av förvärvskällan. Detta samband är tillräckligt så länge inte förvaltningen syftar till utökning av aktiekapitalet. När sådan åtgärd finns med bland det som skall avhandlas på en stämma eller att ett utskick till aktieägarna avser inbjudan till emission kan anföras att fråga är om utökning av existerande förvärvskällor eller kapitalinsats.

Lika goda skäl kan dock anföras till stöd för åsikten att kostnader för förvaltningen av ett aktiebolags egna kapital egentligen saknar samband med aktiebolagets förvärvskälla. Det är aktieägarna som skall beskattas för utdelningen, betala emissionslikvid e t c, varför hanteringskostnaden för sådana åtgärder borde vara en kostnad i deras förvärvskälla. På samma sätt anknyter deltagandet i bolagsstämma till innehavet av aktie och kostnader för hållande av stämma borde därför endast kunna dras av i aktieägarnas förvärvskälla.

En annan generell svårighet är att den nu aktuella servicen till aktieägarna kan jämföras med ränta på aktiekapital, för vilken avdrag inte åtnjutes enligt KL.

Praxis har intagit den ståndpunkten att åtgärder som stadgas i aktiebolagslagen och andra författningar och vilka inte syftar till utökning av aktiekapitalet är att bedömas som förvaltningskostnader i den förvärvskälla bolaget driver. I RÅ 1982 1:8 medgavs avdrag för annonskostnader för kallelse till bolagsstämma med motiveringen att aktieägarnas beslutanderätt utövas vid bolagsstämma och att kallelse skulle ske på visst sätt enligt bolagsordningen. Bolaget hade därigenom inte kunnat undandra sig utgiften, vilken fick anses utgöra avdragsgill kostnad vid taxering. Som jämförelse kan nämnas att avdrag för kallelse till extra bolagsstämma, varvid nyteckning skulle ske av aktier vägrades i RÅ 1929 not 1381. Kammarrätten i Sundsvall vägrade i en dom (1984-03-30) ett bolag avdrag för bl a portokostnader för meddelande till aktieägarna att fondemission skulle ske, trots att skyldighet enligt ABL föreligger att sända ut sådant meddelande.

Vad gäller hanteringen av utdelningen yttrade RR i RÅ R 79 1:61 följande.

”Kostnader, som uppkommer hos aktiebolag för arbete med utbetalning av utdelning till bolagets aktieägare genom inlösen av kuponger, samt därmed sammanhängande kostnader för arbetsuppgifter, varom närmare stadgas i 43 § taxeringslagen och i 13—17 §§ kupongskattelagen, får anses utgöra sådana kostnader av kameral natur, som är avdragsgilla vid bolagets inkomsttaxering.”

Målet gällde huruvida ersättningen till bank för sådana kostnader var avdragsgill. RR besvarade detta jakande.

Däremot vägrades i RÅ 1964 not Fi 1699 ett bolag avdrag för tryckning av kupongark med utdelningskuponger till bolagets aktier. KR, vars dom RR ej ändrade fann att kostnaden inte utgjorde någon av bolagets förvärvsverksamhet föranledd omkostnad.

I de senare rättsfallen synes RR ha avvisat tanken att servicekostnader till aktieägarna saknar samband med den ”ordinarie rörelseverksamheten”. Kravet att bolagen skall ha varit skyldiga enligt författning att utföra viss åtgärd leder tanken till att RRs utgångspunkt är att hållande av bolagsstämma med kringkostnader för annonsering m m samt hantering av aktieutdelningen är en nödvändig förutsättning för att aktiebolagsformen skall kunna användas för drift av en rörelse. Ett sådant resonemang slår undan alla argument för att likställa hanteringskostnaderna för aktiekapitalet med aktieutdelning.

RR har under senare tid inte prövat avdrag för kallelse till extra bolagsstämma inför beslut om nyemission eller fondemission. Eftersom skyldighet enligt ABL föreligger att utfärda kallelse till bolagsstämma när nyemission skall beslutas bör — teoretiskt sett — kostnaden vara avdragsgill i aktiebolags rörelse. Däremot kan givetvis avdrag vägras på den grunden att fråga är om utvidgning av förvärvskälla.

Om man däremot anser att hanteringskostnaderna har närmare samband med aktieägarnas förvärvskällor, borde inte aktiebolaget få avdrag för sådana kostnader. Oavsett vilket synsätt som bör tillämpas gäller det att vara konsekvent. Det föreligger t ex ingen artskillnad mellan kallelse till ordinarie och extra bolagsstämma. Inte heller bör rätten till avdrag vara beroende av om nyemission eller fondemission skall behandlas på stämman. Utvidgningen av förvärvskällan kan ju först påbörjas efter stämmans beslut. Endast direkta hanteringskostnader vid emissioner kan därför anses vara förknippade med utvidgningen av förvärvskällan. Med RRs inställning bör därför samtliga kostnader ett aktiebolag har för de åtgärder bolaget måste vidta gentemot aktieägarna enligt ABL vara avdragsgilla i rörelsen.

Avslutningsvis skall uppmärksammas RÅ 1947 ref 49.

Rättsfallet avser avdrag för årsavgift till Stockholms fondbörs. RR fann (fyra mot en ledamot) utan närmare motivering att avgift till fondbörsen icke kan anses vara avdragsgill omkostnad i bolagets rörelse. Av referatet framgår att Ti argumenterar mot bakgrund av äldre praxis angående avdrag för kostnader vid nyemission. Bolaget å sin sida hävdade att avgiften inte alls hade något att göra med anskaffningen av bolagets aktiekapital.

Det är med andra ord svårt att finna ut vilken grund RR stått på när avdraget vägrades. En tanke är att noteringen vid börsen underlättar anskaffningen av riskvilligt kapital och att kostnaden för registreringen därmed får jämföras med hanteringskostnad för anskaffning av eget kapital. Sambandet med den bedrivna förvärvskällan skulle härigenom saknas. En annan förklaring är att avgiften egentligen inte främjar bolagets förvärvskälla utan aktieägarnas genom att handeln med aktierna genom noteringen underlättas. Mot bakgrund av att RR medgett avdrag för andra hanteringskostnader för det egna kapitalet när fråga inte varit att skaffa nytt eget kapital borde i konsekvens härmed även avgiften till fondbörsen vara avdragsgill. Alternativet är att helt vägra avdrag för alla typer av hanteringskostnader för det egna kapitalet med hänvisning till den första grunden.

Slutsatser

Om rättsläget stabiliseras efter de inledningsvis refererade domarna av MKSR kan de VPC-anslutna bolagen vad gäller kostnader för förvaltningen av aktiekapitalet och nyanskaffning av detta lita till att samtliga hanteringskostnader härför är avdragsgilla om åtgärderna faktureras via VPC. Övriga bolag har att brottas med en gammal och ganska osäker praxis där den hittills enda säkra gränsdragningen varit att hanteringskostnader för anskaffning av eget kapital är icke avdragsgill organisationskostnad. Det skulle härvidlag i belysning av RRs senaste domar i ämnet inte skada att ytterligare något fall prövades.

Rättsläget beträffande avdrag för organisationskostnader, vilka saknar direkt samband med aktiebolagets egna kapital är enligt min mening osäkert. Såvitt jag förstår har RR försökt att upprätthålla den gränsdragningen, att kostnader för omorganisation som innebär att den existerande förvärvskällan utökas eller att ny förvärvskälla startas inte är avdragsgilla. Det finns dock en rad tveksamma fall där syftet med åtgärderna är att öka lönsamheten — och därmed det skattemässiga resultatet — i den existerande förvärvskällan, men där åtgärden faktiskt innebär en förändring av aktiebolagets förvärvskällestruktur. En tumregel synes vara att förvärv av aktier i t ex konkurrentbolag eller samarbetsavtal som syftar till sådant förvärv alltid medför att kostnaderna för planering och genomförande av sådana åtgärder blir att betrakta som icke avdragsgill organisationskostnad. Huruvida grunden är att aktier förvärvas eller att det är fråga om utökning av förvärvskälla går inte att utröna. I kammarrättspraxis finns exempel på att man sett bort från att bolagets förvärvskällestruktur förändras genom olika organisationsåtgärder. I stället skulle nyttan för den förändrade förvärvskällan vara avgörande. För egen del anser jag att ett sådant synsätt för att inte föra alltför långt måste begränsas till att det vid en eftersyn kan konstateras att verksamheten i t ex ett uppköpt bolag och det förvärvande bolaget före köpet kunde ha ingått i samma förvärvskälla om nu inte verksamheten hade bedrivits av två skattesubjekt. Därmed skulle det inte vara avgörande för avdrag för kostnader förbundna med en sådan strukturrationalisering, huruvida förvärvskällan hos det förvärvande bolaget kom att förändras.

Noter

¹ I prop 1970:99 s 78 ff diskuterade departementschefen frågan om förhållandet mellan VPC och de anslutna bolagen i rättslig mening. Såvitt jag kan förstå menade departementschefen att vissa uppgifter som VPC sköter åt bolagen enligt 2 § lagen (1970:596) om förenklad aktiehantering skulle utgöra ett offentlig-rättsligt uppdragsförhållande mellan bolagen och VPC. Vid utförande av dessa uppgifter skulle VPC ha ställning som syssloman för bolagen. Exempel på sådana sysslomannauppgifter är förandet av aktieboken, utsändandet av aktiebrev och emissionsbevis, byta ut aktiebrev, distribuera aktieutdelning m m. Förutom dessa *förvaltningsfunktioner* skulle VPC utföra andra uppgifter för bolagens räkning bl a föra register över aktierna, göra utskrifter av aktieboken, stämma av aktieboken inför utdelning och emission m m. Samtliga dessa åtgärder ansågs utgöra uppgifter inom ramen för den förenklade aktiehanteringen. Vid sidan av de obligatoriska förvaltningsfunktionerna som följde av en anslutning till VPC avsågs att bolagen kunde lämna uppdrag till VPC att utföra vissa åligganden. Exempel i propositionen var att framställa aktiebrev, distribuera årsredovisningar och andra meddelanden till aktieägarna.

Efter denna genomgång konstaterade föredraganden att VPCs verksamhet i KLs mening skulle anses utgöra rörelse. VPC skulle vara skattskyldig för de avgifter bolagen betalade och erhålla avdrag för sina kostnader i verksamheten. Bland de kostnader VPC skulle få avdrag för vid sin taxering ingick också vissa kostnader som de anslutna bolagen enligt praxis inte erhöll avdrag för genom att kostnaderna ansågs vara icke avdragsgilla organisationskostnader.

När det gäller avdrag för avgifter bolagen betalade till VPC konstaterade departementschefen, att han för egen del ansåg det önskvärt att anpassningen till det nya systemet underlättades genom att alla avgifter till VPC i sin helhet blev avdragsgilla. För att undvika tveksamhet skulle frågan regleras i en särskild lag. Samtidigt underströks att den skattemässiga behandlingen av kostnader

för nyemissioner m m *utanför den förenklade aktiehanteringen* skulle lösas i annat sammanhang. Den frågan borde enligt departementschefen göras föremål för särskild utredning.

Av det sagda framgår att departementschefen syftade till att samtliga avgifter till VPC skulle vara avdragsgilla. Däremot penetrerades inte frågan om avdrag skulle få ske även i de fall VPC endast förmedlade en tjänst. Inte heller ger förarbetena klart besked om den närmare innebörden i lagtextens ord "särskilt uppdrag".

² Den av departementschefen 1970 aviserade utredningen om den skattemässiga behandling av organisationskostnad (se not 1) har aldrig kommit till stånd.

³ Se bl a Welinder, *Beskattning av inkomst och förmögenhet*, Del I 7 uppl (1981) s 160, Grosskopf-Edvardsson, *Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen*, del II, 3 uppl (1984) s 91, GRS *Skattehandbok* (1985) avsnitt 29:122 f. Jämför också Lundevall, *Skattehandbok* (1955) s 287 och GRS *Skattehandbok* del I 8 uppl (1977) s 347.

⁴ Huvudregeln i 29 § KL är att allt som är att anse som driftskostnad är avdragsgilla kostnader i förvärvskällan. Därefter ges exempel på såväl avdragsgilla som icke avdragsgilla kostnader. I anvisningspunkt 18 finns ett särskilt stadgande om avdrag för forsknings- och utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges rörelse. Denna regel avser direktavdrag för nedlagda kostnader. Då 17 § andra stycket BFL ger möjlighet att aktivera sådana kostnader anses att avdrag kan medges för avskrivning av aktiverad kostnad. Stödet härför är givetvis att inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. Enligt ett äldre uttalande av riks-skattenämnden (RN) 1953 nr 5:2 och därefter följande praxis (kommenterad bl a av C O Sandström i *Svensk skattetidning* 1955 s 17) anses rätt föreligga att få avdrag för aktiverade organisationskostnader av detta slag.

Rätten till aktivering av utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande måste dock, enligt min mening, underordnas de grundläggande förutsättningarna i KL för avdrag för organisationskostnader. M a o torde anvisningspunkt 18 till 29 § KL tillsammans med kravet på att åtgärderna skall ha samband med den egna förvärvskällan, utgöra en fullständig reglering av förutsättningarna för avdrag. RNs uttalande ger tillsammans med regleringen i BFL endast grunderna för om direktavdrag skall få ske eller om aktivering skall tillåtas. Den sistnämnda frågan ligger utanför ramen för denna artikel.

⁵ Anledningen till att målet blev pleniavgörande synes vara att praxis ändrades. I ett exakt likadant mål, RÅ 1942 ref 29, hade RR vägrat avdraget.

⁶ Se bl a Welinder (1981) s 160 och Grosskopf-Edvardsson (1984) s 91.

⁷ Från 1986 års taxering gäller enligt anvisningspunkt 18 b till 29 § att avdrag får ske för kostnader fysisk person haft innan en rörelse har påbörjats. KLs grundläggande systematik bryts härigenom, varför ett särskilt stadgande var nödvändigt.

⁸ Kostnader för likvidators arbete med indrivning av utestående fordringar har ansetts ej avdragsgilla i RRK K 76 1:50. Ett liknande synsätt finns i RÅ 1944 not 821. Avgörande synes ha varit att likvidationen jämfördes med bolagsbildningskostnad. Grunden för att bolagsbildningskostnad inte är avdragsgill är att kostnaden inte avser aktiebolaget tillhörig förvärvskälla. I likvidationsfallet skulle alltså aktiebolaget i likvidation driva annan förvärvskälla än aktiebolaget före likvidationen, trots att indrivningen av fordringar var en fortsättning av aktiebolagets verksamhet.

Skatt på arv och skatt på gåva

Det stora **standardverket** på arvs- och gåvoskattens område i en omarbetad utgåva.

Kommentaren är oundgänglig för alla praktiserande jurister. Kommentaren är även av intresse för icke-jurister, inte minst därför att skattekonsekvenser av olika sätt att formulera testamente och gåvobrev behandlas ingående.

Författarna tar för varje paragraf upp den historiska utvecklingen fram till dags dato genom en detaljerad kommentar och en fullständig rättsfallsrapportering.

NORSTEDTS

Box 2052, 103 12 Stockholm
Telefon 08/789 30 00 (kundtjänst)

Jag beställer i serien Norstedts Laghandböcker

___ ex *Bratt-Fogelklou-Norrdell-Waller:*

Skatt på arv och skatt på gåva

Pris kr 550:– exkl moms (679:– inkl)

Jag är införstådd med att min order inkluderar abonnemang på kompletteringsbladen och att uppsägning skall göras skriftligt till Norstedts Förlag.

Företag/Namn _____

Adress _____

Postadress _____