



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET



Åtgärder mot skatteflykt och en särskild studie av “handelsbolagslösningen”

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Juridiska institutionen
Programmet för juris kandidatexamen
Tillämpade studier, 30 poäng
Skatterätt
Vårterminen 2008

Författare: Peter Karlsson
Handledare: Professor Robert Pålsson

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	3
1.1	Bakgrund.....	3
1.2	Syfte.....	4
1.3	Avgränsningar.....	4
1.4	Metod och material.....	4
1.5	Disposition.....	4
2	Åtgärder mot skatteflykt.....	6
2.1	Skatteflykt.....	6
2.2	Rättshandlingars verkliga innebörd och genomsyn.....	8
2.2.1	Inledning.....	8
2.2.2	Principen om rättshandlingars verkliga innebörd	9
2.2.3	Särskild skatterättslig genomsynsmetod.....	12
2.3.4	Serie av sammankopplade rättshandlingar.....	17
2.3	Skatteflyktslagen.....	18
2.4	Sammanfattning.....	21
3	”Handelsbolagslösningen”.....	23
3.1	Beskrivning av upplägget.....	23
3.1.1	Typupplägg.....	23
3.1.2	Alternativa utformningar.....	25
3.2	Skatterättsliga frågor	25
3.2.1	Underprisöverlåtelse.....	25
3.2.1.1	Verksamhetsgren.....	26
3.2.1.2	Skattskyldighet.....	27
3.2.1.3	Förbud mot tidigare års underskott.....	28
3.2.2	Kapitalvinst vid avyttring av andelarna i handelsbolaget.....	29
3.2.2.1	Det utländska ägarföretagets skattskyldighet i Sverige	29
3.2.2.2	Fast driftställe.....	30
3.2.3	Vinstfördelningen.....	31
3.2.3.1	Beskattning av handelsbolag.....	31
3.2.3.2	Praxis på området.....	32
3.2.3.3	Faktorer av betydelse för ändrad fördelning	34
3.2.4	Utdelning från utländskt dotterbolag.....	38
3.2.5	Kapitalförlust vid likvidationen av handelsbolaget.....	38
3.3	Skatteflyktslagens tillämplighet.....	40
3.4	Aviserad stopplagstiftning.....	43
3.5	Sammanfattning.....	44
4	Avslutande kommentarer.....	48
5	Källförteckning.....	49

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Frågor som rör skatteflykt eller förfaranden där skatt minskas eller undandras har sedan länge varit ett problem. Det har visat sig vara svårt att på ett effektivt sätt komma tillrätta med problemet genom att införa lagstiftning som hindrar kända förfaranden där skatt undandras. De skattskyldiga kan anpassa sig med metoder för att kringgå även denna stopplagstiftning och lagstiftaren ligger alltid ett steg efter. Detta växelspel bidrar även till att göra lagstiftningen alltmer komplicerad och svårtillgänglig.¹ För att motverka problemet med skatteflykt kan man i ett rättssystem istället använda sig av en metod som gör det möjligt att angripa förfaranden där skatt undandras på ett sätt som inte är avsett av lagstiftaren. En sådan metod kan gestalta sig på två sätt. Antingen genom att den växer fram i den praxis som utarbetas i domstolar eller genom någon form av lagstiftad generalklausul.²

När en sådan metod ska utarbetas uppstår ett spänningsfält mellan å ena sidan metodens effektivitet att förhindra skatteflykt och å andra sidan krav på rättssäkerhet och förenlighet med legalitetsprincipen. I svensk rätt har vi sedan 1980-talet i olika skepnader haft en lagstiftad generalklausul mot skatteflykt. Denna har emellertid visat sig vara behäftad med problem såväl när det gäller effektiviteten i tillämpningen som förhållandet till rättssäkerheten. Det har även diskuterats om det har utarbetats en metod mot skatteflykt i rättspraxis och om denna i sådant fall är förenlig med legalitetsprincipens krav på att skatt endast får tas ut i enlighet med föreskrifter i lag.³

Skatteverket publicerade under våren 2007 ett antal förfaranden som hade uppmärksammats och som enligt myndighetens bedömning leder till ett skatteundandragande som inte varit avsett av lagstiftaren. Ett av dessa förfaranden, eller skatteupplägg, är vad som har kallats för ”handelsbolagslösningen”. Regeringen har nyligen aviserat kommande stopplagstiftning som ska förhindra de skattemässiga

¹ Prop. 1996/97:170, s. 8f.

² Rosander 2007, s. 31.

³ Se t.ex. Hultqvist 1995, s. 512, Hultqvist SvSkT 2005, s. 305f., Rosander 2007, s. 64.

effekterna av upplägget vilka beräknas uppgå till mångmiljardbelopp.⁴ Genom stopplagstiftningen förhindras framtida skatteundandraganden. Fortfarande kvarstår emellertid frågan, avseende redan genomförda transaktioner, om dessa är förenliga med gällande skattelagstiftning.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara innebörden av de metoder som idag används mot skatteflykt i det svenska rättssystemet. Vidare är syftet att försöka utröna om "handelsbolagslösningen" är förenlig med gällande skattelagstiftning och relevant rättspraxis samt om det är möjligt att angripa den med hjälp av någon metod mot skatteflykt.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen är i huvudsak avgränsad till att endast behandla svensk intern rätt. Frågor rörande EG-rätt, dubbelbeskattningsavtal och andra länders rättsordningar undersöks inte närmare.

1.4 Metod och material

I uppsatsens första del som berör åtgärder mot skatteflykt utgår såväl deskriptiva som analyserande avsnitt ifrån relevant och aktuell forskning på området. Merparten av det material som används består av doktorsavhandlingar och artiklar publicerade i Svensk Skattetidning och Skattenytt. I uppsatsens senare del där "handelsbolagslösningen" behandlas är analysen uppbyggd som en klassisk rättsutredning och utgår ifrån tillämplig lagstiftning. För att kunna utreda de relativt oklara rättsfrågorna har en stor del av arbetet behandlat relevant rättspraxis och doktrin samt aktuella förarbeten.

1.5 Disposition

Uppsatsen är uppbyggd av i huvudsak två delar. I den första delen presenteras inledningsvis begreppet skatteflykt och dess innebörd. Därefter undersöks olika åtgärder mot skatteflykt och hur användningen av dessa ser ut i svensk rätt. Uppsatsens andra del består av en klassisk rättsutredning där

⁴ Se Skr. 2007/08:148, s. 6.

”handelsbolagslösningens” förhållande till gällande rätt undersöks. Denna inleds med en beskrivning av hur upplägget är strukturerat och en alternativ utformning beskrivs. Analysen fortsätter sedan utifrån ordinarie tillämpliga skattebestämmelser och avslutas med en analys av Skatteflyktslagens eventuella tillämplighet. Avslutningsvis sammanfattas de slutsatser och frågetecken som analysen har givit upphov till och författarens egna reflektioner får här ett större utrymme.

2 Åtgärder mot skatteflykt

2.1 Skatteflykt

Nedan följer en kort redogörelse av termen skatteflykt vilken har behandlats utförligt i såväl doktrin som i lagstiftningsarbete. I förarbetena till nuvarande Skatteflyktslagen⁵ beskrivs skatteflykt som ”...sådana förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter.” En annan välkänd definition som ger en god uppfattning av begreppets innebörd publicerades redan 1975 av Lindencrona⁶ och lyder:

”Med kringgående av skattelag förstås således civilrättsligt fullt giltiga transaktioner, där olika bestämmelser av de skattskyldiga utnyttjas på ett sätt, som medför en av lagstiftaren ej avsedd skattelindring. Den skattskyldige har helt fullgjort sin upplysningsplikt, d.v.s. han har i sin deklaration lämnat fullständiga uppgifter om transaktionens innehåll, bakgrund och karaktär. Med användandet av normala lagtolkningsmetoder skall det stå klart, att den beteckning den skattskyldige givit åt transaktionen också motsvarar dess verkliga innehåll.”

I definitionen framstår vissa faktorer som särskilt typiska för skatteflykt. Det handlar om rättshandlingar som har fullständig civilrättslig giltighet och rättshandlingar vars innehåll överensstämmer med sin yttre form, att man uppnår en skattelindring som inte varit avsedd av lagstiftaren samt att man har uppfyllt sin upplysningsplikt. Just det senare innebär också ett avskiljande mot transaktioner som är att betrakta som skattebrott, vilket förutsätter att oriktiga uppgifter lämnas eller att nödvändiga uppgifter utelämnas⁷.

Utifrån en analys av doktrin och förarbeten gör Rosander⁸ en uppräkningslista över de

⁵ Prop. 1996/97:170, s. 33.

⁶ Lindencrona, Generalrapport angående Kringgående av skattelag, i Kringgående av skattelag, s. 105, cit efter Rosander 2007, s. 15.

⁷ Jmf. Skattebrottslagen 2 §.

⁸ Rosander 2007, s. 15.

egenskaper en transaktion ska ha för att kunna klassas som skatteflykt. Uppräkningen stämmer i stort överens med Lindencronas definition med något tillägg. För att ett förfarande ska utgöra skatteflykt menar Rosander att man ska uppnå en skatteförmån genom att utnyttja en ojämnhet eller ofullständighet i lagstiftningen samt att förfarandet strider mot lagstiftningens anda och mening. Hon påpekar vidare att skatteflyktstransaktioner är fullständigt civilrättsligt giltiga *men även* skatterättsligt giltiga, så länge det inte finns en särskild metod för att angripa en skatteflyktstransaktion. Från sådana förfaranden som är att betrakta som skatteflykt bör man kunna avskilja så kallad skatteplanering. Även med en skatteplaneringsåtgärd uppnår man en skatteförmån men den stora skillnaden mellan begreppen ligger i att en skatteplaneringsåtgärd, till skillnad från skatteflykt, medför en förmån som har varit uttryckligen eller underförstått avsedd av lagstiftaren.⁹

Rosander ställer en annan fråga, som uppkommer i och med kravet på att förfarandet ska innebära en skattelindring eller skatteförmån, nämligen vad man ska jämföra med. I förhållande till vad medför förfarandet en skatteförmån? Hon menar att eftersom skatteförmånen som sådan inte är förenlig med lagens anda och syfte, finns det en skillnad mellan hur lagen borde vara utformad och hur den faktiskt är utformad.¹⁰ I prop. 1980/81:17¹¹ uttalas det att skatteflykt utgörs av förfaranden där man uppnår ett resultat som är mer förmånligt än vad lagstiftaren avsett. För att kunna besvara frågan vad man ska jämföra med, skulle man därför försöka finna den så kallade lagstiftarintentionen. Problemet är emellertid att någon egentlig lagstiftarintention inte torde gå att finna och att man snarare får förlita sig på en hypotetisk lagstiftarvilja eller lagens ändamål.¹² Även Hultqvist kommenterar problematiken med begreppet skatteförmån och menar att en sådan uppkommer när skatt inte kan tas ut enligt lag i en situation där den fiktive lagstiftaren hade tänkt att så skulle vara fallet. Hans slutsats är att ”[d]etta är den raka motsatsen till legalitetsprincipen, där utgångspunkten är 'ingen skatt, utan lag!'”.¹³

Vid försök att definiera begreppet skatteflykt brukar sägas att det förekommer i två olika meningar, dels i den allmänna debatten, dels i en strikt juridisk betydelse. Det

⁹ Almendal 2007, s. 44ff.

¹⁰ Rosander 2007, s. 16.

¹¹ Se s. 11, 16.

¹² Rosander 2007, s. 18.

¹³ Hultqvist 1995, s. 383f. Hultqvist framför även kritik mot själva begreppet lagstiftarintention.

allmänna icke-juridiska begreppet anknyter snarast till alla typer av förfaranden som medför skatteförmåner som inte har varit avsedda av lagstiftaren medan den tekniska betydelsen av begreppet strikt anknyter till de rekvisit som uppställs i en eventuell gällande lag mot skatteflykt. Den tekniska definitionen av skatteflykt kommer således att variera beroende på om det finns någon lag som syftar till att förhindra skatteflykt och de rekvisit som i sådant fall uppställs¹⁴. Framställningen i denna uppsats kommer dock inte att vara begränsad till förfaranden som omfattas av den tekniska definitionen utan intresseområdet ligger i begreppets vidare bemärkelse.

2.2 Rättshandlingars verkliga innebörd och genomsyn

2.2.1 Inledning

Begreppet genomsyn har förekommit inom den svenska skatterätten sedan lång tid tillbaka och har inom doktrinen ofta varit föremål för diskussion. Frågor som har diskuterats är begreppets förekomst, dess innebörd och dess förenlighet med legalitetsprincipen. I förarbetena till 1980 års Lag om skatteflykt redogjordes för begreppets (dåtida) innebörd, omfattning och förhållande till den generalklausul som skulle införas. Debatten fick förnyat liv i och med RÅ 2004 ref 27 och åsikterna om vilka slutsatser som kan dras av domen går vitt isär. Å ena sidan hävdas att domen innebär ett ställningstagande mot en genomsynsmetod och å andra sidan att domstolens motivering ger stöd för att genomsynsmetoden fortfarande ska tillämpas.¹⁵

Ett grundläggande problem vid de diskussioner som förs kring genomsyn är att frågan kretsar kring ett begrepp som saknar en klar och tydlig definition samtidigt som de termer som används för att beskriva begreppet sammanblandas och förväxlas. Det saknas med andra ord konsensus i såväl vad man ska kalla begreppet för som vilket innehåll, eller definition, det har.¹⁶ Bilden kompliceras ytterligare av att det även förekommer ett antal andra benämningar som används nästan synonymt med genomsyn. Som exempel kan nämnas *helhetssyn*, att se till rättshandlingars *ekonomiska verkliga innebörd* eller dess *verkliga, reella* eller *ekonomiska innebörd*.¹⁷

¹⁴ Hultqvist 1995, s. 383 f.

¹⁵ Se t.ex. Gäverth & Möller SN 2007, s. 657, Rosander 2007, s. 64.

¹⁶ För en mer utförlig beskrivning av de olika synsätten, se nedan under avsnitt 2.2.3.

¹⁷ Se t.ex. Gäverth & Möller SN 2007, s. 660, Hultqvist SN 2007, s. 696.

Man kan även hitta exempel på att dessa termer används för att beskriva vad genomsyn innebär.¹⁸

Ytterligare ett problem som aktualiseras vid diskussioner kring frågan om det finns en skatterättslig genomsynsmetod är, som Rosander lyfter fram, att svaret är beroende av vilken del av rättstillämpningen som åsyftas. Hon förklarar vidare att det i doktrinen har hävdats att Skatteverket i praktiken tillämpar en genomsynsmetod men att denna också skulle strida mot Regeringsrättens praxis. Detta skulle innebära att man kan hävda att genomsyn finns i en bemärkelse (i tillämpningen hos Skatteverket) men inte i en annan (i tillämpningen hos Regeringsrätten).¹⁹ För att undvika denna problematik bör man enligt min mening kunna dela upp frågan i två delar. För det första om det i rättstillämpningen, underinstanser inräknat, förekommer en skatterättslig genomsynsmetod och för det andra om en eventuell sådan metod accepteras av Regeringsrätten och därmed kan sägas utgöra gällande rätt.

Gäverth & Möller beskriver sin tolkning av genomsyn och menar att det handlar om ”...en rättslig metod för att finna den verkliga innebörden av en serie rättshandlingar och inte en särskild princip vid lagtolkningen. Metoden tillämpas alltså på rättsfaktumsidan och inte på regelsidan.”²⁰ Det är en intressant distinktion som görs och torde, om den har giltighet, kunna innebära att genomsyn inte utgör en ny form av skatterättslig regel. Istället skulle det endast handla om ett sätt att tolka de fakta som är för handen, vilket även torde tala för att genomsyn inte strider mot det föreskriftskrav som anses följa av legalitetsprincipen.²¹ Mot det resonemanget kan emellertid invändas att genomsyn utgör en regel som dikterar hur subsumering av rättsfakta ska göras och därmed kvarstår det problematiska förhållandet till legalitetsprincipen.

2.2.2 Principen om rättshandlingars verkliga innebörd

I den svenska skattelagstiftningen saknas en bestämmelse som uttryckligen säger att

¹⁸ Exempel på detta kan finnas i en serie debattartiklar i Dagens Industri; Andersson DI 2007, Hellstrand DI 2007, Hultqvist DI 2007, Leidhammar DI 2007.

¹⁹ Rosander 2007, s. 60.

²⁰ Gäverth & Möller SN 2007, s. 654.

²¹ En vidare diskussion om relationen till den skatterättsliga legalitetsprincipen presenteras nedan i avsnitt 2.2.3.

rättshandlingars civilrättsliga innebörd ska läggas till grund för beskattningen. Att så är fallet synes emellertid vara en allmänt accepterad uppfattning.²² Hultqvist menar att man vid rättstillämpningen får utgå ifrån de civilrättsliga rättsförhållandena vid bedömningen av vilka skattemässiga konsekvenser ett visst handlande får. Civilrätten är alltså, som han uttrycker det, prejudiciell i förhållande till skatterätten.²³ Almendal uttrycker det som att ”...civilrättens prejudicerande betydelse kan förklaras med att den skatterättsliga kvalificeringen i stor utsträckning har gjorts beroende av civilrättsliga rättshandlingar (t.ex. köp, hyra, lön), ...”²⁴

En vedertagen uppfattning är att en rättshandling ska bedömas efter dess verkliga innebörd och att domstol kan frånga den beteckning som de skattskyldiga har givit rättshandlingen och istället beskatta utifrån den verkliga innebörden.²⁵ Om man undersöker rättshandlingars verkliga innebörd och kommer fram till att dess innebörd (civilrättsliga innebörd) skiljer sig från dess yttre form eller etikettering, kan alltså beskattningen komma att ske på ett sätt som avviker från rättshandlingens benämning. Teoretiskt sett kan en rättshandlings innebörd skilja sig från dess form på två olika sätt. Antingen saknar den helt något verkligt innehåll eller så har rättshandlingen ett reellt innehåll som dock avviker från dess form.²⁶

En rättshandling som helt saknar bakomliggande partsavsikt och där båda parter är införstådda med att det uppgivna innehållet i rättshandlingen inte kommer infrias brukar benämnas skenrättshandling (eller simulerad rättshandling). Denna typ av rättshandling saknar helt civilrättslig giltighet och innebörd. I enlighet med det kommer den heller inte att tillmätas någon betydelse vid en skatterättslig bedömning.²⁷ Vidare kan en rättshandling ha ett verkligt innehåll (och civilrättslig giltighet) som emellertid inte överensstämmer med den yttre form eller etikettering som rättshandlingen har givits. I dessa fall brukar man tala om rättshandling med oriktig benämning (eller dissimulerad rättshandling²⁸) och det gäller då att försöka fastställa vilken (civilrättslig) innebörd rättshandlingen har och därefter applicera

²² Gäverth & Möller SN 2007, s 652, Hultqvist SN 2007, s. 656 ff.

²³ Hultqvist SN 2007, s. 697.

²⁴ Almendal 2007, s. 143.

²⁵ Rosander 2007, s. 57 och däri gjorda hänvisningar.

²⁶ Rosander 2007, s. 58.

²⁷ Rosander 2007, s. 58.

²⁸ Avseende termerna simulerad och dissimulerad rättshandling, se Almendal 2007, s. 153ff.

relevanta skatterättsliga regler på det förhållandet, så kallad subsumtion²⁹.

Det har föreslagits att man bör använda termen ”*fastställande av verkliga innebörden*” för att beskriva en metod som tar sikte på rättshandlingar som har ett civilrättsligt innehåll som avviker från den benämning rättshandlingarna har åsatts. Den innebär att man i ett första steg försöker bestämma den verkliga civilrättsliga innebörden av en eller flera rättshandlingar för att sedan subsumera detta under det skatterättsliga regelverket.³⁰ En fördel med att använda denna benämning istället för genomsyn, helhetssyn eller någon liknande term är att man avskiljer den nyss nämnda termen från en särskild skattemässig genomsynsmetod. Inom doktrinen diskuteras om det existerar en sådan metod vilken i sådant fall skulle sträcka sig längre än till att enbart fastställa den civilrättsliga innebörden.³¹

En dom som, även om rätten inte använder termen, på ett tydligt sätt illustrerar innebörden av det jag i denna uppsats benämner principen om rättshandlingars verkliga innebörd är enligt min mening RÅ 1989 ref 62 I-II (förhandsbesked). Domen handlade om så kallad sale and lease back av fastighet respektive byggnad på ofri grund och omständigheterna var i korthet följande. En fastighetsägare avyttrar en fastighet till ett finansbolag men blir kvar i den som hyresgäst under en bestämd tidsperiod. Fastighetsägaren erhåller vid försäljningen en option att vid hyrestidens slut återköpa fastigheten till ett på förhand bestämt pris. Priset vid den ursprungliga försäljningen kommer att understiga marknadsvärdet för att undvika att beskattning utlöses. Hyresbeloppet och återköpspriset kommer att variera men utgör funktioner av varandra. Det rörde sig alltså om serie transaktioner i tre led; köp av fastighet, uthyrning under viss tid samt option på återköp av fastigheten och frågan var hur dessa skulle bedömas. Av särskild vikt var huruvida parterna hade haft för avsikt att överföra äganderätten till fastigheten.

Regeringsrätten gjorde en analys av de civilrättsliga förutsättningarna i målet och den analysen lades till grund för den skatterättsliga bedömningen av transaktionskedjan. Man diskuterar om innehållet i de företagna rättshandlingarna stämmer överens med den beteckning de har åsatts och prövar argument såväl för som emot. Att det man

²⁹ Rosander 2007, s. 62.

³⁰ Rosander 2007, s. 59.

³¹ Rosander 2007, s. 59ff och däri gjorda anvisningar. Se vidare underavsnitt 2.2.3.

har gjort är att försöka fastställa den civilrättsliga innebörden talar följande uttalande särskilt tydligt för ”Med hänsyn härtill bör avtalet om överlåtelse av fastigheten också kunna godtagas ... för såvitt det inte föreligger omständigheter som klart visar att den *reella och av parterna åsyftade innebörden* [min kurs.] i den totala transaktionen (överlåtelse-hyra-option) är en annan.”³²

Rätten konstaterar att det finns skäl som talar för att avtalen har en annan innebörd än den uppgivna men att dessa inte har tillräcklig styrka för att anse att rättsläget är något annat än vad som följer av parternas rättshandlingar och att den civilrättsliga bedömningen ska läggas till grund för beskattningen. Även om rätten i det här fallet kom fram till att beskattningen skulle ske utifrån rättshandlingarnas uppgivna form, visar domen i min mening tydligt på hur principen om rättshandlingars verkliga innebörd fungerar.

2.2.3 Särskild skatterättslig genomsynsmetod

Rosander skiljer mellan det som har redogjorts för i 2.2.2, nämligen principen om rättshandlingars verkliga innebörd, och en särskild skatterättslig genomsynsmetod. Hon menar att den förra är sedan länge allmänt accepterad och vanligt förekommande, men ifrågasätter om den senare finns och om den i så fall accepteras av Regeringsrätten. Principen om rättshandlingars verkliga innebörd sträcker sig endast till att medge en korrekt civilrättslig tolkning av rättshandlingar som i någon mån avviker från den beteckning de har givits, varpå de inordnas i det skatterättsliga systemet. En särskild skatterättslig genomsynsmetod skulle däremot gå längre och medge att rättshandlingar som är fullständigt civilrättsligt giltiga underkänns då de genomförs på grund av skatteskäl och där man uppnår en skatteförmån som inte är avsedd av lagstiftaren³³. Detta innebär alltså att metoden syftar till att åtgärda skatteflyktstransaktioner och en fråga som då uppkommer är hur den förhåller sig till Skatteflyktslagen. Rosander menar att om en särskild skatterättslig genomsynsmetod existerar och accepteras, skulle den inte tillföra någonting utöver det som redan täcks upp av den lagstiftade generalklausulen.³⁴

³² Riktigheten i den civilrättsliga analysen har diskuterats i doktrinen, se Gäverth SvSkT 1996, s. 746 och däri gjorda anvisningar.

³³ Rosander 2007, s. 57, 59.

³⁴ Rosander 2007, s. 66.

Frågan huruvida en sådan långtgående skatterättslig metod accepteras av Regeringsrätten diskuteras i doktrin och synes inte ha ett enkelt och klart svar. Det verkar inte heller gå att finna en klar beskrivning av vad metoden skulle innebära eller vilka förutsättningar som krävs för att den ska kunna tillämpas.³⁵ Jag kommer dock här att i ett första steg försöka utröna själva innebörden av metoden och hur den tillämpas för att i ett andra steg diskutera frågan huruvida den accepteras av Regeringsrätten eller inte.

Gäverth & Möller beskriver sin syn på genomsynsmetoden utifrån den praxis som hade bildats t.o.m. år 2003. De menar att Regeringsrätten inte har ifrågasatt den civilrättsliga giltigheten i sig, i de fall rätten har avvikit från civilrättsligt giltiga handlingar. Istället har Regeringsrätten enligt deras syn uttalat sig om hur rättshandlingarna ska bedömas i skatterättsligt hänseende. Vidare menar de att metoden innebär att man ska bedöma transaktionernas obligationsrättsliga innebörd men att analysen inte kan stanna där utan måste fortsätta och att ett skatterättsligt synsätt ska anläggas. Ur en ekonomisk/affärsässig synvinkel ska det faktiska slutresultatet av en transaktionskedja bedömas, för att utröna om detta överensstämmer med rättshandlingarnas civilrättsliga form. Om sådan överensstämmelse saknas skulle man inte behöva göra en obligationsrättslig omtolkning av rättshandlingarna utan endast pröva vilken beskattning som följer av dem³⁶. Gäverth brukar även tala om att genomsyn handlar om att hitta den verkliga *ekonomiska* innebörden av en serie rättshandlingar. Han menar att genomsyn ska tillämpas i fall "...när fråga är om en serie av giltiga rättshandlingar, vilkas *sammantagna ekonomiska innebörd* i realiteten är något annat än vad de olika enskilda rättshandlingarna var för sig utvisar i formellt hänseende."³⁷

En tydligare förklaring till vad som ligger i termen verklig *ekonomisk* innebörd till skillnad från verklig juridisk innebörd eller helt enkelt verklig innebörd hade varit önskvärt, då det i vart fall inte för mig framstår som självklart. Hultqvist synes ha en skeptisk förhållning till ett synsätt med olika typer av verkliga innebörder. Han för fram bristen på en underliggande teori, om innebörden av en ekonomisk verklig

³⁵ Exempel på olika åsikter i frågan går att finna i bl.a. Almendal 2007, s. 143ff, Rosander 2007, s. 59ff, Gäverth & Möller SN 2007, s. 652ff, Hultqvist SN 2007, s. 696ff, Kardvik SN 2007, s. 433ff.

³⁶ Gäverth & Möller SN 2007, s. 653 f.

³⁷ Gäverth SvSkT 1996, s. 736, 738.

innebörd, som argument för att det i Regeringsrättens praxis torde vara den verkliga civilrättsliga innebörden som avses.³⁸ Pålsson ifrågasätter giltigheten i begreppet verklig innebörd hos en rättshandling och menar att den på ett missvisande sätt antyder att användningen av juridiska begrepp är objektiv och värderingsfri. Vidare menar han att rättshandlingar definieras genom konstruktionen av rättsliga begrepp. Dessa begrepp är sociala konstruktioner som saknar givna motsvarigheter i den yttre verkligheten och inte kan existera utan människors medvetande.³⁹ En följd av det resonemanget torde vara att det är omöjligt att finna *en* allenarådande verklig och rätt innebörd av en rättshandling. Snarare borde var och en som bedömer de fakta som är för handen kunna komma till olika slutsatser som speglar bedömarens egna värderingar. Sökandet efter den verkliga innebörden borde därmed vara en omöjlig uppgift och användandet av termen som juridiskt begrepp mindre lyckat.

När det sedan gäller frågan, om huruvida en särskild skatterättslig genomsynsmetod har accepterats av Regeringsrätten eller inte, synes åsikterna gå vitt isär. Bergström är av den uppfattningen att någon sådan metod inte tillämpas av Regeringsrätten, i vart fall inte sedan 1990-talet och framåt. Av en analys av de rättsfall som brukar användas som argument för att skatterättslig genomsynsmetod tillämpas, drar han slutsatsen att Regeringsrättens analys stannar vid en civilrättslig tolkning av de aktuella avtalen. Det är alltså inte fråga om att Regeringsrätten har uttryckt en vilja att utveckla en särskild skatterättslig genomsynsprincip. Han menar vidare att Regeringsrätten bygger sin analys på en civilrättslig bedömning, att den i vissa fall kan ha varit felaktig men att detta förhållande inte ska tas till intäkt för att man använt sig av skatterättslig genomsyn.⁴⁰

Möller kommenterar Bergströms synpunkter i en artikel och lyfter fram ett antal argument ”för att domstolen tillämpar en särskild skatterättslig princip om rättshandlingars verkliga innebörd”. Bland annat nämner han att Regeringsrätten inte brukar uttala att den tillämpar civillag och menar att, när rätten uttalar att ”beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts”, innebär detta ett särskilt skatterättsligt synsätt.⁴¹ Frågan kompliceras just av att Regeringsrätten i sin praxis inte uttryckligen nämner vilken

³⁸ Hultqvist SN 2007, s. 702.

³⁹ Pålsson SN 2007, s. 683.

⁴⁰ Bergström SN 2003, s. 2.

⁴¹ Möller SN 2003, s. 574.

metod man använder sig av eller på vilket sätt man grundar sin analys. Hade ett sådant klagande uttalande gjorts hade frågan om skatterättslig genomsynsmetod vara eller icke vara och innebörd kunnat få ett klart svar. Bergström menar dock att det kan finnas flera förklaringar till att ett sådant uttalande inte har gjorts och att man inte bör tolka det som ett argument för en acceptans av en särskild skatterättslig genomsynsmetod hos Regeringsrätten.

Regeringsrätten avgörande i RÅ 2004 ref 27 har rönt stor uppmärksamhet i den skatterättsliga doktrinen och har använts som argument såväl för som emot en acceptans av en särskild skatterättslig genomsynsmetod. I korthet var omständigheterna i fallet följande. H.J. upplät avverkningsrätter på en fastighet till två av hennes make ägda bolag, AB A och AB B. Dessa bolag vidareöverlät avverkningsrätterna i sin tur till, ett från H.J. fristående bolag, AB C. Den ersättning som H.J. erhållit från AB A och AB B (700 000 kr resp. 90 000 kr) understeg väsentligen vad dessa bolag i sin tur erhållit från AB C (1 000 000 kr resp. 106 000 kr). Skattemyndigheten beslutade att uttagsbeskatta H.J. för i huvudsak skillnaden mellan vad hon erhållit från AB A respektive AB B och vad dessa bolag erhållit från AB C (dvs. 300 000 kr resp. 16 000 kr). Vidare beslutade skattemyndigheten att med tillämpning av genomsyn beskatta henne för hela den ersättning hon erhållit från sin makes båda bolag (dvs. 700 000 kr resp 90 000 kr). Skattemyndigheten vann bifall i underinstanserna med resultat att hon blev såväl uttagsbeskattad för mellanskillnaden som beskattad för den hela ersättning hon fått från AB A och AB B med tillämpning av genomsyn.⁴²

Regeringsrätten anförde inledningsvis det omöjliga i att grunda beskattningen på såväl att upplåtelse skett direkt till makens båda bolag som att de gjorts direkt till AB C. Skattemyndigheten ändrade sin talan och anförde istället att beskattningen i första hand i sin helhet skulle ske som om upplåtelse hade gjorts direkt till AB C. Rätten beslutade att inte, såsom skattemyndigheten yrkat, beskatta H.J. genom att tillämpa genomsyn. Istället uttagsbeskattades hon för skillnaden mellan ersättningen hon erhållit från AB A respektive AB B och vad de båda bolagen erhållit från AB C (300 000 kr resp. 16 000 kr). I motiveringen till domen uttalar rätten att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd och att en sådan

⁴² Efter avdrag för återställningskostnader om skäliga 50 000 kr.

bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. Detta uttalande har Gäverth & Möller tagit till intäkt för att en särskild skatterättslig genomsynsметод accepteras.⁴³ Hultqvist å andra sidan, verkar tolka domen som ett uttryck för att möjligheterna till att på något sätt omtolka rättshandlingar stannar vid det jag i denna uppsats kallar för principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Med andra ord skulle domen innebära att möjligheterna till att använda en метод som sträcker sig längre än så stängs.⁴⁴ Även Rosander ger uttryck för att Regeringsrätten i och med domen har stängt möjligheterna till att angripa rättshandlingar där den verkliga innebörden överensstämmer med den uppgivna, utan att använda sig av Skatteflyktslagen. Hon påpekar dock i likhet med Hultqvist att rättsläget fortfarande är osäkert och att det har fortsatt meddelas domar som avviker från Regeringsrättens argumentation.⁴⁵

Rosander menar vidare att de tankar om legalitet som finns i Sverige, talar för att det inte har accepterats någon skatterättslig genomsynsметод i svensk rätt. Legalitetsprincipen anses vara en mycket viktig princip i det svenska rättssystemet och den har inom det skatterättsliga området kommit till uttryck genom *nullum tributum sine lege*, ingen skatt utan lag.⁴⁶ Innebörden av principen har ingående diskuterats i doktrin⁴⁷ och kan kraftigt förenklat sägas innebära ett krav på stöd i lag, eller i vart fall föreskrift, för att skatt ska få tas ut.⁴⁸ Den kan vidare sägas innebära ett förbud mot analog rättstillämpning, krav på förutsebarhet för den skattskyldige och likformighet i rättstillämpningen.⁴⁹ Hultqvist menar att man kan skilja mellan relativa och absoluta principer, där den förra ska beaktas tillsammans med andra rättsliga principer, medan en absolut princip är av grundläggande karaktär och kan inte åsidosättas av andra intressen. Han menar att föreskriftskravet måste anses vara en sådan absolut princip som dessutom uttryckligen är stadgad i regeringsformen.

Det kan ifrågasättas om inte en särskild skatterättslig genomsynsметод kan anses strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen och exempelvis anför Rosander att

⁴³ Gäverth SvSkT 1996, s. 657f.

⁴⁴ Hultqvist SN 2007, s. 700.

⁴⁵ Rosander 2007, s. 64.

⁴⁶ Rosander 2007, s. 77f.

⁴⁷ Almendal 2007, s. 57.

⁴⁸ Hultqvist 1995, s. 126.

⁴⁹ Almendal 2007, s. 57.

en sådan metod kan äventyra kravet på förutsebarhet⁵⁰. Enligt min mening torde det även vara tänkbart att en skatterättslig genomsynsmetod, som har karaktär av en metod som fyller ut den materiella lagstiftningen där den är bristfällig, inte överensstämmer med föreskriftskravet. Gäverth och Möller är emellertid av uppfattningen att genomsyn är en rättslig metod som används för att finna den verkliga innebörden av en serie rättshandlingar.⁵¹ Det rör sig enligt deras synsätt alltså inte om någon rättslig princip som kan betraktas som en form av regel. Istället är det fråga om en metod som används på rättsfaktumsidan, det vill säga för att tolka vilka rättsfakta som är för handen. Med detta synsätt torde genomsyn inte kunna anses strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen, då den inte kan sägas tillföra något i materiellt hänseende.

2.3.4 Serie av sammankopplade rättshandlingar

Jag har hittills använt mig av termen genomsyn men som tidigare nämnts förekommer även begreppet helhetssyn. Almendal menar att de båda termerna troligen utgör två olika beteckningar för samma metod för rättslig kvalificering av skatteanpassade transaktioner. Hon spekulerar i om den förskjutning i terminologi som har skett i rättstillämpningen från termen genomsyn till helhetssyn kan ha sin förklaring i den kritik som har framförts mot genomsynsmetoden i doktrinen.⁵² En möjlig tolkning kan enligt min mening vara att det finns en viss skillnad i att helhetssyn innebär att man gör en samlad bedömning av en serie transaktioner, till skillnad från enstaka rättshandling. I det så kallade Nordbäcksmålet⁵³ slog Regeringsrätten fast att bedömningen av den serie av rättshandlingar som var för handen, skulle ske stegvis och inte genom en samlad bedömning av förfarandet. Det principiella uttalandet medförde alltså att det inte var möjligt att se till den sammantagna innebörden av ett flertal rättshandlingar.⁵⁴ Utvecklingen av praxis har emellertid gått i riktning mot en helhetssyn där den sammantagna innebörden av en serie rättshandlingar läggs till grund för beskattningen och får numera anses vara allmänt vedertagen.⁵⁵

⁵⁰ Rosander 2007, s. 52. I sammanhanget benämner hon det ”praxismetod mot skatteflykt” men det torde överensstämma med skatterättslig genomsynsmetod.

⁵¹ Gäverth & Möller SN 2007, s. 654.

⁵² Almendal 2007, s. 150.

⁵³ RÅ 1953 ref 10.

⁵⁴ SOU 1975:77, s. 55.

⁵⁵ Se Almendal 2007, s. 145f, 150 och däri gjorda anvisningar.

2.3 Skatteflyktslagen

Sverige har sedan 1980 med undantag för en period under tidigt 1990-tal haft en allmän skatteflyktsklausul i olika skepnader. Sedan den första versionen av Skatteflyktslagen, eller generalklausulen, infördes har det visat sig att lagens rekvisit har varit svåra att tillämpa i praktiken.⁵⁶ Det har även ifrågasatts om generalklausulen står i konflikt med den skatterättsliga legalitetsprincipen och om den i tillräcklig utsträckning tillgodoser kravet på förutsebarhet⁵⁷. Som främsta argument för införandet av en skatteflyktsklausul anförs den allmänpreventiva effekten som ett införande medför och man menar att de skattskyldiga inte längre kan räkna med att nå framgång bara för att man funnit en metod att undvika skatt på som har formell överensstämmelse med de materiella reglerna.⁵⁸ Skatteflyktslagen i sin nuvarande utformning gäller för rättshandlingar som har företagits efter 1997 och innebär i vissa avseenden en skärpning jämfört med de tidigare bestämmelserna.⁵⁹ Lagen är inte tillämplig på alla typer av skatter utan är numera begränsad till att omfatta kommunal och statlig inkomstskatt⁶⁰. Den är utformad som en generalklausul med allmänna bestämmelser som gör det möjligt att angripa skatteflyktsåtgärder som formellt sett stämmer överens med skattesystemets ordinära materiella regler.

Om klausulen är tillämplig kan taxeringen ske på tre olika sätt. Det första alternativet kan tillämpas i situationer där den skattskyldige har valt ett förfarande som framstår som en omväg, i förhållande till ett närmare till hands liggande förfarande. Taxeringen ska då istället ske som om den skattskyldige valt detta närmare till hands liggande förfarande. Det andra alternativ som ges är att taxeringen ska ske utifrån att man bortser ifrån den företagna rättshandlingen. Den tar sikte främst på situationer där det inte finns något alternativt förfarande som taxeringen istället kan baseras på. Om det inte går att tillämpa någon av de två nyssnämnda grunderna för taxeringen eller om det skulle leda till ett oskäligt resultat kan taxeringen istället ske utifrån skälighet.⁶¹

För att kunna tillämpa klausulen ska fyra rekvisit vara uppfyllda och bestämmelsen

⁵⁶ Prop. 1996/97:170, s. 34.

⁵⁷ Prop. 1996/97:170, s. 35f, se även Hultqvist 1995, kap. 3.

⁵⁸ Rabe & Melbi, s. 544.

⁵⁹ Prop. 1996/97:170 s. 1.

⁶⁰ Fram till slopandet av förmögenhetsskatt den 1 januari 2007 omfattade lagen även detta skatteslag.

⁶¹ Jmf. 3 § SBL.

är utformad så att den gäller för företagna rättshandlingar vilket medför att lagen inte kan tillämpas på ren passivitet.⁶² Första punkten i bestämmelsen innebär ett krav på att rättshandlingen ingår i ett förfarande som har medfört en väsentlig skatteförmån. Detta innebär en lindring till förmån för den skattskyldige jämfört med bestämmelsens tidigare lydelse, då det endast krävdes en icke oväsentlig skatteförmån. Storleken på skatteförmånen har inte preciserats men av förarbetena till lagen framgår att det bör krävas en betydligt större skatteförmån än några tusental kronor.⁶³

Enligt Skatteflyktslagens tidigare bestämmelser ställdes det krav på att den rättshandling som man vid taxeringen bortser ifrån hade företagits direkt av den skattskyldige själv, det så kallade identitetskravet. I lagens nya utformning är kravet ändrat och det räcker istället att den skattskyldige indirekt har medverkat i rättshandlingen. Avsikten är emellertid inte att regeln ska omfatta situationer då närstående erhåller skatteförmånen.⁶⁴ Ett annat rekvisit som även det har skärpts är det så kallade avsiktsrekvisitet som numera kräver att det övervägande skälet för förfarandet ska ha varit att uppnå den erhållna skattefördelen. Innebörden av detta subjektiva rekvisit är att det vid en objektiv betraktelse krävs att skatteförmånen väger tyngre än alla andra skäl för handlandet och det är den skattskyldige som har bevisbördan för att göra sannolikt att så inte är fallet.⁶⁵ Dess tidigare lydelse var ”det huvudsakliga skälet” och innebörden av detta har sagts vara att förfarandet helt eller i viktiga delar skall framstå som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.⁶⁶

Det är svårt att i Regeringsrättens domar finna mer utförliga resonemang kring hur omständigheterna i målet förhåller sig till de rekvisit som nu har redogjorts för och ofta rör det sig om enkla konstateranden av att rekvisiten är uppfyllda.

I RÅ 2001 ref 21 II (förhandsbesked) var det fråga om avdragsrätt för koncernbidrag som skulle finansieras genom aktieägartillskott. Regeringsrätten fann att förfarandet medförde en väsentlig skatteförmån, att bolaget i fråga skulle medverka i transaktionerna och att förfarandet förutom skatteförmånen framstod som

⁶² LLMS, s. 617.

⁶³ Prop. 1996/97:170, s. 45.

⁶⁴ Rabe & Melbi, s. 546.

⁶⁵ Rabe & Melbi, s. 546.

⁶⁶ Prop. 1996/97:170, s. 17.

meningslöst och att därmed även avsiktsrekvisitet var uppfyllt.

Till lagens sista rekvisit att ”en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”⁶⁷ ges i domen en mer utförlig motivering. Den tidigare lydelsen av rekvisitet uttrycktes med orden ”strida mot lagstiftningens grunder” och visade sig vara svårtillämpat i praktiken. Rekvisitet bedömdes ha lett till att generalklausulen i ett antal fall inte kunnat tillämpas och för att komma tillrätta med problematiken infördes istället den nuvarande lydelsen. Avsikten med förändringen var bland annat att större vikt skulle läggas vid lagtexten och rättsreglernas systematik, på bekostnad av förarbeten och motivuttalanden. Hänsyn ska alltså tas till såväl skattebestämmelsernas allmänna utformning som till de regler som direkt är tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.⁶⁸

I den nämnda domen gjorde Regeringsrätten en genomgång av den aktuella lagstiftningen och kommer, utan hänvisningar till förarbeten, fram till att en taxering baserad på förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Domen har dock kritiserats av Hultqvist som menar att det är svårt att finna det syfte som Regeringsrätten gör i de aktuella bestämmelserna och menar att tolkningen snarare innebär en komplettering av lagstiftningen.

Ännu har relativt få fall prövats av Regeringsrätten men en färsk sammanställning av rättsfall som har publicerats av Skatteverket visar att lagen vid ett antal tillfällen har varit möjlig att tillämpa.⁶⁹ I de flesta av de fall där Skatteflyktslagen inte har kunnat tillämpas är det frågan om taxeringen skulle strida mot lagstiftningens syfte som har hindrat en tillämpning av lagen. Ett exempel på när Regeringsrätten har funnit att Skatteflyktslagen varit tillämplig och där förhållandet till lagstiftningens syfte diskuteras någorlunda utförligt är RÅ 2002 ref. 24 (förhandsbesked). I fallet skulle ägarna till ett aktiebolag tillfälligt skapa en situation där koncernbidragsrätt uppkom mellan en av ägarna och bolaget, genom att uppnå ett ägande som översteg 90

⁶⁷ 2 § 4p. SFL.

⁶⁸ Prop. 1996/97:170 s. 38f.

⁶⁹ Skatteverkets Handledning del 1, s. 199. Domar meddelade till och med slutet av år 2007 är medtagna i sammanställningen.

procent. I domen framhålls att syftet med bestämmelserna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än om verksamheten hade bedrivits som ett enda företag och man hänvisar till ett förarbetsuttalande där det sägs att sådan resultatutjämnning endast kan accepteras då företagen klart framstår som en enda skattskyldig. Vidare hänvisas till ett annat förarbetsuttalande där situationen för den specifika typ av bolag (kraftverksbolag) som var handen diskuteras. Med motiveringen att de båda bolagen inte framstår som en enda skattskyldig och att någon reell ägarförändring inte varit åsyftad konstateras att en taxering utifrån förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.

Det intressanta med motiveringen är att de bärande argumenten så starkt knyts till förarbeten när den nya Skatteflyktslagen just skulle minska betydelsen av desamma. I Svensk Skattetidning kommenterar Hultqvist domen och kritiserar just faktumet att man har sökt syftet med reglerna i förarbeten och menar att dessa syften inte framgår av de aktuella lagreglerna. Han kommenterar vidare ett antal andra domar där Skatteflyktslagen varit tillämplig och synes vara skeptisk till om man lyckats med utformningen av den nya lagen.⁷⁰ Sedan artikeln publicerades har emellertid ett par domar avgjorts av Regeringsrätten där generalklausulen har tillämpats⁷¹ och även om den inte är helt befriad från problem, i vart fall inte ur ett akademiskt perspektiv, verkar lagen fungera och vara möjlig att tillämpa.

2.4 Sammanfattning

Begreppet skatteflykt kan sägas innefatta sådana förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå skatteförmåner som inte har varit avsedda av lagstiftaren. Det rör sig om rättshandlingar som är fullständigt civilrättsligt giltiga men som även är skatterättsligt giltiga, så länge det inte finns en särskild metod för att angripa en skatteflyktstransaktion i det aktuella rättssystemet. Begreppet bör avskiljas från handlingar som utgör skattebrott, vilket kräver att den skattskyldige har lämnat oriktiga uppgifter.

Inom den skatterättsliga doktrinen har under lång tid förekomsten och innebörden av

⁷⁰ Hultqvist SvSkT 2005, s. 318f.

⁷¹ Se RÅ 2006 not 89 och RÅ 2007 not 65.

en genomsynsметод diskuterats. Denna метод har förekommit under ett antal liknande benämningar och rättsläget är här relativt osäkert. Som exempel på olika termer som förekommer kan nämnas *helhetssyn*, att se till rättshandlingars *ekonomiska verkliga innebörd* eller dess *verkliga, reella* eller *ekonomiska innebörd*. Förutom osäkerheten kring vad begreppet ska kallas för, råder det även meningsskiljaktigheter kring vilken innebörd det har. Det har föreslagits att man bör skilja mellan den så kallade principen om rättshandlingars verkliga innebörd och en särskild skatterättslig genomsynsprincip. Den förra innebär att man i ett första steg försöker fastställa den verkliga civilrättsliga innebörden av en eller flera rättshandlingar för att sedan subsumera detta under det skatterättsliga regelverket. Den tar sikte på rättshandlingar som har ett innehåll som avviker från den benämning de har åsatts och kan tillämpas på såväl enstaka som en serie av rättshandlingar.

En särskild skatterättslig genomsynsprincip skulle däremot gå längre och innebära att rättshandlingar, som har fullständig civilrättslig giltighet och vars innehåll stämmer överens med dess form, underkänns då de genomförs på grund av skatteskal. Det har diskuterats om en sådan метод accepteras av Regeringsrätten och rättsläget får här sägas vara osäkert. Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref 27 har tolkats som ett uttryck såväl för som emot en acceptans och något klart svar kan inte ges. Vidare aktualiseras frågan om en särskild skatterättslig genomsynsprincip kan strida mot legalitetsprincipen och risken för att den skulle göra det, har använts som argument för att metoden inte ska anses vara accepterad.

År 1998 infördes en ny Skatteflyktslag efter att den gamla hade visat sig vara svår att tillämpa. Den nya lagen innebär i vissa avseenden en skärpning till nackdel för de skattskyldiga men också en viss uppluckring. Lagen tillämpas på rättshandlingar företagna efter 1997 och får tillämpas i länsrätt som första instans efter yrkande av Skatteverket. Lagen är som dess namn antyder avsedd att användas mot skatteflykttransaktioner, det vill säga civilrättsligt giltiga rättshandlingar som används, för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser, i syfte att uppnå skatteförmåner som inte har varit avsedda av lagstiftaren. Lagen har vid ett antal tillfällen varit föremål för prövning sedan den infördes och har, även om frågan diskuteras, funnits vara effektiv och möjlig att tillämpa.

3 "Handelsbolagslösningen"

3.1 Beskrivning av upplägget

Skatteverket har på sin hemsida publicerat ett skattemässigt upplägg som de kallar för "handelsbolagslösningen" och som myndigheten har för avsikt att låta prövas av domstol. Den beskrivning Skatteverket har gjort av upplägget kommer jag här efter benämna typupplägg och analysen kommer också att utgå ifrån denna beskrivning. Emellertid förekommer det att upplägget konstrueras med vissa skillnader. Dessa skillnader kommer att beskrivas nedan och eventuella skattemässiga följder av skillnaderna kommer att diskuteras. Upplägget används i en situation där ett företag vill avyttra en tillgång, typiskt sett en fastighet, och samtidigt undvika beskattning av den kapitalvinst som därmed uppkommer. Detta är emellertid inget nytt utan samma effekt har även tidigare kunnat åstadkommas genom att istället förpacka tillgången i ett aktiebolag. Det nya med "handelsbolagslösningen" är att man gör det möjligt för köparen att erhålla omedelbart avdrag för större delen av anskaffningskostnaden. Här handlar det alltså främst om att åstadkomma en situation där köparens möjlighet att göra avdrag för den förvärvade tillgången tidigareläggs. I normalfallet hade värdeminskningssavdrag medgetts i enlighet med vanliga regler vilket för en byggnad innebär en avskrivningstakt på 20 till 50 år.⁷²

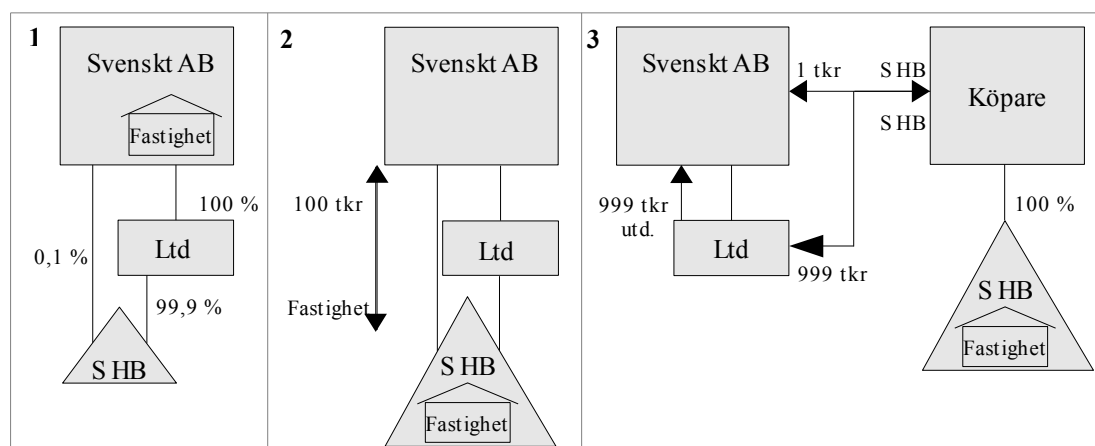
Upplägget kan alltså sägas bestå av två delar och två huvudaktörer där den första är det säljande företaget som vill undvika beskattning av den kapitalvinst som uppstår och den andra det köpande företaget som söker åstadkomma en situation där direktavdrag för fastighetens hela värde möjliggörs. Dessa två parter är i typupplägget inte på något sätt närstående utan är oberoende parter som dock kan förutsättas vara införstådda med de skattemässiga avsikterna.

3.1.1 Typupplägg

Strukturen i typupplägget illustreras nedan i figur 1 och i ursprungsläget finns ett svenskt aktiebolag som vill avyttra en tillgång, vanligtvis en fastighet med ett marknadsvärde som klart överstiger det skattemässiga värdet. I ett första skede bildar det svenska aktiebolaget ett utländskt bolag vilket det äger till 100 %, nedan betecknat med Ltd. Därefter bildas ett svenskt handelsbolag, nedan betecknat med

⁷² Jmf. 19 kap 5-6 §§ IL och SKV A 2005:5.

S HB, gemensamt av Svenskt AB och Ltd. Svenskt AB äger i typfallet endast en mycket liten andel direkt, här illustrerat med 0,1 %, och Ltd äger resterande del. I nästa steg avyttrar Svenskt AB fastigheten för dess skattemässiga värde om 100 000 kr till S HB. Eftersom transaktionen görs till underpris måste förutsättningarna för en så kallad kvalificerad underprisöverlåtelse vara uppfyllda för att uttagsbeskattning, upp till marknadsvärdet om 1 000 000 kr, inte ska ske.⁷³ Fastigheten är nu förpackad i S HB och Svenskt AB och Ltd avyttrar andelarna i handelsbolaget, innehållande fastigheten, till den tilltänkte externa köparen för marknadsvärdet. I den stat där Ltd har sin hemvist beskattas den kapitalvinst som uppstår vid försäljningen av S HB inte alls eller till mycket låg skattesats. Sedan kan vinsten skattefritt delas ut till Svenskt AB i enlighet med reglerna om utdelning på näringsbetingade andelar i 24 kap Inkomstskattelagen (IL).



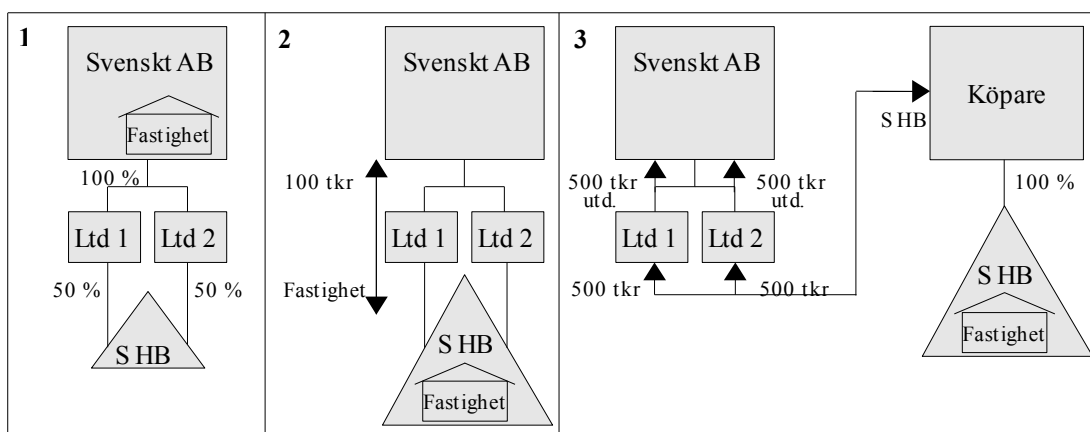
Figur 1

Den externa köparen vill nu skapa en situation där bolaget erhåller skattemässigt avdrag för större delen av fastighetens värde. Detta kan uppnås genom att fastigheten i samband med likvidationen utskiftas till skattemässigt värde. Kvar i S HB finns i det här skedet tillgångar motsvarande fastighetens skattemässiga värde. Moderbolaget likviderar sedan S HB varpå en avdragsgill kapitalförlust uppkommer som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet för andelarna i S HB och fastighetens skattemässiga värde, det vill säga 900 000 kr.

⁷³ Jmf. 23 kap. IL.

3.1.2 Alternativa utformningar

Som tidigare nämnts förekommer alternativa utformningar av upplägget och Skatterättsnämnden har nyligen prövat ett sådant fall.⁷⁴ Prövningen avsåg emellertid endast den del som rör säljarens skattefrihet och förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten men har ännu inte avgjorts. Strukturen i upplägget skiljer sig från typupplägget på så vis att Svenskt AB inte har något direkt ägande i S HB. Istället äger Svenskt AB två utländska bolag, Ltd 1 och Ltd 2, som i sin tur äger handelsbolaget, vilket illustreras i figur 2 nedan. Anknytningen till Sverige saknas därmed i det mellanliggande ägarledet och eventuella skattemässiga effekter av det förhållandet kommer att utredas vidare i den fortsatta framställningen.



Figur 2

3.2 Skatterättsliga frågor

3.2.1 Underprisöverlåtelse

En överlåtelse till underpris skall normalt uttagsbeskattas hos det överlåtande företaget och utdelningsbeskattas hos ägarna till företaget i enlighet med reglerna i 22 kap IL. Under vissa förutsättningar finns dock möjlighet att i enlighet med reglerna i 23 kap IL undgå uttagsbeskattning och en sådan överlåtelse som uppfyller de kraven brukar benämnas kvalificerad underprisöverlåtelse.⁷⁵ Syftet med att i vissa fall underlätta uttagsbeskattning är bland annat att underlätta genomförandet av omstruktureringar utan att skattehänsyn ska utgöra ett hinder.⁷⁶ Tanken med

⁷⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 december 2007.

⁷⁵ Termen kvalificerad underprisöverlåtelse föreslogs i SOU 2005:99 s. 19 och används fortsättningsvis i denna framställning.

⁷⁶ Se prop. 1998/99:15, s. 136f.

bestämmelserna är att tillåta att den latent skatteskulden, som finns hos en tillgång som har ett skattemässigt värde som understiger dess verkliga värde, kan föras över till en ny ägare utan att beskattning utlöses omedelbart. Emellertid är det inte meningen att reglerna ska möjliggöra att någon slutlig skattelättnad uppkommer.⁷⁷

För att undvika ett sådant definitivt skatteundandragande, uppställs ett antal villkor för att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas. De kriterier som jag anser är relevanta att bedöma i detta fall är huruvida det överlåtna objektet kan anses utgöra en hel verksamhetsgren samt huruvida förvärvaren efter förvärvet är skattskyldigt för den verksamhet som förvärvet avser. Jag kommer även kort att beröra ett förbud mot tidigare års underskott hos förvärvaren.

3.2.1.1 Verksamhetsgren

När det överlåtande företaget inte kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till det förvärvande bolaget har lagstiftaren inskränkt möjligheterna till att göra en kvalificerad underprisöverlåtelse till de fall då överlåtelsen avser en hel näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Att koncernbidrag inte kan lämnas följer av att handelsbolag är helt undantagna från reglerna om koncernbidrag enligt 35 kap 2 § IL. Frågan är då vad som innefattas av begreppet verksamhetsgren vilket definieras i 2 kap 25 § IL som ”...sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.”. Innebörden av denna legaldefinition har i doktrinen kritiserats för att vara vag och den ledning som går att finna i förarbeten är begränsad.⁷⁸ I prop. 1998/99:15 ges uttryck för meningen att ägande och förvaltande av såväl enstaka fartyg som fastighet kan utgöra en verksamhetsgren under förutsättning att det framstår som lämpligt att bedriva verksamheten självständigt.⁷⁹ I doktrin har det diskuterats utifrån vilket perspektiv frågan om lämplighet ska bedömas och den rådande uppfattningen synes vara att analysen ska göras utifrån köparens perspektiv.⁸⁰ Nilsson & Ugglan analyserar frågan och kommer till slutsatsen att bedömningen ska göras utifrån en förvärvares synpunkt och att denna förvärvare borde vara en tänkt objektiv sådan och inte den faktiska förvärvaren. Emellertid uttrycker de en reservation för att rättsläget är oklart när det gäller huruvida det är

⁷⁷ Se prop. 1998/99:15, s. 117.

⁷⁸ Se t.ex. Nilsson & Ugglan SvSkT 2003, s. 305 respektive prop. 1998/99:15, s. 138.

⁷⁹ Se prop. 1998/99:15, s. 138.

⁸⁰ Se bl.a. Alhager SN 2002, s. 675, Höglund, s. 109.

den faktiska, eller en tänkt förvärvare, som är utgångspunkt för analysen.⁸¹

Fastigheter, som det i typfallet rör sig om, har som tidigare nämnts i förarbeten förklarats kunna utgöra en verksamhetsgren och så har även funnits vara fallet vid ett antal tillfällen i praxis. Regeringsrätten har i tre avgöranden, som gällde överklagade förhandsbesked, fastslagit Skatterättsnämndens bedömning att de aktuella fastigheterna, med hänsyn till deras användning, lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.⁸² Av motiveringarna är det svårt att utläsa ur vilket perspektiv bedömningen har gjorts, men nämnden hänvisar till fastigheternas användning. Om detta syftar till användningen före eller efter omstruktureringen framgår emellertid inte. Någon säker slutsats i frågan om en fastighet som ska överlåtas till underpris såsom i typupplägget kan komma att godtas vid en bedömning av domstol är svår att dra av det aktuella rättsläget. Emellertid förefaller det med hänsyn till de nyssnämnda domarna troligt att en fastighet i "handelsbolagslösningen" kan godtas som en verksamhetsgren.

3.2.1.2 Skattskyldighet

För att en underprisöverlåtelse skall vara undantagen från uttagsbeskattning enligt 23 kap IL krävs det enligt 16 § st 1 att förvärvaren efter förvärvet är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet som den överlåtna tillgången (fastigheten) kommer att ingå i. Det är ett svenskt handelsbolag som förvärvar fastigheten men ett handelsbolag är inte skattesubjekt utan beskattning av dess löpande inkomster sker hos istället delägarna och då utsträcker sig kravet på skattskyldighet istället till samtliga delägare i handelsbolaget⁸³. Eftersom det i typupplägget är ett utländskt företag som äger den största andelen i handelsbolaget är frågan om det är skattskyldigt i Sverige för handelsbolagets inkomster. Ett utländskt företag som är att anse som en juridisk person är, enligt 6 kap 7 § IL, begränsat skattskyldigt i Sverige och är därmed inte skattskyldigt för vare sig löpande inkomster avseende en andel i ett svenskt handelsbolag eller kapitalvinst vid försäljning av detsamma.⁸⁴ Emellertid är utländska juridiska personer enligt 6 kap 11 § 1p IL skattskyldiga i Sverige för

⁸¹ Nilsson & Uggla SvSkT 2003, s. 315.

⁸² RÅ 2004 ref 140, RÅ 2004 not 197 samt RÅ 2006 ref 80.

⁸³ 5 kap. 1 § IL, 23 kap. 16 § 3 st.

⁸⁴ Jmf 5 kap 3 § 2 st IL jämte 6 kap 11 § motsatsvis. Se även avsnitt 3.2.2 där möjligheten diskuteras att det utländska ägarföretaget genom sina andelar i handelsbolaget anses bedriva näringsverksamhet i ett fast driftställe.

inkomster som är hänförliga till en fastighet som är belägen i Sverige. Detta gäller såväl löpande inkomster som kapitalvinst vid försäljning av fastigheten och kravet på skattskyldighet torde således vara uppfyllt.

Vidare gäller att inkomst som är hänförlig till fastigheten inte får vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal. Detta är en fråga som måste utredas särskilt för varje aktuellt land. Som exempel kan nämnas vad som gäller enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern där sådana inkomster inte undantas från beskattning. Full beskattning får ske i Sverige varpå den skattskyldige har rätt till avräkning av detta belopp från den cypriotiska skatten.⁸⁵

Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked, den 31 mars 2006 och den 27 december 2007 (båda överklagade), haft att ta ställning till liknande situationer. I båda fallen kom nämnden fram till att kravet på skattskyldighet var uppfyllt men i det sistnämnda anförde en skiljaktig minoritet i korthet följande. Av lydelsen av 16 § 1 st IL framgår att en tillgång kan anses ingå i näringsverksamhet endast om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan är vilken innebörd ordet avyttring har i detta sammanhang och om det endast avser en direkt avyttring av en tillgång eller om det även kan anses innefatta en indirekt avyttring av en tillgång förpackad i ett handelsbolag. Man framhöll att ordalydelsen medger båda dessa tolkningar och att man i en sådan situation bör välja den tolkning som bäst uppfyller syftet med bestämmelsen. Eftersom syftet med regeln inte är att tillåta den typ av definitiva skattelättnader som uppkommer i den aktuella situationen, kan kravet på skattskyldighet inte anses vara uppfyllt och därmed kan underprisöverlåtelsen inte godtas. Argumentationen verkar anknyta till den skattemässiga transparens som allmänt gäller för handelsbolag, men en fråga är i min mening om det är möjligt att göra en sådan extensiv tolkning av skattelag och ett säkert svar på vad som gäller kan lämnas först då Regeringsrätten har prövat frågan.

3.2.1.3 Förbud mot tidigare års underskott

När förvärvaren är ett svenskt handelsbolag gäller enligt 23 kap. 26 § IL att det, under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker, inte får ha

⁸⁵ Jmf art. 6 och art. 21 p. 1a Lag (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern.

uppkommit underskott hos någon delägare som är ett företag. Regeln innebär alltså ett förbud mot så kallade inrullade underskott och kravet utsträcker sig även till att omfatta samtliga företag som delägaren kan lämna koncernbidrag till med avdragsrätt. Om en tillgång överlåts till underpris till ett företag med underskott och övervärdet hos tillgången realiserats åstadkoms en resultatutjämnning som motsvarar den som uppnås genom att lämna koncernbidrag. Bestämmelsen har därför tillkommit för att undvika att reglerna om koncernbidrag urholkas genom att underprisöverlåtelser görs, i situationer då koncernbidrag inte får lämnas med avdragsrätt.⁸⁶

Från denna regel görs emellertid undantag i situationer då möjligheterna till resultatutjämnning inte på något sätt utökas. Vidare finns det möjlighet att avstå från att utnyttja det inrullade underskottet varvid det uppställda förbudet mot underskott förfaller enligt 23 kap. 29 § IL. I "handelsbolagslösningen" finns det inget som tyder på att regeln i 23 kap. 26 § skulle utgöra ett hinder men det är en regel som man måste hänsyn till i det enskilda fallet.

3.2.2 Kapitalvinst vid avyttring av andelarna i handelsbolaget

3.2.2.1 Det utländska ägarföretagets skattskyldighet i Sverige

När det utländska ägarföretaget avyttrar sina andelar i handelsbolaget uppstår en kapitalvinst och frågan är hur denna skattemässigt kommer att behandlas i Sverige. Enligt svenskt intern internationell rätt är en utländsk juridisk person, som tidigare nämnts, begränsat skattskyldig i Sverige. Skattskyldigheten sträcker sig då till att omfatta, såvitt här är relevant, inkomster som är hänförliga till i Sverige belägna fastigheter och fasta driftställen. I typfallet uppkommer dock inte skattskyldighet på den grunden att en fastighet säljs, eftersom det är handelsbolaget som sådant och inte fastigheten som är föremål för försäljning. Emellertid uppkommer frågan om ägarföretagets genom sina andelar i handelsbolaget kan anses bedriva näringsverksamhet från ett i Sverige beläget fast driftställe. Om svaret är jakande medför det att en kapitalvinst vid avyttring av andelarna är skattepliktig såsom inkomst från fast driftställe⁸⁷.

⁸⁶ Prop. 1998/99:15, s. 140.

⁸⁷ Jmf. 6 kap. 11 § IL.

3.2.2.2 Fast driftställe

Frågan om när ett utländskt företags ägande i svenska handelsbolag kan anses utgöra ett fast driftställe har behandlats av Berthou.⁸⁸ Hon tar upp två förhandsbesked (ej överklagade) där Skatterättsnämnden kommit till olika slutsatser. I det första fallet, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 25 februari 1998, fann nämnden att det utländska företaget fick anses bedriva näringsverksamhet från fast driftställe och man framhöll att så endast kan vara fallet om det svenska handelsbolaget (i det aktuella fallet kommanditbolag) i sig självt bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe. Den verksamhet kommanditbolaget i fråga skulle bedriva bestod i att anskaffa och avyttra värdepapper. Någon personal skulle inte vara anställd i bolaget utan verksamheten skulle skötas av en fondkommissionär.

Det andra fall som Berthou behandlar i sin artikel är Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 november 2004 i vilket fast driftställe inte ansågs föreligga. Den verksamhet som skulle bedrivas i det svenska handelsbolaget bestod av finansiering av koncernens övriga svenska bolag genom utlåning, vilket skulle ske uteslutande från en filial upprättad i dess moderbolags hemviststat. Den enda verksamhet som handelsbolaget skulle komma att bedriva i Sverige bestod i att vidarebefordra post till bolagets företrädare i filialen. Med hänsyn till dessa faktorer fann nämnden att de utländska ägarbolagen inte kunde anses bedriva näringsverksamhet i Sverige genom delägarskapet i handelsbolaget.

Av de nu nämnda förhandsbeskeden drar Berthou slutsatsen att i de fall ett svenskt handelsbolag bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe kan dess utländska delägare, genom sitt delägarskap, anses bedriva näringsverksamhet som är hänförlig till ett fast driftställe. Om slutsatsen är korrekt torde det innebära att de utländska ägarföretagen i såväl typupplägget som det alternativa upplägget blir skattskyldiga i Sverige för den kapitalvinst som uppkommer när andelarna i handelsbolaget avyttras. Emellertid prövades i Cypern-målet även frågan om fast driftställe uppkommit genom det utländska bolagets ägande i handelsbolaget och Skatterättsnämnden fann att så inte var fallet. Även i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 18 december 2007 fann nämnden att de utländska ägarföretagens andelar i handelsbolaget inte kunde anses ingå i eller vara hänförliga till den verksamhet som handelsbolaget

⁸⁸ Berthou SN 2002, s. 634f.

bedrev och att skattskyldighet således inte förelåg på den grunden. Rättsläget synes emellertid vara oklart och i avvaktan på att Regeringsrätten prövar frågan går det inte att dra några säkra slutsatser.

3.2.3 Vinstfördelningen

3.2.3.1 Beskattning av handelsbolag

Handels- och kommanditbolag är som tidigare nämnts inte skattesubjekt utan beskattningen av löpande inkomster sker istället hos bolagets delägare. Några särskilda bestämmelser som reglerar hur den skattemässiga fördelningen av ett handelsbolags resultat ska ske finns dock inte, utan utgångspunkten är att fördelningen ska ske utifrån den civilrättsliga fördelning som har skett. Emellertid är det i 14 kap 14 § IL intaget en bestämmelse som uttryckligen begränsar en kommanditdelägars rätt att dra av underskott från bolaget till det belopp han har satt in i bolaget.

De inbördes förhållandena mellan delägare i handelsbolag regleras i Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). Lagens bestämmelser är emellertid huvudsakligen av dispositiv karaktär och kan därmed under vissa förutsättningar avtalas bort. I frågor som rör förhållandet till utomstående är däremot reglerna tvingande och kan inte åsidosättas genom avtal mellan bolagsmännen. En variant på handelsbolag är kommanditbolaget, som erbjuder vissa möjligheter för bolagsmännen att begränsa sitt ansvar gentemot tredje man. Detta har ordnats på så vis att det förekommer två typer av bolagsmän i ett kommanditbolag, kommanditdelägare och komplementär. En kommanditdelägars ansvar för bolagets förpliktelser omfattar endast det belopp han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget medan en komplementärs ansvar är obegränsat.

Av praxis följer att det är accepterat att vid beskattningen frångå den civilrättsliga fördelningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring, eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl.⁸⁹ Denna praxis har utverkats vid fördelning av ett handels- eller kommanditbolags löpande inkomster. När det gäller "handelsbolagslösningen" är det emellertid fördelningen av kapitalvinst eller -förlust vid avyttring av andelar i bolaget som är relevant. Skatterättsnämnden har i ett

⁸⁹ Se RÅ 2002 ref 115 I och däri gjorda hänvisningar.

liknande fall, det så kallade Cypren-målet, tagit ställning till hur denna fördelning ska ske och gör bedömningen att det saknas anledning att avvika från den praxis som gäller vid fördelning av löpande inkomster.⁹⁰ Då förhandsbeskedet har överklagats men ännu inte prövats av Regeringsrätten är prejudikatvärdet av det sagda något oklart.

3.2.3.2 Praxis på området

Regeringsrätten har i ett antal fall bedömt huruvida man ska frånga den civilrättsliga fördelning som har gjorts mellan delägare i handels- och kommanditbolag. I syfte att utröna vilka faktorer som i Regeringsrättens praxis har varit avgörande görs här en kortfattad genomgång av relevanta rättsfall. Ett antal domar har handlat om fördelning mellan personer som är besläktade med varandra och de särskilda frågor som då aktualiseras.⁹¹ Eftersom dessa fall är av mindre relevans i det här sammanhanget ämnar jag emellertid inte beröra dem närmare.

I RÅ 1988 not 291 (förhandsbesked) var det fråga om en planerad resultatfördelning kunde godtas i ett kommanditbolag som bedrev advokatverksamhet. Det avgörande för den dåvarande Rättsnämndens bedömning synes ha varit att den i bolaget verksamme kommanditdelägaren enligt bolagsavtalet skulle erhålla skälig ersättning som lön och den planerade resultatfördelningen godtogs, med motivering att den inte innebar en obehörig inkomstöverföring. Regeringsrätten avvisade förhandsbeskedet och prejudikatvärdet är därför något osäkert men hänvisningar till domen har gjorts i stor utsträckning.⁹²

I RÅ 1995 ref 35 var det fråga om den skattemässiga fördelningen av underskott av kapital som hade uppkommit i ett kommanditbolag.⁹³ Den kommanditdelägare det handlar om i domen, hade tilldelats en andel av bolagets underskott av kapital som inte stod i proportion till den kapitalinsats han hade gjort och den enda komplementären i bolaget hade inte tilldelats något underskott överhuvudtaget. Någon giltig civilrättslig resultatfördelning hade inte gjorts och Regeringsrätten

⁹⁰ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 31 mars 2006.

⁹¹ Se exempelvis RÅ 1968 fi 945, RÅ 1990 not 274 samt RÅ 1995 not 95.

⁹² Se t.ex. prop. 1993/94:50, s. 248, RÅ 2002 ref 115, RÅ 1997 not 126, RÅ 1995 ref 35, LLMS, s. 412, Höglund, s. 71.

⁹³ I domen gjorde rätten även bedömningen att den realisationsförlust som uppkommit i kommanditbolaget var fiktiv och att den därmed inte skulle få medräknas vid beskattningen.

fördelade resultatet efter skälighet med motivering att bolagets enda komplementär inte hade fått bära någon del av förlusten, att beslutet om resultatfördelning endast avsåg den skattemässiga avdragsrätten, att fördelningen var påfallande ojämn samt att några särskilda skäl för fördelningen inte ens hade påståtts föreligga.⁹⁴

I RÅ 1997 not 126 var det fråga om ett kommanditbolag i vilket fyra fysiska personer var komplementärer och ett aktiebolag var kommanditdelägare med ett begränsat åtagande om 1 000 kr. Aktiebolaget ägdes av tre av de nämnda komplementärerna. Enligt kommanditbolagsavtalet skulle all vinst efter det att delägarna fått ersättning för sina arbetsinsatser tillfalla aktiebolaget. Regeringsrätten anförde att den avtalade resultatfördelningen framstår som anmärkningsvärd med hänsyn till aktiebolagets påfallande låga insats och att den har ett sådant inslag av obehörig inkomstöverföring att den inte bör godtas vid beskattningen.

I RÅ 2002 ref 115 I underkände Regeringsrätten inkomstfördelningen med motivering att den väsentligen var betingad av skatteskal, inte var affärsmässigt motiverad och framstod som orimlig. I det aktuella handelsbolaget bedrevs fastighetsmäklarverksamhet och genom den avtalade resultatfördelningen, och därpå följande transaktioner, skulle den i bolaget aktive delägaren i praktiken omvandla inkomster som härrörde från hans personliga arbetsinsats till lågt beskattade kapitalinkomster. Regeringsrätten underkände fördelningen med hänsyn till att handelsbolagets verksamhet uteslutande var beroende av den verksamhet som mäklarna som personer bedrev, samt att den skattskyldige långtifrån hade tagit ut lön som motsvarar det som handelsbolaget hade tillförts för hans arbete.

I RÅ 2002 ref 115 II var det fråga om samma handelsbolag som i ovanstående dom men gällde en av de andra i bolaget verksamma mäklarna. Förutsättningarna var i huvudsak desamma som i föregående mål med den skillnaden att delägaren inte på samma sätt omvandlat tjänsteinkomster till lågt beskattade kapitalinkomster. Således kunde fördelningen inte antas ha företagits i syfte att uppnå skattefördelar och godtogs därmed.

⁹⁴ Delägaren hade endast satt in 100 kr i bolaget och tilldelats 370 000 kr av den uppkomna förlusten. Numera är emellertid rätten till avdrag för underskott från kommanditbolag enligt 14 kap. 14 § IL uttryckligen begränsad till det belopp som kommanditdelägaren har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

3.2.3.3 Faktorer av betydelse för ändrad fördelning

Av de nu refererade domarna framgår att vissa faktorer har varit avgörande vid bedömningen av när en avtalad resultatfördelning kan frångås. I samtliga fall där resultatfördelningen har underkänts synes rätten ha gjort en samlad bedömning av flera faktorer men en gemensam nämnare är att resultatfördelningen har bedömts ha tillkommit i syfte att uppnå en skatteförmån. I RÅ 1988 not 291 gjorde den dåvarande Rättsnämnden emellertid bedömningen att den avtalade resultatfördelningen inte innebar en obehörig inkomstöverföring och att det därmed saknades skäl att underkänna fördelningen. Någon närmare motivering till varför det i det här fallet inte ansågs vara en obehörig inkomstöverföring lämnades dock inte. Av det sagda torde man kunna dra slutsatsen att en avtalad resultatfördelning endast kan underkännas om man genom förfarandet uppnår en skattefördel. Svensson gör en ingående analys av förhållandet mellan den civilrättsliga fördelningen och den skattemässiga bedömningen och konstaterar att Regeringsrätten, i så gott som samtliga fall där resultatfördelningen har underkänts, har funnit att den skattskyldige har erhållit en skattefördel. Han ställer emellertid frågan om denna förmån kan vara hur liten som helst eftersom även normala bolagsavtal kan medföra skattefördelar och lyfter fram det krav som Skatteflyktslagen uppställer på att förmånen måste vara av viss storlek.⁹⁵

I de fall som har underkänts av Regeringsrätten har det med något undantag rört sig om avtal som har fullkomlig civilrättslig giltighet och vars innehåll överensstämmer med dess form.⁹⁶ Med den terminologi som det har redogjorts för ovan under avsnitt 2.2 och som förespråkas av bland andra Rosander, torde den praxis som har utvecklats inom detta område innebära att en särskild skatterättslig genomsynsmetod tillämpas och accepteras av Regeringsrätten. Liksom i de flesta fall där man använder någon form av genomsynsmetod eller ser till transaktioners verkliga innebörd, uppkommer svårigheter med att förutse hur ett visst förfarande kommer att bedömas. Regeringsrätten har klargjort att fördelningen, då den innebär en obehörig inkomstöverföring, får ske efter skälighet istället för utifrån de civilrättsliga förhållandena. Att döma av domstolens motiveringar torde det innebära att bedömningen av vad som är skäligt och därmed fördelningen av inkomst, görs

⁹⁵ Svensson SvSkT 2007, s. 707.

⁹⁶ Ett undantag härtill är RÅ 1995 ref 35 där beslut om resultatfördelning inte hade skett i enlighet med tillämpliga bolagsrättsliga regler.

utifrån samma faktorer som används för att avgöra om fördelningen kan godtas.

Ytterligare svårigheter med att förutse bedömningen torde uppkomma då en avtalad inkomstfördelning inte har gjorts uteslutande av skattemässiga hänsyn, det vill säga i fall då det även förekommer affärsmässiga, organisatoriska eller andra ekonomiska motiv till fördelningen. De lege ferenda finns det enligt min mening skäl att avvika från den av Regeringsrätten utarbetade praxisen att underkänna en civilrättsligt giltig inkomstfördelning och istället uteslutande tillämpa Skatteflyktslagen, i de fall det är möjligt. En sådan utveckling skulle i betydande mån stärka förutsebarheten och medföra en bättre överensstämmelse med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref 27 tolkades inledningsvis som ett uttryck för att någon skatterättslig genomsynsmetod inte längre godtas. Domen har emellertid givits även den motsatta tolkningen och rättsläget får här antas vara något oklart.

I RÅ 2002 ref 115 redovisar Regeringsrätten de faktorer som enligt praxis har använts vid bedömningen av om en avtalad resultatfördelning ska godtas. Dessa stämmer i stor utsträckning med de faktorer som kan utläsas av de rättsfall som beskrivits ovan och är följande: *storleken av delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagande i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar*. Vid sidan av skattefördelen, som verkar vara avgörande för att omfördelning ska kunna komma ifråga, synes det röra sig om en helhetsbedömning av övriga faktorer. När det gäller risktagande i ett handelsbolag förhåller det sig på så vis att alla delägare svarar primärt, solidariskt och obegränsat för bolagets förpliktelser.⁹⁷ Frågan torde därmed främst aktualiseras när det handlar om kommanditbolag där kommanditdelägare har möjlighet att begränsa sitt ansvar till det belopp han har satt in i bolaget. I RÅ 1997 not 126 och RÅ 1995 ref 35 där frågan rörde inkomstfördelning i kommanditbolag, lyfter Regeringsrätten fram just det skeva förhållandet mellan satsat kapital (och därmed risk) och tilldelat resultat som argument för att underkänna fördelningen. När det gäller bedömningen av "handelsbolagslösningen" som den är utformad i denna framställning, med

⁹⁷ Detta följer av 2 kap. 20 § HBL och kan enligt NJA 1989 s. 519 inte, med verkan gentemot tredje man, avtalas bort bolagsmännen sinsemellan .

handelsbolag och inte kommanditbolag, torde emellertid risktagande vara av mindre betydelse. Även frågan om arbetsinsats i bolaget torde falla utanför bedömningen eftersom handelsbolaget endast ska äga och förvalta en fastighet.

När det gäller "handelsbolagslösningen" synes storleken av delägarnas kapitalinsatser och deras intressegemenskap vara av störst relevans. Den bolagsrättsliga utgångspunkten är att resultatet efter det att delägarna erhållit ränta på insatt kapital ska delas lika mellan delägarna.⁹⁸ Emellertid är det mycket vanligt att delägare avtalar om en annan fördelningsgrund i bolagsavtalet.⁹⁹ Kapitalinsatserna och delägarnas intressegemenskap synes ha varit avgörande i Skatterättsnämndens förhandsbesked den 31 mars 2006, det så kallade Cypem-målet. Som tidigare nämnts har förhandsbeskedet överklagats och eventuella slutsatser bör därmed dras med viss försiktighet. Omständigheterna var mycket lika de som gäller för den del av typfallet som rör säljarens skattefrihet. Ett svenskt aktiebolag ägde 0,1 % i ett svenskt handelsbolag och 100 % i ett cypriotiskt bolag som i sin tur ägde resterande del i det svenska handelsbolaget. Aktiebolaget skulle på samma sätt som i typupplägget genom en kvalificerad underprisöverlåtelse överföra en fastighet till handelsbolaget som sedan skulle säljas vidare till en extern köpare. De avgörande faktorerna enligt Skatterättsnämnden synes ha varit just intressegemenskapen mellan delägarna och storleken på deras respektive kapitalinsatser samt att man bedömt att syftet var att uppnå en skatteförmån. Man lyfter fram faktumet att det svenska aktiebolaget överför, och därmed avstår från, övervärdet i fastigheten samtidigt som någon motsvarande kapitalinsats inte lämnas från det cypriotiska bolaget. Med beaktande av att transaktionerna företas inom en koncern underkänns fördelningen och nämnden förklarar att fördelningen istället ska ske utifrån respektive delägars insats i bolaget. En närmare precisering av hur fördelningen ska ske görs emellertid inte då tillräckligt underlag ansågs saknas.

Burmeister kommenterar förhandsbeskedet med utgångspunkt i hur relevanta civilrättsliga regler påverkar möjligheterna att omfördela resultat vid avyttring av andelarna i handelsbolaget. Den slutsats som presenteras i det här avseendet kan sammanfattas med att Skatterättsnämndens synsätt innebär att aktiebolagets andelstal

⁹⁸ Jmf. 2 kap. 6 § HBL jämte 2 kap 8 §.

⁹⁹ Höglund, s. 19f.

i och med underprisöverlåtelsen bör förskjutas. En sådan förskjutning skulle emellertid också medföra att den justerade anskaffningsutgiften för andelarna i motsvarande mån ska ökas och således skulle ingen kapitalvinst uppkomma vid försäljningen. Burmeister menar dock att förhandsbeskedet i denna del är ologiskt och felaktigt. Han kommenterar vidare förhandsbeskedet med utgångspunkt i EG-rätten och konstaterar att, om Skatterättsnämndens besked skulle fastställas av Regeringsrätten varvid aktiebolaget påförs skatt för det cypriotiska bolagets kapitalvinst, skulle detta innebära en otillåten diskriminering och en restriktion som strider mot etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget. Faktumet att transaktionen inte kommer att beskattas i Sverige är inte tillräckligt skäl för att restriktionen skulle kunna anses vara motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset och kan således inte vara berättigad.¹⁰⁰

Även Edvinsson har kommenterat förhandsbeskedet och riktar kritik mot att resultatet omfördelas endast på den grunden att en skatteförmån uppstår. Hon jämför med ett annat förhandsbesked där omständigheterna var likartade fast de båda delägarna var svenska bolag varför någon skatteförmån inte uppkom. Skatterättsnämnden godtog i det fallet den avtalade fördelningen och Edvinsson ifrågasätter om det är förenligt med gällande rätt att bortse från civilrättsligt giltiga handlingar enbart för att en skatteförmån uppkommer.¹⁰¹ Frågan om en särskild skatterättslig genomsynsmetod tillämpas verkar alltså kvarstå och rättsläget avseende möjligheterna att omfördela resultatet får nog betraktas som ytterst osäkert till dess att Regeringsrätten på ett klargörande sätt avgör frågan.

När det gäller det jag i den här uppsatsen benämnt alternativt upplägg har Skatterättsnämnden prövat en mycket likartad situation i förhandsbesked den 27 december 2007. Här underkändes förfarandet med tillämpning av Skatteflyktslagen och man angrep således inte inkomstfördelningen. Möjligheterna att angripa inkomstfördelningen i detta fall torde emellertid vara tämligen begränsade då det svenska aktiebolaget inte har något direkt ägande i handelsbolaget överhuvudtaget. För att kunna omfördela inkomsterna hade nämnden snarast varit tvungen att med hjälp av skatterättslig genomsyn helt bortse från det mellanliggande ägandet i det två

¹⁰⁰ Burmeister SN 2008, s. 170f.

¹⁰¹ Edvinsson SN 2006, s. 656.

utländska bolagen. Således torde det alternativa upplägget inte kunna underkännas i det här avseendet.

3.2.4 Utdelning från utländskt dotterbolag

Som sista led i den del av upplägget som rör säljaren ingår att det utländska bolaget Ltd delar ut vinsten till Svenskt AB och frågan är om denna transaktion medför några beskattningsekvivalenskonsekvenser. Av 24 kap 17 § IL följer att utdelning på så kallade näringsbetingade andelar inte ska tas upp till beskattning. För att en andel ska vara näringsbetingad är det numera enligt 24 kap 14 § IL tillräckligt att andelen är en kapitaltillgång och att den inte är marknadsnoterad. Då regeln även är tillämplig på utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag är således förutsättningarna för skattefri utdelning uppfyllda.¹⁰²

3.2.5 Kapitalförlust vid likvidationen av handelsbolaget

I uppläggets andra del som berör köparens möjlighet till avdrag, ingår att den externa köparen som förvärvar handelsbolaget innehållande fastigheten likviderar bolaget och erhåller förlustavdrag motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet på andelarna och marknadsvärdet på fastigheten. Ett tänkbart sätt att åstadkomma detta är att man förvärvar andelarna i handelsbolaget för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet på fastigheten och att fastigheten sedan i samband med likvidationen utskiftas till moderbolaget till underpris motsvarande det skattemässiga värdet.

När ett handelsbolag likvideras uppkommer två beskattningssituationer för delägarna. Dels sker löpande beskattning av den inkomst som följer av försäljningen eller utskiftningen av fastigheten som görs i samband med likvidationen. Dels sker en kapitalvinstbeskattning eftersom andelarna i handelsbolaget, i och med likvidationen, anses vara avyttrade. Beräkningen av om en kapitalvinst eller förlust uppstår kommer att göras enligt de vanliga reglerna i 44 kap IL¹⁰³ jämte de särskilda regler i 50 kap IL som är tillämpliga vid avyttring av andelar i handelsbolag. I korthet innebär detta att delägarna ska ta upp skillnaden mellan den erhållna ersättningen och det omkostnadsbelopp som belöper på andelarna. Som ersättning räknas värdet av de tillgångar som finns i bolaget vid likvidationen, det vill säga efter utskiftningen av

¹⁰² Att regeln är tillämplig även på utländska motsvarigheter till de i paragrafen uppräknade företagsformerna följer av 2 kap 2 § 1 st IL.

¹⁰³ Detta följer av 50 kap 2 § och systematiken i IL. I 50 kap finns särskilda regler för avyttring av handelsbolag. Dessa är dock inte av någon direkt relevans i typupplägget.

fastigheten. Som omkostnadsbelopp räknas, såvitt här är relevant, anskaffningsutgiften justerad med belopp som delägaren har beskattats för såsom löpande inkomst. De skattemässiga effekterna illustreras nedan och jämförs med effekten av att istället utskifta fastigheten till marknadsvärde.

<i>Utskiftning till underpris</i>		<i>Utskiftning till marknadsvärde</i>	
<i>Löpande beskattning vid utskiftning av fastighet:</i>		<i>Löpande beskattning vid utskiftning av fastighet:</i>	
Försäljningspris/utskiftningsvärde	10	Försäljningspris/utskiftningsvärde	100
Skattemässigt värde på fastigheten	10	Skattemässigt värde på fastigheten	10
Skattemässigt överskott	0	Skattemässigt överskott	90
Skatt	0	Skatt	25.2
<i>Kapitalvinst på andelarna i HB S</i>		<i>Kapitalvinst på andelarna i HB S</i>	
Justerad anskaffningsutgift	100	Justerad anskaffningsutgift	190
Värde på andelarna vid likvidationen	10	Värde på andelarna vid likvidationen	100
Kapitalvinst:	-90	Kapitalvinst:	-90
Skatt	-25.2	Skatt	-25.2
Total skatt vid 28 %	-25.2	Total skatt vid 28 %	0

Figur 3

I båda scenarierna uppkommer en kapitalförlust på 90 vilket beror på att delägarens anskaffningsutgift ska justeras för de inkomster som han har beskattats för som löpande inkomst.¹⁰⁴ Detta innebär alltså att en kapitalförlust alltid kommer att uppstå när fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde. En väsentlig skillnad i skatteeffekten av de båda scenarierna uppkommer emellertid. Då fastigheten skiftas ut till marknadsvärde beskattas delägarna för skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet men när fastigheten utskiftas till underpris sker ingen beskattning. Detta gäller dock under förutsättning att villkoren för underlåten uttagsbeskattning i 23 kap IL är uppfyllda. Förutsättningarna för det diskuterades ovan under avsnitt 3.2.1, och torde i allt väsentligt vara desamma i den situation som nu är för handen. En avgörande faktor är om fastigheten i sig kan anses utgöra en verksamhetsgren och som ovan konstaterats förefaller det vara troligt.

Av illustrationen ovan framgår att det skapas en kapitalförlust men frågan uppkommer om den är avdragsgill. Enligt 44 kap 23 § IL får nämligen avdrag endast medges för förluster som är verkliga och i RÅ 2002 ref 87 som gällde ett överklagat förhandsbesked prövades en liknande situation. Såväl frågan om löpande beskattning och kapitalvinstbeskattning bedömdes och omständigheterna var i korthet följande. Två obegränsat skattskyldiga ideella föreningar ägde gemensamt ett handelsbolag vilket i sin tur ägde tre fastigheter. De båda föreningarna hade för avsikt att bilda

¹⁰⁴ Jmf. 50 kap. 5 § IL.

varsitt aktiebolag och andelarna i handelsbolaget skulle sedan genom underprisöverlåtelse överföras till det ena aktiebolaget. Därefter skulle två av fastigheterna överföras till underpris till aktiebolaget i samband med likvidationen av handelsbolaget. Fråga ställdes om den kapitalförlust som skulle bli följden vid likvidationen var avdragsgill. Skatterättsnämnden fann, med hänvisning till 44 kap 23 IL, att avdrag inte skulle medges då kapitalförlusten hade uppkommit på grund av att fastigheten utskiftats till underpris och förlusten därmed inte kunde anses vara verklig. Regeringsrätten ändrade emellertid förhandsbeskedet och medgav avdrag med motivering att förlusten fick anses vara verklig och anförde följande:

”Den i målet aktuella kapitalförlusten har inte sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadspris eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående (jfr förhållandena i rättsfallet RÅ 1999 ref. 35). De i ansökningen beskrivna transaktionerna utgör därför inte grund för att anse att kapitalförlusten inte är verklig.”

Förklaringen till att kapitalförlusten hade uppkommit även om fastigheten utskiftats eller sålts till marknadspris, är just att anskaffningsutgiften för ägarnas andel i bolaget då ska justeras med samma belopp. Med ledning av Regeringsrättens ställningstagande förefaller "handelsbolagslösningen" vara skatterättsligt hållbar i den del som avser köparens möjlighet till förlustavdrag. Kvarstår gör dock frågan om Skatteflyktslagen kan tillämpas vilket diskuteras vidare nedan.

3.3 Skatteflyktslagens tillämplighet

Frågan om Skatteflyktslagen kan vara tillämplig på "handelsbolagslösningen" bör prövas utifrån att det rör sig om två skattskyldiga, det vill säga en köpare och en säljare. När det gäller säljarens situation är en första fråga om kapitalvinsten vid försäljningen, av fastigheten paketerad i handelsbolaget, enligt ordinarie materiella regler skulle kunna undgå beskattning. Även om det förekommer osäkerhet på flera punkter kan det konstateras att en sådan möjlighet kan finnas. Om svaret däremot är att beskattning kommer att ske förfaller frågan om Skatteflyktslagens tillämplighet. Här kommer frågan att prövas förutsättningslöst och oberoende av om beskattning kan ske utifrån ordinarie regler eller inte.

När det gäller det första rekvisit som uppställs i Skatteflyktslagens 2 §, att rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som har medfört en väsentlig skatteförmån,

är den första frågan vad man ska jämföra med för att bedöma om en förmån uppnås och i sådant fall hur stor den är. Begreppet förmån är så att säga relativt och kräver ett jämförelsescenario. I förarbetena till den nya lagen förklaras att skatteförmån är *”undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd”*¹⁰⁵. Det något cirkelaktiga resonemanget torde innebära att en jämförelse ska göras med det närmast till hands liggande förfarandet.

Avseende "handelsbolagslösningen" är alltså frågan vilket alternativ som ter sig mer naturligt och mindre konstlat än det valda. Två alternativ förefaller inledningsvis möjliga, nämligen att fastigheten säljs direkt, utan att paketeras, eller att den istället förpackas i ett aktiebolag, med eller utan mellanliggande utländskt ägande. Om fastigheten skulle förpackas i ett aktiebolag inför försäljningen skulle det leda till samma skattemässiga konsekvenser för säljaren, det vill säga att ingen skatt skulle utlösas. Ett sådant förfarande är väl känt och man har valt att inte ändra lagstiftningen för att förhindra att så sker.¹⁰⁶ Vid en jämförelse med ett alternativ som nog måste sägas ligga nära till hands och som är väl känt av lagstiftaren uppkommer alltså ingen skatteförmån och strikt logiskt torde det då heller inte föreligga något skatteflyktsförfarande. Vid en jämförelse med att fastigheten säljs direkt blir dock resultatet ett annat. Skatt skulle då komma att tas ut på skillnaden mellan fastighetens skattemässiga värde och det vederlag man erhåller vid försäljningen.

Om man utgår ifrån att förfarandet medför en skatteförmån torde det inte vålla några större problem att fastställa att säljaren direkt eller indirekt medverkar i rättshandlingarna. Det förefaller också rimligt att kunna konstatera att skatteförmånen har varit det övervägande skälet för det tänkta förfarandet. Kvarstår gör då frågan om en taxering som baseras på förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Den redogörelse som har gjorts ovan under avsnitt 3.2.1-3.2.4 visar att ett stort antal regler aktualiseras och frågan är alltså om det skulle strida mot syftet bakom någon

¹⁰⁵ Prop. 1996/97:170, s. 45.

¹⁰⁶ Prop 2002/03:96 s 132. Burmeister kommenterar detta förhållande och erinrar om att skillnaden endast består av förvärvarens möjligheter att hantera det skattemässiga övervärdet hos tillgången, se Burmeister SN 2008, s. 173.

av dessa regler, andra regler som har kringgåts eller mot skattebestämmelsernas allmänna utformning att taxera utifrån förfarandet. Här är det enligt min bedömning främst reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL som skulle kunna bedömas ha utnyttjats på ett sätt som strider mot syftet med lagstiftningen.

Det huvudsakliga syftet med reglerna i 23 kap IL är att tillåta resultatutjämning mellan två företag för att åstadkomma skatteneutralitet mellan verksamhet som är bedriven i en koncern bestående av flera företag och verksamhet som är samlad i ett enda företag. Utöver detta huvudsakliga syfte är även meningen att överlåtelser av en verksamhetgren ska kunna ske till underpris i situationer där koncernbidragsrätt inte föreligger utan att några omedelbara beskattningskonsekvenser utlöses. Här gäller emellertid kontinuitet och den latent skatteskuld som motsvarar skatten på skillnaden mellan det avtalade priset och marknadsvärdet hos tillgången förs över till förvärvaren. Att reglerna i 23 kap. syftar till att upprätthålla denna kontinuitet och att motverka definitiva skattelättnader framgår bland annat av kravet på skattskyldighet i 16 § och begränsningarna avseende underskott hos förvärvaren i 24-29 §§.¹⁰⁷ Av de sagda bör man enligt min mening kunna dra slutsatsen att om en skatteförmån anses uppnås genom förfarandet så skulle en taxering som baseras på det, strida mot syftet med lagstiftningen. Övriga rekvisit som uppställs i Skatteflyktslagen torde också vara uppfyllda och taxeringen borde därmed ske antingen med bortseende av överlåtelser av fastigheten till handelsbolaget eller utifrån ett alternativt förfarande som anses ligga närmare till hands. I Skatterättsnämndens avgörande den 18 december 2007 fann nämnden på likartade grunder att Skatteflyktslagen var tillämplig.

När det gäller den externa köparen som förvärvar handelsbolaget, visar figur 3 ovan att företaget får en lägre skattebörda jämfört med ett förfarande där fastigheten inte skiftas ut till underpris. Detta torde innebära att en sådan skatteförmån som avses i Skatteflyktslagens bestämmelser uppkommer. Att företaget medverkar i förfarandet och att det övervägande skälet med det avsedda handlingsalternativet är att uppnå denna skattefördel torde rimligen kunna fastställas. Kvarstår gör då frågan om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagen syfte. Som diskuterats ovan under 3.2.5 prövade Regeringsrätten en liknande fråga i RÅ 2002 ref 87 som gällde

¹⁰⁷ Att reglerna inte avser att medge definitiva skattelättnader framgår även av prop. 1998/99:15, s. 118.

ett överklagat förhandsbesked. Någon uttrycklig fråga om Skatteflyktslagen var tillämplig hade inte ställts men borde rymmas i den mer allmänt utformade fråga två som löd ”*Har ... AB (min red.) rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för den förlust som uppkommer vid upplösningen av ... HB (min red.)?*”. I domen berörs emellertid inte frågan om Skatteflyktslagens tillämplighet utan rätten konstaterar att sökandebolaget har rätt till avdrag för den uppkomna förlusten. I motivering hänvisas emellertid till RÅ 1999 ref 35 där sakomständigheterna huvudsakligen var desamma men med den skillnaden att det då rörde sig om en fysisk person som skulle förvärva handelsbolaget. Här ingick Skatteflyktslagens tillämplighet i de av sökanden ställda frågorna men bedömdes inte vara aktuellt av Skatterättsnämnden vilket också fastställdes av Regeringsrätten. I såväl RÅ 2002 ref 87 som RÅ 1999 ref 35 synes Regeringsrätten inte ha funnit att beskattningskonsekvenserna av förfarandet skulle strida mot syftet med lagen och säljarens avdragsrätt för den uppkomna kapitalförlusten torde därmed inte gå att angripa med stöd av Skatteflyktslagen. Den förstnämnda domen har även i ett av regeringen utfärdat meddelande om kommande stopplagstiftning tolkats som att den innebär att avdrag ska medges.¹⁰⁸ Sammantaget förefaller det enligt min mening inte troligt att Skatteflyktslagen kan tillämpas avseende de transaktioner som företas av köparen.

3.4 Aviserad stopplagstiftning

Regeringen har i en skrivelse till riksdagen aviserat att så kallad stopplagstiftning som syftar till att förhindra de skattemässiga effekterna av "handelsbolagslösningen" ska införas.¹⁰⁹ Det kommande förslaget innebär att möjligheterna att genomföra underprisöverlåtelser till och från handelsbolag tas bort helt och hållet. Lagstiftningen ska även innehålla övergångsbestämmelser som reglerar avyttringar av andelar i handelsbolag där underprisöverlåtelse redan har ägt rum. Bestämmelsen tar sikte på situationen när köparen till underpris skiftar ut fastigheten i samband med likvidationen av handelsbolaget. Övergångsbestämmelserna innebär att den justerade anskaffningsutgiften ska justeras med belopp som motsvarar den värdeöverföring som underprisöverlåtelsen innebär. En motsvarande justering ska även göras när en andel i ett handelsbolag övergår till ny ägare genom vissa omstruktureringar, kvalificerade fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar samt partiella fissioner.

¹⁰⁸ Skr. 2007/08:148, s. 5f.

¹⁰⁹ Skr. 2007/08:148.

Lagstiftningen ska med tillämpning av 2 kap 10 § 2 st regeringsformen gälla retroaktivt på överlåtelser från och med den 18 april 2008 och övergångsbestämmelserna gäller i fall där underprisöverlåtelser har skett den 1 juli 2003 eller senare. Förslaget ligger väl i linje med den av Hultqvist föreslagna tanken på en tätningskommission, där man åtgärdar brister i lagstiftningen genom att snabbt förändra den istället för att försöka komma åt förfaranden genom att tillämpa någon form av genomsyn eller Skatteflyktlag.¹¹⁰ Även om den kommande lagstiftningen har satt stopp för dessa transaktioner från och med april och framåt borde det med tanke på de stora belopp som ännu inte har avgjorts fortfarande vara av stort intresse att få svar på om "handelsbolagslösningen" är skatterättsligt hållbar.¹¹¹

3.5 Sammanfattning

Skatteverket har på sin hemsida publicerat ett skattemässigt upplägg som de kallar för "handelsbolagslösningen" och som myndigheten har för avsikt att låta pröva i domstol. Upplägget används i en situation där ett företag som ska sälja en tillgång vill undvika beskattning av den kapitalvinst som uppkommer samtidigt som köparen vill åstadkomma en situation där det är möjligt att erhålla omedelbart avdrag för merparten av anskaffningskostnaden. Genom paketera en fastighet eller annan tillgång i ett handelsbolag kan man undgå beskattning av den uppkomna kapitalvinsten. Detta är emellertid inget nytt utan samma effekt har kunnat åstadkommas genom att istället förpacka tillgången i ett aktiebolag. Det nya med "handelsbolagslösningen" är att den öppnar upp för köparen att erhålla avdrag för det skattemässiga övervärdet hos tillgången omedelbart. Normalt sker detta genom värdeminskningssavdrag vilket för en byggnad innebär en avskrivningstid på mellan 20-50 år.

Ett stort antal skatterättsliga regler och frågor aktualiseras och jag har valt att närmare undersöka dessa. Vad gäller säljarens möjlighet att undgå beskattning av den kapitalvinst som uppkommer är ett avgörande moment att han har rätt att genom underprisöverlåtelse sälja fastigheten till handelsbolaget. För att det ska vara möjligt krävs det att två avgörande faktorer är uppfyllda, nämligen att fastigheten utgör en

¹¹⁰ Hultqvist SvSkT 2007, s. 233.

¹¹¹ Endast förlustavdragen vid likvidation av handelsbolag i den här typen av transaktioner bedöms uppgå till ca 54 miljarder kronor vid 2005-2007 års taxeringar, se Skr. 2007/08:148, s. 5f.

verksamhetsgren och att delägarna i handelsbolaget är skattskyldiga för handelsbolagets inkomster i Sverige. Vid flera tillfällen har enskilda fastigheter bedömts kunna utgöra verksamhetsgren och det är troligt att detta gäller även i den situation som gäller för "handelsbolagslösningen". När det gäller kravet på skattskyldighet avser detta den löpande beskattning av handelsbolagets inkomster som sker hos delägarna och frågan är om detta är uppfyllt avseende de utländska delägarna. Svaret är att en utländska juridisk person som är begränsat skattskyldig, normalt inte är skattskyldig för inkomster hänförliga till en andel i ett svenskt handelsbolag, men däremot avseende inkomster som är hänförliga till svenska fastigheter och att kravet är därmed uppfyllt. Skatterättsnämnden har i två liknande fall prövat frågan och kommit till samma slutsats. Följaktligen står det enligt min bedömning klart att det är möjligt att genom en underprisöverlåtelse sälja fastigheten till handelsbolaget.

Nästa fråga är huruvida de utländska bolag som är delägare i handelsbolaget kan bli skattskyldiga i Sverige för den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen av andelarna i handelsbolaget. Det står klart att skattskyldighet inte föreligger såvida inte de utländska företagen, genom sitt ägande i handelsbolaget, kan anses bedriva näringsverksamhet i Sverige från ett fast driftställe. Här synes rättspraxis vara relativt oklar. Frågan har ännu inte prövats av Regeringsrätten men har vid ett antal fall tagits upp av Skatterättsnämnden. I två av de fall som prövats liknar omständigheterna i stor utsträckning de som gäller för det jag i denna uppsats benämner typupplägget respektive det alternativa upplägget. I båda fallen fann man att fast driftställe inte förelåg. Emellertid har frågan som sagt ännu inte prövats av Regeringsrätten och någon säker slutsats går inte att dra i detta avseende.

Den sista och avgörande frågan är huruvida den fördelning som görs av resultatet vid avyttringen av andelarna i handelsbolag i typupplägget kan godtas. Utgångspunkten är att beskattningen ska ske utifrån den civilrättsliga fördelningen men det finns en relativt väl utvecklad praxis som möjliggör omfördelning av ett handelsbolags löpande inkomster och denna praxis torde i stora delar vara tillämplig även avseende den uppkomna kapitalvinsten. Ett antal faktorer framträder som avgörande för att omfördelning ska kunna ske. Av grundläggande karaktär är att resultatfördelningen

innebär en obehörig inkomstöverföring och att de skattskyldiga kan sägas erhålla en skattefördel. Vidare synes delägarnas kapitalinsatser och därmed risktagande samt deras intressegemenskap vara av vikt. I Cypern-målet fann Skatterättsnämnden att den avtalade resultatfördelningen inte kunde godtas och att fördelningen istället skulle ske utifrån delägarnas kapitalinsatser. Sammanfattningsvis kan emellertid sägas att rättsläget i denna fråga ännu är mycket oklart. Avseende det alternativa upplägget, där handelsbolaget ägs helt av två utländska bolag, torde emellertid omfördelning av resultat till det svenska aktiebolaget inte kunna komma ifråga.

När det gäller köparen uppkommer två beskattningssituationer i samband med likvidationen av handelsbolaget. Dels sker en löpande beskattning av den inkomst som följer av försäljningen eller utskiftning av fastigheten. Dels sker en kapitalvinstbeskattning eftersom andelarna i och med likvidationen anses vara avyttrade. Som "handelsbolagslösningen" är utformad utskiftas fastigheten till underpris och för att inte uttagsbeskattning ska aktualiseras krävs att förutsättningarna för en kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda, vilket förefaller vara troligt. Därmed uttas ingen skatt i den första beskattningssituationen och frågan är då om köparen har rätt till avdrag för den kapitalförlust som uppkommer när handelsbolaget likvideras. Vid beräkningen av kapitalvinst eller -förlust räknas handelsbolagets kvarvarande tillgångar som ersättning vilket motsvarar det skattemässiga värdet av fastigheten och som omkostnadsbelopp vad köparen erlade för andelarna vid förvärvet. Resultatet är att en kapitalförlust motsvarande skillnaden mellan fastighetens skattemässiga värde och marknadsvärdet på densamma uppkommer och det kan ifrågasättas om den är att betrakta som en verklig förlust. Om så inte är fallet kan avdrag med hänvisning till gällande lagstiftning inte medges. Frågan har av Regeringsrätten prövats i en liknande situation där man fann att förlusten var att betrakta som verklig och att avdrag därmed skulle medges.

Såväl säljarens som köparens förfaranden bör även bedömas i förhållande till Skatteflyktslagens regler och om lagen är tillämplig ska taxering ske antingen med bortseende av de företagna rättshandlingarna eller utifrån ett annat, närmare till hands liggande förfarande. När det gäller säljaren är frågan om en, såsom lagen

kräver, skatteförmån uppkommer. De skattemässiga effekterna av förfarandet är nämligen desamma som hade uppnåtts om fastigheten istället hade paketerats i ett aktiebolag vilket är ett väl känt och av lagstiftaren accepterat sätt att undgå beskattning av kapitalvinst på. För det fall att en skatteförmån skulle anses uppkomma torde lagens rekvisit i övrigt vara uppfyllda. Den främsta bedömningsfrågan här torde vara om det skulle strida mot lagens syfte att basera taxering på det tänkta förfarandet och med hänsyn till främst syftet med underprislagstiftningen är det troligt att så är fallet. Skatterättsnämnden fann vid prövning av ett fall som liknar det alternativa upplägget att Skatteflyktslagen var tillämplig men någon klar slutsats om rättsläget är svår dra. När det gäller köparens situation synes den främsta frågan vara om taxeringen skulle strida mot lagstiftningens syfte och Regeringsrätten synes i två domar med liknande omständigheter inte ha funnit så vara fallet. En av de aktuella domarna har av regeringen tolkats som att avdragsrätt föreligger och enligt min mening förefaller det inte vara troligt att Skatteflyktslagen kan tillämpas avseende de transaktioner som företas av köparen.

Regeringen har aviserat att så kallad stopplagstiftning som förhindrar de skattemässiga effekterna av "handelsbolagslösningen" ska införas. Lagstiftningen ska med tillämpning av 2 kap 10 § regeringsformen gälla retroaktivt från och med den 18 april 2008. Den nya lagstiftningen sägs även innehålla bestämmelser som stoppar avdragsmöjligheterna hos ett företag där tillgångar redan har förts över från ett handelsbolag genom underprisöverlåtelse. Om det kommande förslaget om stopplagstiftning blir verklighet kommer det alltså fortsättningsvis inte vara möjligt att uppnå de avsedda skatteeffekterna med "handelsbolagslösningen". Enligt regeringens skrivelse bedöms emellertid förlustavdragen avseende den här typen av transaktioner uppgå till ca 54 miljarder kronor vid 2005-2007 års taxeringar, varför det fortfarande borde vara av stort intresse att få svar på om "handelsbolagslösningen" är förenlig med gällande skattelagstiftning.

4 Avslutande kommentarer

Hela denna uppsats är starkt präglad av osäkerhet. Antalet säkra slutsatser som har varit möjliga att dra är lätträknade men däri ligger också det intressanta med att ägna dessa frågor uppmärksamhet. Utgångspunkten har varit att försöka utreda vad som gäller, att prestera någon form av svar, men här kan konstateras att arbetet med denna uppsats snarare har väckt fler frågor. När det gäller åtgärder mot skatteflykt kan det konstateras att det numera finns en fungerande generalklausul. Utformningen av den är emellertid inte helt befriad från kritik utan har sagts vara såväl ineffektiv vid tillämpningen som stridande mot rättssäkerheten. Diskussionerna kommer troligen att fortsätta och det verkar ligga i problematikens natur att det inte går att finna en optimal lösning. När det gäller en särskild skatterättslig genomsynsметод är det till att börja med oklart om det i rättstillämpningen, rätt eller fel, finns en sådan метод. Det har anförts att det används en sådan метод hos Skattverket och ett skäl till det kan vara att man inte vill släppa igenom förfaranden där skatt undandras på ett sätt som upplevs som moraliskt förkastlig. Detta är ett beaktansvärt skäl som är lättförståeligt men det äventyrar i min mening i allt för hög grad rättmätiga krav på förutsebarhet hos de skattskyldiga.

En striktare rättstillämpning där man begränsar sig till att använda generalklausulen kombinerat med Hultqvists tankar på en tätningskommission förefaller enligt min mening vara rätt väg att vandra. Möjligen kan en sådan lösning resultera i ett ökat skatteundandragande men ansvaret faller då i vart på rätt part, den lagstiftningsansvarige. När det gäller "handelsbolagslösningen" har nu enligt min mening rätt saker hänt. Förfarandet och följderna av det har uppmärksammats och lagstiftning för att förhindra det håller på att arbetas fram. Såsom rättsläget ser ut idag är det möjligt att upplägget skulle kunna underkännas på flera punkter. Frågan är dock hur ett underkännande skulle se ut i förhållande till kravet på förutsebarhet. Någon klar lagregel som sätter stopp saknas och en fast och tydlig praxis lyser med sin frånvaro. De rättsliga grunder som ett underkännande skulle kunna baseras på torde vara av genomsynskaraktär och måste kunna sägas vara mycket svåra att förutse för den skattskyldige. Det ska bli mycket intressant att se hur Regeringsrätten löser frågan när de överklagade förhandsbeskeden tas upp till prövning.

5 Källförteckning

Litteratur

Rabe, G., Melbi, I., *Det svenska skattesystemet*, uppl. 9, Stockholm 2006, Norstedts Juridik AB. [Rabe & Melbi]

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silberberg, C., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, uppl. 10 [rev.], Lund 2005, Studentlitteratur. [LLMS]

Höglund, M., *Handelsbolag : bolagsbildning, vinstfördelning, reavinstbeskattning, justerat ingångsvärde, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter*, uppl. 2 [uppd.], Göteborg 2003, Tholin & Larsson. [Höglund]

Avhandlingar

Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping 2007. [Rosander 2007]

Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Stockholm 1995.

[Hultqvist 1995]

Almendal, T-S., *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm 2005.

[Almendal 2007]

Artiklar

Alhager, E., *Verksamhetsgren i inkomstskatten*, Skattenytt 2002, s. 671.

[Alhager SN 2002]

Bergström, S., *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003, s 2. [Bergström SN 2003]

Berthou, E., *Fast driftställe – utvecklingen under de senaste åren*, Skattenytt 2002, s. 628. [Berthou SN 2002]

Burmeister, J., *Omfördelning av ersättning vid avyttring av andelar i handels- och kommanditbolag*, Skattenytt 2008, s. 159. [Burmeister SN 2008]

Edvinsson, S., *Omfördelning av ersättning vid försäljning av handelsbolag*, Skattenytt 2006, s. 653. [Edvinsson SN 2006]

Gäverth, L., *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk skattetidning 1996, s. 731.

[Gäverth SvSkT 1996]

Gäverth, L., Möller, L., *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?*, Skattenytt 2007, s. 652. [Gäverth & Möller SN 2007]

Hultqvist, A., *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007, s. 696.
[Hultqvist SN 2007]

Hultqvist, A., *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk skattetidning 2005, s. 302. [Hultqvist SvSkT 2005]

Hultqvist, A., *En tätningskommission istället för genomsyn och skatteflyktslag*, Svensk skattetidning 2007, s. 229. [Hultqvist SvSkT 2007]

Kardvik, U., *Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser*, Skattenytt 2007, s. 431. [Kardvik SN 2007]

Möller, L., *Regeringsrätten och genomsynsmål*, Skattenytt 2003, s. 574.
[Möller SN 2003]

Nilsson, U., Uggla, C-M., *Begreppen "verksamhetsgren" respektive "del av överlåtelse" vid underprisöverlåtelser*, Svensk skattetidning 2003, s. 302.
[Nilsson & Uggla SvSkT 2003]

Påhlsson, R., *Skatteverket och de "felaktiga uppläggen"*, Skattenytt 2007, s. 678.
[Påhlsson SN 2007]

Svensson, B., *Resultatfördelning i Handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning*, Svensk Skattetidning 2007, s. 695. [Svensson SvSkT 2007]

Dagspress

Andersson, V., *Principen om skenavtal gäller faktiskt alljämt*, Dagens Industri 2007-03-05. [Andersson DI 2007]

Leidhammar, B., *Skilj på genomsyn och skenavtal*, Dagens Industri 2007-03-07.
[Leidhammar DI 2007]

Hellstrand, S., *Skatteverkets genomsyn underkänns i fler domar*, Dagens Industri 2007-03-12. [Hellstrand DI 2007]

Hultqvist, A., *Luckor i lagen är inte Skatteverkets jobb*, Dagens Industri 2007-03-26.
[Hultqvist DI 2007]

Författningar

Skattebrottslag (1971:69). [SBL]

Lag (1995:575) mot skatteflykt. [SFL]

Inkomstskattelag (1999:1229). [IL]

Lag (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern.

Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. [HBL]

Propositioner

Prop. 1996/97:170, s 33.

Prop. 1998/99:15.

Prop. 1993/94:50.

Prop 2002/03:96.

Offentligt utredningar

SOU 2005:99.

SOU 1975:77.

Rättsfall

Nytt juridiskt arkiv

NJA 1989 s. 519.

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1953 ref 10.

RÅ 1968 fi 945.

RÅ 1990 not 274.

RÅ 1995 ref 35.

RÅ 1995 not 95.

RÅ 1997 not 126.

RÅ 2002 ref 115 I-II.

RÅ 2004 ref 140.

RÅ 2004 not 197.

RÅ 2006 ref 80.

RÅ 2006 not 89.

RÅ 2007 not 65 .

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 december 2007.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 31 mars 2006.

Regeringens skrivelser

Skr. 2007/08:148.

Myndighetspublikationer

Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 1.

Riksskatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskingsavdrag för byggnader i näringsverksamhet, SKV A 2005:5.

Elektroniska källor

Skatteverkets hemsida,

<http://www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg/handelsbolagslosningen.4.3dfca4f410f4fc63c8680009678.html>, nedladdningsdatum: 2008-04-23.