

Innehåll

Sammanfattning	11
Författningsförslag	15
1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	15
2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	99
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag	103
4 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	105
5 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	106
6 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	108
7 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	110
8 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.....	120
9 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	122
10 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	125
11 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	128
1 Utredningsuppdraget	137
2 Utgångspunkter för en översyn av beskattningsreglerna för handelsbolag	139
2.1 Inledning.....	139
2.1.1 Kort historik.....	139
2.1.2 Vem använder handelsbolag?	140
2.1.3 Några statistiska uppgifter	141

2.2	Behovet av nya regler för beskattning av handels- och kommanditbolag	142
2.2.1	Allmänt om rättsutvecklingen	142
2.2.2	Särskilt om användandet av handelsbolag i skatteplaneringssammanhang	144
2.2.3	Ett väl fungerande system?	148
2.3	Vägval	150
2.3.1	Enkla bolagsmodellen	150
2.3.2	Handelsbolag som skattesubjekt	151
3	Ett nytt system för beskattning av handelsbolag	153
3.1	Huvuddragen i ett system för beskattningen av handelsbolaget och bolagsmännen	153
3.2	Vad är den materiella innebörden av att handelsbolaget blir skattesubjekt?	155
3.2.1	Innebörden av skattesubjektivitet	155
4	Beskattningen av handelsbolag	157
4.1	Allmänna principer	157
4.2	Fastigheter	157
4.3	Handelsbolagsbidrag	158
4.3.1	Kretsen av skattskyldiga som får ge och ta handelsbolagsbidrag	158
4.3.2	Beloppsgränserna för handelsbolagsbidraget	160
4.4	Näringsbetingade andelar	161
4.4.1	Sambandet mellan handelsbolagsbidrag och vinstutdelning	163
4.5	Underskott i handelsbolag	163
4.5.1	Spärr på grund av handelsbolagsbidrag	164
4.6	Byte av företagsform	165
4.6.1	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	165
4.6.2	Övertagande av periodiseringsfond och ersättningsfond	167

4.7	Övriga frågor som rör handelsbolagets beskattning.....	168
4.7.1	Redovisningsfrågor	168
4.7.2	Räkenskapsår	169
4.7.3	Nedläggning m.m.....	169
5	Beskattningen av delägare	171
5.1	Grundläggande principer för beskattningen av delägare	171
5.2	Fysiska personer	173
5.2.1	Beskattning av lön, m.m.	173
5.2.2	Beskattning av penninglån från handelsbolag	174
5.2.3	Beskattning av kapitalavkastning	176
5.2.4	Avyttring av andel i handelsbolag	183
5.3	Handelsbolag som är fåmansföretag	185
5.3.1	Definitioner	186
5.3.2	Utdelning på kvalificerad andel i handelsbolag	187
5.3.3	Underlag för beräkning av gränsbelopp	187
5.3.4	Kapitalvinst på kvalificerad andel i handelsbolag	188
5.3.5	Familjebesiktning.....	188
5.4	Juridiska personer.....	188
5.4.1	Allmänt	188
5.4.2	Handelsbolagsbidrag.....	189
5.4.3	Näringsbetingade andelar	189
5.4.4	Avyttring av andel i handelsbolag	190
6	Beskattning vid avyttring av näringsfastighet och näringsbostadsrätt som är anläggningstillgång	191
6.1	Inledning.....	191
6.2	Historisk tillbakablick.....	191
6.3	Beskattning av kapitalvinster vid försäljning av fastighet och bostadsrätt i handelsbolag som är skattesubjekt.....	194

7	Kommanditbolag.....	197
7.1	Kommanditbolagets kännetecken	197
7.2	Beskattningen av kommanditbolag och delägare i kommanditbolag.....	198
7.2.1	Beloppsbegränsning i fråga om rätten att dra av handelsbolagsbidrag	198
7.2.2	Bolagsmännens betalningsansvar för kommanditbolagets skatter	199
8	Utländska delägare i svenska handelsbolag.....	201
8.1	Inledning	201
8.2	Utländska delägare som är fysiska personer	201
8.3	Utländska delägare som är juridiska personer	202
8.3.1	Reglerna om handelsbolagsbidrag	203
8.3.2	Reglerna om näringsbetingade andelar.....	203
9	EEIG	205
9.1	Inledning	205
9.2	Beskattning av EEIG	205
10	Redovisningsfrågor och skattekontroll	207
10.1	Bokföringsregler	207
10.1.1	Löpande bokföring.....	207
10.1.2	Redovisning av eget kapital.....	207
10.2	Handelsbolag som skattesubjekt.....	208
11	Skattebetalning	211
11.1	Skattebetalningslagen	211
11.1.1	Företrädaransvar.....	211
11.1.2	Handelsbolagets skatter	213
11.2	Handelsbolag som skattesubjekt.....	215

12	Övergångsfrågor.....	219
12.1	Inledning.....	219
12.2	Aktiva handelsbolag.....	220
12.2.1	Tillskjutet kapital.....	220
12.2.2	Kapitalunderlag.....	223
12.2.3	Expansionsfond.....	225
12.2.4	Periodiseringsfond.....	226
12.2.5	Kvarstående underskott.....	227
12.2.6	Överföring av ersättningsfond.....	228
12.2.7	Överföring av pensionsåtaganden.....	228
12.2.8	Delägare med negativt kapitalkonto respektive negativ anskaffningsutgift.....	229
12.3	Inaktiva handelsbolag.....	230
13	Övriga frågor.....	233
13.1	Ackumulerad inkomst.....	233
13.1.1	Gällande regler.....	234
13.1.2	Statistik.....	241
13.1.3	Behov av ändrade regler.....	243
13.1.4	Förslagen.....	246
13.2	Djur i jordbruk och renskötsel.....	248
13.2.1	Bakgrund.....	248
13.2.2	Gällande redovisningsregler.....	249
13.2.3	Gällande skatteregler.....	250
13.2.4	Överväganden och förslag.....	252
14	Konsekvensanalyser.....	255
14.1	Kostnads- och intäktskonsekvenser för det allmänna.....	255
14.1.1	Handelsbolag som skattesubjekt samt ändrad beskattning vid avyttring av näringsfastigheter.....	255
14.1.2	Finansiella effekter av utredningens övriga förslag.....	256
14.1.3	Förslagens sammanlagda finansiella konsekvenser...	257
14.2	Förslagens konsekvenser för delägare i handelsbolag.....	257
14.3	Reglernas effekter i övrigt.....	258

15	Författningskommentar.....	261
15.1	Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	261
15.2	Förslaget till lagen om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	291
15.3	Förslaget till lagen om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.....	292
15.4	Förslaget till lagen om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	292
15.5	Förslaget till lagen om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	293
15.6	Förslaget till lagen om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	293
15.7	Förslaget till lagen om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	293
15.8	Förslaget till lagen om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.....	296
15.9	Förslaget till lagen om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	296
15.10	Förslaget till lagen om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	296
15.11	Förslaget till lagen om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	297
	Särskilda yttranden.....	301
	Bilagor:	
1	Kommittédirektiv.....	307
2	Gällande rätt.....	319
3	Statistik m.m.	357
4	Tidigare reformförslag.....	363
5	Tabeller m.m.	371
6	Utländsk rätt.....	383
7	Förslagens finansiella konsekvenser.....	397

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av Urban Rydin (expert)

Utredningen föreslår som ett led i sina förenklingssträvanden att Handelsbolaget görs till skattesubjekt. Jag kan nu konstatera att dagens regler är komplexa men också att de fullgör syftet om neutral företagsbeskattning. Detta är ett viktigt och korrekt inslag i dagens skattesystem.

För den företagsform som nu görs till modell för handelsbolagens beskattning, fåmansföretaget, finns ett regelsystem som är väl så komplicerat som det nu gällande. Sett ur den aspekten uppnås inga förenklingsvinster genom utredningens förslag. Det är dock särskilt kombinationen av att handelsbolaget utgör en juridisk person men inte skattesubjekt som komplicerar systemet för handelsbolag. Den föreslagna ordningen blir därför mer renodlad och tydlig. Jag kan därför ställa mig bakom det grundläggande synsättet bakom det nya regelsystemet. Utformningen av detta är vidare både materiellt och tekniskt till stor del korrekt. Det faktum att utredningen valt att frångå hittillsvarande enkelbeskattning vid avyttring av näringsfastigheter utgör dock en så stor försämring för Sveriges näringsliv att jag inte kan ställa mig bakom de nya reglerna för beskattning av handelsbolag.

Kapitalvinstbeskattning av näringsfastigheter

Utredningen anser att avyttringar av fastigheter ägda av handelsbolag bör beskattas på samma sätt som sådana försäljningar enligt gällande regelsystem beskattas i bl.a. aktiebolag. Jag delar inte denna uppfattning.

Mot bakgrund av att utredningen motiverar sitt förslag med likformighet med aktiebolag och en uppfattning att beskattningen av fastighetsförsäljningar i denna företagsform är korrekt är det

motiverat att kortfattat diskutera den principiella frågan om riktig beskattning vid sådana avyttringar.

Det är därvidlag relevant att koncentrera diskussionen på fåmansföretagens regler. Den grundläggande frågan är då om vinsten vid en avyttring utgör arbetsinkomst eller kapitalinkomst. En kapitalinkomst utgör en inkomst som uppkommit utan inslag av ägarens arbetsinsatser. Arbetsinkomsten har däremot uppkommit genom ägarens arbete och utgör därför avkastningen på en arbetsinsats. I samband med 1990 års skattereform särskildes beskattningen mellan de olika inkomstkategorierna.

Fastigheter i aktiebolag kan grovt indelas i två kategorier, den ena avser fastigheter som utgör en integrerad del av en näringsverksamhet och den andra avser fall där fastighetsinnehavet utgör en form av förmögenhetsförvaltning.

För förstnämnda kategori kan konstateras att den löpande inkomsten helt klart till viss del utgör arbetsinkomst och till viss del kapitalinkomst. En avyttring av en sådan fastighet utgör dock en extraordinär och oregelbundet inträffad händelse. Det faktum att avyttringen inte utgör avkastning av produktion utan istället innebär överlåtelse av ett produktionsmedel talar starkt för att fråga är om en kapitalinkomst. Märk skillnaden mot anläggningstillgångar av lös egendoms natur som normalt sett är mer knutna till den bedrivna verksamheten och dessutom i regel har en kortare innehavstid.

I det andra fallet utgör inkomst i form av löpande avkastning till sin grundläggande natur kapitalinkomst, men om ägaren själv arbetar i företaget utgör inkomsten till viss del förvärvsinkomst. Även för denna kategori fastigheter utgör dock avyttringsvinsten typiskt sett en kapitalinkomst.

Av det nu sagda följer att avyttringar av nu aktuella fastigheter genererar en kapitalinkomst. Här kan hänvisas till Fastighetsbeskattningskommittén som i betänkandet "Likformig och neutral fastighetsbeskattning" (SOU 2000:34 s. 150) anger att värdeförändringar alltid är att betrakta som kapitalinkomst.

Det torde vidare vara så att den värdestegring som kan uppkomma genom avdragsgilla åtgärder vid den löpande inkomstbeskattningen normalt inte medför att arbetsinkomst därigenom kan omvandlas till kapitalinkomst. Sålunda medför återföringsreglerna vad gäller reparation och underhåll en neutraliserande effekt.

En typisk kapitalinkomst som en försäljning av en fastighet representerar borde därför kunna tas ut av ägaren till fämansföretaget med beskattning såsom för en kapitalinkomst. Beräkningen av lättnads- respektive gränobelopp tar dock inte hänsyn till en så oregelbunden inkomst som en fastighetsavyttring medför med dess inslag av inflationskompensation och förväntningsvinst. En sådan vinst går därför utanför den lagreglerade kapitalinkomstramen.

Enligt min uppfattning är således aktieägarens hittillsvarande beskattning av vinster på fastighetsförsäljningar alltför hög. Det finns därför ingen anledning att låta aktiebolagens nuvarande regler på denna punkt stå modell för motsvarande regler för skatteobjektet handelsbolag.

En teknik för att åstadkomma en principiellt riktigare beskattning är då att föra vinsten till ägarens tillskjutna kapital. Detta ger ett skatteuttag på 28 %, vilket är fullt jämförbart med dagens nivå.

Återföring av vissa avdrag

När marksubstans och skog avyttras medges substansminskningsavdrag och skogsavdrag, därigenom undviks beskattning av kapitaluttag. I samband med försäljning av fastigheten medför återföringsreglerna i många fall att kapitaluttag beskattas samtidigt som kompensationsavdraget vid kapitalvinstberäkningen innebär att vederlaget för fastigheten exklusive tidigare försäld marksubstans och skog även minskas med anskaffningskostnaden för denna marksubstans respektive skog.

Det torde vidare vara otvistigt att byggnader på grund av användande genomgår en värdeminskning. Till detta kommer att skattelagstiftningen kopplar avdragsrätten för värdeminskningsavdrag till byggnadens ekonomiska livstid. Detta talar för att återföring av värdeminskningsavdrag skall ske vid vinstberäkningen.

Det faktum att fastigheten trots värdeminskningen på byggnaderna i vissa fall stiger i pris (mätt i nominella tal) torde ha sin grund främst i värdestegring på marken, inflationskompensation och förväntningsvärden. Det vill säga faktorer som bör föranleda kapitalinkomstbeskattning. Till detta kan läggas belägenhetsfaktorn. Rent generellt torde således den nominella prisökningen främst vara förbehållen storstadsområden med stor efterfrågan relativt landsbygden.

Konstruktionen av dagens spärregel leder vidare till att erforderlig korrigerig inte sker i normalfallet. Det nu sagda talar för att återföringsreglerna bör förändras så att återföringen sker vid kapitalvinstbeskattningen. Detta leder i sin tur till att reglerna om skatteberäkning för ackumulerad inkomst kan slopas. Dagens återföringsregler leder dock till att särskilda regler måste införas för att lindra progressionen då flera års avdrag återförs under ett år.

En ytterligare fördel med förändrade återföringsregler är därför att regelsystemet därigenom blir enklare.

Djur i jordbruk i juridisk person

Som framgår av betänkandet i denna del medför dagens regler med skild hantering i redovisningen och vid beskattningen en både onödig och svårförståelig komplikation. Jag anser därför att utredningens förslag i denna del vad gäller handelsbolag är bra. Enligt min uppfattning borde dock även reglerna för aktiebolag ändras. Då en ändring av redovisningsreglerna inte är en framkomlig väg bör därför skattereglerna för aktiebolag ändras så att djuren vid beskattningen även får hanteras enligt den redovisningsmässiga klassifikationen.

Särskilt yttrande av Ulla Werkell (expert)

Jag ansluter mig till vad Urban Rydin i sitt yttrande anfört beträffande kapitalvinstbeskattning av näringsfastigheter och återläggning av värdeminskingsavdrag och vill därutöver anföra följande.

Kapitalvinstbeskattning av näringsfastigheter

Det faktum att utredningen valt att frångå den hittillsvarande enkelbeskattningen vid avyttring av näringsfastigheter utgör en så stor försämring för fysiska personer som äger näringsfastigheter i handelsbolag att jag inte kan ställa mig bakom de nya reglerna för beskattning av handelsbolag

Utredningen har inför sitt ställningstagande i frågan vägt önskemålet att uppnå mer enhetliga beskattningsregler för juridiska personer mot risken för ökade inläsningseffekter på fastighetsmarknaden och en högre skattebelastning vid fastighetsavyttringar för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Utredningen ger också en kort historisk tillbakablick av nuvarande bestämmelser. Skälen har, då frågan tidigare har diskuterats, inte ansetts tillräckligt starka för att för att föreslå att vinstbeskattningen av näringsfastigheter ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Väljer man beskatta avyttringar av fastigheter ägda av handelsbolag i inkomstslaget näringsverksamhet vilket utredningen nu föreslår innebär detta en avsevärt högre skattebelastning för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Önskemålet om en enhetliga beskattningsregler väger enligt min mening inte så tungt att det väger upp en kraftigt ökad skattebelastning. Det har heller inte i övrigt framkommit något som föranleder en ändring av tidigare ställningstagande att behålla enkelbeskattningen vid avyttring av näringsfastigheter.

Återläggning av värdeminskingsavdrag

I utredningen har förslag väckts om att återföring av värdeminskingsavdrag i stället borde ske i inkomstslaget kapital. Utredningens uppfattning är att detta kräver ett ställningstagande till frågan om vinst vid avyttring av näringsfastighet skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital hos skattskyldig som

är fysisk person och dödsbo och att dessa frågor inte kan avgöras inom ramen för utredningens arbetet.

Innehavstiderna för fastigheter är – med beaktande av benefika fång – vanligtvis långa. Kapitalvinstreglerna vid avyttring av fastighet har ändrats vid ett flertal tillfällen genom åren och dessa ändrade regler har gett helt olika signaler när det exempelvis gäller krav på deklarationsunderlag. Detta medför svårigheter för den skattskyldige att redovisa en korrekt kapitalvinstberäkning. Säljaren kan tvingas att lämna redogörelser för värdeminskning-avdrag mm för en tidsperiod om ca femtio år. Motsvarande problem uppkommer för skattemyndigheten som saknar relevanta registeruppgifter och därför får svårt att kontrollera avlämnade deklamationer.

En förändring av återföringsreglerna skulle innebära en avsevärd förenkling både för den skattskyldige och för skattemyndigheten och är därför motiverad även av förenklingsskäl.

Kommittédirektiv

Utvärdering och förenkling av skattereglerna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag



Dir.
1996:78

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att utvärdera och se över regelsystemet för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Uppdraget innefattar två saker. Utredaren skall överväga införandet av ett förenklat deklarations- och redovisningsförfarande för de allra minsta företagen i fråga om inkomsttaxering och redovisning av mervärdesskatt. Utredaren skall vidare utreda möjligheterna till förenklingar i det befintliga skattesystemet, dock utan att ge avkall på principen om neutralitet i beskattningen av olika företagsformer. Särskilt reglerna om skatteberäkning för ackumulerad inkomst samt räntefördelning och expansionsmedel bör därvid ses över.

Uppdraget skall vara avslutat före utgången av år 1998.

Bakgrund

Principer för inkomstberäkningen

Inkomst av näringsverksamhet skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Det innebär att inkomster och utgifter skall hänföras till det år då de enligt god redovisningssed bör påverka resultatet, såvida ingen uttrycklig bestämmelse säger annat. Hänsyn skall tas till fordringar, skulder, lager, upplupna intäkter och kostnader samt förutbetalda intäkter och kostnader m.m. Utgifter för anskaffning av maskiner och inventarier m.fl. anläggningstillgångar dras av genom årliga värdeminskningssavdrag.

Före 1990 års skattereform var det nuvarande inkomstslaget näringsverksamhet uppdelat på tre skilda inkomstslag. För det

gamla inkomstslaget rörelse har inkomstberäkning skett enligt bokföringsmässiga grunder alltsedan tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag.

Under årtiondena före kommunalskattelagens tillkomst, den s.k. bevillnings- tiden, utvecklades en praxis enligt vilken de som var skyldiga att föra handelsböcker taxerades enligt bokföringsmässiga grunder. Övriga rörelse- idkare taxerades enligt kontantprincipen. Med tillkomsten av kommunal- skattelagen infördes en uttrycklig bestämmelse om att inkomst av rörelse alltid skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Bokföringen kunde vara "ordnad". Därmed avsågs "dubbel bokföring som avslutades medelst vinst- och förlustkonto i huvudboken". Var bokföringen "enkel" avslutades den inte med vinst- och förlustkonto. Uppgifter om bokslutsposter fick då avges på deklarationsblanketten.

I 1929 års bokföringslag fanns några uttryckliga undantag från bokföringsskyldigheten för vissa rörelseidkare med verksamhet av mindre omfattning. Några exempel kan nämnas. Gärdfarihandlare och torghandlare var befriade från bokföringsskyldighet om verksamheten utövades endast med hjälp av maka, barn under 16 år eller en annan person. För rörelser avseende industri och hantverk, kafé eller värdshus samt badhus eller tvättinrättning gällde befrielse från bokföringsskyldigheten om endast maka, barn under 16 år samt två andra personer jämte rörelseidkaren deltog i verksamheten. Motivet för dessa undantagsbestämmelser var närmast att verksamheten bedrevs under så enkla former att bokföringsskyldigheten skulle vara onödigt betungande. I stället förelåg skyldighet att föra handelsböcker, en bokföring som kunde vara av mycket enkel art och föga värdefull ur beskattningssynpunkt (alltså ännu enklare än den ovan nämnda enkla bokföringen). Undantagen i bokföringslagen hade dock begränsad betydelse eftersom skattelagstiftningen krävde redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Saknades bokföring måste uppgifter avseende bokslutsposterna – i likhet med vad som gällde för rörelseidkare med s.k. enkel bokföring – lämnas på deklarationsblanketten.

Efter tillkomsten av bokföringslagen (1976:125) är i stort sett alla näringsidkare bokföringsskyldiga. För jordbrukare gäller en redovisnings- skyldighet av motsvarande innebörd enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141). Enskilda näringsidkare behöver dock inte upprätta årsbokslut med balans- och resultaträkning om den årliga bruttoomsättningen normalt understiger 20 basbelopp (ca 720 000 kr).

I det gamla inkomstslaget jordbruksfastighet skedde inkomstberäkningen ursprungligen enligt kontantprincipen. Som intäkt redovisades kontanta inkomster samt inkomster in natura och som kostnad betalda utgifter. Någon hänsyn togs alltså inte till lager, kundfordringar eller leverantörsskulder. Avdrag fick inte göras – vare sig omedelbart eller i form av värdeminskingsavdrag – för nyuppsättning av inventarier. Däremot fick avdrag göras när inventarier ersattes. Värdeminskingsavdrag fick dock göras för byggnader. Enligt praxis fanns det möjlighet till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder "om ordnad bokföring med räkenskapsavslutning funnes samt att densamma kunde förväntas komma till fortsatt användning, så att trygghet förelåg om likformig taxering i framtiden" (prop. 1951:191 s. 32). År 1951 infördes även formellt möjligheten till inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder för jordbrukare. Ett krav på att inkomstberäkning för jordbrukare skulle ske enligt bokföringsmässiga grunder infördes år 1972. Övergångsbestämmelserna utformades så att skyldighet att gå över till bokföringsmässig redovisning för samtliga jordbrukare förelåg först fr.o.m. 1980 års taxering.

Även för det gamla inkomstslaget annan fastighet skedde inkomstberäkningen enligt kontantprincipen. År 1978 infördes en möjlighet att välja bokföringsmässig inkomstberäkning för icke schablonbeskattade hyresfastigheter. Det var inte tillåtet att gå tillbaka till kontantmetoden om man väl en gång gått över till bokföringsmässig inkomstberäkning. Först vid hopslagningen av inkomstlagen i samband med 1990 års skattereform avskaffades möjligheten till kontantmässig redovisning.

I fråga om intäkter som redovisades enligt kontantprincipen gällde som huvudregel att en intäkt skulle anses ha åtnjutits under det beskattningsår under vilket den blivit för den skattskyldige tillgänglig för lyftning. Detta ansågs ha skett om inkomsten från den skattskyldiges synpunkt var att anse såsom verkligen förvärvat och till sitt belopp känd. Detta var förhållandet då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare.

En utgift eller omkostnad ansågs belöpa på det beskattningsår under vilket utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum. I

anvisningarna utvecklades detta så att utgifter och omkostnader för inkomstförvärvet skulle dras av från intäkten under det år då de verkligen blivit bestridda av den skattskyldige även om de avsåg inkomst, som förvärvats tidigare eller beräknades inflyta först under ett senare år. Utgifter som icke betalats omedelbart skulle avräknas från intäkterna för det år varunder de betalades.

Från dessa regler fick undantag göras för s.k. årsskiftesbetalningar, dvs. betalningar i nära anslutning till ett årsskifte (15 december – 15 januari). Dessa kunde – om näringsidkaren så önskade – redovisas det år de belöpte på även om betalning skett ett annat år (belöpandeprincipen). Genom detta avsteg från kontantprincipen kunde en fastighetsägare hänföra hyror avseende första kvartalet år 2 till detta år trots att de inbetalades i slutet av december år 1. Likaså kunde en jordbrukares efterlikvider för mjölkleveranser i slutet av år 1 hänföras till år 1 trots att betalning erhållits först i början av år 2. Inget hindrade heller att kunden och leverantören hänförde betalningen till skilda år.

Kontantprincipen tillämpas fortfarande i inkomstlagen tjänst och kapital samt i fråga om allmänna avdrag. Vad gäller årsskiftesbetalningar, som länge ansågs innebära stora problem för skatteförvaltningen, gäller numera en strikt kontantprincip, dvs. den skattskyldige har inte längre möjlighet att välja till vilket år en intäkt skall tas upp eller en kostnad dras av (prop. 1991/92:43 s. 92).

Ackumulerad inkomst

Regler om särskild skatteberäkning finns i lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Bestämmelserna syftar till att mildra verkningarna av den statliga inkomstskattens progression beträffande ackumulerade inkomster, dvs. inkomster som hänför sig till flera beskattningsår men som på grund av beskattningsårets slutenhet beskattas det år de flutit in. Inkomsten skall ha intjänats eller motprestationen i någon form ha lämnats under minst två år. Som en yttersta gräns gäller att inkomsten kan hänföras till högst tio år.

Vid 1990 års skattereform diskuterades huruvida det minskade progressiva inslaget medförde att regler om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst inte längre behövdes (prop. 1990/91:54 s. 268). Slutsatsen blev dock att det i vissa situationer likväl kunde behövas sådana regler. Det kan t.ex. vara fråga om en

skattskyldig med låga eller måttliga inkomster som får en stor ackumulerad inkomst som belöper på flera år.

Eftersom systemet med statlig inkomstskatt på grundbelopp och tilläggsbelopp övergavs och ersattes med ett system med proportionell statlig inkomstskatt över en viss skiktgräns krävdes en ny beräkningsmetod. Av likformighets- och rättviseskäl ansågs det angeläget att skatteuttaget i största möjliga utsträckning skulle vara likvärdigt med det skatteuttag som skulle ha uppkommit om den ackumulerade inkomsten i stället hade beskattats successivt de år som inkomsten hänför sig till. Man kom därför fram till att den ackumulerade inkomsten skall delas på antalet fördelningsår och beräknas som ett tillägg till den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för samtliga fördelningsår. En skatteberäkning grundad på skatteskalorna och grundavdragen för vart och ett av de år som inkomsten hänför sig till ansågs alltför tungrodd. Av förenklingskäl kom man fram till att taxeringsårets skatteskala skall tillämpas och att skatteskalans förändring i stället skall beaktas på ett schablonmässigt sätt. Vid fördelning av inkomsten över tre eller fyra år görs tillägg för det senaste årets skiktgränsförändring. Vid fördelning av inkomsten över fem eller sex, sju eller åtta och nio eller tio år görs tillägg för två, tre resp. fyra års skiktgränsförändringar. Av förenklingskäl bortser man från grundavdragets förändringar över fördelningsåren.

Räntefördelning och expansionsmedel

Vid genomförandet av skattereformen konstaterades att ytterligare överväganden och utredningsinsatser behövdes. Detta gällde bl.a. beskattningen av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Fr.o.m. inkomståret 1994 infördes nya skatteregler för sådana näringsidkare. Syftet med det nya regelverket, som infördes med mycket bred politisk enighet, är att ge dessa näringsidkare likvärdiga skattemässiga villkor med vad som gäller för ägare av enmansaktiebolag. Tidigare förekom en överbeskattning av dessa företagsformer jämfört med aktiebolagen. Avkastningen på det i företaget nedlagda kapitalet beskattades hos egenföretagarna och handelsbolagsdelägarna som inkomst av näringsverksamhet med upp till 70 % marginalskatt (inklusive egenavgifter) oavsett om vinsten återinvesterades i verksamheten eller användes för privat konsumtion. I aktiebolaget betalas endast

bolagsskatt om 28 % på vinstmedel som investeras i verksamheten. På vinstmedel som tas ut för konsumtion uppgår bolagsskatten och skatten på utdelning till sammanlagt 49,6 % [$0,28 + (0,30 \times 0,72)$]. Genom bestämmelserna om räntefördelning och expensionsmedel uppnåddes principiellt likvärdiga skatteregler och neutralitet mellan företagsformerna. Tilläggas kan att den inkomst av näringsverksamhet som redovisas till beskattning också används – med olika modifieringar – i bidrags- och socialförsäkringssammanhang.

Riksskatteverkets rapport

Riksskatteverket (RSV) har av Finansdepartementet fått i uppdrag att lämna förslag till sådana förändringar av materiella regler och förfarande- regler som påtagligt förenklar administrationen utan beaktansvärda negativa effekter från statsfinansiell och samhälls-ekonomisk synpunkt. Resultatet av arbetet har redovisats i RSV Rapport 1995:10, Förslag till förenklingar i skattelagstiftningen. Förslagen rör skilda delar av skattelagstiftningen och tar upp allt från tämligen marginella justeringar till omvälvande systemförändringar. Flera av förslagen är av sådan art att de kan och bör genomföras utan ytterligare utredningsinsatser. Vad gäller företagsbeskattningen har några sådana förslag redan tagits upp till behandling (prop. 1996/97:12 s. 35, 36 och 38). I dessa direktiv behandlas några mer vittgående förslag på företagsskatteområdet vilka kräver särskild utredning och analys.

Principer för inkomstberäkningen

I rapporten tar RSV upp frågan om den bokföringsmässiga redovisningsmetodens komplexitet. Av skatteförvaltningens deklarationsundersökning från 1995 års taxering framgår att de skattskyldiga har svårigheter att såväl överblicka konsekvenserna av regelsystemet som att korrekt fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Detta gäller i synnerhet för näringsidkare med mindre verksamhet. Sådana näringsidkare sägs ofta av kostnadsskäl undvika att anlita revisions- och bokföringsbyråer. Det anges att de i flera avseenden inte klarar av att redovisa inkomsterna enligt bokföringsmässiga grunder. Detta gäller bl.a. i fråga om försäkringskostnader, VA-avgifter, teleavgifter, hyror, lager och kundfordringar. Periodi-

seringskravet fullgörs normalt endast för fastighetsinvesteringar och i viss mån för inventarier.

Det är angeläget att skatte- och redovisningsreglerna är hanterbara och begripliga även för näringsidkare med verksamhet av mindre omfattning. För dessa näringsidkare kan principen om bokföringsmässiga grunder innebära ett betungande och kostsamt bokslutsarbete. De flesta periodiseringar avser mindre belopp som återkommer med ungefär samma storlek varje räkenskapsårsskifte. Som ett argument för en enklare redovisningsmetod kan också anföras att en underlättnad periodisering – i vart fall om det rör sig om betydande belopp – i princip kan innebära såväl bokföringsbrott som skattebrott och även föranleda skattetillägg.

Ett enkelt och begripligt system skulle enligt Riksskatteverket kunna grundas på den kontantprincip som tidigare fanns i svensk skatterätt. Kontantprincipen bör dock inte renodlas så långt att inga periodiseringar alls skall göras. Vid större belopp och investeringar med längre varaktighet är det naturligt med periodisering. Den förenklade redovisningsmetoden skulle kunna utformas som en modifierad kontantmetod. Om summan av utgående kundfordringar, varulager, pågående arbeten, förutbetalda kostnader och upplupna intäkter ("positiva balansposter") resp. varuskulder, upplupna kostnader och förutbetalda intäkter ("negativa balansposter") understiger ett visst gränobelopp skulle man slippa periodisera posterna. Vidare skulle i fråga om tillgångsposter såsom byggnader och inventarier direktavdrag kunna medges om restvärdet understiger ett visst belopp. Näringsidkare som tillämpar metoden skulle inte behöva upprätta årsbokslut med balans- och resultaträkning. Reglerna om expensionsmedel skulle inte vara tillämpliga för dessa näringsidkare.

Den som tillämpar kontantredovisning vid inkomsttaxeringen bör tillämpa kontantredovisning även beträffande redovisningen av mervärdesskatt. Vidare bör omsättningsgränserna för kontantredovisning resp. för redovisning av mervärdesskatt i självdeklarationen (1 miljon kr) samordnas med varandra.

Akkumulerad inkomst

I rapporten uppger RSV att särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst görs i cirka 20 000 fall per år. Det innebär att den enskilde handläggaren träffar på företeelsen i endast ett fåtal fall om

året. Hanteringsproblemen är betydande. Skatteförvaltningen har direktåtkomst per terminal endast till inkomsterna för taxeringsåret och de fem närmaste åren dessförinnan. För att ta fram uppgifter för år sju t.o.m. tio krävs kostsamma och tidsödande magnetbandskörningar. Systemet med tillägg för skiktgränsförändring anses svårt att förklara vilket sägs leda till frustration och tidsspillan för både de skattskyldiga och skatteförvaltningens tjänstemän.

I rapporten redovisar RSV ett antal förslag till förenklingar av reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Den maximala fördelningstiden för den ackumulerade inkomsten föreslås nedkortad från tio till sex år. Vidare föreslås att systemet med tillägg för skiktgränsförändringar avskaffas samt att vissa schablonregler införs i syfte att slippa utredningar och tvister avseende fördelningstiden.

Räntefördelning och expensionsmedel

I rapporten framhåller RSV att många näringsidkare är osäkra på innebörden av de olika deklarationsuppgifterna. Detta framgår bl.a. av att de ofta stryker över texten på förtryckta blanketter och skriver dit en egen text. Antalet deklARATIONER för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag uppgick till cirka 850 000 vid 1995 års taxering. Av dessa hade endast cirka 40 % lämnat uppgifter om fördelningsunderlag för räntefördelning trots att denna uppgift var obligatorisk. 13 % av berörda deklareranter hade utnyttjat möjligheten att sätta av till expensionsmedel. RSV föreslår att gränobeloppet för räntefördelning höjs generellt till 100 000 kr och att möjligheten att spara fördelningsbelopp slopas. Vad gäller expensionsmedlen beror regelsystemets komplexitet väsentligen på att man önskat förhindra att den skattecredit som expensionsmedlen ger upphov till utnyttjas för privat konsumtion. Detta sker genom att expensionsmedlen inte får överstiga ett takbelopp som kan sägas motsvara det kapital som finns i näringsverksamheten. Uttag för privat konsumtion minskar takbeloppet, vilket medför att näringsidkaren kan bli tvungen att avtappa expensionsmedel till beskattning.

RSV föreslår att möjligheten att göra avsättning till expensionsmedel avskaffas och ersätts av en möjlighet att göra högre avsättning till periodiseringsfond. Genom att kräva att en del av

avsättningen till periodiseringsfond skall sättas in på ett spärrat konto kan man enligt RSV undvika att skattekrediten används till privat konsumtion i stället för att investeras i verksamheten.

Utredningsuppdraget

Reglerna om räntefördelning och expensionsmedel har nu tillämpats i två år. Att de nya reglerna ytterligare komplicerar skattesystemet noterades redan vid införandet (prop. 1993/94:50 och bet. 1993/94:SkU15). De samhällspolitiska målen – bl.a. att ge tillväxt och bättre förutsättningar för nya arbetstillfällen – prioriterades framför de i sig viktiga förenklingsaspekterna.

Kritik mot systemets komplexitet har som ovan redovisats framförts av RSV. Den allmänna uppfattningen i övrigt synes dock vara att det nya systemet i grunden är sunt men att en del justeringar behöver göras för att få det mer verklighetsanpassat. Regeringen delar den bedömningen. Förändringar av regelverket har nyligen föreslagits i propositionen Vissa justeringar i lagen om räntefördelning vid beskattning m.m. (prop. 1996/97:12). I syfte att underlätta generationsskiften föreslås att vederlag för fastighet vid gåva eller arv skall få medräknas i fördelningsunderlaget vid negativ räntefördelning. Vidare föreslås att kapitaltillskott snabbare än i nuläget skall få räknas med i underlaget för räntefördelning och takbeloppet för expensionsmedel. Slutligen föreslås vissa förenklingar.

I regeringens proposition Vissa åtgärder för att halvera arbetslösheten till år 2000, ändrade anslag för budgetåret 1995/96, finansiering m.m. (prop. 1995/96:222) framhålls att arbetet med att utvärdera och så långt som möjligt förenkla regelsystemet för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag bör drivas vidare. En del av detta arbete bör lämpligen bedrivas av en särskild utredare.

Den särskilde utredaren skall utvärdera regelsystemet för beskattning av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Utredaren skall överväga vilka möjligheter till förenklingar som finns, dock utan att ge avkall på principen om neutralitet i beskattningen av olika företagsformer. Särskilt reglerna om ackumulerad inkomst samt räntefördelning och expensionsmedel skall därvid uppmärksammas. Utredaren bör analysera de blanketter och annat

hjälpmaterial som i dag finns tillgängliga för den skattskyldige när denne skall fullgöra sin deklarationsskyldighet.

Utredaren skall överväga huruvida principen om redovisning enligt bokföringsmässiga grunder innebär ett omotiverat och alltför betungande och kostsamt bokslutsarbete för de mindre företagen. Om så befinnes vara fallet skall utredaren undersöka möjliga avsteg från denna princip. Om utredaren finner det lämpligt skall denne söka utveckla en modell för kontantredovisning med inriktning mot näringsidkare med små företag. Den av RSV föreslagna modellen kan därvid tjäna som ett exempel. Tidigare års erfarenheter av kontantmetoden i inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet bör också beaktas. Utredaren skall också analysera lämpligheten av att vid sidan av det konventionella systemet införa en kontantmetod samt lämpligheten av att en sådan metod görs frivillig.

Uppdraget rymmer ett antal frågeställningar av grundläggande karaktär. En första gäller det konstitutionella kravet på lika-behandling. En närbesläktad fråga gäller önskemålet att skattesystemet inte skall snedvrída konkurrensförhållandena inom näringslivet. Ett tredje frågekomplex gäller skattekontroll och kravet på att inte öppna för önskad skatteplanering. Detta frågekomplex leder i sin tur till frågan om införandet av alternativa system verkligen skulle innebära några förenklingsvinster eller andra fördelar.

I förenklings syfte framstår det som naturligt att kontantredovisningen skall omfatta såväl inkomstskatten som mervärdesskatten. I fråga om mervärdesskatten finns dock en stark bundenhet till EG:s regelverk. Utredaren skall därför vara särskilt uppmärksam på att förslaget rörande redovisningen av mervärdesskatt är förenligt med EG-reglerna. Utredaren skall vidare bedöma om det är möjligt, och överhuvudtaget lämpligt, att tillämpa olika redovisningsmetoder för de olika skatteredovisningarna.

Uppdraget rymmer också en rad detaljfrågor. En fråga är huruvida och i vilken utsträckning en näringsidkare skall få växla över åren mellan kontantredovisning och redovisning enligt bokföringsmässiga grunder och vilka övergångsbestämmelser som därvid skall uppställas.

Enligt Riksskatteverkets förslag skall den som vill redovisa enligt den modifierade kontantprincipen först räkna samman alla bokslutsposter för att kontrollera att ett visst gränslöpp inte överskridits. Mot förslaget kan invändas att när en sådan samman-

räkning väl är gjord kan bokslutsposterna lika gärna balanseras. Utredaren bör överväga om avgränsningen av de näringsidkare som skall få använda kontantprincipen inte kan utformas på ett annat sätt.

Utredaren skall ta ställning till om en näringsidkare skall få redovisa en verksamhet kontantmässigt och samtidigt – i samma förvärvskälla eller i en annan förvärvskälla – redovisa en annan verksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. Finner utredaren att hela den enskilda näringsverksamheten bör redovisas på ett enhetligt sätt uppkommer frågan vad som skall gälla om näringsidkaren vid sidan av en kontantmässigt redovisad näringsverksamhet bedriver annan verksamhet i annan företagsform.

Utredaren bör också belysas vilka praktiska problem som uppkommer om driften av ett lantbruk sker i en företagsform som medför bokförings- skyldighet. I bokföringen skall i detta fall djur delas upp i omsättnings- respektive anläggningstillgångar. Skattemässigt skall emellertid alla djur behandlas som omsättnings-tillgångar.

En annan fråga är i vilken utsträckning systemet kan tillämpas i fråga om makars gemensamma verksamhet, enkla bolag och handelsbolag. Om utredaren finner det lämpligt med vissa beloppsgränser skall denne överväga huruvida dessa bör justeras för det fall det är fråga om flera delägare i företaget.

För det fall näringsidkare som redovisar enligt kontantprincipen inte skall få ha medel avsatta till expansionsmedel skall utredningsmannen föreslå övergångsbestämmelser för upplösning av expansionsmedel.

I bakgrundsbeskrivningen redogjordes för det undantag från kontantprincipen som tidigare gällde för årsskiftesbetalningar. En särskild fråga är om ett likartat undantag bör återinföras för de näringsidkare som redovisar enligt kontantprincipen. Frågan rör bl.a. modellens räckvidd. Skall kontantprincipen tillämpas strikt även med avseende på årsskiftesbetalningar minskar givetvis antalet näringsidkare som klarar beloppsgränserna. Företagare vars balansposter normalt uppgår till mindre belopp kan vissa år komma över beloppsgränserna beroende på antalet klämdagar och arbetsbelastningen på post- och bankgirot.

Utredaren skall vidare överväga vilka åtgärder som bör krävas för att hindra skatteundandragande och annat missbruk av systemet. Utredaren bör även beakta de föreslagna förändringarnas conse-

kvenser för möjligheten att göra budgetprognoser på företagsskatteområdet.

En prövning av förslagets förenlighet med gemenskapsrätten inom EU ingår också i uppdraget.

Utredaren skall följa beredningen av det förslag till ny bokföringslag som Redovisningskommittén (Ju 1991:07) lägger fram i sitt slutbetänkande.

Utredaren bör beakta de erfarenheter som Utredningen (Ju 1995:11) om branschsanering och andra åtgärder mot ekonomisk brottslighet gjort beträffande schablonbeskattning.

Den inkomst som redovisas till beskattning läggs också, som tidigare påpekats, till grund för beslut i bidrags- och socialförsäkringssammanhang. Utredaren bör klargöra vilken betydelse föreslagna förändringar av inkomstredovisningen får för rätten till olika socialförsäkringsförmåner. Utredaren bör härvid samråda med Utredningen om översyn av inkomstbegreppen inom bidrags- och socialförsäkringssystemen (S 1996:06).

Utredaren skall vidare samråda med Småföretagsdelegationen (N 1996:04).

Budgetaspekter, m.m.

De förslag som utredaren lägger fram skall sammantaget vara kostnadsmässigt neutrala för den offentliga sektorn. Innebär några förslag minskade inkomster skall utredaren också ange finansieringsförslag.

För utredaren skall gälla regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50), redovisa jämställdhetsaspekter (dir. 1994:124), redovisa konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49) och tilläggsdirektiven till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagets uppgiftslämnande (dir. 1994:73).

Utredningsuppdraget skall vara avslutat före utgången av år 1998. Utredaren bör överväga att redovisa uppdraget etappvis i delbetänkanden.

Gällande rätt

1 Civilrätt

1.1 Allmänt om handelsbolag

Civilrättsliga regler om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL, som trädde i kraft den 1 juli 1981. Genom den upphävdes lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

Handelsbolaget är en *juridisk person*, 1 kap. 4 § HBL. Det innebär att bolaget äger rättssubjektivitet, dvs. har rättigheter och skyldigheter.

Ett handelsbolag föreligger om minst två personer har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet och bolaget har förts in i handelsregistret, 1 kap. 1 § HBL. Registret förs av Patent- och registreringsverket. Om bolaget inte registreras föreligger *ett enkelt bolag*, 1 kap. 3 § HBL.

Före januari 1995 fanns det inget krav på registrering för att ett handelsbolag skulle föreligga. Ett handelsbolag förelåg så snart två eller flera personer avtalat att gemensamt bedriva näringsverksamhet i bolag. Regeln om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret innebär att det numera finns en klar gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om näringsverksamhet skall utövas i handelsbolag eller enkelt bolag.

Enligt bestämmelserna i handelsregisterlagen (1974:157), HrL, skall handelsregistret innehålla uppgifter om bl.a. handelsbolagets firma, näringsverksamhetens art, det län och den ort där huvudkontoret finns samt kontorets postadress och uppgift om vem som tecknar firma. Samtliga bolagsmän måste underteckna ansökan om registrering. Bestämmelser om ansökningens innehåll finns i handelsregisterförordningen (1974:188). Handelsbolaget får i samband

med registreringen ett organisationsnummer. Efter att bolaget har blivit registrerat hos PRV kan det registreras hos skattemyndigheten för skatter och avgifter.

Upphör eller överläts handelsbolagets verksamhet eller ändras i annat fall uppgift som registrerats skall anmälan om detta utan dröjsmål göras till PRV, 13 § HrL. Försummelse att ge in ansökan eller ändringsanmälan är straffbelagd, 22 § HrL. PRV skall undersöka om verksamhet fortfarande utövas i bolaget om det inte under de senaste tio åren har getts in någon anmälan till registret och det kan antas att verksamheten upphört, 17 § HrL. Enligt nämnda lagrum skall PRV avföra bolaget ur registret om det inte inom viss tid framgår att verksamheten i bolaget fortfarande utövas.

1.2 Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

Både fysiska och juridiska personer kan vara bolagsman i ett handelsbolag. En bolagsmans medlemskap i handelsbolag innefattar rättigheter och befogenheter av två olika slag. För det första har bolagsmannen rätt att utöva inflytande över bolagets verksamhet genom att delta i och utöva kontroll över förvaltningen av bolagets angelägenheter. För det andra har bolagsmannen på grund av medlemskapet vissa ekonomiska rättigheter, bl.a. rätt till ränta, arvode och del i bolagets resultat. De ekonomiska rättigheterna utgör bolagsmannens andel i bolaget. Andelen men inte medlemskapet kan bl.a. överlåtas utan övriga bolagsmäns samtycke. Överlåtelse av andel betyder alltså överföring av de ekonomiska anspråken.

I den mån annat inte har avtalats gäller följande enligt handelsbolagslagens bestämmelser. Varje bolagsman har rätt att vidta åtgärder i förvaltningen av bolagets angelägenheter, såvida han inte är utesluten från förvaltningen. Bolagsman som har förvaltningsrätt har samtidigt vetorätt mot annan bolagsmans förvaltningsåtgärd vilket i praktiken innebär att enhällighet måste råda mellan bolagsmännen. Åtgärder som är främmande för bolagets ändamål får endast vidtas med alla bolagsmännens samtycke. Bolagsman får dock besluta om åtgärder som inte tål uppskov.

Bolagsmännen har full frihet att avtala om uppdelningen av förvaltningen. En sådan uppdelning påverkar dock inte bolagsmännens behörighet gentemot tredje man. Bolagsmännen kan avtala om att

förvaltningsåtgärder bara får göras gemensamt eller av bolagsmännen i förening. Om en sådan uppgörelse registreras hos PRV blir den giltig mot tredje man.

Bestämmelsen om *kontrollrätten* i 2 kap. 5 § HBL är tvingande och innebär att bolagsman har rätt att granska bolagets räkenskaper och få kännedom om bolagets angelägenheter även om han är utesluten från förvaltningen av bolaget.

1.3 Rätten att företräda bolaget

Enligt huvudregeln i 2 kap. 17 § HBL har varje bolagsman rätt att företräda bolaget och har alltså möjlighet att teckna bindande avtal för bolagets räkning. Rätten att företräda bolaget kan också delegeras till någon eller några av bolagsmännen eller till någon utanför delägarkretsen. Rättshandling där motparten är i ond tro, dvs. insåg att bolagsmannen överskred sina befogenheter är inte giltig mot bolaget.

Handelsregistret ger information bl.a. om vilka som är bolagsmän och om hur firman tecknas, när firman inte tecknas av varje bolagsman ensam.

Ett handelsbolag kan utnyttja fullmäktige på samma sätt som andra fysiska och juridiska personer. I ett handelsbolag kan också finnas prokurister, dvs. personer med handelsfullmakt. En prokurists ställning regleras av prokuralagen (1974:158).

1.4 Bolaget och bolagsmännens förhållande till tredje man

Handelsbolagslagen innehåller inte något krav på viss kapitaluppbyggnad i ett handelsbolag. I stället föreskriver lagen att bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser. Det innebär att en bolagsborgenär kan kräva hela sin fordran hos en enda av bolagsmännen. Varje bolagsman svarar med hela sin privata förmögenhet för bolagets förpliktelser. Dessutom gäller att bolagets fordringsägare inte behöver kräva bolaget innan de vänder sig mot bolagsmännen. En bolagsman som betalat en skuld till en fordringsägare får i sin tur motsvarande fordran mot bolaget och mot övriga bolagsmän. Kravet mot bolagsmännen kan dock göras gällande först sedan bolaget upplösts.

Om bolaget har försatts i konkurs föreskriver lagen att en fordran mot bolaget genast kan göras gällande mot bolagsmännen, även om fordringen annars inte är förfallen till betalning.

Om en bolagsman har försatts i konkurs skall utdelning för en bolagsborgenärs fordran beräknas på fordringens belopp efter avdrag för vad bolagsborgenären kan få ut av bolaget.

En ny bolagsman svarar såväl för de förbindelser som åvilade handelsbolaget vid hans inträde som för de förpliktelser som där efter uppkommer. En bolagsman som avgår svarar inte för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången, om bolagets fordringsägare kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. För att vara helt säker på att bli befriad från ansvar måste bolagsmannen se till att han avregistreras som bolagsman.

De nu beskrivna reglerna är de som gäller mot bolagets fordringsägare. Bolagsmännen kan avtala att ansvaret dem emellan utformas på ett annat sätt. Det kan t.ex. vara möjligt att handelsbolagsmännen i avtal kommer överens om att en eller flera av bolagsmännen bara skall svara för ett begränsat belopp. Ett sådant avtal påverkar inte bolagsmannens ansvar gentemot bolagsborgenärerna men har betydelse vid den interna avräkningen bolagsmännen emellan.

1.5 Insats i handelsbolag

Handelsbolaget är, till skillnad från aktiebolaget, inte kringgärdat av regler om i vilka situationer medel får tas ut ur bolaget. Den fria rörligheten för kapitalet i ett handelsbolag är dess främsta kännetecken. Att det förhåller sig på det sättet är en konsekvens av det personliga och solidariska ansvaret. Det är bolagsmännen som till slut är ansvariga för bolagets förpliktelser. Det har därför inte ansetts nödvändigt att ha ett bundet kapital i ett handelsbolag. En delägare i ett handelsbolag behöver alltså inte göra en kapitalinsats i bolaget när det bildas. Det måste däremot en kommanditdelägare göra eller åtminstone åta sig att svara för ett från början bestämt belopp.

I förarbetena till HBL (prop 1979/80:143 s. 115) uttalas följande.

”En bolagsmans insats i bolaget kan ha formen av prestationer av olika slag. Vanligtvis är det fråga om sådana prestationer som enligt bokföringslagen kan redovisas som tillgångar. En bolagsmans utfästelse att

göra en insats i bolaget grundlägger för bolaget ett juridiskt krav att få ut prestationen.”

Med insats menas normalt det penningbelopp eller de andra förmögenhetsobjekt som en person sätter in eller utfäster sig att sätta in i ett handelsbolag för att bli bolagsman och få de rättigheter i bolaget som en bolagsman har. Insatsen kan även bestå av arbetsprestationer. Insatser i annat än pengar måste, om bolagsmans rätt i bolaget skall bestämmas på grundval av insatsens storlek, uppskattas till visst värde i pengar. En person kan, även om han skall vara bolagsman, tillföra bolaget förmögenhetsvärden i annan form än insats, t.ex. genom försäljning, penninglån eller uthyrning. Om den typen av förmögenhetsvärden skall fungera som insats eller inte är helt beroende av vad som avtalats mellan bolagsmännen.¹

Man måste skilja mellan *avtalad och behållen insats* vid tolkning och tillämpning av de bestämmelser som anknyter rättsverkningar till bolagsmännens insatser.

Nedan redogörs för vissa regler i HBL. *Reglerna är, om inget annat anges, dispositiva och kan alltså ändras genom avtal* mellan bolagsmännen.

1.5.1 Avtalad insats

Den avtalade insatsens storlek, som är bestämd genom bolagsavtalet, påverkas inte av resultatet i bolaget. Här finns en likhet med aktier eftersom aktiens nominella belopp inte heller påverkas av aktiebolagets ekonomiska ställning. Den avtalade insatsen kan ändras – ökas eller minskas – bara genom nytt bolagsavtal mellan bolagsmännen. En bolagsman har inte rätt att öka sin avtalade insats utan samtycke av alla de övriga bolagsmännen, 2 kap. 10 § HBL. En ökning av bolagsmans insats skulle ge honom större andel i vinst, om denna är bestämd i proportion till de avtalade insatserna. En bolagsman har inte heller skyldighet att på de andra bolagsmännens begäran öka sin insats, 2 kap. 11 § HBL. I det senare lagrummet används dock begreppet behållen insats. I den gamla bolagslagen, ÄBL, stadgades att bolagsman ej var skyldig att på yrkande av övriga bolagsmän ”utöver sin avtalade insats” något tillskjuta. Av förarbetena till handelsbolagslagen framgår att ingen

¹ Håkan Nial och Carl Hemström, Om handelsbolag och enkla bolag, tredje uppl. 1992, s. 146.

ändring i sak var avsedd. Av naturliga skäl kan den behållna insatsens storlek inte preciseras i bolagsavtalet.

Det vanliga är att insatsen skall betalas in omedelbart vid bolagets bildande. En bolagsman som till bolaget överlämnar ett av honom utställt skuldebrev på insatsbeloppet kan inte anses ha fullgjort sin insats. Försummad inbetalning av insats i pengar medför skyldighet att betala ränta på obetalt belopp, 2 kap. 13 § HBL.

1.5.2 Behållen insats

Från avtalad insats måste man skilja *behållen insats*. Behållen insats markerar delägarnas andel av bolagets förmögenhet. Den påverkas därför dels av bolagets resultat, dels av bolagsmännens inbetalningar till och uttag ur bolaget. Med andra ord minskas den behållna insatsen genom kapitaluttag eller genom uppkommen förlust och den ökas med kapitaltillskott och genom vinst som får stå kvar i bolaget.

Om bolagsmannen sätter in den i bolagsavtalet avtalade insatsen när bolaget bildas är den avtalade och den behållna insatsen lika stora. Inte heller den behållna insatsen får, utan särskilt medgivande av övriga bolagsmän, överstiga den avtalade insatsen. Det beror på att det är den behållna insatsen som ligger till grund för rätten till ränta. Den behållna insatsen kan också enligt bolagsavtalet ligga till grund för fördelningen av resultatet. Belopp utöver den avtalade insatsen som bolagsman sätter in i bolaget medför att bolagsmannen får en fordran mot bolaget på det överskjutande beloppet.² Om de övriga bolagsmännen lämnar sitt medgivande till att en bolagsmans behållna insats tillåts överstiga den avtalade insatsen så innebär det i stället att hans avtalade insats höjs.

För varje räkenskapsår skall en bolagsman tillgodoräknas dels ränta på den insats han hade kvar i bolaget vid räkenskapsårets början, dels ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter, 2 kap. 6 § HBL. Räntan skall beräknas på bolagsmannens behållna insats vid räkenskapsårets början. Liksom arvode räknas ränta som en kostnad för bolaget. Det överskott eller den brist som finns kvar sedan bolagsmannen har tillgodoräknats ränta och arvode utgör *räkenskapsårets resultat*, 2 kap. 7 § HBL. Resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen, 2 kap. 8 § HBL.

² Håkan Nial och Carl Hemström, a.a. s. 151.

Sedan årsredovisningen eller årsbokslutet upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem. Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den avtalade insatsen skall dock så mycket av vad som tillkommer honom hållas inne som behövs för att fylla bristen, 2 kap. 9 § HBL.

I 2 kap. 10 § HBL föreskrivs att vad en bolagsman har rätt att lyfta för ett räkenskapsår skall läggas till hans insats, om han inte före utgången av följande år tar ut beloppet. För att beloppet skall läggas till bolagsmannens insats och öka den avtalade insatsen krävs dock att medbolagsmännen inte bestrider att den avtalade insatsen ökas. Om den avtalade insatsen inte skall anses ha ökat kan enligt doktrinen det belopp som bolagsmannen har rätt att lyfta stå kvar i bolaget som bolagsmannens fordran mot bolaget.³

Om alla bolagsmännen är överens kan de ta ut insatskapital ur bolaget och på så sätt minska sina behållna insatser. Varje uttag som bolagsman gör innebär inte en minskning av den behållna insatsen, dvs. det behöver inte vara ett kapitaluttag. Uttaget kan i stället avse andel i vinst, arvode eller kostnadsersättning eller ett förskott på sådan ersättning. Ett kapitaluttag innebär att bolagsmannen återtar belopp som ursprungligen betalats in till handelsbolaget. Inom doktrinen⁴ har ansetts att eftersom det inte finns något krav på att den avtalade insatsen betalas in vid bolagsbildningen, finns inte heller anledning kräva att den inbetalade insatsen inte får betalas ut till bolagsmännen. Ett kapitaluttag som överstiger den tidigare inbetalade delen av den avtalade insatsen resulterar i att bolagsmannen får en skuld till bolaget. Detta bör komma till uttryck i handelsbolagets balansräkning. Detta sker emellertid sällan i praxis. I stället bokförs även ett sådant kapitaluttag som en brist på kapitalkontot. Någon motsvarande tillgångspost (fordran) redovisas inte.⁵

³ Håkan Nial och Carl Hemström, a.a. s. 151.

⁴ Nils Mattsson, "Om kapitaluttag och penninglån från handelsbolag", Rättsvetenskapliga studier tillägnade Carl Hemström, Uppsala, 1996, s. 215.

⁵ Nils Mattsson har i den i föregående fotnot omnämnda studien s. 216 anfört att ett skäl till utvecklingen av praxis gällande redovisning av kapitaluttag kan vara att det ofta inte spelar någon roll att bolaget har en fordran på bolagsmannen. Bolagsmannen är ju ändå primärt och solidariskt ansvarig för bolagsförpliktelserna. N. Mattsson menar att resonemanget inte håller. Av 2 kap. 20 § andra stycket HBL, angående utdelning i bolagsmans konkurs, framgår att *storleken* på bolagets tillgångar har betydelse eftersom utdelning för en bolagsborgenärs fordran skall beräknas på fordringens belopp efter avdrag för vad bolagsborgenären kan få ut av bolaget. N. Mattsson anser att bolagsborgenärerna därför i första hand skall söka betalning i bolaget och först därefter för resterande belopp hos bolagsmannen personligen.

Vid bolagsskifte efter likvidation anses bolagsmans negativa kapitalkonto inte som en skuld till bolaget.⁶ Om bolagsskiftet visar ett underskott räknas bristen som förlust. Eventuell skyldighet för en bolagsman med negativt kapitalkonto att betala ett belopp till bolagsman med positivt kapitalkonto i samband med fördelningen av förlusten, är att anse som en vanlig obligationsrättslig angelägenhet mellan delägarna personligen.

1.5.3 Bolagsmans fordran mot bolaget

En bolagsman kan, som nämnts ovan, ha en fordran mot bolaget. Fordran kan avse ränta på insats, förvaltningsarvode, vinst eller kostnadsersättning. Hit räknas också avgången bolagsmans krav på lösenbelopp. En bolagsman kan även ha fordran på annan grund, t.ex. efter kreditförsäljning eller penninglån till bolaget. Båda slagen av fordringar kan göras gällande mot bolaget.

Fordringar på förvaltningsarvode m.m. kan inte under bolagets bestånd göras gällande mot annan bolagsman utan stöd i avtal, 2 kap. 12 § HBL. Mot bakgrund av bolagsmännens personliga och solidariska betalningsansvar och grunden för detta betalningsansvar kan en bolagsman inte konkurrera med bolagsborgenärerna i bolagets konkurs för sådana fordringar. Principen har kommit till uttryck i två äldre avgöranden av HD, NJA 1896 s. 433 och 1904 s. 66.

Samma synsätt bör enligt doktrinen tillämpas även på andra fordringar både ifråga om möjligheten att kräva medbolagsmännen och bolagsmans möjlighet att i bolagets konkurs konkurrera med bolagsborgenärerna. Genom att få utdelning för sådan fordran kan bolagsmannen komma att undandra sig den skyldighet att betala bolagets skulder som är av väsentlig betydelse för bolagsborgenärerna. Om bolagsmannens konkursbo får utdelning i bolagskonkursen så minskar utdelningen till bolagsborgenärerna. Det kan också finnas en risk för att bolagsmännen, när bolagets ekonomiska ställning är hotad, skapar mer eller mindre fingerade fordringar. Bolagsman är dock inte förhindrad att bevaka sina fordringar i bolagets konkurs.

Om bolagsman har fordringar mot bolaget, skall vid bolagsskifte beloppet tillgodoräknas honom, innan man fastställer den behållning som skall fördelas mellan bolagsmännen, 2 kap. 34 § HBL.

⁶ Håkan Nial, Handelsbolagsrätt, sjunde uppl. 1994, s. 118.

1.5.4 Hur ser det ut i praktiken i handelsbolag?

I det stora flertalet handelsbolag, dvs. de med mycket små verksamheter, saknas oftast skrivna avtal mellan bolagsmännen. Bolagsmännen ser handelsbolaget som en enskild firma med fler än en delägare. Som en följd av detta saknas normalt sett även ett bestämt andelskapital. Det är inte ovanligt att eget kapital redovisas samlat, utan uppdelning på de olika bolagsmännen.

I praktiken förekommer inte de transaktioner som beskrivits i föregående avsnitt, dvs. tillgodoräknande av ränta och skäligt arvode. Bolagsmännens uttag och insättningar brukar alltså göras utan åtskillnad.

1.6 Likvidation och upplösning av handelsbolag

Man måste skilja mellan bolagsavtal slutna på bestämd och på obestämd tid. Ett bolagsavtal som träffats på bestämd tid kan inte sägas upp i förtid utan särskild grund. Om bolagsavtalet är slutet för obestämd tid har var och en av bolagsmännen en ovillkorlig rätt att utan angivande av grund säga upp bolagsavtalet när han vill. Denna bestämmelse är tvingande.

Vidare finns bestämmelser om grund för hävning respektive upphörande av handelsbolag till följd av att

- bolagsman har gjort sig skyldig till väsentligt kontraktsbrott
- det finns en viktig grund för bolagets upplösning
- bolagsman har avlidit
- bolagsman har blivit försatt i konkurs
- antalet bolagsmän har gått ned till en

Bestämmelserna finns i 2 kap. 24–28 §§ HBL. Av 2 kap. 29 respektive 30 §§ HBL framgår att bolagsmännen får avtala att, om det finns grund för likvidation enligt 24–27 §§, en bolagsman skall utträda alternativt uteslutas ur bolaget i stället för att bolaget skall träda i likvidation. Under likvidationen skall de åtgärder vidtas som erfordras för bolagets avveckling. Då likvidationen är slutförd är bolaget upplöst. För likvidationsförfarandet finns två alternativ. Antingen sköter bolagsmännen likvidationen eller också utser domstol på begäran av bolagsman en eller flera likvidatorer att ombesörja likvidationen i bolagsmännens ställe.

1.7 Kommanditbolag

Kommanditbolag är en variant av handelsbolag där minst en bolagsman, komplementären, skall svara solidariskt för bolagets förpliktelser. Övriga bolagsmän kallas kommanditdelägare och ansvaret begränsar sig till vad var och en av dessa satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Stiftelser och ideella föreningar får inte vara komplementär. Däremot accepteras aktiebolag som komplementär.

En kommanditdelägare har, om inte annat avtalats, inte rätt att ta del av bolagets förvaltning. Kontrollrätten för kommanditdelägaren kan, i motsats till vad som gäller för handelsbolagsdelägaren, avtalas bort. En kommanditdelägare har inte behörighet att företräda bolaget. Denna regel är tvingande men kan kringgås genom att en fullmakt eller prokura ställs ut till kommanditdelägaren.

Enligt handelsbolagslagen gäller beträffande kommanditdelägarens del i vinst och förlust att om inget annat avtalats och om bolagsmännen inte kan komma överens så ankommer det på rätten att avgöra frågan efter skälighet.

Ett kommanditbolag registreras också i handelsregistret. Av registreringen skall framgå bl.a. att det är ett kommanditbolag samt vilken eller vilka av bolagsmännen som är kommanditdelägare och beloppet av varje sådan bolagsmans utfästa insats.

1.8 Enkla bolag

Ett enkelt bolag föreligger enligt 1 kap. 3 § HBL, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger, dvs. utan att bolaget har förts in i handelsregistret.

Det enkla bolaget är inte en juridisk person och äger därför inte rättssubjektivitet. Bolaget kan t.ex. inte teckna avtal eller föra talan inför domstol. Enligt 4 kap. 3 § HBL får förvaltningsåtgärder vidtas endast med samtliga bolagsmäns samtycke, med undantag för åtgärd som inte tål uppskov. I det enkla bolaget svarar en bolagsman i princip endast för förpliktelser på grund av avtal som han själv har deltagit i, 4 kap. 5 § HBL. En bolagsman får inte utan övriga bolagsmäns samtycke ta in en annan bolagsman i sitt ställe.

Tillgångarna i ett enkelt bolag ägs inte av bolaget utan varje bolagsman äger i stället direkt del i tillgångarna som finns i bolaget. Delägaren i ett enkelt bolag har således inte någon bolagsandel. Det

enkla bolaget är inte bokföringsskyldigt utan det är varje enskild bolagsman som är bokföringsskyldig för sitt deltagande i verksamheten. I praktiken sker dock bokföringen i bolaget.

Bolagsmännen i ett enkelt bolag har rätt att föras in i handelsregistret, om näringsverksamhet utövas i bolaget. Någon firma får inte registreras för ett enkelt bolag.

1.9 EEIG

Inom EU har det sedan 1989 varit möjligt att bilda europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Associationsformen regleras delvis i förordningen nr 2137/85 om Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG. Genom Sveriges medlemskap i EU gäller förordningen som svensk lag. I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns bestämmelser som kompletterar förordningen.

Enligt förarbetena⁷ till den svenska lagstiftningen kan en EEIG närmast liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. Medlemmarna skall vara minst två fysiska eller juridiska personer som själva i olika medlemsländer bedriver ekonomisk verksamhet. Det är inte associationens utan medlemmarnas ekonomiska verksamhet som skall underlättas och främjas. En EEIG syftar inte till att skapa vinst för egen del. Grupperingens verksamhet måste ha samband med medlemmarnas ekonomiska verksamhet. Det är framför allt samarbete mellan mindre företag från olika medlemsstater som skall underlättas.

En EEIG bildas genom att medlemmarna ingår avtal om att bilda grupperingen och låter registrera den. Den skall registreras i den stat där den enligt avtalet om att bilda den har sitt säte. Från dagen för registrering har en EEIG rättskapacitet. Registret förs av PRV. Om en gruppering skall ha status som juridisk person får varje medlemsstat bestämma själv. Enligt svensk rätt är en EEIG juridisk person.

Medlemmarna utgör grupperingens högsta organ. Varje medlem har en röst. I avtalet kan dock bestämmas att vissa medlemmar har flera röster. En EEIG skall också ha en eller flera företagsledare. Det är företagsledaren som företräder grupperingen mot tredje man.

⁷ Prop. 1994/95:68 s. 19.

En EEIG kännetecknas av att den inte behöver ha något eget kapital och av att medlemmarna är obegränsat solidariskt ansvariga för grupperingens skulder. Ansvaret omfattar även skatter och sociala avgifter. Betalning måste dock först begäras hos grupperingen. Ansvaret gentemot tredje man är tvingande. Däremot går det att obligationsrättsligt, genom separata avtal mellan grupperingen och tredje man, begränsa eller undanta viss medlems eller vissa medlemmars ansvar för viss skuld eller någon annan förbindelse. Det solidariska ansvarets rättsföljder bestäms av den nationella lagstiftningen.

En EEIG som har säte i Sverige är bokföringsskyldig även om den inte utövar näringsverksamhet i här. Andra grupperingar är bokföringsskyldiga i Sverige för sin verksamhet här och skall hålla bokföringen skild från grupperingens bokföring i övrigt.

1.10 Bokföring, årsbokslut och årsredovisning i handelsbolag

Ett handelsbolag är alltid bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen (1999:1078), BFL.

När det gäller krav på årsbokslut och årsredovisning delas handelsbolagen in i tre grupper beroende på storlek.

I och med den nya bokföringslagen, som trädde ikraft den 1 januari 2000, behöver de minsta handelsbolagen som inte är bokslutsföretag inte avsluta den löpande bokföringen med årsbokslut. Följande handelsbolag är inte bokslutsföretag. Handelsbolag som bara har fysiska personer som delägare och vars omsättning understiger 20 basbelopp under förutsättning att bolaget inte är moderföretag i en koncern.

Handelsbolag som har juridisk person som delägare skall avsluta den löpande bokföringen med en *årsredovisning*. Detsamma gäller handelsbolag i vilka antalet anställda under de senaste två åren i medeltal uppgått till mer än tio, eller tillgångarnas nettovärde uppgår till mer än 24 miljoner kronor. Detta gäller även handelsbolag som är moderföretag i en koncern om antalet anställda i koncernen de senaste två åren i medeltal uppgått till mer än tio, eller nettovärdet av koncernföretagens tillgångar på moderföretagets balansdag uppgår till mer än 24 miljoner kronor.

Årsredovisningen är till skillnad från årsbokslutet offentlig. I följande fall ställs krav på en mer utförlig årsredovisning för ett handelsbolag.

1. Handelsbolaget bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av tillgångarna i bolaget enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som överstiger 1 000 basbelopp,
2. Antalet anställda i handelsbolaget de senaste två åren i medeltal överstigit 200.

För dessa handelsbolag ställs också krav på att de lämnar en delårsrapport.

Handelsbolag som är bokslutsföretag och som enligt det ovan redovisade inte är skyldiga att upprätta årsredovisning skall avsluta bokföringen med ett *årsbokslut*. Årsbokslutet skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet är till skillnad från årsredovisningen inte offentligt.

I *revisionslagen* (1999:1079) finns bestämmelser om revision för vissa fysiska och juridiska personer. En upprättad årsredovisning skall granskas av särskilt utsedd revisor. Lagen ställer krav på *auktoriserad eller godkänd revisor i handelsbolag* där juridisk person ingår som delägare. Vidare framgår att en revisor skall vara auktoriserad om nettovärdet av handelsbolagets tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp eller antalet anställda under de två senaste åren i medeltal överstigit 200. Motsvarande gränsvärden gäller för handelsbolaget är moderföretag i en koncern.

De regler om årsredovisning och revision som gäller för handelsbolag gäller även för EEIG.

2 Skatterätt

2.1 Utformningen av delägarbeskattningen

Enligt 5 kap 1 § IL är *handelsbolag inte skattskyldiga* för sina inkomster utan *inkomsterna skall i stället beskattas hos delägarna*. Varje delägare beskattas för så stort belopp *som motsvarar hans andel* av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej. 5 kap. 3 § IL.

Delägarna är också skattskyldiga för den förmögenhet som finns i handelsbolaget i den utsträckning sådan förmögenhet är skattepliktig och i den utsträckning delägarna är skattskyldiga för förmögenhetsskatt. Det är också delägarna som är skattskyldiga för egenavgifter, särskild löneskatt för inkomst av passiv näringsverksamhet och för den som är 65 år och äldre samt särskild löneskatt för egen pensionsförsäkring. Allmän pensionsavgift och allmän löneavgift skall också betalas av delägaren.

Handelsbolaget är däremot skattskyldig för mervärdesskatt, fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel. Om handelsbolaget är arbetsgivare är bolaget skattskyldigt för preliminärskatter och arbetsgivaravgifter.

Det finns två olika metoder för beräkning av det skattemässiga resultatet i ett delägarbeskattat handelsbolag. Den s.k. *nettometoden*, som tillämpas i Sverige, innebär att det skattemässiga resultatet beräknas på bolagsnivå och det är sedan nettot som fördelas på delägarna. För det svenska handelsbolaget innebär det att avskrivningar på exempelvis fastigheter och inventarier sker i handelsbolaget enligt för bolagsmännen gemensamma principer. Avsättning till t.ex. ersättningsfond sker också i bolaget. Däremot görs räntefördelning, avdrag för avsättning till periodiseringsfond och avdrag för avsättning till expansionsfond hos respektive bolagsman som är fysisk person. Allmänna avdrag, avdrag för rullade underskott från föregående år, grundavdrag och avdrag för egenavgifter respektive särskild löneskatt görs också på delägar nivå. När *bruttometoden* tillämpas sker i stället inkomstberäkningen hos varje enskild delägare.

Vilka inkomster som är skattepliktiga i handelsbolagsverksamhet är desamma som gäller för övrig näringsverksamhet. Avdragsrätten för löpande utgifter är också densamma.

Beskattningen av delägarna i ett handelsbolag är olika beroende på om delägaren är fysisk eller juridisk person.

2.2 Inkomstslag och beräkningsenheter

2.2.1 Fysiska personer

För delägare som är fysiska personer och dödsbon sker beskattningen av inkomster från handelsbolaget i olika inkomstslag.

Sedan 1990 års skattereform gäller att i princip all verksamhet i ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Härifrån görs två undantag som båda gäller för delägare som är fysiska personer, 13 kap. 4 § IL. *Kapitalvinster* vid försäljning av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter beskattas i inkomstslaget kapital. Om *penninglån* har lämnats till handelsbolag i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst hos delägaren.

I 50 och 51 kap. IL finns särskilda bestämmelser om beskattning av vissa avyttringar av andelar i handelsbolag. Reglerna innebär att sådan kapitalvinst i speciella fall till viss del skall tas upp i inkomstslaget tjänst och i andra fall skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolagets inkomster och utgifter sammanställs för inkomst av näringsverksamhet för sig och för inkomst av kapital för sig. Det är handelsbolagets verksamhet som avgör i vilket inkomstslag en delägare skall beskattas för del i bolagets vinst.

Delägare i handelsbolag kan ha egna intäkter och kostnader i handelsbolagets verksamhet. Man måste alltså skilja mellan handelsbolagets intäkter och kostnader å ena sidan (bolagsnivå) och delägarrens intäkter och kostnader å andra sidan (delägar-nivå). Till delägarrens inkomster räknas t.ex. sjukpenning som grundar sig på inkomst från bolaget. Till delägarrens kostnader räknas bl.a. resor till och från arbetet samt ökade levnadskostnader.

För fysisk person som är delägare i ett eller flera handelsbolag räknas verksamheten i *varje* handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag är delägare i ett annat handelsbolag skall verksamheten i det handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet.

Näringsverksamhet som bedrivs av fysiska personer delas in i aktiv respektive passiv näringsverksamhet. Enligt 2 kap. 23 § IL avses med aktiv näringsverksamhet en näringsverksamhet i vilken

den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Annan näringsverksamhet anses som passiv. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet. Bedömningen av om verksamhet i handelsbolag skall anses som aktiv eller passiv görs på delägarnivå bolag för bolag. Aktiv näringsverksamhet belastas med egenavgifter och passiv näringsverksamhet belastas med särskild löneskatt.

2.2.2 Juridiska personer

Om delägaren är en juridisk person - med undantag för dödsbon - hänförs *all* inkomst till inkomstslaget näringsverksamhet.

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett handelsbolag, skall även handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet, 14 kap. 10 § IL.

2.3 Räkenskapsår och beskattningsår

Handelsbolag i vilket det finns en eller flera fysiska personer som delägare, måste ha kalenderår som räkenskapsår. Handelsbolag som bara har juridiska personer som delägare får däremot ha brutet räkenskapsår. Detta framgår av 3 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078).

Inkomster i handelsbolag skall tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysiska personer är dock beskattningsåret för inkomster i inkomstslaget kapital alltid kalenderåret, 1 kap. 14 § IL.

2.4 Resultatfördelning

Den fördelning av överskott eller underskott som beslutats av delägarna i bolagsavtalet skall i princip ligga till grund för beskattningen. Den beslutade fördelningen kan dock enligt praxis frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal.

Det kan förekomma att en delägare redovisar ett överskott och en annan ett underskott av samma verksamhet. Det beror på att

resultatet som skall fördelas är det överskott eller underskott som finns sedan bolagsmännen tillgodoräknats förvaltningsarvode och ränta på insatt kapital. Den som redovisar överskott beskattas för detta medan den som redovisar underskott enligt huvudregeln sparar det till nästa år.

I 60 kap. 12–14 §§ IL finns bestämmelser om ersättning från bl.a. fämanshandelsbolag till barn och make för utfört arbete samt om uppdelning av inkomster i övrigt inom familjen, se nedan avsnitt 2.13.2.

2.5 Underskott av näringsverksamhet

2.5.1 Allmänt

Kvittning av underskott och överskott är tillåtet inom samma näringsverksamhet. Det innebär bl.a. att om ett handelsbolag bedriver olika verksamheter kan överskott i en verksamhet kvittas mot underskott i en annan. Detsamma gäller om ett handelsbolag i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag.

Underskott som uppstått i handelsbolaget fördelas på delägarna.

Kommanditdelägare får inte dra av större underskott i bolaget än vad som motsvarar vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser skall dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar hans ansvar. Överskjutande underskott skall dras av vid beräkning av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret, 14 kap. 14–15 §§ IL.

2.5.2 Fysiska personer

I 40 kap. 2 § IL finns *huvudregeln* att ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av, dvs. principen att avdrag rullas från ett beskattningsår till nästa. Det finns ingen tidsgräns för när underskottet skall ha utnyttjats.

Ett avdragsgillt underskott i näringsverksamheten kan bestå av dels underskott som härrör från handelsbolaget (bolagsunderskott), dels underskott som härrör från delägaren (delägarunderskott). Det senare slaget av underskott kan, som angetts ovan,

uppkomma som en följd av att delägaren har kostnader för sin verksamhet i handelsbolaget t.ex. resor till och från arbetet och ökade levnadskostnader. Dessa kostnader är avdragsgilla i näringsverksamheten men skall inte påverka delägarens justerade anskaffningsutgift. Underskott som rullas måste därför hållas isär i två olika delar, se avsnitt 2.15.

Från huvudregeln om att kvittning av underskott i en näringsverksamhet inte kan ske mot överskott i ett annat inkomstslag samma beskattningsår finns vissa undantag.

Allmänt avdrag *får* göras för underskott av nystartad aktiv verksamhet under fem år. Avdraget är begränsat till högst 100 000 kr per år. Förutom angivna tids- och beloppsbegränsningar gäller vissa ytterligare begränsningar. Överskjutande del av underskottet skall rullas vidare enligt huvudregeln och kan bara kvittas mot framtida överskott i näringsverksamheten, 62 kap. 3 § IL.

Allmänt avdrag *får* också göras för underskott av näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. I dessa fall finns inte något krav på att verksamheten skall vara nystartad och det finns inte heller någon beloppsbegränsning men vissa andra krav uppställs för avdragsrätt, 62 kap. 4 § IL.

Delägare i handelsbolag som äger ett andelshus *får* dra av underskott från näringsverksamheten med 70 procent omedelbart i inkomstslaget kapital. Om delägaren valt att dra av underskottet samma beskattningsår i inkomstslaget kapital får den återstående delen inte dras av enligt huvudregeln för underskottsavdrag, 42 kap. 33 § IL.

I vissa fall *skall* underskott av näringsverksamhet dras av direkt mot inkomstslaget kapital. I 45 kap. 32 § IL finns en bestämmelse som innebär att en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag vid avyttring av en näringsfastighet *skall* göra avdrag från kapitalvinsten för underskott samma beskattningsår i den näringsverksamhet dit fastigheten hörde. Regeln är tvingande. Motsvarande bestämmelse finns i fråga om näringsbostadsrätter, 46 kap. 17 § IL.

Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334), skall avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen, 40 kap. 21 § IL. Om ett handelsbolag – men inte bolagets delägare – försätts i konkurs är rätten till underskottsavdrag inte inskränkt.

Om ett handelsbolag läggs ner med ett slutligt underskott som inte kunnat dras av eller om en andel avyttras med tillhörande underskott får delägare som är fysisk person inte göra avdrag. Indirekt får avdrag göras för underskottet vid kapitalvinstberäkningen eftersom den justerade anskaffningsutgiften inte påverkas av underskott som inte har utnyttjats.

2.5.3 Juridiska personer

För juridiska personer gäller att *underskott av handelsbolagsverksamhet* kan dras av direkt mot övrig inkomst av näringsverksamhet. Om det blir ett totalt underskott hos den juridiska personen rullas det vidare till nästa år enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL. I nämnda kapitel finns, som nämnts, även regler om begränsningar i avdragsrätten vid konkurs och ackord. Där finns också spärregler, i form av en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr, för att förhindra en alltför omfattande handel med förlustföretag.

Beträffande konkurs och ackord gäller samma regler som för fysiska personer.

2.6 Kvittningsmöjligheter i inkomstslaget kapital

Det är bara delägare som är fysiska personer och dödsbon som kan redovisa inkomster av kapital från handelsbolag. Inkomstberäkningen sker gemensamt för hela inkomstslaget kapital. Det innebär att en kapitalvinst på en näringsfastighet från handelsbolaget får användas för kvittning av delägarens privata kostnader inom inkomstslaget kapital. Någon skattereduktion skall därför inte göras om inte hela inkomstslaget visar underskott. Om det finns ett underskott samma beskattningsår i den näringsverksamheten dit fastigheten hörde skall dock, som nämnts, det underskottet först dras av från den redovisade kapitalvinsten.

2.7 Om penninglån

Bestämmelser om förbud för aktiebolag att lämna penninglån till aktieägare m.fl. och närstående infördes i aktiebolagslagen 1973. Överträdelse av låneförbudet är förenat med straffansvar. Förbudet motiverades främst med intresset av skydd för bolagets borgenärer

men också för att motverka skatteflykt genom att delägare med dominerande aktieinnehav tar ut pengar från bolaget i form av lån för privat konsumtion. Det görs undantag för fyra grupper av lån, nämligen kommunlån, koncernlån, kommersiella lån och småaktieägarlån. Förbudet mot penninglån gäller även ställande av säkerhet.

För att förhindra möjligheten för aktieägare i fåmansföretag att låta bolaget göra avsättning till pensionsstiftelse och därefter ta lån i denna infördes 1976 en koppling till aktiebolagslagens låneförbudsregler i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). Samtidigt infördes även en särskild bestämmelse för att förhindra skatteundandragande i skattelagstiftningen. Bestämmelserna finns i 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL. Om ett lån är skattepliktigt eller inte avgörs av de civilrättsliga bestämmelserna i ABL respektive tryggandelagen.

Enligt inkomstskattelagen kan beskattning underlåtas om synnerliga skäl föreligger. Sådana synnerliga skäl kan föreligga om lånet återbetalas före utgången av låntagarens beskattningsår. Det måste vara fråga om en *definitiv* återbetalning och inte ett s.k. rullande lån. Med rullande lån menas att ett nytt lån tas upp i början av det nya beskattningsåret. Normala varukrediter omfattas inte av det skatterättsliga låneförbudet. Om kreditvillkoren är ovanligt fördelaktiga kan det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån, vilket bör föranleda beskattning (prop. 1989/90:110 s. 678). Eventuell skattemässig effekt av att låneförbudsregeln i ABL även gäller i fråga om ställande av säkerhet, torde inte vara relaterad till omfattningen av den ställda säkerheten. I stället får det antas att det är den skattskyldiges faktiska lånebelopp i den mån detta täcks av den förbjudna säkerheten som kan bli föremål för beskattning (SOU 1998:116).

Aktiebolagskommittén föreslog i delbetänkandet "Vinstutdelning i aktiebolag", SOU 1997:168, vissa inskränkningar i det absoluta låneförbudet. Förslaget innebar att ett aktiebolag skulle få lämna penninglån till den förbjudna personkretsen under förutsättning att de utlånade medlen skulle ha kunnat delas ut som vinst och att betryggande säkerhet ställts för lånet. I sitt slutbetänkande "Ny aktiebolagslag", SOU 2001:1, har kommittén gått ett steg längre och slopat kravet på säkerhet. Detta har motiverats med att det är motsägelsefullt att tillåta utdelning av ett visst belopp till aktieägarna, men inte tillåta att samma belopp lånas ut till ägarna, om de inte ställer säkerhet för detsamma. Bestämmelsen är kombinerad med en försiktighetsregel som föreslås gälla vid alla

värdeöverföringar från aktiebolag. Kommittén har inte beaktat skatterättsliga aspekter i sina förslag om ändringar i låneförbudsreglerna.

I handelsbolagen tas fordringsägarnas intressen till vara genom reglerna om bolagsmännens solidariska betalningsansvar. Det behövs därför inte något bundet kapital i dessa bolag och inte heller någon motsvarighet till det aktiebolagsrättsliga låneförbudet i HBL. Eftersom delägarna beskattas löpande för bolagets resultat saknas också behov av ett skatterättsligt låneförbud. En bolagsman i ett handelsbolag kan därför ta ut medel ur bolaget såsom lån eller som minskning av tillskjutet kapital och för egen del använda dem utan direkta skattekonsekvenser.

Förbjudet lån som lämnas till ett handelsbolag tas upp som intäkt av tjänst hos delägare som är fysisk person eller dödsbo. Om delägaren är juridisk person skall lånet i stället tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Samtidigt med den skattemässiga låneförbudsregeln infördes också en särskild regel om beskattning av ränteförmåner på lån från fåmansföretag till företagsledare eller närstående. Regeln har numera avskaffats, (prop. 1999/2000:15), och sådana ränteförmåner beskattas i fortsättningen enligt de allmänna reglerna för förmånliga lån till anställda, 11 kap. 1 § IL. Värdet av sådan förmån skall beskattas som intäkt av tjänst.

Om ett handelsbolag lånar ut pengar till en delägare till lägre ränta än marknadsränta torde skillnadsbeloppet utgöra inkomst av näringsverksamhet enligt uttagsbeskattningsregeln 22 kap. 7 § IL, (prop. 1999/2000:15 s. 138). Motsvarande belopp synes delägaren kunna dra av i inkomstslaget kapital. I doktrinen råder dock oenighet om skillnadsbeloppet utgör inkomst av näringsverksamhet eller inte.

2.8 Beskattningen av fastigheter och bostadsrätter i handelsbolag

2.8.1 Allmänt

En fastighet eller en bostadsrätt som ägs av en juridisk person kan aldrig vara privatbostad, utan är alltid en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt.

Den *löpande beskattningen* av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter sker enligt reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att intäkter tas upp i näringsverksamheten samtidigt som alla löpande kostnader får dras av. Vid den löpande beskattningen får värdeminskningssavdrag göras för fastighetens anskaffningsutgifter och för utgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad. Utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart. Skogsavdrag och avdrag för substansminskning får göras för vissa fastigheter.

Reglerna om hur *vinst och förlust vid avyttring* av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter skall beskattas varierar dels beroende på om fastigheten respektive bostadsrätten är lagertillgång eller anläggningstillgång, dels beroende på vem som äger fastigheten respektive bostadsrätten.

Ersättning vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är lagertillgångar skall alltid tas upp som intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer. När det gäller avyttring av näringsfastigheter respektive näringsbostadsrätter som är anläggningstillgångar är beskattningsreglerna olika för fysiska respektive juridiska personer som är delägare i handelsbolag.

2.8.2 Kapitalvinstbeskattning vid avyttring av fastighet (och bostadsrätt) i handelsbolag

När ett handelsbolag säljer en näringsfastighet som är anläggningstillgång skall inkomsten beskattas hos delägarna liksom handelsbolagets övriga inkomster. Det är bara en vinstberäkning som skall göras innan fördelning sker på delägarna. Kapitalvinst och kapitalförlust skall *alltid* beräknas enligt reglerna i inkomstslaget kapital. I 45 kap. IL finns särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av fastigheter. Motsvarande bestämmelser för bostadsrätter finns i 46 kap. IL. De grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44 kap. IL.

Kapitalvinster vid avyttring av näringsfastigheter redovisas, som tidigare nämnts, i inkomstslaget kapital av delägare i handelsbolag som är fysisk person eller dödsbo, 13 kap. 4 § IL, och i inkomstslaget näringsverksamhet av delägare som är juridisk person, 13 kap. 2 § IL.

Regler om kvotering

Enligt 45 kap. 33 § IL skall i inkomstslaget kapital 90 procent av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp. Om det uppkommer en kapitalförlust skall 63 procent dras av. För aktiebolag och andra juridiska personer (utom handelsbolag och dödsbon) gällde fram till och med 1998 att 90 procent av försäljningsvinsten var skattepliktig och 90 procent av en förlust var avdragsgill. För överlåtelse som görs från och med 1 januari 1999 gäller dock att kapitalvinster alltid måste tas upp till 100 procent och att hela kapitalförlusten är avdragsgill.

Kvittning av underskott i näringsverksamhet mot kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet

I 45 kap. 32 § IL finns bestämmelsen som innebär att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag vid avyttring av en näringsfastighet i inkomstslaget kapital *skall* göra avdrag från kapitalvinsten för underskott samma beskattningsår i den näringsverksamhet dit fastigheten hörde. Regeln är tvingande och får till följd att den som efter fastighetsförsäljningen fortsätter att driva verksamhet inte får rulla underskott från handelsbolaget till den del det går att kvitta mot sådan kapitalvinst.

Delägars utköp av näringsfastighet till underpris

De allmänna reglerna om överlåtelse till underpris, som tillämpas för aktiebolag, innebär att en aktiebolagsdelägare som är anställd i bolaget skall beskattas för skillnaden mellan marknadspriset och inköpspriset som löneförmån. Om aktiebolagsdelägaren inte är anställd kan förmånen beskattas som utdelning. Företaget skall beskattas som om tillgången i stället hade avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet, dvs. uttagsbeskattas. Företaget får avdrag för värdet av förmånen av underpriset i de fall detta värde beskattas som en löneförmån.

Tidigare fanns en särskild stoppregel för fåmanshandelsbolag som reglerade situationen. I samband med att Stoppregelutredningen utredde slopandet av stoppreglerna för fåmansägda företag gjordes bedömningen att de allmänna reglerna skulle göra det förmånligt att inneha den egna bostaden genom handelsbolag.

Löpande driftkostnader kan dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en försäljning av fastigheten till utomstående skulle bli aktuell kan bolaget sälja fastigheten till en delägare som i sin tur säljer den vidare. Om handelsbolaget säljer till underpris kan kapitalvinstbeskattning undvikas och uttagsbeskattning sker inte heller. Eftersom delägaren skatterättsligt inte kan behandlas som anställd kan han inte beskattas för löneförmån för mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och underpriset. Skillnadsbeloppet torde i stället ses som ett kapitaluttag ur handelsbolaget. Utredningen ansåg därför att en särskild regel, som föreslagits av Industriförbundet, avseende handelsbolags underprisöverlåtelse av detta slag skulle införas. En regel av sådan innebörd infördes i samband med slopandet av de flesta stoppreglerna (prop. 1999/2000:15, bet. 1999/2000:SkU5, SFS 1999:1150).

Bestämmelsen finns numera i 45 kap. 30 § IL och tillämpas om fastigheten efter köpet klassas som privatbostad. Överlåtelsen skall då kapitalvinstbeskattas som om den gjorts till marknadsvärdet. Det innebär en form av uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital. Regeln gäller inte delägare som är juridiska personer. För dem gäller i stället vanliga regler, t.ex. om uttagsbeskattning.

Avyttring med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

Om ett handelsbolag avyttrar en näringsfastighet med kapitalförlust till ett företag i intressegemenskap finns särskilda regler om att förlusten får dras av först vid ett senare tillfälle. Bestämmelserna gäller främst i inkomstslaget näringsverksamhet, och regleras i 25 kap. 28–30 §§ IL. Dessa bestämmelser skall, enligt en hänvisning i 45 kap. 31 § IL, även tillämpas i inkomstslaget kapital, dvs. när en fysisk person är delägare i handelsbolaget.

Återläggning av värdeminskningssavdrag m.m.

När fastigheten säljs skall värdeminskningssavdrag m.m. återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Samtliga utgifter får i stället räknas in i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Om värdeminskningssavdragen inte skall återföras på grund av att fastigheten har gått ner i värde skall

omkostnadsbeloppet i stället minskas med de avdrag som inte återförts.

Avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll som gjorts under beskattningsåret och de fem senaste beskattningsåren skall också återföras i inkomstslaget näringsverksamhet om fastigheten var i ett bättre skick vid försäljningstidpunkten än före femårsperioden. Även här gäller att det belopp som återförs i stället är avdragsgillt vid kapitalvinstberäkningen.

Nettoeffekten av återföringen blir därmed att värdeminskningss-avdrag m.m. som inte motsvarar någon faktisk värdenedgång inte får dras av i näringsverksamheten. Utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll som faktiskt ökat värdet på fastigheten får inte heller dras av i näringsverksamheten.

2.9 Räntefördelning

2.9.1 Positiv räntefördelning

En delägare i ett enmansaktiebolag kan undgå dubbelbeskattning genom att låna in kapital i bolaget i stället för att skjuta till aktiekapital. För enskilda näringsidkare saknas civilrättsliga möjligheter att låna ut privat kapital till näringsverksamheten. En handelsbolagsdelägare kan låna ut kapital till handelsbolaget på samma sätt som en ägare till ett enmansaktiebolag. Delägarrens ränteinkomster från handelsbolaget beskattas dock i inkomstslaget näringsverksamhet.

Sedan inkomståret 1994 finns regler om positiv räntefördelning, 33 kap. IL, för enskilda näringsidkare och för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Reglerna ger handelsbolagsdelägaren en möjlighet att få *avkastningen på det egna kapitalet beskattat som kapitalinkomst*, dvs. enkelbeskattat. Det sker genom att den del av företagets vinst som beror på de inlånade eller satsade medlen, skall beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet. Möjligheten att utnyttja positiv räntefördelning är begränsad genom en schablonmässigt bestämd ränta. Vidare finns en begränsning genom att det belopp som enligt reglerna skall flyttas från näringsverksamhet till kapital inte får överstiga det redovisade resultatet i handelsbolaget före räntefördelning och efter vissa ytterligare justeringar.

Räntefördelningen görs på följande sätt. Ett positivt fördelningsbelopp får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Samma belopp skall tas upp i inkomstslaget kapital. Ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem procentenheter. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader, skall fördelningsbeloppet justeras i motsvarande mån.

Med kapitalunderlaget för räntefördelning avses för handelsbolagsdelägare den justerade anskaffningsutgiften för andelen i bolaget vid det föregående beskattningsårets utgång. Underlaget skall ökas med kvarstående sparat fördelningsbelopp och med eventuell s.k. övergångspost⁸. Vidare skall underlaget minskas med sådana tillskott under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget. Underlaget skall också minskas med lån från bolaget till delägaren eller någon närstående till delägaren under det aktuella beskattningsåret, om räntan inte är marknadsmässig.

Räntefördelning skall inte göras om det positiva kapitalunderlaget är högst 50 000 kr. Positiv räntefördelning är frivillig för att motverka risken för att urholka socialförsäkringsskyddet. Ett stort positivt räntefördelningsbelopp ger motsvarande avdragsrätt i näringsverksamheten vilket medför att den pensionsgrundande inkomsten blir låg. Om inte hela det positiva fördelningsbeloppet dras av skall återstående belopp (sparat fördelningsbelopp) föras vidare till följande beskattningsår.

Efter att lättnadsregler, se nedan, införts för delägare i noterade aktiebolag höjdes procentsatsen för positiv räntefördelning för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

⁸ För skattskyldig som när räntefördelningsreglerna första gången skulle tillämpas – vid 1995 alternativt 1996 års taxering – hade en negativ anskaffningsutgift, infördes särskilda övergångsregler som innebar att fördelningsunderlaget då skulle anses vara noll. Underlaget ökas senare år med det negativa beloppet, övergångsposten. Bestämmelserna om övergångsposten finns i 33 kap. 20 § IL. Om delägarens nettouttag från bolaget under de beskattningsår som taxerats åren 1991–1994 översteg såväl hans nettoinkomst från bolaget vid beskattningen som hans andel av bolagets resultat under motsvarande period skall övergångsposten minskas med mellanskillnaden.

2.9.2 Negativ räntefördelning

Utgiftsräntor hänförs till inkomst av näringsverksamhet oavsett vad det lånade kapitalet använts till i handelsbolaget.

Vid 1990 års skattereform infördes bestämmelser om negativ räntefördelning. Reglerna trädde aldrig i kraft utan ersattes av de nya reglerna om negativ räntefördelning som gäller från och med inkomståret 1994.

Efter skattereformen med bl.a. sänkt skattesats för kapitalbeskattning har incitamenten för att hänföra ränteutgifterna till näringsverksamheten ökat. Negativ räntefördelning är därför avsedd att förhindra att näringsidkaren drar av sina privata utgiftsräntor i näringsverksamheten för att på så sätt få en större avdrags-effekt.

Om handelsbolagsdelägarrens justerade anskaffningsutgift är negativ måste han i stället *ta upp ett räntefördelningsbelopp som inkomst* från handelsbolaget, s.k. *negativ räntefördelning*. Beloppet kommer då att beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Samma belopp får dras av i inkomstslaget kapital. Det negativa fördelningsbeloppet beräknas genom att ett negativt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan ökad med en procentenhet. Negativ räntefördelning är obligatorisk.

2.10 Expansionsfond

Samtidigt med räntefördelningsreglerna infördes också regler om expensionsmedel, numera benämns medlen expensionsfond, 34 kap. IL. Reglerna ger fysiska personer som delägare i handelsbolag möjlighet att expandera verksamheten med enkelbeskattat kapital. Reglerna innebär att delägaren i deklARATIONEN får göra avdrag för belopp som sätts av till expensionsfond. Avdraget är begränsat genom att det får göras med högst ett belopp som motsvarar det redovisade resultatet i handelsbolaget före avsättning till expensionsfond och efter vissa ytterligare justeringar, *det för expensionsfond justerade resultatet*. Avdraget får inte heller överstiga ett på visst sätt beräknat kapitalunderlag för expensionsfond.

Med kapitalunderlaget för expensionsfond avses för handelsbolagsdelägare den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång. Underlaget skall ökas och minskas på samma sätt som reglerna om räntefördelning föreskriver med undantag för sparat

fördelningsbelopp. Den justerade anskaffningsutgiften skall beräknas utan sådan ökning på grund av beskattningsårets avsättning till expansionsfond som motsvarar expansionsfondsskatten.

Syftet med reglerna är att en ökning av expansionsfonden skattemässigt skall behandlas på motsvarande sätt som vinstmedel som fonderats hos ett enmansaktiebolag. Skatt tas ut på expansionsfonden med en särskild statlig skatt, expansionsfondsskatt. Skattesatsen är densamma som för juridiska personer på näringsverksamhet, dvs. 28 procent. Expansionsfonden blir föremål för beskattning fullt ut när medlen tas ut ur verksamheten. När avdraget återförs skall expansionsfondsskatten på det återförda beloppet dras av från den slutliga skatten.

Expansionsfonden måste helt eller delvis återföras om kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt. Vidare måste expansionsfonden återföras i sin helhet bl.a. om handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamhet eller, om andelen i bolaget säljs eller övergår till en ny ägare på annat sätt samt i några ytterligare situationer.

2.11 Periodiseringsfond

Genom avsättning till periodiseringsfonder ges delägare i handelsbolag möjlighet till resultatutjämning mellan olika beskattningsår. Delägare som är aktiebolag gör avsättningen i aktiebolagets räkenskaper.

Fysiska personer som är delägare får sätta av 25 procent av vinsten till periodiseringsfond, jämfört med juridiska personer som är delägare som får sätta av 20 procent. Från och med inkomståret 2001 har detta avdragstak höjts till 30 procent respektive 25 procent.

2.12 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

En överlåtelse av en tillgång eller en näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat medför normalt uttagsbeskattning. Enligt reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL kan en sådan överlåtelse under vissa förutsättningar ske utan uttagsbeskattning. Utgångspunkten är att bestämmelserna skall förhindra att under-

prisöverlåtelse genomförs i syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner.

Villkoren för en underprisöverlåtelse finns i 23 kap. 14–29 §§ IL. Där anges för det första vilka som kan vara parter i en underprisöverlåtelse. Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett sådant företag som räknas upp i 23 kap. 4 § och vissa svenska handelsbolag. Särskilda regler gäller för stiftelser och ideella föreningar. För det andra ställs krav på skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet för förvärvet. Det tredje och fjärde villkoret syftar till att förhindra kringgående av koncernbidragsreglerna och de särskilda skattereglerna för innehavare av kvalificerade andelar i fåmansföretag. Villkoret för att förhindra kringgående av koncernbidragsreglerna innebär att om koncernbidragsrätt saknas skall uttagsbeskattning ske vid överlåtelse av enstaka tillgångar. Undantag görs för överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett delägarföretag eftersom handelsbolagets verksamhet alltid skall räknas in i en sådan delägars näringsverksamhet. Slutligen finns villkor för att förhindra kringgående av reglerna för underskottsavdrag. Regelsystemet innebär att underprisöverlåtelse till och från handelsbolag i vissa fall kan ske utan att uttagsbeskattning sker. Det gäller t.ex. ombildning av handelsbolag till enskild näringsverksamhet eller till aktieföretag.

Uttagsbeskattning kan dock inte underlåtas när tillgångar överläts till underpris från en fysisk person till ett handelsbolag och vid överlåtelse från ett fåmansföretag med aktiva delägare till ett handelsbolag med fysisk person som delägare. Handelsbolag som har handelsbolag som delägare kan inte ingå i en underprisöverlåtelse och underprisöverlåtelse tilläts inte heller mellan handelsbolag.

Utgångspunkten är att underprisöverlåtelse inte skall medföra några beskattningseksekvenser för direkta och indirekta ägare i företag som är avtalsparter i en underprisöverlåtelse. Det innebär att det värde som överförs genom överlåtelsen inte skall behandlas som utdelning hos någon som direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget. Det överförda värdet skall inte heller behandlas som förbättringsutgift hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i det förvärvande företaget.

Från och med den 1 februari 2001 gäller att en underprisöverlåtelse kan medföra att skillnaden mellan egendomens marknadsvärde och ersättningen skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst i sådana situationer då tjänstebeskattningsfråga kan komma i fråga.

enligt allmänna regler (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176).

2.13 Fämanshandelsbolag

2.13.1 Definitioner

Bakgrunden till fämansföretagslagstiftningen som infördes 1976 var att företagsledare och delägare, i avsaknad av ett reellt tvåpartsförhållande, kunde skaffa sig fördelar genom transaktioner mellan företaget och dem själva. Syftet med reglerna var att upprätthålla dubbelbeskattningen av företagets vinster. Samtidigt infördes också särskilda regler i syfte att upprätthålla progressiviteten i beskattningen som annars kunde kringgås genom inkomstuppdelning inom familjen.

Ursprungligen omfattades även handelsbolag av fämansföretagsdefinitionen, vilket kritiserades eftersom den s.k. stopplagstiftningen byggde på dubbelbeskattning. I samband med 1990 års skattereform togs handelsbolagen bort från fämansföretagsdefinitionen. Begreppet fämansägt handelsbolag infördes i de bestämmelser som även i fortsättningen skulle omfatta handelsbolag, bl.a. reglerna om inkomstuppdelning i familjen.

Numera är benämningen fämanshandelsbolag, se 56 kap. 4 § IL. Ett fämanshandelsbolag är ett handelsbolag där fyra eller färre fysiska delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande. Uttrycket "på liknande sätt" är en hänvisning till bolagsavtalet. Genom bolagsavtalet kan huvudprincipen att varje bolagsman har lika rätt att vidta åtgärder i förvaltningen av handelsbolagets angelägenheter frångås. Definitionen av fämanshandelsbolag är i likhet med definitionen av fämansföretag kompletterad med den s.k. filialregeln. Även utländska juridiska personer som motsvarar svenska handelsbolag kan utgöra fämanshandelsbolag.

Delägare och företagsledare definieras i 56 kap. 6 § IL. Det är bara fysiska personers direkta eller indirekta ägande som räknas när man skall fastställa om ett fämansföretag föreligger eller inte. En person och hans närstående anses utgöra en delägare. Begreppet närstående definieras i 2 kap. 22 § IL, där alla i närståendekretsen räknas upp. Förutsättningen för att en person skall ha anses ha en företagsledande ställning är att denne genom andelsinnehav och sin

ställning i företaget har ett väsentligt inflytande över företagets löpande förvaltning. Det väsentliga inflytandet skall alltså grunda sig både på ägandet och företagsledarens ställning i företaget. Det behöver inte vara eget ägande utan det räcker med närståendes andelsinnehav. Det är inget som hindrar att ett fåmanshandelsbolag har flera företagsledare.

2.13.2 Inkomst och –resultatfördelning i fåmanshandelsbolag

Om ett fåmanshandelsbolag betalar ut ersättning för arbete som utförs av företagsledarens eller företagsledarens makes barn under 16 år, skall enligt 60 kap. 12 § IL ersättningen tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Om makarna har lika stor inkomst från företaget, skall den äldsta maken ta upp ersättningen. Om barnet har fyllt 16 år, skall barnet ta upp ersättningen till den del den är marknadsmässig. För överskjutande del tillämpas samma regler som för barn under 16 år. Om den ena maken är företagsledare i ett fåmanshandelsbolag och den andra maken inte är företagsledare där, skall enligt 60 kap. 13 § IL, den make som inte är företagsledare ta upp ersättning för arbete som den maken utför i företaget till den del är marknadsmässig. Överskjutande del skall tas upp av företagsledaren.

Enligt 60 kap. 14 § gäller följande om den skattemässiga resultatfördelningen i fåmanshandelsbolag. I fråga om ett barn som är delägare i fåmanshandelsbolag där barnets förälder eller förälders make är företagsledare och i fråga om en make som är delägare i ett sådant handelsbolag där den andra maken är företagsledare gäller, om inkomsten motsvarar ersättning för utfört arbete, reglerna som beskrivits i föregående stycke. Om inkomsten motsvarar skälig avkastning på kapitalinsatsen i bolaget skall den, enligt 60 kap. 14 § tredje stycket IL, tas upp hos delägaren. Resterande del tas upp hos företagsledaren. Om delägaren är ett barn och båda makarna har inkomst från bolaget tillämpas bestämmelserna i 60 kap. 12 § IL.

2.14 Utdelningsbeskattning i vissa aktiebolag

Definitionen av fåmansföretag överensstämmer i princip med motsvarande definition av fåmanshandelsbolag, se föregående avsnitt.

I 57 kap. 1 L regleras när utdelningar och kapitalvinster i fåmansföretag skall tas upp i inkomstlagen tjänst. I 57 kap. 3 § andra stycket finns den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen som innebär att aktiva delägare skall anses som en enda person. Begreppet kvalificerad andel är centralt och definieras i 57 kap. 4 § 1 L. Därmed avses en andel i ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller
2. företaget, direkt eller indirekt, under samma tidsperiod som i 1. ovan har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag i vilket andelsägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Bestämmelserna i 57 kap. 3–5 §§ 1 L har fått en ny lydelse som tillämpas på utdelningar på kvalificerade andelar och kapitalvinster vid avyttring av sådana andelar efter den 1 februari 2001 (prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13, SFS 2001:1176).

2.14.1 Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

I syfte att förhindra att *delägare som är verksamma i fåmansföretag* tar ut arbetsinkomster som lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst infördes genom 1990-års skattereform de s.k. 3:12-reglerna.

Regelsystemet utgår från att avkastningen på det i företaget investerade kapitalet bestäms schablonmässigt. Den del av det från fåmansföretaget utdelade beloppet som anses motsvara kapitalavkastningen – gränsbeloppet – tas upp som intäkt av kapital hos ägaren. Uppgår det utdelade beloppet till ett högre belopp betraktas den överskjutande delen som arbetsinkomst och skall därför tas upp som intäkt av tjänst.

I och med införandet av inkomstskattelagen har en uttrycklig bestämmelse om att ränta skall likställas med utdelning införts,

57 kap. 2 § II, eftersom avkastningen på vissa delägarrätter, t.ex. konvertibla skuldebrev, faller ut i form av ränta.

Gränsbeloppet beräknas med utgångspunkt i anskaffningsutgiften för aktierna med tillägg för eventuellt sparat utrymme från tidigare år. Anskaffningsutgiften får i viss utsträckning räknas upp med index. Möjlighet finns att i stället utgå från ett värde som beräknas med utgångspunkt i kapitalunderlaget i företaget vid utgången av 1992. Underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med 5 procentenheter. Utdelning som ryms inom detta utrymme beskattas som intäkt av kapital hos aktieägaren.

Vid beräkning av gränsbeloppet får hänsyn tas till löner och skattepliktiga förmåner till andra anställda än aktieägare i företaget och i dess dotterföretag. Den utbetalade lönesumman – med vissa begränsningar – läggs till anskaffningsutgiften för aktierna. Löneunderlagsregeln, liksom alternativregeln om kapitalunderlag, innebär ett avsteg från principen att beräkningen av det kapitalinkomstbeskattade utrymmet skall baseras på fullbeskattat kapital som tillskjutits företaget.

När lämnad utdelning överstiger den schablonmässigt beräknade avkastningen, s.k. överutdelning, skall det överskjutande beloppet tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. I de fall lämnad utdelning understiger beräknad avkastning får skillnaden sparas till nästa år och ökar då gränsbeloppet som beräknas för det året. Det sparade utrymmet får också läggas till det underlag som ligger till grund för beräkning av kapitalavkastningen. Innebörden av detta är att ett belopp motsvarande det sparade utrymmet kommer att ränteuppräknas.

2.14.2 De s.k. lättnadsreglerna

Länat respektive eget kapital behandlas inte på samma sätt vid beskattningen. Avkastningen på det egna kapitalet beskattas enligt huvudregeln såväl i bolaget som hos ägaren medan avkastningen på det lånade kapitalet genom avdragsgillheten i bolaget enbart beskattas hos långivaren.

Skillnaderna i den skattemässiga behandlingen av länat respektive eget kapital i bolaget gynnar lånefinansiering framför finansiering med eget kapital vilket i sin tur leder till låg soliditet.

Fr.o.m. 1998 års taxering har en *lättnad* i ägarbeskattningen av inkomster från små och medelstora företag införts. Bestämmel-

serna, som bara gäller för fysiska personer och dödsbon, innebär att viss del av avkastningen på aktier i onoterade svenska och utländska företag undantas från beskattning hos aktieägaren. Reglerna för beräkning av det skattebefriade utrymmet har utformats på samma sätt som beräkningen av gränsbeloppet enligt 3:12-reglerna.

I korthet innebär lättnadsreglerna att en aktie- eller andelsägare inte beskattas för mottagen utdelning på aktien eller andelen till den del utdelningen ryms inom ett särskilt framräknat belopp, det s.k. lättnadsbeloppet. Lättnadsbeloppet beräknas genom att ett underlag multipliceras med en räntesats. Underlaget utgörs av summan av anskaffningsutgiften för aktierna och viss del av de löner som har utbetalats i företaget eller i ett dotterföretag. Om utdelningen ett visst år understiger lättnadsbeloppet får återstående del av beloppet sparas till senare år, s.k. sparade lättnadsutrymme. Det sparade lättnadsutrymmet får också läggas till underlaget som ligger till grund för den skattefria utdelningen. Ett sparade lättnadsutrymme kan också utnyttjas av aktieägaren vid kapitalvinstbeskattningen. Den del av kapitalvinsten som motsvarar det sparade lättnadsutrymmet undantas då från beskattning.

Syftet med reglerna är att stimulera investeringsviljan i mindre företag genom att kompensera dem för den högre kapitalkostnad de kan antas ha i förhållande till större företag.

Utdelning som *överstiger* lättnadsbeloppet beskattas enligt den proportionella skattesatsen på 30 procent. Om aktien är en kvalificerad aktie i ett fåmansföretag kan viss del av utdelningen komma att beskattas i inkomstslaget tjänst.

3:12-reglerna och lättnadsreglerna är nu föremål för översyn av 3:12-utredningen (dir. 1999:72). Utredningen beräknas avsluta sitt arbete den 31 maj 2002.

2.15 Avyttring av handelsbolag

En verksamhet som drivs i handelsbolagsform kan överlätas på två sätt, genom inkrämsförsäljning och genom andelsförsäljning.

När handelsbolaget säljer inkrämet, dvs. inventarier, m.m., skall resultatet av försäljningen tas upp i bolagets räkenskaper. Beskattningen sker på vanligt sätt hos delägarna. Bolaget kan sedan likvideras. Köparen av inkrämet får utgå från det pris som betalats för inventarier, lager etc. och använda det som avskrivningsunderlag.

Andelar i handelsbolag kan också överlätas separat. De särskilda bestämmelserna om kapitalvinst som gäller för avyttring av andelar i svenska handelsbolag finns i 50 kap. IL.

De grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44 kap IL. Huvudregeln om vad som avses med avyttring av tillgångar finns i 44 kap. 3 § IL där det framgår att med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar. Om en andel i ett handelsbolag inlöses eller bolaget upplöses, anses andelen avyttrad. En andel blir inlöst av bolaget i samband med delägarrens utträde ur bolaget. Avyttring skall anses ha skett oavsett om delägaren får någon ersättning från bolaget vid utträdet eller inte eftersom en kapitalvinst kan uppkomma om den justerade anskaffningsutgiften är negativ. Upplösning av handelsbolag kan ske av olika anledningar, se ovan avsnitt 1.6. Även vid upplösning saknar det betydelse om delägaren har fått någon ersättning. Som avyttring behandlas också att en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ, 50 kap. 2 § IL.

Det finns inga särskilda regler – motsvarande genomsnittsmetoden för delägarätter i 48 kap. 7 § IL – för det fallet att en handelsbolagsdelägare förvärvat andelar vid olika tillfällen. Bestämmelserna i handelsbolagslagen innebär att en delägare i princip endast har en andel även om denna förvärvats vid olika tillfällen. Om en delägare överlåter en del av sin andel innebär det att omkostnadsbeloppet för den avyttrade delen får beräknas som en del av hela omkostnadsbeloppet.⁹

Kapitalvinsten beräknas enligt de allmänna reglerna för kapitalvinstberäkning, vilket innebär att nettoersättningen skall minskas med omkostnadsbeloppet. För delägare som är fysisk person eller ett dödsbo skall vinsten normalt beskattas i inkomstslaget kapital. I inkomstslaget kapital skall 70 procent av kapitalförlusten dras av, 50 kap. 9 § IL. Om säljaren av andelen i stället är juridisk person enligt inkomstskattelagens terminologi beskattas hela vinsten alltid i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalförlusten är för dessa delägare avdragsgill till 100 procent, 50 kap. 10 § IL. En kapitalförlust som uppkommer när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett annat handelsbolag skall enligt 50 kap. 11 § andra stycket IL dras av i sin helhet om andelsinnehavet betingats av rörelse som

⁹ Nils Mattsson, Beskattning av handelsbolag, 9:e uppl., s. 104 f.

bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära. I andra fall skall kapitalförlusten dras av med 70 procent, 50 kap. 11 § första stycket IL.

Regeringen har i en skrivelse som överlämnades till riksdagen den 6 december 2001 föreslagit ändringar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägar-rätter och på andelar i svenska handelsbolag (skr. 2001/02:77).

Hur omkostnadsbeloppet skall beräknas framgår av 50 kap. 3–6 §§ IL. I 50 kap. 5 § IL regleras hur anskaffningsutgiften justeras, dvs. hur den skall ökas respektive minskas. Bestämmelserna har överförts i princip oförändrade från 28 § SIL. Om den justerade anskaffningsutgiften blir negativ anses omkostnadsbeloppet vara noll. Ersättningen för andelen skall då ökas med den negativa anskaffningsutgiften. Anskaffningsutgiften måste justeras varje år eftersom den även ligger till grund för beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning och expansionsfond.

Den ursprungliga anskaffningsutgiften (köpeskilling, tillskott vid bolagets bildande etc.) skall ökas med senare tillskott och uttag t.ex. i form av pengar eller andra tillgångar eller förmåner. Värdet av eget arbete räknas inte som tillskott. Alla uttag som en delägare gör från handelsbolaget skall minska ingångsvärdet.

Anskaffningsutgiften skall ökas med de belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster och minskas med de belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott. Den inkomst som skall påverka anskaffningsutgiften är endast den inkomst som kommer från bolaget, dvs. inga privata utgifter eller inkomster skall påverka. Förmåner som en delägare i ett handelsbolag får från bolaget hänförs till inkomst på bolagsnivå och höjer därför anskaffningsutgiften på andelen. Uttaget av förmånen skall samtidigt minska anskaffningsutgiften. Det är marknadsvärdet av den uttagna förmånen som skall reducera anskaffningsutgiften. Normalt är det samma belopp som tas upp som inkomst respektive dras av som uttag. Ett undantag är bilförmån som vid inkomstberäkningen beräknas till ett schablonvärde men det är i stället bolagets kostnad för bensin och service m.m. som skall minska anskaffningsutgiften.

Juridiska personer, t.ex. aktiebolag har rätt att dra av underskott från verksamhet i handelsbolag samma år som det uppkommer och underskottet påverkar också ingångsvärdet direkt. För fysiska

personer gäller att anskaffningsutgiften skall påverkas enligt följande.

- när ett underskott utnyttjas som allmänt avdrag, dvs. underskott i konstnärlig verksamhet och liknande samt underskott i nystartad verksamhet.
- när underskottet dras av som en kapitalförlust, dvs. underskott av andelshus som dras av som kapitalförlust.
- om resultatet från bolaget är negativt men delägaren har egna inkomster i förvärvskällan kvittas underskottet mot denna inkomst. Underskottet anses då utnyttjat och skall därmed påverka anskaffningsutgiften direkt.

Det är bara den skattepliktiga vinsten respektive den avdragsgilla förlusten vid försäljning av fastighet, bostadsrätt, värdepapper m.m. som skall påverka anskaffningsutgiften. Det är alltså inte de bokförda vinsterna och förlusterna som skall påverka.

Anskaffningsutgiften påverkas inte av skattefria intäkter och icke avdragsgilla kostnader. Eftersom skattefria intäkter inte höjer anskaffningsutgiften så blir de ändå skattepliktiga vid kapitalvinstberäkningen. Och eftersom icke avdragsgilla kostnader inte sänker anskaffningsutgiften så blir de i praktiken avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen.

Anskaffningsutgiften minskas vid en avsättning och ökas vid en återföring av periodiseringsfond. Vidare skall anskaffningsutgiften minskas respektive ökas vid avsättning respektive återföring till expansionsfond. Den justerade anskaffningsutgiften påverkas också av expansionsfondsskatten på följande sätt.

- 28 % av en avsättning till expansionsfond höjer den justerade anskaffningsutgiften, och
- 28 % av en återföring av expansionsfond sänker den justerade anskaffningsutgiften.

Om en andel avyttras under löpande beskattningsår framgår av praxis (RÅ 1994 ref. 52) att det är den som innehar andelen vid beskattningsårets utgång som skall redovisa resultatet för hela beskattningsåret. Om emellertid köpare och säljare kommit överens att säljaren skall beskattas för tiden fram till avyttringsdagen och köparen för tiden därefter skall fördelningen godtas i skattehänseende om ett delårsbokslut som kan ligga till grund för fördelningen, upprättats per överlåtelsedagen. Särskild reglering finns i

51 kap. IL när verksamheten i handelsbolaget under avyttringsåret är aktiv näringsverksamhet, antingen direkt eller indirekt, för överlåtaren eller närstående till denne, se nedan.

En andel i ett handelsbolag kan också vara en lagertillgång. Vid försäljning av sådan handelsbolagsandel gäller vanliga regler för beräkning av intäkten som skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Det finns i det nuvarande beskattningssystemet även vissa särskilda bestämmelser om beskattning vid avyttring av andelar i handelsbolag som innebär att vinsten i sin helhet skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet eller skall fördelas mellan inkomstlagen kapital och tjänst, se 50 kap 7 och 8 §§ IL.

2.16 Beskattning av EEIG

Enligt artikel 40 i förordningen nr 2137/85 om Europeiska ekonomiska intressegrupperingar är det medlemmarna som skall beskattas för resultatet av en grupperings verksamhet. Av förordningen framgår också att det är nationella skatteregler som skall tillämpas bl.a. när det gäller fördelningen av vinst, taxeringsförfarande och andra förpliktelser medlemsstaternas skattelagstiftning innehåller.

Av 5 kap. 2 § IL framgår att beskattningsreglerna för handelsbolag också tillämpas på EEIG. Reglerna om räntefördelning och expansionsfond gäller dock inte för dessa grupperingar. I likhet med handelsbolag är EEIG skattesubjekt i fråga om mervärdesskatt, fastighetsskatt etc.

1 Statistik m.m.

1.1 Olika företagsformer

De vanligast förekommande företagsformerna i Sverige är enskild näringsverksamhet, aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening.

Sett till antalet aktiva företag är enskild näringsverksamhet och aktiebolag de klart dominerande företagsformerna. Antalet företag har varit relativt konstant. Som aktivt företag räknas i detta sammanhang företag som är registrerat till mervärdesskatt och/eller som arbetsgivare (RSVs skattestatistiska årsbok 2000).

Vad gäller ekonomisk aktivitet är aktiebolagen helt dominerande och svarar för cirka 90 procent av den totala omsättningen inom området näringsverksamhet. Enskild näringsverksamhet, handelsbolag och ekonomiska föreningar svarar för tillsammans fem procent av omsättningen.

1.2 Statistik beträffande handels- och kommanditbolag

1.2.1 Hur många handels- och kommanditbolag finns det?

Historiskt sett har handelsbolaget använts av mindre och medelstora företag. Genom ändringar i den civilrättsliga lagstiftningen har handelsbolaget även fått betydelse som samverkansinstrument för andra juridiska personer.

En påtaglig ökning av antalet handelsbolag har märkts sedan mitten av 1970-talet då lägsta aktiekapital för aktiebolag höjdes från 5 000 kr till 50 000 kr.¹ En annan omständighet som haft betydelse är att den tidigare möjligheten att driva vissa slag av mindre näringsverksamhet i enkelt bolag upphörde i och med införandet av

¹ Sedan 1 januari 1995 skall aktiekapitalet uppgå till lägst 100 000 kr.

handelsbolagslagen. Dessa enkla bolag har efter viss övergångstid varit tvingade att ombildas till handelsbolag. Under främst 1980-talet kom handels- och kommanditbolag att användas i skatteundandragande syfte. Detta medförde att antalet bolag ökade ytterligare.

I Centrala företags- och arbetsställeregistret (CFAR) som förs av SCB finns företag som är registrerade för mervärdesskatt och/eller är arbetsgivare. Enligt registret uppgick antalet handels- och kommanditbolag vid årsskiftet 1975/76 till 15 765. Vid halvårsskiftet 1979 hade siffran nästan fördubblats till 30 134. Under 1980-talets första hälft fördubblades återigen antalet handels- och kommanditbolag.

Av totalt drygt 797 000 företag (aktiebolag, ekonomiska föreningar, handels- respektive kommanditbolag, enskilda firmor m.fl.) som var registrerade i SCB:s företagsregister i slutet av 1999 var knappt 76 000 handels- och kommanditbolag. Under 90-talet har antalet handels- och kommanditbolag legat nästan stilla.

Den 31 december 2001 fanns det 109 342 handelsbolag och 31 354 kommanditbolag registrerade hos PRV. Det finns ingen exakt uppgift om hur delägarkretsen i handelsbolag respektive kommanditbolag fördelar sig. PRV uppskattar att cirka 30 procent av handels- och kommanditbolagen har någon eller några juridiska personer som delägare. Bolag med enbart juridiska personer som delägare uppskattas till cirka 20 procent.

Det gäller inga bosättningskrav för bolagsmän i handels- och kommanditbolag. Samtliga bolagsmän i sådana bolag kan alltså vara utländska fysiska eller juridiska personer. Om bolaget bara har utländska delägare kräver PRV att bolaget, i likhet med övriga handels- och kommanditbolag har postadress i Sverige. PRV uppskattar att det finns utländska delägare i cirka fem procent av det totala antalet handels- och kommanditbolag. PRV uppger att antalet utländska delägare ökar.

1.3 Handelsbolagens användningsområden

Om man tittar på inom vilken näringshuvudgrupp som de flesta handelsbolagen finns så kan man se att en svängning har skett sedan mitten av 1980-talet och fram till nu. Gruppindelningen i företagsregistret har ändrats något under dessa år men man kan ändå göra en jämförelse.

Den klart dominerande gruppen 1986 var den som omfattade varuhandel, restaurang- och hotellrörelse (fr.o.m. 1994 har gruppen delats upp i en del för parti- och detaljhandel och en grupp för hotell- och restaurangverksamhet). På andra plats kom gruppen tillverkningsindustri.

Från och med år 1990 har gruppen banker, försäkringsinstitut, fastighetsförvaltning och uppdragsverksamhet seglat upp på andra plats och gruppen tillverkningsindustri har hamnat på tredje plats. (Fr.o.m. 1994 har gruppen med banker och försäkringsinstitut m.m. delats upp i två olika grupper, en med finansiell verksamhet och en med fastighets- och uthyrningsverksamhet samt företags-tjänster). I takt med att antalet handelsbolag har ökat ser man en stadig ökning av gruppen som omfattar fastighetsförvaltning m.m.

1.4 Uppgifter från RSV beträffande taxeringsår 2000

Enligt statistik från RSV lämnades 96 264 särskilda självdeklara-tioner/näringsuppgifter för handels- och kommanditbolag (SD4) vid 2000 års taxering. Samtliga redovisade inkomst av näringsverk-samhet. Samma år lämnades 153 896 N3A blanketter, dvs. fysiska personer och dödsbon som redovisar andel i handels- eller kom-manditbolag. Antalet juridiska personer (ej dödsbo) som redovi-sade andel i handels- eller kommanditbolag, N3B blanketter, upp-gick till 18 712 stycken.

Antalet delägare i handels- eller kommanditbolag som redovisade uppgift om räntefördelning uppgick till 26 820. Av dessa gjorde 16 095 positiv räntefördelning och 10 725 negativ räntefördelning. Det var sammanlagt 13 862 delägare som redovisade förändring av expensionsfond varav 8 190 redovisade en ökning och 5 672 redovi-sade en minskning.

1.5 Särskilt om handelsbolag som äger fastighet

Det finns idag drygt 43 000 privata fastighetsägare. Av dessa är omkring 4 000 handels- eller kommanditbolag. Under åren 1994 – 1997 såldes cirka 4 000 näringsfastigheter – i huvudsak anlägg-ningstillgångar – som ägdes av handelsbolag. Under år 1999 märk-tes en markant ökning av antalet försäljningar, drygt 10 000, på

grund av att det var sista året som övergångsreglerna, dvs. de gamla kapitalvinstreglerna, kunde tillämpas.

1.6 Nyföretagandet i Sverige

Antalet nya företag ökade med 3 procent under 1999 jämfört med 1998. Enligt Statistiska centralbyråns preliminära beräkningar för år 1999 är de nystartade företagen i regel små. Två tredjedelar av dem har en omsättning under 300 000 kr året efter startåret. Ungefär vart tionde företag har mer än en miljon i omsättning. Var tredje nyföretagare har anställning vid sidan av verksamheten.

I genomsnitt startades 18 procent av företagen som aktiebolag, 12 procent som handels- eller kommanditbolag och 70 procent som enskild näringsverksamhet.

1.7 Vad kostar det att deklarerar?

Driften av skattesystemet belastar det allmänna i form av kostnader för administration m.m. och medborgarna/företagen i form av fullgörandekostnader. Fullgörandekostnaderna är ofta en funktion av skattesystemets komplexitet. Ju mer komplicerat skattesystemet är desto större är kostnaderna, såväl för administrationen som för fullgörandet.

RSV har gett ut Rapport 1999:9, om individernas fullgörandekostnader för inkomstdeklarationen 1998. I rapporten behandlas fysiska personers beteende, attityder till och kostnader för att deklarerar år 1998. Studien är en uppföljning av en motsvarande undersökning från 1993. Under den mellanliggande perioden har en rad förändringar inträffat i administrativa rutiner, regelsystem och inkomstförhållanden. I rapporten analyseras den sammantagna effekten av dessa förändringar på deklaranternas fullgörande.

Svenska Arbetsgivareföreningen, SAF, har också behandlat problemet med de höga fullgörandekostnaderna i en rapport om "Småföretagen och skatterna".

Av RSV:s undersökning framgår att fullgörandekostnaderna för näringsidkarna har ökat väsentligt från 1993 till 1998. Av de som använder särskild självdeklaration (främst näringsidkare, fåmansbolagsdelägare och den som skall redovisa mervärdesskatt i deklarationen) har 52 procent haft utgifter för att deklarerar. Bara

28 procent av dessa personer har deklarerat på egen hand. Hela 59 procent har haft experthjälp och 17 procent har haft annan hjälp.

Fullgörandekostnaderna för anställdas skatter och avgifter liksom för moms belöper med två tredjedelar på företag med färre än tio anställda. Månatlig skattedeklaration skall lämnas av varje arbetsgivare och en stor del av kostnaden är därför oberoende av företagsstorlek. Det medför att små företag belastas relativt sett mer än stora företag när kostnaden slås ut per anställd. Om kostnaderna relateras till omsättningen blir skillnaden ännu större till de små företagens nackdel.

1 Tidigare reformförslag

1.1 Inledning

Frågan om att göra handelsbolag till skattesubjekt har varit aktuell länge. Under 1980-talet framfördes vid ett par tillfällen förslag om att byta beskattningsmetod. Nedan redogör vi i korthet för de olika förslagen.

1.2 SOU 1986:44

1980 års företagsskattekommitté föreslog i SOU 1984:70 en ny metod för beskattning av enskild näringsverksamhet; den s.k. staketmetoden. Namnet har sin grund i att det från skattesynpunkt skulle sättas ett "staket" kring näringsverksamheten. Uttag från verksamheten skulle inte kunna göras utan skattekonsekvenser. Syftet med förslaget var bl.a. att underlätta uppbyggnaden av rörelsekapital i företagen och därigenom stimulera till ökad företagsamhet. Ytterligare motiv för att införa staketmetoden var att metoden ansågs innebära förenklingar i skattereglerna och möjliggöra en reformering av den då gällande förvärvskälleindelningen.

Förslaget gick ut på att näringsverksamhet som bedrevs i enskild form skulle göras till en självständig enhet i skattehänseende. Metoden byggde på grundtanken att uppkommen vinst i näringsverksamheten, som företagaren lät stå kvar i verksamheten, endast skulle beskattas med en lågprocentig statlig skatt (tio procent). Vinst som näringsidkaren tog ut för att använda för privat konsumtion eller annat privat ändamål skulle däremot på vanligt sätt beskattas enligt den för fysiska personer gällande progressiva skatteskalen.

Kommittén fortsatte sitt arbete genom att i ett andra delbetänkande, Staketmetod för beskattning av handelsbolag, SOU 1986:44, föreslå att handelsbolagen skulle göras till särskilda skattesubjekt.

Förslaget följde de tankegångar som lagts fram beträffande "staketmetod" för beskattning av enskild näringsverksamhet. Båda förslagen var principförslag, dvs. fullständiga lagförslag lämnades inte i alla delar.

Kommitténs förslag avsåg bara handelsbolagens ställning i inkomstskattehänseende. Någon ändring beträffande skattskyldigheten för handelsbolagens förmögenhet föreslogs inte.

1.2.1 Bolagets beskattning

Intäkter och kostnader i dåvarande inkomstlagen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse skulle redovisas i ett nytt inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. I inkomstslaget skulle endast finnas en förvärvskälla. Inkomstberäkningen för näringsverksamheten skulle i princip följa samma regler som gällde enligt kommunalskattelagen. Bolagets samtliga fastigheter skulle också redovisas i förvärvskällan näringsverksamhet. Till skillnad från vad som föreslagits för enskilda näringsidkare skulle ett handelsbolag också kunna ha inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Inom båda dessa inkomstslag skulle inkomstberäkningen ske enligt kommunalskattelagens regler. Realisationsvinst vid avyttring av en i näringsverksamheten använd fastighet skulle även i fortsättningen beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Om ett handelsbolag var delägare i ett annat handelsbolag kunde bolaget också redovisa inkomst av handelsbolag.

Från det samlade resultatet av olika förvärvskällor föreslogs att handelsbolaget skulle få rätt till avdrag för bolagsmans uttag. Dubbelbeskattning i den mening som gäller för aktiebolagen föreslogs inte. För handelsbolag i vilka endast fysiska personer ingick som bolagsmän föreslogs att på bolagets inkomst, efter avdrag för bolagsmännens skattepliktiga uttag, skulle utgå en proportionell statlig skatt på 10 procent. Det var samma skattesats som kommittén föreslagit för den vinst som den enskilde näringsidkaren lät stå kvar innanför staketet. Mot bakgrund av den föreslagna skattesatsen begränsades möjligheterna till resultatreglering i handelsbolag med bara fysiska delägare. För handelsbolag med juridiska personer i delägarkretsen ansågs att hänsyn borde tas till bl.a. aktiebolagens beskattningsförhållande. Ingick en juridisk person i delägarkretsen föreslogs därför samma skattesats som för aktiebolagen och flertalet andra juridiska personer, nämligen 52 procent.

1.2.2 Bolagsmans beskattning

Bolagsmännen skulle beskattas i den takt som de tog ut handelsbolagets vinster för konsumtion i stället för att beskattas för en andel i bolagets skattemässiga resultat. Beskattningen skulle ske i ett nytt inkomstslag, inkomst av handelsbolag.

Bolagsman skulle beskattas för alla uttag av vinstmedel från bolaget. Däremot skulle bolagsman utan beskattning kunna disponera över det tillskjutna kapitalet i bolaget. För att beskattning av ett uttag inte skulle ske skulle bolagsmannen visa att hans i handelsbolaget tillskjutna kapital minskat. Det egna kapitalet i bolaget skulle delas upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Någon uppdelning av uttaget med hänsyn till från vilket inkomstslag hos handelsbolaget som uttaget härrörde skulle inte göras. Inte heller skulle uttaget delas upp i vad som hos bolaget hade varit skattepliktig respektive skattefri vinst. Någon ändring av systemet med egenavgifter föreslogs inte.

Kommittén fann att lån från handelsbolaget skulle – med undantag för s.k. kommersiella lån – behandlas på samma sätt som vinstuttag och därför beskattas som inkomst av handelsbolag.

Eftersom bolagsmännens civilrättsliga ansvar för bolagets förpliktelser kan tvinga dem att göra tillskott till bolaget skulle de medges ett mot tillskottet svarande allmänt avdrag vid sin personliga taxering. På det sättet kunde förlusttäckning ske med obeskatade medel. Utan tillskott till bolaget skulle bolagsmannen inte kunna utnyttja i bolaget uppkommet underskott. Utöver faktiska tillskott för förlusttäckning borde också godtas minskning av det tillskjutna kapitalet i bolaget liksom nedsättning av bolagsmans fordran på bolaget. Det tillskott för vilket bolagsmannen fått allmänt avdrag skulle intäktsföras i en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet för bolaget. Bolagsmannen skulle få allmänt avdrag för tillskottet vid den taxering som skedde året efter det då tillskottet hade intäktsförts hos bolaget.

1.2.3 Avyttring av andel

Vinst i samband med överlåtelse av andel i handelsbolag föreslogs även i framtiden beskattas i dåvarande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Vinst och förlust som uppkommit i bolaget skulle inte påverka anskaffningskostnadens storlek.

Som anskaffningsvärde på bolagsandelen skulle tas upp det tillskjutna kapitalet vid tidpunkten för försäljningen. Om andelen av säljaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skulle anskaffningsvärdet ökas med det belopp som köpeskillingen vid förvärvstidpunkten översteg det tillskjutna kapitalet. Om å andra sidan det tillskjutna kapitalet var större än anskaffningskostnaden för andelen skulle skillnaden avräknas från anskaffningsvärdet. Vad som återstod av försäljningslikviden sedan anskaffningskostnaden och kostnader i samband med förvärv och avyttring dragits av utgjorde vinsten av försäljningen.

1.3 SOU 1989:34

Frågan om att göra handelsbolagen till skattesubjekt aktualiserades på nytt under arbetet med 1990 års skattereform. Utredningen om reformerad företagsbeskattning, URF, förordade alternativet med handelsbolag som särskilt skattesubjekt framför fortsatt delägarbeskattning. URF ansåg att det var viktigt att skillnad gjordes mellan bolagsmannens privatekonomi och bolagets ekonomi. Beskattningen borde knytas till vad bolagsmannen tagit ut för egen del av bolagsvinsten. Den del av bolagsvinsten som inte togs ut omedelbart skulle också beskattas, men efter en lägre procentsats än den som skulle gälla för bolagsmannens inkomster.

Modellen som presenterades hade anpassats till de förslag som URF och RINK (utredningen om reformerad inkomstbeskattning) lade fram i övrigt. Av tidsskäl hann utredningen inte lägga fram ett komplett förslag till ändrade regler.

1.3.1 Bolagets beskattning

Utgångspunkten var att handelsbolaget skulle beskattas på samma sätt som aktiebolaget. Det innebar bl.a. att handelsbolaget skulle beskattas i enbart ett inkomstslag, näringsverksamhet, och att all verksamhet skulle redovisas i en förvärvskälla. Skattesatsen skulle vara 30 procent dvs. samma skattesats som föreslogs för aktiebolagen. Från handelsbolagets inkomst skulle avdrag få göras för bolagsmännens uttag från bolaget, förutom den del av bolagsmans uttag som var att betrakta som avkastning på hans kapitalandel i

bolaget. Handelsbolaget skulle erlægga socialavgifter på bolagsmännens uttag i form av arbetsgivaravgifter.

1.3.2 Bolagsmans beskattning

Bolagsmannens beskattning skulle knytas till vad han tagit ut från bolaget. Förutom ersättning för utfört arbete skulle bolagsmans uttag kunna utgöra avkastning på det kapital som han lagt ned i bolaget. Kapitalavkastningen skulle beräknas enligt samma regler som för uttag från fåmansägda aktiebolag. Om bolagsmannen inte varit aktiv i bolaget skulle hela uttaget beskattas som kapitalinkomst. Arbetsinkomsten skulle redovisas i inkomstslaget tjänst och kapitalavkastningen i inkomstslaget kapital. Socialavgifter skulle tas ut på arbetsinkomsten men inte på kapitalavkastningen. Var bolagsmannen juridisk person skulle uttaget beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Bolagsman skulle kunna ta tillbaka sitt tillskjutna kapital från bolaget utan beskattning och avgifter.

Med uttag avsågs inte bara uttag av kontanter utan även uttag av varor och tjänster från bolaget. Lån mellan handelsbolag och bolagsman skulle jämföras med uttag liksom lån till bolagsmans närstående. Kommersiella lån skulle inte omfattas av skatteplikt.

Handelsbolaget skulle erlægga socialavgifter på bolagsmännens uttag i form av arbetsgivaravgifter. Om bestämningen av kapitalavkastningen vid årets slut föranledde att bolaget erlagt för mycket eller för lite i arbetsgivaravgifter under året skulle bolaget lämna en rättad uppbördsdeklaration.

1.3.3 Underskott

Underskott som uppkommit i handelsbolaget skulle få balanseras och utnyttjas av bolaget kommande år efter samma regler som föreslogs för aktiebolag. Tillskott till bolaget för förlusttäckning skulle bolagsmannen få göra avdrag för först i samband med avyttring av andelen eller när handelsbolaget upplöstes.

1.3.4 Avyttring av andel i handelsbolag

Bolagsmans anskaffningsvärde på bolagsandelen skulle inte påverkas av bolagets resultat. Anskaffningsvärdet skulle utgöras av det tillskjutna kapitalet vid avyttringen ökat alternativt minskat med skillnaden mellan köpeskillingen vid förvärvet och det tillskjutna kapitalet vid denna tidpunkt. Delägaren skulle vid avyttringen reavinstbeskattas för vinst som redan underkastats beskattning i bolaget. Reglerna för beskattning av avyttring av handelsbolagsandelar skulle på så sätt harmoniera med reglerna för aktieförsäljning. Beskattningen vid andelsförsäljning förutsattes när det gällde andelar i fåmansägda handelsbolag ske efter samma principer som föreslogs för avyttring av aktier i fåmansaktiebolag. Reglerna som infördes 1988 om ingångsvärde skulle därigenom inte längre behövas.

1.3.5 En ny definition av handelsbolaget

Handelsbolaget som särskilt skattesubjekt fordrade enligt utredningen att begreppet handelsbolag var klar och entydig. Definitionen av handelsbolag föreslogs ändras så att det utöver bolagsavtal krävdes registrering i handelsregistret. Enligt då gällande lagstiftning förelåg ett handelsbolag om två eller flera hade avtalat att gemensamt i bolag driva näringsverksamhet. Handelsbolaget blev redan genom själva bolagsavtalet en juridisk person. Dock krävdes enligt 2 § handelsregisterlagen att ett handelsbolag innan det började sin verksamhet skulle söka registrering i handelsregistret.

1.3.6 Enmanshandelsbolag

Utredningen ansåg att det inte fanns några avgörande hinder mot att utvidga användningsområdet för handelsbolagen till att även avse enmansbolag. En sådan reform borde dock begränsas till att avse endast fysisk person som ensam bolagsman och att det även skulle ställas krav på att denne avsåg att driva näringsverksamhet i bolaget.

1.4 SOU 1989:94

I augusti 1989 tillsattes en särskild utredare med uppdrag att utarbeta en modell till särskild redovisningsmetod för enskild näringsverksamhet. Enligt direktiven skulle utgångspunkten för utredningsarbetet vara de förslag om ändrad företags- och inkomstbeskattning som lagts fram av URF och RINK.

Utredningen föreslog att en frivillig redovisningsmetod, förkortad SRM, för näringsverksamhet bedriven av enskild fysisk person skulle införas.

Syftet med redovisningsmetoden var att ge egenföretagare samma reserverings- och expansionsmöjligheter som aktiebolag. För vinst redovisad inom SRM skulle näringskatt tas ut med 30 procent. Samtidigt skulle egenföretagarens och löntagarens arbets- och kapitalinkomster beskattas så lika som möjligt. Likabehandling med löntagaren skulle uppnås genom att egenföretagaren utöver näringskatten på 30 procent (som också avsågs ersätta egenavgifterna) skulle erlägga inkomstskatt på den arbetsinkomst han tog ut från verksamheten. Vidare skulle den del av vinsten som kunde anses som avkastning på hans tillskjutna kapital genom s.k. klyvning av inkomsten i en arbets- och en kapitaldel beskattas med samma skattesats, 30 procent, som löntagarens sparavkastning.

För att SRM skulle få användas föreslogs att det skulle krävas att näringsverksamheten och privatekonomin hölls isär och att årsbokslut hade upprättats. Därutöver krävdes en kontoplan för den inkomst- och kapitaluppdelning som redovisningsmetoden krävde. Inträde i SRM skulle kräva registrering.

1.5 SOU 1991:100

I slutet av 1990 tillsattes återigen en utredning med uppgift att bl.a. utforma och värdera förslag om handelsbolaget som skattesubjekt. Enligt direktiven skulle utredaren ställa en modell med handelsbolaget som skattesubjekt och en modell med delägarbeskattning mot varandra. Utredaren skulle i den delen överväga möjliga förbättringar av gällande regler för delägarbeskattning. Syftet med översynen skulle vara att så långt som möjligt skapa enklare regler.

Utredningens överväganden och förslag redovisades i betänkandet Neutral företagsbeskattning SOU 1991:100. Till skillnad från de två utredningar som tidigare behandlat frågan föreslogs nu att

ordningen med delägarbeskattning skulle behållas. Grunden till ställningstagandet synes bl.a. kunna sökas i de regler om räntefördelning och expansionsmedel som utredningen föreslog skulle införas.

Utredningen ansåg att det solidariska ansvaret för bolagets förbindelser gjorde att det var naturligt att beskattningen av resultatet av verksamheten skedde hos delägarna. Från neutralitetssynpunkt ansågs det viktigt att delägarbeskattningen gjorde det möjligt att starta och bedriva verksamheter i samverkan mellan bl.a. aktiebolag och enskilda näringsidkare med samma rätt till skattemässig resultatutjämnning som en ensam intressent kunde erhålla. Det ansågs inte lämpligt att det enkla bolaget – som civilrättsligt är mindre utvecklat än handelsbolaget – skulle komma att skattemässigt gynnas i förhållande till handelsbolaget. Vidare anfördes att delägarbeskattning var den vanliga metoden i andra länder.

Några skäl mot att behålla delägarbeskattningen anfördes inte. Tvärtom ansåg utredningen att det fanns flera goda skäl att behålla delägarbeskattningen.

1.6 Ds 1993:28

I promemorian redovisades förslag till ändringar i företagsbeskattningen. Till grund för förslagen låg betänkandena Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100) och Fortsatt reformering av företagsbeskattningen, del 1 (SOU 1992:67). Förslagen lades till grund för lagstiftning. I fråga om beskattningen av handelsbolag anslöt sig promemorian till ställningstagandet som gjorts i SOU 1991:100, nämligen fortsatt delägarbeskattning. Samma ställningstagande återkom sedan i prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Tabeller m.m.

Beräkning av justerad anskaffningsutgift

Tabell 12:1 Beräkning av justerad anskaffningsutgift

Köpeskilling/ursprungligt tillskott	
+	Andra tillskott
-	Delägarens uttag
+	Delägarens andel av bolagets inkomster
-	Belopp som dragits av som delägarens andel av bolagets underskott
-	Negativt räntefördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i näringsverksamheten
+ /-	Expansionsfondsskatt
=	Justerad anskaffningsutgift

Av tabellen framgår att den justerade anskaffningsutgiften ökas med den skattskyldiges andel av *bolagets inkomster*. Alla inkomster omfattas, oavsett om de tas upp som överskott i inkomstslaget näringsverksamhet (dvs. efter avdrag resp. återföring av periodiseringsfond, ökning resp. minskning av expansionsfond) eller i något annat inkomstslag. Även skattepliktiga kapitalvinster (90 %) resp. avdragsgilla kapitalförluster (63 %) vid bolagets försäljning av fastighet/bostadsrätt och sådana förbjudna lån som skall tas upp i inkomstslaget tjänst omfattas. Vidare omfattas den del av bolagets inkomster som på grund av bestämmelserna om räntefördelning skall tas upp respektive dras av i inkomstslaget kapital.

Ökningen av anskaffningsutgiften för betald expansionsfondsskatt motsvarar en fordran som delägaren har på staten. Vid återföring av expansionsfonden tas det återförda beloppet upp som intäkt i näringsverksamheten och blir då beskattat fullt ut. Den skattskyldige får samtidigt dra av expansionsfondsskatten från den

slutliga skatten. Vid återbetalning av expansionsfondsskatten minskas den justerade anskaffningsutgiften.

Det är bara den del av underskottet från handelsbolagsverksamheten som den skattskyldige dragit av som minskar anskaffningsutgiften. Räntefördelning påverkar normalt inte den justerade anskaffningsutgiften.

Om delägaren har gjort negativ räntefördelning och på så sätt ökat resultatet i näringsverksamheten påverkas anskaffningsutgiften. Det gäller om resultatet från bolaget var negativt, dvs. att det negativa räntefördelningsloppet minskat underskottet.

Beräkning av tillskjutet kapital

Tabell 12:2 Beräkning av tillskjutet kapital

Justerad anskaffningsutgift	
+	skattefria intäkter
-	kostnader som inte får dras av
+	10 procent av vinster på fastigheter
-	37 procent av förluster på fastigheter
+	avsättning till expansionsfond
-	betald expansionsfondsskatt
+	avsättningar till periodiseringsfonder
-	outnyttjade underskott
-	"överpris" för andelen vid anskaffningstidpunkten
=	Tillskjutet kapital

Skillnader mellan redovisat eget kapital per andel och justerad anskaffningsutgift

Exempel 12:3

Skillnaderna mellan delägarnas andel av eget kapital i handelsbolaget och deras justerade anskaffningsutgifter kan beskrivas med följande exempel.

Ett HB har tre delägare (A, B och C) som har satt in vardera 100 000 kr som insats när handelsbolaget startades. Vinst respektive förlust delas lika mellan delägarna. Den 1/1 år 4 säljer C sin andel till D för 400.

ÅR 1*Redovisad vinst 150***Redovisning i handelsbolaget**

	Insats/IB	Vinst/Förl.	Ins./Uttag	UB
A	100	50	-100	50
B	100	50	-50	100
C	100	50	20	170
Summa	300			320

Beräkning av justerad anskaffningsutgift

	Insats/IB	Översk./U-skott	P-fond	Ins./uttag	UB
A	100	50		-100	50
B	100	50		-50	100
C	100	50		20	170
Summa	300				320

ÅR 2*Redovisad förlust 300***Redovisning i handelsbolaget**

	Insats/IB	Vinst/Förl.	Ins./Uttag	UB
A	50	-100	-20	-70
B	100	-100	0	0
C	170	-100	-10	60
Summa	320			-10

Beräkning av justerad anskaffningsutgift

	Insats/IB	Översk./U-skott	P-fond	Ins./uttag	UB
A	50			-20	30
B	100			0	100
C	170			-10	160
Summa	320				290

ÅR 3*Redovisad vinst 1000*

Skattemässig resultat:

Näringsverksamhet 900

Kapital 90 (vinst vid avyttring av näringsfastighet 100)

Avsättning till periodiseringsfond

A	0
B	50 (25 % av 300-100)
C	50

Redovisning i handelsbolaget

	Insats/IB	Vinst/Förl.	Ins./Uttag	UB
A	-70	333,34	-300	-36,66
B	0	333,33	-50	283,33
C	60	333,33	-100	293,33
Summa	-10			540

Beräkning av justerad anskaffningsutgift

	Insats/IB	Översk./U-skott	P-fond	Ins./uttag	UB
A	30	200 (=300-100)+30		-300	-40
B	100	200 + 30	50	-50	230
C	160	200 + 30	50	-100	240
Summa	320				430

ÅR 4

Redovisad vinst 90 varav 30 är skattefria intäkter

Skattemässigt resultat:
Näringsverksamhet 60

Redovisning i handelsbolaget

	Insats/IB	Vinst/Förl.	Ins./Uttag	UB
A	-36,66	30	0	-6,66
B	283,33	30	20	333,33
C	0			0
D	293,33	30	0	323,33
Summa	540	-90		650

Beräkning av justerad anskaffningsutgift

	Insats/IB	Översk./U-skott	P-fond	Ins./uttag	UB
A	-40	20		0	-20
B	230	20		20	270
D	400	20		0	420
Summa	320				670

Statistik över justerade anskaffningsutgifter, JAU, för handelsbolagsdelägare år 2000**Delägare som är fysisk person**

Tabell 1 redovisar statistik över JAU för delägare som är fysisk person, dvs. JAU som redovisats på blankett N3A. Av samtliga delägare var det 58,6 procent eller drygt 81 000 delägare som redovisade positiv JAU år 2000. Vidare redovisade 21,7 procent av delägarna negativ JAU vilket motsvarar drygt 30 000 delägare. Knappt 20 procent redovisade ett nollvärde för år 2000.

Tabell 1: JAU år 2000

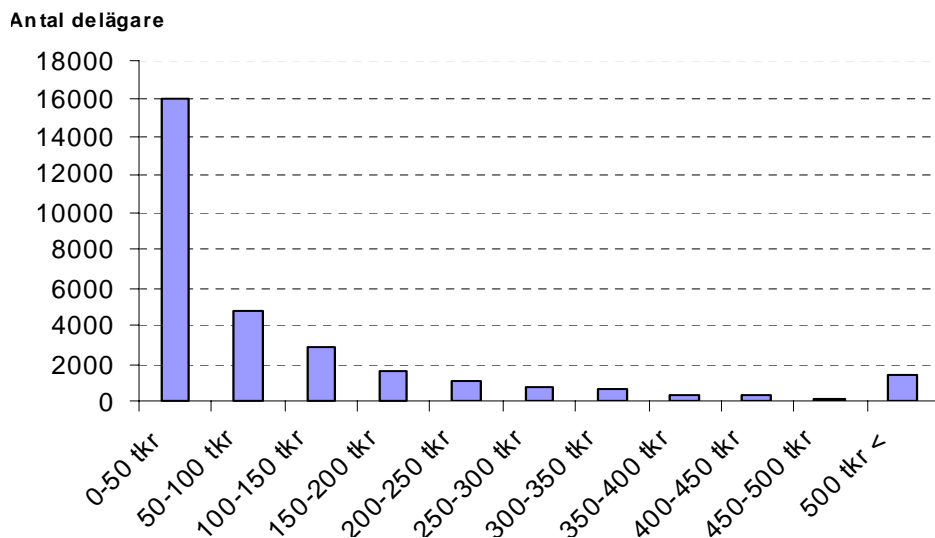
	Positiv JAU	Negativ JAU	Övriga
Antal delägare	81 143	30 075	27 183
Andel av totalt antal delägare	58,6%	21,7%	19,6%
Genomsnittlig JAU	122 713 kr	124 535 kr	0 kr

Källa: FRIDA

Totalt uppgick summan av positiva JAU till 9,96 miljarder kr vilket i genomsnitt motsvarar 122 700 kr per delägare. Motsvarande summa för delägare med negativa JAU uppgick till 3,75 miljarder kr eller 124 500 kr per delägare.

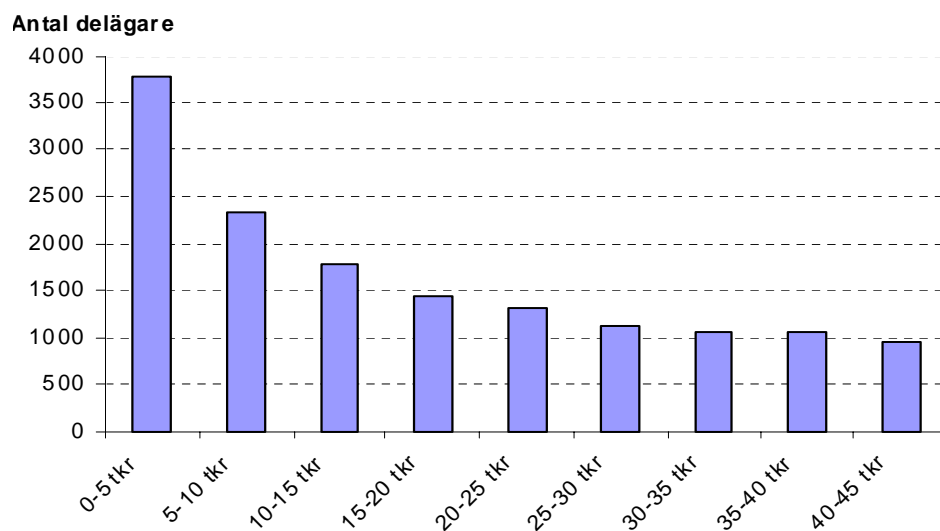
Av de delägare som redovisar negativa JAU så uppger drygt hälften negativ JAU under 50 000 kr, och ca två tredjedelar negativ JAU under 100 000 kr enligt diagram 1 nedan. Negativ JAU över 500 000 kr redovisas endast av ca 1 360 delägare, vilket motsvarar ca 4,5 procent av det totala antalet fysiska personer som redovisar negativ JAU. I diagram 2 och 3 bryts de två större staplarna i toppen och botten av diagram 1 ned på ett antal storleksgrupper. Av diagram 3 framgår att endast 442 delägare eller 1,5 procent redovisar negativ JAU över 900 000 kr.

Diagram 1 Antal delägare som redovisar negativ JAU år 2000



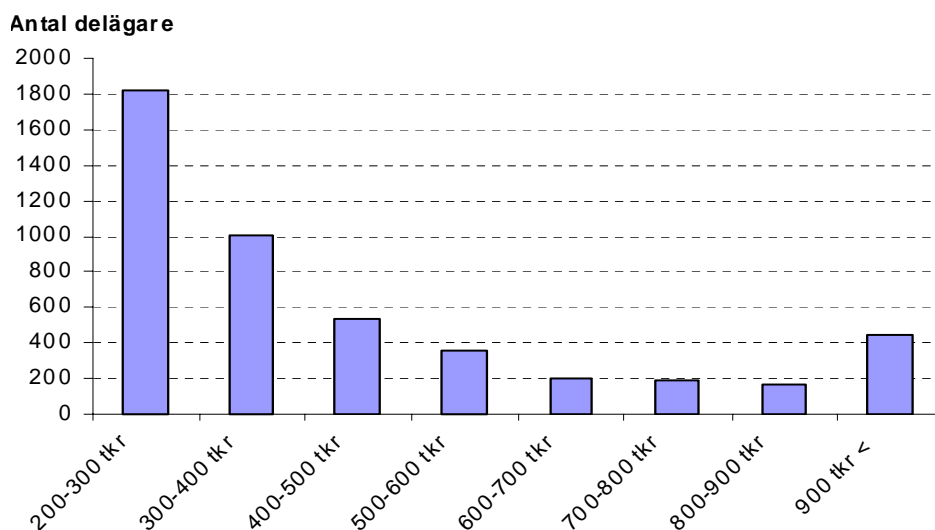
Källa:Frida

Diagram 2: Antal delägare som redovisar negativ JAU 0-45 000 kr år 2000



Källa:Frida

Diagram 3: Antal delägare som redovisar negativ JAU över 200 000 kr år 2000



Källa:Frida

Delägare som är juridisk person

Tabell 2 innehåller information om JAU för delägare som är juridisk person. Dessa JAU redovisas på blankett N3B. Antalet juridiska personer som är delägare är betydligt lägre än antalet fysiska personer. I jämförelse med fysiska personer redovisar vidare en betydligt större andel av de juridiska personerna positiv JAU för år 2000. Hela 75,6 procent av de juridiska personerna redovisar positiv JAU. Negativ JAU redovisas av 17,8 procent av de juridiska personerna mot 21,7 procent av de fysiska personerna och endast 6,7 procent redovisar inget eller noll i JAU i relation till motsvarande siffra på 19,6 procent för delägare som är juridisk person.

Tabell 2: JAU år 2000

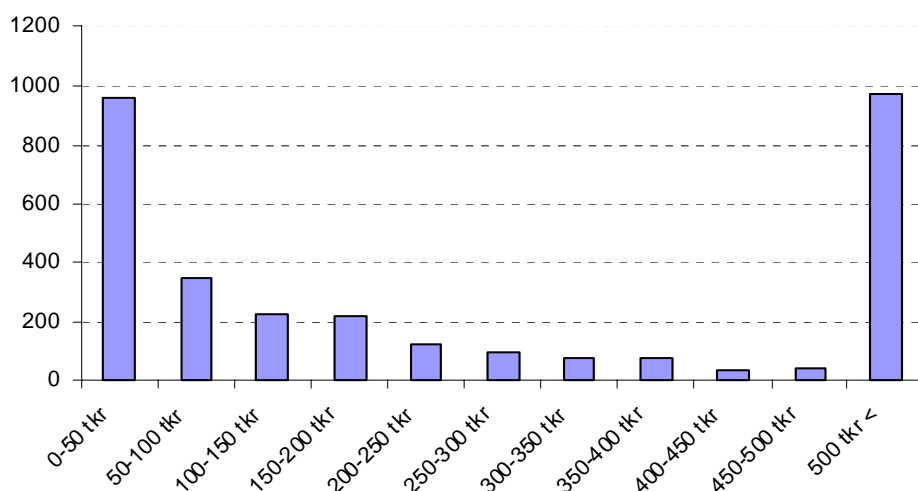
	Positiv JAU	Negativ JAU	Övriga
Antal delägare	13 453	3 162	1 188
Andel av totalt antal delägare	75,6 %	17,8 %	6,7 %

Källa: FRIDA

För delägare som är juridisk person som redovisar negativ JAU framgår att beloppen är avsevärt mycket större än för delägare som är fysisk person. Av diagram 4 framgår att ca 30 procent av de juridiska personerna som redovisar negativ JAU, redovisar negativ JAU under 50 000 kr. Motsvarande siffra för delägare som är fysisk person uppgår till 53,3 procent. Vidare redovisar 30,8 procent av delägarna som är juridisk person med negativ JAU en JAU över 500 000 kr. Motsvarande siffra för delägare som är fysisk person uppgår till 4,5 procent.

Diagram 4: Antal delägare som redovisare negativ JAU år 2000

Antal delägare



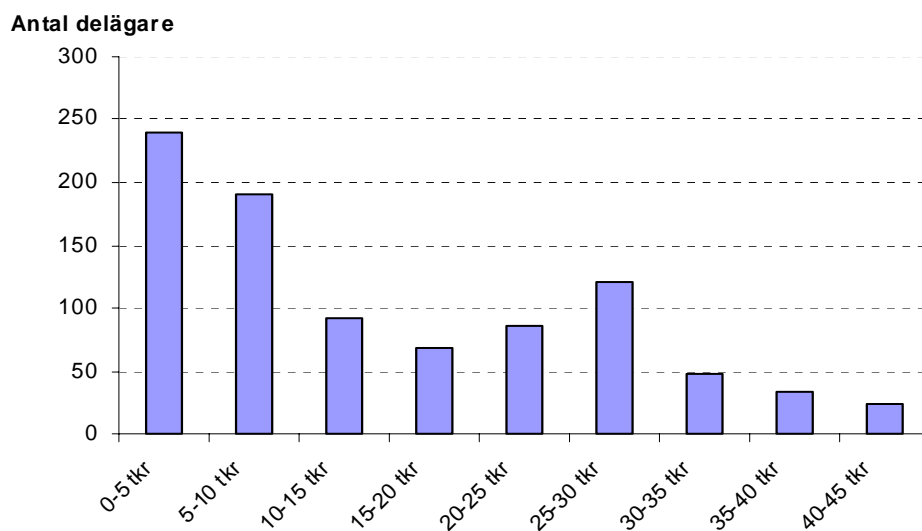
Källa: FRIDA

I diagram 5 och 6 (på nästa sida) bryts de två större staplarna i diagram 4 ned på intervall. Bortsett från att de juridiska personerna med negativ JAU under 45 000 kr utgör en betydligt mindre andel,

är fördelningen snarlik med fördelningen för delägare som är fysisk person.

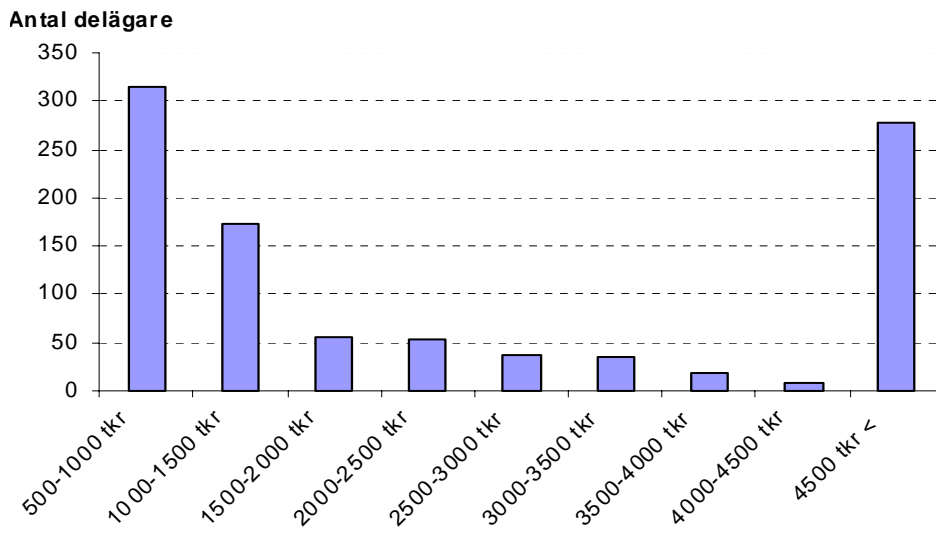
Skillnaden mellan delägare som är fysisk respektive juridisk person är mer påtaglig i gruppen med stora negativa ingångsvärden. Av de juridiska personerna med negativ JAU redovisar 8,8 procent negativ JAU över 4,5 miljoner kr, och ca 1 procent redovisar negativ JAU över 100 miljoner kr. Som en jämförelse redovisar endast 1,5 procent av de fysiska personerna negativ JAU över 900 000 kr.

Diagram 5: Antal delägare som redovisar negativ JAU 0–45 000 kr år 2000



Källa: FRIDA

Diagram 6: Antal delägare som redovisar negativ JAU över 500 000 kr år 2000



Källa: FRIDA

1 Beskattning av handelsbolag i Finland, Danmark och Norge

1.1 Inledning

Utredningen har valt att se närmare på hur handelsbolag beskattas i våra grannländer eftersom beskattningssystemen i dessa länder har många likheter med vårt eget system.

Delägarbeskattningen kan utformas på olika sätt. Genomgången nedan visar på två alternativa modeller. I den ena modellen beskattas fonderad och utdelad inkomst på samma sätt. Den modellen tillämpas i bl.a. Norge. I Sverige och Danmark tillämpas en modell där inkomst som står kvar i bolaget belastas med en lägre skattesats än inkomst som tas ut.

Det finns också två olika metoder för beräkning av det skattemässiga resultatet i ett handelsbolag. Den s.k. *nettometoden*, som tillämpas i Sverige, Norge och Finland innebär att det skattemässiga resultatet beräknas på bolagsnivå och det är sedan nettot som fördelas på delägarna. När *bruttometoden* tillämpas sker i stället inkomstberäkningen hos varje enskild delägare. I Danmark tillämpas bruttometoden.

1.2 Finland¹

1.2.1 Civilrättsliga förhållanden

Motsvarigheten till svenska handelsbolag utgörs av personbolag. Personbolagen delas upp i öppna bolag och kommanditbolag (även partrederier och enkla bolag hör civilrättsligt till personbolagen). Öppna bolag och kommanditbolag är rättssubjekt.

Lagen om öppet bolag och kommanditbolag 29.4.1988/389, ÖKL, innehåller till största delen dispositiva regler. Lagstiftningen

¹ Maria Rehbinder, Personbolag i beskattningen, 1995.

om personbolag har utformats med tanke på mindre företag med ett fåtal delägare.

1.2.2 Skatterättsliga förhållanden

I Finland har personbolagen historiskt sett varit separata skatte- subjekt. Det var först i början av 1990-talet som man gick över till delägarbeskattning av personbolag.

Vid övergången till delägarbeskattning framstod nettometoden som den naturliga utgångspunkten eftersom personbolagen så länge varit separata skattesubjekt. Det var närmst den svenska handelsbolagsbeskattningen som tjänade som förebild. I Finland gäller nettometoden för alla näringssammanslutningar.

En delägare i ett personbolag beskattas löpande för verksamhetens vinst oberoende av om denna hålls kvar i verksamheten eller tas ut ur denna. Totalskattesatsen beror på hur inkomsten fördelas till beskattning som kapital- och förvärvsinkomst. I praktiken är huvuddelen av inkomsten för delägare i personbolag förvärvsinkomst.

Inkomstberäkningen hos personbolagen sker enligt reglerna i lagen om beskattning av näringsverksamhet 24.6.1968/360, NSL, till den del inkomsten härrör från näringsverksamheten. Det är också möjligt att ett personbolag har inkomst som skall beräknas enligt inkomstskattelagen 30.12.1992/1535, eller jordbruksinkomst som beräknas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk 15.12.1967/543, GSL. Ett personbolag kan därmed i princip ha tre förvärvskällor. Nettoinkomsten beräknas särskilt i varje förvärvskälla. Underskott i en förvärvskälla får inte kvittas mot överskott i en annan förvärvskälla.

Ett undantag från resultatberäkning enligt nettometoden gäller utdelningsinkomst (dividend) som ett personbolag erhåller. Beräkningen av ett personbolags inkomst sker nämligen utan att utdelningsinkomster beaktas vilket innebär att nettoinkomsten minskar med samma belopp. Eventuella utgifter för förvärvande av utdelningsinkomsten belastar emellertid nettoinkomsten.

Om delägaren är fysisk person eller dödsbo delas inkomstandelen i bolagets näringsinkomst upp till beskattning som kapital- och förvärvsinkomst, de s.k. delningsreglerna. Kapitalinkomstandelen beräknas på basen av nettoförmögenheten i näringsverksamheten och överskjutande belopp utgör förvärvsinkomst.

Kapitalinkomsten är enligt huvudregel 13,5 procent av näringsverksamhetens nettoförmögenhet. Ingår försäljningsvinst på fastigheter eller värdepapper i bolagets inkomst skall kapitalinkomsten alltid vara minst lika stor som försäljningsvinsten.

Vid beräkningen av näringsverksamhetens resultat är det bara *ränteutgifter som hänför sig till näringsverksamheten* som kan dras av. I företagsbeskattningen gäller därför inte regeln att ränteutgifternas avdragsvärde bestäms enligt kapitalskatteprocenten. Motiveringen är närmast att ränteutgifter kan jämföras med avdrag för inkomstens förvärvande. Ett personbolags räntor som hänför sig till näringsverksamheten minskar således den nettoinkomst som hos en bolagsman blir föremål för delning i kapital- och förvärvsinkomst. Därmed kan ränteutgifternas avdragsvärde bestämmas enligt den progressiva skattesatsen för förvärvsinkomster beroende på hur inkomstandelen fördelas till beskattning som kapital- och förvärvsinkomst.

Det största skattepolitiska problemet i fråga om ränteavdrag i personbolagsbeskattningen är att begränsningarna av avdragsrätten utgör ett starkt incitament till att lån tas upp av bolaget. I princip är det klart att ränteutgifter på skuld som använts för att finansiera en delägars privatekonomi inte får dras av från inkomsten av näringsverksamheten. I kapitalskattereformen tog man in ett stadgande i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, NSL, som begränsar ränteavdrag i näringsförvärvskällan när bolagets eget kapital blivit negativt. Enligt lagrummet skall ett schematiskt beräknat räntebelopp läggas till inkomsten av näringsverksamheten.

Räntekorrigeringsstadgandet är en regel som gäller resultatberäkningen i ett personbolag. När tillämpningen av regeln leder till att bolagets totalinkomst vid beskattningen ökar kommer detta i princip att drabba alla bolagsmän även om det negativa egna kapitalet orsakats av bara en delägare. Det är en viktig skillnad mellan de finska reglerna och motsvarigheterna i Sverige och Danmark att ränteutgifterna i det finska systemet inte flyttas över till bolagsmannens beskattning.

Resultatfördelning

I ett personbolag är det bolagsmännens överenskommelse i bolagsavtalet om fördelningen av bolagets vinst som ligger till grund för den skattemässiga fördelningen. Har bolaget flera förvärvskällor

fastställs delägarens andel separat i bolagets förvärvskällor. Delningen av näringsinkomsten i kapital- och förvärvsinkomst sker efter det att delägarnas andelar i sammanslutningens inkomst fastställts.

Underskott

En delägare har inte rätt att dra av sin andel i bolagets förlust från sina övriga inkomster. Visar personbolagets näringsverksamhet förlust, skall förlusten dras av från resultatet av bolagets näringsverksamhet under följande beskattningsår innan inkomsten fördelas till beskattning hos delägarna. Förlusten kan dras av under de följande 10 åren.

Neutralitet mellan olika företagsformer

I Finland kan beskattningen av fonderad inkomst lindras genom avdrag för avsättning till driftsreservering enligt 46 a § NSL. Reserveringsmöjligheten tillkommer bara enskilda näringsidkare, dödsbon och näringsammanslutningar med fysiska personer som delägare. Driftsreserveringen får sammanlagt uppgå till högst 30 procent av lönesumman.

Reserveringsmöjligheten är avsedd att kompensera enskilda näringsidkare och delägare i personbolag för att skattesatserna i skattereformen inte sänktes till den del inkomsten omfattas av den progressiva beskattningen. Aktiebolag har inte rätt till driftsreservering och reserveringen måste därför upplösas om ett personbolag ombildas till ett aktiebolag.

Överlåtelse av andel

En andel i ett personbolag är en tillgång som kan överlätas separat. Överlåtelse av bolagsandel påminner i många avseenden om överlåtelse av aktier i ett aktiebolag.

Speciellt för personbolagsbeskattningen är att ändringar i delägarkretsen kan påverka resultatberäkningen i bolaget. Driftsreserveringen skall upplösas om annan än fysisk person blir delägare i en näringsammanslutning eftersom driftsreserveringen förbehållits personbolag med endast fysiska personer som delägare.

Att ett personbolags inkomst inte får bli föremål för dubbelbeskattning är en allmänt accepterad utgångspunkt i Finland. I personbolagsbeskattningen träffas inte kvarhållna vinstmedel av försäljningsvinstbeskattningen när en bolagsandel överläts. Dubbelbeskattning av fonderad vinst undviks genom att outdelade vinstmedel minskar den skattepliktiga överlåtelsevinsten på andelen. Kvarhållna vinstmedel betraktas nämligen som en form av kapitaltillskott.

Det finns ett *specialstadgande*, ISL 46 § 4 mom., om beräkning av *överlåtelsevinst på en bolagsandel*.

Vid uträkning av den vinst som erhållits vid överlåtelse av en andel i ett öppet bolag skall till överlåtelsevinsten läggas det belopp varmed bolagsmannens privatuttag sammanlagt har överskridit summan av hans årliga vinstandelar och hans investeringar i bolaget. Är kapitalförändringen negativ skall det negativa beloppet, s.k. "överstora" privatuttag, läggas till överlåtelsevinsten. Den avgörande frågan är om bolagsmannen tagit ut mera ur bolaget än summan av hands insatser och vinstandelar.

Stadgandet utgår från att den ursprungliga anskaffningsutgiften och överlåtelsepriset inte påverkas av "överstora" privatuttag. Enligt ordalydelsen skall "överstora" privatuttag läggas till överlåtelsevinsten, vilket innebär att en preliminär överlåtelsevinst först måste beräknas.

Vid beräkningen av kapitalförändringen enligt ISL 46 § 4 mom. skall summan av bolagsmannens årliga vinstandelar beaktas. Vinstandel avser enligt terminologin i inkomstskattelagen andel av redovisningsmässig vinst vilket motiverats av administrativa skäl. Om det skattemässiga resultatet i stället beaktas förutsätts en fortlöpande registrering av resultatet med tanke på en eventuell framtida försäljning av bolagsandelen. Ett sådant system ansågs i Finland som administrativt betungande om justeringen *bara* skall ligga till grund för beskattningen av andelsöverlåtelse.

Nettojustering av en preliminärt beräknad överlåtelsevinst skall ske enligt ISL 46 § 4 mom. då kapitalförändringen är negativ och bruttojusteringen av anskaffningsutgiften då kapitalförändringen är positiv (eller 0).

1.3 Danmark²

1.3.1 Civilrättsliga förhållanden

De danska motsvarigheterna till handelsbolag och kommanditbolag kallas interessentskab respektive kommanditselskab. Det finns inte någon civilrättslig lagstiftning om dessa bolagsformer. Bolagen anses vara rättssubjekt.

1.3.2 Skatterättsliga förhållanden

Interessentskaber och kommanditselskaber³ är inte självständiga skattesubjekt. Beskattningen sker i stället hos delägarna. Varje enskild delägare driver i princip en verksamhet, dvs. det är bruttometoden som tillämpas. Av praktiska skäl görs inkomstberäkningen normalt i bolagets räkenskaper och nettoresultatet fördelas därefter ut på de enskilda delägarna. Den principiella utgångspunkten är dock att bolagsmännen individuellt kan göra skattemässiga av- och nedskrivningar.

I Danmark sker det inte någon uppdelning vid inkomstberäkningen på olika slag av inkomster utan det finns bara ett inkomstbegrepp. Man tillämpar en nettoinkomstprincip, dvs. från bruttoinkomsten skall de utgifter dras av som krävs för att förvärva de inkomster som skall beskattas. Vid skatteberäkningen delas inkomsten i stället upp i olika källor. Till personlig inkomst hör löneinkomster, pensionsinkomster och inkomst av självständigt bedriven näringsverksamhet. Till kapitalinkomst hör den skattskyldiges samtliga ränteinkomster och -utgifter, förmånsvärde av egen bostad och andra typiska kapitalinkomster. Den personliga inkomsten motsvarar Sveriges inkomst av tjänst och näringsverksamhet.

Resultatfördelning

Bolagsavtalen är som huvudregel avgörande för fördelningen av inkomster mellan delägarna. Medan en delägars avskrivningar m.m. enligt huvudregeln följer hans ideella andel i bolaget, sker

² J. Engsig, L. Hulgaard, A. Michelsen, M. Norgaard, Laerebog om indkomstskatt, 2000.

³ Före införandet av selskabsskatteloven nr. 727 av 7 oktober 1998 beskattades kommanditselskaber som skattesubjekt.

fördelningen av bolagsinkomsten efter andra kriterier. Oftast är delägarens arbetsinsats i bolaget avgörande för hans andel i överskottet. Om inget annat avtalats sker en delning efter antalet bolagsmän. Som huvudregel accepterar skattemyndigheterna att fördelningen av överskottet görs i enlighet med avtalet. Om fördelningsavtalet saknar skälig grund får skattemyndigheten korrigera.

I normalfallet är det avtalat hur underskott från bolagsverksamheten skall fördelas mellan delägarna. Om inget är avtalat antas att underskottet skall fördelas efter samma grunder som överskottet. Skattemyndigheten kan ingripa även här.

Underskott

Enligt huvudreglen kan delägarna i ett interentskab (och kommanditselskab) kvitta underskott i bolaget mot annan inkomst. För kommanditdelägare gäller dock särskilda avdragsbegränsningar. Syftet med begränsningsreglerna är att hindra att avdrag medges med högre belopp än vad kommanditdelägaren har utfäst sig att ansvara för. Underskott som inte har kunnat utnyttjas ett år får föras framåt utan tidsbegränsning.

För att förhindra viss form av skatteplanering infördes 1989 regler som riktar sig mot möjligheterna att skattemässigt utnyttja passivt deltagande i vissa former av verksamhet, de s.k. *anpartsreglerna*. Reglerna, som skärptes år 1993, gäller näringsverksamhet med mer än 10 delägare, när de skattskyldiga inte deltar i verksamheten i väsentlig omfattning och vissa former av uthyrningsverksamhet. Inkomst från sådan verksamhet utgör inte personlig inkomst utan kapitalinkomst. Underskott får endast dras av mot kommande överskott i verksamheten. Vidare gäller att ett gemensamt skattebokslut skall utarbetas för de passiva delägarnas del och att av- och nedskrivningar skall ske gemensamt för delägarna.

Det kan nämnas att i förarbetena till anpartsreglerna diskuterades möjligheten att göra dessa typer av bolag eller verksamheter till skattesubjekt. Huvudargumentet mot en sådan lösning var bristen på bolagsrättslig lagstiftning. Det ansågs vara svårt att avgränsa de bolagskonstruktioner som skulle vara skattesubjekt.

Neutralitet mellan olika företagsformer

I det danska inkomstskattesystemet kan delägarna i handelsbolag välja mellan de beskattningsmetoder som existerar vid beskattning av enskilda näringsidkare. I stället för beskattning enligt 1) personskatteloven kan näringsidkare välja beskattning enligt 2) *virksomhedsordningen* eller 3) *kapitalavkastordningen*.

Det danska inkomstskattesystemet har förändrats väsentligt efter tillkomsten av virksomhedsordningen. Den reform som har genomförts under 1990-talet innebär bland annat att skillnaden mellan beskattningen av kapital- och förvärvsinkomster minskat.

Virksomhedsordningen är en frivillig bolagsmodell som infördes i den danska skattereformen 1987. Ett centralt syfte med beskattningsmetoden var att åstadkomma ett beskattningssystem för självständiga näringsidkare som ger dem möjlighet att få avdrag för sådana räntor som härrör från näringsverksamheten. Syftet var även att möjliggöra att kapitalvinstavkastning på investering i enskild näringsverksamhet beskattas som kapitalinkomst. Virksomhedsskatteloven ger också möjlighet till en lindrigare beskattning av fonderad vinst. Vinst som inte tas ut beskattas med samma skattesats som gäller för aktiebolag.

Vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten för näringsverksamheten gäller i virksomhedsordningen de allmänna reglerna i skattelagstiftningen. Den beskattningsbara inkomsten delas därefter upp först i *kapitalavkastning* och *resterande inkomst*.

Kapitalavkastningen beräknas som en genomsnittlig marknadsränta multiplicerad med kapitalavkastningsgrundlaget. Kapitalavkastningsgrundlaget beräknas årligen som skillnaden mellan tillgångar och skulder. Näringsidkaren kan välja att ta ut kapitalavkastningen eller spara den i verksamheten. Uttag beskattas som kapitalinkomst.

Resterande inkomst delas upp på så sätt att den del av inkomsten som tas ut av näringsidkaren beskattas enligt reglerna för beskattning av personlig inkomst i personbeskattningen. Den del som kvarstår i verksamheten belastas med virksomhedsskatt.

För att följa med om uttaget sker från medel som redan belastats med skatt skall näringsidkaren föra två konton, ett insatskonto och ett konto för uppsparat överskott. I första hand anses uttag ske från årets överskott, därefter anses uttaget ske från uppsparat överskott och till sist från insatsen.

Räntekorrektion sker när det egna kapitalet är negativt på insatskontot. Verksamhetens inkomst för året ökas med en beräknad ränta (jämför genomsnittlig marknadsränta) på det negativa kapitalet. Dessutom anses att motsvarande belopp tagits ut av den skattskyldiga och beskattas som personlig inkomst. Samtidigt minskas kapitalinkomsten med beloppet. Syftet är att uppnå samma resultat som om näringsidkaren hade redovisat beloppet som en privat skuld.

Vid uttag av vinst som belastats med verksamhedsskatt tillgodos görs skatten vid den personliga beskattningen.

År 1993 tillkom kapitalavkastordningen som ett alternativ till verksamhedsordningen. Syftet med den nya beskattningsmetoden var att begränsa behovet av att använda verksamhedsordningen. Kapitalavkastordningen ger i likhet med verksamhedsordningen möjlighet till att beräknad avkastning på näringsverksamhetens kapital beskattas som kapitalinkomst. Beskattningsmetoden ger också på ett schematiskt sätt fullt avdragsvärde för ränteutgifter vid finansiering av näringsstillgångar.

Enligt kapitalavkastordningen får näringsidkaren göra en s.k. avsättning till konjunkturutjämning som innebär att den avsatta delen av inkomsten träffas av en konjunkturutjämningskatt motsvarande bolagsskattesatsen. Avsättningen får utgöra högst 25 procent av näringsinkomsten. Medlen kan inte återinvesteras i verksamheten eftersom ett belopp motsvarande den resterande del av avsättningen skall sättas in på ett särskilt bankkonto. Avsättningen kan minskas under efterföljande beskattningsår inom en tioårsfrist varvid beloppet beskattas som personlig inkomst.

Överlåtelse av andel

Överlåtelse av andel i interessentskab respektive kommanditselskab beskattas inte enligt reavinstreglerna i "aktieavståelselagen" eftersom dessa regler förutsätter att det är fråga om andelar i självständiga skattesubjekt. Försäljning av en andel i dessa bolag ses i stället som en försäljning av en ideell andel av bolagets samtliga tillgångar. Med andra ord anses delägaren överlåta sin del i de tillgångar som ingår i bolaget. Försäljningspriset fördelas på de tillgångar som hör till andelen.

1.4 Norge⁴

1.4.1 Civilrättsliga förhållanden

Motsvarigheten till handelsbolag och kommanditbolag i Norge kallas ansvarlige selskap respektive kommandittselskap. Bolagen är att anse som rättssubjekt.

Den bolagsrättsliga regleringen av ansvarlige selskap och kommandittselskap finns i Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper 1985-06-21 nr 83, (Selskapsloven). Lagstiftningen är till största delen tvingande.

För kommandittselskaper finns regler om bundet eget kapital. Minst 2/5 av bolagskapitalet skall vara bundet bolagskapital, som skall inbetalas till bolaget och som delägarna inte fritt kan disponera över. Det finns dock inga direkta regler om minimikapital för ett kommandittselskap.

1.4.2 Skatterättsliga förhållanden

Ansvarlige selskap och kommandittselskap är inte skattesubjekt utan bolagets inkomst beskattas hos delägarna.

Även i Norge har det funnits planer på att göra handelsbolagen till skattesubjekt. Delägarbeskattningen kom dock att behållas även efter skattereformen 1992 eftersom man ansåg det möjligt att undvika de största administrativa problemen genom en övergång från bruttometoden till nettometoden vid beräkning av bolagsinkomsten. Enligt den norska nettometoden sker en inkomstberäkning som om bolaget är skattepliktigt. Slutresultatet fördelas på delägarna utan hänsyn till deras individuella anskaffningsvärden m.m.

Det norska skattesystemet är uppbyggt så att aktiebolag och andra juridiska personer betalar skatt på allmän intäkt enligt en proportionell skattesats. För fysiska personer gäller att kapitalinkomster, som bara ingår i allmän intäkt, beskattas proportionellt medan arbetsinkomster och arbetsinkomstdelen av verksamhetsinkomst beskattas progressivt.

⁴ Ole Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 2001.

Resultatfördelning

Enligt huvudregeln sker fördelningen av bolagets inkomst mellan delägarna på basen av bolagsmännens avtal. Det krävs vanligtvis viss kontinuitet vid fördelningen. Stora skillnader mellan åren godtas i regel inte.

Underskott

Ett centralt argument för att behålla delägarbeskattningen var behandlingen av underskott. Som huvudregel gäller att en delägare har full kvittningsrätt under de följande tio åren, dvs. ett underskott i handelsbolaget får dras av mot andra inkomster och omvänt.

För kommanditdelägare begränsas avdragsrätten för underskott i bolaget. Avdrag medges inom en avdragsram. Utgångspunkten är kommanditdelägarens andel i bolagets skattemässiga nettovärde vid senaste årsskifte (dvs. tillgångarnas skattemässiga värden minus skulder). Avdragsramen skall ökas med eventuellt ej inbetald del av det belopp som kommanditdelägaren ansvarar för. Ramen skall även justeras för eventuellt över- eller underpris i förhållande till det skattemässiga nettovärdet vid förvärvet av kommanditandelen.

Underskott som överstiger avdragsramen kan inte dras av mot andra inkomster som kommanditdelägaren eventuellt har. Däremot är det möjligt att dra av underskottet mot överskott i kommanditbolaget senare år. Underskottet kan också beaktas vid försäljning av bolagsandelen och om insatsen i bolaget ökas.

Neutralitet mellan olika företagsformer

I Norge har man infört en delningsmodell, *kildemodellen*, för att skapa neutralitet i beskattningen av företagsformer. I förarbetena till delningsmodellen förespråkades en delningsmodell där man skiljer mellan näringsinkomst som härrör från det kapital som är investerat i verksamheten och inkomst som härrör från andra faktorer, i första hand näringsidkarens arbetsinsatser. I den valda modellen är det ointressant om inkomsten har plockats ut eller inte. Det viktiga är inkomstens ursprung/källa, dvs. arbete eller kapital. Hänför sig inkomsten till arbetsinkomst skall den räknas som personintäkt oavsett om den tas ut ur verksamheten eller inte.

Delningsreglerna tillämpas på aktiva delägare i

- enmansföretag
- delägarbeskattade företag, bl.a. handelsbolag
- aktiebolag, med undantag för bolag där aktieägandet är fördelat på många ägare med små innehav.

I de företag som träffas av fördelningsreglerna räknas en s.k. beräknad personintäkt fram som beskattas progressivt. Personintäkten beräknas indirekt på så sätt att kapitalinkomsten fastställs först och resterande del av inkomsten utgör personinkomst. Det framräknade underlaget för personintäkten fördelas sedan på de aktiva delägarna.

Beräkningen av personinkomst- respektive kapitalinkomstdelen avviker från det svenska systemet (och det finska) bland annat i det avseendet att ränteutgifternas avdragsvärde i företagsbeskattningen begränsas till den skattesats som gäller för kapitalinkomst.

Överlåtelse av andel

I samband med övergången till nettometoden ändrades också beskattningen vid avyttring av andel i ett handelsbolag. Tidigare betraktades en försäljning av andel i ansvarligt selskap och kommandittselskap som en överlåtelse av andelar i bolagets enskilda tillgångar.

Det är säljarens andel av bolagets skattemässiga värden, dvs. de värden som läggs till grund för bolagets inkomstbeskattning, som skall dras av vid vinstberäkningen. Metoden för vinstberäkningen knyter an till värdena vid inkomstbeskattningen för att skapa konsekvens i förhållande till den fortlöpande intäkts- och avdragsredovisningen hos delägarna av bolagets resultat. Dock skall skattefria inkomster öka de skattemässiga värdena vilket resulterar i lägre vinst respektive högre förlust. Icke avdragsgilla utgifter minskar i stället de skattemässiga värdena vilket får motsatt effekt.

I de fall då överlåtelse inte sker i samband med ett årsskifte måste en särskild skattemässig balansräkning göras. För att denna "mellanbalans" skall bli korrekt måste den korrigeras för avskrivningar m.m.

Vinsten beräknas som skillnaden mellan vederlaget och anskaffningsutgiften enligt ett förenklat förfarande. Som utgångspunkt för anskaffningsvärdet tas säljarens andel i bolagets skattemässiga

värden, korrigerad med över- och underpris vid förvärvet av andelen, vid försäljningstidpunkten. Vederlaget för andelen utgörs av kontant köpeskilling och den andel av bolagets skulder som övergår på köparen.

I Norge sker vinstberäkningen vid händelser som betraktas som en realisation av andelen. Som realisation anses utöver försäljning av bolagsandelen också ändringar av ägarandel vid ett inträde av delägare mot insats och vid en höjning av bolagskapitalet.

Enligt norsk skattelag är bolaget subsidiärt ansvarigt för den del av delägarrens skatt som är hänförlig till hans inkomst av bolaget. Bolagets "subsidiära skatteansvar" omfattar dock inte delägarrens vinst vid försäljning av bolagsandel.

Förslagets finansiella konsekvenser

Handelsbolag som skattesubjekt och ändrad beskattning vid avyttring av näringsfastigheter

När handelsbolaget blir skattesubjekt kommer beskattningen av delägarna att förändras påtagligt. Enligt nuvarande regler utgör delägarans andel av handelsbolagets överskott, inkomst av näringsverksamhet som är föremål för egenavgifter och beskattas som förvärvsinkomst hos delägaren. Positiv räntefördelning reducerar näringsverksamhetens resultat och är i stället föremål för kapitalinkomstskatt hos delägaren. Avdrag för avsättning till expansionsfond beskattas med 28 procent, men skatten tillgodoräknas delägaren vid återföringstillfället. Expansionsfonden medför därför endast en räntefri skattecredit till delägaren av ett handelsbolag.

Är delägaren verksam i handelsbolaget är det sannolikt att det med de föreslagna reglerna kommer att utgå lön som är avdragsgill i verksamheten. Verksamhetens överskott kommer att bli föremål för bolagsskatt och eventuellt överskott efter bolagsskatt kommer till viss del att kunna delas ut till delägarna. Nuvarande regler om expansionsfond och räntefördelning kommer att försvinna för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Underlag för beräkning av finansiella effekter

Beräkningen av de finansiella effekterna baseras genomgående på mikrodata från N3A-blanketten, där varje delägare redovisar sin andel av bolagets överskott eller underskott, samt på bolagets redovisning för år 1999.

Utgångspunkten för beräkningarna är en jämförelse mellan de totala skatteintäkterna från handelsbolagsdelägarna enligt nuvarande regler och de totala skatteintäkterna enligt de föreslagna reglerna. Av beräkningstekniska skäl har utgångspunkten för

beräkningarna varit att delägarens beteende inte väsentligt skall påverkas av förändringarna.

I de följande avsnitten beskrivs det tillvägagångssätt och de förutsättningar som har använts för att beräkna de finansiella effekterna.

Skatteintäkter med nuvarande regler

Enligt nuvarande regler möter en handelsbolagsdelägare ett antal olika skatter som ingår i beräkningen av de totala skatteintäkterna från handelsbolagsdelägarna.

Från delägarens andel av handelsbolagets resultat avgår nettoutfallet från försäljningar av näringsfastigheter. I stället för att beskattas som inkomst av näringsverksamhet, beskattas dessa vinster i inkomstslaget kapital direkt hos delägaren. Underlaget för skatten utgör 90 procent av vinsten vilket medför en effektiv skatt på 27 procent på nettovinsten. Som framgår av tabell 1 beräknas skatteintäkterna från försäljning av näringsfastigheter med nuvarande regler uppgå till 0,13 miljarder kr år 2004.

Tabell 1: Beräknade skatteintäkter 2004 med nuvarande regler, miljarder kr

Skattebas	Skatteintäkt
Skatt på räntefördelning och expansionsfond, netto	0,18
Egenavgift och särskild löneskatt	1,98
Inkomstskatt på överskott från näringsverksamhet	1,95
Skatt på vinster från försäljning av näringsfastighet	0,13
Skatteintäkter vid nuvarande regler*	4,23

Källa: FRIDA 1999

*Skiljer sig från summan av beloppen i tabellen p.g.a. avrundning.

Överskott i näringsverksamheten kan, genom möjligheten till positiv räntefördelning, till viss del beskattas som inkomst av kapital hos näringsidkaren. Denna möjlighet avser att i princip motsvara den kapitalbeskattade normalavkastning som tilläts för delägare i fåmansföretag. Utöver räntefördelning kan delägaren göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond. Avdrag för avsättning till periodiseringsfond är i princip detsamma som tilläts i aktiebolag och sådana avsättningar undantas från beskattning till dess avsättningarna återförs.

Avdrag för avsättning till expansionsfond kan bara göras av fysiska personer som är delägare i handelsbolag och enskilda näringsidkare. Sådan avsättning beskattas med 28 procent expansionsfondsskatt som tillgodoräknas delägaren vid debiteringen av slutlig skatt när avdraget för avsättningen återförs. Expansionsfonden kan likställas med balanserad vinst i ett aktiebolag.

Skatteintäkterna av räntefördelningsreglerna och av nettoavsättningarna till expansionsfond beräknas till ca 0,18 miljarder kr för år 2004. Delägarrens överskott efter dessa avsättningar och vissa andra justeringar utgör förvärvsinkomst.

Hos passiva delägare är näringsinkomst föremål för särskild löneskatt och inkomstskatt. Hos aktiva delägare utgår egenavgift istället för särskild löneskatt. För inkomståret 2004 beräknas egenavgift och särskild löneskatt uppgå till 1,98 miljarder kr och inkomstskatten till 1,95 miljarder kr.

Totalt beräknas skatteuttaget från handelsbolagen med nuvarande regler, inklusive skatteintäkter från försäljningar av näringsfastigheter, uppgå till 4,23 miljarder kr år 2004.

Effekter av förändrade regler på olika resultatposter

Utredningens förslag innebär att handelsbolaget blir skattesubjekt. Därmed blir löneutbetalningar till delägaren möjliga samtidigt som uttag genom utdelning kommer att vara föremål för dubbelbeskattning. Löneutbetalning och arbetsgivaravgift kommer att utgöra en avdragsgill kostnad i handelsbolaget. Resultatet efter lön och arbetsgivaravgift utgör underlag för avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Behållningen efter avsättning till periodiseringsfond och efter skattemässiga justeringar, bl.a. ackumulerade förluster, utgör underlag för bolagsskatt. Ett eventuellt överskott efter bolagsskatt kan delas ut till delägaren och beskattas enligt fåmansföretagsreglerna (3:12-reglerna). Enligt dessa regler beräknas en normalavkastning (gränsbeloppet) baserad på anskaffningsutgiften för andelen. Utdelning som inte överstiger gränsbeloppet kapitalvinstbeskattas hos delägaren. En mindre andel av utdelningen (lätnadsbeloppet) är helt undantaget från beskattning hos delägaren.

För att beräkningarna ska vara jämförbara mellan det nuvarande och det föreslagna regelsystemen krävs ett antal antaganden om delägarnas beteende när de föreslagna reglerna implementeras.

Dessa antaganden innebär att det totala uttaget från handelsbolaget, storleken på avdrag för avsättning till periodiseringsfond etc., om möjligt ska vara desamma när de nya reglerna implementeras som med nuvarande regler. Utgångspunkten för beräkningen av skatteintäkterna med de nya reglerna är därför att ägarens sammanlagda uttag från handelsbolaget genom lön och utdelning, maximalt får uppgå till nuvarande uttag i form av vinster på näringsfastigheter, positiv räntefördelning och överskott efter sociala avgifter. Om resultatet före lön understiger nuvarande uttag uppgår lön och utdelning till vad som maximalt är möjligt utifrån handelsbolagets resultat med de nya reglerna. Därmed kan ägaruttagen med de nya reglerna, i vissa fall, understiga men aldrig överstiga nuvarande ägaruttag. Detta torde medföra viss underskattning av de beräknade skatteintäkterna med de nya reglerna. I valet mellan lön och utdelning antas vidare att utdelning föredras framför löneuttag¹, vilket medför att löneuttaget reduceras med gränsbeloppet i beräkningarna. Som framgår av betänkandet torde handelsbolagsdelägare komma att låna in pengar i handelsbolaget i stället för att skjuta till kapital. Detta torde medföra att underlaget för normalavkastning och därmed utdelning till delägarna kommer att minska drastiskt till förmån för mottagen ränta på det inlånade beloppet. Detta är dock en sådan beteendeförändring som det inte går att ta hänsyn till i beräkningarna.

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond kommer att baseras på resultat efter lön och arbetsgivaravgift. I beräkningarna kommer en ökning av avdraget för avsättning till periodiseringsfond endast att ske under förutsättning att delägaren tidigare gjort maximal avsättning samtidigt som det nya underlaget ökar.

Om delägaren är passiv sker inget löneuttag. I stället antas att hela uttaget sker genom utdelning, då en andel som innehas av en passiv delägare antas vara okvalificerad. Normalavkastning på kvalificerade andelar, det så kallade gränsbeloppet, samt den skattefria utdelningen beräknas utifrån den justerade anskaffningsutgift som redovisas av delägaren². Eventuellt överskott efter utdelning utgör balanserad vinst i handelsbolaget. Eftersom delägaruttagen kan betraktas som givna enligt antagande kommer handelsbolagets vinst efter skatt att bestämmas som en restpost.

¹ Detta antagande är nödvändigt att göra i beräkningarna. I verkligheten gäller detta endast när delägarlön överstiger 7,5 prisbasbelopp. Detta torde inte ha någon större effekt på de finansiella beräkningarna.

² Vi bortser i dessa beräkningar från ev. löneunderlag. Detta torde inte komma att ha någon betydande effekt på beräkningarna.

Beräkningarna baseras på mikrodata för år 1999. Skatteintäkterna räknas dock fram till ikraftträdandeåret 2004. Effekterna av regel­förändringen framgår av tabell 2.

Resultat före ägaruttag ökar betydligt med de föreslagna reglerna. Detta beror på att skattemässiga justeringar, däribland ackumulerade förluster, som med nuvarande regler direkt reducerar inkomsten endast kommer att påverka underlaget för bolagsskatt om handelsbolaget blir skattesubjekt. De skattemässiga justeringarna är genomgående en tänkbar förklaring till skillnaderna mellan regelsystemen. Avdrag för avsättningar till periodiseringsfond påverkas dels positivt då underlaget ökar när skattemässiga justeringar inte påverkar underlaget, dels negativt då lön och arbetsgivaravgift reducerar underlaget. Vidare framgår att den pålagda restriktionen, att ägaruttaget kan understiga men inte överstiga nuvarande ägaruttag, har en dämpande effekt på de beräknade löneuttagen. Det är därför troligt att de faktiska löneutbetalningarna kommer att vara högre än vad som framgår av denna beräkning. En sådan effekt kommer i så fall att medföra en ökning av skatteintäkterna.

Tabell 2: Beräknade effekter av förändrade regler 1999, miljarder kr

	Nuvarande regler	Utr. förslag**
Inkomst före räntefördelning*/ Resultat före lön	5,64	8,06
Ink. av näringsverksamhet efter egenavgifter/Lön	5,06	3,46
Positiv räntefördelning/Utdelning	0,43	0,88
Avsättning till periodiseringsfond	1,02	0,67
Avsättning till expansionsfond*/ Balanserad vinst*	0,26	0,88

Källa: FRIDA 1999

*Dessa siffror avser nettoinkomst, nettoavsättning och nettoresultat. Dvs. i dessa aggregerade siffror ingår även företag med negativa belopp. Det är därför inte möjligt att utifrån posterna i tabellen beräkna resultatet.

**Inkluderar resultat från försäljning av näringsfastigheter.

Som också framgår blir det balanserade resultatet högre med förslaget än med nuvarande regler. Detta beror på att balanserat

resultat bestäms som en restpost i beräkningarna och att de lägre ägaruttagen medför en ökad vinst i handelsbolagen.

Givetvis kommer en implementering av de nya reglerna att medföra beteendeförändringar. Det är dock svårt att ha en generell uppfattning om hur sådana beteendeförändringar kommer att påverka skatteintäkterna då beteendeförändringar styrs av en lång rad faktorer, däribland skatterna. Det förefaller dock rimligt att tro att ägaruttaget kommer att vara ganska konstant. I de beräkningar som gjorts uppfylls inte ett sådant antagande på aggregatet. Detta beror främst på att löneuttag endast tillåts variera nedåt, vilket är avsiktligt då det är omöjligt att annat än godtyckligt bestämma storleken på en sådan förändring uppåt.

Skatteintäkter med utredningens förslag

Utöver de förändringar som det innebär när handelsbolag blir skattesubjekt kommer vinster från näringsfastigheter att betraktas som inkomst i handelsbolag. Enligt förslaget skall denna typ av intäkter (till 100 procent) betraktas som intäkt i verksamheten och kommer därmed att beskattas i två led. Vid beräkningen av de finansiella effekterna för hela förslaget är denna förändring inkluderad. Tabell 3 redovisar de beräknade skatteintäkterna när handelsbolaget är skattesubjekt baserat på de förutsättningar som beskrivits ovan.

Tabell 3: Beräknade skatteintäkter 2004 med utredningens förslag, miljarder kr

Skattebas	Skatteintäkt
Arbetsgivaravgift	1,44
Bolagsskatt	1,31
Skatt på löneinkomster	1,26
Skatt på utdelning	0,28
Skatteintäkter med HB som skattesubjekt	4,28

Källa: FRIDA 1999

Som framgår av tabell 3 beräknas de årliga skatteintäkterna uppgå till 4,28 miljarder kr om handelsbolaget blir skattesubjekt samtidigt som resultatet från försäljning av näringsfastigheter ingår i handelsbolagets resultat. Att omvandla handelsbolaget till skattesubjekt beräknas medföra ett årligt skattemässigt bortfall om 76 miljoner

kr. Omläggningen av beskattningen av näringsfastigheter beräknas å andra sidan ge ett årligt finansiellt tillskott om 127 miljoner kr. Det beräknade tillskottet från vinster på näringsfastigheter kan komma att vara större än det faktiska utfallet då vissa handelsbolagsdelägare kan övergå till enskild näringsverksamhet, vilket reducerar skatteintäkterna. Det är dock svårt att avgöra omfattningen på det skattemässiga bortfall som en sådan förändring skulle kunna medföra. Dessa delar av utredningens förslag beräknas att sammantaget öka de årliga skatteintäkterna med 0,05 miljarder kr, från 4,23 miljarder kr till 4,28 miljarder kr.

Tabell 4: Förslagets finansiella konsekvenser, miljarder kr

Periodiserad effekt	2004	2005	2006	Varaktigt
Konsoliderad offentlig sektor, brutto	+ 0,05	+ 0,05	+ 0,05	+ 0,05
Konsoliderad offentlig sektor, netto	+ 0,05	+ 0,05	+ 0,05	+ 0,05

Finansiella effekter av utredningens övriga förslag

Enligt nuvarande regler har alla skattskyldiga fysiska personer möjlighet att i deklarationen yrka att en ackumulerad inkomst skall fördelas över en period om högst 10 år givet att vissa förutsättningar är uppfyllda. Utredningen föreslår att denna möjlighet ska slopas. Dock görs undantag för vissa typer av ackumulerade inkomster i näringsverksamhet. Att slopa möjligheten till uppdelning av ackumulerad inkomst medför ökade skatteintäkter p.g.a. progressiviteten i förvärvsinkomstbeskattningen. En rimlig utgångspunkt är att de skattskyldiga som en direkt effekt kommer att förändra sitt beteende påtagligt. Slutsatsen är därför att förslaget kommer att ha en positiv effekt på skatteintäkterna, men med hänsyn till risken för beteendeförändringar är det dock svårt att beräkna dess storlek.

I handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet där delägarna har en negativ justerad anskaffningsutgift (JAU), ska den latent skatteskuld som belöper på delägaren betalas när de föreslagna reglerna träder i kraft. Detta får ske successivt, dock senast fem år från den tidpunkt då förslaget träder i kraft. Förslaget torde ha en positiv effekt på skatteintäkterna. Effekten är dock komplicerad att beräkna då det i dag inte är möjligt att avgöra vilka

handelsbolag som kommer att vara vilande när förslaget antas träda i kraft. Av de delägare som inkom med deklaration år 1999 beräknas ca 16 procent vara delägare till handelsbolag som inte bedrev någon verksamhet (inga intäkter). Av dessa delägare beräknas ca 3 900 redovisa negativa justerade anskaffningsutgifter som sammantaget beräknas uppgå till ca 340 miljoner kr. Hur stor andel av detta som utgör latent skatteskuld, hur stor andel av delägarna som helt har upphört med verksamheten och vilken skatt som kommer att utgå om dessa skatteskulder betalas är dock svårbedömt. Det är troligt att det dessutom finns delägare med latent skatteskulder som inte lämnar deklaration. Som framgår av uppgifterna torde förslaget komma att ha en viss positiv effekt på de årliga skatteintäkterna under avskattningsperioden.

Utredningen föreslår vidare att reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar utvidgas till att omfatta utdelning på andelar i handelsbolag som innehas av aktiebolag samt på andelar som innehas av handelsbolag. Förslaget innebär att utdelning på sådana innehav inte skall kedjebesattas. På andelar i handelsbolag som innehas av aktiebolag år 1999 uppgick, i handelsbolagen mottagen utdelning på näringsbetingade innehav, till 24,6 miljoner kr. Skattebortfallet med en slopad kedjebesattning av detta belopp är omöjligt att bedöma då detta endast avser de handelsbolagsandelar som inte är näringsbetingade.

Den skattemässiga vinsten på aktiebolagens andelar i handelsbolag beräknas för 1999 till 8,75 miljarder kr medan den skattemässiga förlusten beräknas till 5,84 miljarder kr. Sammantaget innebär detta en skattemässig vinst på 2,91 miljarder kr. Med nuvarande regler beskattas överskott på andelar i handelsbolag som innehas av aktiebolag med 28 procent i aktiebolaget. Med de nya reglerna kommer dessa överskott att vara föremål för bolagsskatt i handelsbolaget. I den mån innehavet inte kan betraktas som näringsbetingat kommer utdelningen till aktiebolagen sedan att åter vara föremål för bolagsskatt i det mottagande aktiebolaget.

Det saknas dessvärre uppgifter om hur stor andel av detta innehav som skattemässigt är att betrakta som näringsbetingat. För aktiebolagen var 26,7 procent av den totala mottagna utdelningen 1999, utdelning från näringsbetingade innehav. Det är sannolikt att andelen innehav i handelsbolag som betraktas som näringsbetingat är väsentligt högre. Antas att 75 procent av innehavet är näringsbetingat och att hälften av det redovisade nettoöverskottet efter bolagsskatt delas ut skulle förslaget medföra ett årligt skattemässigt

tillskott om 0,07 miljarder kr 1999. För år 2004 motsvarar det ett finansiellt tillskott om 0,085 miljarder kr. Denna beräkning är mycket osäker.

Tabell 5: Finansiell konsekvens av dessa förslag, miljarder kr

Periodiserad effekt	2004	2005	2006	Varaktigt
Konsoliderad offentlig sektor, brutto	+0,09	+0,09	+0,09	+0,09
Konsoliderad offentlig sektor, netto	+0,09	+0,09	+0,09	+0,09

Förslagets sammanlagda finansiella konsekvenser

Sammantaget beräknas förslagen ge upphov till ett årligt finansiellt tillskott om 0,14 miljarder kr per år. I denna beräkning bortses från de positiva effekter som uppkommer genom slopad ackumulerad inkomst, avskattning av latent skatteskulder som belöper sig på delägare till bolag utan verksamhet och slopad kedjebeskattnings av mottagen utdelning i handelsbolag på andelar som innehavs av aktiebolag. Sammantaget torde dessa förslag komma att medföra ett visst finansiellt tillskott utöver det beräknade, årliga tillskottet om 0,14 miljarder kr.

Tabell 6: Förslagets totala finansiella konsekvenser, miljarder kr

Periodiserad effekt	2004	2005	2006	Varaktigt
Konsoliderad offentlig sektor, brutto	+0,14	+0,14	+0,14	+0,14
Konsoliderad offentlig sektor, netto	+0,14	+0,14	+0,14	+0,14