

Ny lag om handelsbolag och enkla bolag

Av e universitetslektorn Peter Melz

Riksdagen har med ikraftträdande från den 1 juli 1981 antagit en ny lag om handelsbolag och enkla bolag, SFS 1980:1102, LU 1980/81:4, proposition 1979/80:143 samt SOU 1978:67.

Härigenom ersattes den mer än 85 år gamla lagen (1895:64 s 1) om handelsbolag och enkla bolag. En modernare lagstiftningsprodukt har ansetts angelägen vid en tidpunkt då handelsbolagsformen ökat i betydelse p g a kravet på högre aktiekapital i aktiebolagen. Trots att den gamla lagen undergått få förändringar under sin livstid samt att "en genomgripande översyn" enligt direktiven ansågs nödvändig, är förändringarna i den nya lagen inte påfallande många.

Den viktigaste förändringen är det kraftigt utvidgade området för handelsbolaget på det enkla bolagets bekostnad. Artikeln ägnas därför huvudsakligen åt att referera och diskutera de angivna kriterierna för avgränsning av bolagsområdet som helhet och mellan det enkla bolaget och handelsbolaget. Det synes naturligt att i detta sammanhang även ge en översikt över de viktigare skatterättsliga skillnaderna mellan handelsbolag och enkla bolag. Därefter återges de spridda förändringar och ställningstaganden som skett på skatterättsligt intressanta områden samt avslutningsvis en kort översikt över andra viktigare förändringar.

Bolagsbegreppet

I likhet med den äldre lagen innehåller den nya bolagslagen ingen mer utförlig definition av begreppet bolag. Vad som sägs i lagtexten är att två eller flera ska ha avtalat att utöva verksamhet i bolag. Det får således även fortsättningsvis ankomma på doktrin och rättspraxis att ange gränsdragningen mellan bolag och andra rättsförhållanden. Utredningen sammanfattar, på sid 58 ff, hitillsvarande doktrin och praxis.

Enligt nutida doktrin måste följande tre rekvisit vara uppfyllda för att ett bolag (enkelt bolag eller handelsbolag) ska föreligga:

a) Rättsförhållandet ska vara grundat på *avtal* mellan två eller flera delägare.

Rekvisitet markerar att bolaget måste uppkomma genom någon form av aktivitet från bolagsmännens egen sida. Härigenom avgränsas från bolagsformen förmögenhetsgemenskap i äktenskap, sammanlevnad i oskiftat dödsbol och de flesta fall av samäganderätt.

b) Det ska föreligga ett för delägarna *gemensamt bolagsändamål*. Ändamålet är oftast att uppnå vinst till fördelning mellan delägarna. Att ändamålet är gemensamt innebär i så fall att insatser och arbetsprestationer avser att lända till nytta för samtliga bolagsmän.

Gränsdragningsproblem, med skatterättslig relevans, kan här uppkomma mot låne-, nyttjanderäts-, arbetsavtal o dyl. Avgörande torde här vara vad som väger tyngst i avtalsförhållandet, utbytet av prestationer mellan parterna eller deras gemensamma intresse i verksamheten. Konkreta faktorer som med varierande styrka talar för bolagsformen kan vara; andel i förmögenheten, ersättning bestämd efter andel i vinsten, andel i ev förlust samt medbestämmande och kontroll över verksamheten.²

Även ett rent ideellt syfte kan vara i sådan mening gemensamt att bolagsändamål får anses föreligga.

c) Delägarna ska vara *förpliktade att verka* för det gemensamma ändamålet. Detta krav anses numera så uttunnat att det har liten betydelse för bedömningen. Det har i doktrinen hävdats att ansvarighet för ingångna förbindelser i och för sig kan utgöra tillräcklig medverkan. Inom skatterätten har frågan närmast haft betydelse vid bedömningen av handelsbolagsbildningar mellan föräldrar och barn.³

Giltigheten av handelsbolagsbildningar mellan makar har varit föremål för RR:s bedömning i ett antal mål.⁴ Dessa bolagsbildningar hade tillkommit medvetet i de skattskyldigas intresse, för att undvika det tidigare förbudet mot inkomstuppdelning mellan makar. Det kan nu däremot finnas anledning att fästa uppmärksamheten på möjligheten att omedvetet hamna i bolag med maken. Dessa kommer ju numera oftast att i så fall bli handelsbolag, varför skattekonsekvenser kan bli vanligare. I princip gäller bolagsrekvisiten på vanligt vis för att avgöra om bolag föreligger. Den samverkansskyldighet i äktenskapet som påbjödes i Giftermålsbalken 5:2 kan dock här utgöra en förstärkande presumtion för att gemensamt bolagsändamål och förpliktande att verka för detta, föreligger.

¹ Om dödsbodelägarna under den gemensamma förvaltningen lägger sådan egendom som inte hör till boet, kan det i denna del bli bolagsförhållande, propositionen, sid 109.

² Propositionen hänvisar till SOU 1975:1, Demokrati på arbetsplatsen, s 732 ff för en redogörelse om den civilrättsliga gränsdragningen mot arbetsavtal.

³ I doktrinen finns olika åsikter om regeringsrätten i dylika fall numera bedömer dessa inkomstuppdelningskonstruktioner utifrån bolagsbildningens civilrättsliga giltighet eller om man med bortseende härifrån endast tar sikte på skattekonsekvenserna och underkänner bolagsavtalet såvitt det avsett vinstfördelningen. Se Anclow SN 1975 sid 335 ff, Mattsson, Bolagskonstruktioner s 57 f, Lindencrona, Föräldrar och barn, s 97 ff samt dens, SvJT 1979 s 182 ff.

⁴ Se Mattsson, Bolagskonstruktioner, sid 327 ff.

Om bolag föreligger eller ej, torde vara *en* faktor att medta i den skatterättsliga bedömningen av om maken är medhjälpare eller jämställd företagsledare. Då bolagsbildning i detta fall är till den skattskyldiges fördel torde detta dock endast bli intressant vid medvetna bolagsbildningar. De ”omedvetna” bolagsbildningarna kan däremot tänkas ställas på sin spets i efterhand när någon av makarna eller någon utomstående, exempelvis fiskus, ser en fördel i att hävda att ett bolag föreligger eller har förelegat.

Ovanstående tre rekvisit kan även en *förening* uppfylla. Den avgörande skillnaden mellan bolag och förening anses i princip vara att bolaget är en sluten association medan föreningen är en öppen. Inträdes- och, i viss utsträckning också, utträdesrätten kan dock vara begränsad i en förening, liksom delägarkretsen i viss utsträckning kan göras variabel i bolag. Bedömningen kan då ske med ett sådant formellt kriterium, som om associationen registrerats, enligt bolagslagarna eller enligt föreningslagen. I tveksamma fall får en helhetsbedömning ske. Anslutning genom biträde av avtal samt krav på verksamhet för organisationsändamålet talar därvid för bolag.

Med avseende på gränsdragningen mot *stiftelser* har inom doktrinen, en propositionen sid 108, anförts som huvudsaklig skillnad att stiftelsen inte har några medlemmar utan blott karakteriseras av att egendom har anslagits till att varaktigt främja visst ändamål. Stiftelsen förvaltas vidare av ett organ (styrelsen) som principiellt inte har möjlighet att förändra stiftelsens ändamål eller upplösa stiftelsen.

Att *aktiebolag* och *partrederi*, som ju regleras av Aktiebolagslagen resp 3 kap Sjölagen, inte omfattas av lagen har ansett så uppenbart att det inte angivits i lagtexten.⁵

Gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag

Ovan har gränsdragningen mellan bolagsområdet och andra rättsförhållanden diskuterats. Inom bolagsområdet återstår sedan gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Föreliggande skatterättsliga praxis tyder på att den civilrättsliga gränsdragningen även har relevans i skatterättsligt hänseende.⁶ Den nya lagen innebär, som ovan sagts, en kraftig utvidgning av området för handelsbolag. För redan existerande enkla bolag får utvidgning dock effekt först fr o m 1 januari 1986.

Handelsbolagsdefinitionen fick följande lydelse i bolagslagen 1:1:

”Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag.”

⁵ I den gamla bolagslagen fanns en uttrycklig regel härom. Departementschefen fann dock ett sådant påpekande obehövt. Personligen anser jag att en sådan lagstiftningsteknik är onödigt njuv mot icke rättsbildade personer, som söker ledning i lagtexten.

⁶ Se Mattsson, Handelsbolag sid 29 med där anförda rättsfall.

Om gemensam näringsverksamhet utövas i ett bolag föreligger således handelsbolag, övriga bolag utgör enkla bolag.

Enligt propositionen, sid 109, förstås med näringsverksamhet en yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur. Denna definition står i överensstämmelse med den innebörd begreppet vanligtvis har i civilrättslig lagstiftning. Begreppet näringsverksamhet är gemensamt med Bokföringslagens 1 §. I propositionen (1975:104) till bokföringslagen utvecklas begreppet närmare på bl a följande vis, sid 203:

”Verksamhetens omfattning har i princip inte någon betydelse för bokföringsskyldigheten. En hantverkare som driver sin verksamhet i liten skala blir ändå bokföringsskyldig, om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Vid bedömning av frågan om bokföringsplikt föreligger för viss verksamhet bör således stor vikt läggas vid om denna drivs yrkesmässigt.”

Yrkesmässigheten innebär bl a att verksamheten riktar sig utåt, att man inte endast gör sig själv tjänster. Om de grundläggande bolagsrekvisiten, att två eller flera verkar för ett gemensamt ändamål, är uppfyllda torde detta i sig vara en faktor som talar för att yrkesmässighet och inte självtjänster föreligger.⁷ De fall då gemensam verksamhet i bolag bedöms vara enkla bolag torde därför numera vara mycket få.

Flera näringslivsorganisationer uttryckte under remissbehandlingen oro för att samverkan mellan företag skulle komma att anses vara handelsbolag. Detta föranledde bl a lagutskottet att göra en längre genomgång, sid 7 ff, av gränsdragningsproblemen, speciellt för konsortier.

Konsortiebegreppet torde närmast användas som en samlingsbeteckning på en mängd varierande samverkansavtal. I vissa fall saknas ett gemensamt bolagsändamål och sådana konsortier faller därigenom utanför bolagsområdet. För gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag synes vara utslagsgivande om verksamheten bedrivs av de olika näringsidkarna själva eller av det konsortium de ingår i. Utskottet menade att endast i det senare fallet, där näringsverksamheten utövas gemensamt i bolaget, föreligger ett handelsbolag. För att understryka detta tillades, på förslag av utskottet, ordet *gemensamt* i handelsbolagsdefinitionen. Utskottet pekade även på

”vissa omständigheter som tillsammanantagna kan utgöra grund för att anse en med ett konsortium avsedd näringsverksamhet som en del av den näringsverksamhet som var och en av delägarna redan utövar. För det första bör den verksamhet som en delägare utövar inom konsortiet vara av huvudsakligen samma slag som den näringsverksamhet vilken delägaren redan utövar, då konsortialavtalet ingås. För det andra bör i allmänhet den verksamhet som konsortialavtalet gäller inte ha fortlöpande karaktär utan avse ett visst, bestämt arbetsresultat för en viss beställare. För det tredje bör i regel krävas att konsortiedelägarna framträder utåt, t ex genom att samtliga tecknar på ett entreprenadkontrakt. Slutligen bör fordras att den verksamhet som konsortiet av-

⁷ Vid den inkomstskatterättsliga bedömningen av värdepappersrörelse förefaller det faktum att verksamheten bedrivits av enskild person eller av ett bolag tillmätts betydelse för frågan om yrkesmässighet förelegat. Se RÅ 1969 not fi 1148 jämförd med RÅ 1966 not fi 1496.

ser utövas med hos delägarna anställd personal och med av delägarna innehavd maskinell utrustning.

Det måste emellertid alltid bli fråga om en helhetsbedömning i varje särskilt fall, varvid syftet med samverkan får anses ha stor betydelse. Är syftet ett så intensivt samarbete att konsortiet utåt ger sken av att vara en juridisk person är det naturligt att konsortiet också i realiteten blir en juridisk person med de fördelar som detta kan föra med sig.”

Med avseende på äganderätten till i konsortiet använd utrustning, påpekas vidare att anskaffas, exempelvis utomlands, gemensam utrustning, behöver inte detta innebära att utrustningen blir konsortiets egendom, utan den kan vara delägarnas gemensamt ägda tillgång.⁸

Handelsbolagsdefinitionen innebär att framdeles kommer fastighetsförvaltning, som utövas av två eller flera under former som kan betecknas som näringsverksamhet, anses som handelsbolag. Detta leder till en haltande situation. Äganderätten till fastigheterna övergår ju inte automatiskt till handelsbolaget i och med att detta anses ha uppstått, utan kvarstår hos de fysiska personerna. På en rad områden, bl a i skatterätten, knyts diverse regler till fastighetsägarna medan det i åter andra sammanhang kan tänkas vara handelsbolaget som ska stå som part. Här måste komplikationer kunna uppstå.

Däremot har verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen blivit uttryckligen undantagen från handelsbolagsdefinitionen.

Liksom tidigare kan enkelt bolag bli handelsbolag genom införande i handelsregistret.

I utredningen, sid 112 f, diskuteras även förekomsten och innebörden av s k tysta bolag. Vare sig där eller i propositionen görs dock några uttalanden som klargör rättsläget. Utredningen återger endast doktrinen, vilken synes splittrad i frågan om några speciella regler egentligen gäller för tysta bolag. D v s existerar dessa i egentlig mening? Om inte, föreligger endast ett gränsdragningsproblem mellan bolag enligt bolagslagen (enkelt bolag eller handelsbolag) eller en partiarisk försträckning (försträckning med rätt till andel i vinsten).

Regeringsrätten har i RÅ 1968 ref 20 ansett försäljning, som av säljaren betecknats som försäljning av andelar i tyst bolag, utgöra försäljning av andel i tillgångarna.

Väsentliga skillnader mellan handelsbolag och enkla bolag

Handelsbolaget utgör en självständig juridisk person, bolagslagen 1:4. Handelsbolaget kan således förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter,

⁸ Vad utskottet sagt bör tas för gott vid lagtolkningen, men jag kan inte underlåta att tycka att resonemanget är något pressat på denna punkt. Om utrustning anskaffas gemensamt, med syfte att användas i ett gemensamt yrkesmässigt projekt, bör väl normalt utrustningen anses innehavd i bolag. Ätminstone i denna *del* skulle då ett handelsbolag kunna tänkas föreligga.

d v s äga tillgångar, ingå avtal etc. Ett enkelt bolag saknar däremot dylik rättssubjektivitet. De i ett enkelt bolags verksamhet använda tillgångarna innehålls av bolagsmännen med individuell äganderätt, under samäganderätt med fixa andelar eller under "egendomsgemenskap".⁹ Skillnaden i rättssubjektivitet innebär vidare att handelsbolagsmännens personliga borgenärer inte kan göra gällande sina fordringar direkt mot handelsbolaget, vilket däremot synes kunna ske mot bolagsmannens andel av tillgångarna i ett enkelt bolag. I handelsbolaget har bolagsmännen solidariskt ansvar för bolagsskulderna, vilket som huvudregel inte gäller för ett enkelt bolag, bolagslagen 2:20, 4:5 och 4:6.

Vare sig handelsbolaget eller det enkla bolaget är skattesubjekt vid inkomstbeskattningen, KL 53 § 2 mom. Istället beskattas bolagsmännen för sin andel av bolagets vinst, KL 53 § anv p 10. Att handelsbolaget civilrättsligt är en juridisk person innebär dock att man även skatterättsligt måste behandla det som en enhet. Således behandlas överlåtelse av andel i handelsbolaget enligt realisationsvinstreglerna. Det är handelsbolaget som driver verksamheten och som erhåller bruttointäkter och har kostnader. Detta innebär bl a att ned- och avskrivningar ska ske hos handelsbolaget. Vidare är överföring av tillgångar mellan handelsbolaget och bolagsman onerösa överlåtelser, vilka kan leda till skattepliktigt överskott hos överlåtaren.¹⁰

Handelsbolagsmannens andel i handelsbolagets skattepliktiga inkomst ska hänföras till det inkomstslag som handelsbolaget intjänat inkomsten i. För de inkomstslag där normalt endast en förvärvskälla kan förekomma, har i doktrinen hävdats att andelen i bolagsinkomsten borde kunna sammanslås med den fysiska personens övriga inkomster i inkomstslaget till en förvärvskälla.¹¹ För övriga inkomstslag torde dock uppfattningen vara att bolagsinkomsten normalt utgör en särskild förvärvskälla. Oron för att konsortier ska bli ansedda som handelsbolag har även samband med denna fråga.

Enligt KL 38 § 2 mom räknas till intäkt av kapital bl a intäkt av utomlands självständigt bedriven rörelse. Enligt KL 38 § anv p 4 avses härmed rörelseverksamhet som självständigt bedrivits. Om verksamheten däremot endast utgör en gren (filial) av den svenska rörelsen utgör intäkterna intäkt av rörelse. Gränsdragningen synes, enligt några remissinstanser, avgöras med ledning av om en särskild förvärvskälla föreligger eller ej. Remissinstanserna menar att

⁹ Med egendomsgemenskap menas att delägarnas rätt omfattar en hel rättighetsmassa under sådana villkor att den enskilde bolagsmannen inte äger anspråk på att vid bolagets upplösning utfå vissa bestämda objekt eller andelar i sådana utan endast har en med hänsyn till bolagsverksamhetens resultat och andra omständigheter växlande andel i hela massan, utredningen, sid 118.

¹⁰ Om överföring från handelsbolaget sker till ett avräkningsvärde som överstiger handelsbolagets skattemässiga restvärde uppstår en skattepliktig vinst i bolaget. Sker däremot överföringen till restvärdet uppstår inte en dylik vinst. Enligt utslaget i RÅ 1979 1:12 kan istället "felprisregeln" i KL 35 § 1 a mom bli tillämplig då avräkningspriset = restvärdet underskrider marknadsvärdet.

¹¹ Mattsson, Handelsbolag, sid 55 ff.

om verksamheten anses utgöra handelsbolag, så kan även en särskild förvärvskälla anses föreligga och därmed blir 38 § 2 mom tillämplig, allt i enlighet med hur de uppfattar nuvarande rättstillämpning. Tillämpning av 38 § 2 mom leder bl a till att underskott utomlands inte kan kvittas mot överskott i den svenska rörelsen.

Nu förefaller ju de flesta konsortier undgå handelsbolagsformen, men för de utländska verksamheter som ”drabbas” behöver, enligt min åsikt, nödvändigtvis inte ovan angivna konsekvenser inträffa. I de flesta av de fall där rörelsedrivande bolag utomlands bedriver gemensam verksamhet så att handelsbolag anses föreligga, torde de faktiska omständigheterna vara sådana att stark integration föreligger med de ägande bolagens rörelse. Det kan då diskuteras hur stor vikt den skatterättsliga bedömningen rimligen bör lägga vid att verksamheten civilrättsligt sett bedrivs i ett särskild rättssubjekt.¹² Speciellt som ju inte rättssubjektet torde ha tillkommit genom någon direkt viljeyttring eller åtgärd från bolagsmännens sida, utan fast mer på bolagslagens automatik. Rättsläget torde dock för närvarande vara sådant att handelsbolagsinkomsten ändå anses utgöra en särskild förvärvskälla hos bolagsmannen. Frågan är dock om ett sådant formellt synsätt bör få genomslag även vid tillämpningen av KL 38 § 2 mom. Regeln tar, efter sin lydelse och sitt syfte, fasta på den faktiska situationen. Den borde då rimligen också tillämpas i enlighet härmed.¹³

Handelsbolag men ej enkla bolag omfattas av fåmansföretagsreglerna i KL 35 § 1 a mom. Eftersom dessa regler tillkommit för att åstadkomma neutralitet mellan företagsformerna, ”två-enhets-företagande”, som handelsbolag och aktiebolag gentemot ”en-enhets-företagande”, som enskild firma och enkelt bolag, borde detta i och för sig inte innebära några praktiska skillnader. Reglernas utformning kan dock leda till märkliga dubbelbeskattningskonsekvenser för handelsbolaget samt försvåra transaktioner mellan handelsbolaget och bolagsmännen som hittills accepterats.¹⁴ Även denna skillnaden mellan bolagsformerna måste således tillmätas relevans.

Vid beskattning av inkomster förvärvade i ett enkelt bolag bortser man i

¹² Angående den skatterättsliga bedömningen av civilrättsliga faktorer, se främst Bergström, Skatter och civilrätt, Stockholm 1978 samt även Kuylenstierna, Svensk Skattetidning 1960 sid 139 ff, som berört frågan tidigt.

¹³ Om trots allt den utländska verksamheten, av enbart formella skäl, bedöms vara en självständig rörelse enl 38 § 2 mom, är en idé att ändå försöka uppnå resultatutjämning genom ett omkostnadsbidrag — enligt KL 20 § — från bolagsmännen till handelsbolaget. Möjligheten och komplikationerna av detta förfarande, speciellt med avseende på den utländska statens skatterätt, har jag dock ej närmare utrett. Det hela är endast en, i mitt tycke intressant idé, som dock kanske inte är möjlig.

¹⁴ Som exempel på dubbelbeskattningskonsekvenser kan tas anskaffning av lös egendom som inte är till nytta för företaget, KL 29 an v 3 a och 35 § 1 a mom 1:a st. Det tidigare omnämnda rättsfallet RÅ 79 1:12 visar att utskiftning av vissa tillgångar, som tidigare kunnat ske utan skattekonsekvenser numera oundvikligen medför sådana konsekvenser. Observera vidare svårigheterna att överföra fastigheter till handelsbolaget KL 36 § an v 2 a 20:e st.

princip från bolagskonstruktionen. Vid försäljning av en ideell andel bedöms detta skatterättsligt enligt reglerna för det tillgångsslag som sålts. Vidare redovisas bruttointäkter och kostnader direkt hos bolagsmannen. Individuella nedskrivnings- och avskrivningsmetoder har därför i praxis accepterats för bolagsmännen.

Övergången från enkelt bolag till handelsbolag kan medföra ytterligare konsekvenser. Om det enkla bolagets verksamhet bedrivits i en av bolagsman ägd bostadsfastighet, har denna beskattats som två förvärvskällor, en i inkomstslaget annan fastighet och en i rörelse. Om verksamheten numera kommer att bedrivas av handelsbolaget kan man knappast bortse från att det är ett rättssubjekt som bedriver rörelsen och ett annat som äger fastigheten. Förhållandet torde därför behandlas som ett uthyrningsfall, på samma sätt som när aktiebolag hyr lokal i aktieägarens fastighet. En annan behandling skulle även ställa till problem för alla de verksamheter som nu håller på att övergå från aktiebolag till handelsbolag.

Räntor på kapital som bolagsman lånat av tredje man för att användas i ett enkelt bolags rörelse dras naturligtvis av i rörelsen. Om det upplånade kapitalet istället används som insatskapital i ett handelsbolag får lånet ses som använt till anskaffning av en andel och bör därför avdras i inkomstslaget kapital. Detta kan vara en nackdel för den skattskyldige med avseende på beskattningsort och egenavgifter. Därvid bör större lån upptas av handelsbolaget direkt.

En bolagsman kan inte utlåna något kapital till ett enkelt bolag. Till ett handelsbolag är det däremot civilrättsligt möjligt för bolagsmannen, att vid sidan av sitt insatskapital, lämna ett vanligt lån. Frågan är därvid, i vilken förvärvskälla räntan på ett dylikt lån ska tas upp till beskattning. Denna fråga har nyligen behandlats i ett förhandsbesked, RSV/FB Dt 1980:15. I detta fastslogs att räntan skulle hänföras till handelsbolagets förvärvskälla. Avgörandet synes dock inte innebära ett principiellt ställningstagande, att så alltid måste bli fallet. Det synes snarast vara baserat på omständigheterna i det konkreta fallet, insatskapitalet var 10 000 kr det utlånade kapitalet 352 583 kr.

Bildande och upplösning av bolag

Några särskilda formkrav uppställs inte för bolagsbildningen. Således är vare sig skriftlig form eller registrering nödvändig. Kravet på gemensam firma för handelsbolaget finns inte kvar. Enligt handelsregisterlagen (1974:157) krävs fortfarande registrering av handelsbolaget och dess firma i handelsregistret. Kravet är i denna lag bötessanktionerat, men avsaknad av gemensam firma är således inte längre en associationsrättslig ogiltighetsanledning. Däremot har en regel om att bolagsskifte ska ha skriftlig form för att vara giltigt, införts i bolagslagen 2:36 och 4:7. Några andra formregler för kapitalökning, kapitalminskning eller om bundet kapital har inte införts.

Den formlöshet som karakteriserar handelsbolaget i ovan angivna avseenden, har mött invändningar från några remissinstanser med skatterättslig anknytning. Formlösheten leder bl a till svårigheter att fastställa anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde på andel i handelsbolag.

Andra problem hänger samman med delförvärv och delavyttring av andel. Vid den skatterättsliga bedömningen har man utgått ifrån att varje bolagsman civilrättsligt innehar *en* andel i handelsbolaget. Även i den nya bolagslagen synes man anse så vara fallet, även om det aldrig klart utsäges. Innebörden av insatsbegreppet diskuteras dock relativt utförligt i propositionen på sid 115. Där sägs bl a att den behållna insatsen närmast motsvarar aktien i ett aktiebolag. Den behållna insatsen kan ökas genom att den ursprungligen avtalade insatsen, med alla bolagsmännens samtycke, höjs. Vidare kan andel i resultatet innehållas och läggas till insatsen. Däremot behandlas ej innebörden av att annan bolagsmans andel förvärvas.¹⁵

Inlösen av bolagsmans andel kan även förväntas bli vanligare, då vissa förändringar har införts för att underlätta utträde ur handelsbolag när alternativet är likvidation. Uteslutning av bolagsman kräver normalt avtal, men en ny dispositiv regel i bolagslagen 2:30 öppnar möjlighet till uteslutning även utan avtal, om likvidationsanledningen är knuten till denna bolagsman och vissa andra förutsättningar uppfylles.

I bolagslagen 2:24—45 behandlas likvidation och upplösning av handelsbolag. I 28 § har införts en ny regel om att ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän nedgått till en anses ha trätt i likvidation senast när detta förhållande bestått under sex månader. Att ett handelsbolag inte kan bestå med endast en delägare är ingen nyhet. Den tidigare osäkerheten har gällt längden av den interimperiod under vilket handelsbolaget trots allt anses kunna bestå.

Genom att ta in ytterligare en bolagsman bringas likvidationstillståndet att upphöra. Det är även möjligt att bringa bolaget att upphöra före sexmånadersfristens utgång. Detta kan ske genom ett formellt skifte, men även genom att tillgångarna helt informellt införlivas i bolagsmannens privatförmögenhet, vilket han kan göra omedelbart efter förvärvet av alla andelar, propositionen sid 55. Bolagslagen 2:35 innehåller regler om vilka förvaltningsåtgärder som kan vidtas i ett en-mans-handelsbolag under likvidationen.

Den viktigaste skatterättsliga konsekvensen av att handelsbolaget upphör är

¹⁵ I doktrinen är uppfattningen att man normalt inte kan särskilja förvärv av olika delar av en andel från varandra vid realisationsvinstberäkning vid en senare avyttring (Mattsson, Bolagskonstruktioner sid 280 ff). Detta kan leda till olyckliga konsekvenser, då en bolagsman temporärt övertar en annan bolagsmans andel. Även om vidareförsäljningen, till en ny bolagsman, sker till den faktiska anskaffningskostnaden, kan nämligen en skattepliktig realisationsvinst eller förlust uppstå om inte det specifika förvärvet och dess anskaffningsvärde får särskiljas från bolagsmannens ursprungliga andels anskaffningsvärde. Dessa konsekvenser skulle kunna undvikas om förvärven kunde särskiljas, exempelvis om det fastslogs att i en dylik situation kunde mer än en andel innehas av en bolagsman.

att det inte längre går att sälja en andel i ett handelsbolag. Frågan är dock om inte även själva likvidationen av handelsbolaget kan få skattekonsekvenser p g a att äganderätten övergår till den fysiske personen. Detta då p g a "felprisregeln" i KL 35 § 1 a mom, i likhet med i RÅ 1979 1:12 (se ovan not 10), skulle anses tillämplig. Även om detta rimligen inte kan vara åsyftat, kan möjligheten inte uteslutas.

Kommanditbolag

Kommanditbolag anses ha kommit till speciell användning i skatteflyktskonstruktioner, framförallt har de s k entreprenadmaskinsfallen framhållits. Kommanditbolagen har i sådana fall som komplementär ofta haft ett aktiebolag. Utredningen föreslog därför begränsningar i möjligheten att annan än fysisk person utgjorde komplementär. Det mötte dock kritik bland remissinstanserna att införa en begränsning av enbart skatterättsliga skäl. I bolagslagen 3:2 har därför endast införts den begränsningen att stiftelser och ideella föreningar inte får vara komplementärer. Detta förbud gäller ej den som inträtt som komplementär före bolagslagens ikraftträdande. Vidare stadgas att inte samtliga bolagsmän får vara kommanditdelägare. Åsidosättes dessa föreskrifter anses bolaget som vanligt handelsbolag. Härav framgår även att ombildning från kommanditbolag till vanligt handelsbolag sker utan att någon ny juridisk person uppstår.

I bolagslagen 3:3 har införts en ny dispositiv regel, att kommanditdelägare inte vid bolagets upplösning eller vid utträde ur bolaget får påföras förlust överstigande inbetald eller utfäst kapitalinsats. Från en remissinstans framhölls att tvingande regel härom, vilken även skulle gälla förlustfördelning under bolagets bestånd, skulle förhindra skatteflyktstransaktioner. I RÅ 1979 1:85 medgavs kommanditdelägare avdrag för underskott som totalt översteg hans insatskapital i kommanditbolaget. Någon associationsrättslig regel som förhindrar detta har således ej införts.

Övrigt

Nyheter med skatterättsligt intresse är som synes få. En rad förslag till förändringar med skatterättslig anknytning har inte genomförts. Regler om bundet kapital, låneförbud och begränsningar för vinstdelningen har således ej genomförts.

Argumentet har varit att det inte är en uppgift för civilrätten att lösa skatterättsliga problem. Den formlöshet och vaghet som karakteriserar handelsbolaget och med detta förenade transaktioner skapar dock osäkerhet om en rad problems riktiga lösning. Skattelagstiftningen med avseende på handelsbolag är tyvärr inte heller den speciellt klar och utförlig. En översyn av skattereglerna framstår av dessa skäl som angelägen och brådskande. 1980 års företags-

skattekommité behandlar för närvarande frågan och förslag till nya regler kan förväntas så småningom.

Utöver de behandlade förändringarna med skatterättsligt intresse ska här slutligen bara kort nämnas några viktigare associationsrättsliga nyheter i bolagslagen.

Reglerna om handelsbolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter är i stort oförändrade, dock har en dispositiv regel införts, att arvode ska utgå till varje bolagsman som deltar i förvaltningen även om avtal rörande arvode inte har träffats, bolagslagen 2:6. I bolagslagen 2:6 har vidare införts en dispositiv regel om rätt till skäligt arvode och ränta på insatskapitalet. Räntefoten har angivits till diskontot plus två procentenheter. Detta är två procentenheter lägre än vad RSV Dt 1980:13 anger, som i normala fall skälig ränta på medhjälpande makes och barns insatskapital enligt KL 32 § anv p 13.

Vad det gäller handelsbolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man har det införts en generell regel att en rättshandling som en bolagsman företar med överskridande av sin befogenhet, inte gäller mot bolaget, om tredje man var i ond tro, bolagslagen 2:18.

Bolagslagen trädde i kraft den 1 juli 1981. Den nya gränsdragningen mellan handelsbolag och enkelt bolag gäller dock, för bolag bildade enligt den äldre lagen, först fr o m den 1 januari 1986.

Samtidigt med bolagslagen antogs även en ny lag om årsredovisning m m i vissa företag (SFS 1980:1103, LU 1980/81:4, proposition 1979/80:143, SOU 1978:67). För handelsbolag innebär lagen att handelsbolag av viss storlek kan bli skyldigt upprätta årsredovisning, 2:1. Denna ska insändas till länsstyrelsen, antingen självmant, 2:3, eller efter anmaning, 2:4. Även denna gränsdragning anknyter till storleken. De företag som blir skyldiga upprätta årsredovisning ska även utse revisor, 4:1. Om företaget är sådant som avses i 2:3, ska en av revisorerna vara auktoriserad, 4:3.

Litteratur:

Lindencrona: Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskatterättslig synvinkel, Stockholm 1974, kap VI.

Mattsson: Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, Lund 1974.

Mattsson: Beskattning av handelsbolag, Stockholm 1979.

Pettersson: Handelsbolag Årsredovisning, Stockholm 1981.

Rättelse

I min artikel i SN 1981 nr 5 om "Förbättringskostnader på schablonbeskattad fastighet" hade tyvärr ett årtal fått felaktig angivelse på sid 233. Schablonbeskattning tillämpades första gången vid 1955 års taxering.