

Urban Rydin

Kapitalbildning i handelsbolag

I denna uppsats — som främst skall ses som ett debattinlägg — behandlas förmögenhetsbeskattning av andelar i handelsbolag. Mot bakgrund av det faktum att frågeställningen ytterst sparsamt kommenterats i förarbeten och doktrin (mig veterligen har spörsmålet ej heller slutligen avgjorts av RR) redogöres nedan för underutvecklade tankar på området. Uppsatsen består av en förkortad version av en promemoria som framtagits för användande vid LRF konsult:s internutbildning av revisorer. Då frågan om hur förmögenhetsredovisningen i praktiken skall gå till, är intimt förknippad med frågor om kapitalbildning i handelsbolag, inleds uppsatsen med några kommentarer om denna.

Kapitalbildning i handelsbolag

Det finns inte något krav i lag om handelsbolag och enkla bolag (HBL), att delägarna skall tillskjuta medel till bolaget. Skälet till detta är naturligtvis att delägarna är ansvariga gentemot fordringsägarna för bolagets förpliktelser. Det torde dock höra till undantagen att bolag ej tillförs startkapital.

Insats är det förmögenhetsvärde som bolagsmannen tillfört (eller utfäst sig att tillföra) bolaget med verkan att han får de rättigheter/skyldigheter som enligt HBL och bolagsavtalet tillkommer honom.

Om ingenting avtalats är delägare i handelsbolag ej skyldiga att tillskjuta kapital utöver startinsatsen. Det är alltså av stor vikt att denna fråga regleras i bolagsavtalet. Det är vidare viktigt att delägarna bestämmer under vilka förutsättningar me-

del får uttagas ur bolaget. Det kan då vara fråga om både tillskjutet kapital eller vinstmedel.

Varje bolagsman har (sedan årsbokslut upprättats) — i avsaknad av särskild reglering — rätt att få ut ränta, arvode och vinstandel. På denna punkt finns regler som kvarhåller medel i bolaget till dess den avtalade kapitalinsatsen är täckt.

Respektive bolagsmans andel i bolaget har i regel betydelse vid bolagsmännens interna avräkning (jfr nedan angående förmögenhetsredovisningen av andelar i handelsbolag). På grund av detta har i HBL införts följande regel (2 kap 10 §). ”Vad en bolagsman har rätt att lyfta för ett räkenskapsår skall läggas till hans insats, om han inte före utgången av följande räkenskapsår begagnar sig av lyftningsrätten. Hans behållna insats får dock inte mot någon annan bolagsmans bestridande ökas utöver vad den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen”.

Vid diskussioner rörande kapitalbildningen i handelsbolag kan man skilja på följande begrepp:

- 1) avtalad insats
- 2) inbetalad insats
- 3) behållen insats

- 1) *Avtalad insats* är den insats som bolagsmannen skall inbetala till bolaget i enlighet med regleringen i bolagsavtalet. Bolagsmännen har varken skyldighet eller rätt att utan ett nytt bolagsavtal öka sin avtalade insats.
- 2) Till den del den avtalade insatsen är betald föreligger *inbetalad insats*. En försummad inbetalning innebär att bolagsmannen svarar gentemot bolaget för uppkommen skada (2 kap 14 §). Vidare kan skyldighet att betala dröjsmålsränta uppkomma (2 kap 13 §)
- 3) Den *behållna insatsen* bildas från början av det belopp som inbetalats såsom avtalad insats. I den mån övriga bolagsmän samtycker (2 kap 10 §) kan den behållna insatsen herefter öka genom att ytterligare tillskott, ränta, förvaltningsarvode eller årsvinst lägges till insatsen. Om bolagsmannen i övrigt insätter eller låter belopp inestå i bolaget uppkommer inte en insatsökning utan en försträckning till bolaget. Den behållna insatsen kan vidare minskas genom kapitaluttag eller genom uppkommen förlust.

Observera att en bolagsman förutom kapitalinsatser kan tillskjuta bolaget medel i form av lån. Vidare kan en bolagsman låna från bolaget. Då dessa transaktioner bl a skattemässigt behandlas annorlunda än kapitalinsättningar/uttag, är det av vikt att delägarna gör klart under vilken rättstitel pengarna skall arbeta i bolaget. Civilrättsligt kan bokföring ske antingen som tillgång/skuld eller via kapitalkontot. Används sistnämnda metod skall enligt undertecknads uppfattning bokföring ske under särskild rubrik.

Ovanstående regler gäller även för den s k komplementären i ett kommanditbo-

lag, medan delvis andra regler gäller för kommanditdelägaren. Då denne endast är ansvarig för ett belopp motsvarande den andel han tillskjutit, följer av detta att även han måste ha gjort ett tillskott. Han fullgör sin skyldighet både gentemot de övriga bolagsmännen och tredje man genom att betala in sin utfästa insats i bolaget (om inte annat avtalats).

Förmögenhetsbeskattning av handelsbolag

Handelsbolag är inte skattskyldigt enligt lag om statlig förmögenhetsskatt utan av 3 § 1 mom c) och d) nämnda lag framgår att delägarna är skattskyldiga för värdet av sina andelar.

Andelar i handels- och kommanditbolag skall i enlighet med regleringen i SFL (4 § 6 st resp. punkt 5 av anv. till 3 och 4 §§) i princip tas upp till allmänna saluvärdet. Detta är huvudregeln. Liksom i fråga om icke börsnoterade aktier skall man dock i förekommande fall ta hänsyn till de särskilda reglerna rörande värdering av tillgångar i jordbruk eller rörelse.

Dessa regler förutsätter att substansvärdering sker (under vissa speciella omständigheter kan andra regler än substansvärdering tillämpas, se vidare RSV Dt 1987:8).

Detta leder till att huvudregeln — p g a svårigheter att fastställa saluvärdet — i praktiken ”ersätts” av en substansvärdering av hela bolaget, där hänsyn tas till de specialregler som finns gällande jordbruks- och rörelsetillgångar. Delägarna har sedan att redovisa sina andelar av bolagets totala förmögenhet (beräknad i enlighet med värderingsreglerna i SFL och i RSV Dt 1987:8)

Praktisk tillämpning

Hur förmögenhetsbeskattningen i praktiken skall gå till berörs ytterst sparsamt i doktrin, rättspraxis och av RSV. Enligt undertecknads uppfattning bör en förmögenhetstaxering gå till på så sätt att bolagets substans (tillgångar — skulder) framräknas.

Den framräknade substansen skall fördelas på bolagsmännen efter andelstal. Vid denna fördelning, som skall spegla äganderätten till egendomen, torde man kunna utgå från de regler som gäller vid bolagsskifte.

I 2 kap 34 § 2 st lag om handelsbolag och enkla bolag stadgas — rörande skifte — att varje bolagsman har rätt att ur de behållna tillgångarna (substansen) få tillbaka sin behållna insats enligt det senaste årsbokslutet eller, om inget årsbokslut gjorts, vad han betalat in till bolaget som insats (hänsyn måste naturligtvis tas till eventuell återtagning av gjord inbetalning). Uppstår ett överskott, utgör detta den slutliga vinsten. Denna fördelas efter samma grunder som vinstfördelning under

bolagets bestånd. Om inte behållningen räcker till, räknas bristen som förlust. Även den slutliga förlusten skall fördelas enligt samma fördelningsnorm som under bolagets livstid. Ovan nämnd lagregel är dispositiv, vilket innebär att parternas egen reglering tar över även vid förmögenhetsskattevärderingen.

En fråga som bör besvaras under denna rubrik är hur relationen marknadsvärdesubstans/förmögenhetsskattevärderingssubstans skall behandlas. Värderingsreglerna i SFL och RSV Dt 1987:8 anger att viss egendom, vid förmögenhetstaxeringen, skall tas upp till lägre pris än marknadsvärdena. Det kan då vara fråga om värdepapper av olika slag, fastigheter och tillgångar/skulder som förekommer i jordbruk och rörelse.

Som angivits ovan är det bolagsskiftesreglerna som skall användas även vid den substansfördelning som SFL:s bestämmelser medför. Här uppstår ett problem då dessa regler förutsätter marknadsvärdering av substansen. Används icke denna värdering kommer de behållna insatsernas storlekar att på ett missvisande sätt påverka substans och sedermera även slutlig vinst. Resultatet kommer då ej att på ett riktigt sätt spegla ägarförhållandena i bolaget.

Enligt undertecknads uppfattning bör således — innan hänsyn till värderingsreglerna i SFL och RSV Dt 1987:8 tages — den marknadsmässiga substansen framräknas och fördelas. Då det gäller rörelsetillgångar kan av praktiska skäl RSV:s oreducerade värderingsregler användas, medan fastigheter och värdepapper bör upptagas till ett försiktigt marknadspris. Det resultat som en dylik fördelning ger kommer att på ett korrekt och riktigt sätt spegla ägarförhållandena i bolaget. Denna fiktiva skiftesfördelning kan sedan läggas till grund för den substansjustering som SFL och RSV:s anvisningar medger.

Sammanfattningsvis bör således en förmögenhetsredovisning av andelar i handelsbolag ske på följande sätt:

- 1) Den "marknadsmässiga" substansen framräknas
- 2) Substansfördelning genomförs. Vid denna användes skiftesreglerna i 2 kap. 34 § HBL.
- 3) Den ägarbild som fördelningen enligt 2 ovan visar används som grund för förmögenhetsredovisningen.

Gången kan illustreras med följande exempel:

Tillgångar: Fastighet med marknadsvärde 100 000 tax. värde 50 000
Rörelsetillgångar 125 000 (bokf. värde)
"Övriga tillgångar" 100 000

Skulder: Inteckningsskuld 75 000
Rörelseskuld 25 000

Total marknadsmässig substans: $325\ 000 - 100\ 000 = 225\ 000$.

Total förmögenhetsskattesubstans: $100\ 000 + 50\ 000 - 75\ 000 + 0,3 \times (125\ 000 - 25\ 000) = 105\ 000$.

Först fördelas den marknadsmässiga substansen (225 000) på delägarna. Vinstfördelningsavtalet säger 2/3 till A och 1/3 till B.

Beh.insats	A	B	225 000
A + 25 000	+ 25 000	+ 25 000	— 50 000
B + 25 000	+ 116 667	+ 58 333	—175 000
	+ 141 667	+ 83 333	0

Ägarbilden är således sådan att A äger 63 % och B äger 37 % av bolaget. Efter att ha konstaterat detta skall de förmögenhetsskatterättsliga siffrorna framräknas.

$$A = 0,63 \times 105\,000 = 66\,150 \text{ kr}$$

$$B = 0,37 \times 105\,000 = 38\,850 \text{ kr}$$

Något låneförbud motsvarande det i aktiebolagslagen finns inte för handelsbolag, varför bolagsmannen förutom kapitalinsatser och kapitaluttag kan låna från bolaget resp. låna till bolaget. Dessa lån ingår i bolagets substans antingen som tillgång (fodran) eller som skuld. Observera att i substansen skall inräknas bolagets samtliga fordringar mot bolagsmännen, förutom rena lån även sådana som är grundade på bolagsförhållandet, t ex fordringar på avtalad insats, ränta (2 kap 13 § 2 st) eller skadestånd (2 kap 14 §). I konsekvens härmed skall även inräknas arvode, kostnadsersättningar, räntor och vinst, som gottskrivits honom men inte uttagits, förutsatt att det inte enligt 2 kap 10 § lagts till hans insats. Av 2 kap 9 § framgår dock att det är först sedan årsbokslut upprättats som bolagsmannen har rätt att få ut vad som tillgodoförts honom enligt 2 kap 6 § och 8 §.

För bolagsmannen är det egna kapitalet i handelsbolaget — i den mån det inte motsvaras av rörelsefrämmande tillgångar — att betrakta som företagsförmögenhet (som skall tas upp till 30 %). Till handelsbolaget utplånat kapital utgör däremot privat förmögenhet för delägarna (skall tas upp till 100 %).

Grundläggande frågeställningar

Här kan det vara på sin plats att diskutera varför skiftesreglerna i 34 § skall tillämpas även vid förmögenhetsskatteredovisningen. Vidare kan ifrågasättas om inte den "slutliga vinsten" åtminstone vid förmögenhetsskatteredovisningen skall/kan fördelas efter annan grund (ex utifrån det avtalade eller behållna kapitalets relationstal oavsett vad som anges i vinstfördelningsavtalet).

Som framgår av det ovan förda resonemanget finns varken i lagtext, förarbeten, anvisningar eller doktrin angivet hur redovisningen rent praktiskt skall gå till. Av allmänrättsliga grundsatser framgår endast att redovisning skall ske av egendomens ägare.

En bolagsmans medlemskap i handelsbolag innefattar enligt Håkan Nial (Om handelsbolag och enkla bolag 2 uppl. 1983 s. 102) rättigheter och befogenheter av

två olika slag. Förutom rätt att utöva inflytande över bolagets verksamhet, har han på grund av medlemsskapet vissa ekonomiska anspråk (regleras i HBL resp. bolagsavtalet). Han kan således ha rätt till ränta på insats, förvaltningsarvode, ersättning för kostnadsutlägg jämte ränta därpå samt vinstandel. Dessa ekonomiska rättigheter sammanfattas under beteckningen bolagsmannens andel i bolaget (uttrycket andel finns i 2 kap 21 §). Stadgandet ger bolagsmannen bl a rätt att "vid bolagsskiftet få ut den del av behållna tillgångar som belöper på bolagsmannen".

Varje bolagsmans andel ger således denne rätt att erhålla viss del av bolagets tillgångar och detta regleras närmare i 2 kap 34 § HBL. Det faller sig således naturligt att anknyta till denna reglering även vid förmögenhetsskatteredovisningen.

Frågeställning två ter sig nu överflödig då den slutliga vinstfördelningen regleras i berörd paragraf. Det ska bara anmärkas att insatsen i enlighet med 2 kap 6 § ger rätt till ränta. Det är bolagsmannens vid räkenskapsårets börjans (om ej avtalas att ränteberäkning skall ske från inbetalningsdagen) behållna insats (d v s i princip inbetalad insats ökad med "godkända" tillökningar) som ligger till grund för ränteberäkningen. Denna rätt som finns oavsett om bolaget uppvisar vinst eller förlust, garanterar bolagsmannen en skälig avkastning på sitt kapital. Någon anledning att låta kapitalet — utan att vinstfördelningen stadgar så — även bestämma hur substansen (som minskats genom ränteutbetalningen) skall fördelas finns således icke, detta speciellt som substansen i allmänhet gererats genom någon form av verksamhet, arbetsinsats i bolaget. Denna verksamhet har också i allmänhet beaktats i vinstfördelningsavtalet varvid det ter sig naturligt att låta även den slutliga vinsten fördelas enligt vinstfördelningsavtalet.

I praktiken behöver någon större diskrepans ej uppstå på denna punkt. Detta då det — genom avtalsreglering — kan föreskrivas att vinsten skall fördelas med hänsyn till vars och ens insats i bolaget. Här menas vanligtvis avtalad insats (i bolagsavtalen är det — om inget annat anges — denna insats som avtalsbestäms). Den behållna insatsen, vars storlek växlar under bolagets verksamhet, är ej speciellt praktisk att använda för resultatfördelning. Vanligt är också att bolagsavtalet bestämmer att vinsten skall fördelas lika mellan bolagsmännen, d v s efter huvudavtalet, en fördelningsnorm som enligt lagen skall gälla om ej annat avtalas. Denna regel kommenterades av äldre bolagskommittén (s 79) som angav att man hade två alternativ vid lagstiftningen: "Det ena är att låta bolagsmännen erhålla del i vinsten envar i mån av sin insats, det andra att tillerkänna dem lika vinstandelar. Det förre kan till äventyrs synas vara med rättvisa och billighet mest översnstämmande. Det medför ej heller några praktiska svårigheter i de fall då envars insats på förhand blivit till storleken bestämd i förhållande till medbolagsmännen. Men där så ej är förhållandet måste en värdering ske; och att denna kan erbjuda stora vanskligheter, synnerligast i de fall, att insatserna bestå av annat än pengar eller andra fungibla varor, t ex av arbetspresationer, läser ej kunna betvivlas. Härtill kommer jämväl den viktiga omständigheten, att, även om insatsernas värden i och

för sig äro givna, man därav ingalunda kan draga några bestämda slutsatser i avseende på deras betydelse för bolaget.”

Av det ovan anförda kan man även sluta sig till att ett användande av enbart begreppet behållen insats vid förmögenhetsskatteredovisningen ter sig olyckligt. Då är ett användande av begreppen avtalad eller inbetald insats bättre. Men i samtliga tre fall, då anknytning sker till ett insatsbegrepp, kan resultatet av redovisningen misstänka med resultatet av en tänkt eller verklig slutlig fördelning i samband med ett bolagsskifte. Ej heller kan tillräcklig hänsyn tas till alla de omständigheter som grundat bolagets substans på sätt som kan göras vid ett vinstfördelningsavtal. Slutsatsen blir således att skiftesreglerna även bör ligga till grund för förmögenhetsredovisningen.

Speciella frågeställningar

Ett bolagsavtal kan innehålla olika grunder för vinstberäkningen, dels för årlig vinst och dels för vinsten vid bolagets upplösning. Fråga uppkommer nu om det är regleringen av det löpande resultatet eller det slutliga som skall läggas till grund för den löpande förmögenhetsredovisningen. Situationen som torde vara sällsynt av många skäl bör kunna lösas så att skiftesfördelningen användes. Detta bl a då det får förutsättas att parternas uppfattning om äganderätten till substansen (eller kapitalfördelning) speglas i denna och inte i den löpande vinstfördelningen.

Vidare kan den situation inträffa att parterna väljer att byta vinstfördelningsgrund under bolagets livstid. Vid sådant förhållande kan sägas att viss del av bolagets substans genererats under tid då fördelningsnorm X gällde och viss del under tid då fördelningsnorm Y gällde. I denna situation torde kunna förutsättas att hänsyn tagits till ovanstående förhållande (i vart fall om inte speciell reglering av skiftesfördelning skett och har sådan skett finns inte det grundläggande problemet) när det nya antalet framtagits. Slutsatsen av detta resonemang blir, att det inte finns någon större anledning, att vid förmögenhetsredovisningen, frångå parternas *gällande* skiftesreglering och således skall det nya avtalet ligga till grund för denna. Även praktiska skäl talar för detta.

Slutligen skall behandlas den situation att bolagsmännen avtalar att redovisningen av förmögenheten skall ske på visst sätt. Här kan påpekas att möjlighet finns för parterna att vid ett bolagsskifte genom enhällig överenskommelse skifta enligt önskemål. Detta spörsmål har ej civilrättslig betydelse, endast skatterättslig. Frågan är då om en dylik reglering vars syfte kan vara att erhålla skatteförmåner skall beaktas vid taxeringen. Frågan har naturligtvis inte varit föremål varken för diskussion bland skattesakkunniga eller domstolsprövning varför den får anses vara olöst. Mot bakgrund av domsmotiveringarna i Regeringsrättens mål nr 3699-1987 resp 5564-1987 torde dock risk finnas att parternas egen fördelning i vissa fall underkännes.

Avdrag för negativt värde?

Regeringsrätten har i dom 880325 behandlat fråga om avdrag för negativt värde. Det gällde då komplementärs andel i kommanditbolag. Nedan redovisas och kommenteras målet.

Olof L var komplementär och hans hustru kommanditdelägare i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag. De var enda delägare i bolaget. Bolaget ägde en fastighet vars taxeringsvärde uppgick till 560 000 kr. Andra tillgångar fanns inte i bolaget. Bolagets skulder uppgick till 1 121 000 kr.

I sin deklaration redovisade Olof L ett negativt värde på sin andel med 336 000 kr, motsvarande 60 procent av kapitalunderskottet i kommanditbolaget.

Taxeringsnämnden vägrade avdrag för underskottet.

Länsrätten i Örebro län ändrade inte taxeringsnämndens beslut. I sin dom hänvisar länsrätten till RSV:s anvisningar för värdering av aktier m m som inte är noterade (RSV Dt 1979:12).

Inte heller *kammarrätten i Jönköping* ändrade beslutet.

Regeringsrätten biföll Olof L:s överklagande och yttrade: "Olof L är komplementär i Kommanditbolaget K. — Deltagare i handelsbolag svarar enligt lag primärt och solidarisk för handelsbolagets förpliktelser som om de vore bolagsmannens egna. I ett kommanditbolag har komplementär samma ansvar. — Skatterättsligt gäller för kommanditbolag samma regler som för övriga handelsbolag. Handelsbolag är inte skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. I stället beskattas handelsbolagets inkomster hos delägarna på i princip samma sätt som om inkomsten vore delägarnas egen. Ger verksamheten i ett handelsbolag förlust, får denna kvittas mot överskott hos delägaren på samma sätt som delägarnas egna underskott. Även när det gäller förmögenhetsbeskattningen är det delägarna och inte bolaget som beskattas. Med hänsyn till det ansvar för bolagets skulder och övriga förpliktelser som åvilar delägarna kan en andel i ett handelsbolag i realiteten representera ett negativt förmögenhetsvärde. Bestämmelserna i lagen om statlig förmögenhetsskatt ger inte något klart svar på frågan om ett sådant negativt värde får avdras vid beräkningen av delägars nettoförmögenhet. Vad som upptagits ovan om beskattningen av handelsbolag och delägars personliga betalningsansvar talar emellertid med styrka för att ett negativt värde bör anses som en enligt 5 § i nämnda lag avdragsgill skuldpost vid förmögenhetsberäkningen. I samma riktning pekar bl a det av lagstiftaren i olika sammanhang uttalade önskemålet om neutralitet vid beskattningen av olika företagsformer. Det anförda leder enligt regeringsrättens mening till bedömningen att delägare i handelsbolag har rätt till avdrag varom nu är fråga. — Tillräckliga skäl har inte visats föreligga att vid beräkning av värdet av Olof L:s andel i kommanditbolaget upptaga bolagets fastighet till annat värde än taxeringsvärdet. — Till följd av det sagda är Olof L berättigad att vid förmögenhetstaxeringen tillgodoräkna sig den på honom belöpande delen av det belopp var-

med bolagets skulder överstiger dess tillgångar”. Två regeringsråd var skiljaktiga och ville avslå överklagandet.

Den fråga som RR nu avgjort har sedan lång tid tillbaka varit föremål för delade meningar bland skattesakkunniga. Det är alltså nu fastslaget att åtminstone vissa delägare i handelsbolag kan redovisa negativa andelsvärden i sina förmögenhetsdeklarationer. Mot bakgrund av Regeringsrättens resonemang borde även en vanlig delägare i ett handelsbolag kunna redovisa negativa andelsvärden. Dennes ansvar för bolagets förpliktelser är ju principiellt detsamma som komplementärens. Däremot måste större tvekan råda beträffande kommanditdelägaren beroende på dennes begränsade ansvar för bolagets förpliktelser.

Blir det någon skillnad om hela bolaget har en positiv substans men en delägare har negativt värde på sin andel? Vid ett accepterande av metoden som sådan torde — särskilt med tanke på Regeringsrättens resonemang — någon skillnad ej uppstå.

Det kan tilläggas att RSV i sina anvisningar rörande aktie- och andelsvärdering (RSV Dt 1987:8) förbigår frågan om negativt andelsvärde med tystnad. Däremot sägs uttryckligen att ett negativt värde på en aktie inte skall godtas.

Fastighetsvärdering i handelsbolag

I det ovan angivna målet tas också frågan om värdering av fastighet upp. Det kan således vara på sin plats att närmare kommentera denna fråga. Regeringsrätten kommer fram till att tillräckliga skäl inte förelåg att värdera fastigheten till annat värde än taxeringsvärdet. Skrivningen i domen lämnar dock utrymme för att göra sådana värderingar av fastigheter i särskilda fall. Normalt är det dock fastighets-taxeringsvärdet som gäller. Det måste också observeras att det i detta fall var fråga om ett fastighetsförvaltande bolag. I ett sådant redovisas fastigheten i förvärvskällan annan fastighet och lätttnadsreglerna för förmögenhet nedlagd i jordbruk eller rörelse blir därför inte tillämpliga.

Frågan har också varit uppe till prövning vad gäller gåva av andelar i handelsbolag, vars huvudsakliga tillgång var en fastighet. I sin dom NJA 1983 s 237 tog HD upp fastigheten till taxeringsvärdet.

I ett par fall har Kammarrätten i Stockholm (4733-1978, 8922-23-1984) ej ansett att tillräcklig grund fanns för antagande att andelar — p g a att fastigheten värderas till taxeringsvärdet — skulle haft negativa värden. Det var då bl a fråga om fastigheter i Stockholms innerstad och det måste också påpekas att domarna avgjorts innan Regeringsrätten avgav sin dom i ovan refererat mål.

En rimlig tolkning av domarna bör enligt undertecknads mening leda till uppfattningen att fastigheter normalt skall tas upp till taxeringsvärdet. Skulle en sådan värdering leda till ett negativt förmögenhetsvärde medgives avdrag för detta, om det inte kan visas att fastigheterna har ett marknadsvärde som medför positiv sub-

stans. Vid sådant förhållande finns i realiteten inte sådant ansvar för andelsägarna som motiverar ett skuldavdrag.

Andelsvärdering/kommanditbolag

Till skillnad från handelsbolag där varje delägare maximalt kan ha en andel (vars storlek kan växla) kan en delägare i ett kommanditbolag ha flera beloppsbestämda andelar (s k kommanditlotter). Det skulle då kunna hävdas att en delägare som äger en andel av hundra, därigenom äger 1/100-del av bolaget och dess substans. Ett accepterande av denna tankegång skulle dock kunna leda till oacceptabla fördelningar.

Dels skulle misstämning kunna ske jämfört med det resultat som ett bolagsskifte leder till och dels kommer på intet sätt hänsyn att tas till de tankegångar som styr resultatfördelningen. Någon hänsyn tas då ej heller till det faktum att kommanditdelägaren — som kan äga ett stort antal andelar — tar en begränsad risk jämfört med komplementären. Ett användande av denna metod är således inte att föredra.

I det föregående angivna lagparagrafer gäller även för kommanditbolag. Mot bakgrund av detta, torde således inte finnas någon större anledning, att tillämpa annan värdering för andelar av kommanditbolag. Detta gäller oreserverat för komplementärer. För kommanditdelägarens del måste hänsyn tas till det faktum att denne, vid ett bolagsskifte respektive då han utträder ur bolaget, inte ansvarar med mera än han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget (detta gäller om inte annat avtalats).

Av regeln i 3 kap 3 § HBL (om ej annat avtalats) följer att en kommanditdelägare aldrig kan ha ett negativt värde på sina andelar om kapitalsaldot förblivit intakt. Observera att nämnda reglering tar sikte på bolagets upplösning/bolagsmans utträde. Bestämmelsen avser således endast den slutliga förlusten som kommanditdelägaren har att bära vid bolagets upplösning eller vid utträdet.

Regeln hindrar således inte att årsförlust påförs kommanditdelägare i årsbokslutet även om han därigenom får ett negativt kapitalkonto. Om detta underskott inte jämnas ut med senare tillgodoförda årsvinster — och om han således fullt ut betalat sin avtalade insats och ej återtagit någonting av denna — är kommanditdelägaren *ej* förpliktad att återbetala det negativa kapitalsaldot. Detta innebär att något skuldavdrag — vid förmögenhetstaxeringen — ej torde få göras.

Det är således endast i ytterst sällsynta fall som en kommanditdelägare har att redovisa ett negativt saldo på sitt kapitalkonto, och det torde vara ännu mer sällsynt, att det negativa kapitalkontot medför att ett negativt andelsvärde vid förmögenhetsbeskattningen kan komma att övervägas (det kan vara fråga om fall då kommanditdelägaren genom avtal kan påföras betalningsskyldigheten utöver sitt insatskapital). Det ovan anförda rättsfallet ger inte någon lösning på frågan om

avdragsrätt för ett negativt andelsvärde i dylika fall. Dock torde mot bakgrund av RR:s motivering avdrag kunna medgivas för belopp upp till det åtagna riskbeloppet. Då föreslagen metod tar hänsyn till den begränsning i risktagandet som normalt gäller för kommanditdelägare, bör avdrag kunna medgivas i den mån ansvar finnes.



URBAN RYDIN

BESKATTNINGSFÖRFARANDET & SKATTEPROCESSEN

GÖRAN LANDERDAHL

MAJ-BRITT REMSTAM

Pris: 400:--

 **IUSTUS FÖRLAG**
Juridiska Föreningen i Uppsala

Iustus Förlag AB, Box 160 31, 750 16 Uppsala
Telefon 018-13 62 31, Telefax 018-26 18 35.

Boken behandlar förfarandet hos beskattningsmyndighet och processen i domstol avseende inkomst- och förmögenhetsskatt, moms, punktskatter, socialavgifter samt arvs- och gåvoskatt. Boken redogör för bl a beskattningsförfarandets allmänna principer och närmare om förfarandet för nämnda skatter. Vidare redovisas ett skattemåls gång i processen och därtill hörande frågor.

Boken är lämplig för yrkesverksamma personer, tex revisorer och advokater, som i sitt arbete kommer i kontakt med skattefrågor.

Båda författarna är kammarrättsassessorer och har arbetat med processfrågor som expert respektive sekreterare i skatteförenklingskommittén. 503 sidor.

SRF

Står för trygghet

Att anlita en Redovisningskonsult SRF ger trygghet.
Beteckningen SRF är en garanti för kvalificerad *ekonomisk utbildning*, minst 5 års praktisk yrkeserfarenhet och en kontinuerlig *aktualitetsutbildning*.

Över hela landet

Redovisningskonsulter SRF finns på de flesta orter. Mer än 100 000 företag i vårt land anlitar någon av Sveriges över 700 Redovisningskonsulter SRF.

Mest mindre och medelstora företag

De flesta som anlitar en Redovisningskonsult SRF är mindre företag. Småföretagare som har verklig nytta av en aktiv rådgivare vid sin sida. Som vill ha en kunnig samtalspartner — inte en siffergranskare eller kontrollant.

SRF är inte vem som helst

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF ger en omfattande information och utbildning åt sina ledamöter. SRF har egen Servicebyrå för distribution av facklitteratur, blanketter m m, en Dataenhet för hjälp med utvärdering av datautrustning, Expertpanel med specialistkompetens. SRF är också representerat i offentliga nämnder och utgör remissinstans i bl a redovisnings- och skattefrågor.



Vill du veta mer om SRF?

Beställ vårt informationsmaterial från förbundskansliet i Falun.

Du hittar oss också i Gula Sidorna under "Redovisningskonsulter" markerade med SRF eller Δ .

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND
— småföretagarens rådgivare och samtalspartner.

SRF

Förbundsadress: Stigaregatan 7, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023-181 30.

<input type="checkbox"/> Sänd mig informationsmaterial om SRF.	Brevporto
<input type="checkbox"/> Sänd mig ansökningshandlingar för ledamotskap i SRF.	
Namn _____	
Företag _____	
Adress _____	
Postadress _____	
	SRF:s SERVICEBYRÅ AB Box 143 791 23 FALUN