

Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening

av K. G. A. Sandström

Bokanmälan av advokaten Claes Sandels

Jur. dr K. G. A. Sandström intar bland svenska författare i skatterättsliga ämnen en särställning som den utan jämförelse mest produktive. Tagna tillsammans representerar hans verk en systematisk framställning av skatterättsens centrala delar, till vilken motsvarighet saknas. Att han förmått foga ännu ett omfattande arbete till raden av de föregående vittnar om obruten kraft och oförminskat intresse för uppgiften.

Arbetets första del är ägnat begreppet utdelning. Till en början undersöks detta begrepp ur associationsrättslig synvinkel. På grundval av därvid framkomna resultat behandlas därefter de skatterättsliga aspekterna. I en andra del behandlas vad förf. kallar verkställd utdelning d v s de av utdelning föranledda skattefrågor vilka berör det utdelande företaget i motsats till dess delägare. Av de många ämnen, som upptas till behandling, må här stickprovvis (arbetets innehållsförteckning upptar femton sidor!) nämnas sambandet mellan bokföring och utdelning, förbudet mot avdrag för utdelade belopp, frågan i vad mån detta förbud låter sig förena med reglerna i kommunalskattelagen 43 § och 57 § mom. 3 om vinstöverföring, samt den s k Annell-lagens bestämmelser om viss avdragsrätt på grund av företagens nyemission. Betydande utrymme är ägnat behandlingen vid företagets beskattning av vad som vanligen kallas "för-

täckt" utdelning. I en tredje och sista del ventileras slutligen frågor, till vilka utdelning ger upphov vid beskattningen av delägarna i företaget och vid beskattningen av andra utdelningsberättigade än delägare. Exempel på här behandlade ämnen är kupongskattereglerna, beskattningen av utlandsbosatta, utskiftning från ekonomisk förening, uppdelning av aktierätt t ex genom överlåtelse av aktie med undantag för en eller flera kuponger, samt — i vad gäller delägarnas beskattning — Annell-lagen och "förtäckt" utdelning. Snart sagt varje häfte av Regeringsrättens Årsbok ger en provkarta på frågor av sådant slag, som behandlas i denna tredje del. Förf. har ärligen bemödat sig om att få med dem alla, i den mån de erbjuder något principiellt intresse.

Det vore en överloppsgärning att för läsekretsen söka teckna en så välkänd profil som förf:s med alla dess karakteristika. Däremot kan det vara motiverat att söka något jämföra det nya arbetet med hans tidigare produktion.

Man finner samma alltigenom gedigna redogörelse för författningsreglernas tillkomsthistoria och har ånyo anledning att komplimentera förf. för hans förmåga att vaska fram guld ur avlagringarna från det förflutna. Systematiken är som alltid driven till sin spets. I förordet förutser förf. den anmärkningen, att systematiken drivits för långt. Inte utan fog, är

man frestad tillägga. Samtidigt är det emellertid skäl framhålla, att felet att översystematisera inte tillhör de vetenskapliga dödssyndernas kategori i motsats till felet att av den egna systematiken draga slutsatser rörande gällande rätt. Förf:s intresse för terminologi är oförminskat. Den läsare, som i likhet med rec. fäster mindre vikt vid terminologien än vad förf. gör, behöver inte nödvändigtvis uppehålla sig vid de terminologiska utvecklingar, varmed förf. roat sig. Vid tolkningen av gällande rätt demonstrerar han samma absoluta självständighet i förhållande till andra som tidigare. Det rättsområde, som denna gång undersöks, har i stor utsträckning redan bearbetats av kommentatorer med olika bakgrund, såväl konsulter med stor praktisk erfarenhet som akademiker med modern skolning. Arbetet inbjuder därför läsaren till jämförelser mellan förf:s slutsatser och dem, till vilka andra framkommit med användande av en annan tolkningsmetodik än förf:s. På åtskilliga punkter skiljer sig förf:s mening från andras. Det förefaller emellertid, som om utsikterna för honom att övertyga läsaren om riktigheten av sin uppfattning på dessa punkter mestadels är begränsade trots hans obestridliga briljans i hanteringen av dissektionskniven. Orsaken härtill är ytterst, att förf. i avsevärd mån arbetar med en formallogisk metod, som inom rättsvetenskapen under en följd av år alltmer ersatts av den s k teleologiska metoden. Skillnaden mellan metoderna i fråga framgår i någon mån av följande korta citat ur en uppsats av Professor Hans Thornstedt, "Legalitet och teleologisk metod i straffrätten", i "Festskrift tillägnad Nils Herlitz" (s. 319): "Från moderna teleologiska metoder skilja sig emel-

lertid äldre lagtolkningsmetoder därigenom, att beaktandet av praktiska konsekvenser skedde omedvetet eller att de doldes i de till det yttre formallogiska tolkningsoperationer, med vilka man ansåg sig motivera tolkningsresultaten. Det karakteristiska för modern teleologisk metod är däremot, att man öppet arbetar med hänsynstagande till ändamål och praktiska konsekvenser." Moderna tolkningsmetoder förutsätter en grundlig kännedom om de företeelser, på vilka det rättsliga regelsystemet skall tillämpas. Det område av skatterätten, som i föreliggande arbete behandlas, har uppenbarligen ett nära samband med företagsökonomien i allmänhet och redovisningstekniken i synnerhet. Dessa reflektioner av allmän natur framstår måhända klarare genom kommentarerna nedan till några avsnitt av förf:s framställning.

De s k kommissionärsbolagen väcker förf:s livliga ogillande (s. 122—131), vilket riktar sig såväl mot användandet av termen kommissionärsbolag som mot uppfattningen att de skulle godkännas skattemässigt av praxis. Vad först terminologien beträffar, syns det svårt att finna fog för kritik. Med kommission förstås enligt vanligt juridiskt språkbruk ett rättsförhållande, som uppstår, då en person, kommissionär, i eget namn utför uppdrag för en annan persons, kommittent, räkning. Detta är den definition, som — i mer utförlig form — lämnas i förarbetena till kommissionslagen. I denna lag, 4 §, definieras kommissionär sålunda: "Med kommissionär förstås i denna lag den, som åtagit sig uppdrag att för annans räkning men i eget namn försälja eller inköpa varor, värdepapper eller annan lös egendom". I skatterättsliga sammanhang används termen "kom-

missionär" i sammansättningen "kommissionärsbolag" givetvis i den vidsträcktare betydelsen. Den omständigheten, att kommissionslagen för *sina* syften använder termen "kommissionär" i en annan, trängre betydelse ger ingen anledning till missförstånd. Vidare: "godkänns" kommissionärsbolagen skattemässigt av praxis? Kan exempelvis bolaget A låta bolaget B i eget namn driva handel och industriell rörelse för A:s räkning, så att i verksamheten uppkommande vinster och förluster tillfaller A och inte B? Civilrättsligt är konstruktionen invändningsfri. Skatterättsligt har inte påvisats någon anledning att underkänna den. I det hänseendet kan kommissionsinstitutet jämföras med fullmaktsinstitutet, som veterligen alltid "godkänts" ur skatterättslig synvinkel. Att RR:s praxis i såväl det ena som det andra fallet är mager kan förklaras därmed, att ingen part räknat med nämnvärda möjligheter att få vare sig det ena eller det andra institutet principiellt underkänt. När RR vid fall av kommissionsförhållande haft att pröva, huruvida inkomsten av kommissionsverksamheten skall beskattas hos kommissionären eller kommittenten, har emellertid RR veterligen alltid stannat för kommittenten såsom rätt skattskyldig. (Se *tex* RÅ 1934, not 772, och RÅ 1935, ref. 59.) Att i de fall som prövats kommissionären, av kommentatorerna vanligen pejorativt kallad bulvanen, och eventuellt också kommittenten råkat vara fysisk person och inte bolag är givetvis irrelevant. — I det praktiska livet är det vanligt, att räkenskaper för kommissionsrörelsen förs hos kommissionärsbolaget eller i dess namn, men att dessa räkenskaper vid utgången av varje redovisningsperiod avslutas genom en över-

föring av alla saldon till kommittentbolaget. Denna bokföringsteknik är ur skattesyvinkel givetvis lika legitim som vilken som helst annan. De i litteraturen lämnade beskrivningarna av innebörden av termen kommissionärsbolag anknyter omväxlande till juridiska, företagsekonomiska och bokföringstekniska aspekter. Någon tvekan eller olägenhet torde härav inte behöva uppkomma. — Vid en ventilering av rättsfallet RÅ 1951, not 781, finner förf. "uppenbart", att fråga ej var om något kommissionsförhållande. Läsaren efterlyser måhända en mer explicit förklaring till målets utgång. Denna förklaring torde ligga däri (och endast däri), att klagandebolaget visserligen kunde styrka sitt påstående, att kommissionsavtal ingåtts, enligt vilket bolaget var kommissionär för närstående företag, men att bolaget likväl i sina årsredovisningar såsom egna upptog tillgångarna och skulderna i "kommissionsrörelsen". Bolagets i målet hävdade ståndpunkt motsades med andra ord av det sätt, på vilket bolaget offentligt redovisade sin verksamhet.

Tolkningen av kommunalskattelagen 57 § mom. 3 tillhör de flitigast debatterade ämnena i fackpress och kommentarer. Förf. kommer till det resultatet, att 57 § 3 mom. KL inte bör så uppfattas, som om därigenom gjordes något undantag från den eljest gällande regeln att utdelande företag i princip inte äger göra avdrag för verkställd utdelning, vare sig denna utdelning verkställs genom oriktig prissättning eller på annat sätt. (Att praxis intagit en annan ståndpunkt påpekas givetvis av förf.) Tyvärr är det inte möjligt att kort sammanfatta förf:s resonemang utan risk för att referatet bär hand på originalet. I stort sett torde

emellertid resonemanget kunna karakteriseras som ett deducerande utifrån de premisser, som lagrummet i fråga, annan lagtext samt förarbetena representerar. Skattelagstiftningens skröplighet, som förf. själv är en mästare i att blotta, bidrar dessvärre till att minska möjligheterna att använda denna metod. Förf:s resonemang syns fö kunna bringas på fall genom en argumentering på hans eget plan, närmast genom följande *reductio ad absurdum*. Det kan tas för visst, att lagstiftaren vid tillkomsten av KL 57 § mom. 3 inte åsyftat att medge avdragsrätt för aktieägartillskott och för utskiftning i vidare mån än för aktieutdelning. Egendomsöverföringar av alla tre slagen är ju av — i princip — ej avdragsgill typ och detta i lika mån. Förf:s resonemang syns därför leda till konklusionen, att lagrummet i fråga över huvud taget saknar tillämpning i förhållandet mellan svenska aktiebolag. Införes även fång genom gåva i det här förda resonemanget, syns lagrummet inte kunna tillämpas över huvud taget. Detta kan inte ha varit lagstiftarens avsikt. Den uppmärksamme läsaren märker dock, att också *rec. här* för ett resonemang, baserat på formallogik och därför angripbart. *Rec:s* ståndpunkt är givetvis den, att det inte är möjligt att komma till rätta med ett tolkningsproblem sådant som det ifrågasvarande utan en analys även av företagsekonomiska och andra sammanhang utanför den ”rena” juridiken samt en på grundval därav gjord avvägning av kolliderande intressen. Dessa randanteckningar till förf:s tolkning av KL 57 § mom. 3 gäller i princip också hans tolkning av KL 43 §.

Utdelning kan ta formen av en försäljning till delägare av t ex en fastighet

till lägre pris än som motsvarar fastighetens allmänna saluvärde. Kan en sådan försäljning föranleda realisationsvinstbeskattning, även om priset understiger anskaffningskostnaden, reducerad med hänsyn till erhållna värdeminskningssavdrag? Givetvis inte, anser förf. (s. 253—257) med stöd av praxis. Bakom den ståndpunkt praxis intagit ligger väl dock en del överväganden. Främst gäller dessa frågan, huruvida i termen ”avyttring” i KL 35 § låter sig inrymma avhändelse genom utdelning (och för övrigt också avhändelse genom utskiftning). För delägarna i företaget utgör förvärv på grund av utdelning enligt praxis ett med köp och byte ”jämförligt fång”. Med ”avyttring” kunde kanske därför synas ligga nära till hands att jämställa avhändelse genom utdelning, vilket dock på goda skäl avvisats. Situationen kompliceras emellertid därigenom, att inte hela fastighetsvärdet utan endast visst belopp — underpriset — omfattas av utdelningen. För återstoden erläggs köpeskilling, eventuellt genom skuldövertagande. Avhändelsen kan då ur viss synvinkel betecknas som en kombination av försäljning och utdelning. Frågeställningen här har varit ungefär densamma som vid andra ”blandade” fång. Slutligen kan man inte ha blundat för att praxis’ ståndpunkt medför, att en utdelning av fastigheten höjer eller sänker ingångsvärdet. Aktieägarnas ingångsvärde för fastigheten blir saluvärdet vid tidpunkten för utdelningen, oberoende av bolagets ingångsvärde. Vidare avbryts innehavstiden. Av båda dessa skäl medför en utdelning av fastigheten en ny skattegiv på gott eller ont för intressenterna. Även den som med förf. finner den ståndpunkt praxis intagit välmotiverad, kan ha haft anledning att iaktta viss för-

siktighet i bedömningen, innan praxis klarlade tolkningsfrågan.

Ej sällan förekommer, att en verkställande direktör i ett nyemitterande bolag bereds tillfälle teckna aktier utan att behöva erlagga betalning för de teckningsrätter, som enligt AL tillkommer de gamla aktieägarna i bolaget. För en dylik förmån skall han enligt praxis beskattas. Vid diskussion av ett av rättsfallen, RÅ 1951, ref. 17, uttalar förf. (s. 331): "Att bolaget icke i detta fall kunnat erhålla avdrag för belopp, motsvarande förmånens värde hos direktören, är tydligt eftersom bolaget icke vidkänts någon kostnad i detta sammanhang." Helt klart är nu inte detta. Direktören har fått förmånen inte från bolaget utan från aktieägarna. Skall han — i enlighet med rättspraxis — beskattas, måste fingeras att egendomsöverföringen på vägen mellan aktieägarna och direktören passerat bolaget, direktörens arbetsgivare. Det kan med visst fog göras gällande, att en fiktion av detta slag måste vara konsekvent. Skall egendomsöverföringen till direktören anses ha ägt rum från bolaget, måste också beaktas egendomsöverföringen från aktieägarna till bolaget. Denna sistnämnda överföring utgör ett aktieägartillskott, ett för bolaget skattefritt förvärv. Bolagets överföring till direktören utgör däremot en för bolaget avdragsgill personalkostnad. Följaktligen bör bolaget vara berättigat till avdrag för samma belopp, varmed direktören beskattas, om den bakom direktörens beskattning liggande tankegången tillämpas konsekvent. Den som inte vågar lita på att skattedomstolarnas skapande fantasi är lika aktiv i den ena riktningen som i den andra kan givetvis göra sig besväret att genom lämpliga åtgärder tillse, att överföringarna avspeg-

las i bolagets bokföring. Därmed elimineras varje risk för bolaget att gå miste om avdraget. I princip samma frågor uppkommer, då en hos ett bolag anställd bereds tillfälle att för underpris förvärva redan utfärdade aktier från ägarna av dessa.

Aktiebolags och ekonomisk förenings förvärv av egna aktier respektive andelar och företagens vidare dispositioner över sålunda förvärvade "andelar i sig själva" erbjuder ett tacksamt fält för studier av både civilrättsligt, nationalekonomiskt, företagsekonomiskt och skatterättsligt slag. I fallet RÅ 1940, ref. 7 beskattades en aktieägarmajoritet, som låtit bolaget först förvärva ett antal egna aktier och därefter utan vederlag överlämna dessa aktier till aktieägarmajoriteten. Förf. ifrågsätter (s. 332—333), huruvida skäl förelåg för beskattningsåtgärden. Emellertid innebar förfaringssättet ovedersägligen, att bolagsförmögenheten minskades med värdet av aktierna i fråga. Målet utgång förefaller därför ligga väl i linje med praxis vid utdelning i andra former än den ifrågavarande. (Lagstiftningen numera i viss mån ändrad).— Frågan om beskattningen av medlem vid förenings förvärv av egen andel lämnas som bekant helt öppen av lagstiftningen. I praxis har vid ett tillfälle (RÅ 1960, ref. 19) medlem beskattats för skillnaden mellan köpeskilling och insats. Vid ett senare tillfälle (RÅ 18/6 1962, angående dödsboet efter E. M. Heineman och samma dag angående Rosa Heineman) har sådan beskattning inte skett. Förf. (s. 423) syns närmast böjd att betrakta det senare avgörandet som innefattande en ändring av den praxis, som inleddes med det tidigare. Emellertid rör man sig här på osäker mark av skäl,

som utvecklats tidigare i denna tidskrift (1963 s. 33). Principfrågan bör därför försiktigtvis betraktas som ännu ej klarlagd. Tolkningen av utslag rörande just bostadsföretags förvärv av egen endel blir, i förbigående anmärkt, inte lättare genom att det på rätt till nyttjande av lägenhet existerar dubbla värden, *dels* ett som alltid är legalt *dels* ett som är illegalt eller kanske snarare ibland illegalt och ibland legalt, beroende av köparens person och likvidens art. Svårigheterna att tolka 1962 års rättsfall är ett exempel på den oklarhet om rättsläget som lätt uppkommer, då RR vid frånvaro av lagregler själv i viss mån uppträder som lagstiftare. Första förutsättningen för att rättsläget genom ett utslag av denna typ skall klargöras för intresserade parter är givetvis, att i utslaget lämnas en någorlunda fyllig motivering.

Ett i litteraturen ofta behandlat problem uppkommer då ett bolag med företrädesrätt för aktieägarna emitterar skuldförbindelser av något slag samt lånevillkoren så bestäms, att företrädesrätten på allmänna marknaden erhåller ett värde. Förf. söker (s. 337—343) lösa problemet på verbal väg utan att i detalj analysera effekterna av olika tolkningsalternativ. Argumenteringen förefaller inte ägnad att rubba den uppfattning, som utvecklats av Mutén ("Inkomst eller kapitalvinst" s. 81).

Inom det behandlade området företer rättspraxis en del egendomligheter. Ett exempel härpå är den beskattning av medlem i ekonomisk förening, som blir

följden om föreningen överför medel till insatskonto från disponibla medel av något slag. I anslutning till fallet RÅ 1954, not. 1162, diskuterar förf. (s. 335) praxis' ståndpunkt härvidlag och efterlyser utan resultat sakliga skäl för denna. Mot bakgrunden av praxis' behandling av aktiebolagens fondemissioner är det svårt att på denna punkt undgå att bli övertygad av framställningen, som här f. ö. är så roande som en skatterättslig avhandling över huvud kan bli. Det förblir en gåta, huru praxis kommit att växla in på detta spår i stället för att fortsätta i den riktning, som anvisas av tidigare rättsfall rörande fondemission av bolag och som borde ha legat närmast till hands att följa.

De läsare, som har anledning intressera sig för den skatterättsliga behandlingen av utdelning och besläktade associationsrättsliga transaktioner, t ex tillskott och utskiftning, finner i Dr Sandströms självständiga behandling av ämnet stimulans till egen eftertanke. Detta gäller också dem, som i detta arbete oftare än i hans tidigare produktion finner anledning att avvika från hans tankebanor.

Många läsare bör kunna spara tid vid egna forskningar tack vare det omfattande arbete som nedlagts på redovisningen av förarbeten och rättsfall. Dr Sandströms insatser härvidlag förtjänar utan tvekan att betecknas som ett uppdrag han utfört i eget namn men för läsarens räkning, värt att honoreras med särskild tacksamhet.