



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

**Juridiska Institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs Universitet**

Handelsbolagslösningen

*En studie av skatteuppläggets lagenlighet och dess förhållande till nya
underprisregler för handelsbolag*

Tillämpade studier 30 poäng
VT 2008
Skatterätt
Helen Pettersson
Handledare: Bo Svensson

Innehållsförteckning

Förkortningar	3
1. Inledning	4
1.1 Bakgrund och problemdiskussion	4
1.2 Syfte och frågeställning.....	5
1.3 Metod och material.....	6
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition	7
2. Beskrivning av handelsbolagslösningen	8
2.1 Allmänt.....	8
2.2 Ett typfall – med utgångspunkt i Skatteverkets typfall och ”Cypernfallet”	10
3. Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	11
3.1 Uttagsbeskattning	11
3.2 Underprisöverlåtelse.....	12
3.2.1 Allmänt	12
3.2.2 Krav på överlåtare och förvärvare	12
3.2.3 Krav på skattskyldighet	12
3.2.4 Koncernbidragsrätt saknas	13
3.2.5 Beskattningen vid en underprisöverlåtelse	14
3.3 Slutsatser	15
4. Reglering av handelsbolag	16
4.1 Inledning.....	16
4.2 Civilrättsliga regler.....	16
4.3 Beskattning av handelsbolag.....	17
4.3.1 Löpande beskattning i ett handelsbolag.....	17
4.3.2 Beskattning vid försäljning av handelsbolagsandelar	18
4.3.3 Beskattning av delägarna i mitt typfall	18
5. Utdelning på näringsbetingade andelar	20
6. Köparens skattemässiga situation	21
6.1 Inledning.....	21
6.2 Värdeminskningsavdrag	22
6.3 Överlåtelse av fastigheten	22
6.3.1 Köparen är ett aktiebolag	22
6.3.2 Köparen är en fysisk person.....	24
6.4 Upplösning av handelsbolag	24
6.5 Kapitalförlust vid upplösning av handelsbolag.....	25
6.6 Verklig förlust	26
6.6.1 Allmänt	26
6.6.2 RÅ 1993 not 745	27
6.6.3 RÅ 1999 ref 13.....	27
6.6.4 RÅ 1999 ref. 35 (förhandsbesked).....	28
6.6.5 RÅ 2002 ref. 87 (förhandsbesked).....	29
6.6.6 Slutsatser av rättsfall.....	29
6.7 Sammanfattning	31
7. Jämförelse med paketering i aktiebolag	33
7.1 Allmänt.....	33
7.2 Kapitalvinst på näringsbetingade andelar	33
7.3 Köparens situation.....	34
8. Tillämpning av praxis om obehörig resultatfördelning på handelsbolagslösningen ...	36

8.1 Inledning.....	36
8.2 Resultatfördelning i handelsbolag.....	36
8.2.1 Civilrättslig reglering.....	36
8.2.2 Skatterättslig reglering.....	37
8.3 Handelsbolagslösningen och obehörig resultatfördelning.....	38
8.3.1 Allmänt.....	38
8.3.2 Storleken på delägarna kapitalinsatser.....	38
8.3.3 Delägarnas arbetsinsatser i bolaget.....	39
8.3.4 Intressegemenskap mellan delägarna.....	40
8.3.5 Risktagande i verksamheten.....	40
8.3.6 Om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.....	40
8.3.7 Kapitalvinstfördelningen i Cypern-målet.....	41
8.3.8 Förhandsbesked den 18 december 2007.....	42
8.4 Slutsatser.....	43
9. Tillämpning av lagen om skatteflykt på handelsbolagslösningen.....	45
9.1 Introduktion.....	45
9.2 Begreppet skatteflykt.....	46
9.3 Lagen om skatteflykt.....	46
9.4 Analys angående möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen på handelsbolagslösningen.....	48
9.5 EG och skatteflyktslagen.....	53
9.6 Slutsatser.....	54
10. Nya lagregler fr.o.m. den 18 april 2008.....	56
10.1 Inledning.....	56
10.2 2 kap. 10 § 2 st. RF.....	56
10.2.1 Huvudregeln om retroaktivitetsförbud.....	56
10.2.2 Undantag vid särskilda skäl.....	57
10.2.3 Särskilda skäl i detta fall?.....	58
10.3 Föreslagna lagändringar.....	58
10.3.1 Ändringar i 23 kap. IL.....	58
10.3.2 Övergångsbestämmelser om kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag ..	59
10.4 Ändringarnas påverkan på handelsbolagslösningen.....	60
10.5 Konsekvenser av den nya lagstiftningen.....	62
10.6 Egen analys av den nya regleringen.....	63
11. Referenser.....	64
11.1 Offentligt tryck.....	64
11.1.1 Propositioner.....	64
11.1.2 Statens offentliga utredningar.....	64
11.1.3 Utskottsbetänkande.....	64
11.1.4 Skatteverket.....	64
11.1.5 Övrigt.....	65
11.2 Litteratur.....	65
11.3 Artiklar.....	65
11.4 Rättsfall.....	66
11.4.1 Regeringsrätten.....	66
11.4.2 Skatterättsnämnden.....	66
11.4.3 EG-domstolen.....	66

Förkortningar

Bet.	Betänkande
DI	Dagens Industri
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

1. Inledning

1.1 Bakgrund och problemdiskussion

I ett alltmer internationaliserat samhälle är det inte ovanligt att bolag använder sig av gränsöverskridande transaktioner i syfte att åstadkomma så skattemässigt fördelaktiga resultat som möjligt. Skatteverket har under senare tid uppmärksammat ett förfarande där svenska fastighetsbolag inför en avyttring av en fastighet förpackar denna i ett svenskt handelsbolag som därefter säljs i sin helhet.¹ Handelsbolaget ägs genom utländska dotterbolag placerade i länder där kapitalvinster vid försäljning av handelsbolagsandelar är skattebefriade. Upplägget betecknas vanligtvis som ”handelsbolagslösningen” eller ”Pandoras ask”² och finns med i en uppräkningslista på Skatteverkets hemsida över förbjudna skatteupplägg. Paketeringen sker genom en underprisöverlåtelse av fastigheten till dess skattemässiga värde, vilken kan genomföras utan skatterättsliga konsekvenser. Handelsbolaget avyttras därefter till marknadspris varefter vinsten tas upp till moderbolaget genom en utdelning från det utländska dotterbolaget. Utdelningen är skattefri då andelarna i dotterbolaget är näringsbetingade. Att förpackningen sker i ett handelsbolag och inte exempelvis i ett aktiebolag beror på de skattemässiga fördelar som på så sätt uppkommer för det köpande bolaget. Köparen har i enlighet med praxis från Regeringsrätten haft möjlighet att i princip göra direktavdrag för den kapitalförlust som uppkommit då fastigheten utskiftats och handelsbolaget likviderats. Detta har vägt upp det faktum att det köpande bolagets möjligheter till värdeminskningssavdrag begränsats. Problemet med upplägget är således att fastighetsbolagen till stor del helt har kunnat undgå den kapitalvinstbeskattning som normalt sker vid försäljning av fastigheter. Det köpande bolaget har i sin tur kunnat få ett skattemässigt avdrag på en förlust som i ekonomisk mening inte är verklig. Genom förfarandet har den svenska staten gått miste om mångmiljardbelopp i skatteintäkter.

Den 17 april 2008 aviserade regeringen i en skrivelse³ förslag på kommande lagändringar i den svenska inkomstskattelagen. De nya reglerna förhindrar underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag och kommanditbolag. Förutsättningarna för paketering av fastigheter i handelsbolag utan skattekonsekvenser undanröjs således. I skrivelsen aviserades även särskilda övergångsbestämmelser som skall

¹ *Lundell Stefan*, Skatteverket slår till mot fastighetsjättar, Dagens Industri, 29 augusti 2006, Kryphål i skattelagen täpps till, Dagens Industri 18 april 2008.

² *I den grekiska mytologin sändes Pandora ned till jorden med en förseglad ask innehållande all världens lidande. När Pandora öppnade asken spreds sjukdomar och olyckor över världen och kvar blev enbart hoppet.* (Nationalencyklopedin).

³ Regeringens skrivelse 2007/08:148.

tillämpas vid beräkning av kapitalförlust på andelar i handelsbolag där tillgångar tidigare överlåtits genom en underprisöverlåtelse. Bestämmelserna innebär att en ägare av en handelsbolagsandel vid en avyttring av andelen inte kan få avdrag för den förlust som är hänförlig till att en värdeöverföring i form av en underprisöverlåtelse tidigare skett från bolaget. Att regeringen totalförbjuder underprisöverlåtelser till och från handelsbolag kan ifrågasättas, då ekonomiskt motiverade omstruktureringar inom näringslivet riskerar att försvåras.

De nya reglerna skall (under förutsättning att de senare godtas av riksdagen) tillämpas från och med den 18 april 2008. För alla de bolag som utnyttjat handelsbolagslösningen fram till detta datum kvarstår emellertid att bedöma lagenligheten i ett sådant upplägg. I ett förhandsbesked från 2006⁴ har Skatterättsnämnden (SRN) underkänt ett upplägg där en fastighet förpackades i ett svenskt handelsbolag, vilket gemensamt ägdes av ett svenskt aktiebolag och dess cypriotiska dotterbolag, med hänvisning till att ägarnas resultatfördelning ansågs obehörig. Regeringsrätten har i skrivande stund ännu inte bedömt frågan och det kan betraktas såsom osäkert huruvida SRN:s bedömning kommer att stå sig. I fallet aktualiserades även handelsbolagslösningens förenlighet med den svenska skatteflyktslagen.

1.2 Syfte och frågeställning

Vid ett skatteupplägg där fastigheter paketeras i ett handelsbolag inför en försäljning uppkommer skattemässiga fördelar både på köpar- och säljarsidan. Uppsatsen har primärt till syfte att utreda skatteuppläggets uppbyggnad samt huruvida upplägget, med utgångspunkt i svensk skattelagstiftning, praxis och doktrin, kan bedömas vara i överensstämmelse med gällande rätt. Här utgår jag huvudsakligen ifrån tre frågeställningar;

- i. *Är handelsbolagslösningen förenlig med svensk skattelagstiftning?*
- ii. *Kan handelsbolagslösningen underkännas med stöd av tillämpning av praxis om obehörig resultatfördelning?*
- iii. *Kan handelsbolagslösningen underkännas med stöd av skatteflyktslagen?*

Avsikten är även att presentera och undersöka den nya stopplagstiftning vilken hindrar underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och som skall tillämpas från och med den 18 april 2008. Tyngdpunkten ligger här på en redogörelse av lagändringarnas påverkan på handelsbolagslösningen.

⁴ SRN 2006-03-31 (SKV rättsfallsprotokoll 12/06).

1.3 Metod och material

Min analys av handelsbolagslösningen och dess legalitet utgår ifrån ett konstruerat typfall som huvudsakligen bygger på SRN:s förhandsbesked i det så kallade Cypem-målet. Typfallet återkommer som en röd tråd genom hela uppsatsen.

Vid undersökning av de skatteregler som aktualiseras vid upplägget används en traditionell juridisk metod, där grunden för tolkning av gällande rätt utgörs av lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Relevant skatterättslig och associationsrättslig lagtext har noggrant undersökts, liksom de förarbeten som lagreglerna bygger på. Praxis har haft en central roll för att utreda det rådande rättsläget. Även förhandsbesked från SRN har använts då det i nuläget till viss del råder brist på praxis från Regeringsrätten inom det ifrågasvarande området. Tillgången på rättsligt material angående fastighetspaketering i bolag är begränsad, men ett antal artiklar i Skattenytt och Svensk Skattetidning har varit till nytta liksom Skatteverkets hemsida.

I det avslutande kapitlet, där de förändrade underprisreglerna för handelsbolag beskrivs, har jag i princip enbart utgått ifrån den promemoria som utgavs av regeringen den 18 april 2008⁵, i vilken de nya reglerna presenteras. På grund av att ändringarna är så nya finns i dagsläget i princip ingen övrig information att finna inom detta område.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar ett skatteupplägg där tillgångar, inför en försäljning, paketeras i handelsbolag med utländska ägarintressen för att uppnå skattefördelar. Även paketering av tillgångar i aktiebolag är vanligt förekommande, men kommer endast behandlas mycket begränsat. Då upplägget kan utformas på flera olika sätt utgår jag för klarheten skull ifrån ett konstruerat typfall vid utredningen av det aktuella rättsläget, trots att ett sådant förfaringssätt i viss mån innebär en förenkling av verkligheten. Några anspråk på att ge en fullständig bild av handelsbolagslösningens användningsområde görs således inte.

Mitt konstruerade typfall utgår ifrån att paketeringen sker inför avyttring av en *fastighet*, eftersom fastigheter, med hänsyn till deras ofta höga marknadsvärde, är en av de vanligaste tillgångarna att bli föremål för paketering. Vidare avgränsas uppsatsen på så sätt att handelsbolagslösningens lagenlighet huvudsakligen undersöks i förhållande till svensk rätt, även om det i viss mån rör sig om gränsöverskridande transaktioner.

⁵ Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m., Finansdepartementet, Promemoria, 18 april 2008.

1.5 Disposition

Uppsatsen består av tio kapitel och inleds med en allmän beskrivning av handelsbolagslösningen och en presentation av mitt typfall i kapitel 2. Arbetet fortsätter med en behandling av de skatteregler som aktualiseras i de olika stegen i mitt typfall (kapitel 3 till 6) samt en tillämpning av dessa på typfallet. I sjunde kapitlet görs en jämförelse mellan paketering i handelsbolag och paketering i aktiebolag där de viktigaste skattemässiga skillnaderna behandlas. Åttonde kapitlet behandlar en eventuell tillämpning av praxis om obehörig resultatfördelning på handelsbolagslösningen. I nästföljande kapitel sker en tillämpning av lagen om skatteflykt på skatteupplägget. Det avslutande och tionde kapitlet innehåller en redogörelse av de lagändringar som har skett vad gäller underprisöverlåtelser till och från handelsbolag samt hur dessa ändringar påverkar det aktuella skatteupplägget. I detta kapitel behandlas även regeringens val att använda sig av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § 2 st. RF vid införande av ändringarna.

2. Beskrivning av handelsbolagslösningen

2.1 Allmänt

Skatteverket har under senare tid uppmärksammat ett skatteupplägg där bolag genom placering av fastigheter i handels- eller kommanditbolag, ägda av utländska dotterbolag, kan avyttra fastigheter utan beskattningskonsekvenser. Det säljande bolaget har på så sätt kunnat tillgodoräkna sig fastighetens dolda övervärde skattefritt. Köparen av handelsbolaget har i sin tur kunnat skapa en avdragsgill kapitalförlust genom likvidation av bolaget. Upplägget har, internt inom Skatteverket, benämnts såsom ”handelsbolagslösningen” eller ”Pandoras ask”. Skatteverket uppskattar att vinster mellan 30 till 50 miljarder kr har undanhållits kapitalvinstbeskattning genom förfarandet enbart under åren 2004 och 2005, vilket motsvarar uppemot 14 miljarder i förlorade skatteintäkter.⁶

Tillsammans med ett antal olika skatteupplägg har handelsbolagslösningen redogjorts för på Skatteverkets hemsida som ett skatteupplägg vilket verket anser vara felaktigt.⁷ De upplägg som tas upp beskrivs såsom felaktiga eftersom Skatteverket räknar med att dessa transaktionstyper kommer att underkännas vid en framtida domstolsprövning. Lämpligheten i en sådan publicering kommer jag inte gå in på här, men har bland annat diskuterats av Robert Pahlsson.⁸ Handelsbolagslösningen beskrivs på hemsidan som ett upplägg vilket används av bolag som planerar att avyttra tillgångar (främst fastigheter) och där syftet är att genom olika koncerninterna transaktioner och användning av handelsbolag och utländska koncernbolag göra en sådan försäljning skattefri. Skatteverket beskriver ett typiskt förfarande som bestående i följande tre steg;

1. En tillgång överlåts för dess skattemässiga värde (underpris) till ett svenskt handelsbolag med ett utländskt koncernföretag som delägare.
2. Andelarna i handelsbolaget säljs för marknadspris och den kapitalvinst som uppkommer hänförs till det utländska koncernföretaget. Detta koncernföretag är hemmahörande i en stat där kapitalvinster vid försäljning av andelar i svenska handelsbolag inte beskattas.
3. Vinsten delas ut skattefritt till det svenska moderbolaget.

⁶ Lundell Stefan, Skatteverket slår till mot fastighetsjättar, Dagens Industri, 29 augusti 2006.

⁷ www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg.4.3dfca4f410f4fc63c8680009670.html.

⁸ Se Pahlsson, R, Skatteverket och de ”felaktiga uppläggen”, SN 2007 s. 678 f.

Handelsbolagslösningen har prövats av SRN i ett förhandsbesked från 2006, vilket ofta benämns Cypern-fallet.⁹ I fallet ägde aktiebolaget XAB 0,1 % av andelarna i ett svenskt handelsbolag och samtliga andelar i ett cypriotiskt bolag. Det cypriotiska bolaget ägde resterande 99,9 % av det svenska handelsbolaget. Ett annat bolag önskade förvärva en av XAB ägd fastighet paketerad i handelsbolaget. Fyra frågor aktualiserades i SRN; för det första huruvida överlåtelsen av fastigheten till handelsbolaget medför uttagsbeskattning för XAB, för det andra om det cypriotiska bolaget är skattskyldigt i Sverige för avyttringen av andelen i handelsbolaget, för det tredje om lagen (1995:575) mot skatteflykt kan bli tillämplig på förfarandet, och till sist om beskattning kan utlösas på annan grund. I nästa avsnitt presenteras ett typfall där jag använder mig av förutsättningarna i Cypern-fallet som utgångspunkt för att presentera ett exempel på hur ett upplägg där handelsbolagslösningen utnyttjas kan se ut. Med detta typfall som utgångspunkt sker sedan en genomgång av de olika stegen i skatteupplägget med tyngdpunkt på uppläggets legalitet.

Den 17 april 2008 presenterade regeringen en skrivelse¹⁰ innehållande kommande förslag om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier. Reglerna innebär kortfattat att möjligheten att genomföra underprisöverlåtelser till och från handelsbolag helt slopas. Följden blir att skatteupplägg där tillgångar paketeras i handelsbolag inte längre kan genomföras. Ändringarna skall tillämpas redan från och med dagen efter utgivningen av den aktuella skrivelsen, således från och med den 18 april 2008. Detta eftersom regeringen anser att det föreligger sådana särskilda skäl som stadgas i undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra st. RF. Ett skatteupplägg såsom handelsbolagslösningen är således inte genomförbart idag, men dess lagenlighet är fortfarande ytterst aktuellt då bedömningen av alla de upplägg som genomförts av bolag fram till och med den 17 april 2008 kvarstår. Dessa förfaranden skall bedömas i enlighet med den lagstiftning som gällde innan den 18 april och det är därför dessa lagregler som är min utgångspunkt vid beskrivning av skatteupplägget.

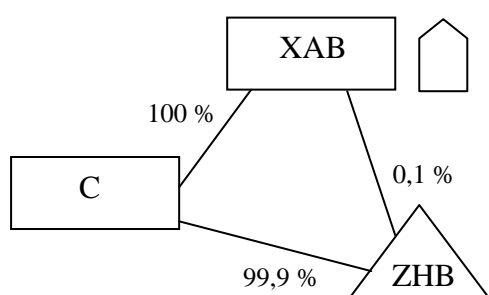
⁹ SRN 2006-03-31 (SKV rättsfallsprotokoll 12/06).

¹⁰ Regeringens skrivelse 2007/08:148.

2.2 Ett typfall – med utgångspunkt i Skatteverkets typfall och ”Cypern-fallet”

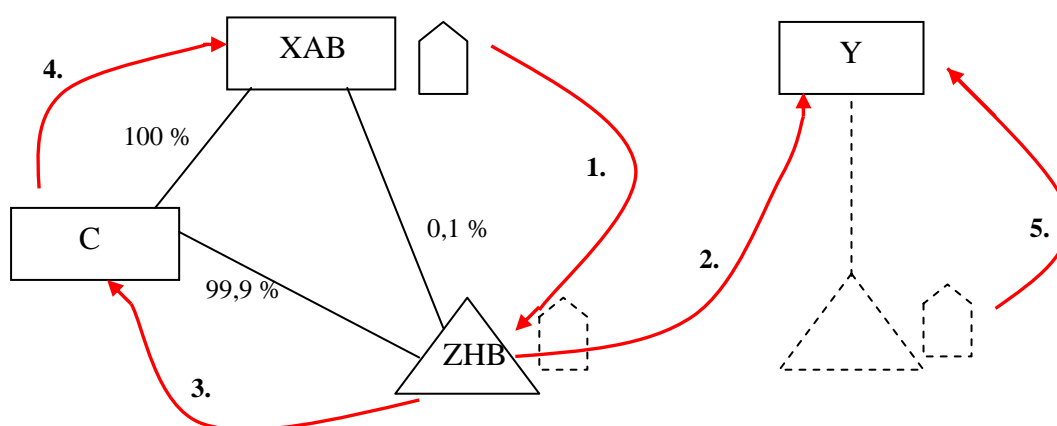
Jag har konstruerat ett skatteupplägg som utgör ett exempel på hur handelsbolagslösningen kan se ut. Fallet bygger till stora delar på Cypern-fallet och Skatteverkets så kallade typfall. Exemplet, som här efter i uppsatsen benämns ”mitt typfall”, kommer att användas som utgångspunkt när handelsbolagslösningen presenteras och analyseras.

Ett aktiebolag, XAB, äger en näringsfastighet som det önskar sälja till Y. Y är ett aktiebolag alternativt en fysisk person. XAB bedriver inte handel med fastigheter och omfattas således inte av bestämmelserna i 27 kap. IL. Fastigheten har ett marknadsvärde på 100 mkr och ett skattemässigt värde på 10 mkr. XAB äger till 100 % ett cypriotiskt bolag, C. C och XAB äger gemensamt ett svenskt handelsbolag, ZHB, enligt följande figur;



Försäljning av fastigheten sker genom ett förfarande som består av följande steg;

1. Fastigheten överläts till skattemässigt värde, 10 mkr, till det svenska handelsbolaget ZHB.
2. Andelarna i ZHB säljs till marknadspris, 100 mkr, till köparen Y.
3. Det cypriotiska bolaget C erhåller en vinst på ca 89,9 mkr ($99,9 \% \times 90 \text{ mkr}$), vilken är skattebefriad på Cypern.
4. XAB tar upp vinsten till det egna bolaget genom en skattefri utdelning.
5. Y överför fastigheten från ZHB till det egna bolaget (om Y är ett aktiebolag) eller till sig privat (om Y är en fysisk person) och likviderar sedan ZHB.



3. Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

3.1 Uttagsbeskattning

I det första steget i mitt typfall överläts en fastighet från aktiebolaget XAB till det nybildade svenska handelsbolaget ZHB. Överlåtelsen sker till fastighetens skattemässiga värde, vilket i det här fallet antas vara 10 mkr. Jag utgår ifrån att fastigheten utgör en kapitaltillgång i XAB:s näringsverksamhet.¹¹ Kapitaltillgångar definieras i 25 kap. 3 § IL såsom andra tillgångar i näringsverksamheten än exempelvis lagertillgångar, pågående arbeten, inventarier och patent. Det skattemässiga värdet på en kapitaltillgång är enligt 2 kap. 32 § IL det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om tillgången hade avyttrats. Vad gäller näringsfastigheter stadgas vissa avvikelser vid beräkningen av omkostnadsbeloppet i 2 kap. 32 § 2 st., bland annat skall återförda värdeminskingsavdrag minska anskaffningsutgiften. Omkostnadsbeloppet utgörs av anskaffningsutgifter ökade med förbättringsutgifter, 44 kap. 14 § IL.

Då en tillgång överläts för ett värde som understiger marknadsvärdet aktualiseras uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget. Enligt 22 kap. 2 § IL skall ett företag uttagsbeskattas i de fall den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller för över den till en annan näringsverksamhet. Uttagsbeskattning skall likaså ske då den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, 22 kap. 3 § IL. En definition av begreppet marknadsvärde återfinns i 61 kap. 2 § 2 st. IL. Här stadgas att med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. I mitt typfall överläts fastigheten till det skattemässiga värdet som är 10 mkr, medan marknadsvärdet på fastigheten är 100 mkr. Fastigheten överläts följaktligen mot en ersättning som understiger marknadsvärdet med 90 mkr (100 mkr - 10 mkr) utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttagsbeskattning innebär att den tillgång som överförs skall behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet, 22 kap. 7 § IL. I mitt typfall skall XAB därför enligt huvudregeln i 22 kap. IL uttagsbeskattas som om överlåtelsen skett för 100 mkr.

¹¹ I de fall det ägande bolaget bedriver handel med fastigheter eller byggnadsrörelse kan en fastighet även utgöra en lagertillgång.

3.2 Underprisöverlåtelse

3.2.1 Allmänt

Under vissa förutsättningar kan uttagsbeskattning underlåtas även om en tillgång har överförs för ett pris understigande marknadsvärdet. Detta kan ske om överföringen uppfyller villkoren för en sådan underprisöverlåtelse som finns reglerad i 23 kap IL, även kallad kvalificerad underprisöverlåtelse. Bestämmelserna i detta kapitel inrättades framförallt för att underlätta omstruktureringar i näringslivet.¹² En underprisöverlåtelse definieras i 23 kap 3 § IL såsom en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, förutsatt att de övriga krav som ställs i kapitlet är uppfyllda. Kraven är utformade med syfte att förhindra att omotiverade skatteförmåner uppnås. Här följer en redogörelse av de villkor som normalt blir aktuella vid ett förfarande såsom handelsbolagslösningen och en tillämpning av dessa på förutsättningarna i mitt typfall. Utgångspunkten är här de lagregler som gällde fram till och med den 17 april 2008.

3.2.2 Krav på överlåtare och förvärvare

Enligt 23 kap. 14 § IL skall överlåtare och förvärvare vara en fysisk person, ett företag eller ett svensk handelsbolag. Ett aktiebolag faller in under begreppet företag enligt 23 kap. 4 §. I mitt typfall är överlåtaren ett svensk aktiebolag och förvärvaren ett svenskt handelsbolag. Detta villkor är således uppfyllt i mitt typfall och i regel vad gäller handelsbolagslösningen.

3.2.3 Krav på skattskyldighet

För att en överlåtelse skall kunna kvalificera sig som en underprisöverlåtelse måste förvärvaren omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår, 23 kap 16 § IL. Vad gäller handelsbolag måste så vara fallet för samtliga delägare i bolaget. För att en tillgång skall anses ingå i en näringsverksamhet krävs att ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring av tillgången beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomsten får enligt 23 kap. 16 § 2 st. inte heller vara undantagen från beskattning på grund av skatteavtal. Förvärvaren är i mitt typfall ett svenskt handelsbolag och den överlåtna tillgången är en fastighet belägen i Sverige. Delägarna i handelsbolaget utgörs av ett svenskt aktiebolag och ett cypriotiskt bolag. För att 23 kap. 16 § skall vara uppfyllt måste således båda dessa bolag vara skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår. Att aktiebolaget är skattskyldigt för inkomst som hänför sig till fastigheten är uppenbart, då bolaget är svenskt och den aktuella fastigheten är belägen i Sverige. Vad

¹² Se bl.a. prop. 1999/00:38 s. 38.

gäller det cypriotiska bolaget är detta enligt 2 kap. 5a § IL en utländsk juridisk person, eftersom bolaget har hemvist på Cypern och beskattas där. En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig i Sverige i enlighet med 6 kap. 7 § IL. I 6 kap. 11 § förklaras närmare innebörden av begränsad skattskyldighet för juridiska personer. Enligt första punkten i paragrafen är en begränsat skattskyldig person skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Skattskyldigheten gäller både för löpande inkomster från fastigheten liksom för en kapitalvinst vid avyttring av fastigheten. Det cypriotiska bolaget, C, är delägare till ett svenskt handelsbolag som äger en fastighet belägen i Sverige. C är därför enligt den svenska interna internationella rätten skattskyldig i Sverige för sådan inkomst som hänförs till fastigheten.

Inkomsten får, som tidigare nämnts, inte heller vara undantagen från beskattning på grund av skatteavtal, 23 kap 16 § 2 st. IL. För att ta reda på om den aktuella inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige får man undersöka det dubbelbeskattningsavtal som finns mellan Sverige och Cypern. Avtalet finns med som en bilaga till lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern. Enligt artikel 4 i avtalet är Cypern hemviststat, då bolaget är registrerat där. Den aktuella fastigheten är belägen i Sverige vilket innebär att Sverige enligt avtalet blir källstat, alltså den stat där skatteobjektet befinner sig. I artikel 6 regleras hur beskattningsrätten skall fördelas mellan hemviststat och källstat vid beskattning av inkomst från fast egendom. Häri stadgas att båda stater har möjlighet att beskatta denna typ av inkomst. Då både Cypern och Sverige har beskattningsrätt till samma inkomst måste man gå vidare i avtalet för att ta reda på vilken metod som föreskrivs för att undvika att dubbelbeskattning sker. Enligt artikel 21 tillämpas i detta fall den så kallade credit-metoden, vilket innebär att Cypern, i egenskap av hemviststat, vid beskattningen skall avräkna sådan svensk skatt som erlagts enligt svensk lag och dubbelbeskattningsavtalet. De inkomster som det cypriotiska bolaget uppbär och som kan hänföras till den svenska fastigheten är således inte undantagna från beskattning i Sverige på grund av skatteavtalet mellan Sverige och Cypern. Slutsatsen blir att även detta villkor är uppfyllt i mitt typfall.

3.2.4 Koncernbidragsrätt saknas

Eftersom reglerna om underprisöverlåtelser framför allt är till för att underlätta omstruktureringar inom företagskoncerner, ställs särskilda krav i de fall koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare. Koncernbidrag regleras i 35 kap. IL och innebär en möjlighet att fullständigt resultatutjämna inom koncerner. Resultatutjämningen sker genom att bidrag kan lämnas mellan bolagen, vilka är avdragsgilla för det givande bolaget och

skattepliktiga för det mottagande bolaget.¹³ Syftet är att det skall vara så liten skattemässig skillnad som möjligt mellan att bedriva en verksamhet inom en koncern jämfört med att bedriva verksamheten inom endast ett bolag.¹⁴ För att ha möjlighet att ge ett avdragsgillt koncernbidrag mellan ett moderbolag och ett dotterbolag krävs enligt 35 kap. 2 § IL att dotterbolaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Det finns ingen möjlighet att lämna koncernbidrag mellan ett aktiebolag och ett handelsbolag. Eftersom handelsbolagets resultat, som tidigare nämnts, beskattas hos delägarna finns inget behov av att lämna koncernbidrag, då det i vilket fall finns möjlighet att resultatutjämna mellan ett handelsbolag och dess ägare. I mitt typfall saknas således koncernbidragsrätt mellan givaren och förvärvaren då en underprisöverlåtelse har skett mellan ett aktiebolag och ett handelsbolag.

I de fall koncernbidragsrätt saknas krävs enligt 23 kap. 17 § IL att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet överläts såvida överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren. Begreppet verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL såsom en *sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse*. Enligt förarbetena¹⁵ kan ägande och förvaltning av en enstaka fastighet i vissa fall utgöra en verksamhetsgren, förutsatt att verksamheten har en sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att driva den självständigt. Jag kommer inte att gå in närmare på detaljer kring fastigheten i mitt typfall utan kommer hädanefter att utgå ifrån att det rör sig om en sådan fastighet som enligt lagstiftningen utgör en egen verksamhetsgren, då så regelmässigt har varit fallet när handelsbolagslösningen har utnyttjats.¹⁶ Även detta villkor är således i regel uppfyllt.

3.2.5 Beskattningen vid en underprisöverlåtelse

I 23 kap. 9-13 §§ IL regleras beskattningen vid en tillåten underprisöverlåtelse. Den viktigaste konsekvensen av att en tillämpning av 23 kap. IL är möjlig är att ingen uttagsbeskattning skall ske, 23 kap. 9 § IL. Tillgången skall enligt 23 kap. 10 § anses avyttrad för ett värde som minst uppgår till tillgångens skattemässiga värde. Detta värde kommer också att utgöra förvärvarens anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift för tillgången. Vid en kvalificerad underprisöverlåtelse tillämpas således kontinuitetsprincipen, vilket innebär att förvärvaren övertar överlåtarens skattemässiga situation samt att inga omedelbara beskattningseksekvenser uppkommer.

¹³ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 353.

¹⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 352.

¹⁵ Prop. 1998/99:15 s.138.

¹⁶ Jfr exempelvis SRN 2006-03-31.

3.3 Slutsatser

I det första steget i mitt typfall sker en överlåtelse av en fastighet från ett aktiebolag till ett handelsbolag till underpris. Denna överlåtelse aktualiserar uttagsbeskattning av det överlåtande aktiebolaget, vilken emellertid kan underlåtas om överlåtelsen uppfyller villkoren i 23 kap. IL för en kvalificerad underprisöverlåtelse. Efter en genomgång av de krav som blir aktuella där förutsättningarna är desamma som i mitt typfall kan slutsatsen dras att dessa villkor i normalfallet är uppfyllda. Fastigheten kan således överlåtas från XAB till ZHB utan att detta föranleder några omedelbara beskattningskonsekvenser. ZHB:s anskaffningsvärde kommer att bli det skattemässiga värde som fastigheten överlåts för, alltså 10 mkr.

4. Reglering av handelsbolag

4.1 Inledning

I det andra steget i mitt typfall avyttras andelarna i handelsbolaget ZHB för marknadspris, 100 mkr, till köparen Y. Jag skall i detta kapitel redogöra för de skattemässiga konsekvenser som uppkommer för ägarna av ett handelsbolag vid försäljning av bolagsandelarna. I kapitel 6 kommer jag mer ingående att undersöka köparen Y:s skattemässiga situation. Inledningsvis sker en redovisning av den grundläggande regleringen av handelsbolag.

4.2 Civilrättsliga regler

Handelsbolag som associationsform regleras i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). Enligt 1 kap. 1 § HBL föreligger ett handelsbolag om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret. För att HBL:s regler skall vara tillämpliga på bolaget fordras således att registrering har skett, vilket har varit ett krav alltsedan 1995. Med näringsverksamhet avses en yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur.

De regler i HBL som rör bolagsmännens inbördes förhållanden är i stort sett dispositiva, vilket innebär att de endast blir tillämpliga om delägarna inte har kommit överens om något annat. Vad gäller reglerna om bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man är emellertid dessa i huvudsak tvingande.

Ett handelsbolag utgör en juridisk person och har egen rättskapacitet. Bolaget kan enligt 1 kap. 4 § HBL förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Handelsbolaget är emellertid inte ett eget skattesubjekt, utan det är delägarna som beskattas för bolagets vinster, 5 kap. 1 § IL. Beskattning av delägarna sker oavsett om vinsten tas ut ur bolaget.

Enligt 2 kap. 20 § HBL svarar bolagsmännen solidariskt för bolagets förpliktelser. Ansvar är både primärt, solidariskt och obegränsat.¹⁷ Att ansvar är primärt innebär att fordringsägare kan välja att kräva vem som helst av delägarna. Enda undantaget är då en bolagsman gått i konkurs. Fordringsägaren måste då först kräva handelsbolaget, 2 kap. 20 § 2 st. HBL. Eftersom ansvaret är solidariskt har en bolagsman som betalat en fordringsägare rätt att sedan kräva bolaget på den betalningen. Att ansvaret är obegränsat innebär att bolagsmännen även ansvarar med sin privata förmögenhet. Både fysiska och juridiska

¹⁷ Höglund, Handelsbolag, s. 24.

personer kan vara delägare i ett handelsbolag.¹⁸ Det finns heller inget som hindrar utländska fysiska eller juridiska personer från att vara bolagsmän i svenska handelsbolag.

4.3 Beskattning av handelsbolag

4.3.1 Löpande beskattning i ett handelsbolag

Handelsbolag är som nämnts ovan inte något eget skattesubjekt utan det är delägarna som beskattas för bolagets resultat, oavsett om dessa tar ut vinsten ur bolaget eller ej. Jag skall i detta avsnitt kortfattat redogöra för de huvudsakliga regler som gäller vid beskattning av handelsbolag och då framförallt de regler som blir aktuella vid handelsbolagslösningen.

För fysiska personer är inkomster uppdelade i tre olika inkomstslag, inkomst av tjänst, inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet. Enbart två av dessa inkomstslag är i regel aktuella vid beskattning av handelsbolag. Inkomster från handelsbolag hänförs i de flesta fall till inkomst av näringsverksamhet. Som sådan inkomst räknas enligt 13 kap. 1 § IL inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet, med vilket avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. För delägare som är fysiska personer räknas emellertid handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan som inkomst av kapital. Enligt 13 kap. 2 § IL räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster för juridiska personer till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §. Att dessa regler även gäller handelsbolag framgår av 13 kap. 4 § IL. Alla ersättningar som handelsbolaget erhållit för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt, 15 kap. 1 § IL. De utgifter bolaget har haft för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, medan ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter, 16 kap. 1 § IL. Det överskott alternativt underskott som uppkommer i näringsverksamheten beräknas därefter genom att intäktsposterna minskas med kostnaderna, 14 kap. 21 § IL. Enligt 14 kap. 2 § IL skall resultatet beräknas i enlighet med bokföringsmässiga grunder, vilket bland annat innebär att inkomster skall tas upp som intäkt och utgifter skall dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed.

¹⁸ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. 2008, del 3 s. 75.

4.3.2 Beskattning vid försäljning av handelsbolagsandelar

Tillgångarna i ett handelsbolag kan överlåtas på två olika sätt;

1. Andelarna i bolaget överlåts
2. Inkråmet (tillgångarna och skulderna) överlåts

För fysiska personer sker beskattningen i olika inkomstslag beroende på vilket alternativ som väljs. Vid avyttring av andelarna i handelsbolaget beskattas kapitalvinsten i inkomstlaget kapital och beräknas enligt bestämmelserna i 50 kap. IL. Samma bestämmelser tillämpas även vid kapitalvinstberäkningen för juridiska personer, även om vinsten beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Har en fysisk person varit aktiv i näringsverksamheten finns emellertid regler i 51 kap. IL, enligt vilka kapitalvinster för fysiska personer under vissa förutsättningar skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet. När kapitalvinsten beräknas skall anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna om justerad anskaffningsutgift. Vid försäljning av andelarna upphör inte verksamheten utan den tas över av nya ägare, vilka övertar de förra ägarnas bokförda värden på bolagets tillgångar.

Om inkråmet försäljs är det inte själva bolaget som avyttras utan tillgångarna i bolaget. Då sker beskattningen även för fysiska personer i inkomstlaget näringsverksamhet. Köparna får som avskrivningsunderlag utgå ifrån det pris som betalats för tillgångarna. Dessa regler blir inte aktuella vad gäller handelsbolagslösningen, varför de inte vidare kommer att behandlas.

4.3.3 Beskattning av delägarna i mitt typfall

I mitt typfall är det handelsbolagsandelarna som säljs. Kapitalvinsten vid försäljningen skall beskattas hos de två ägarna, vilka utgörs av de två juridiska personerna XAB och C. Vid försäljningen uppkommer en kapitalvinst på 90 mkr som fördelas mellan XAB och C enligt deras ägarandelar. C gör således en vinst på ca 89,9 mkr och XAB en vinst på resterande ca 0,1 mkr. För juridiska personer beskattas all vinst i inkomstlaget näringsverksamhet, även om beräkningen sker enligt reglerna om kapitalvinst för fysiska personer.¹⁹ Då det rör sig om ett handelsbolag som enbart bildats i syfte att paketera en fastighet kommer jag att bortse från eventuell justerad anskaffningsutgift för handelsbolaget.

C är en utländsk juridisk person och har därmed en begränsad skattskyldighet i Sverige. Vilka inkomster begränsat skattskyldiga juridiska personer skall beskattas för regleras i 6 kap. 11 § IL. C är enligt första punkten skattskyldig för den inkomst som uppkommer på grund av den av handelsbolaget ägda fastigheten. Inkomst som hänför sig till

¹⁹ Höglund, Handelsbolag, s. 136 f.

försäljning av andelar i svenska handelsbolag finns däremot inte uppräknad i paragrafen. I Cypernfallet²⁰ hade SRN uppfattningen att den av C ägda andelen i handelsbolaget inte var hänförlig till eller ingick i den verksamhet som handelsbolaget bedrev. Konsekvensen blev att C inte bedömdes vara skattskyldigt i Sverige för den kapitalvinst som uppkom vid avyttringen av andelarna i handelsbolaget. Förutsättningarna är desamma i mitt typfall och C undgår således beskattning i Sverige för den vinst på ca 89,9 mkr som uppkommer vid försäljningen. C är, på grund av Cyperns interna skattereglering, inte heller skattskyldig för vinsten i hemlandet Cypern.²¹

Sammanfattningsvis kan sägas att ägarna av handelsbolaget ZHB i princip helt undgår beskattning av den vinst på 90 mkr som görs vid försäljningen av bolaget.

²⁰ SRN 2006-03-31.

²¹ SRN 2006-03-31.

5. Utdelning på näringsbetingade andelar

I mitt typfall gör det cypriotiska bolaget C en kapitalvinst på ca 89,9 mkr vid försäljning av andelarna i det svenska handelsbolaget. Denna kapitalvinst är som ovan beskrivits skattebefriad i Sverige då handelsbolagsandelen inte anses ingående i eller knuten till av C bedrivet fast driftställe i Sverige. XAB tar i nästa steg upp vinsten från det cypriotiska dotterbolaget genom en utdelning. Denna utdelning är skattebefriad för XAB, eftersom andelarna i C är näringsbetingade. Utdelning på näringsbetingade andelar skall nämligen i huvudfallet enligt 24 kap. 17 § IL inte tas upp. Näringsbetingade andelar definieras i 24 kap. IL. Enligt 24 kap. 13 § avses med näringsbetingad andel en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, om den uppfyller villkoren i 24 kap. 14 § och ägs av någon av de juridiska personer som räknas upp i paragrafen. Ägarföretaget kan enligt 24 kap. 13 § 1 p. bland annat utgöras av ett svenskt aktiebolag. I 24 kap. 14 § redogörs för de krav som ställs på andelen för att den skall bedömas såsom näringsbetingad; andelen måste vara en kapitaltillgång och samtidigt uppfylla någon av de tre uppräknade förutsättningarna. Enligt första punkten är en andel som inte är marknadsnoterad²² alltid att bedöma som näringsbetingad. Likaså är en andel, enligt andra punkten, näringsbetingad om det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer. En andel kan för det tredje vara näringsbetingad i de fall innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållandena eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

I mitt typfall äger XAB 100 % av andelarna i C, vilket innebär att andelarna räknas som näringsbetingade för XAB och en utdelning från C till XAB är således skattebefriad. Genom ett förfarande där ett helägt utländskt dotterbolag äger 99,9 % av det handelsbolag vari fastigheten paketeras blir därför ca 89,9 mkr av den kapitalvinst på 90 mkr som XAB uppbär vid försäljning av handelsbolaget helt skattefritt.

²² Enligt 48 kap. 5 § IL anses en delägar rätt eller fordringsrätt såsom marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning.

6. Köparens skattemässiga situation

6.1 Inledning

I det sista steget i handelsbolagslösningen överför köparen Y fastigheten i det nyförvärvade handelsbolaget till det egna bolaget (om Y är ett aktiebolag) eller till sig själv personligen (om Y är en fysisk person), för att därefter omedelbart likvidera handelsbolaget. En stor del av handelsbolagslösningens popularitet har sin grund just i de skattemässiga fördelar som köparen erhåller genom att anskaffa en fastighet paketerad i ett handelsbolag. Som senare kommer att framkomma finns nämligen en möjlighet för köparen att i princip erhålla direktavdrag för den betalda köpeskillingen. Detta avdrag kan sedan kvittas mot köparens intäkter, vilket leder till ett lägre beskattningsbart resultat.

Jag kommer i min framställning att utgå ifrån mitt typfall och att köparen, Y, antingen är ett aktiebolag eller en fysisk person. Detta innebär att handelsbolaget efter försäljningen enbart har en ägare. I de civilrättsliga reglerna om handelsbolag, 1 kap. 1 § HBL, finns ett krav på att det skall finnas minst två delägare för att kunna bilda ett handelsbolag. Ett handelsbolag kan emellertid fortsätta att existera i upp till sex månader med enbart en delägare enligt 2 kap. 28 § IL. I det här fallet skall handelsbolaget upplösas i princip omedelbart efter förvärvet och det innebär därför inte något problem att utgå ifrån att köparen tillfälligt står som ensam ägare av handelsbolaget.

I typfallet har köparen inget intresse av att behålla fastigheten i det nyköpta handelsbolaget utan efter genomfört köp överläts fastigheten från handelsbolaget till köparen för underpris varefter bolaget likvideras. När bolaget likvideras uppkommer en kapitalförlust som ägaren gör avdrag för. Dessa transaktioner ger upphov till två olika skattemässiga frågeställningar. För det första får man titta på vilka som kan bli de skattemässiga effekterna av att en det sker en underprisöverlåtelse av fastigheten från handelsbolaget till ägaren och för det andra hur den kapitalförlust som uppkommer vid upplösningen av handelsbolaget skall behandlas skattemässigt.

Ytterligare en fördel med att förvärva en fastighet paketerad i ett bolag är att skyldigheten att betala stämpelskatt undviks, eftersom det är aktierna som förvärvas. Enligt 8 § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter skall en skatt på 3 % av egendomens värde erläggas vid förvärv av fast egendom från en juridisk person. Egendomens värde utgörs enligt 9 § av det värde som är högst av köpeskillingen och taxeringsvärdet. Hade fastigheten i typfallet inte varit paketerad i ett bolag utan sålts löst för dess marknadsvärde

100 mkr skulle följaktligen köparen varit skyldig att betala en stämpelskatt på 3 mkr (3 % x 100 mkr).

6.2 Värdeminskningsavdrag

I 19 kap. IL finns regler om avskrivning på byggnader. Enligt 19 kap. 4 § skall utgifter för att förvärva en byggnad dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdragen skall göras planenligt varje räkenskapsår med en fast procentsats av byggnadens anskaffningsvärde, vilken baseras på byggnadens ekonomiska livslängd, 19 kap. 5 §. Vilka procentsatser som skall användas är inte fastställt i lag, men Skatteverket har i ett allmänt råd²³ föreslagit procentsatser för värdeminskningsavdrag för olika slag av byggnader i näringsverksamhet.

Värdeminskningsavdragen skall således baseras på byggnadens anskaffningsvärde. När en fastighet överförs genom en underprisöverlåtelse skall fastigheten, enligt 23 kap. 10 § IL, anses avyttrad för ett värde som minst uppgår till fastighetens skattemässiga värde. Detta värde kommer också att utgöra förvärvarens anskaffningsvärde för tillgången. I mitt typfall överläts fastigheten till handelsbolaget för dess skattemässiga värde, 10 mkr, vilket också blir handelsbolagets anskaffningsvärde för fastigheten. Värdeminskningsavdragen skall sedan baseras på det belopp som är byggnadens andel av fastighetens totala värde. Jag förutsätter för enkelhetens skull att byggnaden utgör 100 % av fastighetens värde. När köparen Y anskaffar handelsbolaget kvarstår fastighetens anskaffningsvärde. Om man utgår ifrån att fastigheten får skrivas av med 2 %, får Y årligen göra avdrag på fastigheten med 0,2 mkr (10 mkr × 2 %). Ifall Y istället köpt fastigheten direkt för dess marknadsvärde hade värdeminskningsavdrag årligen kunnat göras med 2 mkr (100 mkr × 2 %). Köparen går således årligen miste om möjligheten till avdrag på 1,8 mkr.

6.3 Överlåtelse av fastigheten

6.3.1 Köparen är ett aktiebolag

Efter att det köpande aktiebolaget anskaffat fastigheten paketerad i ett handelsbolag önskar bolaget till underpris överföra fastigheten till det egna bolaget. Fråga uppkommer hur en sådan transaktion påverkar den löpande beskattningen av handelsbolaget. Löpande beskattning av handelsbolag sker som bekant inte hos bolaget utan hos den enskilde delägaren, 5 kap. 1 § IL. I det typfall jag presenterat överlåter det köpande bolaget fastigheten till det egna bolaget för det skattemässiga värdet, 10 mkr. Eftersom marknadsvärdet på

²³ SKV A 2005:5.

fastigheten är 100 mkr sker överlåtelsen följaktligen till underpris. När en tillgång överläts från ett handelsbolag till ett ägande bolag till ett pris som understiger marknadsvärdet är huvudprincipen att uttagsbeskattning skall ske i enlighet med 22 kap. IL. Med uttag avses enligt 22 kap. 2 § IL att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Av 22 kap. 3 § framgår att uttag ur näringsverksamhet även innefattar fall då ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan. Det är således uppenbart att överföringen av fastigheten innebär att ett uttag sker ur verksamheten.

Beskattning kan dock undvikas även i de fall ett uttag har skett, om transaktionen uppfyller de villkor som ställs upp för en kvalificerad underprisöverlåtelse i 23 kap. IL. Jag har i kapitel 3.2 behandlat dessa villkor mer ingående. Då överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med en juridisk person som ägare och mottagaren är en juridisk person är villkoren vad avser de krav som ställs på överlåtare och förvärvare i 23 kap. 14 § IL uppfyllt. Vad gäller kravet på att förvärvaren omedelbart efter överlåtelsen skall vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet, 23 kap. 16 § IL, är likaså detta uppfyllt då all beskattning av ett aktiebolag sker i inkomstslaget näringsverksamhet.²⁴ Handelsbolag har, som tidigare konstaterats, enligt 35 kap. IL ingen möjlighet att ge eller ta emot koncernbidrag. När koncernbidragsrätt mellan överlåtare och förvärvare saknas ställs särskilda krav i 23 kap. 17 § 1 st. IL på de tillgångar som överläts. Överlåtelsen måste avse överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren. Enligt 23 kap. 17 § 2 st. behöver emellertid inte dessa villkor vara uppfyllda om det rör sig om en överlåtelse som sker mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget. Orsaken till att det finns ett undantag för dessa situationer är att det finns en möjlighet till kvittning mellan handelsbolagets resultat och det delägande bolagets resultat och det finns således inget behov av en sådan reglering.²⁵ Är en juridisk person delägare i ett svenskt handelsbolag räknas nämligen även handelsbolagets verksamhet in i den juridiska personens näringsverksamhet, 14 kap. 10 § IL. Sammanfattningsvis kan konstateras att villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda i mitt typfall vad gäller överlåtelsen av fastigheten. Följden blir enligt 23 kap. 9 § IL att det inte sker någon uttagsbeskattning av det ägande aktiebolaget i detta första steg.

²⁴ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 224.

²⁵ Höglund, Handelsbolag, s. 107.

6.3.2 Köparen är en fysisk person

Bestämmelserna om undersprisöverlåtelse blir inte aktuella i de fall köparen är en fysisk person. I 22 kap. 2 § IL förklaras att ett uttag innebär att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från *näringsverksamheten*. När en fysisk person är delägare i ett handelsbolag räknas handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter enligt 13 kap. 4 § IL inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital, förutsatt att den fysiska personen inte bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detta får till följd att näringsfastigheter som ägs av handelsbolag med fysiska personer som delägare inte anses ingå i näringsverksamheten.²⁶ Ett uttag ur näringsverksamheten i enlighet med 22 kap. 2 § IL har därför överhuvudtaget inte skett i detta fall och någon uttagsbeskattning aktualiseras därför inte. Att så är fallet framkom även i RÅ 1999 ref. 35, där en fysisk person gjorde en underprisöverlåtelse av en fastighet till sig personligen. I förhandsbeskedet konstaterades att någon uttagsbeskattning inte aktualiseras vid överlåtelsen då den fysiska personen skulle ha beskattats för en vinst i inkomstslaget kapital. Även i de fall köparen är en fysisk person kan således en underprisöverlåtelse av fastigheten ske utan skattemässiga konsekvenser.

I 45 kap. 30 § IL finns särskilda regler som gäller om ett handelsbolag överlåter en fastighet till underpris till en delägare i bolaget och fastigheten härmed antas övergå till att bli en privatbostad. Avyttring skall i dessa fall anses ha skett till marknadspris. Jag utgår ifrån att så inte är fallet i mitt typfall och att dessa regler därmed inte blir aktuella.

6.4 Upplösning av handelsbolag

Köparen/ägaren av handelsbolaget, Y, har nu avlägsnat fastigheten ur bolaget och önskar därefter upplösa det nyanskaffade handelsbolaget. Det är i detta steg som de skattemässiga fördelarna med att anskaffa en fastighet i ett handelsbolag och inte exempelvis i ett aktiebolag blir som tydligast. Enligt vad som kommer att framkomma har ägaren nämligen möjlighet att dra av den förlust som uppkommer vid upplösningen av handelsbolaget, även om förlusten beror på att ägaren innan likvidationen gjort en värdeöverföring från handelsbolaget genom att förvärva en fastighet från samma bolag till underpris.

Om en andel i ett handelsbolag upplöses behandlas detta skattemässigt på samma sätt som om andelen hade avyttrats, 50 kap. 2 § IL. Följden blir att det uppkommer en kapitalvinst alternativt en kapitalförlust för ägaren vid upplösningen. I 50 kap. IL finns särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster återfinns i 44 kap. IL. En

²⁶ Höglund, Handelsbolag, s. 108.

kapitalvinst beräknas enligt 44 kap. 13 § IL såsom skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskat med utgifterna för avyttringen, och omkostnadsbeloppet.²⁷ Vid försäljning av en handelsbolagsandel skall omkostnadsbeloppet justeras enligt reglerna om justerad anskaffningsutgift i 50 kap. 5 § IL. Bestämmelsen innebär kortfattat att anskaffningsutgiften skall ökas med den skattskyldiges tillskott till bolaget samt med belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster. Summan skall därefter minskas med den skattskyldiges uttag ur bolaget samt med belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott.

6.5 Kapitalförlust vid upplösning av handelsbolag

I mitt typfall har köparen Y anskaffat handelsbolaget för 100 mkr, vilket motsvarar den paketerade fastighetens marknadsvärde. Anskaffningsvärdet för handelsbolaget är följaktligen 100 mkr. För att kunna beräkna den kapitalvinst alternativt kapitalförlust som uppkommer för Y vid upplösning av handelsbolaget krävs en utredning gällande vilket belopp som skall bedömas såsom ersättning för bolaget. Detta diskuterades i förhandsbeskedet RÅ 2000 not. 78. I fallet ägde ett aktiebolag och dess helägda dotterbolag gemensamt, och till hälften var, ett handelsbolag. Dotterbolaget skulle genom en fusion uppgå i moderbolaget och handelsbolaget därefter upplösas. Fråga uppkom till vilket värde handelsbolaget skulle anses avyttrat. Regeringsrätten uttalade att likvidation av handelsbolaget för ägarens del kan ses såsom ett byte av andelen i handelsbolaget mot tillgångarna i detta. Ägaren skall därför beskattas för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de erhållna tillgångarnas marknadsvärde och andelens anskaffningsvärde. Ersättningen utgörs således av det värde som utskiftats ur handelsbolaget, vilket i mitt typfall är värdet på den överlåtna fastigheten. Det blir då nödvändigt att bestämma till vilket värde fastigheten skall anses överlåten. I RÅ 1999 ref. 35 (behandlas nedan) hade en fysisk person, A, förvärvat andelarna i ett kommanditbolag vars enda tillgång utgjordes av en fastighet. Fastighetens anskaffningsvärde låg på 1 mkr och A förvärvade kommanditbolaget till marknadspris, 4.5 mkr. A önskade omgående efter förvärvet överföra fastigheten till sig själv privat och samtidigt likvidera kommanditbolaget. SRN yttrade att fastigheten får anses överlåten till avräkningsvärdet, även om detta var lägre än marknadsvärdet. A bedömdes således ha avyttrat kommanditbolaget för 1 mkr. Regeringsrätten fastställde SRN:s avgörande. Även i RÅ 2002 ref. 87 uttalade domstolen att det är fastighetens skattemässiga värde som skall ligga till grund för beräkning av ersättning för handelsbolaget.

²⁷ I 44 kap. 14 § IL definieras omkostnadsbeloppet såsom anskaffningsutgifter ökade med förbättringsutgifter.

Om vi utgår ifrån mitt typfall är fastighetens skattemässiga värde 10 mkr och handelsbolagets anskaffningsvärde 100 mkr. Handelsbolaget skall således vid likvidationen anses avyttrat för 10 mkr. Det uppkommer således en förlust för ägaren på 90 mkr (10 mkr – 100 mkr). För fysiska personer är en förlust på en handelsbolagsandel enligt 50 kap. 9 § IL avdragsgill med 70 % i inkomstslaget kapital. För juridiska personer är förluster på handelsbolagsandelar avdragsgilla i sin helhet, 50 kap. 10 § IL.

6.6 Verklig förlust

6.6.1 Allmänt

Det är viktigt att framhålla att det i enlighet med 44 kap. 23 § IL endast är *verkliga* förluster som skall anses som kapitalförluster och således är avdragsgilla. Förluster som kan ses såsom fiktiva eller framkallade får därför inte göras avdrag för. Någon närmare innebörd av begreppet verklig förlust framkommer emellertid inte av paragrafen. I samband med införande av ovanstående lagbestämmelse uttalade departementschefen dock att;

”Har den avyttrade egendomen i något skede tömts på substans utan beskattningskonsekvenser kan alltså en reavinstberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras för värdeöverföringen.”²⁸

Praxis angående verklig förlust hade emellertid etablerats redan innan införandet av 44 kap. 23 § IL, framförallt rörande aktiebolags förluster på dotterbolagsaktier. Innebörden av denna praxis var att förlusten skulle korrigeras i de fall en värdeöverföring ägt rum från dotterbolaget genom utdelning, koncernbidrag eller överlåtelse av tillgångar till underpris. I de fall värdeöverföringen rymdes inom de vinstmedel som upparbetats under tiden för aktieinnehavet behövde emellertid ingen korrigerings av förlusten göras.²⁹ Det var tidigare vanligt att aktiebolag gjorde underprisöverlåtelser från ett förvärvat dotterbolag till det egna bolaget. Vid försäljning av dotterbolaget blev försäljningspriset lägre än anskaffningsvärdet. Den förlust som då uppkom för moderbolaget bedömdes i flera fall inte vara verklig och därför inte heller avdragsgill. Efter att reglerna om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar infördes 1 juli 2003³⁰ är dock framkallade förluster av dessa slag av liten betydelse. Enligt 25 a kap. 5 § 2 st. IL finns nämligen inte någon avdragsrätt för förluster som

²⁸ Prop. 1989/90:110 s. 304 f.

²⁹ Rask Kaj, Något om verklig förlust i bolagssektorn, SvSkT 4/2005, s. 212. Jämför även RÅ 1995 ref. 83 och RÅ 1997 ref.11.

³⁰ Prop. 2002/03:96.

uppkommer vid avyttring av näringsbetingade andelar. Detta är en naturlig konsekvens av att kapitalvinster på sådana andelar har gjorts skattefria. Vad gäller förluster på handelsbolagsandelar kvarstår emellertid problematiken.³¹

Om vi återgår till mitt typfall så uppkommer, som tidigare konstaterats, en förlust för Y på 90 mkr vid upplösning av handelsbolaget. Denna förlust har sin grund i att det tidigare skett en värdeöverföring från bolaget genom att fastigheten överlåtits till ägaren till underpris. Det blir då aktuellt att undersöka huruvida den förlust som uppkommer för Y kvalificerar sig som en sådan verklig förlust som stadgas i 44 kap. 23 § IL och om Y således har möjlighet att göra avdrag för förlusten.

Jag skall redogöra för fyra rättsfall där avdrag vid förlust på handelsbolags- eller kommanditbolagsandelar har behandlats. I de två första fallen bedömdes förlusten inte vara en sådan verklig förlust som krävs för att avdrag skall medges, medan förlusten i de två andra fallen ansågs vara verklig och således också möjlig att göra avdrag för.

6.6.2 RÅ 1993 not 745

I fallet yrkade ett elverk avdrag för förlust på 262 127 kr vid försäljning av en handelsbolagsandel. I både länsrätt och kammarrätt diskuterades huruvida andelsinnehavet var betingat av elverkets rörelse, då en ren kapitalförlust enligt då gällande lagstiftning inte var avdragsgill. Underrätterna konstaterade att så inte var fallet och underkände på den grunden rätt till avdrag. Regeringsrätten ansåg emellertid att innehavet var rörelsebetingat och att det inte på denna grund fanns anledning att neka avdrag. Däremot innebar den möjlighet elverket haft att under tidigare år kunna tillgodogöra sig allmänt avdrag för de förluster som uppkommit till följd av andelen, att förlustavdraget vid avyttringen måste begränsas. Förlusten kunde därför inte dras av till större belopp än vad som översteg de allmänna avdrag som tidigare tagits upp som underskott i handelsbolagets verksamhet. Då tidigare avdrag hade beviljats med 202 951 kr och 56 947 kr, tillgodofördes elverket avdrag med $(262\,127 - 202\,951 - 56\,947 =) 2\,229$ kr, istället för yrkade avdrag på 262 127 kr. Den förlust som motsvarades av de tidigare beviljade avdragen bedömdes således inte vara verklig.

6.6.3 RÅ 1999 ref. 13

Ett aktiebolag yrkade avdrag med 4 500 000 kr som rörelsekostnad för förlust vid avyttring av andelar i ett kommanditbolag. Andelarna utgjorde omsättningstillgångar. Aktiebolaget hade tidigare år medgivits löpande underskottsavdrag av betydande belopp på grund av redovisade

³¹ SOU 2005:99 s. 170.

förluster i kommanditbolaget. Regeringsrätten diskuterade hur begreppet ”verklig förlust” tidigare bedömts och konstaterade att en förlust vanligen inte ansetts vara verklig och att avdrag inte har medgivits om förlusten vid en avyttring har haft sin grund i att det ägande bolaget har tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan att detta har haft några skattemässiga konsekvenser. Av detta följer att de skattemässiga fördelar som erhållits på grund av de ägda andelarna under den löpande beskattningen även bör beaktas när den förlust som uppstår vid avyttringen av dessa andelar skall beräknas. Med hänsyn till storleken på de tidigare avdrag aktiebolaget tillgodoförts på grund av bolagsandelarna bedömde Regeringsrätten att ingen verklig förlust förelåg och aktiebolaget kunde därför inte göra avdrag för den yrkade förlusten.

6.6.4 RÅ 1999 ref. 35 (förhandsbesked)

I det här fallet rörde det sig om en fysisk person, A, som önskade förvärva ett kommanditbolag, vars verksamhet uteslutande bestod i att äga och förvalta en fastighet. Fastigheten hyrdes i sin helhet ut till aktiebolaget Y, där A var VD samt ägde 60 % av aktierna. Då A sedan tidigare ägde flera hyresfastigheter ville han inte behålla fastigheten i kommanditbolaget utan ansåg det lämpligt att förvalta fastigheterna gemensamt. A avsåg därför att efter anskaffning av kommanditbolaget överlåta fastigheten till honom privat och därefter upplösa bolaget. Fastigheten hade ett anskaffningsvärde på 1 mkr och belastades med in-tecknade skulder på 3 mkr. Köpeskillingen skulle ligga på 1,5 mkr och marknadsvärdet uppskattades till 4,5 mkr. A skulle även överta ansvaret för de skulder som belastade fastigheten. Fråga uppkom bland annat till vilket värde kommanditbolaget skulle anses avyttrat vid upplösningen. SRN fastslog att andelarna i bolaget skulle anses avyttrade mot ett värde som motsvarade värdet på de tillgångar som blivit utskiftade, i det här fallet värdet på fastigheten. Detta värde skall beräknas utifrån fastighetens avräkningsvärde och hänsyn skall även tas till det vederlag som A gett för fastigheten i form av skuldövertagande. Nämnden ansåg inte att det fanns något hinder mot att sätta avräkningsvärdet till fastighetens skattemässiga värde, alltså 1 mkr. Nästa fråga som aktualiserades gällde rätten för A att göra avdrag för den förlust som uppkom vid upplösningen av handelsbolaget. Eftersom samma förlust skulle uppkomma för A även om utskiftning av fastigheten skulle skett till marknadsvärdet, ansåg SRN inte att underpriset i sig innebar att det rörde sig om en fiktiv förlust, utan om en verklig sådan. Ett avdrag för förlusten motsvaras även i princip av att en framtida värdestegring av fastigheten beskattas hos A vid en kommande avyttring. Regeringsrätten fastställde SRN:s beslut.

6.6.5 RÅ 2002 ref. 87 (förhandsbesked)

Två fackföreningar (obegränsat skattskyldiga ideella föreningar), OFR och TCO, ägde tillsammans ett handelsbolag kallat Berget. Berget ägde tre hyresfastigheter, varav OFR använde två och TCO den tredje. Fackföreningarna planerade att upplösa det gemensamma ägandet utan att någon förmögenhetsöverföring skulle ske mellan föreningarna. OFR bildade därför ett helägt aktiebolag, OFR-AB, dit föreningens handelsbolagsandel skulle överföras för ett belopp motsvarande det justerande ingångsvärdet. De två fastigheterna som OFR utnyttjade i Berget skulle sedan överföras till OFR-AB, antingen genom utskiftning vid likvidation av handelsbolaget eller vid förvärv av fastigheterna vid inlösen av handelsbolagsandelen. Andelen anses i båda fallen såsom skattemässigt avyttrad. Två frågor ställdes till SRN; dels huruvida kapitalvinsten avseende handelsbolagsandelen skall beräknas med utgångspunkt i de överlåtna fastigheternas skattemässiga värden, dels huruvida OFR-AB har rätt till avdrag för den förlust som uppkommer vid upplösning av handelsbolaget. Gällande den första frågan godtog nämnden att överlåtelsen av fastigheterna behandlades så som denna skett till det skattemässiga värdet. Nämnden utgick ifrån att förutsättningarna för utebliven uttagsbeskattning var uppfyllda. Vad gällde rätten till avdrag för förlusten bedömde nämnden att denna inte var avdragsgill, då förlusten inte var verklig eftersom den hade sin grund i att fastigheterna utskiftats från Berget till underpris. Regeringsrätten anslöt sig till SRN:s bedömning avseende första frågan.

Vad gällde andra frågan erinrade rätten om RÅ 1999 ref. 13, enligt vilket avdrag inte medges om förlusten har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur bolaget utan skattemässiga konsekvenser. I det ifrågavarande förhandsbeskedet beror dock förlusten inte på att fastigheterna har överlåtits *utan skattemässiga konsekvenser*, då kapitalförlusten skulle bli densamma även om utskiftningen skett till marknadspris eller om fastigheterna sålts externt. Det fanns därför ingen grund för att inte bedöma den uppkomna förlusten såsom verklig.

6.6.6 Slutsatser av rättsfall

Enligt de två senare rättsfallen, RÅ 1999 ref. 35 och RÅ 2002 ref. 87, är det inga problem att vid fastighetsöverlåtelsen använda sig av fastighetens skattemässiga värde. Med stöd av samma rättsfall skall heller ingen begränsning av förlustavdraget göras, även om förlusten har sin grund i att fastigheten har förts över till andelsägaren till underpris. Detta eftersom kapitalförlusten skulle bli lika stor oavsett om tillgången övertas till det skattemässiga värdet, till marknadsvärde eller säljs externt. Att det inte blir någon skillnad i de olika fallen har sin

grund i det tillvägagångssätt som används när den justerade anskaffningsutgiften beräknas. Såsom tidigare diskuterats behandlas ett handelsbolags upplösning skattemässigt såsom en avyttring av bolaget, 50 kap. 2 § IL. För att beräkna vad resultatet blir vid upplösningen skall ersättningen minskas med omkostnadsbeloppet, där omkostnadsbeloppet utgörs av anskaffningsutgiften ökad med eventuella förbättringsutgifter. Vad gäller handelsbolag skall anskaffningsutgiften innan denna uträkning sker justeras i enlighet med bestämmelsen om justerad anskaffningsutgift i 50 kap. 5 § IL. Den justerade anskaffningsutgiften skall enligt paragrafen i princip beräknas genom att den ursprungliga anskaffningsutgiften ökas med den skattskyldiges tillskott till bolaget och skattepliktiga inkomster från bolaget, samt minskas med den skattskyldiges uttag ur bolaget och avdragsgilla underskott.

I mitt typfall har fastigheten ett skattemässigt värde på 10 mkr och ett marknadsvärde på 100 mkr. Jag utgår ifrån att det skattemässiga värdet överensstämmer med det bokförda värdet. Det bokförda värdet utgörs av anskaffningsvärdet med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuell uppskrivning.³² I figuren nedan visas en förenklad bild av hur den justerade anskaffningsutgiften påverkas om fastigheten förs över till det bokförda värdet (avräkningsvärdet), jämfört med hur den påverkas om fastigheten överlåts till marknadsvärdet. I tabellen utgår jag ifrån att köparen är ett aktiebolag, då en kapitalvinst vid ett aktiebolags försäljning av en näringsfastighet skall tas upp till 100 %.

	<i>Överlåtelse till bokfört värde</i>	<i>Överlåtelse till marknadsvärde</i>
Anskaffningsutgift	100	100
Ökat med tillskott	-	-
Ökat med skattepliktig inkomst	+ 0	+ 90
Minskat med uttag	-	-
Minskat med avdragsgilla underskott	-	-
Justerad anskaffningsutgift	100	190

I det första fallet sker överlåtelsen till det bokförda värdet, vilket innebär att ersättningen anses vara 10 mkr. Ersättningen utgörs som tidigare nämnts av värdet på de utskiftade tillgångarna. Som bekant aktualiseras ingen uttagsbeskattning i detta fall, vilket även innebär att den justerade anskaffningsutgiften inte påverkas. Den justerade anskaffningsutgiften

³² Skatteverket, Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2007, s. 208.

påverkas endast i de fall en transaktion medför inkomstskattemässiga effekter.³³ Uttaget skall således inte medräknas. Resultatet vid en överlåtelse till det bokförda värdet blir därför att det uppstår en förlust vid upplösningen på 90 mkr (10 mkr - 100 mkr).

Vid en överlåtelse av fastigheten till dess marknadsvärde anses ersättningen istället vara 100 mkr. I det här fallet innebär överlåtelsen emellertid att en skattepliktig inkomst på 90 mkr (100 mkr - 10 mkr) uppkommer för ägaren av bolaget, vilket ökar den justerade anskaffningsutgiften till 190 mkr. Resultatet blir att det även i detta fall uppstår en förlust för ägaren på samma belopp, 90 mkr (100 mkr - 190 mkr).

6.7 Sammanfattning

En redogörelse av de skattemässiga frågeställningar som uppkommer för köparen vid handelsbolagslösningen har nu gjorts och jag skall här sammanfatta de slutsatser som framkommit.

Efter att ha förvärvat handelsbolaget innehållande den paketerade fastigheten har köparen, i mitt typfall kallad Y, inte längre något intresse av att behålla fastigheten i handelsbolaget utan önskar överlåta den till sig själv till underpris och samtidigt upplösa bolaget. Dessa transaktioner ger upphov till två frågeställningar; för det första hur överlåtelsen av fastigheten skall behandlas vid den löpande beskattningen av handelsbolaget, och för det andra huruvida Y har möjlighet att göra avdrag för den förlust som uppkommer vid upplösning av handelsbolaget. Det har i redovisningen ovan klargjorts att överlåtelsen av fastigheten i typfallet aktualiserar uttagsbeskattning av handelsbolaget, men att transaktionen i de flesta fall kvalificerar sig såsom en underprisöverlåtelse i enlighet med 23 kap. IL och att sådan beskattning därför kan undvikas.

Upplösning av ett handelsbolag behandlas skattemässigt såsom en avyttring av bolaget. Ersättningen för bolaget utgörs av värdet på de tillgångar som utskiftas ur bolaget i samband med upplösningen. Enligt rättspraxis är det inget som hindrar att värdet av tillgångarna i bolaget baseras på tillgångarnas skattemässiga värde. Då handelsbolaget anskaffats till fastighetens marknadsvärde och ersättningen sätts till fastighetens skattemässiga värde, vilket är betydligt lägre, uppkommer en kapitalförlust för Y vid upplösningen. Det kan emellertid diskuteras huruvida denna kapitalförlust uppfyller kravet på att vara verklig enligt 44 kap. 23 § IL, då förlusten är en följd av att en tillgång överförts från bolaget till ägaren för underpris. Bedöms förlusten inte vara verklig har ägaren enligt samma lagrum ingen möjlighet att göra avdrag för förlusten.

³³ Jfr RÅ 1996 ref. 71.

Enligt rättsfallen RÅ 1999 ref. 35 och RÅ 2002 ref. 87 kan avdrag för en förlust vid upplösning av ett handels- eller kommanditbolag göras även om förlusten har sin grund i att det tidigare skett en underprisöverlåtelse från bolaget. Detta då orsaken till förlusten inte är att en överlåtelse har skett utan skattemässiga konsekvenser. Samma förlust skulle nämligen ha uppkommit även om överlåtelsen hade skett till fastighetens marknadsvärde eller fastigheten sålts externt. Enligt reglerna om justerad anskaffningsutgift skall endast den inkomst som är skattepliktig medföra en korrigerig av anskaffningsutgiften. Då uttagsbeskattning undvikits vid underprisöverlåtelsen påverkas heller inte den justerade anskaffningsutgiften, då denna endast påverkas när en transaktion har haft inkomstskattemässiga effekter. Resultatet blir att köparen i princip har möjlighet att erhålla omedelbart avdrag för köpeskillingen

Denna möjlighet innebär en stor skattemässig fördel för köparen då avdragen kan kvittas mot vinster. Hade vederbörande istället anskaffat fastigheten paketerad i ett aktiebolag hade ett absolut avdragsförbud gällt. Andelarna i bolaget skulle i så fall utgjort näringsbetingade andelar med stöd av 24 kap. IL och förluster vid avyttring av näringsbetingade andelar kan inte göras avdrag för, 25 a kap. 5 § 2 st. IL. En jämförelse med paketering av fastighet i aktiebolag kommer att göras i nästa kapitel, men redan nu kan konstateras att det inte längre råder skatterättslig neutralitet mellan de två alternativen.

7. Jämförelse med paketering i aktiebolag

7.1 Allmänt

Förpackning av värdefulla tillgångar i ett bolag inför en försäljning är mycket vanligt. Jag har i mitt arbete framför allt utgått ifrån ett upplägg där en fastighet paketeras i ett handelsbolag. I de fall fastigheten istället paketeras i ett aktiebolag aktualiseras i viss mån annan skatterättslig lagstiftning. I det första steget överförs fastigheten från moderbolaget till dotterbolaget genom en underprisöverlåtelse som uppfyller villkoren i 23 kap. IL. Detta steg skiljer sig således inte från det första steget i handelsbolagslösningen. Den stora skillnaden består i de fördelar som upplägget i det här fallet innebär för säljaren. Andelarna i dotterbolaget utgör nämligen näringsbetingade andelar för moderbolaget. Detta innebär att andelarna i aktiebolaget kan avyttras skattefritt enligt bestämmelserna om skattefrihet på kapitalvinster vid försäljning av näringsbetingade andelar. En genomgång av innebörden av näringsbetingade andelar har gjorts i kapitel 5.

För köparen uppkommer inte samma skattemässiga fördelar som vid handelsbolagslösningen, då det i detta fall inte finns några möjligheter att genom likvidation av bolaget skapa avdragsgilla kapitalförluster. Köparens möjligheter till värdeminskingsavdrag begränsas på samma sätt som vid handelsbolagslösningen.³⁴

7.2 Kapitalvinst på näringsbetingade andelar

Den största skillnaden mellan paketering av tillgångar i handelsbolag jämfört med i aktiebolag är att kapitalvinsten vid försäljning av andelarna i det senare fallet kan tas upp av moderbolaget utan skattekonsekvenser enligt bestämmelserna om näringsbetingade andelar.³⁵ Kapitalvinster på näringsbetingade andelar är nämligen alltsedan 30 juni 2003 skattefria enligt 25 a kap. 5 § IL. I gengäld togs rätten till avdrag för kapitalförluster på sådana andelar bort, 25 a kap. 5 § 2 st. Reglerna infördes framförallt för att undvika kedjebeskattnings inom bolagssektorn.³⁶ Den tidigare regleringen ansågs bland annat försvåra önskvärda omstruktureringar inom näringslivet. Speciella regler infördes emellertid gällande beskattning vid försäljning av skalbolag, 25 a kap. 9-18 §§.

Genom att göra kapitalvinster skattefria vid försäljning av näringsbetingade andelar skapades incitament för att genom en underprisöverlåtelse bolagspaketera värdefulla tillgångar innan försäljning av dessa. På så sätt förvandlas en skattepliktig kapitalvinst vid

³⁴ Se kap. 6.2.

³⁵ Handelsbolagsandelar kan enligt 24 kap. 13 § IL aldrig vara näringsbetingade.

³⁶ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. 2008, del 3 s. 582.

försäljning av en tillgång till en skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Det säljande bolaget undgår således beskattning för vad som egentligen är en skattepliktig intäkt. Vid förpackning begränsas emellertid köparens möjlighet till att göra värdeminskingsavdrag på den anskaffade tillgången.³⁷ I förarbetena till den nya lagstiftningen diskuterades risken för skatteplanering genom paketering av tillgångar. Det konstaterades då att det är mycket problematiskt att skapa regler för att motverka sådana förpackningar, då dessa även måste omfatta immateriella tillgångar.³⁸ I utredningen ifrågasattes även om det ur ekonomisk utgångspunkt överhuvudtaget var önskvärt att motverka dessa upplägg.³⁹ Eftersom tillgången överlåtits till dotterbolaget till underpris kommer köparens underlag för värdeminskingsavdrag bli lägre än om tillgången köpts direkt. Det sker också en beskattning då tillgången lämnar bolagssektorn. Några regler för att motverka att tillgångar förpackas i bolag inför en försäljning infördes därför inte.⁴⁰ En jämförelse gjordes även med mervärdesskatten där man vid beskattningen ser hela näringslivet såsom en enhet och det därför är betydelselöst om värdeuppbbyggnaden i en produkt sker inom ett företag eller genom flera företag.⁴¹ I ett fall har emellertid speciella regler införts. Det rör sig om situationer där ett fåmansföretag äger en fastighet som används som bostad av en delägare i företaget eller dess moderbolag, alternativt någon närstående till denna. Enligt 25 a kap. 25 § IL skall en avyttring av en delägar rätt som innehåller en sådan fastighet medföra att fastigheten anses avyttrad och återförvärvad för marknadsvärdet. En sådan avskattning behöver dock inte göras om fastighetens marknadsvärde skulle understiga dess skattemässiga värde.

Om fastigheten i mitt typfall paketerats i ett helägt aktiebolag skulle andelarna i detta bolag uppfylla villkoren för att vara näringsbetingade. Den kapitalvinst som uppkommer för säljarbolaget vid försäljning av andelarna till marknadspris skulle därför bli skattefri.

7.3 Köparens situation

I kapitel 6 redogjordes för de fördelar som köparen erhåller vid ett upplägg där en fastighet försäljs paketerad i ett handelsbolag. Köparen har i det fallet en möjlighet att i princip erhålla omedelbart avdrag för köpeskillingen. Denna möjlighet föreligger inte i de fall fastigheten anskaffas förpackad i ett aktiebolag. Här överväger istället de negativa konsekvenserna för förvärvaren. Som tidigare nämnts begränsas nämligen förvärvarens möjligheter att göra

³⁷ Se kap. 3.2.

³⁸ Prop. 2002/03:96 s. 133.

³⁹ SOU 2001:11 s. 169.

⁴⁰ Prop. 2002/2003:96 s. 132.

⁴¹ SOU 2001:11 s. 169.

värdeminskningsavdrag i jämförelse med ett direkt förvärv av fastigheten. Situationen är densamma som för köparen av en fastighet paketerad i ett handelsbolag och har redogjorts för i kapitel 6.2.

8. Tillämpning av praxis om obehörig resultatfördelning på handelsbolagslösningen

8.1 Inledning

I mitt typfall, vilket till stor del bygger på det så kallade ”Cypern-fallet”⁴², ägs handelsbolaget gemensamt av ett svenskt aktiebolag och dess cypriotiska dotterbolag. Det svenska aktiebolaget äger 0,1 % av andelarna medan det cypriotiska bolaget äger resterande 99,9 % av andelarna. När handelsbolaget avyttras fördelas kapitalvinsten i enlighet med ägarfördelningen, vilket följaktligen innebär att det svenska aktiebolaget gör en vinst på ca 89,9 mkr och det cypriotiska bolaget en vinst på ca 0,1 mkr. I Cypern-målet underkände SRN en sådan fördelning av kapitalvinsten vid avyttring av andelar, med hänvisning till att fördelningen bedömdes såsom orimlig och i allt väsentligt motiverad av skatteskal. I detta kapitel avser jag att undersöka den reglering och praxis som finns angående resultatfördelning i handelsbolag. Jag skall även diskutera på vilka eventuella grunder handelsbolagslösningen skulle kunna underkännas med stöd av praxis om obehörig resultatfördelning.

I de allra flesta fall⁴³ där frågan om resultatfördelning i handelsbolag har aktualiserats har det rört sig om fördelning av resultatet vid den löpande beskattningen. I det här fallet rör det sig om fördelningen av kapitalvinsten vid avyttring av andelarna i handelsbolaget. I Cypern-fallet ansåg SRN inte att detta utgjorde något hinder för en prövning av huruvida fördelningen kunde underkännas. I min prövning kommer jag också att utgå ifrån att de principer som fastslagits vad gäller resultatfördelning vid löpande beskattning även är möjliga att tillämpa i fråga om en fördelning av vinsten mellan bolagsmännen vid en försäljning av andelarna.

8.2 Resultatfördelning i handelsbolag

8.2.1 Civilrättslig reglering

De civilrättsliga bestämmelserna rörande resultatfördelning mellan bolagsmännen i ett handelsbolag återfinns i HBL, vilket är den lag där handels- och kommanditbolag regleras. Vad gäller bestämmelserna om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter är dessa i huvudsak dispositiva enligt 2 kap. 1 § HBL, vilket innebär att det är upp till delägarna i bolaget att själva avtala om hur de vill fördela resultatet. Om någon resultatfördelning inte har avtalats stadgas i 2 kap. 8 § HBL att resultatet skall fördelas lika mellan bolagsmännen.

⁴² SRN 2006-03-31 (SKV rättsfallsprotokoll 12/06).

⁴³ Jfr exempelvis RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not 126 och RÅ 2002 ref. 115 I + II.

Denna likafördelningsregel är tillämplig såväl vad avser den årliga vinsten som eventuellt överskott vid bolagets upplösning. Vad gäller kommanditbolag finns däremot ingen fördelningsregel, då detta skulle vara orimligt med tanke på den ansvarsfördelning som föreligger i kommanditbolag. Om inget avtal som reglerar fördelningen av resultat har upprättats mellan delägarna i kommanditbolaget och dessa inte heller kan komma överens är det upp till rätten att fastställa hur en fördelning mellan bolagsmännen skall se ut. Denna bedömning skall bygga på skälighet, 3 kap. 5 § HBL.

Innan resultatet för ett räkenskapsår kan fastställas skall bolagsmännen tillgodoräknas dels ränta på sin insats och dels ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Det överskott eller underskott som därefter återstår utgör räkenskapsårets resultat, 2 kap. 6-7 §§ HBL.

8.2.2 Skatterättslig reglering

Ett handelsbolag är, som tidigare konstaterats, inte själv skattskyldigt för sina inkomster, utan inkomsterna skall beskattas hos delägarna, 5 kap. 1 § IL. Det finns dock inte någon specifik skatterättslig bestämmelse som reglerar hur resultatet skall fördelas mellan delägarna. Enligt 5 kap. 3 § IL skall varje delägare i ett svenskt handelsbolag beskattas för det belopp som utgör delägarens andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte.

Vad gäller fåmanshandelsbolag finns särskilda bestämmelser i 60 kap. IL som har stor inverkan på resultatfördelningen. Dessa regler rör uppdelning av inkomster inom familjen och är således i allmänhet inte av intresse för handelsbolagslösningen. Jag lämnar därför dessa regler därhän.

Huvudregeln vad gäller den skatterättsliga resultatfördelningen är att det civilrättsliga avtalet skall följas även skatterättsligt. Detta har bland annat fastslagits i RÅ 1968 Fi 945. I rättsfallet var två makar delägare i ett handelsbolag vars nettointäkt uppgick till 10 367 kr. Kvinnan erhöll ett arvode på 12 000 kr, vilket innebar att ett underskott på 1 624 kr (10 376 – 12 000) uppkom, vilket delades lika mellan makarna. Resultatet innebar att kvinnan uppbar ett överskott på 11 188 kr från bolaget, medan mannen erhöll ett underskott på 812 kr. Regeringsrätten godkände det uppkomna underskottet då kvinnans arvode fanns vara skäligt.

Det är inte tillåtet att avtala om en särskild skatterättslig fördelning av resultatet, vilket har framkommit i RÅ 1988 not 553 och RÅ 1991 not 335. I RÅ 1988 not 553 vägrade Regeringsrätten en delägare i ett handelsbolag avdrag för den del av bolagets förlust som inte hade belastat bolagsmannen civilrättsligt. Fallet visar tydligt att det föreligger ett starkt samband mellan skatterätt och civilrätt. I princip skall således den faktiska fördelningen

mellan bolagsmännen också ligga till grund för taxeringen. Den avtalade fördelningen kan emellertid frångås vid beskattningen om fördelningen medför att det sker en obehörig inkomstöverföring mellan delägarna.⁴⁴ En beslutad fördelning kan även frångås om den framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Resultatfördelningen måste sålunda vara affärsmässiga motiverad.⁴⁵ Vilka faktorer som man i praxis har tagit hänsyn till vid en prövning av om en avtalad resultatfördelning mellan bolagsmännen i ett handelsbolag även kan godkännas vid beskattningen sammanfattades av Regeringsrätten i RÅ 2002 ref. 115. Domstolen redogjorde där för fem förhållanden som i praxis har varit av vikt vid en sådan bedömning; storleken på delägarna kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, huruvida det föreligger intressegemenskap mellan delägarna, delägarnas risktagande i verksamheten samt om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

8.3 Handelsbolagslösningen och obehörig resultatfördelning

8.3.1 Allmänt

Jag skall nu mer ingående gå igenom de fem faktorer som domstolen redovisade i RÅ 2002 ref. 115 och med dessa som utgångspunkt undersöka huruvida det finns skäl att underkänna den resultatfördelning som föreligger i mitt typfall. Avsnittet innehåller även en närmare granskning av SRN:s resonemang då nämnden fastställde att fördelningen i det tidigare diskuterade Cypern-fallet inte kunde godtagas. Avslutningsvis redovisas vilka slutsatser som kan dras vid en tillämpning av föreliggande praxis på mitt typfall.

8.3.2 Storleken på delägarna kapitalinsatser

Det finns inget krav i HBL på att man måste göra en kapitalinsats i ett handelsbolag. Betydelsen av delägarnas kapitalinsatser vid bedömning av resultatfördelningen framkom tydligt i RÅ 1995 ref. 35. Ett kommanditbolag, Evainetos, hade sju privatpersoner som kommanditdelägare och ett aktiebolag, Stenpiren, som komplementär. Kommanditdelägarna hade satsat 100 kr var i bolaget medan komplementären hade satsat 10 mkr. Senare tillkom 41 nya kommanditdelägare. Genom ett flertal köp och försäljningar framkallade Evainetos avsiktligt förluster. En av kommanditdelägarna, Seth A, begärde avdrag med 370 000 kr för andel i bolagets förlust. I bolagsavtalet angavs att resultatfördelning skulle ske i enlighet med bolagsstämmobeslut. På bolagsstämman hade bland annat beslutats att Seth A skulle få tillgodoräkna sig ett underskott på 370 000 kr, samtidigt som komplementären Stenpiren inte

⁴⁴ SOU 1991:100 s. 108, RÅ 1988 not 291.

⁴⁵ Sven Carlstedt, Vinstfördelning från handelsbolag, SN 1995, s. 708.

tillfördes någon del av underskottet. Regeringsrätten godkände inte en sådan ojämn fördelning utan ansåg istället att underskottet skulle fördelas efter skälighet, vilket enligt rätten innebär att varje delägare skulle påföras så stor del av den avdragsgilla förlusten som svarade mot vederbörandes insats i bolaget. Detta innebär för Seth A:s del att hans andel av den skattemässiga förlusten skulle beräknas med hänsyn till hans insats, 100 kr, i förhållande till det totala insatskapitalet, ca 10 mkr. Resultatet blev att Seth A fick göra avdrag med 20 kr istället för begärda 370 000 kr. Av rättsfallet kan slutsatsen dras att delägarnas kapitalinsatser har stor betydelse vid en skattemässig fördelning av resultatet och även vid bedömningen av vad som utgör en skälig uppdelning mellan delägarna. Det är viktigt att påpeka att Seth A:s möjligheter till avdrag enligt dagens bestämmelser begränsas till insatt kapital enligt regeln i 14 kap. 14 § IL, vilken dock infördes först 1994.

I mitt typfall fördelas vinsten i enlighet med delägarnas ägarandelar, vilket också var vad Seth A yrkade på i RÅ 1995 ref. 35. I typfallet har inga direkta kapitalinsatser från bolagsmännen skett, men eftersom det ena ägarbolaget, XAB, överlåter en fastighet till handelsbolaget för underpris kan man se denna överföring såsom en kapitalinsats till handelsbolaget från XAB. Följden blir då att XAB har gjort en kapitalinsats motsvarande det övervärde som överförs vid underprisöverlåtelsen, i det här fallet 90 mkr. Det cypriotiska bolaget C har däremot inte gjort någon insats i bolaget. Med tillämpning av den argumentation Regeringsrätten framförde i RÅ 1995 ref. 35 skulle den avtalade resultatfördelningen mellan delägarna i mitt typfall kunna ifrågasättas med hänsyn till att fördelningen är alltför skev i förhållande till bolagsmännens insatser i bolaget. En skälig resultatfördelning grundad på delägarnas kapitalinsatser skulle då kunna innebära att XAB istället skall uppbära hela vinsten. I Cypern-fallet resonerade också SRN på detta sätt, då en av de främsta orsakerna till att resultatfördelningen inte bedömdes såsom affärsmässig var att det cypriotiska bolaget inte tillfört bolaget någon kapitalinsats eller liknande vilken skulle kunna motivera uppdelningen.⁴⁶

8.3.3 Delägarnas arbetsinsatser i bolaget

Delägarnas arbetsinsatser i bolaget har i flera fall visat sig ha avgörande betydelse.⁴⁷ I mitt typfall är delägarna i handelsbolaget juridiska personer och bolaget bedriver ingen egentlig verksamhet, utan är enbart bildat för att tillfälligt äga en fastighet. Delägarnas arbetsinsatser

⁴⁶ Se 8.3.7.

⁴⁷ Jfr exempelvis RÅ 1957 Fi 2409, RÅ 1995 not 95, RÅ 1997 not 126.

har således ingen betydelse vad gäller uppdelning av resultatet och jag kommer därför inte att närmare gå in på denna faktor.

8.3.4 Intressegemenskap mellan delägarna

I mitt typfall föreligger uppenbarligen intressegemenskap mellan bolagsmännen då det cypriotiska bolaget är ett helägt dotterbolag till XAB. Intressegemenskap mellan delägarna har förelegat i alla de fall där resultatfördelningen har underkänts.⁴⁸ Konsekvensen av att det förekommer en sådan gemenskap mellan bolagsmännen är att de ekonomiska intressebeträffningar som i vanliga fall föreligger vid förbindelser mellan parter inom näringslivet inte får samma betydelse. Delägarbeskattningen bygger på en presumtion om att varje delägare tar tillvara på sina egna ekonomiska intressen och att den skattemässiga resultatfördelningen därför blir korrekt.⁴⁹ Förekomsten av intressegemenskap mellan delägarna ökar därför risken för en vinstfördelning som inte är affärsmässigt motiverad.

8.3.5 Risktagande i verksamheten

I ett handelsbolag är som bekant alla bolagsmän primärt och solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser, 2 kap. 20 § HBL, vilket innebär att samtliga bolagsmän i normalfallet tar samma risk i ett handelsbolag. Delägarnas risktagande i verksamhet är däremot av stort intresse när det rör sig om resultatfördelning mellan bolagsmännen i ett kommanditbolag. I ett kommanditbolag har en eller flera bolagsmän (kommanditdelägare) förebehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mer än vad han har satt in i bolaget, 1 kap. 2 § HBL. Enligt 3 kap. 3 § HBL får en kommanditdelägare inte påföras en förlust som överstiger delägarens insatta kapital. Att en kommanditdelägare enligt den civilrättsliga regleringen tar en begränsad risk har en inverkan på om en obehörig resultatfördelning eventuellt föreligger.

8.3.6 Om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar

Att den aktuella fördelningen har avtalats i syfte att åstadkomma ett skattemässigt fördelaktigt resultat torde vara en nödvändig förutsättning för att frångå en avtalad resultatfördelning. Kan resultatfördelningen motiveras med hänsyn till affärsmässiga skäl är det emellertid inte tillräckligt för ett frångående att den även innebär skattemässiga fördelar. Ett exempel på hur Regeringsrätten har resonerat kring denna förutsättning ges i rättsfallen RÅ 2002 ref. 115 I + II. Handelsbolaget Mäklarringen bedrev mäklarverksamhet och ägdes till en sjättedel var av

⁴⁸ Svensson Bo, Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning, SvSKT 10/2007 s. 110.

⁴⁹ Lunden, Svensson, Handelsbolag. Ekonomi, skatt och deklaration för handelsbolag och kommanditbolag, s. 122.

tre fysiska personer (mäklare) och tre aktiebolag. Aktiebolagen ägdes i sin tur, helt eller tillsammans med närstående, av mäklarna. I RÅ 2002 ref. 115 I hade en av delägarna, I.T., enligt avtal avstått från överskott från handelsbolaget medan det av honom ägda aktiebolaget, I.T. Konsult AB, fakturerade bolaget 465 000 kr. Samma år avyttrade I.T. aktierna i konsultbolaget, vilket till stor del bestod av likvida medel från handelsbolaget. I.T. redovisade i sin deklaration endast en mindre summa såsom arbetsinkomst från handelsbolaget och en kapitalvinst vid avyttring av aktierna. Regeringsrätten underkände resultatfördelningen i handelsbolaget med hänvisning bland annat till att aktiebolagets enda funktion var att samla upp vinstmedel från handelsbolaget och att I.T. tagit ut en obetydlig lön, vilket ytterligare styrkte att fördelningen enbart skett i syfte att uppnå skattemässiga fördelar. RÅ 2002 ref. 115 II rörde en annan av delägarna i samma handelsbolag, som även han hade avstått från överskott från handelsbolag. Skillnaden mot det föregående fallet var att delägaren nu hade tagit ut en lön på drygt 245 000 kr från bolaget och förfarandet bedömdes av den orsaken inte såsom tillkommit i syfte att uppnå skattefördelar. Regeringsrätten godkände därför den aktuella resultatfördelningen. Fördelning var således densamma i båda målen, men då den skattskyldige i det senare fallet inte åstadkom någon skatteförmån jämfört med om han tagit ut motsvarande summa privat ur bolaget underkändes endast resultatfördelningen i det första rättsfallet.

En beloppsmässig begränsning av hur stora skattefördelar som skall ha åstadkommit för att fördelningen skall underkännas är omöjlig att göra, men man kan anta att desto större skattemässiga vinster som har gjorts desto större skäl att granska den avtalade fördelningen. I de fall där Skatteverket har uppmärksammat att bolag använt sig av handelsbolagslösningen vid fastighetsavyttringar har det rört sig om mycket stora belopp som genom förfarandet undgått kapitalvinstbeskattning. Att upplägget har utnyttjats i syfte att uppnå skattefördelar är därför uppenbart.

8.3.7 Kapitalvinstfördelningen i Cypern-målet

Omständigheterna i Cypern-fallet har redogjorts för tidigare,⁵⁰ men då jag använt detta fall som utgångspunkt vid utformningen av mitt typfall är det här av intresse att mer ingående undersöka SRN:s diskussion kring vinstfördelningen. I Cypern-fallet ägde det svenska aktiebolaget, XAB, 0,1 % av andelarna i handelsbolaget och dess cypriotiska dotterbolag, C, 99,9 % av andelarna. Andelarna i handelsbolaget skulle avyttras för marknadsvärdet och ersättningen fördelas enligt föreliggande ägaruppdelning. SRN prövade om denna fördelning

⁵⁰ Se bl.a. kap. 2.1.

kunde godtas skattemässigt. Nämnden ansåg inte att det fanns någon anledning att underlåta en sådan prövning även om det i detta fall handlade om fördelning av ersättning vid försäljning av handelsbolaget och inte om beskattning av handelsbolagets inkomster. Vid prövningen togs hänsyn till att XAB gjort en underprisöverlåtelse av en fastighet till handelsbolaget, medan C inte gjort någon kapitalinsats eller något som kunde liknas därvid. Följden blev att XAB i princip avstod från hela fastighetens övervärde till förmån för C. SRN bedömde att det enda syftet med förfarandet var de skattemässiga fördelarna. Då C inte var skattskyldigt för kapitalvinst vid avyttring av handelsbolagsandel vare sig i Sverige eller i hemlandet undveks beskattning av i stort sett hela ersättningen. Att syftet enbart utgjordes av de skattemässiga fördelarna samt att de transaktioner som föregått avyttringen skett inom en koncern medförde att nämnden ansåg att fördelningen av ersättningen var orimlig och huvudsakligen motiverad av skatteskal. Fördelningen kunde därför inte godtas vid beskattningen. Utgångspunkt vid fördelningen skulle istället, i likhet med fallet ovan, vara delägarnas insats i handelsbolaget.

8.3.8 Förhandsbesked den 18 december 2007⁵¹

Även i detta fall rörde det sig om ett bolag som utnyttjat handelsbolagslösningen vid avyttring av fastigheter. Dock skilde sig förutsättningarna något från dem i Cypernfallet, då det svenska handelsbolag där fastigheterna paketerades här ägdes gemensamt av två nederländska bolag samt att det köpande bolaget, FAB, och det säljande bolaget båda ingick i samma koncern. Ingen svensk juridisk person ägde således andelar i handelsbolaget. Fastigheterna ägdes innan omstruktureringen av XAB. FAB hade dessutom underskott som enligt koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte kunde kvittas mot koncernbidrag från andra företag i koncernen. SRN konstaterade att de nederländska bolagen inte var skattskyldiga i Sverige för kapitalvinsten vid avyttring av handelsbolaget, då andelarna inte var hänförliga till eller ingående i den verksamhet som handelsbolaget bedrev. Trots att avyttring av handelsbolagsandelar skett på ett liknande tillvägagångssätt som i Cypern-målet ansåg nämnden inte att de utländska bolagens ersättning skulle omfördelas till XAB. Dock ansågs skatteflyktslagen tillämplig på det aktuella förfarandet, vilket kommer diskuteras vidare i nästa kapitel.

⁵¹ SRN 2007-12-18 (dnr 121-06/D), målet är överklagat till RR.

8.4 Slutsatser

Det kan konstateras att det inte finns några uttryckliga civil- eller skatterättsliga regler som hindrar att en fördelning av kapitalvinsten såsom den i Cypernfallet, liksom i mitt typfall, används. Regeringsrätten har dock i ett flertal fall använt sig av en slags genomsynsmetod för att underkänna resultatfördelningar som kan anses obehöriga. Flera av de ovan redovisade faktorerna, vilka i praxis har varit av en betydelse vid en sådan bedömning, är även aktuella i mitt typfall. Det föreligger intressegemenskap mellan bolagsmännen och fördelningen är skev med hänsyn till delägarnas insatser i bolaget. I mitt typfall bygger resultatfördelningen på delägarnas ägarandelar i handelsbolaget och den skattemässiga fördelningen skiljer sig inte från den civilrättsliga. Det är dock svårt att se att den aktuella ägarstrukturen har någon annat syfte än att uppnå skattemässiga fördelar för delägarna.

Vid utnyttjande av handelsbolagslösningen har det varit vanligt att fastighetsbolag har använt sig av andra ägarstrukturer än den i mitt typfall, vilket ett förhandsbesked från den 18 december 2007 utgör exempel på. Här ägdes det handelsbolag i vilket paketering av fastigheter skedde av två utländska dotterbolag. SRN kom fram till att det inte skulle ske en omfördelning av köpeskillingen vid en avyttring av handelsbolagsandelar, trots att försäljningen föregåtts av att tillgångar genom en underprisöverlåtelse överförts till handelsbolaget. I en artikel i *Skattenytt*⁵² drar Jan Burmeister slutsatsen att en omfördelning av köpeskillingen utifrån ett allmänt orimlighetsresonemang inte är möjlig varken i 2006- eller 2007-års förhandsbesked.⁵³

Det är således mycket svårt att spekulera i hur Regeringsrätten kommer att döma i Cypernfallet. Det kan emellertid konstateras att det, med hänsyn till resonemanget ovan, mycket väl kan finnas en möjlighet att den aktuella resultatfördelningen godkänns. Eftersom SRN i förhandsbeskedet från 18 december 2007 inte underkände resultatfördelningen då säljarbolaget valde att placera fastigheterna i ett handelsbolag ägt av två utländska juridiska personer, kan man av rättvise- och förutsebarhetsskäl anse att även uppdelningen i Cypernfallet bör godkännas. Detta då de både uppläggen, trots olika ägarstrukturen, innehållit samma transaktionsled och skett i samma syfte. Min egen uppfattning är att Regeringsrätten inte bör använda praxis om obehörig resultatfördelning för att underkänna upplägget, då denna princip inte går att tillämpa när säljarbolaget väljer att paketera fastigheten i ett handelsbolag ägt av flera utländska dotterbolag. Det är därför mer motiverat att undersöka huruvida

⁵² Burmeister, Jan, *Omfördelning av ersättning vid avyttring av andelar i handels- och kommanditbolag*, SN 2008, s. 173.

⁵³ SRN 2006-03-31 (SKV rättsfallsprotokoll 12/06), SRN 2007-12-18 (dnr 121-06/D).

skatteflyktslagen kan bli tillämplig på förfarandet, då denna lag i så fall kan tillämpas på samtliga de alternativa upplägg som kan användas vid utnyttjande av handelsbolagslösningen. En sådan undersökning följer i nästa kapitel.

9. Tillämpning av lagen om skatteflykt på handelsbolagslösningen

9.1 Introduktion

Det har nu konstaterats att handelsbolagslösningen rent formellt inte strider mot några uttryckliga lagbestämmelser. Upplägget kan ändå ifrågasättas då det säljande bolaget i princip undgår beskattning av fastighetens övervärde på 90 mkr, genom en underprisöverlåtelse till ett handelsbolag och en efterföljande skattefri utdelning. Köparen har i sin tur kunnat skapa en kapitalförlust vid upplösning av handelsbolaget, vilket lett till skattefördelar på mångmiljonbelopp. Även om ett förfarande håller sig inom lagens ramar finns det, genom en tillämpning av den svenska lagen (1995:575) om skatteflykt,⁵⁴ en möjlighet att underkänna transaktioner som främst genomförs i syfte att uppnå eller undvika en beskattningseffekt.⁵⁵ Lagen innebär kortfattat att man under vissa förutsättningar vid taxeringen skall bortse ifrån en skattskyldigs rättshandlingar.

I Cypern-målet,⁵⁶ som ännu inte varit uppe till prövning i Regeringsrätten, aktualiserades frågan huruvida skatteflyktslagen skulle kunna bli tillämplig på det ifrågasättande tillvägagångssättet, men frågeställningen blev aldrig besvarad eftersom SRN underkände förfarandet på den punkten att den i målet aktuella vinstfördelningen befanns vara orimlig och väsentligen motiverad av skatteskal och därför inte kunde godtas vid beskattningen. Det föreligger emellertid en osäkerhet angående huruvida Regeringsrätten kommer att göra samma bedömning och jag anser det därför vara av vikt att titta på hur handelsbolagslösningen förhåller sig till skatteflyktslagen. Av intresse är också att SRN i det ovan redovisade förhandsbeskedet med de nederländska bolagen⁵⁷ inte gjorde en omfördelning mellan delägarna men ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. Avgörande för den senare bedömningen var emellertid framförallt att det köpande bolaget drogs med underskott och genom upplägget kringgick koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL, en omständighet som inte är aktuell i mitt typfall.

I detta kapitel skall jag genomföra en tillämpning av skatteflyktslagen på det säljande bolagets transaktioner vid handelsbolagslösningen med mitt typfall som utgångspunkt. Köparens förfarande har i flera fall accepterats av Regeringsrätten⁵⁸ och får därför anses stå i överensstämmelse med gällande rätt och kommer därför inte vidare diskuteras i detta avsnitt.

⁵⁴ Hädanefter kallad "skatteflyktslagen".

⁵⁵ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. 2008, del 1 s. 170.

⁵⁶ SRN 2006-03-31 (SKV rättsfallsprotokoll 12/06).

⁵⁷ SRN 2007-12-18 (dnr 121-06/D).

⁵⁸ Se kap. 6 och RÅ 2002 ref. 87.

9.2 Begreppet skatteflykt

Skatteflykt är ett begrepp som befinner sig emellan skatteplanering och skattefusk. Man brukar tala om två definitioner av skatteflykt; skatteflykt som en allmän företeelse och skatteflykt som ett förfarande på vilket skatteflyktslagen är tillämplig.⁵⁹ Det allmänna skatteflyktsbegreppet avser ett handlingssätt som rent formellt håller sig inom skattelagstiftningen ramar, men som ändå syftar till att uppnå vissa skattefördelar, vilka inte varit lagstiftarens avsikt. Utmärkande för skatteflykt är att avtal och rättshandlingar sker i syfte att undgå skatt i strid med skattelagstiftningens anda och mening.⁶⁰ Beteendet kan därför ses såsom illojalt, även om det inte står i uppenbar strid med lagtext eller praxis.⁶¹

9.3 Lagen om skatteflykt

Den första skatteflyktslagen infördes 1980 genom lagen (1980:865) om skatteflykt, men en diskussion om en sådan lag hade pågått i många år innan dess.⁶² Lagstiftningen utsattes emellertid för mycket hård kritik, bland annat var många av den åsikten att en sådan lagstiftning stärkte det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som var orimligt i ett rättssamhälle. Det ansågs även finnas en risk att lagstiftningen skulle innebära svårigheter för den enskilde att bedöma vad en rättshandling kunde få för skatterättsliga konsekvenser.⁶³ Kritiken ledde till slut till att skatteflyktslagen upphävdes under några år i början av 1990-talet. Lagen infördes emellertid i princip oförändrad återigen 1995,⁶⁴ då regeringen inte längre fann att de skäl som motiverat en avskaffning av lagstiftningen hade någon grund. Lagen hade enligt utredningar haft en betydelsefull preventiv effekt och varit ett värdefullt verktyg för att förhindra skatteflykt och inga sådana negativa effekter som befarats hade kunnat påvisas.⁶⁵

Efter förslag i prop. 1996/97:170 genomfördes omfattande revideringar i lagen och den är idag mycket allmänt hållen och utformad såsom en generalklausul. Enligt 1 § är lagen tillämplig vad gäller taxering till kommunal och statlig inkomstskatt. I 2 §, den så kallade generalklausulen, räknas ett antal rekvisit upp vilka fastställer vad som utgör skatteflykt i lagens mening. En rättshandling som täcks av dessa rekvisit skall inte beaktas vid taxeringen. 2 § har följande lydelse;

⁵⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 617.

⁶⁰ SOU 1975:77 s. 43.

⁶¹ Pahlsson, Inledning till skatterätten, s. 108.

⁶² Prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8.

⁶³ Prop. 1992/93:127 s. 49.

⁶⁴ Prop. 1994/95:209.

⁶⁵ Prop. 1994/95:209, prop. 1996/97:170.

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. 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.*

För att en rättshandling skall bedömas såsom skatteflykt måste den således ensam, eller tillsammans med en annan rättshandling, innebära en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. En skatteförmån innebär enligt förarbetena⁶⁶ undgående av den skatt som skulle ha påförts den skattskyldige om skatteflyktsförfarandet inte kommit till stånd. Enligt tidigare lagstiftning var det tillräckligt att rättshandlingen medförde en ”inte oväsentlig” skatteförmån, men regeringen ansåg att det framförallt av processekonomiska skäl borde krävas en väsentligt större skatteförmån än tidigare för tillämpning av lagen.⁶⁷ I förarbetena fastställdes ingen beloppsgräns men det betonades att ”det bör krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen skall kunna tillämpas”.⁶⁸ I rättsfallet RÅ 1990 ref. 11 hade den skattskyldige sålt en fastighet till ett av honom helägt aktiebolag. Bolaget sålde samma dag vidare fastigheten till en utomstående för ett belopp som översteg den första försäljningssumman med 650 000 kr. Regeringsrätten ansåg, till skillnad från underinstanserna, att förfarandet inte innebar en skatteförmån. I fallet tillämpades den äldre lydelsen av lagen.

Den skattskyldige skall enligt andra punkten direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingarna. Enligt förarbetena är det tillräckligt att den skattskyldige haft en påtagbar möjlighet att påverka den person som har medverkat i rättshandlingen.⁶⁹ Om rättshandlingen utförts av ett aktiebolag eller handelsbolag som den skattskyldige är ägare till föreligger indirekt medverkan. Enligt Skatteverket kan inte beviskravet på att indirekt medverkan

⁶⁶ Prop. 1996/96:170 s. 45.

⁶⁷ Prop. 1996/97:170 s. 45.

⁶⁸ Prop. 1996/97:170 s. 45.

⁶⁹ Prop. 1996/97:170 s. 41.

förekommit ställas särskilt högt, utan det är tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående kan ses såsom en enhet.⁷⁰

Det fanns tidigare krav på att skatteförmånen skulle ha varit det *huvudsakliga skälet* till förfarandet. Regeringen ansåg emellertid att kravet innebar en alltför stor inskränkning av skatteflyktslagen och det är idag tillräckligt att skatteförmånen kan antas ha utgjort det *övervägande skälet* för förfarandet. Att skatteförmånen skall vara det övervägande skälet för förfarandet innebär att det för tillämpning av skatteflyktslagen fordras att förmånen vid en objektiv bedömning väger tyngre än de övriga skäl den skatteskyldige kan ha för rätthandlingarna.⁷¹

Enligt det fjärde rekvisitet skall en taxering på grund av förfarandet strida mot lagstiftningens syfte. Rekvisitet var tidigare formulerat såsom *strida mot lagstiftningens grunder*. En analys av Regeringsrättens praxis visade att det ofta var detta rekvisit som brustit vid tillämpning av skatteflyktslagen och lydelsen ändrades därför till den nu gällande.⁷² Genom ändringen tonades lagmotivens betydelse vid prövningen ned, men regeringen påpekar ändå att dessa fortfarande skall användas om det råder oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse. Hänvisningen till skattebestämmelsernas allmänna utformning innebär att hänsyn även skall tas till de grundläggande principer varpå skattelagstiftningen bygger.⁷³ Senare års praxis från Regeringsrätten visar emellertid att rekvisitet fortfarande är svårtillämpat.⁷⁴

9.4 Analys angående möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen på handelsbolagslösningen

Jag skall nu undersöka huruvida skatteflyktslagen kan bli tillämplig på de transaktioner som företas av det säljande bolaget XAB, i ett förfarande som består av de steg som redogjorts för i mitt typfall. För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig krävs att samtliga fyra rekvisit som behandlats ovan är uppfyllda. Utgångspunkten är här att vinstfördelningen mellan XAB och det cypriotiska dotterbolaget C inte underkänns genom användning av principen om obehörig resultatfördelning.

Första punkten ställer krav på att förfarandet skall ha medfört en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. XAB har inför försäljning av en fastighet valt att genom

⁷⁰ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. 2008, del 1 s. 174.

⁷¹ Prop. 1996/97:170 s. 43-44.

⁷² Prop. 1996/97:170 s. 38.

⁷³ Prop. 1996/97:170 s. 40.

⁷⁴ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, s. 106.

en underprisöverlåtelse placera fastigheten i ett svenskt handelsbolag, vilket till 99,9 % ägs av ett cypriotiskt helägt dotterbolag till XAB. Vid försäljning av handelsbolaget erhåller det cypriotiska bolaget en kapitalvinst på ca 90 mkr, vilken enligt cypriotisk skattelagstiftning inte blir föremål för någon beskattning på Cypern. Vinsten slussas sedan vidare till XAB genom en utdelning från dotterbolaget. Denna utdelning är skattefri i enlighet med bestämmelserna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.⁷⁵ Upplägget innebär således att XAB i stort sett helt undviker beskattning vid försäljning av fastigheten. Om XAB, istället för att sälja fastigheten paketerad i ett bolag, avyttrat fastigheten löst hade det uppkommit en kapitalvinst för XAB på 90 mkr. En sådan kapitalvinst utgör skattepliktig inkomst av näringsverksamhet för XAB och beskattas därför med en bolagsskatt på 28 %. Något förenklat blir resultatet att XAB genom en paketering av fastigheten erhåller en skattelättnad på ca 25 mkr, vilket innebär att förfarandet otvivelaktigt uppfyller kravet på en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige vid ett upplägg såsom det i mitt typfall.

Enligt andra punkten krävs att den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i rättshandlingen. Även detta krav är uppfyllt i detta fall eftersom XAB medverkar i transaktionerna genom att det avyttrade handelsbolaget gemensamt ägts av XAB och dess helägda dotterbolag. Både direkt och indirekt medverkan från XAB:s sida föreligger således.

För det tredje fordras att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Här fordras således en avvägning av de skäl som kan ha legat till grund för XAB:s transaktioner. Bedömningen skall inte baseras på XAB:s subjektiva avsikt utan det avgörande är vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det övervägande skälet för förfarandet.⁷⁶ Eftersom skatteförmånen skall utgöra det övervägande skälet kan skatteflyktslagen inte tillämpas i de fall förfarandet har genomförts på grund av orsaker som kan bedömas som exempelvis marknadsmässiga eller organisatoriska. I det här fallet är det vid en objektiv bedömning svårt att se att XAB skulle ha haft några andra skäl för sitt förfarande än de skattemässiga fördelarna. Om XAB däremot valt att förpacka fastigheten i ett helägt handelsbolag, istället för i ett handelsbolag som till 99,9 % ägs av ett utländskt dotterbolag, skulle detta kunna ha affärsmässiga motiv. XAB:s huvudsakliga syfte med förpackningen skulle då antagligen vara att erhålla ett högre pris av köparen vid försäljningen. Detta då köparen, som beskrivits ovan i kapitel 6, erhåller vissa skattemässiga fördelar vid anskaffning av en fastighet i ett handelsbolag och därför skulle kunna tänka sig att betala ett högre pris. XAB har i mitt typfall

⁷⁵ Se ovan kap. 5.

⁷⁶ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. 2008, del 1 s. 181.

valt ett upplägg där ett utländskt dotterbolag används som ägare till det svenska handelsbolag i vilket fastigheten paketeras. Jag kan inte se att något annat än att de skatteförmåner som uppkommer skulle kunna vara det övervägande skälet för förfarandet. Även den tredje punkten är således enligt min bedömning uppfylld.

Den sista punkten är, som tidigare konstaterats, den mest svårtillämpade och stadgar att det för att skatteflyktslagen skall bli tillämplig krävs att en taxering grundad 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. I det första steget i mitt typfall genomför XAB en underprisöverlåtelse till ett svenskt handelsbolag, vilket till 99,9 % ägs av ett cypriotiskt bolag, som i sin tur är ett helägt dotterbolag till XAB. På detta sätt uppfylls villkoren i 23 kap. IL, vilket innebär att uttagsbeskattning av XAB undviks. I princip (till 99,9 %) sker inte heller någon beskattning av den aktuella kapitalvinsten i ett senare led, då XAB mottar vinsten genom en skattefri utdelning från dotterbolaget. Den fjärde punkten innebär således i detta fall för det första ett krav på att XAB:s förfarande inte får strida mot underprislagstiftningens syfte. I RÅ 2004 ref. 1 menade Regeringsrätten att man av 23 kap. IL kan utläsa att lagstiftningens allmänna syfte är att en omedelbar beskattning, i form av en uttags- eller utdelningsbeskattning, kan underlåtas *under förutsättning att beskattningen kan tas ut i ett senare led* (min kursiv). I förarbetena till den nu upphävda lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, där underprisöverlåtelser tidigare reglerades, diskuterades dels lagens förhållande till skatteflyktslagen samt även om det förelåg ett eventuellt behov av en allmän regel i lagen med innebörden att underprisöverlåtelser inte fick leda till en otillbörlig skatteförmån.⁷⁷ En sådan regel infördes emellertid aldrig då den ansågs kunna minska förutsebarheten för den skattskyldige, vilket i sin tur skattemässigt skulle försvåra omstruktureringar. Vad gäller underprisreglernas förhållande till fjärde punkten i skatteflyktslagen menade utredningen att en taxering med innebörden att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande där villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda inte kan anses stå i strid med lagstiftningens syfte. Det underströks dock att det inte kan uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen ändå är tillämplig.⁷⁸

I RÅ 2001 ref. 66 gjordes en prövning av skatteflyktslagens tillämpbarhet på de svenska underprisbestämmelserna i 53 kap. IL vid beskattning i inkomstlaget kapital. Två fysiska personer (FC och TR) önskade till underpris avyttra andelarna i ett svenskt aktiebolag

⁷⁷ Prop. 1998/99:15 s. 146.

⁷⁸ Prop. 1998/99:15 s. 147.

(C) till ett annat svenskt aktiebolag (NYAB), vilket indirekt ägdes av FC och TR genom två holländska bolag. Aktierna i C hade tidigare ägts av FC och TR personligen, men även dessa ägdes nu indirekt av FC och TR genom ett gemensamt ägande av aktiebolaget A, ett bolag som även ägde 100 % av aktierna i X. X hade i sin tur ett innehav i C på 55 %. Överlåtelsen av aktierna i C skulle ske genom en försäljning till underpris av aktierna till NYAB. Två frågor ställdes till SRN; för det första om underprisöverlåtelsen skulle komma att föranleda en uttagsbeskattning av X, och för det andra huruvida skatteflyktslagen skulle kunna bli tillämplig på den företagna transaktionen. Eftersom förutsättningarna i ärendet var att villkoren i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning vid överlåtelsen var uppfyllda, besvarade SRN den första frågan nekande. Vad gällde den andra frågeställningen konstaterade nämnden att FC och TR genom att inte äga aktierna i C personligen undvek att träffas av bestämmelserna i 53 kap. 6-7 §§ IL⁷⁹ och på så sätt undvek uttagsbeskattning. SRN diskuterade framförallt tillämpligheten av den fjärde punkten i 2 § skatteflyktslagen, alltså huruvida en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Då det finns uttrycklig reglering i 23 kap. IL vilken tillåter att den aktuella överlåtelsen enligt vissa villkor kan ske utan uttagsbeskattning, bedömde SRN att det diskuterade förfarandet låg inom ramen för lagstiftningen. En taxering grundad på förfarandet kunde med hänsyn till detta inte anses strida mot lagstiftningens syfte och skatteflyktslagen var därmed inte tillämplig. En ledamot var emellertid skiljaktig och framförde att lagstiftningens syfte i ett fall som detta är alldeles klar. Det skall inte finnas någon möjlighet att underprisöverlåta kapitalvinstbeskattad egendom eller ett svenskt dotterföretag till en utländsk juridisk person utan att överlåtelsen blir föremål för svensk kapitalvinstbeskattning. Ledamoten bedömde därför att skatteflyktslagen var tillämplig i detta fall. Regeringsrätten fastställde dock SRN:s förhandsbesked

I det förhandsbesked från 18 december 2007⁸⁰ som redogjorts för ovan, ansåg SRN att skatteflyktslagen var tillämplig vid ett förfarande där ett handelsbolag förpackat med fastigheter såldes till ett bolag inom samma koncern. Det köpande bolaget hade ett underskott vilket enligt koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte kunde kvittas mot koncernbidrag. SRN menade att det säljande bolaget genom en serie transaktioner i en för ändamålet tillfälligt skapad koncernstruktur åstadkommit att en sådan överlåtelse, som ordinarie regler avser att

⁷⁹ 6 § är tillämplig då en fysisk person överlåter en tillgång mot en ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till ett svenskt aktiebolag som en utländsk juridisk person äger andelar i. Enligt 7 § skall den överlåtna tillgången anses ha blivit avyttrad för marknadsvärdet. En uttagsbeskattning av den fysiska personen skall således ske. (Den aktuella lagbestämmelsen har efter målets avgörande blivit underkänd av EG-domstolen i det så kallade X- och Y-målet och ändrades 1 januari 2008⁷⁹ till att gälla alla bolag inom EU.)

⁸⁰ SRN 2007-12-18 (dnr 121-06/D).

förhindra, har kunnat genomföras utan beskattning av vare sig det säljande bolaget eller något annat bolag inom koncernen. Inte heller aktualiserades någon beskattning vid en framtida avyttring av handelsbolagsandelen. Då förfarandet uppenbarligen noga hade anpassats till gällande lagregler och praxis på området och det inte fanns någon möjlighet för lagstiftaren att förutse konsekvenserna härav vid lagstiftningens tillkomst eller senare, bedömdes det fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen såsom uppfyllt.

Förutom underprisreglernas förhållande till den fjärde punkten i skatteflyktslagen är det även av intresse att undersöka huruvida den konstruktion det säljande bolaget använder sig av vid avyttring av handelsbolagsandelarna kan bedömas strida mot skattelagstiftningens syfte. Genom att låta ett helägt utländskt dotterbolag, placerat i ett land där kapitalvinster vid försäljning av handelsbolag är skattefria, äga 99,9 % av det avyttrade handelsbolaget undviks i princip helt den beskattning som normalt skall ske vid avyttring av handelsbolagsandelar. Detta då fördelningen av kapitalvinsten sker i enlighet med ägarandelarna. Beskattning vid avyttring av handelsbolagsandelar i inkomstslaget kapital regleras i 50 kap. IL. Samma regler skall användas vid beräkning av vinsten för juridiska personer, även om beskattningen sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Det största problemet med upplägget är att XAB, som endast har en ägarandel på 0,1 % i handelsbolaget, innan avyttringen överfört en fastighet till handelsbolaget för dess skattemässiga värde, vilken utgör handelsbolagets enda tillgång. Överlåtelsen kan ses som ett dolt kapitaltillskott från XAB till handelsbolaget, vilket i ett senare led kommer det utländska bolaget till del.⁸¹ Med hänsyn till att det utländska bolaget inte tillfört handelsbolaget något kapitaltillskott eller härmed jämförligt, men ändå tilldelas 99,9 % av vinsten vid avyttringen kan den aktuella vinstfördelningen ifrågasättas. Att fördelningen kan underkännas med hänvisning till praxis om obehörig resultatfördelning har redogjorts för i kapitel 8. Det andra problemet är att det bolag som upptar den huvudsakliga delen av vinsten är beläget i ett land där en sådan vinst är undantagen från beskattning. Det utländska bolaget är heller inte skattskyldigt för vinsten i Sverige, då handelsbolagsandelen inte kan knytas till ett av bolaget bedrivet fast driftställe i Sverige. Det finns som bekant ingen skatterättslig bestämmelse som reglerar fördelning av vinsten. Att kapitalvinsten fördelas på ett sätt som innebär att vinsten i princip helt undgår beskattning torde ändock kunna anses vara i strid med lagstiftningens syfte.

En viktig omständighet som pekar mot att skatteflyktslagen inte bör kunna tillämpas på ett förfarande som det i mitt typfall är att säljarens beteende hade accepterats om fastigheten

⁸¹ Svensson Bo, Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning, SvSkT 10/2007 s. 115.

hade paketerats i ett aktiebolag, med en efterföljande skattefri utdelning av kapitalvinsten till säljarbolaget. I detta fall strider således inte förfarandet mot lagstiftningens syfte. Som konstaterats ovan i avsnitt 7.2 ansågs regeringen det inte nödvändigt att hindra att förpackning av tillgångar inför en försäljning sker i aktiebolag. Tvärtom ifrågasattes om det ur ekonomisk synvinkel överhuvudtaget var önskvärt att motverka dessa upplägg. I en debattartikel i DI⁸² påpekade Staffan Svensson att det faktum att den svenska lagstiftningen medger skattefrihet när tillgångar paketeras i aktiebolag innebär att syftet med lagstiftningen är att möjliggöra strukturellt sunda affärer för näringsidkare. Det bör därför inte göras någon skillnad mellan paketeringen i ett aktiebolag och paketering i ett handelsbolag. Svensson ansåg också att i de fall det finns ”kryphål” i lagstiftningen beror detta på att lagstiftningen är dåligt bearbetad och att lagstiftaren därför också får bära ansvaret för konsekvenserna av sådana luckor. För att inte riskera rättsäkerheten bör kryphålen täppas till genom lagändringar.

9.5 EG och skatteflyktslagen

Det skulle kunna skrivas en hel uppsats om skatteflyktslagens förhållande till EG-rätten och mitt syfte med detta avsnitt är därför endast att peka på att det ur en EG-rättslig synvinkel inte är helt oproblematiskt för Sverige att tillämpa skatteflyktslagen vid gränsöverskridande transaktioner.

Då Sverige alltsedan 1995 är medlem i EU måste vid en tillämpning av skatteflyktslagen på gränsöverskridande transaktioner hänsyn tas till EG-rätten. Medlemsländernas nationella skattesystem rörande den direkta beskattningen ligger visserligen huvudsakligen utanför EG:s kompetens⁸³ och varje medlemsstat har en frihet att själv utforma sina interna skatteanspråk. En viktig inskränkning är emellertid att skattesystemet, när det rör sig om gränsöverskridande förfaranden, inte får hindra rörligheten av EG-fördragets grundläggande friheter; fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. Nationell lagstiftning som innebär att någon av dessa friheter begränsas kan dock rättfärdigas enligt den så kallade rule-of-reason-doktrinen.⁸⁴ En av dessa rättfärdigande grunder är förhindrandet av skatteflykt. Domstolen har dock ännu inte i något mål förklarat att en nationell skattebestämmelse har kunnat rättfärdigas för att den syftar till att förhindra skatteflykt.⁸⁵ I RÅ 2007 ref. 52 har Regeringsrätten gjort ett allmänt uttalande angående förhållandet mellan skatteflyktslagen och EG-rätten. Regeringsrätten menade att det faktum

⁸² Svensson Staffan, Stötande påhopp från Skatteverket, Dagens Industri - Debatt, 1 september 2006.

⁸³ Med undantag för viss uttrycklig reglering inom bestämda områden.

⁸⁴ Mål C-55/94 Gebhard.

⁸⁵ Dahlberg, Internationell skatterätt, s. 238.

att vissa bestämmelser har befunnits oförenliga med EG-rätten inte hindrar att skatteflyktslagen, i de fall förutsättningarna för en tillämpning av lagen föreligger, kan tillämpas i det enskilda fallet.

9.6 Slutsatser

För att skatteflyktslagen skall kunna tillämpas på ett förfarande krävs att de fyra förutsättningar som räknas upp i den så kallade generalklausulen i lagens 2 § är uppfyllda. Det kan konstateras att säljarens transaktioner i mitt typfall normalt faller inom ramen för de tre första kriterierna, men att det föreligger svårigheter att utreda det fjärde rekvisitet, vilket ställer krav på att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Ett argument som talar för att det fjärde rekvisitet är uppfyllt är att underprislagstiftningens allmänna syfte är att en omedelbar beskattning, i form av en uttags- eller utdelningsbeskattning, kan underlåtas under förutsättning att beskattningen kan tas ut i ett senare led. I det här fallet undviks beskattning helt, vilket tyder på att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte.

Vad som ytterligare talar för att rekvisitet i den fjärde punkten är uppfyllt är det upplägg som har valts, där vinstfördelningen mellan ägarna av handelsbolaget uppenbarligen är skev. Att ett utländskt dotterbolag, placerat i ett land där kapitalvinster på handelsbolagsandelar inte beskattas, äger den största delen av handelsbolaget tyder på att upplägget är konstruerat enbart i syfte att uppnå skattefördelar. Förfarandet saknar affärsmässiga eller organisationsmässiga motiv, vilket torde innebära att det är i strid med lagstiftarens syfte.

Mot att rekvisitet är uppfyllt talar att det i den utredning⁸⁶ vilken föregick införandet av underprislagstiftningen uttalades att en taxering med innebörden att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande där villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda inte kan anses stå i strid med lagstiftningens syfte. Är villkoren i 23 kap. IL uppfyllda skall således ingen beskattning ske, även om en sådan genom ett utstuderat upplägg undviks helt. Det underströks dock att det inte kan uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen ändå är tillämplig.⁸⁷

Vad som vidare pekar på att skatteflyktslagen inte kan tillämpas är att regeringen godkänner samma förfarande när det gäller paketering i aktiebolag. En sådan olikbehandling

⁸⁶ Prop. 1998/99:15.

⁸⁷ Prop. 1998/99:15 s. 147.

mellan bolagsformer strider i viss mån mot neutralitetsprincipen.⁸⁸ Det som skiljer de olika alternativen åt är i synnerhet de skattemässiga fördelar som tillkommer köparen vid en paketering i handelsbolag. Ett rimligare alternativ än att tillämpa skatteflyktslagen på säljarens beteende vore därför att hindra köparens möjlighet till avdrag för en förlust som inte är ekonomisk verklig. För detta krävs emellertid nya lagregler, då Regeringsrätten i flera fall godkänt en sådan förlust såsom avdragsgill.⁸⁹

Att regeringen från och med den 18 april 2008 valt att inför nya lagregler vilka stoppar underprisöverlåtelser till handelsbolag och därmed hindrar det aktuella förfarandet tyder ytterligare på att det föreligger osäkerhet om huruvida skatteflyktslagen kan tillämpas på upplägget.

⁸⁸ Se och jfr nedan kap. 10.5.

⁸⁹ Se RÅ 1999 ref.35 och RÅ 2002 ref. 87.

10. Nya lagregler fr.o.m. den 18 april 2008

10.1 Inledning

Skatteverket har uppmärksammat att svenska bolags utnyttjande av handelsbolagslösningen, åskådliggjort i uppsatsen genom ett typfall, inneburit att staten de senaste åren gått miste om mångmiljardbelopp i skatteintäkter. Samtidigt har min undersökning av upplägget visat att det aktuella förfarandet kan bedömas vara i överensstämmelse med gällande rätt (fram till och med den 17 april 2008). Som behandlats i det föregående kapitlet om skatteflyktslagen har möjligheten för bolag att utnyttja ett sådant upplägg för att skapa skattefördelar knappast varit lagstiftarens avsikt. Regeringen aviserade den 17 april 2008 om förslag till kommande ändringar av inkomstskattelagen,⁹⁰ vilka kommer att ha en stor inverkan på skatteupplägg där handelsbolag används för paketering av värdefulla tillgångar inför en avyttring. Förslaget har sammanställts i en promemoria,⁹¹ som skall ut på remiss, men ändringarna skall (förutsatt att de antas av riksdagen) tillämpas redan från och med den 18 april 2008. Regeringen ansåg nämligen att det fanns särskilda skäl att, i enlighet med undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § RF, tillämpa de nya bestämmelserna även om lagreglerna inte gällde när den omständighet som utlöste skattskyldigheten inträffade. Förslaget syftar till att motverka aggressiv skatteplanering genom att införa regler som stoppar underprisransaktioner där ett handelsbolag eller kommanditbolag är part samt särskilda övergångsbestämmelser gällande kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag i vissa fall. I promemorian föreslås även ändringar i reglerna om beskattning av lagerandelar som innehas i byggnadsrörelse eller i handel med fastigheter, vilka dock inte närmare kommer att beröras här.

10.2 2 kap. 10 § 2 st. RF

10.2.1 Huvudregeln om retroaktivitetsförbud

Regeringen har beslutat att de föreslagna lagändringarna i inkomstskattelagen skall tillämpas från och med den 18 april 2008. Den skrivelse som aviserat ändringarna överlämnades till riksdagen den 17 april 2008 och de föreslagna bestämmelserna skall alltså i princip tillämpas omedelbart.

I 2 kap. RF stadgas de grundläggande fri- och rättigheterna, vilka skall skydda enskilda från ingrepp från det allmänna. I 2 kap. 10 § finns ett förbud mot retroaktiv strafflagstiftning

⁹⁰ Regeringens skrivelse 2007/08:148.

⁹¹ Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m., Finansdepartementet, Promemoria, 18 april 2008.

och retroaktiv skattelagstiftning. Enligt paragrafens andra stycke får en skatt eller statlig utgift inte uttagas i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Bestämmelsen innebär att den skattskyldige inte skall drabbas av en tyngre beskattning vid ett senare tillfälle, än den beskattning som gällde då de handlingar som medförde skattskyldigheten utfördes. Förekomsten av ett retroaktivitetsförbud motiveras framförallt av kravet på rättssäkerhet genom förutsebarhet, vilket innebär att man i förväg skall ha en möjlighet att bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt agerande.⁹² I doktrin har även pekats på andra aspekter som sannolikt varit av betydelse för utformningen av retroaktivitetsförbudet; humanitetsaspekten, likviditetsaspekten och subjektaspekten.⁹³ Enligt humanitetsaspekten är det inte förenligt med ett demokratiskt samhälle att skada en enskild för en handling, som inte var belagd med påföljd då den utfördes. Likviditetsaspekten innebär att hänsyn måste tas till den skattskyldiges möjligheter att få fram likvida medel för en beskattning som sker i efterhand och subjektprincipen pekar på svårigheten med att finna rätt skattesubjekt vid en retroaktiv beskattning.

10.2.2 Undantag vid särskilda skäl

Det finns två undantag till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF. För det första får riksdagen i de fall den finner att det finns *särskilda skäl* besluta att en lag som innebär skattskyldighet skall tillämpas, även om lagen ännu inte hade trätt i kraft när den omständighet som utlöste skattskyldigheten inträffade. En sådan tillämpning förutsätter emellertid att regeringen eller riksdagsutskott lämnat förslag härom till riksdagen innan ifrågavarande omständighet inträffat. Med ett sådant förslag likställs skrivelse till riksdagen med meddelande om att sådan lag är att vänta. Undantagsbestämmelsen är tänkt att hindra möjligheten att genomföra transaktioner vars syfte är att undvika skattekonsekvenserna av ett förslag som redan offentliggjorts.⁹⁴ Det är för retroaktiv tillämpning inte nödvändigt att de föreslagna lagändringarna fullständigt överensstämmer med de ändringar som senare kommer att antas, utan vissa jämkningar kan ske.⁹⁵

Enligt det andra undantaget får riksdagen besluta att retroaktivitetsförbudet inte skall gälla om detta är påkallat i samband med krig, krigsfara eller ekonomisk kris. Detta undantag har inte tillämpats i modern tid.

⁹² Prop. 1978/79:195 s. 55.

⁹³ Hagstedt, Retroaktiv skattelag, s. 128 ff.

⁹⁴ Holmberg, Stjernquist, Vår författning s. 60.

⁹⁵ Prop. 1978/79:195 s. 61.

10.2.3 Särskilda skäl i detta fall?

Som nämnts har regeringen vad gäller de aktuella lagändringarna i inkomstskattelagen använt sig av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket RF och förklarat att det föreligger särskilda skäl att tillämpa de föreslagna ändringarna redan från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen. Alla överlåtelser som sker denna dag och framåt omfattas således av de nya bestämmelserna om underprisöverlåtelser och alla avyttringar av handelsbolag som sker från och med samma dag omfattas av övergångsbestämmelserna om ändrad kapitalvinstberäkning. Övergångsbestämmelserna begränsas emellertid till att gälla underprisöverlåtelser som har skett efter den 30 juni 2003. Regeringen motiverar användningen av undantaget med att de transaktioner som beskrivs i skrivelsen (bland annat användning av handelsbolag för paketering av tillgångar och avdrag för framkallad kapitalförlust på handelsbolagsandel) leder till skatteeffekter som inte är acceptabla.⁹⁶ De avdrag som har uppkommit när den skattskyldige utnyttjat sig av reglerna om kapitalvinstberäkning på handelsbolag har uppgått till mångmiljardbelopp. Detta har således inneburit stora skattebortfall för staten, vilka utan ändringar av skattelagstiftningen riskerar fortsätta även i framtiden. Regeringen ansåg det därför nödvändigt att ingripa mot ett fortsatt utnyttjande av skattesystemet.⁹⁷ Särskilda skäl kan av den orsaken anses föreligga i detta fall. Beslutet kan inte överprövas.

10.3 Föreslagna lagändringar

10.3.1 Ändringar i 23 kap. IL

Jag kommer nu kort att redogöra för de lagändringar som föreslagits i promemorian och som skall tillämpas från och med den 18 april 2008. Redovisningen begränsas till att omfatta de ändringar som har påverkan på möjligheten att genomföra handelsbolagslösningen. De aktuella lagändringarna berör inkomstskattelagens 23 kap., vilket behandlar underprisöverlåtelser utan uttagsbeskattning i inkomstlaget näringsverksamhet.

I 23 kap. 14-29 §§ IL regleras förutsättningarna för en underprisöverlåtelse. Enligt 23 kap. 14 § IL skulle tidigare överlåtare och förvärvare vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. I förslaget till lagändringarna utesluts handelsbolag som överlåtare eller förvärvare och dessa kan enligt de nya bestämmelserna enbart utgöras av en fysisk person eller ett företag. Detta är den viktigaste ändringen som föreslås, då konsekvensen blir att det

⁹⁶ Regeringens skrivelse 2007/08:148 s. 8.

⁹⁷ Regeringens skrivelse 2007/08:148 s. 8.

inte längre finns någon möjlighet för handelsbolag att delta i underprisöverlåtelser, vare sig som överlåtare eller som förvärvare.

Lagändringen i 23 kap. 14 § IL medför att flera andra paragrafer i 23 kap. också måste revideras. I 23 kap. 16 § stadgas krav på att förvärvaren vid en överlåtelse omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig i inkomstlagen näringsverksamhet för den verksamhet där tillgången ingår. Paragrafens sista stycke har tidigare stadgat att kravet vid överlåtelse till ett svenskt handelsbolag har gällt samtliga delägare i bolaget. Eftersom möjligheten att göra en underprisöverlåtelse tas bort blir detta stycke inte aktuellt utan avlägsnas enligt förslaget. Av samma skäl förlorar också 23 kap. 17 § sista stycket sin betydelse och även detta kommer därför att tas bort. Liknande följdändringar skall enligt förslaget även ske i 23 kap. 2 §, 11 §, 19 §, 23 § och 23 a §.

Förutom dessa ändringar skall även ett antal paragrafer i 23 kap. helt tas bort, nämligen 5, 15, 20, 21, 25 och 26 §§. Samtliga dessa paragrafer innehåller särskilda regler som aktualiseras för handelsbolag vid underprisöverlåtelser. Då handelsbolag efter ändringarna inte längre kommer att omfattas av kapitlets regler om underprisöverlåtelser är dessa paragrafer inte längre av intresse.

10.3.2 Övergångsbestämmelser om kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag

I promemorian föreskrivs särskilda övergångsbestämmelser som skall tillämpas vid kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag i vissa fall. Bestämmelsen har följande lydelse;

Om ett företag som enligt 24 kap. 13 § kan äga näringsbetingade andelar avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag och det avyttrade handelsbolaget, under det avyttrande företagets innehav av handelsbolagsandelen, har överlåtit en tillgång med stöd av de bestämmelser om underprisöverlåtelser i 23 kap. som tillämpats till och med den 17 april 2008 gäller vid kapitalvinstberäkningen för den avyttrade tillgången följande. Den justerade anskaffningsutgiften för andelen enligt 50 kap. 5 § ska minskas med ett belopp som motsvarar delägarrens del av skillnaden mellan ersättningen för den överlåtna tillgången och tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för underprisöverlåtelser. Delägarrens del bestäms av dennes andelstal i handelsbolaget vid tidpunkten för andelsavyttringen.

Vid bestämmandet av den ersättning som erhållits för tillgången vid underprisöverlåtelser ska 23 kap. 10 § inte tillämpas.

Bestämmelsen innebär att en ägare av en handelsbolagsandel vid en avyttring av andelen inte kan få avdrag för den förlust som är hänförlig till att en värdeöverföring i form av en underprisöverlåtelse tidigare skett från bolaget. I dessa fall skall den justerade anskaffningsutgiften minskas med det belopp som motsvarar skillnaden mellan ersättningen för den överlåtna tillgången och tillgångens marknadsvärde. Bestämmelsen är endast tillämplig när ägaren är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 §, i vilken bland annat nämns aktiebolag och ekonomiska föreningar, men inte handelsbolag. Bestämmelsen skall tillämpas på de underprisöverlåtelser som har skett fram till och med den 17 april 2008. Efter detta datum är, vilket framkommit i föregående stycke, underprisöverlåtelser till och från handelsbolag inte längre möjliga. Bestämmelser om förändrad kapitalvinstberäkning efter att en sådan underprisöverlåtelse har skett blir därför överflödiga.

10.4 Ändringarnas påverkan på handelsbolagslösningen

Jag skall nu återgå till det typfall jag presenterat i kapitel 2 och redogöra för de följder som de aktuella lagändringarna och övergångsbestämmelserna innebär för genomförandet av ett sådant skatteupplägg.

I det första steget överlåts fastigheten till ett nybildat handelsbolag till det bokförda värdet, vilket innebär att överlåtelsen sker till underpris. Denna underprisöverlåtelse uppfyllde tidigare villkoren i 23 kap. IL, vilket innebar att ingen uttagsbeskattning aktualiserades. De nya lagändringarna innebär emellertid att det blir omöjligt att genomföra en underprisöverlåtelse till och från ett handelsbolag utan uttagsbeskattning. Konsekvensen blir att detta första steg inte längre går att genomföra utan att överlåtaren uttagsbeskattas. Uttagsbeskattning innebär enligt 22 kap. 7 § IL att uttaget av en tillgång skall behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. I mitt typfall skall således överlåtaren XAB uttagsbeskattas på ett belopp som motsvarar skillnaden mellan fastighetens marknadsvärde och fastighetens bokförda värde, 90 mkr (100 mkr -10 mkr). Syftet med en underprisöverlåtelse av fastigheten till ett nybildat handelsbolag är att undvika den beskattning som sker vid en avyttring av fastigheten opaketerad. Beskattningen undviks, vilket tidigare beskrivits, genom att handelsbolaget till 99,9 % ägs av ett utländskt helägt dotterbolag, vilket är beläget i ett land där ingen beskattning sker vid försäljning av handelsbolagsandelar. Vid tillämpning av den nya regleringen blir ett sådant upplägg meningslöst, då beskattning inte längre kan undvikas genom paketering av fastigheten i ett handelsbolag. Detta eftersom uttagsbeskattning av överlåtaren skall ske vid underprisöverlåtelsen till handelsbolaget. Konsekvensen av den nya regleringen blir således

att fastighetspaketering i ett handelsbolag i framtiden inte är ett tänkbart upplägg för att undvika beskattning vid fastighetsförsäljning.

De beslutade ändringarna har inte enbart betydelse för möjligheten att genomföra underprisöverlåtelser till och från handelsbolag utan även köparens möjlighet att göra avdrag för en kapitalförlust vid upplösning av handelsbolaget påverkas. Då övergångsbestämmelserna enbart gäller när ett företag avyttrar en handelsbolagsandel bedömer jag att det fortfarande finns möjlighet för de fysiska personer som överfört en tillgång till underpris från sitt egna handelsbolag till sig privat att dra av den förlust som uppkommer vid en avyttring av bolaget. Den praxis vad gäller avdrag för kapitalförlust på handelsbolag som utformades genom RÅ 1999 ref. 35 är därför fortfarande aktuell vad gäller fysiska personer.

I det sista steget i mitt typfall underprisöverlåter köparen Y, som är ett aktiebolag alternativt en fysisk person, fastigheten i det nyanskaffade handelsbolaget till sig själv och upplöser därefter handelsbolaget. Jag har i kapitel 4 beskrivit de skatterättsliga konsekvenserna av dessa transaktioner innan införandet av de nya övergångsbestämmelserna. Slutsatsen blev att köparen genom detta upplägg kan erhålla stora skatteförmåner. Enligt praxis kan nämligen avdrag för förlust vid upplösning av ett handelsbolag göras även om förlusten har sin grund i att det tidigare har skett en underpris överlåtelse från bolaget. I nya lagändringarna i 23 kap. IL tas möjligheten att göra en underprisöverlåtelse från ett handelsbolag helt bort. Följden blir att det beskrivna upplägget inte längre går att genomföra. Regeringen har således genom ändringarna tagit bort de fördelar en köpare kunde skaffa sig genom att anskaffa en fastighet paketerad i ett handelsbolag. Övergångsbestämmelserna aktualiseras emellertid i de fall köparen, innan ändringarna infördes den 18 april 2008, gjort en då tillåten underprisöverlåtelse, men då ännu inte upplöst bolaget. En upplösning av ett handelsbolag behandlas skatterättsligt som en avyttring av bolaget, 50 kap. 2 § 2 st. IL. Bestämmelserna skall tillämpas i de fall köparen är ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13 § IL, och skall således tillämpas i de fall köparen i mitt typfall är ett aktiebolag. Aktiebolaget skall vid upplösning (avyttring) av handelsbolaget då minska den justerade anskaffningsutgiften med det belopp som motsvarar skillnaden mellan ersättningen för den överlåtna fastigheten och fastighetens marknadsvärde. Aktiebolagets ersättning för fastigheten utgörs vid överlåtelser av värdet på fastigheten, vilket enligt praxis kan sättas till fastighetens skattemässiga värde. Ersättningen blir i mitt typfall således 10 mkr, då detta utgör fastighetens skattemässiga värde. Fastighetens marknadsvärde är 100 mkr. Den justerade anskaffningsutgiften skall därför minskas med 90 mkr (100 mkr –

10 mkr). Resultatet blir att den justerade anskaffningsutgiften och ersättningen vid utnyttjande av övergångsbestämmelserna blir samma belopp, och det uppkommer således vare sig en vinst eller förlust vid upplösning av handelsbolaget. Nedan illustreras skillnaden mellan kapitalvinstberäkningen för Y innan införandet av övergångsbestämmelserna och efter införandet av övergångsbestämmelserna.

Kapitalvinstberäkning utan tillämpning av övergångsbestämmelserna (jämför kapitel 6.6.6)

Ersättning	10 mkr
Justerad anskaffningsutgift	100 mkr
Resultat	– 90 mkr

Kapitalvinstberäkning vid tillämpning av övergångsbestämmelserna

Ersättning	10 mkr
Justerad anskaffningsutgift	10 mkr
Resultat	0 mkr

Resultatet av en tillämpning av övergångsbestämmelserna blir att det vid upplösning av handelsbolaget inte längre uppkommer en förlust för ägaren Y. Möjligheten att skapa en avdragsgill förlust genom att anskaffa en fastighet i ett handelsbolag har således tagits bort. Övergångsbestämmelserna skall, som nämnts, enbart tillämpas vid de kapitalvinstberäkningar, där en underprisöverlåtelse har skett innan den 18 april. Efter detta datum är ju dylika överlåtelser inte tillåtna med hänsyn till lagändringarna i 23 kap. IL och bestämmelserna blir därför överflödiga.

10.5 Konsekvenser av den nya lagstiftningen

Den nya lagstiftningen innebär således att underprisöverlåtelser till och från handels- och kommanditbolag helt stoppas. Förbud mot underprisöverlåtelser utan uttagsbeskattning till handelsbolag leder till att det uppkommer en olikformig behandling mellan handelsbolag och aktiebolag, då underprisöverlåtelser i det senare fallet fortfarande är tillåtet. Enligt den skatterättsliga neutralitetsprincipen skall den skatteskyldiges val mellan olika handlingsalternativ inte styras av skattereglernas utformning, utan skattereglerna skall i möjligaste mån vara neutrala.⁹⁸ Principen innebär exempelvis en strävan efter att skattelagstiftningen inte skall påverka den skatteskyldiges val av företagsform. Denna målsättning motiveras bland annat av samhällsekonomiska skäl, då det anses betydelsefullt för nyföretagande och expansionen inom näringslivet att de skattemässiga villkoren skall vara

⁹⁸ Pahlsson, R, Inledning till skatterätten, s. 62.

lika mellan enskilda näringsidkare, handelsbolag och mindre aktiebolag.⁹⁹ Eftersom paketering av fastigheter enligt den nya lagstiftningen inte kan ske på lika villkor i handelsbolag som i aktiebolag blir följderna att neutralitetsprincipen i viss mån frångås.

Förutom att de nya reglerna innebär ett avsteg från målsättningen om neutralitet vid val av bolagsform så innebär de också ett försvårande av omstruktureringar inom näringslivet i de fall handelsbolag är inblandade. Att den skattskyldige skall ha en möjlighet att bedriva verksamhet i den bäst lämpade företagsformen, utan att i onödan förhindras av skatteregler, har ofta framhävts av lagstiftaren.¹⁰⁰ Möjlighet till underprisöverlåtelser av företagets tillgångar är en viktig förutsättning för att på ett smidigt sätt byta bolagsform. Reglerna om underprisöverlåtelser tillkom också i syfte att underlätta företagsombildningar.¹⁰¹ Lagändringarna innebär framförallt att möjligheten att byta bolagsform från handelsbolag till enskild firma och att ombilda ett handelsbolag till ett aktiebolag inte kan ske på samma fördelaktiga skattemässiga villkor som tidigare.

10.6 Egen analys av den nya regleringen

Jag anser att det, med hänsyn till de omständigheter som beskrivits ovan, är en relativt långtgående åtgärd av regeringen att helt stoppa underpristransaktioner till och från handels- och kommanditbolag. Mitt förslag är att låta de övergångsbestämmelser som behandlar kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag införas i lagstiftningen permanent. Bestämmelsen inriktar sig på köparens skattemässiga situation och innebär att en särskild kapitalvinstberäkning skall göras då ett företag avyttrar andelar i ett svenskt handelsbolag, ifrån vilket det skett en underprisöverlåtelse enligt reglerna i 23 kap. IL. Den justerade anskaffningsutgiften för andelen skall då minskas med ett belopp som motsvarar deläggarens del av skillnaden mellan ersättningen för den överlåtna tillgången och tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för underprisöverlåtelser. Reglerna hindrar köparens tidigare möjlighet att göra avdrag för en förlust som inte utgör en verklig förlust i ekonomiskt mening. Genom att ta bort dessa fördelar för köparen avlägsnas också incitament för säljaren att paketera tillgångar i handelsbolag, då köparen inte längre har någon anledning att ge ett högre pris. Förpackning av tillgångar i aktiebolag genom en underprisöverlåtelse är, som framkommit i kap. 7.2, accepterat av lagstiftaren. Jag finner ingen anledning att göra en skattemässig skillnad mellan valet att genomföra en paketering i ett aktiebolag alternativt i ett handelsbolag, när köparens skattemässiga fördelar vid det senare alternativet avlägsnats.

⁹⁹ Lodin m.fl., Inkomstskatt, s. 38.

¹⁰⁰ Höglund, Handelsbolag, s. 121.

¹⁰¹ Rabe, Melbi, Det svenska skattesystemet, s. 432.

11. Referenser

11.1 Offentligt tryck

11.1.1 Propositioner

Prop. 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1992/93:127 om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

Prop. 1994/95:209 Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Prop. 1999/00:38 Vissa skattefrågor med anledning av att aktiebolag skall kunna förvärva egna aktier, m.m.

Prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar

11.1.2 Statens offentliga utredningar

SOU 1975:77. Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1991:100. Neutral företagsbeskattning. Betänkande av utredningen om beskattning av inkomster hos enskilda näringsidkare och handelsbolag

SOU 2001:11. Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar

SOU 2005:99. Vissa företagsskattefrågor. Slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning

11.1.3 Utskottsbetänkande

SkU 1980/81:8. Om lag mot skatteflykt

11.1.4 Skatteverket

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

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2008 års taxering, del 1-3

11.1.5 Övrigt

Regeringens skrivelse 2007/08:148. Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier

Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m., Finansdepartementet, Promemoria, 18 april 2008

11.2 Litteratur

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning – en lärobok*, Studentlitteratur, Lund 2005

Hagstedt, Jan Anders, *Retroaktiv skattelag*, Norstedts, Lund 1975

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, *Vår författning*, Norstedts juridik, Göteborg 2002

Höglund, Mats, *Handelsbolag*, Tholin & Larssons förlag, Bohus 2003

Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del 1*, tionde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2005

Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del 2*, elfte upplagan, Studentlitteratur 2007, Printed in Denmark by Narayana Press

Lundén, Björn, Svensson, Ulf, *Handelsbolag. Ekonomi, skatt och deklaration för handelsbolag och kommanditbolag*, Björn Lundén Information AB, Vällingby 2008

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, Iustus förlag, Uppsala 2003

Rabe, Gunnar, Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts juridik, Stockholm 2007

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007

11.3 Artiklar

Burmeister, Jan, *Omfördelning av ersättning vid avyttring av andelar i handels- och kommanditbolag*, SN 2008, s. 159-173

Carlstedt, Sven, *Vinstfördelning från handelsbolag*, SN 1995, s. 707-714

Lundell Stefan, *Skatteverket slår till mot fastighetsjättar*, Dagens Industri, 29 augusti 2006

Kryphål i skattelagen täpps till, Dagens Industri, 18 april 2008

Påhlsson, Robert, *Skatteverket och de ”felaktiga uppläggen”*, SN 2007 s. 678-686

Rask, Kaj, *Något om verklig förlust i bolagssektorn*, SvSkT 4/2005, s. 211-218

Svensson Bo, *Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning*, SvSkT 10/2007 s. 101-119

Svensson Staffan, *Stötande påhopp från Skatteverket*, Dagens Industri - Debatt, 1 september 2006

11.4 Rättsfall

11.4.1 Regeringsrätten

RÅ 1957 Fi 2409

RÅ 1997 ref. 11

RÅ 1968 Fi 945

RÅ 1997 not 126

RÅ 1988 not 553

RÅ 1999 ref. 13

RÅ 1988 not 291

RÅ 1999 ref. 35

RÅ 1990 ref. 11

RÅ 2000 not 78

RÅ 1991 not 335

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 1993 not 745

RÅ 2002 ref. 87

RÅ 1995 ref. 35

RÅ 2002 ref. 115 I + II

RÅ 1995 ref. 83

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 1995 not 95

RÅ 2007 ref. 52

RÅ 1996 ref. 71

11.4.2 Skatterättsnämnden

SRN 2006-03-31 (SKV rättsfallsprotokoll 12/06)

SRN 2007-12-18 (dnr 121-06/D)

11.4.3 EG-domstolen

Mål C-55/94 Gebhard

