

Regeringens proposition

1976/77: 93

om beskattning av ränta på vinstandelslån, m. m.

beslutad den 24 februari 1977.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram vissa förslag på skatteområdet som närmast är föranledda av den nya aktiebolagslagen (1975:1385) och den nya bokföringslagen (1976:125).

Den nya aktiebolagslagen innehåller bestämmelser om vinstandelslån, dvs. lån som löper med ränta vars storlek är helt eller delvis beroende av utdelningen till aktieägare i bolaget eller bolagets vinst. I propositionen föreslås att aktiebolag skall få avdrag för hela räntan på ett sådant lån under förutsättning att rätten till teckning inte har förbehållits aktieägare eller vissa andra grupper med intresseanknytning till bolaget. Börsnoterade bolag föreslås i princip få avdrag för hela räntan även om aktieägarna har fått företrädesrätt till teckning. Samma regler som för aktiebolag avses gälla för ekonomiska föreningar.

För vissa yrkesgrupper (tandläkare, pälsdjursuppfödare, kreaturshandlare m. fl.) finns särskilda bestämmelser om skyldighet att föra räkenskaper som underlag för taxeringen. Den nya bokföringslagen gör dessa föreskrifter överflödiga. De föreslås därför bli upphävda.

Reglerna för beskattningen av vinstandelslån avses bli tillämpliga på lån som beslutats av det låntagande företaget efter det att de nya reglerna trätt i kraft. De särskilda räkenskapsföreskrifterna föreslås upphöra att gälla den 1 maj 1977.

1 Förslag till**Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)**

Härigenom föreskrives att i kommunalskattelagen (1928:370) skall införas en ny paragraf, 41 c §, med anvisningar samt en ny punkt, 8, till anvisningarna till 38 § av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**41 c §*

Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening upptagit lån som löper med ränta vars storlek är helt eller delvis beroende av företagets utdelning eller av dess vinst (vinstandelslån), medges avdrag för ränta på sådant lån i den utsträckning som framgår av anvisningarna.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar*till 38 §*

8. Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 41 c §, skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom icke anses utgöra intäkt av kapital. Avyttrar han däremot företrädesrätten, skall det vederlag han erhåller för denna rätt upptagas som sådan intäkt.

till 41 c §

För sådan ränta på vinstandelslån som icke är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst får företaget avdrag enligt bestämmelserna i 22, 25, 29, 36 och 39 §§.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Ränta vars storlek är beroende av företagets utdelning eller vinst (rörlig ränta) anses som avdragsgill omkostnad för företaget i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts, endast under förutsättning att

a) lånet har utbjudits till teckning på den allmänna marknaden, eller

b) ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som icke äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och icke har sådan intressegemenskap med företaget som avses i 43 § 1 mom. eller 57 § 3 mom. första stycket samt – såvitt gäller fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. – icke heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget, eller

c) aktierna eller andelarna i det låntagande företaget är noterade på svensk börs eller föremål för liknande notering här i riket och företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats aktie- eller andelsägarna i företaget i förhållande till deras innehav av aktier eller andelar.

I fall som avses i andra stycket c) skall det låntagande företaget dock som intäkt i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet har nedlagts upptaga ett belopp motsvarande det sammanlagda värde som genom företrädesrätterna kan anses ha tillförts aktie- eller andelsägarna. Beloppet tages till beskattning vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats.

På ansökan av låntagande företag får riksskatteverket under förutsättning att lånevillkoren med hänsyn till omständigheterna vid lånets uppta-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

gande får antagas ha bestämts på af-färsmässig grund besluta att rörlig ränta skall anses som avdragsgill omkostnad för företaget utan hinder av att rätt till teckning av lånet har förbehållits person eller personer som äger aktier eller andelar i företaget. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som här avses får talan ej föras.

Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i 35 § 1 a mom. skall – oberoende av bestämmelserna i andra och tredje styckena – följande gälla. Tecknar aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget tillsammans mer än hälften av lånet, får företaget icke avdrag för den rörliga räntan. Innehar personer som nu har sagts vid senare tidpunkt fordringar på grund av lånet som tillsammans motsvarar mer än hälften av det utestående lånebeloppet, får företaget icke avdrag för rörlig ränta som förfaller till betalning efter det att nämnda förhållande har inträffat.

Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd som anges i 35 § 1 a mom.

Denna lag träder i kraft tre veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas i fråga om vinstandelslån som upptages enligt beslut fattat av det låntagande företaget efter ikraftträdandet.

2 Förslag till

Lag om upphävande av vissa författningar om skyldighet att föra räkenskaper som underlag för taxering

Härigenom föreskrives att följande förordningar skall upphöra att gälla vid utgången av april 1977, nämligen

1. förordningen (1966:138) om skyldighet för tandläkare att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering,

2. förordningen (1966:139) om skyldighet för pälsdjursuppfödare, kreaturshandlare m. fl. att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering,

3. förordningen (1966:140) om skyldighet för den som driver taxirörelse att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering.

För näringsidkare som efter utgången av april 1977 med stöd av punkt 3 ikraftträdandebestämmelserna till bokföringslagen (1976:125) fullgör sin bokföringsskyldighet i enlighet med 1929 års bokföringslag (1929:117) skall författningarna dock tillämpas så länge bokföringsskyldigheten fullgöres enligt den äldre lagen.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1977-02-24

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Bohman, Ahlmark, Romanus, Turesson, Gustavsson, Antonsson, Mogård, Olsson, Dahlgren, Åsling, Söder, Troedsson, Mundebo, Krönmark, Burenstam Linder, Wikström, Johansson, Friggebo

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om beskattning av ränta på vinstandelslån, m. m.

1 Inledning

1.1 Vinstandelslån

1968 års kapitalmarknadsutredning (Fi 1969:59), som har fått i uppdrag att utreda frågor rörande kapitalmarknadens struktur och funktionssätt, avgav den 14 september 1972 delbetänkandet (SOU 1972:63) Näringslivets försörjning med riskkapital från allmänna pensionsfonden. Som bilaga till detta betänkande fogades en promemoria med förslag angående den skatterättsliga behandlingen av konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis. Kapitalmarknadsutredningens betänkande, som senare kom att ligga till grund för 1973 års ändringar i reglerna för allmänna pensionsfondens förvaltning, blev föremål för en omfattande remissbehandling. I den proposition i ämnet (prop. 1973:97) som förelades riksdagen förklarade föredraganden att han skulle återkomma med förslag till sådana ändringar i skattelagstiftningen att användningen av den kapitalanskaffningsform som vinstandelslånen utgör underlättas.

Överpromemorian yttrade sig följande remissinstanser särskilt, nämligen *kammarrätten i Stockholm, riksskatteverket (RSV) och företagsskatteberedningen* (Fi 1970:77). *Svenska Bankföreningen* och *Sveriges industriförbund* åberopade ett yttrande av *Näringslivets skattedelegation*.

Frågan om den skatterättsliga behandlingen av vinstandelslån aktualiserades också i samband med förarbetena till den nya aktiebolagslagen (1975:1385). I sitt betänkande (SOU 1971:15) Förslag till aktiebolagslag m. m. konstaterade aktiebolagsutredningen att det inom det svenska näringslivet fanns ett visst intresse för den finansieringsform som vinstandelslånen utgör. Utredningen lämnade förslag till lösning av vissa oklara aktiebolagsrättsliga

frågor och uttalade samtidigt att det var angeläget att den skatterättsliga behandlingen blev närmare utredd. – Den nya aktiebolagslagen, som har trätt i kraft den 1 januari 1977, innehåller särskilda regler om vinstandelslån.

1.2 Särskilda räkenskapsföreskrifter

Genom lagstiftning år 1966 infördes bestämmelser om skyldighet för vissa grupper av näringsidkare att föra räkenskaper som underlag för taxeringen. Bestämmelserna är intagna i tre olika förordningar om skyldighet för tandläkare, för pälsdjursuppfödare och kreaturshandlare m. fl. resp. för den som driver taxirörelse att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering (prop. 1966:49, BeU 1966:34, rskr 1966:208, SFS 1966:138–140).

Bestämmelserna har tillkommit i syfte att förbättra förutsättningarna för en effektiv taxeringskontroll. Det har ansetts föreligga ett särskilt behov av att för de berörda yrkeskategorierna ha föreskrifter om skyldighet att upprätta vissa räkenskapshandlingar och om inkomst- och utgiftsverifikationernas utformning. Skyldighet att föra räkenskaper enligt författningarna föreligger oberoende av om näringsidkaren har varit bokföringsskyldig enligt 1929 års bokföringslag (1929:117) eller ej.

Det antyddes vid olika tillfällen i samband med lagstiftningens tillkomst att föreskrifterna kunde komma att bli helt eller delvis överflödiga efter det att den redan då påbörjade översynen av bokföringslagstiftningen hade avslutats. Reformarbetet på bokföringsområdet är numera slutfört och resulterade under år 1976 i en ny bokföringslag som har trätt i kraft den 1 januari 1977 (prop. 1975:104, LU 1975/76:15, rskr 1975/76:205, SFS 1976:125).

I den nya bokföringslagen har man beaktat de fiskala intressena i mycket större utsträckning än tidigare. Dessutom har bokföringsplikten utvidgats till att i princip omfatta alla näringsidkare. Samtliga näringsidkare i de yrkesgrupper som omfattas av de nyssnämnda föreskrifterna om skyldighet att föra vissa räkenskaper som underlag för taxeringen blir därigenom bokföringsskyldiga i princip fr. o. m. innevarande år. Mot denna bakgrund finns det skäl att nu ta ställning till hur föreskrifterna kommer att påverkas av den nya bokföringslagen och om de med hänsyn till de ändrade förhållandena bör behållas eller på något sätt anpassas till den utveckling som har skett.

Frågan om ändringar i vissa av de ifrågavarande räkenskapsföreskrifterna har tagits upp även i ett annat sammanhang. Sveriges Tandläkarförbund och Svenska Taxiförbundet har i skrivelser till det dåvarande finansdepartementet hemställt om vissa ändringar för de yrkesgrupper som resp. förbund representerar. Tandläkarförbundet har i sin skrivelse hemställt att den för tandläkarna gällande förordningen skall upphävas för tandläkare som har blivit anslutna till den allmänna tandvårdsförsäkringen. Taxiförbundet har yrkat att regeringen skall ta initiativ till vissa tekniskt betonade ändringar i de föreskrifter som gäller för den som driver taxirörelse.

Efter remiss har yttranden över skrivelserna avgetts av RSV samt – i fråga om skrivelsen från Sveriges Tandläkarförbund – riks försäkringsverket.

2 Nuvarande regler

2.1 Vinstandelslån

Begreppet vinstandelslån syftar på lån som löper med ränta vars storlek är helt eller delvis beroende av utdelningen till delägarna i det låntagande företaget eller av företagets vinst. Sådan ränta brukar betecknas rörlig ränta, medan ränta som inte är beroende av utdelning eller vinst kallas fast ränta.

Tidigare har det inte funnits några särskilda civilrättsliga regler om vinstandelslån. Den nya aktiebolagslagen innehåller dock vissa bestämmelser som för aktiebolagens del reglerar användningen av denna finansieringsform. Enligt 7 kap. 2 § andra stycket aktiebolagslagen skall upptagande av lån mot obligationer eller andra skuldebrev med rätt till ränta, vars storlek är helt eller delvis beroende av utdelningen till aktieägare i bolaget eller bolagets vinst (vinstandelsbevis), beslutas av bolagsstämman eller, efter bolagsstämmans bemyndigande, av styrelsen. Enligt aktiebolagslagen föreligger vidare ett principiellt förbud mot s. k. delägardebentures, dvs. vinstandelsbevis som medför rätt till betalning ur bolagets tillgångar vid likvidation eller efter uppsägning med belopp som t. ex. motsvarar viss kvotdel i bolagets tillgångar eller som beräknas efter den genomsnittliga marknadskursen på vinstandelsbevisen under en period före uppsägningen eller likvidationen. Förbudet kommer indirekt till uttryck genom en föreskrift i 7 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen. Enligt denna föreskrift skall nämligen penninglån som tas upp av aktiebolag i princip betalas med ett nominellt penningbelopp eller med ett belopp som bestäms med hänsyn till förändringen i penningvärdet.

I övrigt innehåller aktiebolagslagen inte någon bestämmelse som begränsar möjligheterna för bolagen att utge vinstandelslån. Villkoren för dessa lån kan således varieras på många olika sätt. För andra företagsformer än aktiebolag saknas bestämmelser om denna finansieringsform. I princip föreligger inte något hinder mot att vinstandelslån tas upp av t. ex. en ekonomisk förening.

Gäldränta och annan sådan kapitalkostnad är avdragsgill vid beräkning av inkomst av kapital enligt 39 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, om inte räntan utgör avdragsgill omkostnad i annan förvärvskälla. För lämnad aktieutdelning får aktiebolag däremot i princip inte avdrag. Viss begränsad avdragsrätt för utdelning på nyemitterade aktier kan dock föreligga enligt förordningen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning.

Såvitt gäller ränta på vinstandelslån är läget på skattesidan emellertid fortfarande oklart. Den fasta räntan måste anses utgöra avdragsgill gäldränta. Det har däremot ansetts ovisst om den rörliga räntan skall få dras av som kostnad för bolaget eller om den skall jämföras med aktieutdelning och därigenom inte bli avdragsgill. Detta har sannolikt varit en av de främsta anledningarna till att det i Sverige inte har utgivits några vinstandelslån

sedan lång tid tillbaka. Om avdrag för den rörliga räntan inte skulle medges, blir vinstandelslånen i flertalet fall en mycket dyrbar upplåningsform i jämförelse med andra typer av penninglån.

En fråga som har anknytning till denna problematik gäller vilka beskattningskonsekvenser som uppstår då aktieägare i samband med en emission av det här behandlade slaget har fått företrädesrätt till teckning. Genom att företaget utfäster ränteförmåner som överstiger vad som är marknadsmässigt motiverat kan företrädesrätten som sådan få ett ekonomiskt värde. Frågan hur en sådan företrädesrätt skall behandlas skattemässigt synes inte vara löst. I ett äldre rättsfall (RÅ 1930 ref. 60) prövades frågan om värdet av företrädesrätter till teckning av participating debentures skulle beskattas hos aktieägarna. Regeringsrätten fann att så inte borde ske. Motsvarande frågeställning har varit aktuell när det gäller företrädesrätt att teckna förlagsbevis. I ett avgörande från år 1954 (RÅ 1954 ref. 7) ansågs att värdet av teckningsrätter, som tillkommit den skattskyldige på grund av eget innehav av aktier i ett bolag, med hänsyn till omständigheterna inte kunna utgöra utdelning från bolaget. I doktrinen har yppats delade meningar om innebörden och räckvidden av dessa avgöranden. Enligt en uppfattning medför rätten till teckning inte att delägaren därigenom skall anses ha uppburit utdelning från företaget. Enligt en annan tolkning skulle principen vara att såväl bolaget som aktieägaren bör beskattas för teckningsrättens värde som för utdelning.

2.2 Särskilda räkenskapsföreskrifter

Grundläggande föreskrifter om skyldigheten att föra anteckningar m. m. till ledning för taxeringen finns i taxeringslagen (1956:623). Enligt 20 § denna lag är den som är deklarations- eller uppgiftsskyldig också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten skall kunna fullgöras och kontrolleras. Underlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

För vissa yrkeskategorier har det ansetts behövt att komplettera denna allmänna regel med mera preciserade bestämmelser om vilka krav som skall ställas på anteckningar, räkenskapshandlingar o. d. Bestämmelser av sådant slag har meddelats inte bara i de i inledningen nämnda tre förordningarna utan också i jordbruksbokföringslagen (1951:793). Denna lag är avsedd för enskild näringsidkare som bedriver jordbruk eller skogsbruk.

Frågan om den framtida utformningen av bokföringslagstiftningen inom jordbruket och skogsbruket kommer att övervägas i ett annat sammanhang och jordbruksbokföringslagen behandlas därför inte i detta lagstiftningsärende. I det följande lämnas först en redogörelse för innehållet i de tre förordningarna om skyldighet för tandläkare m. fl. att föra vissa räkenskaper som underlag för taxeringen och därefter en översikt över den nya bokföringslagstiftningen.

Som framgår av författningsrubrikerna är räkenskapsföreskrifterna inte

generella utan gäller endast för vissa särskilt angivna yrkeskategorier. Författningsmässigt har det ansetts lämpligt att dela upp föreskrifterna i tre separata förordningar. Föreskrifterna för de näringsidkare som driver tandläkarpraktik resp. taxirörelse har intagits i två särskilda förordningar. Den tredje författningen – förordningen om skyldighet för pälsdjursuppfödare, kreatursuppfödare m. fl. att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering – omfattar i första hand sådana skattskyldiga som driver rörelse vari ingår uppfödning av pälsdjur eller som driver rörelse genom köp och försäljning av pälsdjur, nötkreatur, hästar och vissa andra djur eller produkter av sådana djur m. m. samt jordbruks- och trädgårdsprodukter, avverkningsrätter till skog m. m. Den sistnämnda förordningen gäller dessutom för den som driver rörelse vari ingår förmedling av försäljning av pälsdjur eller pälskinn eller andra produkter av sådana djur genom auktioner eller genom verksamhet som kommissionär eller på annat sätt.

De tre förordningarna är i huvudsak uppbyggda efter samma mönster. I första hand lämnas vissa föreskrifter om räkenskapshandlingar o. d. som inte är reglerade genom bestämmelserna i 1929 års bokföringslag. Dessa föreskrifter gäller alltså vid sidan av regelsystemet i den äldre bokföringslagen och berör alla skattskyldiga i de yrkesgrupper som faller in under förordningarnas tillämpningsområden – oberoende av om de är bokföringsskyldiga eller ej. För de näringsidkare som inte omfattas av bokföringsplikten enligt 1929 års bokföringslag gäller härutöver vissa bestämmelser om räkenskapsböcker m. m. Dessa bestämmelser är i allt väsentligt hämtade från 1929 års bokföringslag.

I förordningarna för tandläkare resp. den som driver taxirörelse har uttryckligen angivits att förordningarna gäller utöver föreskrifterna i 1929 års bokföringslag och – om rörelseidkaren är aktiebolag eller ekonomisk förening – i lagen (1944:705) om aktiebolag eller i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Den förordning som gäller för pälsdjursuppfödare och kreaturs-handlare m. fl. innehåller däremot för bokföringsskyldig rörelseidkare en uttrycklig undantagsbestämmelse. Sådan rörelseidkare behöver nämligen över huvud taget inte tillämpa förordningens föreskrifter under förutsättning att det tillämpade redovisningssystemet innebär att de uppgifter, som enligt förordningens särskilda föreskrifter skall anges på notor och följesedlar, kommer fram vid den i bokföringen lämnade redovisningen. Som ytterligare förutsättning för att denna undantagsbestämmelse skall få tillämpas gäller att systemet innebär en betryggande förvaring av redovisningshandlingarna.

Staten samt kommun eller landstingskommun har undantagits från tillämpningen av alla tre förordningarna.

Som har framgått av det föregående är vissa av de i förordningarna meddelade bestämmelserna branschspecifika, dvs. utformade för viss yrkeskategori. För övriga bestämmelser gäller att de till sitt innehåll är i stort sett lika. I det följande lämnas först en redogörelse för de branschspecifika bestämmelserna i var och en av de tre förordningarna. Därefter följer en samlad

redovisning av övriga bestämmelser.

De för *tandläkarna* speciellt utformade föreskrifterna innehåller följande.

Rörelseidkaren skall i sin rörelse föra patientkort eller patientbok. I dessa skall för varje patient lämnas uppgift om patientens nummer och om samtliga ekonomiska mellanhavanden med patienten med anledning av konsultation eller behandling. Rörelseidkaren skall vidare föra en förteckning i löpande följd över patienternas nummer med uppgift om deras namn och adress. Införing på patientkort samt i patientbok och förteckning skall göras på varaktigt sätt. Radering får inte ske och inte heller får en anteckning göras oläslig genom överstrykning eller på annat sätt. Riktigheten av ändring i eller tillägg till införing skall vitsordas. Därvid skall dagen för åtgärden anges.

Vidare gäller att rörelseidkaren på patientkort eller i patientbok efter varje behandlingsperiod skall ange den fordran som har uppkommit på grund av konsultation eller behandling under perioden. På patientkortet eller i patientboken skall också antecknas betalningsdag och erlagt belopp för influtet arvode för konsultation eller behandling samt vissa uppgifter om likvid som har lämnats i form av vara eller tjänsteprestation.

RSV har fått rätt att under vissa förutsättningar medge undantag från de här återgivna föreskrifterna. Verket får således medge undantag för den som driver tandläkarpraktik med mer än en anställd tandläkare om han på grund av rörelsens omfattning har svårighet att följa bestämmelserna och samtidigt tillämpar ett redovisningssystem som utgör tillfredsställande underlag för taxeringen.

Föreskrifterna beträffande *kreaturshandlare och pälsdjursuppfödare m. fl.* är som tidigare har nämnts sammanförda i en och samma författning. Föreskrifterna är systematiserade med hänsyn till den yrkesgrupp som berörs.

För näringsidkare, som på annat sätt än genom försäljning över disk eller liknande inom detaljhandel, säljer vara av det slag som har angivits i förordningen föreligger i princip skyldighet att upprätta försäljningsnota. Vidare gäller, att den som driver handel med sådan vara som avses i förordningen, skall upprätta en inköpsnota om köpet sker från inländsk uppfödare, producent av jordbruks- och trädgårdsprodukter eller person som bedriver skogsbruk. Inköpsnota skall även upprättas i vissa andra fall.

Om försäljning av pälsdjur eller pälskinn eller andra produkter av sådana djur sker genom auktioner eller genom kommissionär skall pälsdjursuppfödare eller skinnuppköpare, som lämnar skinn för försäljning, i stället för försäljningsnota upprätta en särskild förteckning över skinnen (följesedel). Vidare skall den som på auktion eller på annat sätt har förmedlat försäljning av pälsdjur eller skinn av sådana djur upprätta såväl en avräkningsnota som en försäljningsnota.

Inköps- eller försäljningsnota enligt dessa bestämmelser skall upprättas både för kontantaffärer och för kreditaffärer samt även när likviden har lämnats i form av varor eller tjänsteprestationer. På notorna skall lämnas

vissa uppgifter bl. a. om parterna och de sålda varorna.

Den näringsidkare som enligt de nu redovisade bestämmelserna har varit skyldig att upprätta inköps- eller försäljningsnota, avräkningsnota eller följesedel skall överlämna handlingen till den person med vilken avtalet har ingåtts resp. till förmedlaren. En kopia av notan eller följesedeln skall behållas av den som har upprättat handlingen. Kopian skall utgöras av ett blad som sitter fast i blockstam. Samtliga exemplar av notor och följesedlar skall vara numrerade i löpande sifferföljd. Makulerade notor får inte tas bort ur blockstammen.

För den som driver *taxirörelse* gäller följande branschspecifika bestämmelser.

Vid slutet av varje körpass skall föraren upprätta en körrapport. Rapporten, som inte får omfatta längre tid än 24 timmar, skall lämna upplysning om föraren och bilens registreringsnummer, datum för rapportens upprättande, tidpunkt då körpasset började och slutade samt tid för och anledning till avbrott i körpasset. Körreporten skall vidare innehålla uppgifter om de i taxameteren inbyggda olika räkneverkens ställningar för total väglängd, betald väglängd, antal tioöringar och antal körturer vid början och slutet av körpasset. Körreporten skall även innehålla uppgift om under passet inkört belopp för sådana körningar för vilka priset har beräknats enligt taxameter. Om priset för körning har beräknats på annat sätt än enligt taxameter, skall körreporten vidare innehålla uppgift om tidpunkten för varje körnings början och slut, körningens art (linjetrafik eller beställd körning) och det för dessa körningar inkörda beloppet.

I alla de tre förordningarna finns vissa föreskrifter av gemensamt innehåll som berör de näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga enligt 1929 års bokföringslag. Reglerna för dessa *icke bokföringsskyldiga näringsidkare* innebär följande.

Näringsidkaren skall föra dagbok över inkomsterna och utgifterna i rörelsen samt över insättningar och uttag i rörelsen av varor eller annat. Vidare skall han upprätta och i dagboken eller särskild bok införa en förteckning över samtliga tillgångar och skulder i rörelsen vid utgången av det senaste räkenskapsåret. Förteckningen skall bestyrkas med hans underskrift. Dagboken, liksom även boken med förteckning över tillgångar och skulder, skall vara bunden och ha sidorna eller uppslagen numrerade i löpande följd.

Inkomster och utgifter skall införas i dagboken varje dag. För tandläkarnas del har särskilt föreskrivits att även patientens nummer skall antecknas i dagboken när betalning sker för konsultation eller behandling. En liknande bestämmelse har intagits i den förordning som gäller för pälsdjursuppfödare och kreaturshandlare m. fl. För varje köp eller försäljning där inköps-, försäljnings- eller avräkningsnota har upprättats skall notans nummer anges i dagboken.

Beträffande förteckningen över tillgångarna och skulderna i rörelsen gäller att den skall vara upprättad inom tre och en halv månader efter räken-

skapsårets utgång. I förteckningen skall tillgångarna och skulderna specificeras och för varje post skall värdet anges.

För såväl dagboken som den särskilda boken för förteckning över tillgångar och skulder gäller att blad inte får tas bort. Införing i dessa böcker skall göras på ett varaktigt sätt och radering får inte ske. Inte heller får något av innehålllet göras oläsligt genom överstrykning eller på annat sätt. Riktigheten av ändring i eller tillägg till införing skall vitsordas och samtidigt skall dagen för åtgärden anges.

Var och en av de tre förordningarna innehåller också ett par *arkiveringsföreskrifter* av gemensamt innehåll. Enligt dessa föreskrifter skall räkenskapsmaterialet förvaras i ordnat skick under sex år efter utgången av det kalenderår då det räkenskapsår, till vilket räkenskapshandlingarna hör, utgick. Är näringsidkaren bokföringsskyldig enligt 1929 års bokföringslag gäller dock den lagens bestämmelser om tid för förvaring av räkenskapshandlingar.

I samtliga tre förordningar finns slutligen en bestämmelse enligt vilken skyldigheten att föra räkenskaper vid tillämpning av allmän lag inte skall anses innebära att näringsidkaren är pliktig att föra handelsböcker. Denna bestämmelse innebär att de civilrättsliga verkningarna av bokföringsskyldigheten inte skall inträda.

Som har antytts tidigare hade utredningsarbetet för den *nya bokföringslagstiftningen* redan påbörjats när de nu behandlade räkenskapsföreskrifterna infördes. Detta utredningsarbete är numera slutfört. Våren 1976 fattade nämligen riksdagen beslut om att 1929 års bokföringslag skulle ersättas med en helt ny bokföringslag. Den nya lagen har trätt i kraft den 1 januari 1977 och samtidigt har 1929 års bokföringslag i princip upphävts.

Syftet med den nya bokföringslagstiftningen har varit att skapa ett modernt och grundläggande system för all redovisning. Bestämmelserna ger uttryck för vad som i dag har ansetts vara god bokförings- och redovisningspraxis. Det bör understrykas att man i den nya lagen på flera olika sätt har sökt tillgodose det allmännas skatteintresse. I jämförelse med den tidigare lagen har kretsen av bokföringsskyldiga vidgats väsentligt. I princip har alla näringsidkare kommit att omfattas av bokföringsskyldigheten. Det viktigaste undantaget avser enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk. Dessa näringsidkare är å andra sidan skyldiga att som underlag för taxeringen föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen.

I den nya bokföringslagen ges utförliga bestämmelser om såväl den löpande bokföringen som årsbokslutet. Regleringen har gjorts elastisk. Det innebär att man vid utformningen av bestämmelserna tagit hänsyn till att förhållandena för olika kategorier av näringsidkare i många avscenden skiljer sig åt. Det har inte ansetts lämpligt att ha skilda regelsystem för olika typer av företag.

I den löpande bokföringen, som består av kronologisk bokföring och systematisk bokföring, skall alla affärshändelser bokföras. För varje affärshändelse skall bokföringen grundas på verifikation. Det har lagts stor vikt vid

en tillförlitlig verifikationshantering. I princip skall all bokföring ske enligt bokföringsmässiga grunder.

Bestämmelserna om årsbokslutet gäller inte för de mindre företagen. Årsbokslutet skall bestå av resultaträkning och balansräkning som båda skall upprättas i enlighet med en i lagen särskilt angiven systematik. I avsnittet om årsbokslutsbestämmelserna finns även vissa föreskrifter om räkenskapsår. Huvudregeln är att räkenskapsåret skall sammanfalla med kalenderåret. Men det ges även möjlighet till brutet räkenskapsår. Detta skall i princip sluta den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti. Efter en under hösten 1976 gjord ändring gäller föreskrifterna om brutet räkenskapsår även för de mindre företag som inte omfattas av årsbokslutsbestämmelserna (prop. 1976/77:18, LU 1976/77:12, rskr 1976/77:64, SFS 1976:991).

3 Förslaget angående vinstandelslån

3.1 Promemorian

I promemorian konstateras att en förutsättning för att vinstandelslån skall kunna komma till användning i Sverige är att frågan om avdragsrätt för låntagaren för den rörliga räntan blir löst på ett tillfresställande sätt. Därefter påpekas att den rörliga räntan civilrättsligt sett är en lånekostnad men att den från skatterättslig synpunkt principiellt sett torde kunna jämföras med utdelning av vinst. Om avdragsrätt införs även för den rörliga räntan såsom en lånekostnad, måste enligt promemorian möjligheterna till missbruk beskäras. I annat fall skulle principen om dubbelbeskattning av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomster kunna kringgå genom att avdragsrätt medgavs för utbetalningar som i verkligheten utgjorde utdelning av vinst på av delägarna tillskjutet kapital. Risken för missbruk antas vara störst i fåmansbolagen.

Enligt promemorian bör man inrikta sig på att begränsa det missbruk som kan bestå i att delägare i det emitterande företaget tillgodför sig en oskäligt hög ränta på vinstandelsbevisen. I sammanhanget hänvisas till den skattepraxis som har utbildats när företaget utgivit för hög ränta på lån från delägare. Enligt denna praxis beskattas delägaren såsom för förtäckt utdelning för den del av räntan som är att anse som för hög. Företaget får inte avdrag för motsvarande del. Vid bedömningen av om räntefoten är för hög eller inte görs en jämförelse med den allmänna utlåningsräntan på kapitalmarknaden i fråga om lån av likartat slag. Härvid fästes i första hand avseende vid ränteläget vid lånets upptagande.

Mot bakgrund av denna praxis föreslås i promemorian att det låntagande företaget bör få avdragsrätt för den ränta på vinstandelsbevisen som inte överstiger marknadsmässig ränta. Detta uttrycks i det till promemorian fogade lagförslaget så att räntan inte får dras av som kostnad till den del den överstiger ränta, som vanligen utgår på obligationer eller andra skul-

debrev upptagna på likartade villkor.

Avdraget bör enligt promemorian medges oberoende av om det är den fasta eller rörliga räntan som är störst. För den del som överstiger skälig ränta skall företaget inte få avdrag. I promemorian betonas att detta naturligtvis inte innebär att företaget är förhindrat att utge en ränta som överstiger den marknadsmässiga. Konsekvensen blir endast att "överräntan" kommer att få betalas med beskattade medel.

Enligt promemorian bör den marknadsmässiga räntan bestämmas med utgångspunkt i ränteläget vid lånets upptagande och sedan gälla under lånets hela löptid. Fluktuationer i ränteläget under löptiden bör alltså i princip inte inverka på storleken av den avdragsgilla räntan. Vägledande besked om den marknadsmässiga räntan bör enligt promemorian kunna lämnas av RSV genom förhandsbesked och anvisningar. Det konstateras vidare att den föreslagna ordningen är direkt inriktad på att förhindra missbruk av vinstandelsbevis och att den i princip inte torde komma att påverka börsnoterade eller andra icke fåmansägda bolags emissioner av sådana värdepapper. I dessa fall saknas det enligt promemorian i allmänhet anledning att antaga att räntan på vinstandelsbevisen kommer att överstiga den marknadsmässiga.

I promemorian tas också upp frågan om långivarnas beskattning och särskilt tillämpningen av reglerna om frihet från kedjebeskattning enligt 54 § KL i det fallet att ett företag, som har tagit upp vinstandelslån, inte får avdrag för viss del av räntan. Eftersom sistnämnda del av räntan till sin karaktär närmast blir att jämställa med utdelning kan det enligt promemorian diskuteras om man inte borde utsträcka friheten från kedjebeskattning till att omfatta även sådana belopp. Samtidigt betonas att det behov av att underlätta näringslivets organisatoriska anskaffningar, som har utgjort ett väsentligt motiv för friheten från kedjebeskattning, här inte föreligger. Detta förhållande och kravet på att bestämmelserna bör vara så enkla som möjligt talar enligt promemorian för att friheten från kedjebeskattning inte utsträcks till den del av räntan som är att anse som utdelning.

I promemorian berörs också en fråga med anknytning till det internationella planet. Fysiska personer, som inte är bosatta i Sverige, samt utländska bolag är här i landet fria från skattskyldighet för ränteinkomst såvida inte räntan utgör intäkt av här bedriven rörelse. Däremot är de skattskyldiga till kupongskatt för inkomst genom utdelning på aktier i svenska bolag. Det kan diskuteras om den ränta som skattemässigt behandlas som utdelning hos det låntagande bolaget bör beläggas med svensk kupongskatt. I promemorian framhålls att ett av skälen för att införa ett system med vinstandelsbevis torde vara att stimulera utländska långivare att investera i svenska företag utan att förvärva det inflytande över företagen som följer med aktieinnehav. I de svenska dubbelbeskattningsavtalen finns regelmässigt intagen en bestämmelse som reglerar mottagarens beskattning av ränta på bl. a. vinstandelsbevis. Det brukar föreskrivas att inkomst av obliga-

tioner, som medför rätt till andel i vinst, är att anse som ränta.

Med hänsyn till att det torde vara av stort intresse för Sverige att tillförseln av kapital från utlandet inte försvåras genom skattelagstiftningen bör enligt promemorian den ränta som i beskattningsavseende är att anse som utdelning för det låntagande bolaget, inte behandlas för långgivaren på annat sätt än vanlig låneränta.

I promemorian förklaras slutligen att de föreslagna reglerna lämpligen bör kunna träda i kraft samtidigt med bestämmelserna om vinstandelsbevis i den nya aktiebolagslagen.

3.2 Remissyttrandena

Samtliga de remissinstanser som har yttrat sig över promemorian delar uppfattningen att det är angeläget att frågan om hur räntan på vinstandelsbevisen skall behandlas skattemässigt blir löst lagstiftningsvägen. *Företagsskatteberedningen* betonar vikten av att man eftersträvar en neutral beskattningseffekt såväl från det låntagande företags som långvarens synpunkt. Företagens val av finansieringsform för verksamhetens expansion bör enligt beredningen inte primärt styras av skattemässiga överväganden. Med hänsyn till det klart uttalade önskemålet om förbättrade finansieringsmöjligheter för företagen, främst genom kreditgivning i mera riskvilliga former, anser beredningen det angeläget att beskattningskonsekvenserna vid olika finansieringsalternativ blir klarlagda samt att omotiverade skattemässiga differenser så långt det är möjligt elimineras.

Ett par remissinstanser betonar att en bestämmelse som reglerar avdragsrätten för räntan måste vara utformad på ett sådant sätt att den förhindrar risken för missbruk. Den i promemorian föreslagna principlösningen att låntagaren inte skall medges avdrag för den del av räntan som överstiger den marknadsmässiga och att det överskjutande beloppet vid låntagarens beskattning skall betraktas som utdelning har tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Den i promemorian föreslagna metodiken för att beräkna marknadsmässig ränta utsätts däremot för kritik i olika avseenden. *RSV* ansluter sig till förslaget i promemorian och påpekar att en beräkning av den marknadsmässiga räntan med utgångspunkt i ränteläget vid den tidpunkt då det aktuella lånet tas upp liksom bestämmelsen att samma räntefot därefter får gälla under lånets hela löptid är den mest praktiska lösningen. Verket framhåller dock att förhandsbeskedsinstitutet inte bör användas för att bestämma den marknadsmässiga räntan. Beräkningen av denna ränta kommer så gott som uteslutande att ske på grundval av den allmänna utlåningsräntan på kapitalmarknaden beträffande lån av likartat slag. Med hänsyn till detta förhållande finner verket att anvisningar är den lämpligaste formen för besked.

Kammarrätten i Stockholm framhåller, att den föreslagna författ-

ningsbestämmelsen om att avdrag skall få göras endast för den ränta som vanligen utgår på obligationer upptagna på likartade villkor, inte ger ett tillräckligt klart och entydigt besked om vilken ränta som i det enskilda fallet blir avdragsgill. Kammarrätten påpekar att villkoren i vinstandelsbevisen kan varieras på flera olika sätt. Ett system där RSV genom förhandsbesked och anvisningar lämnar vägledande besked om den marknadsmässiga räntan torde knappast gå att genomföra med hänsyn till alla de olika slag av vinstandelslån som kan komma att emitteras. Enligt kammarrätten är det troligt att RSV i sina anvisningar endast kan ange den högsta ränta som enligt verkets mening kan godtas vid taxeringen.

Även *företagsskatteberedningen* riktar kritik mot förslaget att marknadsmässig ränta skall beräknas med utgångspunkt i ränteläget vid lånets upptagande och sedan gälla under lånets hela löptid. Beredningen ifrågasätter om inte den föreslagna beräkningsmetoden stimulerar företagen att utge vinstandelslån i högkonjunkturlägen då räntan torde ligga på en relativt hög nivå. Efter den då gällande räntefoten får ränteavdraget beräknas under lånets hela löptid, dvs. även då konjunkturen har gått ned och den faktiska marknadsräntan sjunkit till en lägre nivå. Metoden kan således komma att bidra till viss kreditexpansion i företagen under högkonjunktur, något som knappast torde vara önskvärt från samhällsekonomisk synpunkt. Utgivande av vinstandelslån i lågkonjunkturlägen skulle däremot inte främjas. Enligt beredningens mening skulle de nämnda nackdelarna på ett förhållandevis enkelt sätt kunna reduceras, nämligen genom att marknadsräntan i stället beräknades årligen med utgångspunkt i det under resp. år rådande ränteläget. Beredningen påpekar dock att en sådan metod knappast skulle vara förenlig med det låntagande bolagets behov av att på förhand ha kännedom om de framtida finansieringskostnaderna.

Näringslivets skattedelegation ansluter sig till den i promemorian framförda uppfattningen att det, såvitt gäller börsnoterade bolag och andra företag som inte är fåmansföretag, normalt saknas anledning att anta annat än att hela räntan på ett vinstandelsbevis är marknadsmässig. Enligt delegationen måste ett företag, som vill släppa ut ett lån där en del av ersättningen skall tas ut i form av vinstandel, göra en sådan avvägning att lånet med hänsyn till långivarens bedömning vid emissionstillfället av den framtida vinstandelens storlek kommer att accepteras; i annat fall blir inte hela lånet placerat. Det är nödvändigt att det här finns en viss marginal till vad som objektivt sett kan anses vara en rimlig fast ränta på lån av detta slag. Svårigheterna att bedöma den framtida vinstandelens storlek kan enligt delegationen vara betydande och det är i och för sig inte säkert att långivarnas bedömning kommer att överensstämma med det emitterande företags.

Endast om kurssättningen efter det att bevisen kommit i omlopp mera markant avviker ifrån emissionskursen kan det enligt delegationen bli tal om att någon del av den utfästa räntan inte skulle bli avdragsgill. I flertalet

fall kommer denna situation inte att inträffa, bl. a. därför att det finns inbyggda mekanismer i skattepraxis som verkar hindrande. Delegationen skiljer mellan två fall. I det ena fallet emitteras vinstandelsbevis utan att aktieägarna ges företrädesrätt till teckning. Överkursen – dvs. skillnaden mellan marknadskursen och emissionskursen – kommer i detta fall enligt delegationen att utgöra skattepliktig intäkt för bolaget. Det innebär att bolagets alltför stora ränteavdrag under lånets löptid kommer att bli neutraliserat. I det andra fallet har bolaget givit aktieägarna företrädesrätt till teckning. Enligt delegationen bör bolaget här beskattas efter det värde på överkursen som låter sig beräknas med ledning av kursen på företrädesrätten. För fåmansbolagens del etableras emellertid inte något marknadspris för företrädesrätten. För dessa blir det därför nödvändigt att göra en särskild värdering. Om en sådan värdering skulle anses alltför besvärlig återstår som alternativ att beskatta "överräntan" som förtäckt utdelning under lånets löptid.

RSV kritiserar förslaget att friheten från kedjebeskattnings enligt 54 § KL inte skall utsträckas till den del av räntan som hos det låntagande bolaget är att anse som utdelning, dvs. den del av räntan på vinstandelsbevisen som är högre än den marknadsmässiga. Förslaget skulle få till följd att viss del av räntan hos låntagaren kan komma att behandlas som icke avdragsgill utdelning samtidigt som samma räntedel blir beskattad hos långivaren som ränta. Enligt verket är det mer konsekvent att i 54 § KL och anvisningarna därtill införa en bestämmelse av innebörd, att svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar förutom befrielse från skattskyldighet på utdelning på aktier innehavda i annat syfte än kapitalplaceringssyfte också befrias från skattskyldighet för den del av räntan på vinstandelsbevis, som hos det låntagande bolaget betraktas som icke avdragsgill vinstutdelning.

Företagsskatteberedningen påpekar att det kan finnas skäl att beträffande vinstandelslånen förutsättningslöst pröva frågan om någon form av s. k. annellavdrag bör medges för hela eller viss del av den överränta som enligt förslaget är att jämställa med utdelning för det låntagande bolaget.

4 Föredraganden

4.1 Inledning

Genom lagstiftning år 1975 ersattes 1944 års aktiebolagslag (SFS 1944:705) med en ny aktiebolagslag (prop. 1975:103, LU 1975/76:4, rskr 1975/76:114. SFS 1975:1385). Den nya lagen, som har tillkommit efter samnordiskt utredningsarbete, innebär en genomgripande teknisk översyn av aktiebolagsrätten i syfte att förenkla denna. Lagen har trätt i kraft den 1 januari 1977.

För att underlätta den praktiska tillämpningen krävs att vissa av nyheterna på området blir kompletterade med bestämmelser om hur beskattningen skall ske. En sådan fråga gäller aktiebolagens kapitalförsörjning. I den nya

lagen finns bestämmelser som reglerar användningen av vinstandelslån, dvs. lån som tas upp mot obligationer eller andra skuldebrev och där räntans storlek är helt eller delvis beroende av utdelningen till aktieägarna i bolaget eller bolagets vinst. Frågan hur räntan på sådana lån skall behandlas skattemässigt är oklar. Det är enligt min mening angeläget att nu försöka undanröja denna oklarhet genom lagstiftning.

Ett annat område där det finns behov av följdlagstiftning på skatteområdet gäller reglerna om fusion. I den nya aktiebolagslagen (14 kap. 2 §) har införts ett nytt fusionsinstitut benämnt kombination. De skattekonsekvenser som här kan uppstå bör bedömas i ett större sammanhang. Även andra nyheter på aktiebolagsrättens område kan föranleda översyn av skattereglerna. Jag har under hand erfärut att företagsskatteberedningen (Fi 1970:77) – som enligt sina direktiv har till uppgift att se över hela företagsbeskattningen – kommer att behandla frågor av här angivet slag. Beredningen skall enligt tilläggsdirektiv ha slutfört sitt arbete senast den 30 november i år. Jag anser det därför lämpligt att avvakta med ytterligare åtgärder till dess beredningens arbete är slutfört.

Delvis parallellt med arbetet på den nya aktiebolagslagen har det pågått ett omfattande arbete för att reformera bokföringslagstiftningen. Detta arbete har nyligen slutförts. Våren 1976 beslöt riksdagen nämligen att ersätta 1929 års bokföringslag (1929:117) med en helt ny bokföringslag (1976:125). Den nya lagen har liksom aktiebolagslagen trätt i kraft den 1 januari 1977 och samtidigt har i princip 1929 års bokföringslag upphört att gälla. Syftet med den nya bokföringslagstiftningen har varit att skapa ett modernt och grundläggande system för all redovisning. Kretsen av bokföringsskyldiga har vidgats betydligt i förhållande till 1929 års bokföringslag. Med undantag för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk omfattas i princip alla näringsidkare av den nya lagstiftningen.

Vid sidan av 1929 års bokföringslag har det på skatteområdet sedan en längre tid tillbaka funnits särskilda räkenskapsföreskrifter för vissa yrkeskategorier. Sådana bestämmelser har meddelats i jordbruksbokföringslagen (1951:793) samt i tre förordningar om skyldighet för tandläkare, för pälsdjursuppfödare, kreaturshandlare m. fl. och för den som driver taxirörelse att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering (SFS 1966:138–140).

Med hänsyn till att den här nämnda lagstiftningen har ett mycket nära samband med den allmänna bokföringslagstiftningen har jag funnit det naturligt att nu undersöka hur dessa regelsystem påverkas av den nya bokföringslagen.

Jag kommer i detta ärende att behandla endast de tre nämnda förordningarna för tandläkare m. fl. yrkesgrupper. Jordbruksbokföringslagen kommer att ses över i ett annat sammanhang. En av regeringen nyligen tillsatt utredning (B 1977:03) har nämligen fått i uppdrag att undersöka hur jordbruksbokföringslagen skall anpassas till den utveckling som skett på redovisningsområdet inom jordbruks- och skogsnäringarna. Enligt direktiven

skall utredningen ha slutfört sitt arbete under innevarande år.

Jag vill understryka att de frågor som berör förhållandet mellan bokföringslagstiftningen och skattelagstiftningen sannolikt inte blir slutgiltigt behandlade genom dessa åtgärder. Efter hand som man har fått erfarenheter av den praktiska tillämpningen av den nya bokföringslagen kan det nämligen visa sig behövt att göra ytterligare anpassningar. Dessutom kan frågor av detta slag komma att aktualiseras i samband med det nu pågående reformarbetet på företagsbeskattningens område.

4.2 Vinstandelslån

När ett aktiebolag behöver skaffa nytt kapital kan det ske på i princip två sätt. Bolaget kan öka det egna kapitalet genom nyemission av aktier. Bolaget kan också öka det främmande kapitalet genom att ta upp lån, vilket vanligtvis sker mot obligationer eller andra skuldebrev. Aktier medför i motsats till fordringar rösträtt och annan rätt att medverka i bolagets förvaltning. Fordringsägarnas anspråk på betalning och ränta går å andra sidan före aktieägarnas anspråk på utdelning och likvidationsandel.

Det förekommer också olika mellanformer av aktier och fordringar. En sådan mellanform utgör de s. k. vinstandelsbevisen eller participating debentures. I dessa har räntans storlek på ett eller annat sätt gjorts beroende av bolagets vinst eller vinstutdelningen på bolagets aktier. Det vanligaste torde vara att räntan delas upp i en fast och en rörlig del. Även i fråga om de belopp med vilka bevisen skall inlösas kan det förekomma variationer. Vinstandelslån har tidigare använts i Sverige. Bl. a. utgavs participating debentures av Aktiebolaget Kreuger & Toll i slutet av 1920-talet. På grund av den misstro som mötte vinstandelslånen under tiden efter det att nämnda bolag hade gått i konkurs har emellertid denna finansieringsform knappast kommit till någon större användning i Sverige. En annan anledning till detta förhållande är sannolikt att det har ansetts osäkert om den variabla avkastningen på vinstandelsbevisen vid beskattningen är avdragsgill för bolaget som räntekostnad eller om den skall jämföras med utdelning till bolagets aktieägare.

I svensk bolagsrätt finns sedan år 1973 dessutom regler dels om konvertibla skuldebrev, dvs. obligationer som ger fordringsägaren rätt att på vissa villkor byta ut skuldebrevet mot aktier i bolaget, dels om skuldebrev med optionsrätt till nyteckning, dvs. skuldebrev som ger fordringsägaren rätt att teckna aktier i bolaget mot betalning i pengar.

I samband med reformarbetet på aktiebolagsrättens område har observerats att det inom det svenska näringslivet finns intresse för den finansieringsform som vinstandelslånen utgör. Genom emission av sådana lån skulle man bl. a. kunna förmå utländskt kapital att göra investeringar i svenska företag utan att det inflytande över företagen som följer med ett aktieinnehav skulle behöva uppges. Mot denna bakgrund har i den nya aktiebolagslagen införts

vissa bestämmelser som reglerar upptagandet av vinstandelslån. Genom dessa bestämmelser har vissa oklara aktiebolagsrättsliga frågor fått sin lösning samtidigt som det har skapats bättre förutsättningar för den praktiska användningen av denna låneform.

Reglerna om vinstandelsbevis finns i 7 kap. 2 § i den nya aktiebolagslagen. Reglerna ger utrymme för en mycket vid användning av denna finansieringsform. Bortsett från ett förbud mot s. k. delägardebentures – dvs. vinstandelsbevis som medför rätt till betalning ur bolagets tillgångar först vid likvidation eller efter uppsägning med belopp som t. ex. motsvarar viss kvotdel av bolagets tillgångar eller som beräknas med hänsyn till marknadskursen – finns det inte några föreskrifter som begränsar det emitterande företags handlingsfrihet i fråga om utformningen av villkoren för ett sådant lån. Det råder således t. ex. fullständig frihet när det gäller sättet att bestämma räntan. Det är sannolikt att denna ofta blir uppdelad i en fast del och en rörlig del, men det finns i och för sig inte några hinder mot att räntan i sin helhet görs rörlig. Den rörliga räntan kan vidare anknytas till bolagets utdelning, men den kan också på olika sätt sättas i relation till bolagets vinst. Aktiebolagslagen begränsar inte heller handlingsfriheten på annat sätt, t. ex. i fråga om lånets löptid eller de ställda säkerheterna.

För andra företagsformer än aktiebolag finns f. n. inga särskilda bestämmelser om vinstandelslån. Något hinder för t. ex. en ekonomisk förening att ta upp lån mot ränta som helt eller delvis är beroende av verksamhetens resultat föreligger i princip inte.

Frågan om hur räntan på vinstandelslånen skall behandlas skattemässigt är fortfarande olöst. Enligt min mening är denna fråga avgörande för användningen av vinstandelslånen som finansieringskälla. Så länge det råder oklarhet om i vilken utsträckning räntan är avdragsgill har företagen inte möjligheter att på förhand bedöma hur stora de verkliga finansieringskostnaderna kommer att bli. Detta förhållande torde utgöra ett starkt hinder mot emissioner av vinstandelslån. Jag finner det därför angeläget att även beskattningsfrågan nu blir löst lagstiftningsvägen.

Som jag nyss har beskrivit ger aktiebolagslagens regler om vinstandelsbevis utrymme för stora variationsmöjligheter när det gäller att tillgodose marknadens behov. Eftersom det i Sverige sedan lång tid tillbaka saknas erfarenheter av vinstandelslånen som finansieringsform är det svårt att förutse efter vilket mönster lånen kommer att läggas upp i framtiden. Enligt min mening bör den skattemässiga regleringen ske med sikte på att skapa neutralitet i förhållande till andra upplåningsformer. Ett annat önskemål är att skattereglerna inte opåkallat skall påverka de ekonomiska konsekvenserna av de olika alternativ som står till buds när villkoren för ett vinstandelslån skall utformas.

Utgångspunkten att vinstandelslånen genom beskattningsreglernas utformning inte skall missgynnas i förhållande till andra upplåningsformer förutsätter någon form av avdragsrätt även för den rörliga räntedelen. Det

är samtidigt uppenbart att en obegränsad avdragsrätt i vissa fall skulle kunna leda till missbruk. Således skulle exempelvis ett aktiebolag kunna undgå det första ledet i dubbelbeskattningen genom att till sina aktieägare utge vinstandelsbevis på räntevillkor som innebär att vinstmedel, som normalt skulle ha utdelats, i stället tillförs aktieägarna i form av ränta.

I en promemoria som fogats till kapitalmarknadsutredningens betänkande (SOU 1972:63) föreslås att det låntagande företaget – ett aktiebolag eller en ekonomisk förening – bör få avdragsrätt för den del av räntan på ett vinstandelsbevis som inte överstiger marknadsmässig ränta. Den del av räntan som kan komma att överstiga den marknadsmässiga räntan får enligt förslaget närmast karaktär av utdelning och skulle således inte bli avdragsgill hos företaget. Enligt förslaget bör vidare den marknadsmässiga räntan bestämmas med utgångspunkt i ränteläget vid tidpunkten för utgivningen av lånet. Vägledande besked om vad som är att anse som marknadsmässig ränta skulle företaget kunna erhålla genom förhandsbesked och anvisningar från riksskatteverket (RSV).

Förslaget att avdrag skall kunna medges för vad som motsvarar marknadsmässig ränta har i princip tillstyrkts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. Den föreslagna metodiken för att bestämma vad som skall anses som marknadsmässig ränta har däremot kritiserats i vissa avseenden.

För egen del vill jag framhålla följande. Det är givetvis vanskligt att förutspå i vilken utsträckning de svenska företagen i framtiden kommer att använda den kapitalanskaffningsform som ett vinstandelslån utgör. Sannolikt blir det de större aktiebolagen, dvs. i första hand bolag vars aktier finns noterade på fondbörsen eller på fondhandlareföreningens lista, som kommer att ta upp vinstandelslån. Detta hindrar naturligtvis inte att även fåmansföretag och andra företag av mindre storlek kan finna det lämpligt att använda denna finansieringsform. En utgångspunkt för diskussionen av den skattemässiga behandlingen av vinstandelslån bör därför vara att den praktiska användningen av finansieringsformen skall underlättas för en så bred grupp som möjligt.

Till en början diskuterar jag endast den skattemässiga behandlingen av sådana vinstandelslån, som avses i 7 kap. 2 § andra stycket aktiebolagslagen, dvs. lån som tas upp mot obligationer eller andra skuldebrev med rätt till ränta vars storlek är helt eller delvis beroende av utdelningen till aktieägarna eller bolagets vinst (vinstandelsbevis). Därefter kommer jag emellertid att ta upp även frågan om skattereglerna för andra lån som tas upp på liknande villkor.

Vid bedömningen av hur räntan på ett vinstandelslån skall behandlas skattemässigt anser jag det viktigt att skilja mellan det fall då lånet emitteras till allmänheten på den öppna kapitalmarknaden och det fall då ensamrätt eller företrädesrätt att teckna vinstandelsbevis lämnas en bestämd personkrets, t. ex. aktieägarna i det emitterande bolaget.

I det fallet att ett vinstandelslån emitteras på den öppna marknaden ligger det enligt min mening närmast till hands att jämställa lånet med andra låneformer som innebär att företagen vänder sig till en utomstående personkrets. På samma sätt som när det gäller t. ex. emissionsvillkoren för ett obligationslån måste villkoren för ett sådant vinstandelslån bestämmas med hänsyn till marknads krav. Den ränta som företaget har att utge under lånets löptid blir då enligt min mening att betrakta som en kostnad för rätten att disponera över främmande kapital och det ligger i företagets intresse att se till att denna kostnad blir så låg som möjligt. Det innebär vidare bl. a. att räntevillkoren – och inte minst grunderna och sättet för att beräkna den rörliga räntedelen – måste bestämmas med hänsyn till vad som krävs från marknads sida för att lånet skall kunna bli placerat.

Det emitterande företaget måste således beakta inte bara det aktuella ränteläget för närmast jämförbara lånetyp utan också marknads bedömning av hur den rörliga räntedelen kan komma att påverkas av bolagets framtida vinstkapacitet. I förhållande till t. ex. ett obligationslån, där räntekostnaden i sin helhet utgör en avdragsgill kapitalanskaffningskostnad, föreligger i det nu avsedda fallet endast den skillnaden att räntans storlek inte är bestämd på förhand. Emissionsvillkoren har i båda fallen utformats mot affärsmässig bakgrund och får för aktieägarna i det emitterande bolaget bl. a. den betydelsen att den utgående räntan kan begränsa deras möjligheter att få utdelning från bolaget. Jag anser det därför i princip inte motiverat att föreslå några begränsningar i avdragsrätten för den rörliga räntedelen på sådana vinstandelslån som emitteras på den öppna marknaden. Kravet att emissionen skall ha skett på den öppna marknaden innebär att en större, från företaget fristående personkrets också måste ha fått reella möjligheter att teckna andelsbevis. På samma sätt som vanligtvis gäller för obligationslån får det förutsättas att emissioner av detta slag kommer att ske genom förmedling av bank eller liknande kreditinrättning. En sådan ordning får anses utgöra en garanti för att lånevillkoren får en marknadsanpassad utformning och att andelsbevisen i regel också blir tecknade av personer utan anknytning till aktieägarkretsen. Det är naturligtvis i och för sig inte någonting som hindrar att aktieägarna i nu avsedda fall förvärvar vinstandelsbevis i samband med emissionen på samma villkor som gäller för utomstående eller att aktieägarna senare från tredje man förvärvar sådana bevis. Detta förhållande motiverar enligt min mening i regel inte några särskilda begränsningar i avdragsrätten. Aktieägaren har ju i dessa fall förvärvat beviset på den öppna marknaden till det gällande marknadspriset. Eftersom villkoren för hur avkastningen av vinstandelsbevisen skall beräknas får förutsättas vara bestämda en gång för alla i emissionsvillkoren och således kommer att gälla oförändrat under hela lånets löptid, föreligger inte någon risk för att aktieägarna i denna sin egenskap skaffar sig förmåner som innebär att första ledet i dubbelbeskattningen kringgås. När det gäller fåmansföretag kan det dock finnas behov av en spärregel för att förhindra missbruk. Jag återkommer

till den frågan i det följande. När jag i fortsättningen använder uttrycken fåmansföretag, företagsledare i sådant företag och närstående personer har uttrycken den innebörd som anges i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen, KL.

Vad härefter beträffar lån som inte emitteras på den öppna marknaden, kan man till en början urskilja det fall då emissionen visserligen har riktats till en bestämd person eller personkrets men denna är helt fristående från bolaget. För att en person skall anses fristående bör fordras att han varken direkt eller indirekt äger aktier i det emitterande bolaget och inte heller på annan grund har intressegemenskap med detta. För fåmansföretagens del fordras ytterligare att personen i fråga inte är företagsledare eller närstående till aktieägare eller företagsledare i bolaget. Har emissionen riktats till en i denna mening fristående personkrets kan man utgå ifrån att emissionsvillkoren – på samma sätt som när det gäller lån emitterade på den öppna marknaden – kommer att bestämmas på affärsmässig grund. Även räntevillkoren bör således bli utformade med hänsyn till detta förhållande. Det ligger då närmast till hands att betrakta räntan i sin helhet som en avdragsgill kostnad för anskaffande av främmande kapital, trots att räntan helt eller delvis beräknas med hänsyn till storleken av bolagets vinst eller utdelningen till aktieägarna. Det finns alltså enligt min mening inte heller i dessa fall någon anledning att begränsa bolagets rätt till avdrag för räntan på vinstandelslånet. Detta gäller även om utvecklingen skulle visa att vinstutvecklingen i företaget blir gynnsammare och räntan därmed högre än vad det emitterande bolaget hade anledning att räkna med vid den tidpunkt då emissionsvillkoren fastställdes.

Vad jag nu har anfört innebär således att full avdragsrätt för ränta på vinstandelslån bör föreligga när lånet har utbudits på den allmänna marknaden eller när ensamrätt eller företrädesrätt till teckning har lämnats någon som inte äger aktier i bolaget och inte på annan grund har intressegemenskap med detta och – såvitt gäller fåmansföretagen – inte heller är företagsledare eller närstående till aktieägare eller företagsledare. För fåmansföretagens del anser jag emellertid att det behövs ytterligare begränsningar för att förhindra missbruk. Vad jag åsyftar är det fallet att lånet visserligen emitteras på den öppna marknaden men faktiskt helt eller till stor del tecknas av aktieägare, företagsledare eller närstående eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget eller att dessa personer efter emissionen från tredje man förvärvar en betydande del av vinstandelsbevisen. Aktieägarnas möjligheter att påverka vinstutvecklingen i företaget är i dessa fall normalt större än vad som gäller i andra företag. Om emissionsvillkoren lämnar utrymme för stora variationer i den rörliga räntedelen och om de i övrigt är utformade så att aktieägarna har möjlighet att genom sitt eget agerande påverka avkastningen på vinstandelslånet, föreligger risk för att de kan uppnå inte avsedda skattelättnader. För att eliminera denna risk föreslår jag en spärregel av följande innebörd. Har vinstandelslån upptagits

av ett fåmansföretag och tecknas mer än hälften av vinstandelsbevisen av aktieägare, företagsledare eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget får bolaget under lånets hela löptid inte avdrag för den rörliga räntan. Tecknas bevisen vid emissionstillfället till minst hälften av fristående personer men förvärvar aktieägare, företagsledare eller närstående personer eller annan intressent i företaget sedermera från tredje man så många vinstandelsbevis att de tillsammans innehar mer än hälften av bevisen, får företaget under lånets resterande löptid inte göra avdrag för den rörliga räntan. Denna spärregel bör tillämpas såväl då emissionen har skett på den allmänna marknaden som då den har riktats till en fristående personkrets.

Hittills har jag föreslagit regler för ett av de fall där vinstandelsbevisen inte emitteras på den öppna marknaden, nämligen det fallet att emissionen riktas till en fristående personkrets. Ett annat fall där emissionen inte sker på den öppna marknaden är när aktieägarna får företrädesrätt till teckning. Det är enligt min mening i denna situation som det kan uppkomma problem som motiverar att det sker en begränsning i avdragsrätten. Eftersom emissionen i detta fall inte i första hand riktar sig till en från bolaget fristående personkrets finns risk för att teckningsvillkoren görs förmånligare än vad som skulle ha krävts för att få lånet placerat på den öppna lånemarknaden. Räntevillkor som är utformade så att de ger aktieägarna en sådan förmånlig ställning, kan sägas inkräkta på dubbelbeskattningsprincipen. Den räntedel som överstiger vad som är marknadsmässigt motiverat synes nämligen närmast bli att jämföras med en form av utdelning till aktieägarna.

Om aktieägarna får företräde att teckna vinstandelsbevis på sådana förmånliga villkor kommer själva företrädesrätten att få ett ekonomiskt värde. Detta värde kan sägas motsvara det kapitaliserade värdet av den på lånet utgående "öVERRÄNTAN" – dvs. den ränta som överstiger vad som skulle vara marknadsmässigt motiverat för att få lånet placerat på den öppna kapitalmarknaden. Som framgått av min redogörelse för gällande rätt (avsnitt 2.1) är rättsläget i viss mån oklart när det gäller hur beskattningen av en sådan företrädesrätt skall ske.

Från teoretiska utgångspunkter kan man tänka sig flera metoder för att förhindra att obehöriga skatteförmåner uppnås i här avsedda fall, dvs. när en emission av vinstandelsbevis riktas till aktieägarna. Ett alternativ är att inte införa några begränsningar i det låntagande bolagets rätt till avdrag för löpande utbetalning av rörlig ränta. Man skulle i stället kunna låta beskattningen av öVERRÄNTAN ske i anslutning till emissionstillfället. Beskattningsunderlaget skulle då utgöras av det kapitaliserade värde, som de överskjutande ränteförmånerna enligt en objektiv värdering representerar. För bevis som omsätts på den allmänna kapitalmarknaden torde värdet i regel komma att återspeglas i den kurs som noteras på själva företrädesrätten. Det enligt dessa riktlinjer bestämda värdet blir närmast att jämföras med en form av utdelning till aktieägarna i det emitterande bolaget. En möjlighet

att upprätthålla det första ledet i dubbelbeskattningen skulle vara att i samband med emissionen beskatta hela det med vinstandelslånet förenade förmånsvärdet hos bolaget. Eftersom aktieägarna sedermera beskattas för de löpande ränteutbetalningarna, kommer man på detta sätt att förhindra att bolagets avdrag för de löpande ränteutbetalningarna leder till kringgående av dubbelbeskattningen. Om en aktieägare skulle avstå från att utnyttja sin företrädesrätt till teckning och i stället avyttra den till tredje man, kan dubbelbeskattningens andra led upprätthållas genom att aktieägaren beskattas för det vederlag han erhåller för företrädesrätten.

En förutsättning för det här diskuterade alternativet är dock att värdet på den erhållna förmånen verkligen kan fastställas på ett tillförlitligt sätt redan vid emissionstillfället. Om företrädesrätten som sådan blir föremål för omsättning på den öppna marknaden kommer – som jag redan har antytt – värdet att återspeglas i det pris som då betalas. I andra fall blir man hänvisad till att göra en särskild värdering av förmånens storlek med hänsyn bl. a. till bolagets förväntade vinstutveckling under lånets löptid. En sådan värdering skulle vålla avsevärda svårigheter bl. a. därför att villkoren för ett vinstandelslån kan varieras på så många olika sätt.

En annan metod att förhindra obehöriga skatteförmåner när aktieägare har fått företrädesrätt till teckning är att begränsa bolagets rätt till avdrag för löpande ränteutbetalningar genom att medge avdrag endast för vad som motsvarar en marknadsmässigt bestämd ränta. Den överskjutande delen, "övertäntan", skulle alltså inte berättiga till avdrag och skulle därför, på samma sätt som när det gäller utdelning till aktieägarna, bli föremål för dubbelbeskattning. Detta sätt att begränsa avdragsrätten motsvarar närmast vad som i promemorian har föreslagits gälla generellt för alla vinstandelslån.

Om avdraget på detta sätt kunde begränsas till vad som motsvarar marknadsmässig ränta skulle otvivelaktigt risken för missbruk elimineras. För detta krävs emellertid ett särskilt system för att bestämma vad som är marknadsmässig ränta. Enligt promemorian bör vägledande besked om den marknadsmässiga räntan ges av RSV i form av förhandsbesked eller anvisningar. Med hänsyn till de stora variationsmöjligheter som står till buds vid konstruktionen av ett vinstandelslån skulle det vara nödvändigt att RSV gav sådana besked individuellt för varje enskilt lån av den här behandlade typen. Bortsett från de praktiska och administrativa olägenheterna med ett sådant system uppstår det avsevärda problem när det gäller att på ett rättvisande sätt bestämma vad som är marknadsmässig ränta. Det blir sålunda nödvändigt att redan i samband med emissionen försöka bedöma hur det emitterande bolagets framtida vinstutveckling kommer att påverka den rörliga räntedelens storlek. Den bedömningen kan bli särskilt svår att göra när det gäller fåmansbolag och andra icke börsnoterade bolag, eftersom tillräcklig information om de faktorer som påverkar den framtida vinstutvecklingen inte alltid kan antas vara tillgänglig när en bedömning skall göras av räntevillkoren.

Utredningstekniska och administrativa skäl talar alltså mot den sist diskuterade metoden. Men även från principiella utgångspunkter ställer jag mig tveksam till ett system som innebär att avdrag medges för viss del av den rörliga räntan i de fall som här har diskuterats. Inledningsvis påpekade jag att ett aktiebolag som har behov av att anskaffa nytt kapital för verksamheten kan välja mellan i princip två olika vägar. Antingen kan bolaget öka det främmande kapitalet, t. ex. genom att ta upp ett obligationslån, eller också kan det egna kapitalet ökas genom en nyemission. Kapitalanskaffning genom ökning av det främmande kapitalet sker vanligtvis genom att bolaget vänder sig till långivare som står utanför aktiegarkretsen. En ökning av aktiekapitalet genom nyemission har däremot tidigare normalt skett så att aktieägarna i bolaget fått rätt att teckna nya aktier i proportion till sitt tidigare aktieinnehav. Numera är bilden såtillvida mera splittrad att s. k. riktade nyemissioner till utomstående sker, framför allt i samband med fusioner men också i viss utsträckning till personer eller institutioner som är beredda att tillföra bolaget riskkapital. De två alternativen, dvs. kapitalanskaffning genom ökning av det främmande resp. det egna kapitalet, behandlas som tidigare har nämnts skattemässigt helt olika. Denna differentierade behandling hade från början sin grund i att de personer som tillför bolaget kapital tillhör olika intressegrupper. I stor utsträckning är så alltså fallet. Enligt min mening bör detta förhållande även inverka på den skattemässiga behandlingen av avkastningen på sådana vinstandelslån som förbehålls aktieägare i det emitterande bolaget. Det normala sättet för ett aktiebolag att skaffa sig kapital från sina aktieägare är inte att öka det främmande kapitalet genom upplåning utan att nyemittera aktier. Aktieägarens löpande avkastning på det kapital som han på detta sätt sätter in i bolaget utgörs av de vinstmedel i bolaget som utdelas till honom. Avkastningen skall enligt nuvarande regler beskattas två gånger, nämligen både hos bolaget och hos aktieägaren. Så länge denna princip upprätthålls i det svenska skattesystemet talar principiella skäl för att vid det låntagande bolagets beskattning behandla den rörliga räntan på sådana vinstandelslån som har förbehållits aktieägarna på samma sätt som aktieutdelning.

Jag anser det därför i princip motiverat att helt vägra avdrag för den rörliga räntan i här avsedda fall. Bolaget bör alltså i dessa fall inte få avdrag för den del av räntan som är knuten till bolagets vinst eller utdelning. I vissa fall kan det dock enligt min mening finnas skäl att göra undantag från denna princip. Vad jag syftar på är sådana vinstandelslån som emitteras av företag vars aktier är noterade på Stockholms fondbörs eller på Svenska fondhandlareföreningens kurslista. Det kan antas att de vinstandelslån som emitteras av sådana företag normalt får mycket stora likheter med vanliga obligationslån. Det innebär att den räntedel som är beroende av vinst eller utdelning sannolikt kommer att begränsas på olika sätt. Ett skäl till sådana begränsningar är att vinstandelsbevisen nästan undantagslöst torde komma att bli föremål för omsättning på kapitalmarknaden. Efter hand som bevisen

får en bred spridning till personer som står utanför aktieägarkretsen kommer lånet ur företagets synvinkel – trots att det ursprungligen har riktats till aktieägarna – närmast att bli att betrakta som en extern finansieringsform. Enligt min mening bör avkastningen på det kapital som tillförs bolaget i dessa fall inte bli dubbelbeskattat annat än i den mån avkastningen överstiger vad som är marknadsmässigt motiverat. Regeln om att avdrag inte skall medges för någon del av den rörliga räntan kan här sägas leda till ett alltför oförmånligt resultat. Ytterligare ett skäl att göra undantag för denna grupp är praktiskt betingat. De aktier som är noterade på fondbörsen eller fondhandlareföreningens lista har karaktär av marknadspapper och får således en stor spridning. Det innebär att de till aktieägarna lämnade företrädesrätterna med all sannolikhet också kommer att omsättas i börs-handeln i form av särskilda teckningsrätter. Härigenom får man möjlighet att på objektiva grunder fastställa vilket värde som tillförs aktieägarna genom företrädesrätten. Det finns då praktiska möjligheter att tillämpa den tidigare berörda metoden att medge bolaget fullt avdrag för de löpande räntebetalningarna och i stället beakta det kapitaliserade värdet av eventuell överränta genom beskattningsåtgärder vid emissionstillfället.

Innan jag går in på frågan hur värdet av företrädesrätterna skall beskattas vill jag understryka följande. Tidigare har jag påpekat att rättsläget när det gäller den skattemässiga behandlingen av företrädesrätter till teckning av värdepapper är i viss mån oklart. Inte minst gäller detta företrädesrätter till teckning av obligationer och förlagsbevis. Jag anser det inte lämpligt att i detta lagstiftningsärende behandla hela detta problem. Den lösning jag i det följande kommer att föreslå tar därför enbart sikte på beskattningsekvenserna när ett företag emitterar vinstandelslån med teckningsföreträde för aktieägarna. Jag avser alltså inte att med mitt förslag ta ställning till hur företrädesrätter skall behandlas i andra fall.

När ett bolag, vars aktier är noterade på fondbörsen eller på fondhandlareföreningens lista ger aktieägarna företrädesrätt till teckning av vinstandelslån i proportion till aktieinnehavet, bör enligt min mening beskattningen ske enligt följande. Det samlade värdet som genom företrädesrätterna tillförs aktieägarna bör avräknas mot bolagets framtida ränteavdrag. Detta sker enklast genom att bolaget som en särskild intäktspost får redovisa nämnda värde. Värdet får bestämmas med ledning av den kurs som kommer att åsättas företrädesrätterna. En uppskattning av värdet bör lämpligen ske sedan emissionen har avslutats. Värdet bör därför tas till beskattning hos bolaget vid taxeringen för det beskattningsår under vilket teckningen av lånet har avslutats. Det kan givetvis förekomma att kursen på företrädesrätterna fluktuerar under teckningstiden. Även ett flertal andra omständigheter kan behöva beaktas när intäktsbeloppet skall bestämmas. Jag anser det inte möjligt att i författningstexten precisera hur beräkningen skall ske. Det får förutsättas att RSV vid behov lämnar vägledande anvisningar.

Nästa fråga är hur företrädesrätten skall behandlas hos aktieägaren. Om

denne utnyttjar företrädesrätten, bör detta inte utlösa någon beskattning hos honom i samband med teckningen. Det andra ledet i dubbelbeskattningen upprätthålls i denna situation genom att utfallande ränta beskattas fullt ut hos mottagaren. Om aktieägaren däremot redan i samband med emissionen tillgodogör sig värdet av företrädesrätten genom att avyttra den, bör vederlaget tas till beskattning. Enligt min mening är det mest konsekvent att betrakta vederlaget som en diskontering av framtida överränta. Vederlaget bör därför tas upp som intäkt av kapital. En uttrycklig föreskrift av det innehåll jag här har föreslagit bör tas in i anvisningarna till 38 § KL.

Såvitt gäller den skattemässiga behandlingen av värdet av företrädesrätter vill jag för fullständighetens skull tillägga följande. Om en aktieägare, som har tecknat vinstandelsbevis med stöd av företrädesrätt, sedermera avyttrar beviset, skall det värde som företrädesrätten som sådan har representerat inte inräknas i den anskaffningskostnad för beviset som ligger till grund för realisationsvinstberäkningen. Detta resultat får anses vara en given konsekvens av att utnyttjandet av företrädesrätten inte utlöser någon beskattning hos aktieägaren. Någon uttrycklig författningsbestämmelse i frågan är enligt min mening inte nödvändig. Har någon tecknat vinstandelsbevis med stöd av inköpt företrädesrätt, bör han däremot givetvis få inräkna vederlaget i sin anskaffningskostnad för beviset. Inte heller detta fordrar någon uttrycklig författningsbestämmelse.

Vad jag nu har anfört om hur företrädesrätterna skattemässigt skall behandlas hos aktieägarna har avsett det fallet att vinstandelslånet är emitterat av ett börnoterat bolag. Jag anser att samma regler bör gälla i samtliga de fall då aktieägare och andra intressenter har erhållit företrädesrätt att teckna bevis. Om t. ex. en aktieägare i ett fåmansföretag utnyttjar en företrädesrätt bör han inte bli beskattad för värdet. Om han i stället avyttrar företrädesrätten bör ersättningen beskattas hos honom som intäkt av kapital.

Den huvudregel som jag har föreslagit för det fall då rätten till teckning av vinstandelsbevis har förbehållits aktieägare, dvs. att bolaget inte får avdrag för den rörliga räntan, bör tillämpas även då den som har fått företrädesrätt till teckning visserligen inte äger aktier i det låntagande bolaget men har intressegemenskap med detta. Med intressegemenskap avser jag sådant samband mellan låntagare och långivare som avses i 43 § 1 mom. och 57 § 3 mom. KL. Det kan alltså vara fråga om företag som ingår i samma koncern eller står under i huvudsak gemensam ledning eller som i övrigt direkt eller indirekt ägs eller leds av samma personer. I enlighet med vad jag tidigare har anfört bör i fråga om fåmansbolag som avses i 35 § 1 a mom. KL – förutom aktieägare – även företagsledare och närstående personer anses tillhöra den personkrets som har intressegemenskap med företaget.

De regler jag har föreslagit för det fall då teckningsrätten till ett vinstandelslån har förbehållits en person som är aktieägare avses i princip gälla oberoende av storleken av dennes aktieinnehav. Reglerna kan alltså bli tillämpliga även om den som har fått ensamrätt eller företrädesrätt har ett så

obetydligt aktieinnehav att han i praktiken helt saknar ägarinflytande. I vissa fall anser jag det dock motiverat att göra undantag från dessa regler. Jag syftar på det fallet att ett aktiebolag genom en riktad emission vänder sig till t. ex. allmänna pensionsfonden eller ett finansieringsinstitut som samtidigt innehar aktier i det emitterande bolaget. I den verksamhet som bedrivs av dessa organ ingår bl. a. att på olika sätt förmedla krediter till näringslivet. Samtidigt sker ofta medverkan i finansieringen inom företagssektorn genom förvärv av aktier och andra företagsandelar. Den omständigheten att ett sådant organ äger aktier i ett företag bör enligt min mening inte lägga skattemässiga hinder i vägen för möjligheterna att teckna ett vinstandelslån. Under förutsättning att omständigheterna är sådana att det verkligen kan antagas att lånevillkoren bestäms på rent affärsmässiga grunder, bör avdragsrätt för hela räntan kunna medges i här avsedda fall. Det ligger i sakens natur att det organ till vilket emissionen är riktad som regel inte får ha ett alltför stort aktieinnehav i det emitterande bolaget. Jag anser det inte möjligt att i författningstexten uppräknat de långivande organ som bör omfattas av undantagsregeln. Som jag tidigare har antytt skall verksamheten vara inriktad på placering av kapital i näringslivet. Vidare bör gälla att verksamheten inte är av alltför begränsad omfattning och att det allmänna har tillräckliga möjligheter till insyn i hur verksamheten bedrivs. Jag föreslår att det överläts åt RSV att pröva i vilka fall undantagsregeln skall få tillämpas.

De föreslagna begränsningarna i det låntagande bolagets rätt till avdrag för ränta på vinstandelslån har avsett den rörliga räntan. Den fasta räntan bör naturligtvis likställas med vanlig obligationsränta och kommer alltså att utgöra avdragsgill omkostnad i den förvärvskälla vari det lånade kapitalet nedläggs. Detta innebär givetvis inte att dubbelbeskattningsprincipen skall kunna kringgå genom att aktieägarna tillgodoförs en oskäligt hög fast ränta. Om den fasta räntan överstiger vad som kan anses utgöra marknadsmässig ränta, bör det överskjutande beloppet – liksom är fallet redan enligt nuvarande regler – behandlas som icke avdragsgill förtäckt utdelning.

Jag har hittills diskuterat det låntagande bolagets rätt till avdrag för räntan på vinstandelslån och behandlingen av företrädesrätt till teckning av sådant lån. En ytterligare fråga är hur den utfallande räntan skattemässigt skall behandlas hos mottagaren – långgivaren. Den fasta räntan bör självfallet behandlas som gäldränta vid mottagarens beskattning. Detsamma bör gälla den rörliga räntan i de fall då denna enligt det föregående är avdragsgill för det låntagande bolaget. När avdrag inte medges, dvs. främst i de fall då aktieägare eller annan intressent har fått företrädesrätt till teckning av vinstandelsbevisen, anser jag det motiverat att tillämpa samma synsätt. Det skulle visserligen vara möjligt att behandla denna räntedel som utdelning vid mottagarens beskattning. En sådan ordning skulle dock komplicera regelsystemet och skapa vissa svårigheter vid tillämpningen. Med hänsyn till detta och då jag anser att vinstandelslånen i skattemässigt avseende

i första hand bör ses som en extern finansieringsform bör enligt min mening den rörliga räntan även i de sist berörda fallen beskattas som ränta hos mottagaren. Någon uttrycklig föreskrift härom anser jag inte nödvändig.

Mina förslag beträffande den skattemässiga behandlingen av ränta på sådana vinstandelsbevis som avses i 7 kap. 2 § aktiebolagslagen kan sammanfattas enligt följande. Det låntagande bolaget får avdrag för hela räntan på ett vinstandelslån under förutsättning att lånet är emitterat på den öppna marknaden eller att rätten att teckna vinstandelsbevis är förbehållen någon från företaget fristående person eller personkrets. Är lånet däremot emitterat med företrädesrätt för aktieägare eller någon med vilken företaget är i intressegemenskap får det låntagande bolaget inte avdrag för någon del av den rörliga räntan. Ett undantag från sistnämnda regel föreslås i fråga om börsnoterade företag. Om företrädesrätt till teckning har lämnats till aktieägarna i förhållande till aktieinnehavet skall företaget få fullt avdrag för räntan men skall i stället beskattning hos bolaget ske för det samlade förmånsvärde som kan ha tillförts aktieägarna. RSV skall vidare för vissa institutioner m. fl. kunna medge undantag från regeln om att avdrag för rörlig ränta inte får åtnjutas vid emission riktad till aktieägare. För fåmansföretagen föreslås slutligen en särskild spärregel för att förhindra missbruk.

Som jag tidigare har nämnt har vinstandelslån mycket sällan förekommit i Sverige. Det är svårt att förutse både i vilken utsträckning de svenska företagen kommer att utnyttja denna finansieringsform och hur lånen kommer att konstrueras. När regler om den skattemässiga behandlingen av vinstandelslån utformas, måste detta alltså ske utan stöd av erfarenheter av hur låneformen fungerar i praktiken. Mot denna bakgrund bör understrykas att det är angeläget att följa utvecklingen på området och efter hand pröva behovet av ändringar i de nu föreslagna reglerna. Vissa skattefrågor rörande vinstandelsbevisen har jag ansett mig böra helt förbigå i detta lagstiftningsärende. En fråga gäller hur man vid överlåtelse av andelsbevis skall behandla upplupen men vid överlåtelsetillfället ännu inte förfallen ränta. Hur den frågan skall lösas blir beroende bl. a. av i vilken form värdet av upplupen ränta kommer att ersättas vid överlåtelse av andelsbevisen. En annan fråga gäller hur vinstandelsbevisen skall behandlas vid realisationsvinstbeskattningen. Anses de som en med aktier eller andelar jämförlig rättighet blir aktievinstreglerna tillämpliga. I annat fall kommer realisationsvinstbeskattningen att ske enligt de regler som gäller för obligationer, förlagsbevis och liknande värdepapper. F. n. är jag inte beredd att föreslå någon generell lösning av frågan. Gränsdragningen får liksom hittills överlämnas åt praxis, åtminstone till dess praktiska erfarenheter har vunnits beträffande vinstandelslånen konstruktion och användning.

Nu gällande lagstiftning om ekonomiska föreningar saknar, som jag tidigare har antytt, bestämmelser om vinstandelslån. Inte heller det förslag till ny lag om ekonomiska föreningar m. m. (Ds Ju 1976:11) som har upprättats inom justitiedepartementet och f. n. är under remissbehandling in-

nehåller några sådana bestämmelser. Även om man kan anta att det i praktiken mycket sällan blir aktuellt för en ekonomisk förening att ta upp vinstandelslån, borde det inte föreligga något principiellt hinder mot att de ekonomiska föreningarna använder denna finansieringsform. Det kan inte heller uteslutas att aktiebolag i vissa fall har intresse av att ta upp lån på motsvarande villkor, t. ex. från en aktieägare, utan att vinstandelsbevis som avses i 7 kap. 2 § aktiebolagslagen utfärdas. Enligt min mening bör enhetliga beskattningsregler tillämpas i samtliga de fall då sådana lån upptas av juridisk person, vars vinst i nuvarande system i princip är föremål för dubbelbeskattning. De bestämmelser jag har föreslagit om låntagarens avdragsrätt och mottagarens beskattning bör därför gälla i samtliga de fall då svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening tar upp lån som löper med ränta vars storlek är beroende av företagets resultat eller dess utdelning till aktie- eller andelsägare.

4.3 Särskilda räkenskapsföreskrifter

De grundläggande bestämmelserna om skyldighet att föra anteckningar m. m. som underlag för taxeringen är intagna i 20 § taxeringslagen (1956:623), TL. Enligt detta lagrum är den som är deklarations- eller uppgiftsskyldig också skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten skall kunna fullgöras och för kontroll därav. Skyldighet att sörja för att det finns underlag och att bevara detta kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

De nu återgivna bestämmelserna, som tillkom i samband med 1956 års taxeringsreform, är avsiktligt mycket allmänt formulerade. Det preciseras inte närmare hur de deklarations- och uppgiftspliktiga skall ha sitt underlag ordnat. Det anges inte heller i vilka fall det krävs formliga räkenskaper eller när det räcker med att föra anteckningar o. d. Bestämmelserna gäller vidare generellt för alla de olika grupper som omfattas av deklarations- eller uppgiftsskyldigheten.

Vid den praktiska tillämpningen visade det sig efter hand att det för vissa kategorier näringsidkare förelåg ett behov av mer preciserade föreskrifter om hur räkenskapsmaterialet skulle vara anordnat. Genom lagstiftning år 1961 togs det första steget till sådana föreskrifter. I taxeringskontrollutredningens betänkande "Förbättrad taxeringskontroll" (SOU 1960:36) – vilket betänkande låg till grund för 1961 års lagstiftning – påpekades bl. a. att TL:s allmänna och inte närmare preciserade utformning i en alltmer tilltagande omfattning hade utnyttjats på ett inte avsett sätt av mindre nogräknade skattskyldiga. Utredningen anförde som exempel att vissa skattskyldiga avsiktligt ordnade sin bokföring på ett sådant sätt att en effektiv taxeringskontroll försvårades eller blev omöjlig att utföra. Reglerna utnyttjades också på det sättet att vissa skattskyldiga förde endast ett minimum

av räkenskapsböcker eller anteckningar. Mot denna bakgrund efterlyste utredningen mer exakta bestämmelser om de krav som taxeringsmyndigheterna kunde ställa på deklarationsunderlaget för dessa näringsidkare. Utredningen förordade att Kungl. Maj:t genom kompletterande bestämmelser i 20 § TL skulle få generell fullmakt att utfärda föreskrifter om skyldighet för vissa särskilt angivna skattskyldiga att föra särskilda räkenskaper.

Vid behandlingen av taxeringskontrollutredningens förslag i prop. 1961:100 framhöll föredraganden att han för sin del hade blivit övertygad om att det var nödvändigt att för olika kategorier uppgifts- och deklarationsskyldiga införa mer preciserade bestämmelser bl. a. om anteckningar. Sådana bestämmelser borde dock inte omfatta andra kategorier än sådana för vilka det framträtt ett mera påtagligt behov av utförligare anteckningar. Syftet med bestämmelserna borde vara att föreskriva vissa räkenskaper eller anteckningar, som från taxeringsmässiga utgångspunkter framstod som ett nödvändigt minimum. Mera komplicerade regler för bokföringen borde inte införas. I propositionen betonades vidare att de ifrågasatta nya bestämmelserna endast skulle avse att närmare precisera skyldigheterna enligt 20 § TL och att de därför borde utfärdas fristående i förhållande till 1929 års bokföringslag. Enligt föredraganden låg det i sakens natur att vissa sådana föreskrifter kunde bli obehövliga vid en framtida revision av bokföringslagstiftningen. I propositionen föreslogs att bokföringsföreskrifterna borde antas av Kungl. Maj:t och riksdagen gemensamt. Skälet till denna ståndpunkt var främst att föreskrifterna avsågs komma att omfatta en total redovisning av verksamheten hos de berörda näringsidkarna. Förslag till föreskrifter förutsattes bli utarbetade av riksskattenämnden.

Även vid riksdagsbehandlingen av 1961 års lagstiftningsärende berördes hur de tilltänkta reglerna påverkades av bokföringslagstiftningen. Bevillningsutskottet (BevU 1961:50) förklarade att den omständigheten att bokföringslagen skulle bli föremål för översyn inte borde hindra att det meddelades särskilda räkenskapsföreskrifter. Utskottet ansåg att frågan huruvida dessa föreskrifter borde inarbetas i bokföringslagen huvudsakligen var en praktisk fråga som man fick ta ställning till när utredningsarbetet hade slutförts.

Det andra steget i lagstiftningen på detta område togs år 1966 då de nu aktuella föreskrifterna om skyldighet för tandläkare, pälsdjursuppfödare m. fl. och den som driver taxirörelse att föra vissa räkenskaper som underlag för taxeringen utfärdades. Föreskrifterna har samlats i tre fristående författningar – en för var och en av de nyssnämnda yrkesgrupperna. Lagstiftningen är grundad på ett förslag som hade utarbetats av riksskattenämnden.

De av riksskattenämnden föreslagna bestämmelserna för dessa yrkeskategorier avsåg såväl bokföringsskyldiga som icke bokföringsskyldiga näringsidkare. I prop. 1966:49 tillstyrkte föredraganden att bestämmelserna gavs en sådan vid omfattning. Bestämmelserna i 1929 års bokföringslag ansågs

nämligen inte tillgodose de krav som kunde ställas från kontrollsynpunkt. Bl. a. påpekades att det var en allvarlig brist att nämnda lag inte tillräckligt klart ställde krav på en tillfredsställande inkomstverifiering. Även vid detta tillfälle berördes frågan om hur de föreslagna räkenskapsföreskrifterna skulle komma att påverkas av den då påbörjade översynen av 1929 års bokföringslag. I propositionen förklarade föredraganden sålunda att han förutsatte att man i en ny bokföringslag på ett helt annat sätt än vad som var fallet i 1929 års bokföringslag skulle komma att tillgodose även fiskala intressen. Den nya bokföringslagen antogs komma att omfatta t. ex. alla privatpraktiserande tandläkare samt ställa krav på inkomst- och utgiftsverifikationer vilka skulle komma att motsvara de krav som riksskattenämnden i sitt förslag uppställt för kreaturshandlare och pälsdjursuppfödare. Vidare förklarades att det inte var osannolikt att de särskilda räkenskapsföreskrifterna skulle komma att bli helt eller delvis överflödiga när den nya bokföringslagen hade trätt i kraft och att de då eventuellt skulle kunna upphävas. Även bevillningsutskottet framhöll i sitt av riksdagen godtagna betänkande (BevU 1966:34) att utskottet var medvetet om att de ifrågavarande reglerna i framtiden kunde bli ersatta helt eller delvis av liknande regler i den nya bokföringslagen.

Efter denna redogörelse för vad som låg bakom tillkomsten av dessa särskilda räkenskapsföreskrifter lämnar jag i det följande en sammanfattande redogörelse för innehållet i de tre förordningarna. En mer ingående redogörelse för innehållet har jag lämnat i ett tidigare avsnitt (2.2).

De näringsidkare som omfattas av bestämmelserna är som framgår av författningsrubrikerna i första hand tandläkare, den som driver taxirörelse samt pälsdjursuppfödare och kreaturshandlare. Den förordning som gäller för de sistnämnda två yrkesgrupperna inbegriper även rörelseidkare som bedriver rörelse genom köp och försäljning av andra djur än nötkreatur (hästar och svin m. m.) eller produkter av eller från sådana djur. Även den som bedriver rörelse genom köp och försäljning av jordbruksprodukter, trädgårdsprodukter eller vissa skogsprodukter m. m. eller den som förmedlar försäljning av pälsdjur eller pälskinn o. d. genom auktioner eller genom verksamhet som kommissionär eller på annat sätt omfattas av förordningens bestämmelser.

De tre förordningarna är i stort sett uppbyggda efter ett enhetligt mönster. Dels har det lämnats föreskrifter om särskilda räkenskapshandlingar och verifikationer m. m. som saknar motsvarighet i 1929 års bokföringslag. Dessa föreskrifter skall tillämpas vid sidan av regelsystemet i bokföringslagen och således oberoende av om rörelseidkaren är bokföringsskyldig eller ej. För de näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga gäller dessutom vissa bestämmelser om dagbok m. m. vilka i stort sett motsvarar vad som hittills har gällt enligt 1929 års bokföringslag.

För tandläkarna gäller att de i sin rörelse skall föra patientkort eller en patientbok med uppgifter bl. a. om samtliga ekonomiska mellanhavanden

med patienten. I verksamheten skall dessutom föras en förteckning i löpande följd över patienternas nummer och med uppgift om patienternas namn och adress. För anteckningsskyldigheten i dessa räkenskapshandlingar gäller särskilda regler.

Föreskrifterna beträffande kreaturshandlare och pälsdjursuppfödare m. fl. innehåller bl. a. följande. För rörelseidkare som säljer djur och jordbruksprodukter o. d. på annat sätt än över disk eller liknande inom detaljhandel gäller som huvudregel att en särskild försäljningsnota med vissa uppgifter om köparen och de försålda varorna skall upprättas. Den som driver handel med sådana produkter skall på liknande sätt upprätta en inköpsnota om köpet sker från inländsk uppfödare, producent av jordbruks- eller trädgårdsprodukter eller från person som bedriver skogsbruk. Inköpsnota skall i princip även upprättas av pälsdjursuppfödare vid inköp av foder till pälsdjur. Vid försäljning av pälsdjur eller pälskinn m. m. genom auktioner eller genom kommissionär gäller att pälsdjursuppfödare eller skinnuppköpare, som har lämnat skinn för försäljning, i stället för försäljningsnota skall upprätta en särskild förteckning över skinnen (följesedel). Den som på auktion eller på annat sätt har förmedlat försäljning av pälsdjur eller pälskinn skall upprätta såväl avräknings- som försäljningsnota.

För den som driver taxirörelse gäller bl. a. att föraren vid slutet av varje körpass skall upprätta en körrapport. Körreporten skall innehålla uppgifter om de i taxamtern inbyggda olika räkneverkens ställningar. Vid varje månads utgång skall på körreporten antecknas den totala väglängd som utvisas av den med bilens hastighetsmätare kombinerade väglängdmätaren.

I samtliga tre förordningar finns vissa föreskrifter av gemensamt innehåll som berör de näringsidkare som inte är bokföringsskyldiga enligt 1929 års bokföringslag. Som tidigare har nämnts har dessa föreskrifter motsvarighet i sistnämnda lag. Näringsidkare tillhörande denna kategori skall föra bunden dagbok över bl. a. inkomster och utgifter i rörelsen samt upprätta och i dagboken eller särskild bok införa en förteckning över samtliga tillgångar och skulder i rörelsen vid utgången av det senaste räkenskapsåret. Inkomster och utgifter skall införas i dagboken varje dag. För ett par yrkesgrupper gäller dessutom vissa specialföreskrifter om sådana uppgifter som skall antecknas i dagboken. Beträffande förteckningen över tillgångarna och skulderna i rörelsen gäller att den skall vara upprättad inom tre och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Det bör också nämnas att de tre förordningarna innehåller vissa arkiveringsföreskrifter av i stort sett gemensamt innehåll.

Av min tidigare redogörelse har framgått att man tidigare vid flera tillfällen berört frågan hur de nu behandlade räkenskapsföreskrifterna skulle kunna komma att påverkas av den nya bokföringslagstiftningen. Frågan har behandlats även i förarbetena till den nya bokföringslagen. I samband med en diskussion i prop. 1975:104 av förhållandet mellan skattelagstiftning och bokföringslag förklarade föredraganden det vara möjligt att de här behand-

lade föreskrifterna skulle kunna utgå eller i varje fall ändras i betydande utsträckning om den nya bokföringslagen skulle komma att bli tillämplig för de ifrågavarande näringsidkarna. Uttalandet skall ses mot bakgrund av att man vid utformningen av den nya bokföringslagen på olika sätt ville beakta skatteintressena. Genom att ge den nya bokföringslagen en sådan utformning skulle nämligen behovet av speciella redovisningsbestämmelser inom skatterätten komma att minska.

I förhållande till 1929 års bokföringslag har i den nya bokföringslagen kretsen av bokföringsskyldiga vidgats väsentligt. Den förutvarande uppräkningsmetoden jämte föreskrivna undantag för mindre rörelser ersätts av en bestämmelse om att alla näringsidkare i princip skall vara bokföringsskyldiga. Undantag har gjorts för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk samt för viss uthyrningsverksamhet. Termen näringsidkare skall fattas i vidsträckt mening, dvs. därmed avses varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Verksamhetens omfattning har i princip inte någon betydelse för bokföringsskyldigheten. Näringsidkarbegreppet i den nya bokföringslagen är att anse som mer vidsträckt än det skattemässiga rörelsebegreppet. Samtliga rörelseidkare omfattas således av bokföringsskyldigheten enligt den nya bokföringslagen. Näringsidkare som omfattas av räkenskapsföreskrifterna i de tre här behandlade förordningarna är alltså numera bokföringsskyldiga.

I den nya bokföringslagen ges utförliga bestämmelser beträffande såväl den löpande bokföringen som årsbokslutet. Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. I den löpande bokföringen, som består av kronologisk bokföring och systematisk bokföring, skall alla affärshändelser bokföras. För varje affärshändelse skall bokföringen grundas på verifikation. Det har lagts stor vikt vid en tillförlitlig verifikationshantering. I motsats till vad som gällt enligt 1929 års bokföringslag har det inte uppställts något krav på att den löpande bokföringen skall ske i bunden dagbok. Som huvudprincip gäller att all bokföring skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. Årsbokslutet skall bestå av resultaträkning och balansräkning, som båda skall upprättas i enlighet med en i lagen särskilt angiven systematik. Bestämmelserna om dessa redovisningshandlingar gäller dock ej för de mindre företagen. I avsnittet om årsbokslutsbestämmelserna ges även vissa föreskrifter om räkenskapsåret.

Det moment i den löpande bokföringen som främst är av intresse i detta sammanhang gäller verifikationshanteringen. Innan jag går in på denna fråga vill jag nämna att det som skall bokföras är sådana affärshändelser som i rörelsens förhållande till omvärlden påverkar förmögenhetens storlek och sammansättning. Främst rör det sig om in- och utbetalningar i rörelsen i samband med försäljningar och inköp, men också om de fordringar och skulder som uppkommer. Också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat betraktas som affärshändelser och skall därför bokföras. Dessutom skall bokföringen omfatta

s. k. bokslutstransaktioner.

För varje affärshändelse skall bokföringen grundas på en verifikation, dvs. en handling som härrör från affärshändelsen eller, om sådan handling inte finns, särskilt upprättas med uppgifter om affärshändelsen. Verifikationen kan utgöras av kvitto, faktura, bankbesked eller liknande handling. Om det är påkallat med hänsyn till arten av mottagen handling, t. ex. om denna utgörs av ett kontrakt eller ett avtal, får bokföringen i stället för att grundas på den mottagna handlingen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Verifikationen utgör alltså grunden för bokföringen i det nya systemet. Den skall på ett varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den har upprättats, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp affärshändelsen gäller, vilken motpart den rör samt i förekommande fall vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

Lagens bestämmelser om hur verifikationerna skall registreras och systematiseras som ett led i själva bokföringsarbetet tar fasta på att verifikationerna skall vara ordnade så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. Det föreskrivs därför att verifikationerna skall på ett varaktigt sätt vara försedda med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter. För att uppnå syftet skall verifikationerna både före och efter bokföring förvaras ordnade på ett betryggande och överskådligt sätt. Förvaringen kan bygga på en enda verifikationsnummerserie eller skilda serier för olika slag av verifikationer. Behöver rättelse göras i en verifikation, skall detta anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

En fristående myndighet – bokföringsnämnden – har inrättats för att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Bokföringsnämnden är ett auktoritativt expertorgan i bokförings- och redovisningsfrågor. Nämnden skall bl. a. lämna råd och anvisningar för hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras i rörelser av olika slag. Nämnden inrättades den 1 juli 1976. I uppbyggnadsskedet är nämndens verksamhet inriktad på att ge inte minst nytillkommande bokföringsskyldiga närmare upplysningar om hur anpassning till bokföringslagen skall ske.

I yttrande över skrivelse från Sveriges Tandläkarförbund har RSV förklarat att verket inte har något att erinra mot att den för tandläkarna gällande förordningen upphävs. Enligt verket ger den nya bokföringslagens krav beträffande räkenskapernas omfattning och utformning i kombination med de till den allmänna tandvårdsförsäkringen anslutna tandläkarnas redovisningsskyldighet gentemot försäkringskassan sådana kontrollmöjligheter att särskilda räkenskapsföreskrifter bör kunna undvaras. Vidare har verket i yttrande över en framställning från Svenska Taxiförbundet tillstyrkt att det vidtages lagstiftningsåtgärder för att få en mer ändamålsenlig utformning av bestämmelserna om körrapport.

För egen del vill jag framhålla följande. I den nya bokföringslagen har bokföringsskyldigheten utsträckts till att gälla i princip samtliga näringsidkare. Denna utvidgning har medfört att samtliga de grupper av rörelseidkare som omfattas av de särskilda räkenskapsföreskrifterna numera också är bokföringsskyldiga.

Av min tidigare redogörelse för innehållet i de tre förordningarna har framgått att regelsystemen i vissa delar är utformade som komplement till 1929 års bokföringslag för sådana näringsidkare som inte varit bokföringsskyldiga enligt den lagen. Samtliga tre förordningar innehåller således bestämmelser som ålägger dessa näringsidkare att föra bunden dagbok över inkomster och utgifter samt att upprätta förteckning över tillgångar och skulder i rörelsen. Noggranna föreskrifter ges också om sättet och tidpunkten för bokföringen i dessa böcker. Samtliga dessa bestämmelser vilar på det system för handelsbokföringen som tillkom genom 1929 års bokföringslag. Genom den nya ordningen anser jag att bestämmelserna har blivit överflödiga. Med hänsyn till det sätt på vilket man har beaktat skatteintressena i den nya bokföringslagen finns det nämligen inte skäl att bibehålla kravet på att den löpande bokföringen skall ske i bunden dagbok osv. Dessa bestämmelser synes alltså under alla förhållanden kunna utmönstras.

En annan grupp av bestämmelser i de tre förordningarna tar sikte på själva bokföringsunderlaget. Det är här fråga om specialföreskrifter om verifikation o. d. för de olika yrkesgrupperna. Även när det gäller dessa bestämmelser anser jag att situationen har förändrats genom den nya bokföringslagen. Av min tidigare redogörelse har framgått att man i den nya lagstiftningen lägger stor vikt vid en tillförlitlig verifikationshantering. I själva verket intar bestämmelserna om verifikationerna en central plats i det nya systemet. Detta gör att behovet av specialföreskrifter vid sidan av den allmänna bokföringslagstiftningen är ringa.

Vad jag nu har sagt innebär inte att samtliga de redovisningsåtgärder som föreskrivs i de tre förordningarna skulle helt sakna betydelse från kontrollsynpunkt. Det finns fortfarande en del specialföreskrifter i förordningarna som – vid sidan av den nya bokföringslagen – är ägnade att skapa bättre förutsättningar för en effektiv taxeringskontroll. Enligt min mening motiverar emellertid inte detta att man vid sidan av den allmänna bokföringslagstiftningen behåller de särskilda författningar som det här är fråga om. Jag vill i sammanhanget erinra om bokföringsnämndens verksamhet. Nämnden har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Som jag har nämnt i ett tidigare sammanhang skall nämnden därvid bl. a. lämna råd och anvisningar om hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras. Denna ordning ger tillräckliga möjligheter att inom ramen för bokföringslagstiftningen tillgodose behovet av specialföreskrifter för olika slags rörelser.

Mot bakgrund av vad jag nu har anfört föreslår jag att de tre förordningarna upphävs i sin helhet.

5 Ikraftträdande

De nya bestämmelserna om beskattning av ränta på vinstandelslån bör träda i kraft omedelbart och kunna tillämpas på lån som det låntagande företaget har beslutat upptaga efter ikraftträdandet. Bestämmelserna kan således tillämpas tidigast vid 1978 års taxering.

Förordningarna om skyldighet att föra räkenskaper som underlag för taxeringen bör upphöra att gälla omedelbart efter det att riksdagen beräknas kunna fatta beslut i ärendet. Jag föreslår som lämplig tidpunkt den 1 maj 1977. Näringsidkare som efter denna tidpunkt med stöd av ikraftträdandebestämmelserna till nya bokföringslagen fullgör sin bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag bör dock omfattas av bestämmelserna intill dess att övergången till den nya bokföringslagen har skett.

6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om upphävande av vissa författningar om skyldighet att föra räkenskaper som underlag för taxering.

7 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

