

Innehållsförteckning

<u>1 INLEDNING</u>	5
<u>1.1 BAKGRUND</u>	5
<u>1.2 SYFTE</u>	5
<u>1.3 PROBLEMFÖRMULERING</u>	6
<u>1.4 METOD OCH MATERIAL</u>	6
<u>1.5 INKOMSTSKATTELAGEN</u>	7
<u>1.6 DISPOSITION</u>	7
<u>2 ALLMÄNT OM HANDELSBOLAG OCH DESS BESKATTNING</u>	9
<u>2.1 INLEDNING</u>	9
<u>2.2 CIVILRÄTTSLIG BAKGRUND</u>	9
<u>2.2.1 ALLMÄNT</u>	9
<u>2.2.2 DELÄGARN I HANDELSBOLAGET</u>	10
<u>2.2.3 DELÄGARNAS INBÖRDES RÄTTSFÖRHÅLLANDE</u>	10
<u>2.2.4 KOMMANDITBOLAG OCH OBLIGATIONSRÄTTSLIG BEGRÄNSNING AV DELÄGARANSVARET</u>	11
<u>2.3 ALLMÄNT OM BESKATTNING AV HANDELSBOLAG</u>	12
<u>2.3.1 BAKGRUND OCH HISTORIK</u>	12
<u>2.3.2 ÖVERSIKTLIGT OM BESKATTNING AV HANDELSBOLAG</u>	13
<u>2.4 KOPPLINGEN MELLAN CIVILRÄTT OCH SKATTERÄTT</u>	15
<u>3 CIVILRÄTTSLIGA REGLER TILL GRUND FÖR BESKATTNINGEN</u>	17
<u>3.1 INLEDNING</u>	17
<u>3.2 HUVUDPRINCIPER FÖR CIVILRÄTTSLIG RESULTATFÖRDELNING</u>	17
<u>3.2.1 ALLMÄNT</u>	17
<u>3.2.2 FÖRDELNING ENLIGT AVTAL</u>	17

3.2.3 FÖRDELNING ENLIGT BL	18
3.2.4 SAMMANFATTNING AV CIVILRÄTTSLIGA HUVUDPRINCIPER	19
3.3 CIVILRÄTTSLIGA AVSTEG FRÅN HUVUDPRINCIPERNA	19
3.3.1 ALLMÄNT	19
3.3.2 ALLMÄNNA AVTALSÄTTSLIGA REGLER	20
3.3.3 AVTALETS GILTIGHET	20
3.3.3.1 <i>Ogiltighetsgrunderna</i>	21
3.3.4 SÄRSKILDA FÖRDELNINGSGREGLER FÖR KOMMANDITBOLAG	22
3.3.5 NÅGOT OM UNDERKÄNDA BOLAGSKONSTRUKTIONER	23
3.4 SAMMANFATTNING AV CIVILRÄTTSLIGA REGLER	24
4 DEN SKATTEMÄSSIGA RESULTATFÖRDELNINGEN	25
4.1 INLEDNING	25
4.2 SKATTEMÄSSIGA HUVUDPRINCIPER FÖR RESULTATFÖRDELNING	25
4.2.1 ALLMÄNT	25
4.2.2 ANDELSÖVERLÅTELSE	26
4.2.3 RESULTATETS UPPDELNING I OLIKA INKOMSTSLAG	27
4.2.3.1 <i>Fysiska personer</i>	27
4.2.3.2 <i>Juridiska personer</i>	28
4.3 DIFFERENSER MELLAN BOKFÖRINGSMÄSSIGT OCH SKATTEMÄSSIGT NETTORESULTAT	28
5 SKATTEREGLER TILL AVSTEG FRÅN HUVUDPRINCIPEN	30
5.1 INLEDNING	30
5.2 KOMMANDITDELÄGARE	30
5.3 FÅMANSFÖRETAGSREGLER	31
5.3.1 ALLMÄNT	31
5.3.2 DEFINITIONER	32
5.3.2.1 <i>Den äldre legaldefinitionen av fåmansägt handelsbolag</i>	32
5.3.2.2 <i>Den nya legaldefinitionen av fåmanshandelsbolag</i>	33
5.3.2.3 <i>Företagsledare och delägare</i>	33
5.3.3 STOPPREGLERNA	34
5.3.4 FÖRBJUDNA LÅN	35
5.3.5 FAMILJEBESKATTNING I FÅMANSHANDELSBOLAG	35
5.3.5.1 <i>Några kringgåendefall</i>	37

<u>5.4 ÖVERLÅTELSELAGEN</u>	38
5.4.1 BAKGRUND.....	38
5.4.2 HUVUDREGELN ENLIGT ÖVERLÅTELSELAGEN.....	39
5.4.3 KOMPLETTERINGSREGELN.....	40
5.4.4 SVÅRIGHETER VID TILLÄMPNING AV KOMPLETTERINGSREGELN.....	41
5.4.5 KRINGGÅENDEFALL.....	42
5.4.6 ÖVERLÅTELSELAGEN I IL.....	42
<u>5.5 SAMMANFATTNING</u>	43
5.5.1 KOMMANDITBOLAGSDELÄGARE.....	43
5.5.2 FÄMANSÄGDA HANDELSBOLAG.....	43
5.5.3 ÖVERLÅTELSELAGEN.....	43
<u>6 RÄTTSUTVECKLINGEN I PRAXIS</u>	45
<u>6.1 INLEDNING</u>	45
<u>6.2 ÄLDRE PRAXIS VID FAMILJERÄTTSLIGA BOLAGSKONSTRUKTIONER</u>	45
<u>6.3 PRAXIS MED ANKNYTNING TILL RESULTATFÖRDELNINGEN</u>	46
6.3.1 RÅ 1963 Fi 443.....	46
6.3.2 RÅ 1968 Fi 945.....	47
6.3.3 RÅ 1988 NOT 384.....	48
<u>6.4 PRAXIS SOM DIREKT BEHANDLAT RESULTATFÖRDELNINGEN</u>	48
6.4.1 RÅ 1957 Fi 2409.....	48
6.4.2 RÅ 1988 NOT 291.....	49
6.4.3 RÅ 1988 NOT 553.....	50
6.4.4 RÅ 1990 NOT 274.....	50
6.4.5 1995 REF 35.....	51
6.4.5.1 Bakgrund.....	51
6.4.5.2 Domstolarnas behandling.....	52
6.4.5.3 Synpunkter.....	53
6.4.6 RÅ 1995 NOT 95.....	54
6.4.7 RÅ 1997 NOT 126.....	54
<u>6.5 SAMMANFATTANDE SYNPUNKTER PÅ PRAXIS SOM DIREKT RÖRT RESULTATFÖRDELNING</u>	56
6.5.1 SKATTEFÖRDELAR.....	57
6.5.2 SKEV FÖRDELNING.....	57
6.5.3 AFFÄRSMÄSSIGA SKÄL.....	58
6.5.4 OMSTÄNDIGHETER SOM PÅVERKAR DELÄGARNAS INTRESSEMOTSÄTTNINGAR.....	58
6.5.4.1 En ekonomisk intresseenhet föreligger.....	59

<i>6.5.4.2 En associationsrättslig intressegemenskap föreligger</i>	60
<i>6.5.4.3 Ingen intressegemenskap föreligger</i>	61
<u>6.5.5 SAMMANFATTNING OCH NÅGOT OM OMSTÄNDIGHETERNAS INBÖRDES FÖRHÅLLANDE</u>	61

7 SAMMANFATTANDE DISKUSSION64

7.1 ALLMÄNT.....64

7.2 FÖRDELNING ENLIGT BL64

7.2.1 HANDELSBOLAG.....64

7.2.2 KOMMANDITBOLAG.....65

7.3 FÖRDELNING ENLIGT AVTAL65

7.4 PÅ VILKA GRUNDER UNDERKÄNNER REGERINGSRÄTTEN DE CIVILRÄTTSLIGA AVTALEN?.....66

7.5 NÅGRA EFFEKTER AV SKATTEMÄSSIGT UNDERKÄNDA AVTAL67

7.6 NÅGOT OM DE LEGE FERENDA.....68

8 AVSLUTANDE SAMMANFATTNING AV DE LEGE LATA...70

KÄLLFÖRTECKNING.....71

OFFENTLIGT TRYCK.....71

LITTERATUR.....71

RÄTTSFALL FRÅN REGERINGSRÄTTEN.....73

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sedan början av 1900-talet har beskattning av inkomst i handelsbolag och kommanditbolag¹ skett på delägarnivå. Inkomstskattemässigt är handelsbolaget därmed inget skattesubjekt, så som t.ex. aktiebolaget. Med anledning av detta har det genom årens lopp utvecklats speciella skatteregler rörande fördelningen av det ekonomiska resultat som handelsbolagets verksamhet ger upphov till. Inte sällan har det rått osäkerhet om hur dessa regler skall tillämpas, och de skattemässiga fördelningsfrågorna har resulterat i ett intressant problemområde. Inte minst vid skattemyndigheters och domstolars behandling har problematiken aktualiserats, och frågor med anknytning till resultatfördelningen har i flera fall varit uppe till prövning i regeringsrätten.

Vi har i dagsläget ett relativt, jämfört med t.ex. aktiebolagets inkomstbeskattning, svåröverskådligt regelverk för inkomstbeskattningen av handelsbolag. De olika lagreglerna är insprängda på flera ställen i skatteförfattningarna. Överskådligheten av dessa kommer dock att förbättras i och med införandet av den nya Inkomstskattelagen (IL).²

Den skattemässiga lagregleringen är och förblir dock vagt formulerad och långt ifrån uttömmande. Således måste man vid tillämpning hämta ledning även från civilrättsliga regler vilka har en stark koppling till beskattningen och har en utfyllande funktion. Ett flertal avgöranden i rättspraxis har också en avgörande betydelse för rättsläget.

Det är delar av detta normativa regelverk, med tyngdpunkten lagd på den skattemässiga resultatfördelningen mellan delägarna, som kommer att ligga till grund för den fortsatta framställningen och kommande problemformuleringar.

1.2 Syfte

Det problemområde som detta arbete skall behandla är de skattemässiga aspekterna vid resultatfördelning mellan delägare i handelsbolag. Det skatterättsliga avstampet tas härvidlag i 53 § 2 mom. Kommunalskattelagen (KL)³ och 6 § 2 mom. Lagen om statlig inkomstskatt (SIL)⁴, i vilka stadgas att inkomster hos handelsbolag skall hänföras till delägarna med belopp som motsvarar delägarnas andel av bolagets inkomst. Bestämmelser med samma innebörd återfinns i Inkomstskattelagen (IL)⁵ 5:1 och 5:3.

¹ Eftersom kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag har jag i det följande valt att låta benämningen handelsbolag omfatta kommanditbolag, såvida inte särskilda regler för kommanditbolag avses. I de fall kommanditbolag inte skall omfattas benämns handelsbolaget vanligt handelsbolag.

² IL behandlas kortfattat i avsnitt 1.4.

³ Kommunalskattelag (1928:370).

⁴ Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt.

⁵ Inkomstskattelag (1999:1229).

Vid en första anblick av gällande huvudregel kan problemområdet te sig tämligen okomplicerat, men efter en mer ingående granskning står det klart att en mängd intressanta frågor kan aktualiseras. Avsikten med uppsatsen är att dessa frågors rättsliga reglering skall sammanställas och undersökas med avseende på hur lagstiftaren valt att lösa vissa frågor, samt vidare hur domstolarna i sin rättstillämpning bedömt frågor med anknytning till resultatfördelningen. Särskilt intresse kommer härvidlag att ägnas åt de rättsfall där rättstillämparen ställts inför frågan om avtalad resultatfördelning skall anses skatterättsligt godtagbar eller ej. Det föreligger här ett, i viss mån, oklart rättsläge som är motiverat att undersöka mer ingående.

Syftet är således att systematiskt sammanställa och analysera de rättsliga källor som ligger till grund för det nuvarande rättsläget och därigenom belysa detta.

1.3 Problemformulering

Utifrån det bakomliggande syftet är följande problemformuleringar relevanta:

- Vilka huvudprinciper gäller skattemässig resultatfördelning i handelsbolag?
Frågeställningen tar sikte på de skattemässiga huvudregler som skall gälla i normalfallen. Då det föreligger en stark koppling mellan civilrättsliga och skatterättsliga regler omfattar frågeställningen även civilrättsliga frågor av betydelse.
- Vilka avsteg från huvudprinciperna gör sig gällande?
En rad situationer har föranlett lagstiftaren att införa uttryckliga lagregler som leder till avsteg från huvudprinciperna. Det rör sig ofta om kodifiering av tidigare praxis eller åtgärder för att förhindra vissa typer av skatteplanering.
- Hur har domstolarna vid sin rättstillämpning kommit att bedöma frågor om resultatfördelning? Kärnfrågan i denna praxis är i vilka fall domstolen vid sin bedömning valt att frångå delägarnas fördelning, och vilka omständigheter som haft en avgörande betydelse vid denna bedömning. Vilka slutsatser kan dras utifrån denna praxis? Föreligger stadgad praxis i något avseende?

1.4 Metod och material

Arbetet har formen av en deskriptiv rättslägesanalys. Metodiken följer ett traditionellt juridiskt tillvägagångssätt där de olika rättskällorna studeras och analyseras med hänsyn till deras inbördes betydelse.

Till grund för arbetet har bl.a. relevant skatterättslig och associationsrättslig lagtext studerats liksom förarbeten i den mån detta tillfört relevant information. Avgöranden från regeringsrätten har legat till grund för undersökningen av förekommande praxis. En avsevärd del av materialet har sitt ursprung i den doktrin som finns på området samt i aktuella artiklar.

1.5 Inkomstskattelagen

På 90-talet inleddes arbetet med att modernisera stora delar av de svenska skatteförfattningarna. Främst KL och SIL har under årens lopp blivit mycket komplexa och svåröverskådliga och lagstiftaren har ansett det nödvändigt att redigera om författningsmaterialet och bearbeta det språkligt. Arbetet har lett fram till en helt ny lag, Inkomstskattelagen, som ersätter KL och SIL samt ytterligare 33 skattelagar. IL har en ny systematik, eller har en systematik om man så vill, och innebär främst en moderniserad upplaga av tidigare regler.⁶ I vissa fall har dock det materiella innehållet förändrats och praxis har på några punkter kodifierats. De nya reglerna skall tillämpas första gången vid 2002 års taxering och träder i kraft vid årsskiftet år 2000.⁷

För denna framställning innebär detta att i de fall där materiella regler som är relevanta för framställningen fått en annan innebörd än med tidigare regler, måste dessa två regler undersökas parallellt. Vidare finns det anledning att i den löpande texten hänvisa till de lagrum som den nya lagstiftningen ger upphov till.

1.6 Disposition

Kapitel 2 syftar till att ge läsaren en allmän bakgrund av handelsbolagets civilrättsliga och skatterättsliga status. Även kopplingen mellan civilrätt och skatterätt berörs.

Kapitel 3 behandlar den civilrättsliga inkomstfördelningen genom avtal eller lagregler. Vidare berörs förekommande civilrättsliga avsteg från fördelningen. Kapitlet är motiverat då civilrätten ger skatterätten grundläggande substans.

I kapitel 4 behandlas de skattemässiga huvudprinciperna samt hur vissa speciella situationer så som andelsöverlåtelse och differenser mellan bokfört och skattemässigt nettoresultat behandlas.

Kapitel 5 rör de tämligen komplexa skattemässiga specialregler som införts för handelsbolag och som på något sätt leder till avvikelser från huvudprinciperna eller på annat sätt leder till att delägarna beskattas på särskilt sätt.

I kapitel 6 behandlas viss praxis som uppkommit på området. De domstolsavgöranden som tas upp rör dels frågor som mer indirekt har att göra med resultatfördelningen, men framför allt undersöks de fall där avtalad resultatfördelning underkänts av olika skäl. Kapitlet avslutas därför med synpunkter och diskussion med avseende på den sistnämnda kategorin av praxis.

I kapitel sju knyts arbetet samman och de olika delarna kommenteras något i sin kontext. Vissa generella frågor rörande skattereglernas koppling till civilrätten diskuteras med bl.a. hän-

⁶ Den proposition som ligger till grund för lagen är Prop. 1999/2000:2.

⁷ Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

syn till vissa effekter av de lege lata. Vidare berörs regelsystemets lämplighet och de rättsliga grunderna för behandlad praxis. Avslutningsvis kommenteras de lege ferenda.

Kapitel åtta sammanfattar kort arbetet.

2 Allmänt om handelsbolag och dess beskattning

2.1 Inledning

I det följande kapitlet skall, så som en allmän bakgrund, redogöras för handelsbolagets civilrättsliga status, allmänt om dess beskattning samt den viktiga kopplingen här emellan.

Först skall således de allmänna civilrättsliga grunderna kortfattat beskrivas eftersom det är viktigt att ha i åtanke vad handelsbolaget innebär rent associationsrättsligt, samt utifrån vilka premisser det fyller en funktion. Vissa civilrättsliga regler är emellertid speciellt intressanta för den fortsatta framställningen, varför dessa här kommer att beskrivas mer utförligt. De regler som direkt behandlar den civilrättsliga resultat- och inkomstfördelningen kommer att behandlas ingående i kapitel tre.

Vidare kommer de allmänna reglerna om beskattning av handelsbolag och något om den skatterättsliga bakgrunden att beröras. Detta avsnitt syftar till att fungera som avstamp för kommande, mer ingående beskrivning av de regler som ligger till grund för den skattemässiga resultatfördelningen som sådan.

Slutligen kommer innebörden av det nära samband som råder mellan civilrättsliga och skatterättsliga regler poängteras. De civilrättsliga reglerna ligger i stor utsträckning direkt till grund för den skattemässiga resultatfördelningen.

2.2 Civilrättslig bakgrund

2.2.1 Allmänt

Handelsbolag och kommanditbolag är som bolagsform i Sverige en relativt gammal företeelse. Redan i 1734 års lag fanns regler om ett slags handelsbolag med solidariskt gäldansvar.⁸ 1895 instiftades lagen om handelsbolag och enkla bolag och med denna civilrättsliga lagstiftning kodifierades ett normbruk med gamla anor.⁹ Lagen ersattes 1981 av en modernare variant, Lagen om handelsbolag och enkla bolag,¹⁰ hädanefter kallad BL. Denna bygger i stort sett på den tidigare lagens regler och principer samt en kodifiering av viss praxis och doktrin.¹¹

⁸ Sandström, T. 1994. s. 12.

⁹ Lag 28 juni 1895 om handelsbolag och enkla bolag.

¹⁰ Lag om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102).

¹¹ Främst Nials arbete ”Om handelsbolag och enkla bolag.”

Kortfattat kan handelsbolaget civilrättsligt beskrivas som en juridisk person i bolagsform¹² med syfte att bedriva näringsverksamhet. Bolaget måste ha två eller flera delägare, och dessa brukar bidra med en insats av varierande storlek och art. Ibland består insatsen enbart av kapitaltillskott för att i andra fall även omfatta arbetsprestationer. Det föreligger dock inget legalt krav på insatser av något slag. Delägarna fördelar sedan mellan sig den vinst eller förlust som näringsverksamheten gett upphov till.

Ett av syftena med handelsbolagsformen är att det skall finnas ett alternativ till den mer reglerade och kapitalkrävande aktiebolagsformen när flera personer vill bedriva näringsverksamhet i mindre skala. Associationen kan också fylla en direkt resultatfördelning funktion när någon form av samverkan mellan företag skall ske, som t.ex. gemensam forsknings- och utvecklingsverksamhet.

2.2.2 Delägarna i handelsbolaget

Såväl fysiska som juridiska personer äger så som rättssubjekt rätt att vara delägare i handelsbolag. Detta innebär att förutom fysiska personer kan även t.ex. handelsbolag, dödsbo, ekonomisk förening eller aktiebolag vara delägare. Från och med början av 1990-talet föreligger inte heller några hinder för att utländska rättssubjekt skall kunna vara delägare.¹³

Vissa begränsningar finns dock vad gäller delägarna. Begränsningarna innebär bl.a. att såväl fysiska som juridiska personer i konkurs eller med näringsförbud inte kan ingå avtal om handelsbolag.¹⁴ Vad gäller omyndiga¹⁵ kan barn under 16 år inte formellt vara delägare i handelsbolag. Däremot kan en förmyndare så som ombud bedriva sådan näringsverksamhet för en person under 16 år, om överförmyndaren gett sitt samtycke härtill.¹⁶ Omyndiga som fyllt 16 år kan vara delägare med förmyndarens samt överförmyndarens samtycke.¹⁷

Att familjemedlemmar eller andra närstående tillsammans bildar handelsbolag möter inte heller några hinder. Men i sådana fall finns det anledning att anta att det inte alltid är rent affärsmässiga faktorer som gör sig gällande i samspelet mellan delägarna. Det har därför utvecklats speciella skatteregler angående dessa situationer.¹⁸

I princip innebär inte olika typer av rättssubjekt som delägare någon skillnad för hur resultatfördelningen skall ske enligt huvudregeln. Olika beskattningsregler på delägarnivå blir dock aktuella beroende på vilken typ av rättssubjekt det är fråga om.¹⁹

2.2.3 Delägarnas inbördes rättsförhållande

¹² Allmänna rekvisit för att bolag skall anses föreligga brukar omfatta: Avtal, gemensamt bolagssyfte och en förpliktelse att verka för syftet. För handelsbolag krävs sedan 1995 enligt BL 1:1 att två eller flera personer avtalar om att gemensamt utöva näringsverksamhet samt registrering i handelsregistret.

¹³ Nial. 1994. s. 33.

¹⁴ Se Konkurslagen (1987:672) 6 Kap 1 §, Handelsregisterförordningen (1974:188) 6§ och lag (1986:436) om näringsförbud.

¹⁵ Gäller även i viss mån person som har förvaltare enligt Föräldrabalken (1990:1526) (FB) 11 kap. 7 §.

¹⁶ Nial. 1992. s. 84.

¹⁷ 15 kap 13 § 2 st FB.

¹⁸ Se avsnitt 5.3.5.

¹⁹ Se avsnitt 4.2.3.

Handelsbolagets civilrättsliga grund ligger som nämnts i BL, som till stora delar är dispositiv förutom vad t.ex. avser vissa regler om förhållandet till tredje man.²⁰ Delägarna kan därför i stor utsträckning sinsemellan avtala om sitt inbördes rättsförhållande i bolaget.

Delägarnas inbördes rättsförhållande, ofta reglerat i ett formellt bolagsavtal, kan komma att inverka på inkomstbeskattningen på olika sätt. Det som ligger närmast till hands är de regler som direkt påverkar inkomstfördelningen som reglering av ränta, arvode och resultatfördelning, men även annan inbördes reglering kan inverka. T.ex. kan nämnas delägarnas rätt till inbördes inflytande över verksamheten. Normalt sett äger varje delägare vidta åtgärder för bolagets förvaltning enligt 2:3 BL, men delägarnas inflytande kan utvidgas eller inskränkas via avtal. Ett avtal som ger en eller flera delägare bestämmande inflytande i kan, tillsammans med andra faktorer, vara en bidragande orsak till att handelsbolaget kategoriseras som fåmansägt handelsbolag, vilket kan påverka beskattningen.²¹

2.2.4 Kommanditbolag och obligationsrättslig begränsning av delägaransvaret

Eftersom ansvaret för handelsbolagets förpliktelser har ett nära samband med beskattningen i vissa situationer, finns det ett behov av att i det följande studera detta närmare.

Vad avser handelsbolagets förpliktelser gentemot tredje man så ansvarar, enligt huvudregeln, delägarna primärt och solidariskt för bolagets förpliktelser. Detta innebär att personligt ansvar för bolagets samtliga förpliktelser kan utkrävas av en delägare utan att det ställs motsvarande krav på övriga delägare eller på bolaget. Detta obegränsade ansvar gör bolagsformen tämligen riskabel vilket motiverar möjligheter till ansvarsbegränsning.

För att ge möjlighet att bedriva näringsverksamhet i handelsbolagsform utan att samtliga delägare skall behöva riskera sina personliga tillgångar finns det en variant av handelsbolag i vilket ansvaret för bolagets förpliktelser begränsas för delägarna och där det fullständiga ansvaret istället vilar på en eller flera s.k. komplementärer. Denna form av handelsbolag kallas kommanditbolag.²² Kommanditdelägarna ansvarar endast med det kapitaltillskott de tillskjutit eller förpliktigats att tillskjuta enligt bolagsavtalet.²³ Kommanditbolagsformen har gett upphov till flera särregler vilka påverkar beskattningen.²⁴ Vidare har det i skatterättslig praxis visat sig att regeringsrätten tillmätt komplementärens långtgående civilrättsliga ansvar stor betydelse i mål rörande skattemässigt underkända resultatfördelningar.²⁵

Kommanditbolagsformen skall skiljas från möjligheten för delägare i vanligt handelsbolag att, via avtal, obligationsrättsligt begränsa sitt ansvar i förhållande till övriga delägare. Detta påverkar naturligtvis inte, såsom i kommanditbolaget, utomstående borgenärens rätt att kräva delägarna på bolagets förpliktelser, men kan ha betydelse för beskattningen. Ett sådant avtal leder till att den friskrivna delägaransvar närmar sig kommanditdelägaransvar och den eller de andra delägarna komplementärens.²⁶

²⁰ 2 kap. 1 § BL.

²¹ Se avsnitt 5.3.2.1.

²² Regleras i 3 kap. BL.

²³ 3 kap. 8 § BL.

²⁴ Se avsnitt 5.2.

²⁵ Se tex. RÅ 1995 ref 35 och RÅ 1997 not 126. Målen behandlas i kapitel 6.

²⁶ Jfr RÅ 1957 Fi 2409 som behandlas i kapitel 6.

2.3 Allmänt om beskattning av handelsbolag

2.3.1 Bakgrund och historik

Det brukar sägas att handelsbolaget är en personsammanslutning till skillnad mot aktiebolaget som är en kapitalsammanslutning. Med detta avses i första hand den skillnad som utgörs av att aktiebolagets ägaransvar endast sträcker sig så långt som det satsade aktiekapitalet. Handelsbolagets delägare ansvarar däremot i normalfallet personligen för bolagets samtliga förpliktelser. Detta, och en rad andra faktorer, bidrar till att delägarna i ett handelsbolag är avsevärt hårdare knutna till associationen än vad delägarna i aktiebolaget är. Denna anknytning är en viktig bakomliggande orsak till de skatteregler som råder för handelsbolag.

Aktiebolaget beskattas så som beskattningssubjekt för resultatet av sin verksamhet och delägarna i aktiebolaget, d.v.s. aktieägarna, kan sedan tillgodogöra sig eventuella vinster genom utdelning och ökade aktiekurser. Utdelningen beskattas som huvudregel, åtminstone då medlen lämnar aktiebolagssfären.²⁷ Utdelningsbeskattningen behöver inte ske i anslutning till det räkenskapsår när vinsten uppstod utan beskattas det år då utdelningen äger rum, dvs. kontantprincipen tillämpas. Det ökade värdet på aktieägarnas andelar beskattas först när kursvinsten realiserar vid försäljning.

För handelsbolaget och dess delägare föreligger en annan situation. Istället för att låta handelsbolaget vara skattesubjekt skall delägarna beskattas för sin del av resultatet i direkt anslutning till räkenskapsåret. Handelsbolaget är således inget inkomstskattesubjekt, men detta är naturligtvis ingen självklar följdverkan av det faktum att handelsbolaget kan betecknas som en personsammanslutning. Den nära anknytning som handelsbolagsdelägarna har gentemot bolaget utgör dock en lämplig grund för delägarbeskattning.

Att låta delägarna vara skattesubjekt har varit föremål för diskussioner ända sedan slutet av 1800-talet och argumenten för delägarbeskattning har skiftat genom åren. Frågan var uppe till diskussion i början av 1990-talet inför skattereformen, och i samband med SOU-betänkande ”Neutral företagsbeskattning” påpekades det naturliga i att delägarbeskatta handelsbolag så som personsammanslutning i vilken delägarna ansvarar för bolagets förbindelser.²⁸

Från att till en början ha handlat mycket om att tillförsäkra fysiska personer som var delägare i handelsbolag politiska och kommunala rättigheter,²⁹ har ett behov av progressiv beskattning av fysiska personer efter deras skatteförmåga kommit att spela en avgörande roll. I SOU-betänkandet från 1991 motiveras fortsatt delägarbeskattning bl.a. av neutralitetsskäl eftersom denna beskattningsmodell ger möjlighet att bedriva verksamhet i samverkan mellan oli-

²⁷ S.k. dubbelbeskattning då vinsten först beskattas genom statlig bolagskatt och sedan ytterligare en gång vid utdelning.

²⁸ SOU 1991:100 s. 101.

²⁹ Bl.a. rösträtten var tidigare grundad på skattskyldigheten.

ka intressenter utan att rätten till individuell resultatutjämnning för enskilda intressenter påverkas. Dessutom vägdes aspekter som rör den numera undanröjda svårigheten vad gäller avgränsningen mellan enkelt bolag och handelsbolag in.³⁰ Kommittén hänvisade även till att delägarbeskattning torde vara det vanligast förekommande utomlands och, något kryptiskt, till att man inte haft tillräckligt med tid att utveckla något hållbart alternativ.³¹ Även i förarbetena till den reformerade företagsbeskattningen framfördes neutralitetsskäl, utländska regelsystem samt olämpligheten att skattemässigt gynna enkla bolag,³² som argument mot att göra handelsbolaget till skattesubjekt.³³

Det har under årens lopp hörts argument mot delägarbeskattning där man bl.a. hävdar att regelverket blivit för komplicerat och möjliggjort oönskad skatteplanering.³⁴ Därför skulle, enligt dessa arguments förespråkare, en modell där handelsbolaget beskattades, vara ett bättre alternativ. Dessa argument har inte vunnit avgörande gehör hos lagstiftaren, och argumenten för delägarbeskattning synes än så länge väga tyngre. Mot bakgrund av vissa uttalanden i tidigare nämnda SOU finns det dock mycket som tyder på att lösningen med delägarbeskattning inte anses vara helt tillfredsställande. Det verkar snarast vara så att inget bättre alternativ föreligger. För vidare synpunkter på frågan om nuvarande regelsystem för delägarbeskattning hänvisas till kapitel 7.

2.3.2 Översiktligt om beskattning av handelsbolag

Huvudsyftet för handelsbolag är att bedriva näringsverksamhet, d.v.s. yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur. Handelsbolag är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen och årsredovisningslagen och utifrån de allmänna redovisningsreglerna framräknas det bokföringsmässiga nettoresultatet. Det skattemässiga nettoresultatet bygger på de regler i kommunalskattelagen som behandlar näringsverksamhet i allmänhet, d.v.s. främst regelkomplexet från 22 § p 1 fram till och med 27 § KL (Kap. 13-40 IL). Som bekant innehåller dessa regler dels hänvisningar till de allmänna redovisningsreglerna genom det s.k. kopplade området, och dels särskilda skattemässiga redovisningsregler. Kortfattat innebär detta att det skattemässiga nettoresultatet erhålls efter det att avdragsgilla kostnader i rörelsen dragits från rörelsens intäkter. Detta sker som om handelsbolaget varit skattesubjekt. Vad gäller t.ex. avskrivningar av anläggningstillgångar skall därför en gemensam metod för bolaget användas. Handelsbolaget är således en redovisningsenhet. Räkenskapsår är normalt sett kalenderår om någon delägare är fysisk person eller dödsbo.³⁵ Det skattemässiga nettoresultat som föreligger för räkenskapsåret skall som tidigare nämnts beskattas hos delägarna.

Som ett led i lagstiftarens strävan att så långt som möjligt uppnå neutral företagsbeskattning har regler som syftar till att i viss mån jämställa handelsbolaget med aktiebolaget införts. För fysiska personer och dödsbon finns det därför möjlighet att justera det skattemässiga re-

³⁰ Vid den tidpunkten förelåg inget registreringskrav för handelsbolag vilket ibland ledde till osäkerhet om handelsbolag var vid handen eller ej. Dessutom kunde man per definition inte bedriva näringsverksamhet i enkelt bolag (med vissa undantag).

³¹ SOU 1991:100 s. 102

³² Exempel på när enkelt bolag skulle gynnas är rätten till underskottsavdrag av nystartad verksamhet i inkomstslaget tjänst.

³³ Prop. 1993/94:50 s. 241 f. och Ds 1993:28 s. 178 f.

³⁴ Mattsson. 1994. s. 37.

³⁵ Enligt Bokföringslagen kan brutet räkenskapsår dock tillåtas om synnerliga skäl föreligger.

sultatet utifrån reglerna om expensionsmedel och räntefördelning. Denna justering sker då hos de enskilda delägarna. Även avsättningar till periodiseringsfond sker på delägarnivå.

Som huvudregel gäller att inkomsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med vissa undantag för fysiska personer. Verksamhet i ett handelsbolag hänförs enligt 18 § KL (14:13 IL) till en och samma förvärvskälla.³⁶ Är någon delägare i flera handelsbolag föreligger en särskild förvärvskälla för varje handelsbolag. För det fall att delägare äger del i handelsbolag som i sin tur är delägare i handelsbolag föreligger dock endast en förvärvskälla.

Likväl som aktiers värde kan förändras p.g.a. t.ex. förlustresultat eller investeringar i bolaget kan en andel i ett handelsbolag förändras i värde. Vid en överlåtelse av handelsbolagsandel blir det därför aktuellt att beräkna realisationsvinst eller realisationsförlust. Den typ av rättssubjekt som delägaren hänför sig till avgör sedan vilket inkomstslag som blir aktuellt. Avyttring av handelsbolagsandel leder till realisationsvinstbeskattning i inkomstslaget kapital enligt 28 § SIL (50 kap. IL) om överlåtaren är en fysisk person.³⁷ För aktiebolag gäller samma beräkningsregler men beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Metoden att räkna fram vinst eller förlust vid försäljning bygger på det s.k. justerade ingångsvärdet (JIV). JIV påverkas bl.a. av delägarnas skattepliktiga vinstandel respektive avdragsgilla förlustandel. Beräkningsreglerna är tämligen komplicerade och skall inte behandlas vidare i detta arbete.³⁸

³⁶ Bortsett från självständigt bedriven verksamhet i utlandet. 18 § 4 st KL.

³⁷ Se dock avsnitt 5.4 om speciella regler i den s.k. överlåtelselagen.

³⁸ Reglerna har utsatts för kritik. T.ex. Lanke. 1995. s. 633 ff.

2.4 Kopplingen mellan civilrätt och skatterätt

Efter denna korta översikt av handelsbolagets civilrättsliga status och dess beskattning i huvuddrag, skall detta kapitel avslutas med en återknytning till själva kärnämnet. För den fortsatta framställningen är det viktigt att understryka den betydelse den civilrättsliga inkomstfördelningen i allmänhet och resultatfördelningen i synnerhet har för inkomstbeskattningen, samt den starka koppling som föreligger mellan civilrätt och skatterätt.³⁹

Delägarna inkomstbeskattas för handelsbolagets resultat med belopp som motsvarar deras andel av resultatet. Denna skatterättsliga regel är vag och mycket allmänt utformad. Andelen av resultatet bestäms normalt utifrån civilrättsliga regler och bygger på det bokföringsmässiga nettoresultatet.⁴⁰

Till grund för beskattning av resultat i handelsbolag ligger således den civilrättsliga resultatfördelningen som bestäms antingen av bolagsavtalet eller av reglerna i BL. Vidare ligger den civilrättsliga inkomstfördelningen i allmänhet, med regler om ränta och arvode, till grund för beskattningen och påverkar resultatfördelningen. Det har även i praxis visats att den skattemässiga resultatfördelningen måste äga civilrättslig motsvarighet,⁴¹ samt att en civilrättslig inkomstfördelning som leder till förlust för en delägare skatterättsligt godtas.⁴² Det föreligger därför ett grundläggande samband mellan den civilrättsliga och skattemässiga resultatfördelningen. Grundtanken bakom detta måste vara att delägarnas ekonomiska intressebeträffande skall leda till att resultatfördelningen ur fiskal synpunkt sker på ett materiellt riktigt sätt. Att detta inte alltid är en fungerande mekanism kommer att åskådliggöras längre fram i kapitel 6.

Sammantaget betyder detta att avstampet för den skattemässiga resultatfördelningen alltid måste tas utifrån de civilrättsliga reglerna då dessa bildar stommen för de skattemässiga huvudprinciperna. Tidigare i detta kapitel har vissa civilrättsliga grundprinciper belysts varav särskilt delägarna och deras inbördes förhållande samt kommanditbolagsformen och möjligheter till obligationsrättslig begränsning av delägaransvar spelar en avgörande roll ur skattemässig synvinkel.

Eftersom många av de civilrättsliga reglerna således spelar en avgörande roll för den skattemässiga resultatfördelningen och snarast får anses vara en utfyllande och inkorporerad del i

³⁹ Med begreppet civilrättslig inkomstfördelning avses fördelning i vidare bemärkelse, d.v.s. fördelning av ränta arvode och resultat. Civilrättslig resultatfördelning är således ett snävare begrepp som omfattas av civilrättslig inkomstfördelning.

⁴⁰ Till skillnad mot det skattemässiga nettoresultatet. Mer om denna distinktion i avsnitt 4.2.4.

⁴¹ RÅ 1988 not 553. Behandlas i kapitel 6.

⁴² RÅ 1968 Fi 945. Behandlas i kapitel 6.

skatterätten, är det befogat att undersöka vissa regler närmare. Därför ägnas nästa kapitel åt dessa.

3 Civilrättsliga regler till grund för beskattningen

3.1 Inledning

I det följande kapitlet skall de civilrättsliga regler som ligger till grund för beskattningen undersökas. I första hand rör det sig om frågor med direkt anknytning till den civilrättsliga resultat- och inkomstfördelningen och gällande huvudprinciper för dessa.

Vidare måste tänkbara avsteg från huvudprinciperna belysas som t.ex. frågor om avtals giltighet. I detta sammanhang finns det dessutom anledning att ta upp frågor som rör bolagskonstruktioner och särregleringar kring kommanditbolag. Att mer ingående beskriva de civilrättsliga reglerna kan naturligtvis inte göras, varför jag förbehåller mig rätten att göra en mer summarisk beskrivning.

Första delen av kapitlet innehåller huvudprinciper för civilrättslig resultatfördelning. Sedan följer ett avsnitt om möjliga avsteg. Kapitlet avslutas med en kort sammanfattning.

3.2 Huvudprinciper för civilrättslig resultatfördelning

3.2.1 Allmänt

Den civilrättsliga resultatfördelningen lagregleras dispositivt i BL och vanligtvis avtalar delägarna i bolagsavtalet om hur fördelning av resultatet skall ske, liksom vad gäller frågor rörande förvaltningsarvode och ränta på insatt kapital. Så som huvudregel gäller således att avtalet skall följas vid resultatfördelningen. Har däremot delägarna lämnat hela eller delar av sitt inbördes förhållande oreglerat med avseende på t.ex. fördelning av arvode, resultat och ränta, gäller reglerna i BL i dessa frågor.

I det följande skall först redogöras för fördelning enligt avtal och sedan beskrivs de dispositiva fördelningsreglerna i BL.

3.2.2 Fördelning enligt avtal

Till grund för den dispositiva inkomstfördelningen ligger vanligtvis ett bolagsavtal⁴³ ingått av delägarna. Denna typ av förmögenhetsrättsliga avtal bygger på allmänna avtalsrättsliga regler och då framför allt på avtalslagen och de rättsliga principer som utvecklats på området.⁴⁴

⁴³ Med bolagsavtal avses det avtal som ligger till grund för tillkomsten av bolagsförhållandet.

⁴⁴ Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område.

Det finns inga formkrav för dylika avtal vilket måste betyda att det inte finns några krav på att resultatfördelningen skall regleras i ett formellt upprättat bolagsavtal, utan detta kan mycket väl ske vid sidan om. Även muntlig överenskommelse eller konkludent handlande är därför principiellt bindande för parterna.⁴⁵

I bolagsavtalet eller fördelningsavtalet kan delägarna sinsemellan reglera hur bolagets medelsfördelning skall ske. Fördelningsgrunder kan t.ex. vara kvotdelar, fasta belopp eller bestämmas proportionellt i förhållande till insatt kapital. Skall fördelningen bygga på kapitalinsatserna måste det framgå vilken typ av insats det är fråga om. I doktrin har insats delats upp efter avtalad, inbetald och behållen insats.⁴⁶ Arbetsinsats eller andra naturaprestationer kan också verka som fördelningsnorm.

Det råder inga inskränkningar i avtalsfriheten förutom generellt avtalsmässiga sådana, varför delägarna i princip efter eget skön har att avgöra lämplig fördelning. Detta innebär att det inte föreligger något hinder att fördela vinst och förlust på olika vis.⁴⁷ En delägare kan således enligt avtal t.ex. bära all eventuell förlust men endast påföras del av vinst. Ett avtal kan t.o.m. utformas så att en eller flera delägare inte alls äger del i eventuell vinst. Detta kan ses som en konsekvens av att det inte finns några krav på att handelsbolagets ändamål måste vara att skapa vinst för delägarna.⁴⁸ Har endast fördelning av förlust eller vinst avtalats skall vid oenighet denna fördelning gälla både vid vinst och förlust enligt 2:8 2st BL.

Även ränta och arvode kan delägarna fritt avtala om. Arvodering kan således ske med i princip valfritt belopp liksom avkastningen på insatt kapital. Det möter t.ex. inget hinder att avtala om ett högt arvode eller ränta trots att förlustresultat redan föreligger. Att vidlyftig och oproportionell inkomstfördelning i vissa fall kan leda till skattemässiga konsekvenser är en annan sak, och behandlas längre fram.

3.2.3 Fördelning enligt BL

Den följande redogörelsen bygger på de dispositiva lagreglerna i kapitel två i BL och förutsättningen är således att inte annat avtalats mellan delägarna.

Enligt 6 § har bolagsman rätt till ränta på insatt kapital och skäligt arvode för förvaltning av bolagets angelägenheter under räkenskapsåret. Det överskott eller underskott som sedan återstår efter avdrag för dessa poster är bolagets resultat och skall fördelas lika efter huvudtalet mellan delägarna enligt 7 och 8 § §. Detta innebär att ränta på insatt kapital och eventuella förvaltningsarvoden tillåts påverka det resultat som skall fördelas mellan delägarna, oavsett om detta innebär att förlust eller vinst uppkommer. Nettoeffekten kan därför bli att, trots ett positivt resultat före avdrag för ränta och arvode, en delägare med litet insatt kapital och ringa arbetsinsats i förhållande till övriga delägare belastas med ett negativt resultat som påverkar hans egna insatta kapital.⁴⁹ I en sådan situation kan lagreglerna i BL leda till att en delägare så att säga får betala för övriga delägars förvaltning och kapitalavkastning genom ett minskat andels-

⁴⁵ Nial. 1992. s. 86.

⁴⁶ A.a. s. 147 ff.

⁴⁷ Se t.ex. Mattsson. 1974. s. 161.

⁴⁸ Nial. 1992. s. 155.

⁴⁹ Detta påverkar då även delägens justerade ingångsvärde vilket leder till skatteeffekter vid andelsförsäljning.

värde. Att detta beräkningssätt även i beskattningshänseende accepteras och får effekt har fastslagits i praxis.⁵⁰

Lagreglerna om arvode och ränta är en integrerad del av inkomstfördelningen vilket, i det fall inget annat avtalats, leder till att nettoresultatet att fördela lika efter huvudtalet justeras beroende på faktorer så som insatt kapital och arbetsprestation.

Alternativet till detta beräkningsförfarande kunde ha varit att ränta på insatt kapital och arvode för bolagsmans arbetsprestation endast skulle utgå i den mån bolagets resultat gav utrymme därtill, d.v.s. ner till nollresultat. En annan variant är att lagstiftaren helt lämnar frågan om arvode till parterna att avtala själva om och att om inget avtal föreligger så skall inget arvode utgå. Denna variant förespråkades av HD vid behandlingen av förslaget till bolagslag 1895 eftersom man ansåg att verksamhetsplikten borde leda till att inget generell lagstöd för arvode skulle behövas.⁵¹ Den äldre bolagskommittén⁵² uttalade i samband med tillkomsten av 1895 års bolagslag att det vore skäligt att också den som bidrar med arbetsprestationer skall ha rätt till ersättning i fall där inget avtalats mellan delägaren, och denna ståndpunkt har BL:s utformning anslutit sig till.

Det kan vara värt att påpeka att med förvaltning torde avses alla åtgärder i och för bolagets verksamhet.⁵³ Arvode kan således utkrävas för rent praktiskt arbete i bolaget såsom konsultuppdrag som en av delägarna utför åt en kund, likväl som för förvaltning av bolaget i ett större perspektiv genom såväl rättshandlingar gentemot tredje man som andra delägare.

3.2.4 Sammanfattning av civilrättsliga huvudprinciper

Sammanfattningsvis är de civilrättsliga huvudprinciperna för resultatfördelning för det första att avtalet mellan parterna skall gälla. Parterna äger i princip fördela resultatet mellan sig som de önskar utifrån deras inbördes avtal. Inga formkrav ställs på avtalet. Delägarna äger även fritt att avtala om ränta och arvode och kan själva välja om dessa poster skall utgå endast i mån av ekonomiskt utrymme i bolagets verksamhet.

I de fall där avtal om resultatfördelning saknas griper de dispositiva reglerna i BL in och fördelning skall ske efter huvudtalet. BL:s regler om ränta och arvode är relevanta i sammanhanget eftersom dessa direkt påverkar resultatet såväl civilrättsligt som skatterättsligt.

3.3 Civilrättsliga avsteg från huvudprinciperna

3.3.1 Allmänt

⁵⁰ RÅ 1968 Fi 945. Behandlas i kapitel 6.

⁵¹ Mattsson 1974 s. 158 f. Genom hänvisning till NJA II 1895 nr 3 s. 21.

⁵² A.a. s. 158 f. Genom hänvisning till NJA II 1895 nr 3 s. 20.

⁵³ Nial. 1992. s. 112.

Efter att ha redogjort för de civilrättsliga huvudprinciperna vad avser handelsbolagets resultat- och inkomstfördelning är det dags att undersöka de civilrättsliga avsteg som kan göra sig gällande. Det rör sig i detta sammanhang om olika rättsliga förhållanden som kan leda till att den civilrättsliga resultatfördelningen avviker från tidigare beskrivna huvudprinciper. Avsteg kan ske vad avser rent avtalsrättsliga frågor genom att t.ex. ett avtal inte anses giltigt. Vidare beskrivs de dispositiva regler rörande resultatfördelningen som sammanhänger med ansvarsfördelningen i bolaget. Slutligen berörs bristfälliga bolagskonstruktioner något.

Gemensamt för följande förekommande avsteg är att de kan ha till resultat att beskattningsutfallet påverkas.

3.3.2 Allmänna avtalsrättsliga regler

I bevishänseende åligger det den eller de delägare som hävdar visst avtal om fördelning att visa att sådant avtal föreligger. Detta är en följd av den allmänna avtalsrättsliga principen att den som påstår att avtal slutits har att bevisa detta. I fall där endast muntligt avtal slutits kan det därför vara svårt för delägare att bevisa viss fördelningsgrund.

Kan delägare, som i strid med övriga delägare hävdar att avtal om fördelningsgrund kommit till stånd, inte visa detta, griper således fördelningsreglerna i BL in och fördelningen sker efter huvudtalet. Det framstår därför som viktigt att en delägare som är mån om en från BL avvikande fördelning bevismässigt säkerställer ett sådant avtal. Förutom den oönskade civilrättsliga fördelningen kan det också leda till skattemässigt ovälkomna konsekvenser.

3.3.3 Avtalets giltighet

Fördelning utifrån delägarnas avtal förutsätter naturligtvis att avtalets giltighet inte med framgång kan angripas på avtalsrättslig grund. De allmänna ogiltighetsgrunderna i avtalslagen äger därför sin tillämpning liksom andra allmänna avtalsrättsliga principer rörande ogiltighet.

En ogiltig rättshandling betecknas lämpligen som en rättshandling som p.g.a. något fel inte kan göras gällande enligt sitt innehåll eller med de rättsverkningar den typiskt innefattar.⁵⁴ Resultatet av ogiltighet blir att rättshandlingen fränkänns sin rättsliga verkan, d.v.s. att avtalet inte kan göras gällande enligt dess ursprungliga innebörd. Ogiltigheten kan ta sig uttryck genom att avtalet lämnas helt eller delvis utan avseende. T.ex. kan en fördelningsklausul i ett i övrigt giltigt bolagsavtal fränkännas rättslig betydelse, d.v.s. partiell ogiltighet. Avtal kan också jämkas för att utjämna intresse motsättningar mellan avtalsparterna.

I doktrin har man skilt ogiltighetens arter mellan nullitet och angriplighet eller mellan starka och svaga ogiltighetsgrunder.⁵⁵ Utan att gå in på den relativt omfattande diskussionen i doktrin om de olika ogiltighetsgraderna och dess effekter skall följande grova riktlinjer konstateras.

⁵⁴ Se bl.a. Adlercreutz. 1990. s. 217.

⁵⁵ A.a.s. 218 f.

Förenklat innebär distinktionen bl.a. att nulliteten är självverkande och kan beaktas *ex officio*, medan angripligheten vanligtvis kräver invändning från någon av parterna.⁵⁶ I de fall en domstol eller skattemyndighet har att bedöma innebörden i ett civilrättsligt avtal om resultatfördelning till grund för beskattning, skulle denna distinktion kunna ha betydelse. Om nullitet föreligger skulle t.ex. domstolarna på egen hand kunna fränkänna parternas avtal om fördelning dess rättsliga verkan. Vid angriplighet måste vanligtvis någon av avtalsparterna klandra avtalet.⁵⁷

En annan relevant fråga i sammanhanget är också huruvida ogiltiga rättshandlingar skall ligga till grund för beskattning. Huvudregeln i svensk rätt torde vara att någon beskattning inte skall ske vilket överensstämmer med grundläggande skattemässiga principer om skatt efter bärkraft. Regeringsrätten har i äldre praxis civilrättsligt underkänt bolagsavtal med det skattemässiga resultatet att en av delägarna ensam beskattats för hela resultatet.⁵⁸ Det finns dock exempel på när regeringsrätten betraktat civilrättsligt ogiltiga bolagsavtal som giltiga och låtit det skattemässiga utfallet styras av detta.⁵⁹ Den skattemässiga effekten av ett ogiltigt bolagsavtal har diskuterats i doktrin av Bergström där han bl.a. ifrågasätter om detta varit medveten praxis eller om regeringsrätten helt enkelt struntat i att undersöka om bolagsbildningen varit giltig.⁶⁰ Tilläggas kan att samtliga i sammanhanget nämnda mål har ogiltigheten rört bolagskonstruktioner inom familjen.⁶¹

3.3.3.1 Ogiltighetsgrunderna

Ogiltighetsgrunderna kan bestå i att rättshandlingen anses ofullständig, särskilda omständigheter vid rättshandlingens tillkomst eller att rättshandlingens innehåll strider mot en tvingande lagregel eller är otillåten på annan grund. I det följande lämnas en ytterst summarisk genomgång av de olika ogiltighetsgrunderna med vidhängande exempel som anknyter till avtal om resultatfördelning.

Att själva rättshandlingen är ofullständig innebär att det brister i rättshandlingsförmåga hos någon av parterna, eller att andra grundläggande rekvisit för avtal saknas. T.ex. kan naturligtvis ett avtal om resultatfördelning i samband med bolagsavtal som slutits av en omyndig person utan förmyndarens samtycke förklaras ogiltigt, eftersom personen då inte med bindande verkan kan ingå bolagsavtal överhuvudtaget.⁶² Har omyndig med förmyndarens samtycke redan ingått bolagsavtal är frågan om den omyndige kan bli bunden av avtal om resultatfördelning. I 9:5 FB stadgas att omyndig som driver rörelse äger rätt att ingå rättshandlingar som faller inom området för rörelsen. Huruvida en ändring i bolagsavtalet vad avser resultatfördelningen faller inom detta område framgår inte av lagtexten men enligt min mening bör en sådan rättshandling omfattas.

Särskilda omständigheter i samband med rättshandlingens tillkomst appellerar kanske främst till reglerna om rättshandlingars ogiltighet i avtalslagens kapitel tre, men även avtal ingångna av psykiskt instabila personer enligt 1924 års lag⁶³ omfattas. Förutsättningen för ogiltighet är att det föreligger kausalitet mellan ogiltighetsanledningen och rättshandlingen och dess

⁵⁶ För vidare diskussion om bl.a. *ex officio* rekvisitet och dettas betydelse i praktiken se Bergström. 1994. s. 24 ff.

⁵⁷ Mer om de skatterättsliga effekterna av detta diskuteras i kapitel 7.

⁵⁸ RÅ 1951 ref 27 samt RÅ 1955 ref 5.

⁵⁹ T.ex. RÅ 1958 Fi 1106.

⁶⁰ Bergström. 1984. s. 159.

⁶¹ Se även avsnitt 3.3.5 samt 6.2.

⁶² Jag bortser här från de fall när ratihabition kan förekomma.

⁶³ Lag (1924:323) om verkan av avtal som slutits under inflytande av rubbad själsverksamhet.

innehåll. Dessa omständigheter kan t.ex. vara svek, tvång och ocker, eller att någon utnyttjar en persons oförstånd eller lättsinne. Även den situationen att ett avtal om resultatfördelning ingåtts av någon som vid avtalstillfället inte var vid sina sinnens fulla bruk omfattas. Självfallet kan sådana omständigheter leda till att en delägare kan klandra avtalad resultatfördelning och att denna frångås vid en domstolsbedömning.

Istället för att helt bortse från ett avtal eller en del av ett avtal finns det möjlighet att jämka oskäligen avtal enligt 36 § AvtL. Man begränsar här rättshandlingens giltighet genom att det ges möjlighet att jämka och justera avtalsvillkor. Teoretiskt skulle man därför kunna tänka sig en situation där ett avtal om resultatfördelning leder till en så kraftig snedfördelning att denna efter yrkande av part jämkar denna. Man måste dock ha i åtanke att regeln 36 § först och främst tar sikte på konsumentförhållanden eller situationer där part intar en underlägsen avtalsställning. I praktiken torde det därför vara sällsynt med situationer där 36 § är tillämplig i samband med bolagsavtal. En annan sak är att 36 § skulle kunna tillämpas för att jämka det civilrättsliga avtalet i det fall detta underkänts skatterättsligt.⁶⁴

Om avtal strider mot lag eller god sed kan detta leda till ogiltighet. Det finns t.ex. tvingande lagregler på olika områden som innebär att avtal med viss innebörd ej kan slutas. Även s.k. pactum turpe situationer, där avtalet strider mot god sed kan leda till ogiltighet.

3.3.4 Särskilda fördelningsregler för kommanditbolag

Med det begränsade ansvar som följer med kommanditbolagsformen följer även vissa avsteg från huvudprinciperna vid resultatfördelning. Avstegen rör de dispositiva lagreglerna och således påverkas inte delägarnas möjligheter att själva avtala om fördelning.

En särregel vad avser resultatfördelningen är att om avtal om detta saknas, ankommer det på rätten att avgöra frågan om fördelningen efter skälighet. Detta framgår av 3:5 BL. Rätten är vid en sådan bedömning inte bunden av regeln i 2:8 BL om att vinstnorm styr förlustnorm eller vice versa. En fördelning efter huvudtalet enligt reglerna för vanligt handelsbolag är i detta fall inte rimligt med tanke på ansvarsfördelningen. Komplementären bör i sådant fall vara berättigad till en större andel av resultatet än kommanditdelägare p.g.a. det obegränsade ansvaret.

Vidare får, enligt 3:3 BL, delägare inte vid resultatfördelningen i samband med bolagets likvidation eller delägarens utträde påföras en förlust som är större än vad han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Detta betyder att kommanditdelägarens slutliga förlust inte får överstiga insatsen. Däremot kan vid den löpande årsfördelningen förlust som överskrider delägarens insatta kapital påföras kommanditdelägare. Denna förlust kan sedan kvittas mot senare vinster.⁶⁵ Även denna regel är dispositiv.

I fall där de ovan nämnda reglerna tillämpas leder detta vanligtvis till skattemässigt genomslag p.g.a. sambandet mellan civilrätt och skatterätt.⁶⁶

⁶⁴ Se kapitel 7.

⁶⁵ Nial. 1992. s. 327.

⁶⁶ Jfr dock avsnitt 5.2.

3.3.5 Något om underkända bolagskonstruktioner

Skulle ett handelsbolag underkännas civilrättsligt ligger det närmast till hands att detta leder till att även den skattemässiga resultatfördelningen inte godtas. Orsaker till att bolagskonstruktionen underkänns kan vara att rekvisiten för handelsbolags uppkomst brister i något avseende, t.ex. p.g.a. ogiltigt bolagsavtal.

I praxis har det förekommit fall där avtal om handelsbolag mellan föräldrar och barn underkänts av skattedomstolarna.⁶⁷ I dessa fall underkändes bolaget civilrättsligt p.g.a. att barnen inte ansågs uppfylla kravet på att verka för bolagsändamålet i tillräckligt stor utsträckning. Målen har diskuterats flitigt i doktrin med avseende på vilka krav som kan ställas på verksamhetsrekvisitet och i vad mån förhållandet mellan föräldrar och barn inverkar.⁶⁸ Utan att gå in på denna diskussion vill jag påstå att det i efterhand tycks som om utgången främst berodde på att skattedomstolarna genom förfarandet såg en möjlig utväg att komma åt den obehöriga inkomstfördelning inom familjen som bolagskonstruktionerna syftade till.⁶⁹ Detta angreppssätt övergavs sedan genom att domstolarna angrep själva inkomstfördelningen istället,⁷⁰ och målen rörande underkända bolagskonstruktioner i familjesammanhang torde inte ha någon större betydelse idag.

Numera krävs för att handelsbolag skall anses uppkomma att två eller flera avtalat om att bedriva näringsverksamhet gemensamt och att registrering skett i handelsbolagsregistret. Registreringen har sålunda givits en konstituerande verkan. Detta innebär att gränsdragningsproblemen blir mindre och genom kravet på registrering torde kraven för civilrättslig genomsyn ställas högre. Det kan också ifrågasättas om registreringen endast är en nödvändig och inte en tillräcklig förutsättning i det fall registrering redan skett. D.v.s. vilken verkan har registrering om delägarna aldrig haft till syfte att bedriva näringsverksamhet? Det är inte omöjligt att ett handelsbolag i ett sådant fall, trots registrering, skulle kunna underkännas civilrättsligt av en skattedomstol. Mattsson menar dock att det föreligger starka skäl för att registreringen skall var en tillräcklig förutsättning.⁷¹

⁶⁷ T.ex. RÅ 1951 ref. 27, RÅ 1955 ref. 5.

⁶⁸ Frågan har bl.a. behandlats av Mattsson. 1974. s. 53 ff, Nial. 1992. s. 54 f, Lindencrona. 1974. s. 97 ff., Sandström. K.G.A. 1970. s.375 ff.

⁶⁹ Sandström framför en liknande åsikt. Sandström. K.G.A. 1970. s. 376.

⁷⁰ Jfr den i avsnitt 3.3.3 diskuterade frågan om beskattningskonsekvenser av civilrättslig ogiltighet. Denna äldre praxis kommer också att beröras något i avsnitt 6.2.

⁷¹ Mattsson. 1994. s. 35.

3.4 Sammanfattning av civilrättsliga regler

För att anknyta till arbetets problemställningar vad avser huvudprinciper och avsteg från dessa kan hittills konstateras följande:

Det föreligger ett starkt samband mellan civilrätt och skatterätt eftersom den skatterättsliga resultatfördelningen alltid har sin grund i den civilrättsliga resultatfördelningen. Civilrättsliga regler slår igenom på skattenivå och det är relevant att tala om ett principiellt samband mellan civilrätt och skatterätt. Civilrättsliga regler bildar grunden för de skatterättsliga huvudprinciperna.

Delägarna i handelsbolag har en långtgående frihet att avtala om inkomst- och resultatfördelning och i princip inskränks denna frihet endast av avtalsrättsliga regler. Allmänna avtalsregler kan leda till att fördelningsavtal underkänns eller justeras. Den inkomstfördelning som görs avseende ränta på insatt kapital och förvaltningsarvode påverkar resultatfördelningen även skattemässigt.

I de fall där avtal saknas skall fördelning normalt ske efter huvudtalet enligt reglerna i BL. För kommanditbolag föreligger i dessa fall vissa inskränkningar genom resultatfördelning efter skälighet samt förbud mot att påföra kommanditdelägare slutlig förlust överstigande insatsen.

Om rekvisiten för att handelsbolag skall föreligga inte är uppfyllda påverkar detta naturligtvis beskattningsutfallet. T.ex. kan delägarna beskattas som om de bedrivit verksamheten i egen regi, oavsett avtal om resultatfördelning. Registreringskravet fyller en konstituerande verkan och det är oklart i vilken utsträckning handelsbolag kan underkännas i efterhand.

4 Den skattemässiga resultatfördelningen

4.1 Inledning

I föregående kapitel beskrevs de civilrättsliga grunderna för resultatfördelning och den viktiga funktion dessa fyller vid beskattning. Då de grundläggande skattereglerna för resultatfördelning är vaga och implicit hänvisar till den civilrättsliga fördelningen är det således civilrätten som ger grundläggande substans åt skattereglerna. Med denna grund i åtanke skall det följande kapitlet behandla de rent skatterättsliga reglerna på området.

Nedan skall redogöras för de huvudprinciper som gäller vid inkomstbeskattning av handelsbolag. I förgrunden står de skattemässiga huvudprinciperna för själva resultatfördelningen samt de regler som anknyter till dessa, så som t.ex. regler om inkomstslag hos olika delägarkategorier och andelsöverlåtelse.

4.2 Skattemässiga huvudprinciper för resultatfördelning

4.2.1 Allmänt

I 53 § 2 mom KL (5:1 och 5:3 IL) stadgas att inkomst hos handelsbolag skall hänföras till delägarnas inkomst med belopp som motsvarar deras andel av bolagets inkomst. Motsvarande bestämmelse för skattskyldiga för statlig inkomstskatt står att finna i 6 § 2 mom SIL (5:1 och 5:3 IL). Som tidigare nämnts är således handelsbolaget inte skattesubjekt vad gäller inkomstbeskattning.⁷² Istället skall inkomstbeskattningen belasta delägarna direkt och till grund för uppdelningen mellan ägarna tillämpas, som tidigare behandlats, det civilrättsliga fördelningsavtalet i den mån det finns ett sådant. Vid avsaknad av avtal tillämpas de dispositiva reglerna i BL.

Delägarna beskattas för sin del av resultatet i direkt anslutning till räkenskapsåret enligt KL 53 § anv. p. 10 (5:3 IL), oavsett om de tillgodogjort sig medel rent faktiskt genom kontantuttag eller dylikt.⁷³ Enligt 3 § 3 st KL (1:14 IL) skall inkomsten tas upp till beskattning hos delägarna det år som beskattning skulle ha skett om handelsbolaget varit skattesubjekt.

Utifrån den civilrättsliga inkomstfördelningen kan delägarna tillgodogöra sig inkomster i form av förvaltningsarvode och ränta på insatt kapital. Enligt 32 § anv. p. 9 skall avlöningsinkomster beskattas i samma inkomstslag som den inkomst som delägarbeskattningen ger upphov till, d.v.s. inkomst av näringsverksamhet. Beskattning av arvodet sker således inte i inkomstslaget tjänst. I 10:4 IL finns en regel om att lön från handelsbolaget inte skall beskattas i

⁷² Vid t.ex. momsredovisning och fastighetsskatt betraktas däremot handelsbolaget som skattesubjekt.

⁷³ Jfr RÅ 1963 Fi 443 samt RÅ 1988 not 384. Behandlas i kapitel 6.

inkomstslaget tjänst. Regeln har i praxis ansetts innebära att avdragsförbudet för eget arbete i näringsverksamhet i 20 § 2 st KL saknar betydelse för delägare i handelsbolag.⁷⁴

Även ränta på insatt kapital hänförs till inkomst av näringsverksamhet trots att det faller utanför lagregelns lokution.⁷⁵ I praxis har också ränta på lån som delägare givit handelsbolag ansetts omfattas av regeln.⁷⁶ Bolaget var dock i detta fall underkapitaliserat vilket torde ha haft en avgörande betydelse.

Regeln i 32 § anv. p. 9 har inte bara betydelse för inkomstslag utan slår även igenom vad gäller t.ex. beräkning av sociala avgifter.

Underskott kan av deläggande aktiebolag utnyttjas genom kvittning mot andra intäkter i aktiebolaget. Fysiska personer kan endast utnyttja underskott genom avdrag mot tjänst enligt den allmänna regeln om nystartad aktiv näringsverksamhet enligt 46 § 1 mom. KL⁷⁷ (62: 2-4 IL) samt i viss mån genom att kvitta underskottet mot en realisationsvinst vid försäljning av bostadsrätt eller fastighet enligt 26 § 9 mom. (46:17 IL) och 25 § 10 mom. SIL (45:32 IL).

Att observera för båda typerna av delägare är den skattemässiga underskottsbegränsning som föreligger i samband med kommanditbolag, vilket behandlas närmare i avsnitt 5.2.

Underskott som av något skäl inte kan utnyttjas rullas vidare till kommande beskattningsår och kvittas mot eventuella framtida vinster.⁷⁸

4.2.2 Andelsöverlåtelse

När andel i handelsbolag byter ägare uppkommer en särskild skattemässig problematik eftersom inkomstbeskattningen är kopplad till delägarna.

Om ägarbyte sker i samband med årsbokslutet beskattas den tidigare ägaren som vanligt för resultatet. Den nya delägaren träder in som bolagsman vid nästföljande räkenskapsårs början och beskattas för sin del av resultatet vid nästa bokslut. Fördelningen gentemot övriga delägare sker enligt de vanliga reglerna. Vad avser de civilrättsliga reglerna vid ägarbyte råder i princip avtalsfrihet och den nya delägaren inträder, om inte annat avtalats, i överlåtarens bolagsavtalsituation. Detta innebär att den resultatfördelning som stadgas i bolagsavtalet skall gälla även för den nya ägaren, till den del avtalet inte omförhandlas.

Vid ägarbyte under beskattningsåret är det frågan om den nya ägaren eller den tidigare skall beskattas för de obeskattade vinster som uppkommit under året, d.v.s. hur skall beskattningsårets resultat fördelas mellan köpare och säljare av andelen. Eftersom man inte har något bokslut för en avgränsad tidsperiod till grund för fördelningen stöter man här på problem. Denna fråga är obesvarad av lagstiftaren⁷⁹ men regeringsrätten har i Capinovamålet⁸⁰ tagit ställning till problemet. Domstolen fann att resultatet skattemässigt bör belasta köparen eftersom det är resultatet vid årets slut som skall fördelas. Regeringsrätten lämnar dock utrymme för parterna att komma överens om annan fördelning under vissa förutsättningar. Om parterna

⁷⁴ RÅ 1968 Fi 945. Behandlas i kapitel 6.

⁷⁵ RÅ 1959 ref 40.

⁷⁶ RÅ 1979 Aa 228.

⁷⁷ Avdragsrätten gäller fem år från och med startåret och endast med 100000:- per år.

⁷⁸ 1 § Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. (40:2 IL).

⁷⁹ Jfr dock kompletteringsregeln i "överlåtelsetlagen" vilken behandlas i avsnitt 5.4.

⁸⁰ RÅ 1994 ref 52 II.

upprättar ett särskilt bokslut för tiden fram till försäljningen kan överlåtaren påföras detta resultat. Domskålen ansluter sig därmed till de resonemang som tidigare förts av Mattsson.⁸¹

Så långt det som gäller resultatet som skall fördelas mellan delägarna, men vad gäller för det arvode och den ränta som bolagsman har rätt till antingen enligt bolagsavtalet eller enligt BL? Bolagsman kan ha rätt att kräva arvode för det arbete han utfört för bolaget och ränta för insatt kapital, och detta skall som visats belasta bolagets resultat. Capinovamålet rör endast resultatets fördelning under räkenskapsåret och inte arvode och ränta. Rimligtvis är arvodet och räntan kopplat till den bolagsman de hänför sig till oavsett om en andelsöverlåtelse skett under räkenskapsåret. Mattsson menar att undantag måste göras för arvode för arbete som utbetalats under löpande verksamhetsår.⁸²

I praktiken torde de inblandade parterna avtala om frågor som rör fördelning av upparbetade vinster etc. och det föreligger en affärsmässig motivation att försöka bevaka sina intressen genom att låta faktorer av den typen återspeglas i köpeskillingen. Andelsöverlåtelse under löpande räkenskapsår kan jämföras med aktieöverlåtelse med rätt att ta del av kommande utdelning. Det kan därför antas att det föreligger en presumption för att överlåtelse av andel även omfattar räkenskapsårets vinst fram till överlåtelsen.⁸³

4.2.3 Resultatets uppdelning i olika inkomstslag

Trots att det ligger i handelsbolagets natur att bedriva näringsverksamhet kan även inkomstslaget kapital aktualiseras i vissa situationer när en andel ägs av en fysisk person. Eftersom både fysiska och juridiska personer kan vara delägare i handelsbolag uppkommer även vissa skillnader vad avser beräkningen av inkomstslaget näringsverksamhet. Det föreligger ingen skillnad när det gäller själva fördelningen av resultatet men däremot hur det fördelade resultatet skall beskattas hos de olika typerna av rättssubjekten.

I följande avsnitt skall därför redogöras för de skilda beskattningskonsekvenser som uppkommer beroende på om delägarna är fysiska eller juridiska personer.

4.2.3.1 Fysiska personer

En fysisk person kan ha inkomst av såväl tjänst och kapital som näringsverksamhet. När det gäller beskattning av fysisk person i egenskap av delägare i handelsbolag är inkomstslaget tjänst dock inte aktuellt p.g.a. regeln i KL 32 § anv. p. 9. (10:4 IL).⁸⁴ Dessutom kan tilläggas att en delägare arbetsrättsligt inte ansetts kunna ingå i ett anställningsförhållande med sitt eget handelsbolag.⁸⁵ Däremot menar Lunning att en kommanditbolagsdelägare arbetsrättsligt kan ses som arbetstagare och en konstruktion där en delägare t.ex. äger sin andel via ett aktiebolag innebär att anställningsförhållanden anses möjliga. För den fortsatta framställningen här är det dock endast intressant med inkomstslaget näringsverksamhet och kapital.

All inkomst som delägare har från handelsbolaget beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utom icke yrkesmässig avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Detta framgår av KL

⁸¹ Mattsson. 1974. s. 172 ff. samt Mattsson. 1994. s.62 f.

⁸² Mattsson. 1974. s. 173.

⁸³ A.a. s. 173.

⁸⁴ Se dock speciella regler för fåmansägda handelsbolag under taxeringsåret 2000. Behandlas nedan i avsnitt 5.3.3.

⁸⁵ Lunning. 1993. s. 23.

22 § anv. p 1 3 st é contrario (13:4 IL). I de fall där bolaget bedriver yrkesmässig handel med fastigheter är fastigheterna att anse som omsättningstillgång eller med andra ord lager. I en sådan situation finns det ingen anledning inte hänföra intäkter till näringsverksamhet, eftersom sådan avyttring ingår som ett normalt led i verksamheten och det med andra ord inte handlar om realisationsvinster.

Är det däremot inte fråga om yrkesmässig handel med fastigheter och bostadsrätter har lagstiftaren ansett att sådana realisationsvinster skall beskattas i inkomstslaget kapital hos fysiska personer. Detta undantag gäller endast fastigheter och bostadsrätter och inte t.ex. realisationsvinst för aktier eller andelar i andra handelsbolag. Rent praktiskt innebär denna regel att fysisk person i sin deklaration drar bort sin andel av sådan realisationsvinst från andelen av bolagets resultat, och för den till inkomst av kapital. Det justerade ingångsvärdet skall dock påverkas.

Regeln om realisationsvinster i KL 22 § anv. p 1 har sin motsvarighet vad gäller realisationsförluster i KL 23 § anv. p 33. (13:4 IL) Samma undantag gäller således i princip även för förluster. Förluster på icke näringsbetingade aktier kvoterar till 70 %. (48:27 IL)

4.2.3.2 Juridiska personer

Aktiebolag kan endast ha inkomst av näringsverksamhet. Detta leder till att, oavsett vilken verksamhet handelsbolaget har, delägande aktiebolag alltid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med en statlig inkomstskatt, som under 1999 uppgick till 28 %. För ett aktiebolag som påförs sin del av resultat av verksamhet bedriven i handelsbolag, kan detta resultat endast hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet, samtidigt som all inkomst i princip skall hänföras till samma förvärvskälla. Ett fördelat underskott eller överskott i ett handelsbolag kan således fritt kvittas mot aktiebolagets övriga resultat. Observera dock att förluster på icke näringsbetingade aktier kvoterar till 70% enligt 23 § anv. p. 33 KL (48:27 IL) och att detta gäller även delägande aktiebolag.⁸⁶

Även handelsbolag kan vara delägare i annat handelsbolag. Det resultat som hänför sig till sådan delägare måste då rimligtvis slussas vidare till delägarna i det ägande bolaget för att slutligen beskattas när det når ett skattesubjekt. Är skattesubjektet fysisk person anses inkomsterna från det handelsbolag som ägs via ett annat handelsbolag härröra från samma förvärvskälla.

4.3 Differenser mellan bokföringsmässigt och skattemässigt netto resultat

Handelsbolag har att följa de normer och principer som gäller allmänt på redovisningsområdet och utifrån dessa regler fastställs det bokföringsmässiga nettoresultatet. Vanligtvis är det detta resultat som ligger till grund för delägarnas fördelningsnorm. Det skattemässiga nettoresultatet skiljer sig vanligtvis från det bokföringsmässiga p.g.a. skattemässiga justeringar på bolagsnivå. Frågan är då hur denna differens behandlas vid den skattemässiga fördelningen om delägarna

⁸⁶ Se regler om den s.k. fällan i 2 § 14 mom. SIL (48:26 IL). Mattson menar att den kvoterade förlusten inte behöver hänföras till fällan. Mattsson. 1994. s. 68 f.

inte kommit överens om detta. Skattemyndigheten eller domstolen måste då försöka tolka innebörden i bolagsavtalet för att kunna fördela det skattemässiga resultatet.

I de fall där delägarnas resultat skall fördelas enligt kvot utifrån avtal eller BL ligger det närmast till hands att det skattemässiga resultatet fördelas efter samma kvot. Orsaken till differensen mellan de båda nettoresultaten kan dock vara knuten till någon av delägarna, t.ex. genom att en av dem tillgodogjort sig varor genom uttag och att dessa skall uttagsbeskattas enligt 22 § anv. p. 1 a KL (22 kap. IL). I ett sådant fall kan det tyckas skäligt att differensen skattemässigt belastar den delägare som orsakat den vid sidan av övriga bolagsintäkter.

Om inte enbart kvot skall användas som fördelningsnorm kan vissa fördelningsproblem uppkomma. Följande resonemang rör det fall där det skattemässiga resultatet är högre än det bokförda. Delägarna kan enligt avtal exempelvis påföras skilda fasta belopp för att sedan fördela resterande bokföringsmässiga resultat efter kvot. I detta fall kan olika alternativ tillämpas vid den skattemässiga fördelningen.⁸⁷

Ett alternativ innebär att de fasta beloppen först överförs och sedan fördelas den skattemässiga återstoden enligt avtalets kvot. Den delägare som erhåller det minsta fasta beloppet missgynnas då skattemässigt eftersom han får skatta för ett proportionellt högre belopp än vad han bokföringsmässigt erhåller.

Ett annat alternativt innebär att det fastställs hur stor kvotdel varje delägare är berättigad till av det bokföringsmässiga resultatet. Denna kvotdel används sedan för att göra den skattemässiga fördelningen. Vid detta alternativ belastas båda delägarna med samma proportionella skattesats.

Likartade resonemang kan föras om det skattemässiga resultatet är lägre än det bokföringsmässiga, som t.ex. när bolaget haft en skattefri intäkt som exempelvis vinster på svenska premieobligationer. Ett rimligt tillvägagångssätt bör då vara att samma kvotdel som den bokföringsmässiga fördelningen ger upphov till används vid beskattningen.

Vid tolkning av dylika fördelningsituationer bör också omständigheterna kring differensen granskas. Om det finns goda skäl att anta att fasta belopp som skall fördelas utgör ersättning för delägares arbete bör detta avräknas från det skattemässiga resultatet, vilket sedan fördelas mellan delägarna. Vidare bör den anknytning som viss delägare kan ha till orsaken till differensen tillmätas betydelse.

Ytterligare problem som kan göra sig gällande avser de situationer när det skattemässiga resultatet justeras vid senare taxering och där fördelningsnormen ändrats sedan det ursprungliga taxeringstillfället. Det kan röra sig om eftertaxering där det skattemässiga resultatet korrigeras. Mattsson menar, med hänvisning till tysk rättspraxis, att den nya fördelningsnorm som delägarna åberopar skall följas, men om tveksamhet råder bör den ursprungliga normen tillämpas.⁸⁸ Frågan har provats i svensk praxis där regeringsrätten påförde eftertaxerat belopp enligt huvudtalet då inget avtal förelåg mellan delägarna.⁸⁹

⁸⁷ Mattsson. 1974. s. 169.

⁸⁸ A. a. s. 168.

⁸⁹ RÅ 1970 Fi 2241.

5 Skatteregler till avsteg från huvudprincipen

5.1 Inledning

I det följande kapitel kommer förekommande lagstadgade avsteg från de skatterättsliga huvudprinciperna behandlas. Det rör sig om de fall där rätten att fördela enligt bolagsmännens avtal inte godtas skattemässigt p.g.a. skatterättsliga specialregler.

De situationer som skall behandlas gäller speciella regler för kommanditdelägare, fåmansägda handelsbolag samt regler rörande överlåtelse av handelsbolagsandel i vissa fall.

5.2 Kommanditdelägare

Som tidigare konstaterats kan fördelat resultat i princip kvittas fritt mot delägnade aktiebolags resultat. I vissa fall äger också fysiska personer rätt att kvitta underskott. För kommanditdelägare är ansvaret för kommanditbolagets förpliktelser begränsade till inbetald eller avtalad insats. Det finns även en begränsning enligt 3:3 BL vad avser den slutliga förlust som kommanditdelägare skall påföras.⁹⁰ En kommanditdelägnares situation liknar således aktieägnarens och det kan ifrågasättas om en större förlust än avtalad insats skall kunna påföras kommanditdelägaren och om detta skall godkännas skattemässigt.

Kommanditdelägnarens begränsade ansvar innebär dock inte civilrättsligt att delägarna i ett kommanditbolag inte kan avtala om att påföra kommanditdelägaren större andel av förlust än det belopp som han ansvarar för. Redovisningsmässigt uppstår då en negativ kapitalandelspost vilket kan ifrågasättas utifrån redovisningsnormer eftersom denna fordran på kommanditdelägaren inte kan göras gällande. Det är inte heller säkert att några framtida vinster kommer att kompensera den negativa kapitalposten. Det kan därför tyckas oskäligt att en kommanditdelägare skulle få avdrag för högre belopp än insatt kapital.

Frågan har berörts i praxis där man tog ställning för att ge kommanditdelägare sådan avdragsrätt.⁹¹ I doktrin framförde Mattsson som skäl att kommanditdelägaren missgynnas utfall framtida vinster skulle uppkomma och att det ofta kan föreligga dolda reserver i bolaget. Rent praktiskt skulle det vara svårt att i varje enskilt fall redogöra för omständigheterna, och därför borde avdrag medges.⁹²

Kommanditdelägnarens fulla avdragsrätt kom dock på senare tid att utnyttjas för skatteplanering av icke önskvärt slag. Lagstiftaren uppmärksammade problemen och i samband med reformen av företagsbeskattningen påpekades den fiskala betydelsen av att söka begränsa avdragsrätten.⁹³ Lagförslaget ledde fram till nya regler på området.

⁹⁰ Se avsnitt 3.3.4.

⁹¹ RÅ 1979 1:85.

⁹² Mattsson, 1974, s.222 ff. Mattsson hänvisar bl.a. till företagsskatteberedningens promemoria Fi 1972:8.

⁹³ Prop. 1993/94:50 s. 247 ff.

För aktiebolag som är kommanditdelägare gäller numer en särskild regel i 2 § 1 mom. 5 st. SIL (14:14-15 IL). Regeln innebär att aktiebolaget endast får tillgodoräkna sig ett underskott som motsvarar det belopp som tillskjutits eller som aktiebolaget åtagit sig att tillskjuta till kommanditbolaget.

För fysiska delägare kan inte underskottet utnyttjas på samma sätt som i t.ex. ett aktiebolag eftersom inkomsten från handelsbolag anses som en avgränsad förvärvskälla och därför inte kan kvittas mot andra förvärvskällor. Som tidigare behandlats finns det dock vissa möjligheter för fysiska personer att kvitta underskott från näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst. Det fanns därför enligt lagstiftaren skäl att införa avdragsbegränsning även för fysiska personer.⁹⁴ Regeln finns i 18 § 3 st KL (14:14-15 IL). Tilläggas kan att regeringsrätten i Evainetosmålet som rörde tiden innan denna lagstiftning prövade frågan om fysisk kommanditdelägars avdragsrätt utöver insatt kapital och då underkände den skattemässiga fördelningen.⁹⁵

Reglerna omfattar också fysiska och juridiska handelsbolagsdelägare som har ett obligationsrättsligt begränsat delägaransvar gentemot övriga delägare. Lagstiftaren menade att denna modell annars kunde utnyttjas i kringgåendesyfte.⁹⁶ Begränsningen för rätten till underskottsavdrag utgörs i detta fall av det belopp som delägaren ansvarar för.

Det underskott som inte kan utnyttjas får rullas vidare till nästa beskattningsår.

5.3 Fåmansföretagsregler

5.3.1 Allmänt

Fåmansföretagsreglerna tar som bekant sikte på de fall där bestämmande inflytande hos en mindre ägarkrets kan ge upphov till en situation där bolagets och ägarnas intressen sammanfaller på ett sådant sätt att det i praktiken är fråga om en ekonomisk enhet. Ägarna kan då utnyttja sitt inflytande för att vidta dispositioner eller ingå avtal med bolaget endast med syfte att uppnå skattemässiga fördelar. Därför införde lagstiftaren på 1970-talet de s.k. stoppreglerna i 32 § anv. p. 14 KL som syftar till att stoppa vissa transaktioner mellan ägare och bolag.⁹⁷ För aktiebolag finns det dessutom fog att hindra att ägarna beskattas i inkomstslaget kapital istället för tjänst, vad avser den utdelning som hänför sig till ägarnas arbetsinsats. Det sistnämnda fallet regleras i 3 § anv. p. 12 SIL (57 kap. IL). Vidare finns det regler i 32 § anv. p. 13 KL (60 kap. IL) som tar sikte på ersättning till familjemedlemmar.

Fåmansföretagsreglerna i 3 § 12 mom SIL är inte tillämpliga på handelsbolag eftersom delägarbeskattning skall ske, och kommer därför inte vidare att behandlas.⁹⁸ Övriga fåmansföretagsregler behandlas i den mån de gäller för handelsbolag.

I det följande skall redogöras för de fåmansföretagsregler som berör handelsbolag och hur dessa kan påverka inkomstfördelningen och delägarbeskattningen. Eftersom det för tillfället föreligger två regelkomplex är det nödvändigt att beröra båda.

⁹⁴ Prop. 1993/94:50 s. 248.

⁹⁵ RÅ 1995 ref 35. Omständigheterna i målet var dock speciella. Målet behandlas utförligt i kapitel 6.

⁹⁶ Prop. 1993/94:50 s. 249.

⁹⁷ SFS 1976:86, prop. 1975/76:79.

⁹⁸ Jfr dock "överlåtelselagen" som behandlas i avsnitt 5.4.

Inledningsvis behandlas först definitionsfrågor och sedan de olika reglerna och dess skattemässiga effekter för delägarna.

5.3.2 Definitioner

5.3.2.1 Den äldre legaldefinitionen av fåmansägt handelsbolag

Den äldre definitionen av fåmansägt handelsbolag finns i 32 § anv. p. 14 10 st KL och tillämpas sista gången taxeringsåret 2000. Regeln tar sikte på handelsbolag där en eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt äger bestämmande inflytande i bolaget. Ett bestämmande inflytande kan förutom andelsinnehav uppnås genom överenskommelser i bolagsavtalet. Här kan anknytas till delägarnas civilrättsliga frihet att avtala om deras inbördes inflytande över bolagets förvaltning. RSV menar i sina rekommendationer att bolagsavtalets eventuella formella regler om inflytande normalt skall följas, men i vissa fall där delägare genom betydande kapital- eller arbetsinsats i praktiken äger det reella bestämmande inflytandet, bör bolagsavtalets formella reglering kunna frångås.⁹⁹ Frågan om bestämmande inflytande bedöms som synes på grundval av fler faktorer än endast ägarandel. Regeln riktar ju in sig på de fall där någon eller några har möjlighet att utnyttja sitt bestämmande inflytande i den juridiska personen på ett sätt som leder till gynnsamma men otillbörliga skatteeffekter för de skattskyldiga, och därför har lagtexten med avsikt utformats förhållandevis vagt.

Enligt RSV:s rekommendationer bör med ett fåtal avses upp till tio personer och närstående med ägarinnehav skall därvidlag räknas som en enda delägare, en s.k. närståendekrets.¹⁰⁰ Antalet fysiska personer kan därför i praktiken uppgå till avsevärt fler än 10 stycken utan att ett bolag faller utanför fåmansbolagsdefinitionen. Regeln om närståendekrets berördes i förarbetena till stoppreglerna och har senare fastslagits i praxis.¹⁰¹ Som närstående skall räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo som delägare eller delägare närstående är delägare i. Styvbarn och fosterbarn jämställs med avkomling.¹⁰² Medborgarskap eller bosättningsland saknar betydelse.

Det finns även en subsidiär regel, även kallad filialregeln, där handelsbolag i de fall där en person har den reella bestämmanderätten över en verksamhetsgren kan komma att anses som fåmansföretag. Verksamhetsgrenarna skall vara oberoende av varandra och den reella bestämmanderätten kan uppkomma genom andelsinnehav, avtal eller liknande. Enligt Tjernberg¹⁰³ torde subsidiärdefinitionen av fåmansbolag och fåmansägt handelsbolag sakna betydelse efter att regeringsrätten tagit ställning i ett förhandsbesked i frågan.¹⁰⁴ Regeringsrätten menade att bestämmande inflytande inte förelåg då verksamhetsgrenarna inte i tillräckligt stor utsträckning kunde styras fritt. Subsidiärregeln återfinns dock i IL, vilket innebär att lagstiftaren ansett att regeln har en funktion att fylla.

⁹⁹ RSV S 1999:21.

¹⁰⁰ RSV S 1999:21.

¹⁰¹ Prop. 1975/76:79 s. 70 f. och RÅ 1979 Aa 7.

¹⁰² 32§ anv. p.14 13 st.

¹⁰³ Tjernberg. 1998. s. 27.

¹⁰⁴ RÅ 1978 1:97.

5.3.2.2 Den nya legaldefinitionen av fåmanshandelsbolag

Eftersom IL inte skall börja tillämpas förrän taxeringsåret 2002 gäller en tillfällig regel i den nya 32 § anv. p. 14 3 st KL som gällande rätt beskattningsåret 2000, och denna regel tillämpas taxeringsåret 2001.

Följande skillnader föreligger jämfört med den gamla regeln i 32 § anv. p. 14 10 st KL. Enligt den nya bestämmelsen skall det röra sig fyra eller färre fysiska personer med bestämmande inflytande för att handelsbolag skall omfattas av definitionen. Lagstiftaren har således klart angivit en gräns för vad som tidigare angavs med det vaga begreppet ”ett fåtal”. Detta förtydligande underlättar tillämpligheten och förutsebarheten, samtidigt som det minskade antalet jämfört med tidigare innebär en lättnad på området. RSV ifrågasatte i sitt remissutlåtande lämpligheten i att sätta antalet delägare så lågt som fyra och befarade att detta kunde underlätta skattetaktiska överväganden hos delägarna, men stoppregelutredningen menade att risken för skattebortfall var ytterst liten.¹⁰⁵

I 4 stycket av bestämmelsen framgår att varje krets av närstående skall räknas som en person. I och med nya anv. p. 14 har därmed regeln om närståendekrets kodifierats. Närståendebegreppet behålls oförändrat för att minska risken för kringgående.

Dessutom uttrycks numera i lagtexten att utländsk juridisk person, jämförbar med handelsbolagsformen, omfattas av reglerna.

Skillnaderna mellan övergångsregeln och IL ligger främst på det språkliga och lagtekniska planet. I nya IL återfinns reglerna om fåmansbolagsdefinitionen i 56 kap. och legaldefinitionen av fåmanshandelsbolag¹⁰⁶ i 56:4.

5.3.2.3 Företagsledare och delägare

Vid tillämpning av de fåmansföretagsregler som rör inkomstfördelning mellan familjemedlemmar har frågan om vem som anses som företagsledare i handelsbolaget en avgörande betydelse. Regeln återfinns i 32 § anv. p. 14 12 st. I definitionen av företagsledare i fåmansägt handelsbolag står den eller de fysiska personer som har ett väsentligt inflytande i bolaget i fokus. Detta inflytande skall bero på eget eller närståendes andelsinnehav eller annan liknande grund. Enligt RSV:s rekommendationer på området krävs både att personen är verksam i bolaget och har ett andelsinnehav på minst 20 %.¹⁰⁷ Gränsvärdet kan frångås om personens ställning, arbetsuppgifter eller andra befogenheter ger anledning därtill. RSV menar vidare att särskilt fördelaktiga avtal med handelsbolaget kan ha betydelse för bedömningen om en person är företagsledare. Det är enligt min mening därför inte otänkbart att ett avtal om särskilt fördelaktig resultatfördelning skulle kunna föranleda att den gynnade delägaren blev att anse som företagsledare. Inget hindrar att flera personer kan anses vara företagsledare.

I den tillfälliga regleringen återfinns regeln om företagsledare i 32 § anv. p. 14 6 st och i IL finns den i 56:6 2 st. Regeln är i stort sett oförändrad förutom att den tidigare nämnda rekommendationen om att både andelsinnehav och ställning i bolaget skall krävas har kodifierats. I förarbetena till den nya lydelsen anförs som förutsättning för att företagsledande ställning skall

¹⁰⁵ Prop. 1999/2000:15 s. 36 och s. 40.

¹⁰⁶ Observera den generella begreppsändringen från ”fåmansägt handelsbolag” till ”fåmanshandelsbolag”, samt förtydligandet i 4 § p.2 ”fysisk person” jämfört med tidigare ”person”.

¹⁰⁷ RSV S 1999:21 s. 5 f. Även departementschefen uttalade i samband med stoppreglernas tillkomst prop. 1975/76:79 s.73 att både ställning och innehav torde krävas.

föreligga att, förutom andelsinnehav, personen har en sådan ställning i företaget att denne har ett väsentligt inflytande över den *löpande förvaltningen*.¹⁰⁸

Såsom delägare i fåmansägt handelsbolag avses inte bara den som direkt äger andelar utan även indirekt ägande eller innehav skall beaktas. Detta innebär att innehav eller ägande genom förmedling av juridisk person också inräknas. Regeln finns i sitt äldre utförande i 32 § anv. p. 14 11 st KL. Den nya regleringen finns i samma lagrum 5 st samt i IL i 56:6 2 st. Istället för att som tidigare hänvisa till de speciella definitionsreglerna gäller begreppet delägare i den nyare lagstiftningen generellt.

5.3.3 Stoppreglerna

De ingripande fåmansföretagsregler som gällde för aktiebolag före 31/12 1999 hade bl.a. till syfte att förhindra ägarna till ett aktiebolag med snäv ägarkrets att kringgå dubbelbeskattningen av bolagens utdelade vinstmedel. Dessa regler kom p.g.a. sin ingripande karaktär att kallas stoppregler. För ett handelsbolag föreligger ingen dubbelbeskattning i den bemärkelsen, och det fanns således inte samma skäl till den typen av regler.¹⁰⁹ I vissa situationer ansåg lagstiftaren dock det vara befogat med vissa särregler även för handelsbolag med en snäv ägarkrets, eller så kallade fåmansägda handelsbolag. Därför gäller vissa regler i 32 § anv. p. 14 KL även för handelsbolag om så uttryckligen anges vad avser taxeringsåret 2000.

I samband med stoppregelutredningen genomfördes omfattande materiella ändringar vad avser fåmansföretagsreglerna. Stoppreglerna har utmönstrats efter att ha utsatts för hård kritik under många år. De flesta skatteupplägg lagstiftaren velat komma åt med dessa regler kan angripas med allmänna skatterättsliga principer,¹¹⁰ och fåmansföretagsreglerna har ansetts slå onödigt hårt mot de företag som omfattats av regleringen. Därför upphörde stoppreglerna i 32 § 14 anv. p. KL från och med 31 december, 1999. Några regler kommer dock att kvarstå i modifierat skick. De temporära reglerna i 32 § anv. p. 14 KL trädde i kraft den 31 december 1999 och kommer att tillämpas första gången vid taxeringen år 2001. Som huvudregel skall sedan reglerna i IL börja tillämpas från taxeringen 2002.¹¹¹

Nedan redogörs kort för de stoppregler som skall gälla för fåmansägda handelsbolag under taxeringsåret 2000.

I 32 § anv. p. 14 4 st anges en regel som gäller delägare eller denne närståendes utköp av fastighet eller bostadsrätt till ett pris understigande marknadsvärdet.¹¹²

Enligt 32 § anv. p. 14 5 st skall ersättning från handelsbolaget för uthyrning av lokal som företagsledare eller dennes närstående äger eller disponerar, beskattas i inkomstslaget tjänst.

Immateriella rättigheter som delägare eller delägare närstående avyttrar och som skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet om delägaren eller dennes närstående själva dri-

¹⁰⁸ Prop. 1999/2000:15 s. 44.

¹⁰⁹ Tidigare omfattades handelsbolag av den allmänna fåmansföretagsdefinitionen men efter kritik ändrades detta.

¹¹⁰ Detta har diskuterats av bl.a. Tjernberg. 1998. s. 20 f. samt Tjernberg. 2000. s. 179 ff.

¹¹¹ Vissa undantag ges i promulgationslagen. Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

¹¹² Motivet till denna reglering är kortfattat att uttagsbeskattning endast kan ske om intäkten skulle ha beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet. Om fastighet eller bostadsrätt som inte är omsättningstillgång tas ur verksamheten genom underprisförsäljning till delägare i handelsbolag, skulle motsvarande försäljning till marknadspris inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utan i kapital. Vid underprisförsäljning av annan egendom kan däremot uttagsbeskattning ske. För att inte oskäligen fördelar skall kunna uppnås med en transaktion av den typen infördes regeln i 4 st, där skillnaden mellan marknadsvärdet och köpeskillingen beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst.

vit den verksamhet som fåmanshandelsbolaget driver, skall beskattas i tjänst enligt 21 § anv. p. 2 KL.

Ytterligare regler i frågor som rör avsättningar till personalstiftelser samt personalavveckling finns men behandlas inte vidare.

Den nya lagstiftningen innebär att reglerna om uthyrning av lokal, immateriella rättigheter och avsättningar till personalstiftelse slopas. Stoppregelutredningen fann att regeln om utköp av fastighet eller bostadsrätt hade ett berättigande men föreslog istället en ny generell regel där särskild uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital skulle ske med 90 % av marknadsmässig vinst för fysiska personer.¹¹³ Regeln gäller för de fall när underprisöverlåtelse skett från svenskt handelsbolag till delägare eller delägare närstående och fastigheten eller bostadsrätten blir eller kan antas bli privatbostad. Även tomtmark kan omfattas. Temporärt återfinns reglerna i 25 § 10 a mom. samt 26 § 9 a mom. och i IL finns de i 45:30 samt 46:15.

5.3.4 Förbjudna lån

Om aktiebolag lämnat förbjudet lån¹¹⁴ skall låntagaren beskattas för lånet i inkomstslaget tjänst enligt bestämmelsen i 32 § anv. p. 15 KL. För det fall att lånet lämnats till ett handelsbolag som omfattas av låneförbudet har det varit oklart i vilken mån delägarna i handelsbolaget skulle kunna beskattas för lånet eftersom ordalydelsen ger vid handen att delägaren skall beskattas i inkomstslaget tjänst.¹¹⁵ I syfte att undanröja oklarheten har nya regler införts som innebär att en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag som är låntagare skall beskattas i inkomstslaget tjänst.¹¹⁶ För juridisk person som är delägare gäller motsvarande men beskattning skall istället ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Reglerna återfinns temporärt i 32 § anv. p. 15 2 st KL samt 2 § 17 mom 2 st SIL. I inkomstskattelagen återfinns bestämmelsen i 11:45 IL vad avser fysisk person och i 15:3 IL vad avser juridisk person. Kopplingen mellan det civilrättsliga och skattemässiga låneförbudet behålls.

5.3.5 Familjebeskattning i fåmanshandelsbolag

Familjen är ju i de flesta sammanhang att betrakta som en ekonomisk intresseenhet och reglerna om familjebeskattning i fåmansägda handelsbolag berättigas av att det annars skulle finnas mycket goda incitament för skatteplanering med syfte att helt eller delvis utjämna progressionseffekterna. Detta kan göras genom att t.ex. betala överersättningar till anställda familjemedlemmar.

Man kan med tanke på de civilrättsliga reglerna om inkomstfördelning samt vad som fastslogs i RÅ 1968 Fi 945, där ett positivt resultat vändes till förlust genom avdrag för ersättning för delägars arbetsprestation, tänka sig situationer där ett nystartat handelsbolag skulle kunna missbrukas för att uppnå avsevärda skattefördelar. I en situation där en oskäligt hög

¹¹³ Prop. 1999/2000:15 s. 132 ff.

¹¹⁴ Angående definitionen av förbjudet lån se Aktiebolagslag (1975:1385) 12 kap. 7 §.

¹¹⁵ Se bl.a. Svensson och Tjernberg. 1994. s. 196.

¹¹⁶ Prop. 1999/2000:15 s.137 ff.

ersättning betalas för familjemedlems arbete och detta ledde till ett negativt resultat för bolaget som sedan påfördes företagsledaren och tillika delägaren, skulle detta underskott kunna leda till ett avdragsgillt underskott för denne. Eftersom rörelsen är nystartad skulle det finnas möjlighet att kvitta detta konstruerade underskott mot inkomst av tjänst hos delägaren enligt 46 § 1 mom. KL (62:2-4 IL). I det fall företagsledaren betalar hög marginalskatt och kan tillgodogöra sig förlustavdrag samtidigt som en lågbeskattad familjemedlem beskattas för arvodet, är fördelarna med ett sådant upplägg uppenbara.

I 32 § anv. p. 13 (60:12-14 IL) finns regler som syftar till att delägare i fåmansägda handelsbolag inte skall kunna uppnå progressionsfördelar genom att inkomster fördelas från handelsbolaget till medhjälpande eller delägande make eller barn. Som generell utgångspunkt gäller att fåmansägt handelsbolag föreligger och att make eller förälder är att anse som företagsledare.

Lön eller annan ersättning för arbete från handelsbolaget till den make som inte anses vara företagsledande, d.v.s. medhjälpande make, skall beskattas hos denne endast upp till den nivå som får anses som marknadsmässig för utfört arbete. Den ersättning som överskrider denna nivå skall istället beskattas hos företagsledaren. Vad som är marknadsmässig ersättning bedöms med hänsyn till faktorer som utbildning, arbetsuppgifter i företaget och andra omständigheter.¹¹⁷

Om make är delägare i handelsbolaget gäller samma regler som ovan för ersättning för arbete. Vad gäller ränta på insatt kapital begränsas ersättningen till skäligt belopp. Det som överstiger skälig ersättning skall beskattas hos företagsledande make. Skälig ersättning skall enligt RSV uppskattas till statslåneräntan vid utgången av november året för beskattningsåret med tillägg av fem procent.¹¹⁸

Om båda makarna anses vara företagsledare gäller inte regeln och resultatet kan i princip fördelas fritt. Det ligger således i sakens natur att det ur makarnas synvinkel är intressant att båda blir betraktade som företagsledare. Regeringsrätten har prövat sådana gränsdragningsfrågor vid några tillfällen¹¹⁹ och det har ansetts att höga krav ställs på jämbördigheten i makarnas ställning.¹²⁰ Förutom det numera kodifierade kravet på delägande torde krävas att jämbördighet vad avser inflytande, ansvar, kunnande och arbetsinsatser. Om båda makarna anses som företagsledare har visat att det under vissa förutsättningar finns möjlighet att underkänna fördelningsavtalet.¹²¹

Vidare skall ersättning för arbete till barn till företagsledaren eller till dennes make, såtillvida barnen är under 16 år, beskattas hos den av makarna som har den största inkomsten från bolaget, eller om makarna har samma inkomst, hos den äldste maken. Om barnen fyllt 16 år gäller motsvarande regel till den del som ersättningen överskrider marknadsmässig ersättning.

Skulle barn vara delägare i det fåmansägda handelsbolaget, i vilket barns förälder eller förälders make är företagsledare, gäller att sådan ersättning som anses skälig för den kapitalinsats som gjorts i bolaget skall beskattas hos det delägande barnet. Överstigande kapitalersättning skall, i det fall båda makarna i familjen har inkomst från bolaget, beskattas hos den av makarna som har högst inkomst från bolaget. I annat fall beskattas överskjutande del hos företagsledaren. Detta innebär att ett avtal om vinstfördelning som leder till att barnen tillförs en högre vinstandel än vad som anses vara skälig avkastning på deras kapitalandelar inte accepteras.

¹¹⁷ Tjernberg. 1998. s. 41.

¹¹⁸ RSV S 1999:21.

¹¹⁹ RÅ 1980 1:80, RÅ 1987 ref 113, RÅ 1983 1:69.

¹²⁰ Lodin. 1997. s. 463.

¹²¹ Jfr RÅ 1995 not 95 som behandlas längre fram i kapitel 6.

Innan skattereformen prövades frågan om beskattning av barnens fördelade resultat i några mål.¹²² Regeringsrätten fann härvidlag att den dåvarande lagregleringen inte omfattade barnens fördelade resultat utan endast fördelning av arbetsinkomst. I och med skattereformen förtydligades 32 § anv. p. 13. för att även omfatta fördelat resultat.¹²³

5.3.5.1 Några kringgåendefall

Om fåmansägt handelsbolag inte föreligger gäller inte reglerna. Som tidigare berörts är det enligt den nya lagstiftningen fyra delägare eller färre som konstituerar fåmansägda handelsbolag och reglerna om delägarkrets gör att en familj anses som en delägare. För att kringgå reglerna skulle således krävas att det förutom familjemedlemmarna fanns minst fyra delägare som inte betraktades som närstående till familjen eller varandra. Dessa farhågor kom till uttryck vid stoppregelutredningens arbete och man hänvisade bl.a. till att risken för skattebortfall p.g.a. sådana upplägg torde vara liten och att de associations- och civilrättsliga aspekterna i flertalet fall borde ha den avgörande betydelsen för bolagskonstruktioner.¹²⁴ Den äldre praxis som utvecklades på 50- och 60-talet angående familjerättsliga bolagskonstruktioner kan ha betydelse vid kringgåendefall av den typen.¹²⁵ Intressant är att det under 50-talet, i anknytning till omnämnda praxis, uppkom lagförslag som mycket liknande nuvarande regler om familjebeskattnings i fåmansägda handelsbolag.¹²⁶ Lagstiftning kom dock inte till stånd den gången.

Lagregleringen angående ersättningar i familjeägda fåmanshandelsbolag omfattar i princip även den situation när barnen är delägare och föräldrarna endast är anställda utan att själva äga andelar. För att en sådan situation skall täckas av lagregeln krävs dock att åtminstone en förälder anses vara företagsledare. Som tidigare nämnts konstitueras företagsledare av ett väsentligt inflytande i bolaget. Inflytandet skall bero på andelsinnehav och ställning i bolaget.

Eftersom närståendes andelsinnehav medräknas uppfylls andelskriteriet genom barnens andelsinnehav och den anställde föräldern kan därför i det avseendet anses som företagsledare utan att själv äga andelar i bolaget.

Vad avser föräldrarnas ställning i bolaget är läget dock inte lika klart. I propositionen till den ursprungliga laglydelsen uttrycks att andelsinnehav inom familjen som innebär väsentligt inflytande inte behöver leda till att varje familjemedlem skall anses som företagsledare.¹²⁷ RSV menar i sin rekommendation att *”Normalt bör endast sådan familjemedlem, som genom sina arbetsuppgifter, sin utbildning eller liknande förhållanden har en inflytelserik ställning räknas som företagsledare. Enbart det förhållandet att en familjemedlem är anställd eller innehar styrelseuppdrag i fåmansföretaget utgör därför inte tillräcklig grund för att vederbörande också ska anses som företagsledare.”*¹²⁸ Vidare bör det tidigare omnämnda förarbetsuttalandet angående väsentligt inflytande över företagets löpande förvaltning tillmätas betydelse i sammanhanget.¹²⁹

Sammantaget bör detta leda till att den anställde föräldern inte med nödvändighet skall anses som företagsledare i ovan nämnda bolagskonstruktion. Vanligtvis ligger det säkert närmast till hands att föräldrarna per definition är de som innehar företagsledande ställning men så

¹²² RÅ 1983 ref 1:18 samt RÅ 1986 ref 111.

¹²³ Prop. 1989/90:110 s. 603 f.

¹²⁴ Prop. 1999/2000:15 s. 40.

¹²⁵ Denna praxis behandlas översiktligt i avsnitt 6.2.

¹²⁶ Skatteflyktskommitténs promemoria 24/3 1956.

¹²⁷ Prop. 1975/76:79 s. 73.

¹²⁸ RSV S 1999:21 s.6.

¹²⁹ Prop. 1999/2000:15 s. 44. Se avsnitt 5.3.2.3.

behöver det inte vara. Istället kan det vara barnen eller någon utomstående som per definition innehar det väsentliga inflytandet och leder företaget. Effekten av detta blir att lagregelns lydelse inte omfattar situationen eftersom den tar sikte på det förhållandet att det är någon av föräldrarna som är företagsledare i bolaget. I det fallet skall i princip den civilrättsliga resultat- och inkomstfördelningen styra beskattningsutfallet.

Barnen skulle då i egenskap av delägare kunna tillföras vinstmedel som emanerar från föräldrarnas arbetsinsats efter att föräldrarna tillgodofört sig önskvärd lön. Oavsett om barnen är myndiga kan det ofta föreligga incitament inom familjer att överföra medel till nästa generation.¹³⁰ Även progressionsdämpande effekter kan som nämnts uppnås inom familjen. Det bör påpekas att situationen knappast är vanligt förekommande då det normalt sett är föräldrarna som leder familjeföretag eller åtminstone innehar en sådan ställning att de anses vara företagsledare.

Hur domstolarna skulle ställa sig till den här typen av upplägg torde vara oklart. Ur legitetssynpunkt kan det ifrågasättas om det för närvarande existerar någon framkomlig väg. Det är sannolikt så att situationer av den här typen avgörs av hur långt begreppet företagsledare kan tänjas vid rättstillämparens tolkning. Vidare är det inte troligt att själva inkomstfördelningen kan angripas enligt principen om obehörig överföring av vinstmedel då föräldrarna inte är delägare. En sådan tolkning skulle närma sig ett analogislut.

Ytterligare en aspekt av familjebolagskonstruktioner är vad som händer vid överlåtelse av bolagsandel till barn under räkenskapsåret för att minska progressionen. I detta fall blir barnet skattskyldig för årets resultat enligt Capinovamålet¹³¹ och de speciella reglerna om överlåtelse av handelsbolagsandel i vissa fall är inte tillämplig.¹³²

Sammanfattningsvis leder reglerna om familjemedlemmar i fåmansägt handelsbolag till avsteg från de allmänna fördelningsreglerna genom att hindra vissa typer av inkomstfördelning. Lagstiftaren har med reglerna uttryckligen försökt hindra en otillbörlig utjämning av skattepliktig inkomst inom familjesammanhang.

Reglerna behålls i stort sett oförändrade efter stoppregelutredningen och införandet av IL. I IL återfinns de i 12-14 § § i kapitel 60, som berör familjebesättning.

Tilläggas kan att vissa fördelningsavtal mellan delägare inom familjen även i senare praxis underkänts vid den skatterättsliga bedömningen.¹³³

5.4 Överlåtelselagen

5.4.1 Bakgrund

Som tidigare konstaterats är handelsbolag inte föremål för reglerna i 3 § 12 mom SIL. Handelsbolagsbesättning sker ju på delägarnivå och därför förelåg inte samma skatteplaneringsincitament avseende t.ex. utdelning som för fåmansägda aktiebolag.

¹³⁰ För att illustrera detta kan nämnas att gällande gåvobesättning främst syftar till att hindra undandragande av arvs-skatt.

¹³¹ RÅ 1994 ref 52 II.

¹³² Se avsnitt 5.4

¹³³ Jfr t.ex. RÅ 1995 not 95. Behandlas i kapitel 6.

Under början av 90-talet uppmärksammade dock lagstiftaren att handelsbolagsformen användes för skatteplanering genom att skattskyldiga under beskattningsåret kunde sälja sin andel av ett handelsbolag, innehållande obeskattade vinstmedel som upparbetats under årets gång. Den realisationsvinst som då uppkom beskattades lågt i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget aktiv näringsverksamhet. Särskilt om köparen var en juridisk person kunde den upparbetade vinsten sedan tas upp till beskattning hos denne på ett sätt som i slutändan innebar ett undandragande av skattemedel till staten. Skattskyldig fysisk person omvandlade förvärvsinkomster till kapitalinkomster och vinsten i handelsbolaget kvittades mot förluster i aktiebolag.

För att hindra detta tillkom 1992 lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst av handelsbolag i vissa fall,¹³⁴ hädanefter kallad överlåtelselagen.¹³⁵ Enligt denna skall, under vissa förutsättningar, överlåtaren till beskattning i aktiv näringsverksamhet ta upp ett belopp motsvarande den realisationsvinst som uppstått i och med överlåtelsen. En kompletteringsregel ger möjlighet till undantag.

Reglerna om överlåtelse av handelsbolagsandel med obeskattade vinstmedel är av komplicerad natur och har fått utstå en hel del kritik.¹³⁶ I de följande avsnitten skall förhållandevis kort beskrivas lagens tillämplighet samt de konsekvenser som överlåtelselagen kan ha för resultatfördelningen och delägarbeskattningen.

5.4.2 Huvudregeln enligt överlåtelselagen

Lagen är tillämplig i de fall där samtliga följande rekvisit är uppfyllda:

- Det skall gälla en onerös överlåtelse,
- Överlåtaren skall vara en fysisk person eller ett dödsbo,
- Förvärvaren skall vara annan än en fysisk person eller ett dödsbo,
- Verksamheten i bolaget under verksamhetsåret skall avse aktiv näringsverksamhet.

I typfallet rör det sig om en fysisk delägare som genom eget arbete i handelsbolaget arbetat upp vinstmedel som hänför sig till hans arbetsprestation under räkenskapsåret. Sedan sker en överlåtelse till ett aktiebolag som delägaren själv äger. När andelen är överförd tillgodogör sig aktiebolaget vinstmedlen och handelsbolaget likvideras eller säljs för ett symboliskt belopp med följd att en realisationsförlust uppstår. Aktiebolagets ingångsvärde på handelsbolaget justeras nämligen med hänsyn till köpeskilling, skattepliktig inkomst och uttag, vilket i detta fall bör leda till förlust. Beskattning av årets vinst sker sedan i aktiebolaget med ett större eller mindre belopp beroende på justerat ingångsvärde (JIV). Vanligtvis kan beskattningen av handelsbolagets vinst för aktiebolaget minskas kraftigt, eller rent av elimineras med realisations-

¹³⁴ Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

¹³⁵ Lagen har bl.a. behandlats av Mattsson, 1993, s. 2 ff.

¹³⁶ Bergström och Norberg, 1993, s. 470 ff.

förlusten. Den fysiska personen beskattas med låg skatt i inkomstslaget kapital för sin realisationsvinst.

Följden av att ett skatteupplägg av denna typ omfattas av överlåtelselagen, blir att överlåtaren skall beskattas för hela realisationsvinsten i inkomstslaget aktiv näringsverksamhet istället för i inkomstslaget kapital. Lagstiftaren har därigenom avsett att stoppa möjligheten till skatteplanering av förevarande typ.

Regeln täcker dock inte endast in de rena skatteuppläggen utan även de fall där ingen avancerad skatteplanering föregått transaktionen.¹³⁷ Detta kan ha till följd att vissa skattskyldiga drabbas onödigt hårt av denna specialregel som inte varit avsedd för mer normala överlåtelser. Bestämmelsen tar ingen hänsyn till att realisationsvinsten kan bestå av andra värden än det som överlåtaren skulle ha beskattats för i inkomstslaget näringsverksamhet om han behållit andelen.

Exempelvis kan en person som drivit ett mindre tjänsteföretag under många års tid, vilja dra sig tillbaka och sälja sin andel av företaget till ett aktiebolag. Företaget har ett stort och troget kundunderlag samt ett väl inarbetat varumärke, och andelen kan p.g.a. detta säljas med god förtjänst. Den realisationsvinst som uppkommer har inte så mycket med personens aktiva arbete i företaget under året att göra som med den goodwill som arbetats upp under lång tid. Ändå kan överlåtelselagen i detta och i liknande fall leda till att hela realisationsvinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med tillkommande egenavgifter, vilket är jämförelsevis mycket ogynnsamt för den skattskyldige. Liknande exempel kan tänkas vad avser handelsbolag som innehar t.ex. icke förvärvade patent av betydande värde.

Den gemensamma nämnaren för de fall där huvudregeln slår oskäligt hårt är de fall där andelens värde har ingen eller liten korrelation till bolagets resultaträkning för beskattningsåret och när det justerade ingångsvärdet för överlåtaren av olika skäl inte påverkats av värdestegringar på bolagets tillgångar. Skulle t.ex. delägarna i ett bolag skjuta till kapital för att bolaget skall investera i en tillgång, ökar detta värdet på andelarna men det justerade ingångsvärdet ökar samtidigt. Således ökar inte heller realisationsvinsten. Värdet av ett icke förvärvat patent eller goodwill påverkar inte resultaträkningen och knappast heller JIV i någon större utsträckning. Dessa dolda värden i bolaget kommer fram som realisationsvinst vid andelsöverlåtelse.

5.4.3 Kompletteringsregeln

Enligt kompletteringsregeln i 3 § kan överlåtaren i vissa fall istället ta upp de inkomster som är hänförliga till aktiv näringsverksamhet under tiden innan överlåtelsen eller tillträdesdagen till beskattning i näringsverksamhet. Resterande belopp beskattas så som realisationsvinst i inkomstslaget kapital. För att detta skall vara möjligt krävs i lagen att särskilt bokslut upprättas där det framgår vilket resultat som föreligger för tiden fram till överlåtelsedagen eller tillträdesdagen.

Huvudregeln i lagen utgår från den situation att överlåtaren och förvärvaren av andelen inte sinsemellan gör upp om fördelningen. Avsikten med kompletteringsregeln är att överlåtare och förvärvare på ett materiellt riktigt sätt fördelar det skattemässiga resultatet mellan sig. Detta resultat är det som de ursprungliga delägarna i bolaget sinsemellan fördelat. Det särskilda

¹³⁷ Mattsson menar dock att lagen utformats snävt för att endast omfatta rena skatteplaneringssituationer, en ståndpunkt som jag ifrågasätter. Mattsson. 1994. s. 107.

bokslutet torde också utvisa och särskilja det resultat som skall hänföras till överlåtarens aktiva näringsverksamhet.

Ett av huvudskälen till denna regel vid tillkomsten av lagen var att det då kunde föreligga flera förvärvskällor i handelsbolag. Det ansågs oskäligt att inkomster hänförliga till passiv förvärvskälla skulle omfattas av huvudregeln i sådana fall.¹³⁸ Numera föreligger oftast endast en förvärvskälla i handelsbolag och frågan om verksamheten skall hänföras till passiv eller aktiv näringsverksamhet bedöms utifrån de förhållanden som rått i bolaget innan överlåtelsen.¹³⁹ Kompletteringsregeln är dock nödvändig av andra skäl.

Ovan beskrevs tidigare en situation när skattskyldiga kan drabbas obefogat hårt av huvudregeln. När realisationsvinsten delvis hänför sig till annat än den skattskyldiges arbete under räkenskapsåret har kompletteringsregeln därför en funktion att fylla. För att anknyta till exemplet ovan skulle den del av realisationsvinsten som hänför sig till goodwill i företaget inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utan i kapital, i det fall kompletteringsregeln tillämpas.

Om realisationsvinsten delvis grundar sig på andra delägares fortsatta arbete i bolaget kan ogynnsamma beskattningssituationer uppstå. Om en delägare säljer sin andel i ett lönsamt bolag där övriga delägares arbetsinsatser spelar avgörande roll för det framtida resultat som skall fördelas kan andelens värde mycket väl vara hög beroende på att förvärvaren förväntar sig ett bra resultat. Förvärvaren betalar således ett högre pris på andelen för att erhålla option på kommande vinster. Det är här frågan om samma principer som driver upp marknadsvärdet på aktier i företag som förväntas gå mycket bra. Om överlåtelselagens huvudregel blir tillämplig beskattas detta mervärde hos överlåtaren i inkomstslaget näringsverksamhet trots att det inte helt är att hänföra till dennes aktiva näringsverksamhet under den tid av räkenskapsåret som han varit delägare. Ett sådant utfall faller inte heller inom ramen för lagens syfte.

Det resultat som skall fördelas mellan förvärvare och överlåtare bygger på den fördelning som delägarna i bolaget kommit överens om. Avtalsfrihet råder för delägarna och därför finns inget som hindrar att den resultatfördelning som ligger till grund för fördelningen mellan överlåtare och förvärvare senare ändras. En fördelning i samband med ordinarie bokslut som avviker från den fördelningsgrund varpå det särskilda bokslutet bygger på torde dock inte accepteras utan vidare.

5.4.4 Svårigheter vid tillämpning av kompletteringsregeln

Det har framförts farhågor om att kompletteringsregeln skulle bli svår att tillämpa. Problemet ligger i det bokslut som enligt lagen skall upprättas för att kunna särskilja överlåtarens upparbetade vinstmedel. Bergström och Norberg framför omfattande exempel där de visar på olika svårigheter som kan uppkomma vid tillämpning.¹⁴⁰ Med hänvisning till det tidigare nämnda Capinovamålet innebär en försäljning under löpande räkenskapsår att förvärvaren som regel beskattas för hela årets vinst, men även att regeringsrätten tycks kunna acceptera ett särskilt bokslut under räkenskapsåret. Efter Capinovamålet har en del av den osäkerhet som rått angå-

¹³⁸ Bergström och Norberg. 1993. s. 471.

¹³⁹ Självständig verksamhet i utlandet räknas som en förvärvskälla. 18 § 4 st KL.

¹⁴⁰ Bergström och Norberg. 1993. s. 470 ff.

ende domstolarnas inställning till inkomstfördelning mellan överlåtare och förvärvare undanröjts.

Oklarheter kvarstår dock vad avser utformningen på det särskilda bokslutet. Lagtexten ger vid handen att bokslutet skall upprättas som om handelsbolagets beskattningsår avslutats och att bokslutet och sådana uppgifter till ledning för taxering som avses i 2 kap. 19 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter¹⁴¹ skall ha godkänts skriftligen av förvärvaren. Lagtexten kompletteras av uttalanden i förarbetena.¹⁴² God redovisningssed skall tillämpas och bokslutsdispositioner får företas. Bergström och Norberg menar att denna reglering är alltför knapphändig för att leda till ett tillfredsställande resultat.¹⁴³ Kontinuitet mellan överlåtarens och förvärvarens beskattning föreligger i och med att det belopp som överlåtaren skall beskattas för avräknas vid förvärvarens beskattning. Detta leder till att ju större bokslutsdispositioner som påverkar överlåtarens beskattningsbara resultat desto mer kommer förvärvaren att beskattas för. Det finns därför möjlighet att utnyttja kompletteringsregeln för att delvis förskjuta beskattningen till den juridiska personen som förvärvar andelen.¹⁴⁴ Bergströms och Norbergs exempel omfattar visserligen det numera slopade SURV-systemet, men exemplet äger dock fortfarande relevans om det i bolaget finns större poster bestående av lager och icke avskrivna inventarier.

5.4.5 Kringgåendefall

Lagen reglerar även en mängd särskilda situationer som skulle kunna utnyttjas för att komma förbi lagens syfte. Utan att granska kringgåendefallen djupare skall dessa kort beskrivas.

Närstående som varit aktivt verksam i bolaget antingen som delägare eller anställd leder till att en icke aktiv överlåtare omfattas av aktivitetskravet.¹⁴⁵

Indirekt verksamhet genom att handelsbolaget äger juridisk person i vilken överlåtaren eller överlåtaren närstående varit verksamma innebär att aktivitetskravet anses uppfyllt.

Eventuell tilläggsköpeskilling skall också omfattas av huvudregeln och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Om överlåtelsen har föregåtts av överlåtelse från fysiska personer under räkenskapsåret skall tidigare realisationsvinster läggas till det belopp som skall beskattas i näringsverksamhet. Annars skulle realisationsvinsten vid försäljning till juridisk person kunna elimineras genom att anskaffningsvärdet vid den sista överlåtelsen var det samma som köpeskillingen.

Kompletteringsregeln kan inte tillämpas om överlåtaren eller denne närstående varit verksam i bolaget efter överlåtelsen, eller om handelsbolaget indirekt eller direkt äger andelar som, om de ägts av överlåtaren, skulle ha varit kvalificerade andelar.

5.4.6 Överlåtelselagen i IL

¹⁴¹ Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

¹⁴² Prop. 1992/93:151.

¹⁴³ Bergström och Norberg. 1993. s. 483.

¹⁴⁴ A.a. s. 480 f.

¹⁴⁵ Närståendebegreppet har samma innebörd som vid fåmansföretagsreglerna enligt 4 §.

I samband med införandet av IL har överlåtelselagen upphävts och reglerna återfinns i 51 kapitlet IL. Förutom språkliga förändringar och förtydliganden är lagens innebörd i stort sett oförändrad.¹⁴⁶

För att reglerna skall vara tillämpliga skall förvärvaren inte vara en obegränsat skattskyldig fysisk person. I förtydligande syfte har även tillkommit att den överlåtna andelen skall vara kapitaltillgång hos överlåtaren. Vidare har kompletteringsregeln även förtydligats vad avser kapitalvinster eller kapitalförluster¹⁴⁷ vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter.

5.5 Sammanfattning

5.5.1 Kommanditbolagsdelägare

Genom reglerna för kommanditdelägare och delägare med begränsat ansvar gentemot övriga delägare föreligger en klar begränsning vad avser delägarnas rätt att avtala om fördelning av det skattemässiga resultatet. Underskott får endast utnyttjas till den del de motsvaras av inbetald eller avtalad insats, alternativt det obligationsrättsliga ansvarsbelopp delägarna avtalat om. Överskjutande överskott får rullas framåt i tiden i en särskild fälla.

5.5.2 Fämansägda handelsbolag

Sammanfattningsvis innebär fämansreglerna dels att stoppreglerna resulterar i att vissa transaktioner med handelsbolaget ger upphov till beskattning hos delägarna utöver övrig inkomstfördelning. Från och med taxeringsåret 2001 tillämpas inte stoppreglerna längre.

Reglerna om underprisöverlåtelse av fastighet och bostadsrätt kvarstår dock som en generell regel genom uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital.

Fämansägda handelsbolag inom kärnfamiljen omfattas av särskilda regler som kraftigt begränsar rätten till inbördes fördelning. Vissa oklarheter föreligger dock vad avser t.ex. det fall där barn är delägare och föräldrarna anställda utan att anses som företagsledare.

5.5.3 Överlåtelselagen

Sammanfattningsvis leder huvudregeln i överlåtelselagen till att överlåtaren av en handelsbolagsandel under vissa förutsättningar beskattas för realisationsvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Förvärvaren beskattas för hela räkenskapsårets resultat.

Under förutsättning att förvärvare och överlåtare kommer överens om fördelningen av årets resultat genom ett särskilt upprättat bokslut kan överlåtaren beskattas i inkomstslaget

¹⁴⁶ Förändringarna behandlas i Prop.1999/2000:2 s. 600 ff.

¹⁴⁷ Motsvaras av begreppen realisationsvinst och realisationsförlust.

näringsverksamhet för sin del av resultatet fram till överlåtelse- eller tillträdestidpunkten. Realisationsvinsten för andelsöverlåtelsen beskattas på normalt sätt i inkomstslaget kapital. Förvärvaren beskattas för sin del av hela räkenskapsårets resultat med avdrag för den del som överlåtaren beskattats för.

Huvudregeln är ett trubbigt verktyg då situationer som uppenbart faller utanför lagen syfte kan leda till att skattskyldiga drabbas av mycket ogynnsam beskattning. Det torde vara svårt att inkomma med ett särskilt bokslut i efterhand vilket ställer höga krav på att delägare håller sig väl informerade om överlåtelsesreglerna vid förestående överlåtelse. Kompletteringsregelns tillämplighet är behäftad med oklarheter och kan dessutom utnyttjas för att delvis kringgå lagens syfte.

6 Rättsutvecklingen i praxis

6.1 Inledning

Hittills har framställningen till övervägande del behandlat de lagregler som rör beskattningen av resultatet i handelsbolag. De civilrättsliga regler som ligger till grund för resultatfördelningen och den viktiga kopplingen mellan civilrätt och beskattning har behandlats, liksom de skattemässiga huvudreglerna och förekommande lagstadgade avsteg från dessa. Vissa rättsfall har översiktligt berörts i den löpande texten när sammanhanget krävt det. Då bestämmelserna på området är tämligen vagt formulerade har ett flertal rättsfall uppkommit där regeringsrätten kommit att pröva frågor avseende resultatfördelningen.

I slutet av 1940-talet uppmärksammades att handelsbolag systematiskt användes för att erhålla obehöriga skatteförmåner och en anseelig mängd rättsfall började därför uppkomma på 1950-talet. De flesta av dessa rörde fall där handelsbolag utnyttjats för att uppnå skattemässiga fördelar i familjesammanhang. Denna till viss del överspelade problematik kommer översiktligt att behandlas inledningsvis i avsnitt 6.2.

Vidare skall den praxis rörande vissa speciella frågor med anknytning till resultatfördelningen behandlas i avsnitt 6.3. Dessa mål gäller skattemässigt avdrag för arvode, beskattning av del av resultat som inte kommit alla delägare tillgodo samt frågan om skattemässig fördelning som inte följer civilrättslig fördelning.

Avslutningsvis behandlas de mål som direkt behandlat frågan om resultatfördelningen. På senare tid har det uppkommit flera fall där frågan varit uppe till prövning vilket visar att frågan fortfarande är aktuell. Därför skall de mål där domstolarna har haft att pröva avtalad resultatfördelningen behandlas och analyseras i avsnitt 6.4-6.5. Den mest intressanta frågan är i vilka fall är det aktuellt att underkänna en resultatfördelning och vilka omständigheter som är relevanta vid domstolarnas bedömning. Vilka slutsatser kan urskiljas i den utbildade praxisen? Kan dessa faktorer sammantaget bilda stadgad praxis på området?

6.2 Äldre praxis vid familjerättsliga bolagskonstruktioner

Som nämnts uppkom på 1950-talet en mängd rättsfall där handelsbolag använts för att uppnå skatteförmåner. Vanligtvis handlade det om att bolagen användes för att föra över medel till nära anhöriga fysiska personer i den skattskyldiges hushåll. I dessa fall bildade ofta familjefadern handelsbolag med sina barn för att genom avtal om vinstfördelning till förmån för barnen avdragsgillt kunna överföra vinstmedel till dessa. Om dessa medel uppkommit p.g.a. t.ex. faderns arbetsinsats borde de egentligen ha beskattats hos denne och således förelåg en s.k. obehörig skatteförmån. Problematiken har behandlats utförligt i en av Sandström skriven artikel i

skattenytt 1970.¹⁴⁸ Sandström hävdar att incitamentet till dessa konstruktioner uppkom beroende på ökat skattetryck och slopade s.k. barnavdrag i slutet av 1940-talet.¹⁴⁹

Vid domstolarnas behandling av dessa fall underkändes till en början själva bolagskonstruktionen.¹⁵⁰ Efter att ett lagförslag från Skatteflyktskommittén med liknande innebörd som den i dag gällande 32 § anv. p. 13 (60:12-14 IL) inte kommit till stånd,¹⁵¹ ändrades regeringsrättens angreppssätt. Istället för att underkänna bolagsbildningarna angreps resultatfördelningen på ett sätt som anknöt till skatteflyktskommitténs lagförslag. Under vissa förutsättningar underkändes härvidlag den resultatfördelning som gjorts.

Då de familjerättsliga bolagskonstruktionerna som omfattar make eller barn numera lagregleras genom reglerna om fåmanshandelsbolag har många av rättsfallen på området förlorat sin betydelse. I de fall där ett handelsbolag faller utanför fåmansföretagsdefinitionen, eller där bolagskonstruktionerna omfattar andra närstående än barn och make kan det dock finnas anledning att beakta den äldre praxis som uppkommit.¹⁵²

Sandström sammanställer i sin artikel vissa förutsättningar för att resultatfördelningen skall frångås.¹⁵³ Artikeln är dock gammal och några långtgående slutsatser för dagens rättsläge kan inte utan vidare göras. Intressanta aspekter som lyfts fram är emellertid att det alltid rört sig om bolagskonstruktioner där en delägare med bestämmande inflytande gynnat någon eller några i sin omedelbara ekonomiska intressesfär, och gynnandet har inneburit någon form av obehörig skatteförmån.

Eftersom de familjerättsliga bolagskonstruktionerna var de övervägande i den praxis som förelåg vid tidpunkten för Sandströms artikel, och nuvarande förhållanden i hög grad avviker från de som rådde då, berörs området inte mer. Ett mål som Sandström berör i sin artikel och som refererats flitigt i senare praxis är RÅ 1957 Fi 2409 och detta mål rörde den situationen att den som gynnats av fördelningen varit en juridisk person med nära anknytning till den andra delägaren. Betydelsen av detta mål tycks äga stor betydelse än idag och kommer därför att redogöras för nedan i avsnitt 6.4.1.

6.3 Praxis med anknytning till resultatfördelningen

6.3.1 RÅ 1963 Fi 443

En av fyra delägare i handelsbolaget Presso Mekaniska, Henrik Ahlgren & Co (hädanefter bolaget) undanhöll obehörigen, genom felaktig bokföring medel från bolaget och de övriga delägarna under flera års tid. När taxeringsrevision ledde till att delägarna skulle eftertaxeras för sina inkomster från bolaget, inräknades så som skattepliktig nettointäkt även den summa som förskingrats. Med andra ord skulle alla delägarna beskattas för sina andelar av det belopp som en av delägarna ensam förskingrat. Det ansågs att motsvarande icke nedskrivningsbar fordran

¹⁴⁸ Sandström, K.G.A. 1970. s. 369 ff.

¹⁴⁹ A.a. s. 374.

¹⁵⁰ Jfr avsnitt 3.2.5.

¹⁵¹ Skatteflyktskommittén promemoria. 24/3 1956. Se avsnitt 5.3.5 om lagregelns närmare innebörd.

¹⁵² Jfr avsnitt 5.3.5.

¹⁵³ Sandström, K.G.A. 1970. s. 381 ff.

uppkommit för bolaget gentemot den delägare som förskingrat beloppet. Beloppet ansågs inte vara avdragsgill kostnad i bolaget och Mattsson hänvisar i sitt referat av målet till att det föreligger en icke avdragsgill kapitalförlust.¹⁵⁴ Det faktum att beloppet ej redovisats i bolagets bokföring saknade betydelse och regeringsrätten hänvisade med hänsyn till att delägarna ej tillgodogjort sig beloppet till regeln i 53 § anv. p. 9 KL (nuvarande anv. p. 10, 5:3 IL), i vilken anges att delägare är skattskyldiga oberoende av om vinsten lyfts eller hur den använts. Fördelning av det förskingrade beloppet skedde utifrån huvudtalet, d.v.s. uppdelat i fjärdedelar.

Målet är av intresse med avseende på tillämpningen av 53 § anv. p. 9 KL. samt i viss mån frågan om de då gällande reglerna om kapitalförlust, ett begrepp som numera är slopat.. Vad avser frågan om domstolens fördelning av det verkliga resultatet är målet av begränsad betydelse. Domstolen fördelar bolagets resultat inklusive det förskingrade beloppet efter huvudtalet, och ingen annan fördelningsgrund har gjorts gällande i målet. Detta blir en naturlig konsekvens av att den skattemässiga fördelningen skall bygga på den civilrättsliga och att denna, om avtal saknas, enligt den dispositiva regeln i BL skall bygga på huvudtalet. Konsekvensen av utgången i målet är dock intressant och kommenteras ytterligare nedan under 6.3.3. i samband med det snarlika målet RÅ 1988 not 384 samt i kapitel 7.

6.3.2 RÅ 1968 Fi 945

I det tidigare berörda målet RÅ 1968 Fi 945 förelåg en vinst om 10 376: - innan arvode avräknats. En av delägarna skulle enligt överenskommelse påföras ett arvode om 12000: -. Således uppkom en ett underskott om 1 624: - i rörelsen som skulle delas lika mellan de två delägarna. Taxeringsintendenten menade att avdragsgillt underskott inte kunde medges för den skattskyldige då avdrag för eget arbete i förvärvsverksamhet inte kunde ske enligt 20 § KL. Detta synsätt avvisades av regeringsrätten som istället fastslog kammarrättens dom, i vilken uttrycktes att det saknades anledning att vägra avdrag för underskott i rörelsen. Frågan utvecklades av regeringsrådet Paulsson, vilken konstaterade att regeln om förbud mot avdrag för eget arbete i 20 § KL saknar betydelse i frågor som rör beräkning av resultat i handelsbolag. Regeringsrådet hänvisade härvidlag till bestämmelsen i 32 § anv. p. 9 KL enligt vilken avlöning till delägare i handelsbolag skall hänföras till den förvärvskälla som föreligger hos bolaget.

Enligt 2:7 BL skall arvode och ränta avräknas för att fastställa resultatet i ett handelsbolag. Det civilrättsliga betraktelsesättet är således att dessa poster skall ses som kostnader vid resultatberäkningen. I förevarande mål fastslås att den skattemässiga beräkningen skall följa detta betraktelsesätt. Det finns ingen anledning att frånga det bokföringsmässiga resultatet.

Målet ger således uttryck för principen att så som huvudregel skall det skattemässiga nettoresultatet bygga på det bokföringsmässiga nettoresultatet. De justeringar som kan göras vid fastställandet av skattemässigt nettoresultat skall ha uttryckligt lagstöd, t.ex. skatteregler om icke avdragsgilla kostnader.

¹⁵⁴ Mattsson. 1974. s.166.

6.3.3 RÅ 1988 not 384

Målet rörde handelsbolaget Skånefasader L & Co och eftertaxering för inkomst 1978. I målet hade vissa intäkter inte tagits upp i bolagets bokföring. Dessa intäkter hade sannolikt endast kommit en av delägarna till godo. Frågan var om en skattskyldige delägare som inte tagit del av de undanhållna intäkterna skulle beskattas för sin del av dessa inkomster vid eftertaxering. Med hänvisning till det tidigare berörda målet RÅ 1963 Fi 443 och regeln i 53 § anv. p. 10 KL (5:3 IL) kom länsrätten fram till att den skattskyldige skulle beskattas för sin andel av bolagets resultat oberoende av hur andelen använts eller av vad som lyfts från bolaget. Regeringsrätten ändrade inte länsrättens dom och beskattning skedde efter huvudtalet. Målet fastslår därmed den princip som framkom RÅ 1963 Fi 443.

En intressant aspekt av dessa två mål är den uppenbara risk det innebär att vara delägare i handelsbolag. Inte nog med att delägarna civilrättsligt riskerar att betala för andra delägars mindre nogräknade åtaganden i bolagets namn. Delägarna riskerar att beskattas för förskingrade medel som kanske aldrig kommer dem tillgodo ut ifrån det fallet att bolaget aldrig kan inkräva sin fordran av den delägare som förskingrat medlen. En annan synpunkt på målet är att regeringsrätten strikt följer de civilrättsliga reglerna till grund för fördelning oaktat de ogynnsamma konsekvenser detta har för de skattskyldiga. Detta är intressant med tanke på att domstolen vid flera tillfällen genom sin tolkning av skatteregeln avvikit från de civilrättsliga grunderna till nackdel för de skattskyldiga.

6.4 Praxis som direkt behandlat resultatfördelningen

6.4.1 RÅ 1957 Fi 2409

Bakgrunden i målet var att makarna Myrsten tillsammans ägde 80% av Rederiaktiebolaget Gaist, hädanefter Gaist. Av övriga 20% ägde hustruns föräldrar ca 13%. Maken R. Myrsten ingick bolagsavtal med Gaist om att bedriva skeppsmäklerirörelse i handelsbolag. Enligt avtalet skulle resultatet fördelas mellan delägarna enligt överenskommelse efter räkenskapsårets utgång. Vid likvidation skulle rörelsen och bolagets samtliga tillgångar övertas av R. Myrsten. Aktiebolaget skulle helt friskrivas från ansvar för handelsbolagets skulder. Vid 1950 års taxering förelåg en vinst om 20657 :-, vilken enligt överenskommelse skulle fördelas med 19899:- till Gaist och 758:- till R. Myrsten.

Taxeringsintendenten yrkade att hela resultatet skulle påföras R. Myrsten. Skälet till detta var enligt taxeringsintendenten att bolagsavtalet inte var affärsmässigt betingat och endast tillskapats i syfte att uppnå skattemässiga fördelar.

Regeringsrätten ansåg att fördelningen var uppenbart orimlig med hänsyn till ”bolagsmännens medverkan för bolagets ändamål och vad eljest i målet förekommit”. Vidare uttalades att R. Myrsten såsom delägare i handelsbolaget, samt såsom huvudägare i Gaist tillsammans med sin hustru, ”förfogat över ett belopp som rätteligen borde ha tillkommit honom själv”. Domstolen påförde därför R. Myrsten ytterligare 10000:- såsom skälig del av handelsbolagets vinst, vilket innebar en ungefärlig likafördelning.

Enligt min mening torde regeringsrätten i sin dom, trots knappa domskäl och avsaknaden av utförligare resonemang, bl.a. ta fasta på graden av affärsmässighet¹⁵⁵ i fallet. De omständigheter som är relevanta är dels att Gaist obligationsrättsligt inte skulle ansvara för handelsbolagets skulder samt Gaists avsaknad av rättigheter vid eventuell likvidationsfördelning. Detta tillsammans med fördelningsavtalets innebörd leder till att det föreligger en påtagligt skev¹⁵⁶ fördelning till Gaists fördel. Omvänt tar R. Myrsten det fulla obligationsrättsliga ansvaret för bolagets skulder samt påförs med hänsyn till detta en oproportionellt liten andel av resultatet. Dessa omständigheter skulle i och för sig kunna vara affärsmässigt motiverade, särskilt i ett externt bolagsförhållande, d.v.s. mellan sinsemellan oberoende parter som objektivt tar tillvara sina respektive intressen, men i målet förelåg inget sådant förhållande.

Istället ligger det p.g.a. ägarrelationerna, såväl bolagsrättsligt som familjerättsligt, närmast till hands att se bolagsförhållandet så som en associationsrättslig intressegemenskap,¹⁵⁷ vars ekonomiska intressen närmast helt sammanfaller med R. Myrstens. R. Myrsten tycks närmast ha haft ett intresse av att få avdrag för ett kapitaltillskott till aktiebolaget.

Sandström ser bolagsförhållandet som en ekonomisk intresseenhet i vilken R. Myrsten så som huvudman skulle ha erhållit en obehörig skatteförmån om han skulle ha fått avdrag för kapitaltillskottet genom minskad andel av resultatet i handelsbolaget.¹⁵⁸

6.4.2 RÅ 1988 not 291

I detta av regeringsrätten avvisade förhandsbesked förelåg följande omständigheter. Sökanden Kurt L. var kommanditdelägare i Advokatfirman Kurt L Kommanditbolag. Komplementär var aktiebolaget Advokatfirman Kurt L Aktiebolag, som ägdes till 90 % av Kurt L. och till 10 % av en annan av kommanditbolaget anställd advokat. Kommanditbolaget ägdes till hälften av komplementären och kommanditdelägaren. Anställda advokater i kommanditbolaget skulle ha rätt att förvärva 10 % av aktierna i aktiebolaget av Kurt L. Det bolagsavtal angående resultatfördelningen som var föremål för ansökan om förhandsbesked stadgade att Kurt L. skulle ha rätt till en årlig fast ersättning om ca 375 000: - inklusive sociala avgifter, samt att resterande överskott skulle tillfalla aktiebolaget. Frågan var om det skattemässigt kunde godtas att detta resterande överskott i sin helhet skulle tillfalla komplementären.

RN uttalade att avtalad fördelning kunde frångås om den innebar en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna. I förevarande fall ansåg inte RN att så var fallet. Länskattemyndigheten överklagade beslutet. Regeringsrätten undanröjde RN:s förhandsbesked och avvisade Kurt L:s ansökan med hänvisning till att det inte gick att generellt besvara frågan. Domstolen ger dock uttryck för ett principiellt viktigt ställningstagande när det uttalas att ”i princip skall den faktiska inkomstfördelningen i kommanditbolaget läggas till grund för beskattningen, men denna fördelning kan frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig överföring av inkomst mellan bolagsmännen”.

Detta uttalande visar ett tydligt samband med de äldre rättsfall som låg till grund för Sandströms artikel och regeringsrätten flaggar därmed för att det finns en begränsning i vad mån

¹⁵⁵ För vidare diskussion av begreppet affärsmässighet och affärsmässiga skäl hänvisas till avsnitt 6.5.3.

¹⁵⁶ För vidare diskussion av begreppet skev fördelning hänvisas till avsnitt 6.5.2.

¹⁵⁷ För vidare diskussion av begreppen ekonomisk intresseenhet samt associationsrättslig intressegemenskap hänvisas till avsnitt 6.5.4.

¹⁵⁸ Sandström, K.G.A. 1970. s. 390.

resultatfördelningen kan godtas även om det förevarande fallet var allt för generellt för att kunna besvaras. Detta kan tolkas som att situationen som frågan beskriver mycket väl kan godtas ur skattesynpunkt likväl som den kan leda till ett underkännande av fördelningsavtalet ut i fall att vissa ytterligare förutsättningar föreligger. Vilka dessa förutsättningar kan vara framgår inte av målet.

Tilläggas kan dock, med avseende på dessa förutsättningar, att det av den ställda frågan inte framgår om fördelningen skulle komma att bli uppenbart skev samt om några betydande skatteförmåner skulle komma att uppstå. En tänkbar skattefördel skulle i detta fallet kunna vara avdrag för kapitaltillskott. Ägarkretsen är förvisso liten men inget talar för att de delägande advokaterna inte objektivt skulle tillvarata sina intressen. Det var därför inte frågan om en ekonomisk intresseenhet, men exakt hur ägarkonstellationen skulle komma att se ut och vilka relationer delägarna skulle ha framgår inte av sökandens uppgifter. Vidare skulle den gynnade delägaren vara komplementären i bolagsförhållandet vilket skulle motivera en större andel av resultatet. Enligt min mening finns det mycket som således talar för att fördelningen skulle ha godkänts om en liknande, mer specificerad fråga prövats av regeringsrätten.

6.4.3 RÅ 1988 not 553

I RÅ 1988 not 553 fastslogs att en skattemässig fördelning av resultatet som avviker från den civilrättsliga inte kan godkännas. Den skattemässiga resultatfördelningen måste med andra ord följa den civilrättsliga fördelningen. (En annan sak är om civilrättsligt avtal helt saknas, men ett avtal om skattemässig fördelning föreligger.)¹⁵⁹ Bakgrunden till målet var ett avtal i vilken en av delägarna erkändes rätten att skattemässigt utnyttja ett underskott i ett handelsbolag utan att detta hade civilrättslig motsvarighet. Regeringsrätten menade att detta endast var en åtgärd för överförande av avdragsrätten, och således inte skulle godkännas i beskattningshänseende.

Regeringsrättens bedömning i målet är enligt min mening knappast förvånande med tanke på allmänna skatterättsliga principer. Om en skattemässig resultatfördelning skulle tillåtas avvika från den civilrättsliga genom att delägarna tillämpade den typen av avtal skulle t.ex. principen om skatt efter bärkraft urholkas. Påförs de facto inte delägaren den förlust som han yrkar avdrag för minskar inte hans skatteförmåga och således borde inte heller sådant avdrag erkännas. Utgången i målet påvisar tydligt det samband som föreligger mellan civilrätt och skatterätt.

6.4.4 RÅ 1990 not 274

I detta förhandsbesked rörde frågan om kommanditdelägarna kunde fördela resultatet på följande vis. En av delägarna, modern, skulle ha 80 % och hennes tre barn dela på resterande 20 %. Det som skulle fördelas var den inkomsten som var hänförlig till dessa fyra delägare. Vardera av dessa delägare ägde knappt 1 % av bolaget totalt. Till saken hör att komplementären i kommanditbolaget var ett aktiebolag som delvis ägdes av kommanditdelägarna. Verksamheten i

¹⁵⁹ Exempel på denna situation ges i RÅ 1995 ref. 35, vilket behandlas nedan.

kommanditbolaget gick endast ut på att äga och förvalta en fastighet och att till delägarna upplåta nyttjanderätten till fastighetens lägenheter.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden godtog inte fördelningen. Motivet till detta var att en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna då skulle ske. Lokutionen följer uttalandet i det icke besvarade förhandsbeskedet i RÅ 1988 not 291 som behandlas ovan. Till skillnad från 1988 års mål motiveras dock tydligare vilka faktorer som leder till den obehöriga inkomstfördelningen. Nämnden lyfter fram sökandenas nära släktskap och frånvaron av affärsmotiverade skäl. Regeringsrätten ändrade ej nämndens beslut.

I målet görs återigen en anknytning till affärsmässigheten. Fördelningsavtalet innebär en skev fördelning mellan de delägare som omfattas, och denna underkänns då ingen affärsmässig hållbar motivering kan göras till fördelningen. Den nära relationen mellan delägarna, som p.g.a. av sitt nära släktskap måste anses utgöra en ekonomisk intresseenhet, torde bidra till att högre krav ställs för att affärsmässighet skall anses föreligga. Om några skattefördelar skulle uppkomma vid fördelningen framgick ej, men detta torde ligga underförstått.

6.4.5 1995 ref 35

RÅ 1995 ref 35, hädanefter kallat Evainetos, rörde fördelning av resultat i kommanditbolaget Evainetos vid 1988 års taxering. Målet gällde kommanditdelägaren Seth A., vilken hade yrkat avdrag för underskott i kapital med 370 000 härrörande från Evainetos. Regeringsrätten underkände den skattemässiga fördelning av kapitalunderskott som bolagets delägare beslutat om på bolagsstämman.

Det framstår som mycket sannolikt att bolagskonstruktionen och de olika transaktionerna endast syftade till att skapa möjligheter för delägarna att fördela fiktiva samt reella underskott mellan sig.

6.4.5.1 Bakgrund

Bolaget bildades i oktober 1987 med Stenpiren Finans AB (hädanefter Stenpiren) som komplementär och två fysiska kommanditdelägare. Kommanditdelägarna skulle tillskjuta 100 kronor vardera och komplementären 10 miljoner kronor. Bolaget skulle enligt bolagsavtalet bl.a. förvalta aktier och övriga värdepapper. Resultatfördelningen skulle ske enligt bolagsstämmans beslut. Seth A. samt ytterligare fyra personer inträdde som kommanditdelägare den 1 december med en insats om 100 kronor vardera.

De transaktioner som bolaget genomförde under hösten skall inte här behandlas alltför detaljerat, men i stora drag gick det hela ut på att skapa ett större underskott i Evainetos som skulle kunna utnyttjas av delägarna vid taxeringsåret 1988. Underskottet skulle skapas dels genom en intern underprisöverlåtelse och dels genom ränteutgifter för ett större lån. I stort sett omedelbart efter det att bolagsavtalet slutits ingicks avtal om köp av nästan samtliga aktier i skalbolaget Herenco AB med tillhörande dotterbolag, samt ytterligare ett par mindre skalbolag. Köpeskillingen var sammantaget drygt 157 miljoner kronor och köpet finansierades bl.a. med lån. Därigenom uppkom ett räntekostnader för Evainetos som resulterade i ett underskott av

kapital om nästan 2 miljoner kronor.¹⁶⁰ Vidare tömdes Herenco på stora delar av dess tillgångar genom försäljning av dess dotterbolag till bokförda värden till de andra av Evainetos ägda dotterbolagen. Vid den efterföljande försäljningen av aktierna i Herenco AB uppkom därmed en realisationsförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet på drygt 84 miljoner kronor för Evainetos.

Den 15 december, samma dag som aktierna i Herenco försåldes, överlät Stenpiren kommanditandelar till ytterligare 41 personer.

Seth A. hade tillskjutit 100 kronor till Evainetos kapital. När bolagsstämman fattade sitt beslut om resultatfördelning rörde detta beslut endast fördelningen av det skattemässiga resultatet och inte det civilrättsliga.¹⁶¹ Seth A. påfördes vid detta beslut 370 000 kronor av underskottet i kapital och drygt 2,3 miljoner kronor som underskott av tillfällig förvärvsverksamhet. I sin deklaration yrkade Seth A. inte avdrag för sin del av realisationsförlusten men däremot för 370 000 av underskottet i kapital.

6.4.5.2 Domstolarnas behandling

Skattemyndigheten överklagade taxeringsnämndens beslut att godkänna deklarationen och yrkade att avdraget för underskott av kapital skulle underkännas. RSV menade bl.a. att rättshandlingarna som legat till grund för Seth A:s kommanditdelägarskap skulle fränkännas sin betydelse eftersom de egentligen endast syftade till att uppnå skattemässiga fördelar, d.v.s. en genomsyn av den civilrättsliga grunden till bolagsförhållandet. Vidare kunde enligt RSV den gjorda resultatfördelningen inte godkännas.

Länsrätten konstaterade tämligen kortfattat, vad avser fördelningen av underskottet i kapital, att då ingen civilrättslig fördelning av resultatet skett borde omfördelning ske. Omfördelningen som länsrätten företog innebar att Seth A. gavs rätt att tillgodoräkna sig ett skäligt underskott (8 kronor) med hänsyn till hans kapitalinsats.

Kammarrätten menade att genomsyn, i enlighet med RSV:s förstahandsyrkande, skulle ske. Man bortsåg härigenom från de rättshandlingar som innebar att Seth A. skulle betraktas som kommanditdelägare, och han var således inte berättigad till avdrag.

Vid regeringsrättens bedömning konstaterades först, med hänvisning till RÅ 1994 ref. 52, att det inte fanns tillräckligt stöd för genomsyn av Seth A:s kommanditdelägarskap. Regeringsrätten kom härmed in på frågan om den fördelningen av resultatet som det beslutats om på bolagsstämman kunde godkännas. Först fastslogs att den fördelning som delägarna beslutat om i princip skall ligga grund för beskattningen. Beslutad fördelning kan dock enligt praxis frångås ”om den framstår som orimlig och väsentligen betingas av skatteskal”.¹⁶² I sådant fall skall fördelning ske efter skälighet. Som tidigare nämnts fattade bolagsstämman endast beslut om hur fördelningen av det skattemässiga resultatet skulle ske, och domstolen menade att frånvaron av civilrättslig fördelning ”försvårade” bedömningen. Bolagsstämmans beslut hade uteslutande tagit sikte på delägarnas avdragsrätt vid taxeringen. Vidare konstaterades att fördelningen inneburit en påfallande ojämn behandling av olika kategorier av delägare. Bl.a. påfördes komplementären Stenpiren ingen del av underskottet. Slutligen påpekar regeringsrätten att det i målet

¹⁶⁰ Den då gällande lagstiftningen delade upp inkomsten från handelsbolag i bl.a. inkomstslaget kapital, tillfällig förvärvsverksamhet och inkomst av rörelse. Till skillnad från nuvarande lagstiftning hänfördes räntekostnader i handelsbolag till inkomstslaget kapital för fysiska delägare.

¹⁶¹ Jfr RÅ 1988 not 553 där inkongruens förelåg mellan civilrättslig och skattemässig fördelning.

¹⁶² Regeringsrätten hänvisar här till RÅ 1957 Fi 2409, 1988 not 291 och 1990 not 274.

inte ens har påstått att fördelningen skulle vara motiverad av hänsyn till ansvaret för uppkommen förlust eller andra särskilda förhållanden.

Regeringsrätten fann därför inga skäl att godkänna fördelningsbeslutet och fördelade istället underskottet av kapital efter skälighet, vilket i praktiken innebar att Seth A:s andel av underskottet beräknades proportionellt i förhållande till hans insatskapital om 100 kronor och Evainetos totala andelskapital om 10 000 700 kronor. Avdragsgillt underskott blev då 20 kronor till skillnad mot yrkade 370 000 kronor.

6.4.5.3 Synpunkter

Först skall påpekas att det i nuvarande skattelagstiftning finns regler om hur kommanditdelägarers underskott skall behandlas vid beskattning. Som tidigare berörts medges enligt 18 § 3 st. KL samt 2 § 1 mom. 5 st. SIL (14:14-15 IL) avdrag för sådan delägare endast till den del som motsvaras av insatt kapital.¹⁶³ I förevarande mål hade underskottsavdrag således aldrig kunnat medges med ett högre belopp än 100 kronor. Det kan därför tyckas som om rättsfallets betydelse är till viss del överspelad, men principiellt kvarstår dock prejudikatvärdet vad avser de möjligheter att underkänna ett fördelningsavtal, som rättstillämparen anser sig ha.

Bolagsstämman fattade endast beslut om skattemässig fördelning. Regeringsrättens resonemang om att den beslutade fördelningen inte motiverats tyder snarast på att det finns ett utrymme för fördelningsavtal som endast fördelar det skattemässiga resultatet. I sådant fall skulle det kunna presumeras att det skattemässiga fördelningsavtalet även omfattar en civilrättslig reglering.

Regeringsrätten menar att bedömningen ”försvåras” av att inget civilrättsligt fördelningsavtal föreligger. Det ligger nära till hands att tolka detta som att avsaknaden av civilrättsligt fördelningsavtal varit en bidragande faktor till att fördelningen underkändes. Att fördelningen endast tagit sikte på delägarnas avdragsrätt visar ju tydligt att skatteeffekterna stått i fokus för delägarna vid beslutet.

Vad avser ägarkretsen i Evainetos var den vid beskattningsårets slut tämligen omfattande. Något bolagsförhållande där delägarna hade nära personliga relationer var det inte fråga om i Evainetos och det finns ingen anledning att anta att delägarkretsen vid tidpunkten för fördelningsavtalet var att anse som en intressegemenskap av något slag. Vid bolagets bildande fanns det dock mycket som tydde på att det varit en liten krets personer som utgjort det bestämmande inflytandet både i Evainetos och i komplementären. Dessa personer samverkade för att åstadkomma de transaktioner som gav upphov till de olika underskotten. När de ytterligare delägarna tillkom handlade det snarast om att dessa förvärvade avdragsrätter i ett bolag vars resultat redan var fastställt. Därmed förelåg det en omständighet som bidrog till att sätta normala affärsmässiga fördelningsincitament ur spel. Förhållandena i målet var således mycket säregna och måste betecknas som ett avancerat skatteupplägg genom handel med avdragsrätter.

Av regeringsrättens dom kan sammanfattningsvis slutsatsen dras att följande generella faktorer tillmättes betydelse vid bedömningen så som förutsättningar för att frångå avtalad fördelning. Fördelningen innebar en avsevärt skev fördelning där komplementären inte påfördes någon del av resultatet. Fördelningen kunde inte motiveras utifrån affärsmässiga skäl. Den skeva fördelningen innebar att betydande skattemässiga fördelar uppkom. Delägarna hade ett gemensamt intresse av att fördelningen genomfördes på det yrkade sättet i syfte att uppnå dessa skatteförmåner. Därmed bedömde domstolen fördelningen som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Eftersom upplägget var mycket speciellt kan inga säkra slutsatser dras

¹⁶³ Se ovan kapitel 5.

angående ägarkretsens betydelse men målet visar ändå att någon egentlig intressegemenskap inte torde krävas för att underkänna ett fördelningsavtal i extrema fall.

Ytterligare en fråga man bör ställa sig vid en bedömning av målets betydelse för frågan om resultatfördelningen är av vilka skäl som prejudikatsdispens gavs. I målet prövades inte endast resultatfördelningen utan även andra frågor t.ex. rörande beräkningen av resultatet varvid regeringsrätten inte medgav avdragsrätt för den fiktiva förlusten.¹⁶⁴ Frågan är således vilka rättsfrågor som ansågs vara av vikt för rättstillämpningen att pröva och vilket prejudikatvärde Evainetos har för själva resultatfördelningen.

Målet har kommenterats av Svensson i Skattenytt där han bl.a. lyfter fram betydelsen av komplementärens ställning i det att denne inte påförs någon del av resultatet men ändå står den yttersta civilrättsliga risken.¹⁶⁵

6.4.6 RÅ 1995 not 95

Två makar ägde tillsammans handelsbolaget Boutique Valeria (hädanefter bolaget). Bolaget visade 1990 underskott och i sin deklaration hade mannen yrkat avdrag för bolagets hela underskott. Efter att länsrätten kommit fram till att båda delägarna var att anse som företagsledare, och därmed i princip kunde fördela resultatet fritt mellan sig enligt de allmänna huvudprinciperna för handelsbolag, uppkom frågan om makarnas avtal om resultatfördelning skattemässigt kunde godtas.

Makarnas bolagsavtal stadgade att all vinst skulle fördelas till hustrun och förluster till mannen. Länsrätten menade att det inte förelåg någon affärsmässig grund för en sådan fördelningen, utan syftet var endast att vinna skattemässiga fördelar. Makarna bildade en ekonomisk intresseenhet. Avtalet underkändes och fördelning gjordes efter skälighet, d.v.s. efter huvudtalet. Regeringsrätten anslöt sig till underinstanserna.

Detta är ytterligare ett mål där rekvisiten ekonomisk intresseenhet, skattefördelar samt brist på affärsmässigt motiverade skäl har lett till ett underkännande av en skev resultatfördelning. Att påpeka är att det inte föreligger några civilrättsliga hinder för en fördelning där ena parten bär hela förlusten och den andra påförs hela vinsten. Detta visar att trots att makar båda anses som företagsledare enligt reglerna om familjebeskattning i fåmansägda handelsbolag, och trots grundläggande civilrättslig avtalsfrihet, äger dessa inte fördela resultatet i vilken utsträckning som helst.

6.4.7 RÅ 1997 not 126

Det senaste målet på området som avgjorts av regeringsrätten rörde kommanditbolaget Courmé (hädanefter Courmé). Det något säregna med detta bolag var att fyra fysiska personer var komplementärer och att kommanditdelägaren var ett aktiebolag (Jonstaka Ridcenter AB, hädanefter Jonstaka), i vilket tre av komplementärerna tillsammans ägde samtliga aktier. Annars brukar vanligtvis aktiebolag inta rollen som obegränsat ansvarig.

¹⁶⁴ Jfr RÅ 1986 ref 52 och RÅ 1986 ref 104.

¹⁶⁵ Svensson. 1996. s.343-345.

Enligt fördelningsavtalet skulle Jonstaka påföras 460 000: - vilket var det som återstod sedan komplementärerna erhållit ersättning för sitt arbete i Courmé. Kommanditbolagskonstruktionen tillskapades i slutet av det aktuella beskattningsåret. Tidigare hade verksamheten i Courmé bedrivits som handelsbolag med de fysiska personerna som delägare. Jonstaka var under beskattningsåret likvidationspliktigt enligt 13:2 aktiebolagslagen och behövde ett kapitaltillskott för att undanröja likvidationsplikten.

Kammarrätten kom in på frågan om fördelningen kunde godtas och menade att syftet med fördelningen endast torde ha varit att erhålla avdrag för det kapitaltillskott som Jonstaka var i behov av. Som argument för sin ståndpunkt lyfter kammarrätten fram att ägaridentitet förelåg mellan Jonstaka och Courmé och att Jonstakas verksamhet saknade samband med verksamheten i Courmé. Vidare bör kammarrättens uttalande att ”det är svårt att se att syftet med vinstfördelningen var något annat än att tillföra aktiebolaget kapitaltillskott” tolkas som om fördelningen inte ansågs som affärsmässigt motiverad.

Regeringsrätten tog fasta på att Jonstaka så som kommanditdelägare bidragit med en påfallande låg insats och att fördelningen därför framstod som anmärkningsvärd, dvs. skev. Vidare pekades på att fördelningen haft sådant inslag av skattemässigt obehörig inkomstfördelning att den inte kunde godtas.

Enligt min mening är kammarrättens dom mer klagörande än regeringsrätten. Båda instanserna hänvisade dock till den återkommande lokutionen ”obehörig inkomstfördelning” samt ”orimlig och väsentligen betingad av skatteskal”. Kammarrätten tycks ta fasta på ägaridentiteten och att syftet inte var affärsmässigt utan med största sannolikhet endast skattemässigt.

I en artikel i Svensk Skattetidning ondgör sig Roos över utgången i målet och ger uttryck för farhågor av slaget ”grundskott mot kommanditbolag” emedan han frågar sig om en kommanditdelägare aldrig kan få en högre vinst än vad som motiveras av kapitalinsatsen.¹⁶⁶ Vid en strikt tolkning av domen skulle man kunna dra slutsatsen att en kommanditdelägares vinstandel skulle kunna begränsas utan lagstöd i motsvarande mån som vad avser lagregeln om förlustandel.¹⁶⁷ Roos tar därvidlag sikte på regeringsrättens uttryck ”kommanditdelägare med en påfallande låg insats”. Enligt min mening överdriver Roos innebörden i detta uttalande. Det regeringsrätten avser ge uttryck för är sannolikt den påtagligt skeva fördelning som föreligger rent generellt. En kommanditdelägare kan självklart få en högre vinst än vad kapitalinsatsen motiverar om det är affärsmässigt motiverat.

Målet har stora likheter med det ovan behandlade RÅ 1957 Fi 2409 och som jag ser det skulle resultatfördelningen i Courmé lika väl kunnat underkännas om det varit ett handelsbolag. Det som har betydelse är att vid en bedömning av om en skev fördelning föreligger inverkar flera faktorer som tillsammans bidrar till att fördelningen är oproportionell. Sådana faktorer är bl.a. det ansvar som en delägare har för bolagets förpliktelser samt storleken på insatsen i förhållande till övriga delägare. Således kan det tänkas att domslutet blivit ett annat om Jonstaka varit ensam komplementär beroende på det ökade ansvaret som komplementärskapet innebär.

Målet har även kommenterats av Svensson i Skattenytt där just frågan om regeringsrätten skulle ha kommit till samma slut om Jonstaka varit komplementär tas upp.¹⁶⁸ Svensson menar att det är tveksamt om hela överskottet i ett sådant fall skulle kunna påföras komplementären men att det finns goda argument för att mer än kapitalinsatsen påförs. Ett annat sätt att uttrycka detta är enligt min mening att en av de starkast bidragande orsakerna till en påtag-

¹⁶⁶ Roos. 1997. s. 866 ff.

¹⁶⁷ Jfr Andersson, Höglund. 1999 s. 69.

¹⁶⁸ Svensson. 1998. s. 344 ff.

ligt skev resultatfördelning försvinner och att incitamentet för att underkänna fördelningen därmed minskar. Vidare ger Svensson uttryck för åsikten att målet ligger väl i linje med tidigare praxis och han avdramatiserar därmed betydelsen av utgången något.

6.5 Sammanfattande synpunkter på praxis som direkt rört resultat fördelning

Det är svårt att dra upp några klara riktlinjer för den sammantagna innebörden i den praxis som berörts. Regeringsrätten har under årens lopp kommit att bedöma ett flertal liknande situationer på området men utan att för den sakens skull gett något enhetligt svar problemet rörande resultatfördelningen i handelsbolag. Detta beror närmast på att problemets natur omfattar ett brett område av frågor vilket i sin tur bottnar i lagtextens vaga utformning och svårigheterna att på ett enkelt sätt lagtekniskt lösa frågan om delägarbeskattning av handelsbolag. P.g.a. detta finns det knappast några tydliga och enhetliga svar att ge vilket kan bidra till att förklara den tämligen rikhaltiga praxis som uppstått. Rättsområdet är därför till viss del svåröverskådligt och inte minst för de skattskyldiga är det kan vara svårt att förutsäga beskattningskonsekvenserna. Enligt min mening kan dock vissa slutsatser skönjas vilka skall redogöras för i det följande.

Sammantaget kan den behandlade praxis som rör bedömningen av olika resultatfördelningar sägas leda till följande slutsatser:

- Det råder stadgad praxis i det avseendet att domstolarna anser sig kunna frångå delägarnas avtal om resultatfördelning under vissa förutsättningar. Denna tämligen odiskutabla slutsats följer av det faktum att regeringsrätten vid en mängd tillfällen tillåtit sig att frångå det civilrättsliga avtalet. På vilka rättsliga grunder detta sker och huruvida detta är ett lämpligt tillvägagångssätt som överensstämmer med grundprinciperna för skatterätten behandlas längre fram i kapitel 7.
- Förutsättningarna för att frångå delägarnas avtal brukar omfattas av de något vaga uttrycken ”obehörig inkomstfördelning eller inkomstöverföring” eller ”orimlig och väsentligen betingad av skattskäl”. Förutsättningarnas närmare innebörd har inte klarare preciserats i praxis men vissa omständigheter tycks från gång till gång ha tillmätts särskild betydelse vid domstolarnas bedömning.

Dessa omständigheter kan enligt min mening antas vara följande:

- Fördelningen skall ge upphov till betydande skattemässiga fördelar.
- Fördelningen skall innebära en påtagligt skev fördelning mellan delägarna.
- Den skeva fördelningen kan inte motiveras utifrån affärsmässiga skäl.

- Omständigheter som påverkar delägarnas intressebetydelse föreligger.

Omständigheterna och dess inbördes förhållande skall i de följande avsnitten utvecklas.

6.5.1 Skattefördelar

Det ligger i sakens natur att resultatfördelningen som är föremål för underkännande inte är egal ur skatteberäkningssynpunkt. De skattemässiga fördelarna kan naturligtvis inte avgränsas beloppsmässigt. De bör dock vara av sådan betydelse att de i sig kan ha antagits motivera den avtalade fördelningen.

Det kan också antas att desto större skattefördelar desto mer sannolikt förefaller det att det är skattskäl som motiverat fördelningen. Skattefördelar i sig är inte en tillräcklig förutsättning för att frångå fördelningsavtal, men bör däremot vara en nödvändig sådan.

6.5.2 Skev fördelning

Det som här avses med skev fördelning är när avtalad resultatfördelning ger upphov till en oproportionerlig fördelning av resultatet i förhållande till delägarnas ställning i det grundläggande bolagsförhållandet. En skev fördelning kan som berörts bygga på flera samverkande faktorer och proportionerna bedöms med avseende på ägarandel, insatt kapital, civilrättsligt ansvar och arbetsinsats. För att anknyta till civilrätten är de nämnda faktorerna styrande för inkomstfördelningen i de fall delägarna inte avtalat om detta. Naturligtvis kan man se dessa faktorer som normalt omfattades av affärsmässiga skäl, d.v.s. det är affärsmässigt att fördela resultatet med hänsyn till ägarandel och insats etc. Jag menar dock att det är motiverat att här skilja de faktorer som har att göra med det grundläggande bolagsförhållandet från övriga affärsmässiga skäl. Detta för att domstolarna vanligtvis först bedömer de grundläggande bolagsförhållandena och utifrån denna bedömning finner fördelningen vara orimlig. I de mål som varit uppe till bedömning tycks det som om domstolarna skulle kunna vara villiga att acceptera en skev fördelning om den motiveras av affärsmässiga skäl utöver de grundläggande bolagsförhållandet.¹⁶⁹

Det går inte att exakt ange vad som stipulerar en skev fördelning utan en samlad bedömning måste göras i varje enskilt fall. I de fall som undersökts har det genomgående rört sig om tämligen avsevärda proportionsskillnader på åtminstone 10 gånger mer än vad de grundläggande bolagsförhållandena ger fog för. Troligen krävs det därför ganska påtagliga skillnader för att ett fördelningsavtal skall kunna underkännas.

En annan intressant aspekt är den betydelse som det tycks ha att komplementären missgynnas vid resultatfördelning. I två mål som prövats där en ekonomisk intresseenhet inte föreläggat har komplementärerna påförts en oproportionerligt liten andel av resultatet.¹⁷⁰ Detta kan

¹⁶⁹ Jfr t.ex. regeringsrättens uttalande i RÅ 1997 not 126 och RÅ 1990 not 274.

¹⁷⁰ RÅ 1995 ref 35 samt RÅ 1997 not 126. Angående ekonomisk intresseenhet se nedan avsnitt 6.5.4.

tolkas som att komplementärens ställning tillmäts stor betydelse vid domstolens bedömning vilket är motiverat med tanke på komplementärens obegränsade civilrättsliga ansvar.¹⁷¹

Lika väl för vad som gäller skattefördelar är inte heller en skev fördelning som sådan är en tillräcklig förutsättning för att frånga en resultatfördelning.

6.5.3 Affärsmässiga skäl

En faktor som tycks spela en avgörande roll är om det föreligger affärsmässiga skäl till grund för fördelningen. Domstolarna har i flera mål hänvisat till att de skattskyldiga inte kunnat motivera fördelningen som därför inte kunnat godkännas. En skev resultatfördelning tycks således enligt domstolarnas angreppssätt kunna motiveras utifrån affärsmässiga skäl med det resultat att fördelningen inte underkänns.

Vad som exakt avses med affärsmässiga skäl är svårare att avgöra. Det måste göras en individuell bedömning i varje särskilt fall. En allmän definition skulle kunna vara att det rör sig om sådana situationer där fördelningen skulle kunna motiveras p.g.a. omständigheter vilka objektivt företagsekonomiskt sett är nödvändiga eller till nytta för den verksamhet som bolaget bedriver. Genom att anlägga ett företagsekonomiskt perspektiv ses endast till de omständigheter som har anknytning till bolagets verksamhet och därmed bortses från eventuella önskemål om fördelning som saknar koppling till verksamheten.

Exempel på sådana omständigheter skulle kunna vara att den som skall bära all förlust i början har rätt till en större andel av den eventuella vinsten i framtiden. Det skulle också kunna röra sig om att en delägare bidrar med särskilt kunnande i branschen eller viktiga kontaktnät etc. och att villkoret för att vilja bli delägare är kanske rätten till en mycket stor andel av vinsten.

Kan de skattskyldiga motivera fördelningen utifrån objektivt godtagbara affärsmässiga skäl finns det knappast anledning att underkänna ett skevt fördelningsavtal. Det svåra är att avgöra vad som krävs för att dessa skäl skall anses föreligga. Med hänsyn till behandlad praxis tycks det som om de skattskyldigas argument i målen inte varit särdeles utvecklade. Det går dock inte att dra den slutsatsen att domstolarna skulle ställa generellt sett låga krav för att affärsmässiga skäl skall anses föreligga, men avsaknaden av prejudikatmål där mer utvecklade affärsmässiga skäl anförts kan tyda på att domstolarna inte är benägna att bedöma affärsmässigheten på ett djupare plan.

6.5.4 Omständigheter som påverkar delägarnas intressebeträffande

Med rubrikens lokution avses omständigheter där det finns anledning att anta att delägarna p.g.a. sina inbördes relationer inte på ett objektivt sätt tillvaratar sina skilda ekonomiska intressen. Det föreligger med andra ord omständigheter som medför att de marknadsekonomiska intressebeträffandena som normalt följer av en affärsförbindelse på något vis sätts ur spel eller delvis minskar i betydelse. Omvänt kan detta beskrivas som att någon form av intresse-

¹⁷¹ Jfr Svensson. 1996. s 345 samt Svensson. 1998. s. 345.

gemenskap föreligger. Av det civilrättsliga avsnittet framgick att det inte finns några egentliga restriktioner vad gäller frågan om vilka rättssubjekt som får ingå i handelsbolag eller vilka relationer dessa rättssubjekt har till varandra.¹⁷² Civilrätten tar således tydlig ställning vad avser delägarnas intressegemenskap.

Faktum är att i alla mål som prövats av regeringsrätten, utom ett, har de delägare, vars fördelningsavtal varit föremål för domstolens bedömning, haft sådana relationer med varandra att det är relevant att tala om någon form av intressegemenskap.

Tidigare har konstaterats att den skattemässiga resultatfördelningen bygger på den civilrättsliga och i det kapitel som behandlade de civilrättsliga grunderna för resultatfördelning framgick att avtalsfriheten för delägarna är i det närmaste total. Detta betraktelsesätt måste bygga just på att delägarna tillvaratar sina skilda ekonomiska intressen vilket också måste vara en förutsättning för att delägarbeskattningen i sin nuvarande form skall fungera tillfredsställande ur fiskal synpunkt. Om denna mekanism sätts ur spel, oavsett om det sker genom att delägarna t.ex. är få och nära besläktade eller om en delägare äger de andra delägarna, betyder detta att de grundläggande antagandena för kopplingen mellan civilrätt och skatterätt inte uppfylls. Det finns därför fog för att, både ur praktisk och pedagogisk synpunkt, särskilja de fall som prövats i praxis med hänsyn till delägarnas relationer och intressekonstellationer. Detta görs i det följande genom att skilja på tre grader av intressegemenskap.

- En ekonomisk intresseenhet föreligger.
- En associationsrättslig intressegemenskap föreligger.
- Ingen intressegemenskap föreligger.

Påpekas skall att detta är ett sätt av flera möjliga att närma sig problemet och jag gör således inte anspråk på att med denna modell ge några klara svar på hur hittillsvarande praxis skall tolkas.

6.5.4.1 En ekonomisk intresseenhet föreligger

I de fall där det kan antas att inga eller obetydliga normala ekonomiska intressekonstellationer föreligger ligger det närmast till hands att tala om en ekonomisk intresseenhet. I alla mål som prövats av regeringsrätten utom tre har det just varit fråga om detta.

Det mest utpräglade fallet är när endast familjemedlemmar eller på annat vis nära besläktade personer ingår som delägare i ett handelsbolag. I dessa fall finns det ofta mycket som talar för att det inte endast är skilda ekonomiska intressen som styr uppdelningen av resultatet utan ofta föreligger istället en ekonomisk intresseenhet i det avseendet att delägarnas ekonomiska intressen sammanfaller. Att beskattningskonsekvenser helt eller delvis avgör resultatfördelningen ligger då nära till hands. I dessa fall kan vanligtvis reglerna om familjebeskattnings i fåmanshandelsbolag tillämpas men praxis har visat att även när fåmansreglerna inte är tillämpliga kan fördelning underkännas.¹⁷³

Vidare kan själva bolagskonstruktionen leda till att det i själva verket endast är en person som så att säga fördelar resultatet med sig själv men till skilda kontrollerade rättssubjekt. Det

¹⁷² Jag bortser här från vissa undantag som t.ex. personer med näringsförbud etc.

¹⁷³ Jfr RÅ 1990 not 95.

kan röra sig om fall där en delägare, eller flera närstående delägare äger de övriga delägarna så som t.ex. helägda aktiebolag.¹⁷⁴ Även i detta fall föreligger en ekonomisk intresseenhet vilken sätter de marknadsekonomiska intresseemotsättningarna ur spel hos de olika rättssubjekten.

Vanligtvis torde det inte vara något problem att konstatera en ekonomisk intresseenhet som bygger på släktskap eller sådana bolagskonstruktioner som nämnts ovan. Vid en bedömning av en resultatfördelning i bolag med ekonomisk intresseenhet kan därför detta tillmätas betydelse relativt oproblematiskt. Eftersom praxis synes mer benägen att underkänna fördelningsavtal under sådana förhållanden finns det därför för den skattskyldige all anledning att vara observant vid resultatfördelning som kraftigt avviker från det som enligt grundläggande bolagsförhållanden anses som rättvis, dvs. en skev fördelning.¹⁷⁵

6.5.4.2 En associationsrättslig intressegemenskap föreligger

Utan att en ekonomisk intresseenhet är för handen kan det föreligga associationsrättsliga omständigheter som påverkar delägarnas intresseemotsättningar. Sådana omständigheter består i mer eller mindre starka kopplingar och förhållanden mellan delägarna på ett sätt som gör det sannolikt att de på något sätt samverkar för att uppnå obehöriga skatteförmåner som de gemensamt kan dra nytta av.

Detta kan vara fallet när ägaridentitet föreligger mellan flera icke närstående fysiska personer som är delägare och en juridisk person som är delägare. De olika fysiska personerna har då att se till sina skilda ekonomiska intressen samtidigt som de har ett gemensamt intresse av att gynna den ägda delägaren. Ett annat exempel är när en delägare till övervägande del äger en annan delägare som också har en mindre andel utomstående ägare.

Ett mål där sådana omständigheter enligt min mening prövats är RÅ 1997 not 126 där hög grad av ägaridentitet förelåg mellan de fysiska personerna och det delägande aktiebolaget utan att det för den sakens skull var fråga om en ekonomisk intresseenhet. Delägarna kunde sägas ha ett gemensamt intresse i att tillföra aktiebolaget ett så att säga avdragsgillt kapitaltillskott som skulle komma delägarna tillgodo genom ett ökat värde på aktiebolaget som dessutom inte skulle fortsätta att vara likvidationspliktigt. Detta gemensamma intresse var sannolikt den avgörande faktorn vid resultatfördelningen och påverkade således delägarnas intresseemotsättningar.

I RÅ 1988 not 291 där regeringsrätten avvisade begäran om förhandsbesked p.g.a. att frågeställningen var allt för allmänt formulerad rörde det sig om en liknande situation. Det fanns en ägaridentitet mellan de delägande advokaterna och komplementären och bolagskonstruktionen påminde delvis om den bland advokater och konsulter vanligt förekommande Helsingborgsmodellen.

En påtaglig skillnad mellan de båda ovan nämnda målen var att i RÅ 1997 not 126 var den gynnade delägaren kommanditdelägare. Detta innebar enligt min mening att skevheten i fördelningsavtalet blev mer påtaglig vilket sannolikt starkt bidrog till utgången i målet.¹⁷⁶ Det är mer befogat ur civilrättslig synpunkt att påföra en komplementär en större andel av resultatet.

Ett annat mål är 1957 Fi 2409 där det delägande aktiebolaget till 80% ägdes av den skattskyldige och hans fru. Omständigheterna i målet var sådana att det var tämligen uppenbart att

¹⁷⁴ Jfr RÅ 1957 Fi 2409 där aktiebolaget ägdes av den skattskyldige och hans fru till 80%.

¹⁷⁵ Jfr Andersson, Höglund. 1999. s. 67.

¹⁷⁶ Jfr Svenssons kommentar. Svensson. 1998 s. 345 f.

den skattskyldige och aktiebolaget såsom enda delägare i handelsbolaget utgjorde en intresse-gemenskap i vilken det var skattemässigt gynnsamt att företa den aktuella fördelningen.

Den associationsrättsliga intressegemenskapen är inte lika uppenbar som en ekonomisk intresseenhet och därmed svårare att ta hänsyn till. Det finns skäl att anta att gränsdragnings-problemen kan bli omfattande. När skall en tillräckligt hög grad av intressegemenskap anses föreligga för att detta skall påverka bedömningen? Någon klar avgränsning kan knappast låta sig göras men sannolikt är att ett bestämmande inflytande kan utgöra någon form av riktvärde. Ur den skattskyldiges synvinkel finns det anledning att anta att det i liknande fall kan vara svårt att förutse hur en önskad resultatfördelning kommer att bedömas av skattemyndighet eller domstol.

6.5.4.3 Ingen intressegemenskap föreligger

Delägarna ser endast till sina egna ekonomiska intressen och den enda intressegemenskapen är att handelsbolaget skall generera vinst etc. Vid normala förhållanden skall detta leda till att del-ägarbeskattningen så att säga är självreglerande, dvs. överensstämmer med de grundläggande antaganden som ligger till grund för delägarbeskattningen och den starka kopplingen till de ci-vilrättsliga fördelningsreglerna.

I RÅ 1995 ref 35 hade visserligen några delägande nyckelpersoner ett bestämmande in-flytande över komplementären. Regeringsrätten nämner dock inte detta som argument i sina domskäl vilket tyder på att detta saknade avgörande betydelse för utgången i målet.¹⁷⁷ Vid tidpunkten för resultatfördelningen var antalet delägare omfattande och någon ägaridentitet eller släktskap mellan delägarna var inte för handen. Samtliga delägare hade sannolikt dock en sak gemensamt, nämligen en önskan om att påföras del av underskottet från kommanditbola-gets verksamhet. Steget mellan intressegemenskap och ett gemensamt intresse av avancerade skatteupplägg är dock långt varför jag menar att det är befogat att särskilja Evainetos från övri-ga mål.

Omständigheterna i målet var mycket speciella och avgörandet snarast in casu betonat. Det är därför tveksamt om man kan tillåta sig att dra några omfattande slutsatser av Evainetos vad avser ägarkretsen och delägarnas inbördes intresse-motsättningar. Den enda säkra slutsats av målet som kan dras är att det under tämligen extrema omständigheter inte krävs någon in-tressegemenskap mellan delägarna för att resultatfördelningen skall kunna frångås. Det är mer osannolikt att fördelning i bolag där delägarna saknar intressegemenskap blir föremål för under-kännande. Detta beror på att delägare med skilda ekonomiska intressen normalt sett bygger sin fördelningsnorm på affärsmässiga grunder och fördelningen är således affärsmässigt motiverad. Frågan torde därför endast ha betydelse i extrema skatteupplägg av typen Evainetos och prin-cipiellt har regeringsrätten härvidlag visat att ett fördelningsavtal *kan* underkännas även om ägarkretsen är omfattande och när vare sig släktskap eller hög grad av ägaridentitet inverkar på delägarnas intresse-motsättningar.

6.5.5 Sammanfattning och något om omständigheternas inbördes förhållande

¹⁷⁷ En annan sak är att det bestämmande inflytandet sannolikt varit nödvändigt för att genomföra de transaktioner som låg till grund för underskottet.

Ovan har redogjorts för omständigheter som tillmätts betydelse vid regeringsrättens underkännande av resultatfördelning. För att kunna bedöma om en önskad fördelning skulle kunna vara föremål för underkännande måste samtliga dessa omständigheter beaktas i sin kontext. För det första skall återigen understrykas att grundprincipen är att det civilrättsliga avtalet om resultatfördelning skall följas. Således föreligger en presumtion att det är delägarnas avtal som skall styra det skattemässiga utfallet. Det är först när de ovan utvecklade omständigheterna bedöms som den presumtionen kan brytas enligt rådande praxis.

Det är också tydligt att det är först vid en samlad bedömning av de nämnda omständigheterna som några slutsatser kan dras. Står förutsättningarna isolerade torde ett underkännande av fördelningen inte vara aktuell.

Sammanfattningsvis är den första utgångspunkten att en betydande skattefördel uppkommer p.g.a. en påtagligt skev resultatfördelning. Skattefördelen bör vara av den omfattningen att den ensam kan motivera delägarnas fördelning. Skevheten i fördelningen beror på att resultatet fördelas oproportionellt med hänsyn till de grundläggande bolagsförhållandena. Föreligger dessa omständigheter tillsammans finns det risk att fördelningen kan underkännas skatterättsligt.

Kan delägarna motivera fördelningen utifrån affärsmässiga skäl bör detta emellertid leda till att fördelningen accepteras skatterättsligt.

Har delägarna så nära anknytning till varandra att en ekonomisk intresseenhet anses föreligga är risken att resultatfördelningen underkänns avsevärt mera påtaglig. Rättstillämparen tycks i de fallen vara mer benägen att inta utgångspunkten att det är övervägande skattemässiga skäl som avgjort fördelningen. Om det den ekonomiska intresseenheten till trots förekommer affärsmässiga skäl som motiverar fördelningen skulle detta kunna bidra till att något underkännande inte blir aktuellt, något som regeringsrätten tycks ha gett utrymme för i RÅ 1990 not 274. Ett inte allt för djärvt antagande från min sida är att de skattskyldiga i detta fall tydligare måste motivera sin fördelning utifrån affärsmässiga skäl än i de fall där ingen ekonomisk intresseenhet anses föreligga. Ett annat snarlikt antagande från min sida är att det *skulle kunna vara så* att skevheten i fördelningen inte behöver vara lika påtaglig och att skattefördelarna inte lika betydande för att resultatfördelningen skall riskeras att underkännas vid en jämförelse av en situation då ingen ekonomisk intresseenhet anses föreligga. Det finns dock inga tydliga belegg i praxis för ett sådant antagande och det får därför endast ses som en möjlig hypotes.

Den situation där delägarna har någon form av associationsrättslig intressegemenskap men utan att för den sakens skull någon ekonomisk intresseenhet anses föreligga, har endast prövats av regeringsrätten i ett fåtal mål. Det är därför svårt att dra några tydliga slutsatser angående situationen. Det som kan konstateras är att de skattemässiga fördelarna i målen var betydande samt att fördelningen var påtagligt skev. Genom att utforma fördelningsavtalet på det aktuella sättet skulle vinsten komma aktiebolaget och därmed ägarna till godo. Rent allmänt verkar det rimligt att det skall krävas mer för att affärsmässiga motiv skall anses föreligga om det föreligger en nära associationsrättslig intressegemenskap. Det föreligger snarast en presumtion att ju närmare relationer delägarna har med varandra desto mindre troligt anses det att de affärsmässiga aspekterna haft den avgörande betydelsen vid fördelningen. Det är i så fall sannolikt att den skattskyldige tydligare måste motivera de affärsmässiga skäl som ligger till grund för en viss fördelning. Kan inte detta göras kan fördelningen ses som orimlig och underkännas.

När ingen intressegemenskap föreligger är det enligt min mening mycket tveksamt om underkännande kan bli aktuellt förutom i uppenbara skatteupplägg. Det ligger i sakens natur att delägarna fullt ut tillgodoser sina egna ekonomiska intressen och rättstillämparen har nor-

malt sett ingen anledning att frångå avtalad fördelning. I Evainetos där avtalet underkändes var förhållandena mycket speciella.

En likhet värd att påpeka är att i både RÅ 1995 ref 35 och RÅ 1997 not 126 handlade det om kommanditbolag i vilka komplementärerna påfördes en oproportionerligt liten andel av resultatet. I RÅ 1957 Fi 2409 rörde det sig visserligen om ett vanligt handelsbolag men å andra sidan var relationerna mellan delägarna i det målet mycket nära.¹⁷⁸ Dessutom hade ett obligationsrättsligt avtal upprättats i vilket aktiebolaget helt friskrevs från ansvar för handelsbolagets skulder vilket gjorde att aktiebolagets roll låg mycket nära en kommanditdelägars och den fysiska delägens en komplementär.¹⁷⁹ Det är därför värt att återigen påpeka betydelsen av komplementärens ställning vid bedömningen av resultatfördelning i kommanditbolag. Således måste understrykas att i de tre mål där resultatfördelning underkänts och där det inte varit fråga om någon ekonomisk intresseenhet har det i två av målen varit fråga om missgynnade komplementärer och i det tredje hade den gynnade delägaren friskrivit sig från det civilrättsliga ansvaret.

Om detta skall tolkas som om att regeringsrätten aldrig kan tänkas underkänna ett fördelningsavtal i ett bolagsförhållande där det inte är fråga om en ekonomisk intresseenhet och där de missgynnade parterna inte burit hela eller det övervägande civilrättsliga ansvaret, låter jag vara osagt. Hittillsvarande praxis ger dock vid handen att detta är mer osannolikt.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Av de 20% som inte ägdes av makarna ägdes 13% av makans föräldrar och endast 7% av en utomstående person.

¹⁷⁹ Se avsnitt 2.2.4.

¹⁸⁰ Jfr Svenssons artikel i vilken han ställer sig tveksam inför om regeringsrätten skulle godta att aktiebolaget i RÅ 1997 not 126 påfördes hela överskottet utifall att den enda skillnaden var att aktiebolaget var komplementär. Svensson. 1998. s. 346.

7 Sammanfattande diskussion

7.1 Allmänt

Arbetet har hittills redogjort för de civilrättsliga grunderna för inkomstfördelning, de skatte-regler som finns på området samt den skattemässiga praxis som utvecklats på området. Avslutningsvis finns det anledning att knyta samman dessa områden som utgör de lege lata för att kommentera dessa i sin kontext i några avseenden.

Vilken betydelse har de civilrättsliga reglerna på det skattemässiga planet och vilka effekter kan uppstå när t.ex. fördelningsavtal underkänns?

Vidare kan diskuteras regeringsrättens rättsliga grund för underkännande av resultatfördelning enligt delägarnas avtal samt detta angreppssätts förenlighet med legalitetsprincipen.

Slutligen tas kort frågan om de lege ferenda upp.

7.2 Fördelning enligt BL

7.2.1 Handelsbolag

Delägarbeskattningen bygger genom implicita hänvisningar i skattelag på den civilrättsliga resultatfördelningen som i sin tur ingår i det större begreppet inkomstfördelning. Inkomstfördelningen består som bekant av avkastning på satsat kapital, ersättning för arbete samt fördelning av resultat. Eftersom avkastningen på kapital och ersättning för arbete vanligtvis påverkar nettoresultatet påverkar detta i sin tur beskattningsutfallet. Reglerna för den civilrättsliga inkomstfördelningen bygger antingen på delägarnas avtal eller på reglerna i BL.

Som tidigare beskrivits i avsnitt 3.2.3 leder reglerna i BL till att nettoresultat att fördela erhålls först när delägarna erhållit ersättning för tillskjutet kapital och arbete. Nettoresultatet delas lika mellan delägarna efter huvudtalet. En delägare som tillskjutit en större andel kapital eller som utfört arbete åt bolaget kompenseras således för detta innan själva resultatfördelningen.

Effekten av dessa regler blir att fördelningen sker proportionellt utifrån de grundläggande bolagsförhållandena, dvs. det blir aldrig tal om någon skev fördelning och således knappast inte heller några tveksamheter vad avser skattemyndighetens synpunkter på fördelningen. De civilrättsliga reglerna bör därför leda till att så länge inte delägarna utnyttjar sin frihet att avtala om resultatfördelningen kommer inte fördelningen att bli föremål för skattemässigt underkännande.

I de fall där regeringsrätten underkänt delägarnas resultatfördelning har delägarna påförts ett korrigerat beskattningsunderlag. Beräkningssättet för detta har skett såsom om inget avtal

förelegat, dvs. enligt reglerna i BL. I detta avseende har således reglerna i BL stor betydelse eftersom dessa styr de skattemässiga effekterna av ett underkännande.

7.2.2 Kommanditbolag

De särskilda reglerna om kommanditbolag har beskrivits i avsnitt 3.3.4. Om fördelningsavtal saknas i ett kommanditbolag ankommer det på rätten att avgöra skälig fördelning, dvs. en fördelning som bygger på de grundläggande bolagsförhållandena samt övriga affärsrättsliga skäl. Om ett sådant fall skulle uppkomma beslutar således allmän domstol i civilmål om fördelning och det finns inget skäl att tro att en sådan fördelning skulle bli föremål för en skatteprocess.

En annan dispositiv regel rörande kommanditbolag är den om att kommanditdelägarers slutliga förlust inte får överstiga insatsen. Under den löpande resultatfördelningen ges det dock utrymme för att påföra delägarna underskott som överskrider insatsen. Skattemässigt är detta inte längre möjligt¹⁸¹ I detta fall ger således civilrätten utrymme för något som inte får utslag skatterättsligt. Detta har dock ingen egentlig betydelse bl.a. beroende på att avdragsrätten för fysiska personer minskats och beroende på att endast avdragsgilla underskott tillåts påverka JIV.

Samma synpunkter som redogjorts för ovan under handelsbolag vad avser vilket beskattningsunderlag som påförs vid ett underkännande av fördelningsavtalet görs sig gällande för kommanditbolag. Skillnaden är att det ankommer på rätten att avgöra fördelningen efter skälighet vid avsaknad av avtal. I RÅ 1997 not 126 påfördes t.ex. komplementärerna hela överskottet förutom 1000 kronor vilket var vad kommanditdelägaren hade satt in. I Evainetos skedde fördelningen utifrån proportionen mellan bolagets totala insatskapital och kommanditdelägarnas insatser. Det går inte att dra några generella slutsatser av dessa mål utan det får antas att domstolarna vid sin skälighetsbedömning väger in flera aspekter varvid komplementärskap samt kommanditdelägarnas insatser torde utgöra de mest betydande.¹⁸²

7.3 Fördelning enligt avtal

I samtliga mål som prövats angående den direkta resultatfördelningen har de skattskyldigas fördelning skett enligt delägarnas avtal. Som berördes i avsnitt 3.2.2 föreligger det inga som helst civilrättsliga inskränkningar vad avser delägarnas rätt att fördela resultatet mellan sig förutom rent avtalsrättsliga sådana vilka redogjorts för i avsnitt 3.3. Samtliga fördelningsavtal som prövats skattemässigt den senaste tiden har legat inom ramen för vad civilrätten tillåter. För att anknyta till dessa civilrättsliga regler skall i det följande redogöras för några synpunkter på ett generellt rättsligt plan

Praxis har visat att civilrättsligt icke angripbara avtal inte accepterats skattemässigt under vissa omständigheter. Det föreligger således en diskrepans mellan civilrätt och skatterätt i detta

¹⁸¹ Se avsnitt 5.2.

¹⁸² Jfr Svensson. 1996. s. 345.

avseendet. Innebörden av detta är att det av rättssystemet accepterade civilrättsliga förfaranden inte alltid har skattemässig räckvidd.

För det första innebär detta ett icke lagstadgat avsteg från grundprincipen bakom den delägarbeskattning som gäller för handelsbolag. För att anknyta till tidigare resonemang måste grundtanken bakom gällande delägarbeskattning vara att den civilrättsliga avtalsfriheten självregleras av delägarnas ekonomiska intressebeträffningar. Genom regeringsrättens avgöranden under åren har den civilrättsliga grundstommens betydelse urholkats.

För det andra kan detta leda till att delägare även civilrättsligt avhåller sig från resultatfördelning som inte förväntas godtas ur skatterättslig synvinkel. Detta p.g.a. att delägarna knappast är villiga att utsättas för en beskattning som inte koherent med den civilrättsliga fördelningen. Med andra ord skulle skattemässig praxis indirekt kunna leda till att parterna i ett bolagsförhållande påverkas i civilrättsligt avseende. Detta är befogat inte minst med tanke på de praktiska problem som kan uppkomma för att uppnå ett tillfredställande resultat lång tid efter aktuellt beskattningsår.¹⁸³

För att vidare anknyta till det civilrättsliga avtalsreglerna kan det ifrågasättas i vilken mån civilrättsligt ogiltiga avtal påverkar beskattningsutfallet.¹⁸⁴ Huvudregeln är att ogiltiga rättshandlingar inte skall ligga till grund för beskattning. Bergström påtalar dock att distinktionen nullitet och angräplighet med hänsyn till ex officio ingripanden i praktiken ofta saknar betydelse då det i realiteten ankommer på parterna att lyfta fram ogiltigheten.¹⁸⁵ Även i mål där det varit fråga om tämligen uppenbara ogiltighetsgrunder såsom minderåriga delägare har regeringsrätten som tidigare nämnts bortsett från civilrättslig ogiltighet vid sin bedömning. Huruvida detta varit ett medvetet ställningstagande framgår inte. I beskattningshänseende är det därför inte helt klart vilken verkan ogiltiga avtal har om inte någon av parterna påtalar ogiltigheten.

Påtalas förhållande vid avtalets ingående som leder till ogiltighet torde detta dock betyda att parterna inte beskattas utifrån den andel av bolagets resultat som avtalet stipulerar utan istället träder reglerna i BL in.

7.4 På vilka grunder underkänner regeringsrätten de civilrättsliga avtalen?

Inom skatterätten råder den s.k. legalitetsprincipen, dvs. ingen beskattning skall kunna ske utan uttryckligt lagstöd, eller nullum tributum sine lege.¹⁸⁶ Några grundtankar bakom detta är att gynna rättssäkerheten samt förutsebarheten för de skattskyldiga. Man skall eventuella skattemässiga nackdelar för den skattskyldige p.g.a. en förmögenhetsrättslig handling, som t.ex. att ingå ett avtal om resultatfördelning i ett handelsbolag, kunna förutses. Skatteuttag utan lagstöd är därmed i princip inte tillåtet.¹⁸⁷

Man kan då fråga sig om regeringsrättens agerande i de berörda om målen om resultatfördelning stämmer överens med denna princip. Frågan man bör ställa sig är på vilken rättslig

¹⁸³ Jfr nedan.

¹⁸⁴ Se avsnitt 3.3.3.

¹⁸⁵ Bergström. 1984. s.37 ff.

¹⁸⁶ Jfr 8:3 regeringsformen.

¹⁸⁷ Innebörden av legalitetsprincipen och dess konsekvenser för skatterättslig rättstillämpning är dock inte klar och är föremål för diskussion. Se bl.a. Lodin. 1997. s. 536 ff. samt Hultqvist. 1995. s. 75 ff.

grund regeringsrätten underkänner fördelningsavtal och påför skattskyldiga ytterligare beskattningsunderlag? Lagtextens lokution talar om att delägarna skall beskattas för det belopp som motsvarar hans andel av bolagets inkomst. Genom att underkänna vissa resultatfördelningar har regeringsrätten bortsett från delägarnas avtal och istället företagit en fördelning som har byggts på reglerna i BL. Det regeringsrätten således egentligen gör är att konstatera att fördelningen enligt avtal i vissa fall inte är delägarrens korrekta andel av bolagets inkomst. Det skulle kunna invändas att en sådan närmast extensiv tolkning av skattelag till nackdel för den skattskyldige ligger på gränsen för vad som kan accepteras ur legalitetssynpunkt.

Å andra sidan har det visat sig att regeringsrätten på flera områden tillåtit sig att angripa skattemässiga frågor på ett mer flexibelt vis. Som bekant kan lag aldrig täcka alla verkliga situationer och det måste således alltid finnas ett visst utrymme för tolkning. Hultqvist talar om att de normer som tillämpas vid beskattning måste följa av en rimlig tolkning av skatterättsliga föreskrifter och att analogislut inte är förenligt med legalitetsprincipen.¹⁸⁸ Regeringsrättens agerande i samband med underkännande av fördelningsavtal kan inte ses som ett analogislut utan skall enligt min mening ses som en precisering av lagregelns innebörd. Innebörden i uttrycket ”hans andel av bolagets inkomst” ses då mot bakgrund av först och främst det grundläggande bolagsförhållandet samt vidare av om det föreligger några ytterligare affärsmässiga skäl som inverkar. Tillsammans utgör dessa faktorer bestämmande riktlinjer för vad som objektivt kan utgöra respektive delägarrens rimliga andel av bolagets inkomst. Då denna precisering av lagregeln de facto innebär att regeringsrätten bortser från civilrättsligt giltiga avtal och därigenom från de civilrättsliga lagregler som stipulerar delägarnas avtalsfrihet är dock mindre lyckat.

En intressant synvinkel är att regeringsrätten i flera fall tillåtit sig att avvika från delägarnas fördelning i fall där det varit till nackdel för de skattskyldiga, men i förskingringsmålen kunde eventuellt en fördelning ha gjorts till fördel för de skattskyldiga med hänvisning till tolkningsutrymmet av uttrycket ”hans andel av bolagets inkomst”. Regeringsrätten valde dock att följa reglerna strikt i målen vilket kan tyckas obilligt. Om nu regeringsrätten i fall där delägarnas resultatfördelning via avtal underkänts tolkar lagtexten på ett mer extensivt sätt till de skattskyldigas nackdel i betydelsen att fördelningsavtalet inte visat delägarnas korrekta andel av bolagets inkomst, borde inte detta synsätt kunna tillämpas till de skattskyldigas fördel? Om som i förskingringsmålen delar av bolagets intäkter kanske aldrig tillkommer alla delägare som beskattats för dessa delar, är det då verkligen fråga om dessa delägarrens andel av bolagets intäkter enligt lagtexten? Enligt min mening måste ändå domsluten leda till ett materiellt sett riktigt resultat med tanke på regeln i 53 § anv. p. 10 1 st (5:3 IL) och då delägarna princip får en fordran på den delägare som förskingrat medlen.

7.5 Några effekter av skattemässigt underkända avtal

Skattemässigt underkännande av fördelningsavtal innebär inte att per automatik att avtalet är civilrättsligt ogiltigt. Således är parterna i princip bundna av det civilrättsliga avtalet trots att de inte beskattas utifrån fördelningen enligt detta. Problemet har diskuterats av Mutén som bl.a. menar att en felbedömning av de skattemässiga konsekvenserna vid upprättande av avtal

¹⁸⁸ Hultqvist. 1995. s. 127.

skulle kunna leda till att förutsättningarna för avtalet brister och därmed medföra ogiltighet.¹⁸⁹ Parterna skulle således kunna åberopa bristande förutsättningar om beskattningsutfallet skiljer sig från innebörden i det civilrättsliga avtalet. En annan tänkbar lösning som kanske ligger närmare till hands än den s.k. förutsättningsläran är 36 § avtalslagen som berörts tidigare. 36 § avtalslagen tar bl.a. sikte på situationer när avtalsinnehållet p.g.a. ändrade förhållanden efter avtalets ingående framstår som oskäligt.¹⁹⁰ Ett fördelningsavtal skulle då kunna jämkas så att de skattemässiga konsekvenserna får civilrättslig betydelse.

För det fall att inkongruens mellan den civilrättsliga och skattemässiga fördelningen föreligger kan detta få den märkliga effekten att en delägare beskattas för det som en annan delägare de facto uppbär. Om det rör sig om ekonomiska intresseenheter, vilket det till övervägande del varit fråga om, är denna effekt kanske försumbar och problemet kan lösas mellan parterna, men i andra fall kan problem uppstå om parterna inte är överens.

I RÅ 1997 not 126 kan man fundera på om det ur alla fysiska personers synvinkel var önskvärt att lämna kapitaltillskott till aktiebolaget när beskattningsutfallet ändrades. Den civilrättsliga fördelningen ledde till att likvidationsplikten undanröjdes men om beskattningskonsekvenserna varit avgörande för delägarnas fördelning kanske en tvångslikvidation hade varit att föredra. Utan att gå in för djupt på de praktiska problem som kan ha uppkommit skall också nämnas att regeringsrättens dom i målet kom nästan 10 år efter det aktuella beskattningsåret vilket kan illustrera svårigheterna att i efterhand försöka lösa problemen tillfredställande.

Man kan också fundera på andra tänkbara effekter. Beskattningsutfallet hänger t.ex. samman med beräkningen av sociala avgifter vilket innebär att den fysiska person vars beskattningsbara inkomst ökar p.g.a. av rättstillämparens justering av fördelningsavtalet kommer i åtnjutande av avgifternas fördelar.

Vidare bygger som bekant realisationsvinsten vid andelsförsäljning på det justerade ingångsvärdet (JIV). JIV påverkas bl.a. av delägarens skattepliktiga vinster samt avdragsgilla underskott. Om ett fördelningsavtal justeras skattemässigt men bibehålls civilrättsligt kommer detta att innebära att det egentligen är civilrättsligt felaktiga värden som ligger till grund för beräkningen av JIV.

I detta sammanhang kan jämförelsevis de mål där förskingrade medel beskattats hos samtliga delägare enligt huvudtalet lyftas fram. Regeringsrätten har i de fallen utgått strikt från huvudtalet som fördelningsnorm. Detta kan tyckas oskäligt såvida inte delägarna har goda chanser att göra sin fordran gällande gentemot den delägare som förskingrat medlen. Många gånger kan det dock vara svårt att återkräva medel i sådana situationer. Effekten blir då att de övriga delägarna måste skatta för inkomster som de aldrig får ta del av.

7.6 Något om de lege ferenda

Slutligen kan man fråga sig om nuvarande regelkomplex för inkomstbeskattning av handelsbolag kunde utformas på ett mer tillfredsställande sätt.

Frågan kan delas upp i två delar varav den ena då består av frågan om delägarbeskattning skall ske eller ej. Att på ett djupare plan utreda detta skulle leda för långt i detta sammanhang.

¹⁸⁹ Mutén. 1960. s.369.

¹⁹⁰ Adlercreutz. 1990. s. 280.

I avsnitt 2.3.1 har anförts några av lagstiftarens skäl till bibehållen delägarbeskattning varvid rätten till individuell resultatutjämnning samt delägarnas civilrättsliga ansvar kan framhållas. Som nackdel har bl.a. framförts neutralitetsskäl, oönskade skatteplaneringseffekter samt det komplicerade regelsystemet. I och med åtgärderna kring den neutrala företagsbeskattningen i början av 90-talet har dock många av de neutralitetsanknutna problemen lösts. Problemen med handelsbolaget som skatteplaneringsverktyg har sannolikt blivit mindre efter skattereformen och frågan är om problemet inte överdrivits något. Regelsystemet kommer att bli åtminstone mer överskådligt i och med införandet av IL. Vidare bör man fråga sig om inte ett nytt system där handelsbolaget görs till skattesubjekt skulle leda till andra problem i lagstiftningshänseende. Det är lätt att ropa efter bättre alternativ men när alternativen väl skall genomföras stöter man ofta på nya problem som kräver en lösning. Även regelsystemet för beskattning av aktiebolag innehåller som bekant en mängd komplexa specialregler. Därför frågar jag mig om det verkligen är så befogat att göra handelsbolaget till skattesubjekt.

Om delägarbeskattningen skall bestå kan man vidare fråga sig om den i något avseende kunde förbättras? En förbättringsaspekt kunde då snarast ta sikte på de skattskyldigas möjlighet att förutse eventuella beskattningsutfall. Ett drastiskt sätt skulle vara att låta den praxis som utvecklats ligga till grund för förändringar av civilrätten varvid man inskränkte delägarnas frihet att avtala om resultatet. Förutom att sådana regler kanske skulle bli klarare skulle följsamheten mellan civilrätt och skatterätt förbättras. Ett sådant förfarande skulle dock inkräkta på en av de grundläggande fördelarna med handelsbolagsformen, nämligen delägarnas avtalsfrihet. I ett affärsförhållande där sinsemellan ekonomiskt oberoende parter tillåts samarbeta i handelsbolag och fritt äger avtala om resultatfördelningen finns det knappast skäl att tro att inte fördelningen självregleras p.g.a. delägarnas intressemotsättningar och att således ett tillfredsställande fiskalt resultat uppnås. Genom att lagstiftningsvägen inskränka fördelarna med handelsbolag, som redan kan upplevas som en missgynnad bolagsform, kunde detta leda till ett försämrat affärsklimat rent generellt.

En annan inte fullt så drastisk metod skulle vara att skattemässigt införa en regel med innebörden att en fördelning som kraftigt avviker från vad det grundläggande bolagsförhållandet motiverar måste underbyggas av affärsmässiga skäl för att inte riskeras att underkännas. En sådan eller dylik lagstiftning skulle dock knappast lösa några problem. Till sist kommer det ändå an på regeringsrätten att tolka en sådan bestämmelse och har man då vunnit något på förändringen?

Mellan dessa två extrema metoder att förändra delägarbeskattningen finns naturligtvis mellanting som säkert leder till bättre resultat. Min poäng med att lyfta fram extremerna är dock att jag samtidigt sätter fingret på två enligt min mening mycket viktiga aspekter vad avser handelsbolag. Den ena är den stora frihet som råder för delägare att själva utforma spelregler för deras ekonomiska samarbete och de fördelar detta bär med sig. Det andra är att det ligger i sakens natur att vaga skatteregler som i sin tur bygger på delägarnas avtalsfrihet blir föremål för normativ substansgivning i praxis.

Enligt min mening är den civilrättsliga avtalsfriheten för delägare i handelsbolag sannolikt en bidragande förutsättning för ett gynnsamt affärsklimat och har således en funktion att fylla inom associationsrätten. Skattemässigt torde kopplingen till dessa civilrättsliga regler inte leda till några problem i de flesta fall. När så skett har praxis på området varit välgrundad och inte alltför förvånande. Möjligtvis skulle regeringsrätten kunna vara mer informativ i sina domskäl.

8 Avslutande sammanfattning av de lege lata

Sammanfattningsvis kan med hänvisning till arbetets syfte och problemformuleringar följande kortfattade slutsatser dras.

Delägarna i handelsbolag beskattas för bolagets resultat i direkt anslutning till räkenskapsåret och oavsett om medlen lyfts eller ej. Den civilrättsliga inkomstfördelningen bildar grundförutsättningar för den skattemässiga fördelningen. I princip råder total avtalsfrihet för delägarna att fördela inkomster och resultat mellan sig. Ogiltiga avtal torde innebära avsteg från avtalsfriheten men huruvida skattedomstol ex officio tar hänsyn till detta är oklart.

Förutom allmänna avtalsrättsliga avsteg finns det speciella skatteregler som inskränker rätten till fri fördelning och påverkar delägarnas beskattning. Exempel på sådana regler är familjebeskattning i fämansägt handelsbolag och underskottsregler för kommanditbolagsdelägare.

I vissa situationer kan överlåtelse av handelsbolagsandel leda till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt den s.k. överlåtelselagen. Lagens kan dock omfatta situationer som inte åsyftats och därmed slå oskäligt hårt. Vidare råder oklarheter angående lagens kompletteringsregel vilken skall ge möjlighet till undantag.

I praxis har frågan om underkända fördelningsavtal prövats vid ett flertal tillfällen. I de fall där fördelningsavtal underkänts har det varit fråga om betydande skattefördelar, en påtagligt skev och oproportionerlig fördelning och brist på affärsmässigt motiverade skäl. I bolagskonstruktioner där en ekonomisk intresseenhet ansetts föreligga, t.ex. bolag inom familjen, har flera fördelningsavtal underkänts. Detta beror på att det i sådana bolag inte sällan är skatteskalet som ensam avgör fördelningsgrund då delägarnas naturliga ekonomiska intresseinställningar är obefintliga. Det finns därför all anledning att som delägare i t.ex. ett familjeföretag vara observant på ovan nämnda faktorer.

I de fall där en associationsrättslig intressegemenskap förelegat har det också visats att fördelningsavtal kan underkännas under vissa omständigheter. Särskild vikt tycks i dessa mål läggas vid proportionerna mellan påfört resultat och delägarnas civilrättsliga ansvar för bolagets förbindelser. Relationerna mellan delägarna tycks stå i förhållande till antagandet att skattemässiga skäl och inte affärsmässiga skäl varit avgörande för fördelningen. Som skattskyldig bör man därför försäkra sig om att man kan presentera affärsmässigt motiverade skäl särskilt i fall där det fördelade resultatet på ett uppenbart sätt inte står i proportion till delägarnas civilrättsliga ansvar för bolagets förbindelser.

I bolag där ingen intressegemenskap föreligger ter det sig naturligt att affärsmässigt motiverade skäl föreligger då ett reellt flerpartsförhållande föreligger och parterna tillvaratar sina respektive ekonomiska intressen. Parternas civilrättsliga avtalsfrihet bör således fungera självreglerande till ett fiskalt tillfredsställande resultat i sådana situationer. Vid avancerade skatteupplägg av typen Evainetos har regeringsrätten ansett sig kunna frångå fördelningsavtalet. Även detta mål rörde förövrigt den situation att en delägare med det yttersta civilrättsliga ansvaret missgynnades vid fördelningen. Detta mål bör dock inte ha någon betydelse för ordinära verksamhetsdrivande bolag där ingen intressegemenskap föreligger.

Källförteckning

Offentligt tryck

Ds 1993:28

Prop. 1975/76:79 Ändrade regler för beskattning av fåmansföretag.

Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1992/93:151 om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall.

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 1999/2000:2 Den nya inkomstskattelagen.

Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler.

Skatteflyktskommitténs promemoria 24/3 1956.

SOU 1991:100 Neutral företagsbeskattning.

Litteratur

Andersson, Mats, och Mats Höglund (1999) Handelsbolag. Göteborg: Tholin & Larssons förlag.

Adlercreutz, Axel (1990) Avtalsrätt I. Lund: Juristförlaget i Lund.

Bergström, Sture (1984) Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel. Stockholm: Liber Förlag.

Bergström, Sture, och Claes Norberg (1993) ”De nya skattereglerna vid överlåtelse av handelsbolagsandel - en misslyckad skattelag?”, Skattenytt, s. 470-483.

Hultqvist, Anders (1995) Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning. Stockholm: Juristförlaget JF AB.

Lanke, Carin (1995) ”Handelsbolag – en person eller två?”, Skattenytt, s. 633-640.

Lindencrona, Gustaf (1974) Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskattesynvinkel.

Stockholm: Norstedts.

Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg (1997) Inkomstskatt.

Lund: Studentlitteratur.

Lunning, Lars (1993) Anställningsskydd. Stockholm: Publica.

Mattsson, Nils (1994) Beskattning av handelsbolag. Stockholm: CE Fritzes AB.

Mattsson, Nils (1974) Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter. Stockholm: Nordstedts.

Mattsson, Nils (1993) ”Nya regler vid avyttring av handelsbolagsandel”, Skattenytt, s. 2-10.

Mutén, Leif (1960) ”Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal”, Rättsvetenskapliga studier ägnade minnet av Phillips Hult. s. 369-412. Uppsala: Almqvist & Wiksell.

Nial, Håkan (1994) Handelsbolagsrätt. Stockholm: CE Fritzes AB.

Nial, Håkan (1992) Om handelsbolag och enkla bolag. Stockholm: CE Fritzes AB.

Riksskatteverkets rekommendationer RSV S 1999:21

Roos, Olle (1997) ”Några funderingar kring ett rättfall”, Svensk Skattetidning, nr 9: s. 866-870.

Sandström, K.G.A. (1970) ”Om handelsbolag (kommanditbolag) såsom medel att ernå obehörig skatteförmån samt beskattningen härvid”, Skattenytt, s. 369-399.

Sandström, Torsten (1994) Handelsbolag och enkla bolag. Göteborg: CE Fritzes AB.

Svensson, Bo (1996) Rättsfallskommentar: ”Beskattning av handelsbolag”, Skattenytt, 343-345.

Svensson, Bo (1998) Rättsfallskommentar: ”Beskattning av handelsbolag”, Skattenytt, s. 344-346.

Svensson, Bo (1995) ”Skatterättsliga för- och nackdelar med handelsbolag”, Skattenytt, s. 611-632.

Svensson, Bo, och Mats Tjernberg (1994) ”Kan handelsbolag utnyttjas för att kringgå fåmansföretagsreglerna?”, Skattenytt, s. 182-198.

Tjernberg, Mats (1998) Beskattning av fåmansföretag. Nerenius & Santéus förlag.

Tjernberg, Mats (2000) ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?”, Skattenytt, s. 179-186.

Rättsfall från regeringsrätten

RÅ 1951 ref 27

RÅ 1955 ref 5

RÅ 1957 Fi 2409

RÅ 1959 ref 40

RÅ 1963 Fi 443

RÅ 1968 Fi 945

RÅ 1970 Fi 2241

RÅ 1978 1:97

RÅ 1979 Aa 7

RÅ 1979 Aa 228

RÅ 1979 1:85

RÅ 1980 1:80

RÅ 1983 1:18

RÅ 1983 1:69

RÅ 1986 ref 111

RÅ 1987 ref 113

RÅ 1988 not 291

RÅ 1988 not 384

RÅ 1988 not 553

RÅ 1990 not 274

RÅ 1994 ref 52 II

RÅ 1995 ref 35

RÅ 1995 not 95

RÅ 1997 not 126