

Ny handelsbolagsbeskattning — ett principförslag

Av kammarrättsassessorn Bertil Ekholm

Företagskatteskommittén har under hösten avlämnat delbetänkandet: Staketmetod för beskattning av handelsbolag (SOU 1986:44). Som titeln antyder har förslaget nära anknytning till det förslag för beskattning av enskild näringsverksamhet enligt staketmetoden, som kommittén avlämnade 1984 (SOU 1984:70).¹

Staketmetoden tillämpad på handelsbolagen innebär i korthet att bolagen behandlas som från bolagsmännen fristående skattesubjekt och att bolagsmännen beskattas i den takt som de tar ut vinsterna från bolaget.

Utredningsuppdraget

I kommitténs ursprungliga direktiv (1979) underströk departementschefen, statsrådet Mundebo, att rättsläget i fråga om handelsbolagens beskattningsförhållanden i många avseenden var oklart. Det hade bl a påtalats, framhöll departementschefen, att handelsbolagskonstruktionen — och särskilt då kommanditbolagen — i vissa fall hade utnyttjats för skatteundandragande åtgärder. Kommittén hade enligt direktiven stor frihet att pröva olika metoder för en omläggning av beskattningen av handelsbolag. Målsättningen för kommitténs arbete borde vara att utforma skattereglerna så att handelsbolagen kunde användas på ett ändamålsenligt sätt av framför allt mindre och medelstora företag. Det var samtidigt angeläget att regelsystemet inte öppnade möjligheter till skatteundandragande åtgärder. Som en av flera vägar att nå detta mål nämndes att handelsbolagen gjordes till särskilda skattesubjekt.

Genom tilläggsdirektiv (1982) fick kommittén i uppdrag att utreda frågan om en staketmetod för beskattning av enskilda näringsidkare. Resultatet av kommitténs överväganden redovisades i det inledningsvis omnämnda betänkandet SOU 1984:70. I det nu aktuella betänkandet om handelsbolagens beskattning framhåller kommittén att översynen av handelsbolagens beskattningsförhållanden måste ha som utgångspunkt det regelsystem som skall gälla

¹ Se Åbjörnsson SN 1984 s 507.

för beskattning av enskild näringsverksamhet. Kommittén har alltså utgått från den förutsättningen att staketmetoden skall tillämpas vid beskattning av enskilt bedriven näringsverksamhet.²

Det civilrättsliga handelsbolagsbegreppet

I ett system där handelsbolaget skall behandlas som ett från bolagsmännen fristående skattesubjekt blir frågan om gränsdragningen mellan handelsbolag och övriga bolagsformer (närmast då enkla bolag och konsortier) av grundläggande betydelse. Kommittén har lagt fram förslag om en ändring av den nuvarande definitionen på handelsbolag i 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag. Kommittén föreslår för sin del att ett handelsbolag skall anses föreligga först då bolaget har blivit infört i handelsregistret. En närmare redogörelse för kommitténs överväganden i denna del lämnas i en här ovan intagen artikel.

Skattesatsen för handelsbolagen

Vid bestämmandet av vilken skattesats som skall gälla för handelsbolagen har kommittén haft för ögonen att det för beskattningen av en viss verksamhet inte skall ha någon betydelse om en ensam person utövar verksamheten eller om detta sker gemensamt i handelsbolag. Om två fysiska personer gemensamt i handelsbolag utövar en viss verksamhet bör det alltså kunna ske på i huvudsak samma skattemässiga villkor som om de var och en för sig utövat verksamheten. Eftersom kommittén i det tidigare betänkandet om staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet föreslagit att en enskild näringsidkare skall erlagga en statlig proportionell skatt på 10 procent på vinster som sparas innanför staketet, föreslår kommittén nu att ett handelsbolag med fysiska personer som bolagsmän också skall ha en skattesats på 10 procent på vinster som bolagsmännen låter stå kvar i bolaget. Om juridiska personer går samman och bildar ett handelsbolag föreslås skattesatsen på motsvarande sätt bli 52 procent, dvs samma skattesats som om bolagsmännen själva bedrivit verksamheten. (Det har vid utformningen av systemet inte varit möjligt att beakta att inte alla juridiska personer har samma skattesats.)

Det finns emellertid ytterligare en grupp av handelsbolag nämligen sådana bolag som har både fysiska och juridiska personer som bolagsmän. Den tidigare redovisade principen för bestämningen av skattesatsen skulle närmast leda till att ett sådant handelsbolag skulle ha två olika skattesatser. Vinsten i bolaget skulle i sådant fall delas upp mellan de fysiska och juridiska personerna. Med hänsyn till den stora frihet som råder för bolagsmännen att fördela vinsten i bolaget mellan sig och också ändra överenskommen vinstfördelning,

² En ledamot (m) har i ett till betänkandet fogat särskilt yttrande ifrågasatt staketmetoden som beskattningsform. Något motsvarande yttrande gjordes inte vid framläggandet av det tidigare betänkandet om staketmetod för beskattning av enskild näringsverksamhet.

har kommittén funnit att en sådan ordning förutsätter såväl ett utbyggt redovisningsförfarande som en taxeringsmässig handläggning av skattefrågorna som skulle bli ganska svåröverskådlig. Kommittén avvisar därför ett system med två olika skattesatser för samma handelsbolag. Kommittén föreslår i stället att skattesatsen bestäms till 52 procent för bolag som har både fysiska och juridiska personer i delägarkretsen. Kommittén är inte enig i denna fråga. I ett särskilt yttrande har kommitténs borgerliga ledamöter med instämmande av de sakkunniga från näringslivets organisationer understrukit det angelägna i att denna fråga ytterligare penetreras. Man framhåller att det bör vara möjligt att finna en lösning som bygger på olika skattesatser för fysiska och juridiska personer i ett handelsbolag.

De olika skattesatser som enligt kommitténs förslag skall gälla för handelsbolaget om bolaget består av enbart enskilda personer eller om också juridiska personer ingår i delägarkretsen har gjort att särskild uppmärksamhet har fått ägnas frågan vilka skattemässiga effekter som förändringar i delägarkretsen skall ha för handelsbolagets skattesituation. Om en juridisk person blir bolagsman i ett handelsbolag med tidigare enbart fysiska personer som delägare medför detta enligt förslaget att skattesatsen för bolaget därefter blir 52 procent. Däremot har kommittén inte funnit anledning föreslå att de vinster som uppkommit tidigare år och som ackumulerats i bolaget skall framtagas till beskattning i samband med att den juridiska personen inträder i bolaget. Förvärv av andel i bolaget utan att förvärvaren blir bolagsman föreslås få samma effekt som inträde som bolagsman.

Närmare om inkomstberäkningen i handelsbolag

För enskilda näringsidkare innebär staketmetoden att näringsverksamheten hålles åtskild från näringsidkarens privata ekonomi. Det slås ett "staket" kring näringsverksamheten. "Näringsverksamhet" har använts som en gemensam beteckning på vad som idag redovisas i skilda förvärvskällor inom inkomstlagen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse. Metodens tillämpning på handelsbolag innebär att staketet sätts mellan bolag och bolagsman. Innanför staketet kan det därför vid beskattning av handelsbolag utöver näringsverksamhet bli aktuellt att redovisa inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet, inkomst av kapital och i det fall att handelsbolaget är delägare i ett annat bolag uttag från handelsbolag.

Vad först angår näringsverksamheten föreslår kommittén att i princip samma förvärvskälleindelning skall gälla som för enskilda näringsidkare. I fråga om den skattemässiga redovisningen av en enskild näringsidkares fastighetsinnehav innebar kommitténs förra förslag att intäkter och kostnader delades upp mellan näringsverksamheten och näringsidkaren personligen. Löpande driftkostnader skall således hänföras till näringsverksamheten medan värdeminskningsavdrag skall göras utanför staketet i näringsidkarens egen deklara-

tion från inkomst av eget företag. Konstruktionen hade ytterst sin grund i principen att staketet gick kring näringsverksamheten och att inkomstslaget inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet alltså låg utanför. För handelsbolagens del skall någon motsvarande uppdelning inte göras. All redovisning av ett handelsbolags fastighetsinnehav — också ev schablonvillor som bolaget äger — sker i näringsverksamheten. Kommittén föreslår för övrigt att inte heller för övriga juridiska personer skall någon schablonbeskattning av en- och tvåfamiljsfastigheter ske. Det blir således i framtiden — om förslaget genomförs — inte aktuellt att vid taxeringen göra bedömningen om hyresmarknad finns på orten eller om fastigheten kan anses upplåten till tjänsteman i ledande ställning.

Med den begränsning av skatteuttaget till 10 procent som kommittén föreslår för flertalet handelsbolag anser kommittén att de resultatreglerande åtgärderna kan begränsas till att endast gälla avdrag för lagernedskrivning, avsättning till lönebaserad resultatutjämningsfond och eldsvådefonder. För handelsbolag med en skattesats på 52 procent föreslås inte någon begränsning av de resultatreglerande åtgärderna. Dessa handelsbolag skall för övrigt enligt förslaget bli inordnade bland de skattesubjekt som medges rätt till avdrag för avsättning till allmän investeringsfond.

Den författningsmässiga regleringen av inkomst av näringsverksamhet föreslås ske i en särskild lag om beräkning av inkomst av näringsverksamhet gemensam för enskilda näringsidkare och handelsbolag. I övriga inkomstslag skall inkomstberäkningen ske enligt kommunalskattelagens regler.

Kommitténs förslag innebär att handelsbolagen medges rätt till avdrag för bolagsmans vinstuttag från bolaget. Dubbelbeskattning i den mening som gäller för aktiebolagen införs således ej. Avdraget för gjorda uttag är inte förvärvskälleanknutet utan sker från det samlade resultatet av bolagets förvärvskällor.

Beskattningen av bolagsman

Bolagsmannen beskattas enligt förslaget för sina uttag av bolagets vinster. För beskattningen av uttagen har kommittén utarbetat förslag till ett nytt inkomstslag inom kommunalskattelagens ram, inkomst av handelsbolag. Det är endast bolagsmans uttag av vinster uppkomna i handelsbolaget som skall föranleda beskattning. Tar bolagsman tillbaka vad han tillskjutit bolaget skall detta inte föranleda beskattning. Det tillskjutna kapitalet förutsätts vara beskattat utanför bolaget. Jag kommer längre fram att behandla tillskott som sker för förlusttäckning. Från dylika tillskott bortses alltså i detta sammanhang. Uttag som bolagsman gör från ett handelsbolag kan i det särskilda fallet vara uttag av tillskjutet kapital eller uttag av vinstmedel eller avse såväl tillskjutet kapital som vinstmedel. Detta medför i sin tur att det egna kapitalet i handelsbolaget måste vara uppdelat mellan tillskjutet kapital och ackumule-

rade vinstmedel. Kommittén föreslår att bokföringslagens 19 § kompletteras med en bestämmelse om att handelsbolaget i sin redovisning av det egna kapitalet skall göra denna uppdelning.

Uttaga vinstmedel uppdelas däremot inte hos bolagsmännen med hänsyn till vilket inkomstslag för handelsbolaget som uttaget härrör ifrån. Detta medför enligt förslaget att även vinster vilka hos bolaget har varit skattefria, vid uttag kommer att beskattas hos bolagsmännen. Handelsbolagets realisationsvinster skall alltså behandlas på samma sätt som aktiebolagets reavinster. Kommittén är inte enig i denna fråga. De borgerliga ledamöterna har i det särskilda yttrandet uttalat att den skattemässiga behandlingen av reavinster i handelsbolag bör vara likvärdig med den som gäller för fysiska personer.

Utmärkande för bolagslagen är den frihet som bolagsmännen har att fritt fördela bolagets överskott mellan sig. Denna ordning har också i flertalet fall hittills godtagits vid taxeringen. I fråga om handelsbolag i vilka makar och föräldrar och barn ingår som bolagsmän har emellertid lagstiftaren som bekant begränsat den fria fördelningsrätten genom särregler för fåmansföretagen. Kommittén föreslår inte någon ändring när det gäller vinstfördelningen. Vinstfördelningen sådan den kommit till uttryck genom *gjorda uttag* bör alltså i flertalet fall godtagas. När det gäller fåmansföretagsreglerna har kommittén uttalat att den avser att senare återkomma till dessa regler.

En med uttag från handelsbolag nära sammanhängande fråga är behandlingen av lån från handelsbolag. I likhet med vad som var fallet ifråga om lån från aktiebolag före det att låneförbudet infördes i aktiebolagslagen kan lån från handelsbolag i normalfallet sägas ha karaktären av vinstuttag från bolaget. Kommittén har valt att i skattehänseende jämställa lån med uttag från handelsbolaget. Detta gäller också de fall då bolaget ställer säkerhet för bolagsmans lån.

Kommittén har övervägt om man ifråga om socialavgiftsuttaget skulle behandla bolagsmännen som anställda i bolaget och alltså låta bolaget erlägga arbetsgivaravgifter. Övervägande skäl talar emellertid enligt kommittén för att bibehålla nuvarande ordning att bolagsmännen erlägger egenavgifter. Av tillämpningsskäl föreslås att enhetliga regler skall gälla för uttag av socialavgifter i så måtto att underlaget utgörs av det skattepliktiga uttaget från handelsbolaget. Det saknar därvid betydelse om bolagsmannen varit verksam i bolaget eller ej. Förslaget innebär således i vissa fall en breddning av underlaget för avgiftsuttaget.

Som huvudregel gäller att alla uttag från handelsbolag av annat än likvida medel skall ske till marknadsvärden. I en speciell situation har emellertid kommittén funnit skäl göra undantag från denna regel. Detta gäller de fall då handelsbolagets tillgångar genom apport överförs till ett aktiebolag. Tekniskt sett är det fråga om uttag och skulle alltså ske till marknadsvärden. Byte av företagsform bör emellertid kunna ske utan upplösning av dolda reserver.

Kommittén föreslår därför att uttag av tillgångar i samband med att verksamheten övergår till att drivas i aktiebolagsform skall kunna ske till bokförda värden. Detta gäller också vid övergång från handelsbolag till enskild firma som beskattas enligt staketmetoden.

Kritiken mot dagens ordning när det gäller beskattning av handelsbolagen har i stor utsträckning rört behandlingen av underskott uppkomna i handelsbolag/kommanditbolag. När nu kommittén föreslår att handelsbolagen skall vara självständiga skattesubjekt leder detta i och för sig till att bolagets resultat inte skall påverka bolagsmännens beskattning. Bolagsmännens civilrättsliga ansvar för bolagets förbindelser kvarstår dock oförändrat. Kommittén föreslår därför att bolagsman som gör tillskott till bolaget för förlusttäckning bör få göra detta med obeskattade medel. Ett sådant tillskott intäktsförs hos bolaget och bolagsmannen får ett mot tillskottet svarande allmänt avdrag. Det är samma ordning som kommittén tidigare förordat för enskilda näringsidkare vid beskattning enligt staketmetoden.

Det låga skatteuttaget på vinster som sparas i bolaget möjliggör i flertalet fall en snabbare uppbyggnad av substans i bolaget än vad som idag är fallet. Detta är också ett uttalat motiv för omläggningen av beskattningen. På vinstmedlen vilar emellertid en latent skatt som utlöses vid uttag. Prissättning på en andel i ett handelsbolag blir därför beroende också av köparens marginalskattesituation. Det är enligt kommittén inte möjligt att utforma ett system som kan beakta sådana faktorer. En övergång till att behandla handelsbolagen som särskilda skattesubjekt föranleder därför enligt förslaget inte någon förändring av beskattningen i samband med avyttring av bolagsandel.

Avslutande synpunkter

Kommitténs förslag behandlar handelsbolagens beskattning. Förslaget föranleder emellertid ändringar också beträffande dödsbokeskattningen. Kommitténs förslag på detta område innebär att dödsbona görs till skattesubjekt också för tid efter den sk avvecklingsperiodens utgång. Avvecklingsperioden föreslås bli förlängd med två år. Beskattningen av dödsbon kommer från och med sjätte året efter dödsfallsåret att ha stora likheter med familjestiftelsernas beskattning. På dödsboets inkomster skall utgå en statlig proportionell skatt på 52 procent. Någon beskattning hos delägarna för utdelat belopp föreslås emellertid inte utan all beskattning sker i dödsboet, som alltså inte erhåller avdrag för vad som utdelas till dödsbodelägarna.

Med framläggandet av förslaget till staketmetod för beskattning av handelsbolag har kommittén fullföljt det arbete som inleddes med förslaget till ny beskattningsordning för enskilda näringsidkare. Politisk ställning har inte tagits till frågan om beskattningen för enskilda näringsidkare och handelsbolag skall ordnas på det sätt som redovisas i kommitténs båda betänkanden. Från kommitténs sida har framhållits att det är fråga om principförslag.

Övergångsfrågorna har under sådana förhållanden givits ett mer begränsat utrymme än vad som är vanligt. Kommittén har emellertid behandlat tre övergångsfrågor. Det gäller bestämningen av det egna kapitalet vid en övergång till en ny beskattningsordning, behandlingen av negativa kapitalkonton och en regel om uttag till bokfört värde av egendom som vid avyttring skall beskattas enligt reavinstreglerna. Den fråga som torde ha störst intresse är behandlingen av negativa kapitalkonton. Kommittén är klar över att det inte är möjligt att kräva att bolagsmännen skall nollställa sina kapitalkonton inför övergången. Å andra sidan måste någon form av beskattningseffekt knytas till de negativa kapitalkontona. Kommittén har därför föreslagit att bolagsman inom inkomstslaget inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet skall beskattas för ett belopp motsvarande en ränta på den skattecredit som han får anses ha skaffat sig genom att han i förtid tagit bolagets vinster i anspråk. Om bolaget avskriver det lån som bolagsmannen får sägas ha hos bolaget skall denne beskattas härför som inkomst av handelsbolag.

Kommittén har i det författningstekniska läge som råder sedan den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades avstått från att nu lägga fram fullständiga författningsförslag. De utarbetade författningstexterna omfattar endast centrala avsnitt och har till syfte att underlätta förståelsen av förslagen. Genomförs kommitténs förslag kommer det inte att finnas någon som kommer att vara skattskyldig till kommunal inkomstskatt för de tre inkomstlagen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet (konventionell metod) och rörelse. Kommunalskattelagen är naturligtvis under sådana förhållanden inte rätt plats för de materiella bestämmelserna för beräkning av exempelvis ett aktiebolags inkomst av rörelse. Ett genomförande av kommitténs förslag bör därför utgöra ett ytterligare skäl för den övergripande översyn av systematiken i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt, som departementschefen ställde i utsikt i prop 1984/85:70 med förslag till slopande av den kommunala beskattningen av juridiska personer.

AKTIEBREV TILL SALU!

Svenska Standardbolag AB erbjuder ett brett sortiment av aktiebrev, aktieböcker och andra bolagshandlingar till mycket konkurrenskraftiga priser.

Aktiebrev (1-, 5-, 10-, 50-, 100-brev eller neutrala aktiebrev, bundna eller fria, med eller utan hembud)	per st	7:-
Vid samtidig beställning av minst 100 ex	"	5:-
Utdelningskuponger, ark om 10 kuponger	"	5:-
Konvertibelt skuldebrev	"	6:-
Räntekuponger, ark om 10 kuponger	"	5:-
Aktieboksomslag	"	2:-
Aktiebokförsättsblad	"	2:-
Aktieboksblad, 8 införingar	"	2:-
Aktiebok, inbunden 196 införingar	"	75:-
Bolagspärm med register	"	40:-
Register	"	15:-

Mervärdesskatt, porto och postförskottsavgift tillkommer

JA, VI BESTÄLLER FÖLJANDE:

Bundna aktier: med hembud utan hembud
..... 1-brev 5-brev 10-brev 50-brev 100-brev
..... neutralt brev neutrala brev

Fria aktier: med hembud utan hembud
..... 1-brev 5-brev 10-brev 50-brev 100-brev
..... neutralt brev neutrala brev

..... utdelningskuponger konvertibelt skuldebrev räntekuponger
..... aktieboksomslag försättsblad aktieboksblad
..... aktieboken inb. bolagspärm m reg register

Företag Namn
Adress
Postnr Ort



Svenska Standardbolag AB

Box 292, 791 27 FALUN, Tel 023-180 70