

Handelsbolagsbegreppet — några skatterättsliga synpunkter

Av f d regeringsrådet Carl Åbjörnsson

I ett nyligen avlämnat delbetänkande (SOU 1986:44) har 1980 års företags-skattekommitté lagt fram ett principförslag om ett helt nytt system för beskattning av handelsbolag. I sina huvuddrag innebär förslaget att handelsbolagen skall göras till självständiga skattesubjekt och att bolagen och bolagsmännen skall beskattas enligt den s k staketmetoden. Den nuvarande formen av delägarbeskattning skall alltså enligt förslaget ersättas av ett system där bolaget är ett från delägarna fristående skattesubjekt och där bolagsmännen beskattas i den takt de tar ut vinstmedel från bolaget. Förslaget skall ses som ett fullföljande av det arbete som kommittén inledde med framläggandet av förslaget till staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet (SOU 1984:70) ¹.

Det är inte min avsikt att här redogöra för de skattemässiga enskildheterna i förslaget ². Jag skall i stället uppehålla mig vid ett spørsmål med civilrättsliga aspekter. Redan på ett tidigt stadium av utredningsarbetet stod det klart för kommittén att en övergång till att behandla handelsbolagen som fristående skattesubjekt på ett påtagligt sätt aktualiserar frågan om det nuvarande handelsbolagsbegreppet — sådant detta utformats i 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag — kan användas i det nya systemet. Innan jag närmare redogör för kommitténs överväganden vill jag redovisa några egna reflexioner kring frågan om skatter och civilrätt, när det gäller associationsrättsliga spørsmål.

Civilrättsliga begrepp i skatterättslig rättstillämpning

Från och till diskuteras de skatterättsliga konsekvenserna av olika civilrättsliga transaktioner och hur civilrättsliga begrepp och termer används i skatte-

¹ Ang detta förslag hänvisas till en art i Skattenytt 1984 s 507 ff.

² En översiktlig redogörelse för förslaget lämnas här nedan i en särskild art.

rättslig rättstillämpning. Till de problem som uppmärksammats hör frågan om förhållandet mellan vad som civilrättsligt bedöms som juridisk person och vad som skattemässigt skall anses utgöra ett självständigt skattesubjekt³. När det gäller centrala associationsrättsliga spörsmål som t ex frågor om när rättssubjektivitet uppkommer och om gränsdragningen mellan olika företagsformer är det enligt min mening nödvändigt att åstadkomma en ordning där den skatterättsliga bedömningen sammanfaller med den civilrättsliga. Detta inte minst för att kravet på förutsebarhet och konsekvens i rättstillämpningen skall bli tillgodosett. Detta förutsätter naturligtvis i sin tur att lagstiftaren vid utformningen av de civilrättsliga begreppen på detta område också beaktar de skattemässiga aspekterna. Jag har svårt att se att det skulle föreligga något motsatsförhållande som omöjliggör eller försvårar en sådan samordning i lagstiftningen.

I fråga om aktiebolag uppkommer det i praktiken knappast några särskilda gränsdragningsproblem. Begreppet aktiebolag är i aktiebolagslagen klart avgränsat och definierat. Vid bildandet av ett aktiebolag måste olika formella föreskrifter iakttas. Termen aktiebolag torde därför uppfattas på ett enhetligt sätt såväl från civilrättslig som skatterättslig synpunkt. I sammanhanget kan erinras om att regeringsrätten i ett avgörande 1976 (RÅ 1976 ref 28) ansett att ett aktiebolag — vid vars bildande såsom apportegendom tillskjutits en rörelse som drivits under enskild firma — inte var skattskyldigt för rörelsen under det beskattningsår, då bolaget väl bildats men ej registrerats. Regeringsrätten erinrade i sin dom om att enligt aktiebolagslagen kan ett aktiebolag inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter innan bolaget registrerats.

Medan således aktiebolag (och ekonomiska föreningar också för den delen) på grund av de formella regler som måste iakttas vid bildandet inte utgör något egentligt problem i gränsdragningsavseende kan däremot handelsbolag och enkla bolag vålla svårigheter. Problemen kan hänföra sig såväl till frågan om det överhuvudtaget föreligger ett bolagsförhållande enligt reglerna i lagen om handelsbolag och enkla bolag som till frågan om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. I detta sammanhang skall jag endast uppehålla mig vid frågan om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Indirekt får emellertid denna gränsdragning en vidare betydelse. I skattehänseende kan man säga att den väsentliga skiljelinjen går mellan å ena sidan handelsbolagen och å andra sidan de övriga bolagsformerna.

Handelsbolagsbegreppet i 1980 års handelsbolagslag

Den nu gällande lagen om handelsbolag och enkla bolag (1980: 1102) ersatte 1895 års lag i samma ämne. I sak överensstämmer den nya lagen till stora delar med tidigare gällande rätt. Bland nyheterna märks emellertid en ändrad

³ Se t ex Sture Bergström Skatter och civilrätt 1978, sid 230 ff.

gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Från skatterättslig synpunkt är detta den utan jämförelse mest betydelsefulla nyheten.

Det nya handelsbolagsbegreppet medför att ett handelsbolag i princip skall anses föreligga så snart en näringsverksamhet utövas i bolagsform. I jämförelse med tidigare lagstiftning innebär detta att utrymmet för de enkla bolagen radikalt minskades.

Vilka blir konsekvenserna i skattehänseende av denna i civilrättslig lagstiftning genomförda ändringen av handelsbolagsbegreppet? I ett skattesystem där handelsbolagen gjorts till särskilda skattesubjekt är naturligtvis gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag av grundläggande betydelse. Men även med nuvarande skatteregler är uppdelningen mellan handelsbolag och enkla bolag betydelsefull. Som exempel på frågor där gränsdragningen måste beaktas kan nämnas de särskilda bestämmelserna om beskattning av fåmansföretag. Dessa bestämmelser gäller för handelsbolag men inte för enkla bolag. En annan skattemässig skillnad gäller avskrivningar och nedskrivningar. Dessa skall ske hos handelsbolaget och inte hos dess delägare. Bolagskonstruktionen har däremot i princip inte någon skatterättslig betydelse vid taxeringen av enkla bolag. Vidare kan här erinras om att andelar i ett handelsbolag kan avyttras på samma sätt som en aktie medan ett enkelt bolag avyttras genom att inkråmet i bolaget försäljs. Frågan huruvida handelsbolagsbegreppet i 1980 års bolagslag fått en med hänsyn till de skattemässiga konsekvenserna riktig utformning är därför egentligen ett fristående problem som inte är direkt avhängigt av hur den framtida beskattningen av handelsbolagen kommer att se ut.

Jämförelse mellan handelsbolagsbegreppet i den gamla och den nya handelsbolagslagen

För att på ett konkret sätt belysa innebörden och räckvidden av det nya handelsbolagsbegreppet skall här göras en jämförelse med den gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag som gällde enligt den äldre bolagslagen. Från skattesynpunkt är det av särskilt intresse att göra klart för sig inom vilka verksamhetsområden man tidigare använt det enkla bolaget som företagsform men där denna möjlighet numera inte finns.

Enligt definitionen på handelsbolag i den äldre handelsbolagslagen förelåg handelsbolag, när bolaget drev handel eller annan näring varmed följde bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag. Denna lagtekniska koppling av handelsbolagsbegreppet till bokföringsskyldigheten medförde att ändring av bokföringsplikten också fick skattemässiga konsekvenser. Frågan blev aktuell i samband med att riksdagen antog ny bokföringslag (1976:125) som ersatte 1929 års lag. Bokföringsskyldighetens omfattning för rörelseidkare bestämdes i 1929 års bokföringslag genom en uppräkningslista av de verksamhetsgre-

nar där bokföringsskyldighet förelåg. Genom särskilda undantagsbestämmelser fritogs emellertid mindre rörelser. Från skattesynpunkt är det av särskilt intresse att observera att t ex den som brukade jordbruksfastighet, bedrev fiske eller idkade uthyrning av annan fastighet inte var bokföringsskyldig enligt bokföringslagen. Inom sådana verksamheter, där det inte förelåg bokföringsplikt, kunde alltså det enkla bolaget användas som företagsform.

I den nya bokföringslagen har den tidigare använda uppräkningsmetoden av olika verksamhetsgrenar och undantagen för mindre rörelser övergetts. Enligt den nya lagen föreligger i princip bokföringsskyldighet för näringsidkare. Undantag görs dock för jordbruksrörelse (jfr den särskilda jordbruksbokföringslagen) och vissa former av uthyrning i liten omfattning. De mindre rörelsernas särskilda förhållanden har beaktats genom lättnader i fråga om skyldigheten att upprätta årsbokslut.

Genom anknytningen mellan handelsbolagsbegreppet och bokföringsskyldigheten skulle den vidgade bokföringsplikten också ha direkt påverkat gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Formen enkelt bolag skulle därmed ha fått ett avsevärt inskränkt användningsområde. Lagstiftaren var emellertid inte beredd att ta dessa konsekvenser. I *propositionen 1975:104* med förslag till ny bokföringslag framhöll departementschefen att det inte var möjligt att säkert säga vilket praktiskt behov det fanns av att kunna använda det enkla bolaget som företagsform. Frågan måste ytterligare utredas. I det läget förordade departementschefen att de i 1929 års bokföringslag angivna reglerna om bokföringsskyldighetens omfattning t v skulle vara avgörande när det gällde att bestämma om handelsbolag eller enkelt bolag skulle anses föreligga (s 145 i prop). Detta är bakgrunden till att det i samband med att riksdagen antog en ny bokföringslag i 1 § handelsbolagslagen infördes en hänvisning till den bokföringsskyldighet som skulle ha förelegat enligt den upphävda bokföringslagen av år 1929 om denna gällt efter utgången av 1976. En ganska besynnerlig lagteknisk lösning kan man ju tycka.

Frågan om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag togs upp till förnyat övervägande vid den översyn av lagstiftningen om handelsbolag och enkla bolag som utfördes av 1974 års bolagskommitté. Kommittén uttalade att det enligt kommitténs mening (SOU 1978:67 s 89) inte torde föreligga något större praktiskt behov av det enkla bolaget i dess dåvarande form. Med denna utgångspunkt och då de handelsbolagsrättsliga huvudprinciperna befrämjade krediter och således torde vara lämpliga för bolag som idkade näring, vore det enligt kommitténs mening ändamålsenligt att anknyta handelsbolagsbegreppet till bokföringsskyldighet enligt den nya bokföringslagen som i princip omfattade alla näringsidkare. Några särskilda överväganden om hur en ändrad gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag skulle påverka bolagens skattemässiga situation synes inte ha gjorts.

Under *remissbehandlingen av bolagskommitténs förslag* framkom åtskillig

kritik mot den föreslagna gränslinjen mellan handelsbolag och enkla bolag från myndigheter och organisationer som granskat förslaget från skattemässiga synpunkter.

Remissinstanserna ansåg att det föreslagna handelsbolagsbegreppet fått en alltför vid omfattning. Det förelåg enligt kritikerna alltså ett behov av att kunna driva näringsverksamhet som enkelt bolag. Som exempel på invändningar som riktades mot det framlagda förslaget kan här nämnas att det från flera håll påpekades att det måste uppfattas som ganska verklighetsfrämmande att uthyrning av lägenheter i en fastighet som ägs av två eller flera personer skulle vara att betrakta som en verksamhet bedriven av ett handelsbolag. Även från fiskets organisationer framfördes kritik mot att det inte i fortsättningen skulle finnas möjlighet att driva fiskeverksamhet som enkelt bolag.

Bolagskommittén hade i sitt förslag inte uppställt något krav på registrering som förutsättning för rättssubjektivitetens uppkomst. Vid remissbehandlingen framfördes önskemål om att bolagsbildningen — på samma sätt som gällde för aktiebolag och ekonomiska föreningar — skulle göras avhängig av registrering. Man framhöll att det i fortsättningen kunde bli besvärligare både för bolagsmännen själva och för andra att avgöra bolagets rättsliga status och förhållande till andra samarbetsformer.

I prop 1979/80:143 med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m m erinrade departementschefen först om att skattereglerna för handelsbolagen var föremål för översyn av företagsskattekommittén. Enligt departementschefens mening utgjorde skillnaderna i skattehänseende mellan handelsbolagen och de enkla bolagen — såsom skattereglerna tillämpades enligt gällande rätt — inte tillräckligt skäl för att avstå från en sådan gränsdragning mellan dessa företagsformer som av andra skäl var önskvärd. Detta innebar alltså att han avvisade den från skattehåll framförda kritiken mot den avsevärda utvidgningen av användningsområdet för handelsbolagen och motsvarande inskränkning för de enkla bolagen. Då vissa olägenheter övergångsvis kunde uppkomma förordade departementschefen emellertid att den nya gränsdragningen skulle gälla först efter en femårig övergångstid för bolag som har bildats före den nya lagstiftningens ikraftträdande. Detta blev också riksdagens beslut. Sedermera (prop 1984/85:99) har övergångstiden förlängts intill utgången av år 1987. Rättsläget i dag — sju år efter riksdagens beslut — är alltså att den nya gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag fortfarande inte blivit i sin helhet genomförd.

En fråga som har nära samband med gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag är frågan om till vilken bolagsform *s k konsortier* skall hänföras. Inte minst från skattesynpunkt måste det ju skapas klarhet på denna punkt. Frågan uppmärksammades vid behandlingen i riksdagen av prop 1979/80:143 och blev föremål för ingående överväganden i lagutskottet (LU 1980/81:4). I flera skrivelser till utskottet hade framförts yrkanden om

att låta de aktuella konsortierna förbli enkla bolag. För en sådan ordning talade bl a att en övergång till handelsbolag skulle få betydande skatterättsliga olägenheter. För att tillgodose de framförda önskemålen ansåg utskottet att ordet "gemensamt" borde föras in i lagtexten. Förslaget godtogs av riksdagen och legaldefinitionen i 1 kap 1 § första stycket i nya handelsbolagslagen¹ fick följande lydelse: "Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag".

Företagsskattekommitténs förslag till ändrad definition på handelsbolag

Den legaldefinition på handelsbolag som infördes i 1980 års bolagslag beaktar enligt min mening inte på ett tillfredsställande sätt de skattemässiga synpunkterna. Lagstiftaren underskattade klart betydelsen av skillnaderna i skattehänseende mellan handelsbolagen och de enkla bolagen. Att det föreligger ett behov av det enkla bolaget som företagsform inom vissa näringsgrenar är väl ganska uppenbart. Diskussionen och övervägandena i lagutskottet om behandlingen av konsortierna belyser på sitt sätt betydelsen av en riktig gränsdragning mellan de olika bolagsformerna.

Redan med nu gällande skatteregler är det enligt min uppfattning angeläget att handelsbolagsbegreppet ges en annan utformning än det fick i 1980 års bolagslag. Kommer 1980 års företagsskattekommittés förslag om en ny metod för beskattning av handelsbolagen — där alltså dessa bolag gjorts till självständiga skattesubjekt — att läggas till grund för lagstiftning blir det en nödvändighet att också ompröva det nuvarande handelsbolagsbegreppet. Här skall kort anges innebörden och räckvidden av det förslag till ny legaldefinition på handelsbolag som lagts fram av företagsskattekommittén.

Kommittén instämmer i allt väsentligt i den kritik som från skattesynpunkt riktades mot det nu gällande handelsbolagsbegreppet när detta infördes 1980. Vid diskussionerna inom kommittén har det således bedömts som mycket angeläget att det även i fortsättningen skall finnas möjlighet att använda enkelt bolag som företagsform t ex vid uthyrning av samägda fastigheter och vid utövande av fiskeverksamhet. Kommittén framhåller att det även inom andra områden kan föreligga behov av det enkla bolaget som företagsform.

Såsom nyss påpekats har kommittén starkt understrukit att en övergång till ett system, där den nuvarande delägarbeskattningen har avskaffats och handelsbolagen i stället beskattas som självständiga skattesubjekt, förutsätter en klar gränslinje mellan handelsbolag å ena sidan och andra samarbetsformer — närmast då enkla bolag och konsortier — å andra sidan.

¹ I prop hade gjorts den lagtekniska ändringen i bolagskommitténs förslag till lagtext att begreppet handelsbolag definierades direkt i den nya lagen alltså utan hänvisning till bokföringslagen. Eftersom bokföringslagen i princip omfattar alla näringsidkare torde lagstiftaren inte ha avsett att göra någon saklig ändring i definitionen i förhållande till vad kommittén föreslagit.

Mot den bakgrunden har kommittén föreslagit att vederbörlig registrering skall — på samma sätt som gäller för aktiebolag och ekonomiska föreningar — vara förutsättning för rättssubjektivitetens uppkomst. När frågan om registrering eller inte registrering diskuterades i prop 1979/80:143 hänvisade departementschefen till att ett handelsbolag framförallt kännetecknades av bolagsmännens solidariska ansvar för bolagsskulderna. Inträdet av denna rättsverkan borde enligt departementschefen normalt inte få vara beroende av huruvida bolagsmännen hade låtit registrera bolaget. Det finns emellertid, framhåller kommittén, anledning att i detta sammanhang erinra om att solidariskt ansvar även kan uppkomma för bolagsmän i ett enkelt bolag enligt bestämmelserna i 4 kap 5 och 6 §§ handelsbolagslagen. En ytterligare omständighet att beakta i detta sammanhang är att tredjemans möjlighet att dra fördel av det skydd som bolagsmännens solidariska ansvar är avsett att innebära sannolikt i hög grad är avhängig av att handelsbolaget har införts i handelsregistret. Om så inte har skett har tredje man svårt att söka andra bolagsmän än dem som har deltagit i avtalet med honom och som oberoende av registrering är bundna av ett solidariskt ansvar. Tredje man saknar helt enkelt kännedom om övriga bolagsmän, påpekar kommittén.

Beträffande den form av samarbete mellan olika företag som sker i s k konsortier har företagsskattekommittén erinrat om att lagutskottet i sitt betänkande (LU 1980/81:4) bl a uttalat att det avgörande för om ett konsortium i fortsättningen skall bli handelsbolag eller enkelt bolag blir frågan av vem näringsverksamheten skall anses utövad — av de enskilda konsortiedelägarna eller av bolaget. Svaret på denna fråga, framhöll utskottet, fick bero på en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Utskottet angav ett flertal olika kriterier som kunde tjäna till ledning som tolkningsdata. Företagsskattekommittén understryker starkt att i ett system där handelsbolaget skall utgöra ett särskilt skattesubjekt — som alltså skall debiteras skatt och andra avgifter — måste skattemyndigheterna vid den årliga taxeringen med hög grad av säkerhet kunna avgöra om det föreligger ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Att hänvisa taxeringsnämnden att göra en "helhetsbedömning" av en rad olika tolkningsdata skulle enligt kommittén vara att försätta nämnderna i en omöjlig situation. Även när det gäller konsortierna kan alltså, menar kommittén, anföras starka skäl för att registrering skall vara förutsättning för rättssubjektivitetens uppkomst.

Det har redan nämnts att departementschefen i prop 1979/80:143 i samband med att han diskuterade beskattningsaspekten av ett ändrat handelsbolagsbegrepp erinrade om att 1980 års företagsskattekommitté hade till uppgift att se över skattereglerna för handelsbolag. Även i prop 1984/85:99 med förslag om förlängning av den särskilda övergångstid, som gäller för ikraftträdandet av bestämmelserna om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag i nya bolagslagen, återkom departementschefen till det samband

som föreligger mellan denna fråga och det uppdrag som lämnats till företags-
skattekommittén. De gjorda uttalandena måste väl tolkas så att lagstiftaren är
medveten om att införandet av nya regler för beskattning av handelsbolagen
kan aktualisera frågan om en revidering av handelsbolagsbegreppet i 1980 års
handelsbolagslag. Jag har redan inledningsvis sagt att enligt min mening är en
annan utformning av legaldefinitionen på handelsbolag än den som nu finns i
bolagslagen önskvärd redan med de skatteregler som gäller i dag. Eftersom
det knappast är realistiskt att räkna med att statsmakterna skall hinna ta
ställning till hela frågan om nya regler (staketmetoden) för beskattning av
enskild näringsverksamhet och av handelsbolagen före den 1 januari 1988 —
dvs den dag då den förlängda övergångstiden för övergångsbestämmelserna
till 1980 års handelsbolagslag löper ut — måste lagstiftaren dessförinnan ånyo
överväga frågan om ytterligare förlängning av övergångstiden. En rimligare
ordning vore då att frågan om en revidering av handelsbolagsbegreppet löstes
separat och att de skattemässiga synpunkterna tillgodosågs i enlighet med det
förslag om registrering av handelsbolagen, som företagsskattekommittén lagt
fram i sitt betänkande SOU 1986:44.

Nyreviderad!



Folke Nilsson och Staffan Seth

SKATTE- OCH DEKLARATIONSHANDBOKEN 87

för yrkesverksamma inom skatteområdet och studerande i skatterätt. Mycket överskådlig och tack vare marginalrubriker, lagtexthänvisningar och sakregisterna även en mycket användbar uppslagsbok för t ex rörelseidkare och fastighetsägare.

Skattereglerna har ändrats på åtskilliga punkter sedan föregående upplaga, och här har alla skattebeslut som fattats t o m vårriksdagen 1986 beaktats. 750 s. **Ca 478 kr** (inkl moms 590 kr).

Köp den i bokhandeln eller direkt från
LTs förlag, Box 620, 151 27 Södertälje. Tfn 0755/325 40.

Fakta Fritid Hobby Yrke från  LTs förlag