

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Pegreus

Handelsbolagslösningen –
omfattande skatteplanering leder
till slopade möjligheter för
underprisöverlåtelser till och från
handelsbolag

Examensarbete
30 högskolepoäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

VT2008

Innehåll

| | |
|---|-----------|
| SUMMARY | 1 |
| SAMMANFATTNING | 2 |
| FÖRKORTNINGAR | 3 |
| 1 INLEDNING | 4 |
| 1.1 Bakgrund | 4 |
| 1.2 Syfte och avgränsningar | 4 |
| 1.3 Metod och material | 5 |
| 1.4 Disposition | 6 |
| 2 HANDELSBOLAGSLÖSNINGEN – SKATTEPLANERINGSFÖRFARANDETS METOD OCH MATERIELLA GRUND | 7 |
| 2.1 Skattefrihet för säljaren | 8 |
| 2.1.1 Första ledet – underprisöverlåtelsen av tillgången till ett handelsbolag | 8 |
| 2.1.1.1 Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 31 mars 2006 | 9 |
| 2.1.1.2 Slutsats | 10 |
| 2.1.2 Andra ledet – avyttring av andelarna i handelsbolaget | 11 |
| 2.1.2.1 SRN:s beslut i förhandsbeskedet från den 31 mars 2006 | 12 |
| 2.1.2.2 Slutsatser | 13 |
| 2.2 Skattefrihet för köparen | 14 |
| 2.2.1 Tredje ledet – upplösning av handelsbolaget | 14 |
| 2.2.1.1 Civilrättsliga regler om upplösning av handelsbolag | 14 |
| 2.2.1.2 Beskattning vid upplösning av handelsbolag | 15 |
| 2.2.1.2.1 Löpande beskattning av delägaren | 15 |
| 2.2.1.2.2 Kapitalvinstbeskattning på andelarna i handelsbolaget | 16 |
| 2.2.1.2.3 Ersättning för andelen | 17 |
| 2.2.1.2.4 Omkostnadsbeloppet – justerad anskaffningsutgift vid underprisöverlåtelse | 18 |
| 2.2.1.2.5 Kapitalvinstberäkningen – verklig förlust | 19 |
| 2.3 Sammanfattning | 21 |
| 3 VAR HANDELSBOLAGSLÖSNINGEN FÖRENLIG MED TIDIGARE GÄLLANDE LAGSTIFTNING? | 22 |
| 3.1 Skatteflykt | 22 |
| 3.1.1 Skatteförmånsrekvisitet | 23 |
| 3.1.2 Medverkanderekvisitet | 24 |
| 3.1.3 Avsiktsrekvisitet | 24 |

| | | |
|------------|---|-----------|
| 3.1.4 | Rekvisitet lagstiftningens syfte | 25 |
| 3.1.5 | Rättsföljden | 26 |
| 3.2 | Lag mot skatteflykt och handelsbolagslösningen | 27 |
| 3.2.1 | Syftet med reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. och deras förhållande till skatteflyktslagen | 27 |
| 3.2.2 | Praxis rörande underprisöverlåtelser och skatteflyktslagen | 28 |
| 3.2.2.1 | RÅ 2001 ref. 66 | 28 |
| 3.2.2.2 | RÅ 2001 not. 188 | 30 |
| 3.2.2.3 | Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 18 december 2007 | 32 |
| 3.2.3 | Kommentarer | 35 |
| 3.2.4 | Förhållandet mellan reglerna för kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar och skatteflyktslagen | 36 |
| 3.3 | Slutsatser | 38 |
| 4 | NYA REGLER OM UNDERPRISÖVERLÅTELSE TILL OCH FRÅN HANDELSBOLAG. | 40 |
| 4.1 | Bakgrund | 40 |
| 4.2 | Reglernas utformning | 41 |
| 4.2.1 | Slopande av möjligheten till underprisöverlåtelser till och från handelsbolag | 41 |
| 4.2.2 | Ikraftträdande och övergångsregler | 41 |
| 4.3 | Är de nya reglerna förenliga med allmänna skatterättsliga principer och grunderna för god skattelagstiftning? | 44 |
| 4.3.1 | Övergångsreglerna | 46 |
| 5 | AVSLUTANDE REFLEKTIONER | 50 |
| | KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING | 52 |
| | RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | 55 |

Summary

On the 17th of April 2008, the Swedish Government filed a so-called “stoppskrivelse” with the Parliament. The written report announced changes in the legislation relating to underpriced transfers to and from general partnerships as well as the legislation respecting depreciation and deductions for diminutions of value in certain stock shares.

The changes in the provisions governing underpriced transfers are the result of extensive tax evasion, in particular related to the conveyance of real property. According to estimations made by the Swedish tax authorities these schemes have been the basis of demands for tax deduction of sums amounting to 54 billion SEK, during tax years 2005 to 2007.

This essay deals with the tax planning scheme, the so-called general partnership solution that the government aims at putting an end to by the above-mentioned written report. By way of introduction, an account is given of the material tax legislature that is the foundation of the scheme. The examination shows that the general partnership solution is within the bounds of the former legislation on the subject. Subsequently, it is examined whether or not the general partnership solution conflicts with the Swedish anti-tax evasion provisions. The conclusion is drawn that the circumstances do not seem to give sufficient grounds for concluding that this is the case.

By way of the above report, the government aims at presenting a final obstacle to the tax benefits, which were previously achievable through the general partnership solution. In this essay, the reformed rules for underpriced transfers are presented the accompanying provisional regulations. After examining the provisional regulations, the conclusion is that while they may not be incompatible with the principal of legality in the way it has been conformed in law, they are never the less extensive in their retroactivity.

The memorandum that followed the governments’ “stoppskrivelse” includes a very limited analysis of its consequences. In this essay, a review has been made on what influence the new rules will have on businesses that are run as Swedish general partnerships. The conclusion in connection to this matter is that the new provisions are far-reaching and will have severe negative consequences on the possibility to develop small businesses in Sweden.

Sammanfattning

Den 17 april 2008 överlämnade regeringen en så kallad stoppskrivelse till riksdagen, med meddelande om ändringar i reglerna för underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier. Förändringen av möjligheterna till underprisöverlåtelser har föranletts av att reglerna utnyttjats för ett omfattande skatteundandragande, framför allt i samband med fastighetsöverlåtelser. Enligt skatteverkets uppskattningar har dessa förfaranden legat till grund för avdragsyrkanden på upp mot 54 miljarder kronor mellan taxeringsåren 2005 och 2007.

I uppsatsen behandlas skatteplaneringsupplägget, den så kallade handelsbolagslösningen, som regeringens stoppskrivelse har till syfte att förhindra. Inledningsvis redogörs för de materiella skatteregler varpå förfarandet vilar. Av granskningen framgår att handelsbolagslösningen håller sig inom ramarna för vad som får anses förenligt med tidigare gällande lagstiftning och praxis. Därpå följer en analys av handelsbolagslösningens förenlighet med lagen mot skatteflykt. Inte heller denna grund förefaller lämplig för att angripa de transaktioner som ingår som led i förfarandet.

Regeringens stoppskrivelse har till syfte att uppställa ett definitivt hinder för de enligt regeringens mening, icke avsedda skattefördelar, som kunnat uppnås genom handelsbolagslösningen. I uppsatsen presenteras de nya reformerade underprisreglerna samt de därmed följande övergångsreglerna. Efter en granskning av övergångsreglerna konstateras att de medför en långtgående så kallad oäkta retroaktivitet, men att de alltjämt får anses förenliga med legalitetsprincipen, så som den kommit till uttryck i Regeringsformen.

Promemorian som följde på regeringens stoppskrivelse innehåller en mycket begränsad konsekvensanalys av reformen. I uppsatsen görs en genomgång av reglernas inverkan på verksamheter som bedrivs i handelsbolagsform. Slutsatsen härvid, är att de nya bestämmelserna är mycket långtgående och förenade med allvarliga biverkningar, som kan komma att få betydande konsekvenser för möjligheten att utveckla mindre verksamheter.

Förkortningar

| | |
|-------|---|
| AB1 | Säljande svenskt aktiebolag |
| AB2 | Köpande svenskt aktiebolag |
| BV | Besloten Vennootschap, nederländskt aktiebolag |
| HB | Handelsbolag |
| HBL | Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla Bolag |
| IL | Inkomstskattelag (1999:1229) |
| Jfr. | Jämför |
| Prop. | Proposition |
| ref. | Referat |
| RF | Regeringsformen |
| RR | Regeringsrätten |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SIL | Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SN | Skattenytt |
| SRN | Skatterättsnämnden |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 17 april 2008 överlämnade regeringen en så kallad stoppskrivelse till riksdagen med meddelande om ändringar i reglerna för underprisöverlåtelse till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier.¹ De aviserade förslagen kring underprisöverlåtelse har till syfte att förhindra ett skatteplaneringsupplägg - den s.k. handelsbolagslösningen - varigenom stora värden hittills kunnat undandras från beskattning vid framför allt fastighetsförsäljningar. Enligt Skatteverkets observationer mellan taxeringsåren 2005 och 2007 har betydande förluster tillskapats med hjälp av olika varianter av handelsbolagslösningen. Denna typ av lösningar har legat till grund för avdragsyrkanden på upp mot 54 miljarder kronor. Uppgifterna har redovisats i en i anslutning till stoppskrivelsen av Finansdepartementet uppräntad promemoria.²

Handelsbolagslösningen har sålunda inneburit att aktörer inom bolagssektorn kunnat undandra stora belopp från beskattning, genom komplexa paketeringsförfaranden. Möjligheten till att göra underprisöverlåtelse till och från handelsbolag har, därvid utnyttjats i kombination med beräkningsreglerna för kapitalvinstbeskattning vid avyttring av handelsbolagsandelar. Syftet med förfarandena har varit att tillgodogöra sig orealiserade värdereserver, dvs. skillnader mellan tillgångars skattemässiga och marknadsmässiga värden, utan att framkalla någon skattepliktig realisationsvinst.

De nya reglerna aviserades i regeringens stoppskrivelse och redovisats i detalj i den påföljande promemorian från Finansdepartementet. De innebär dels att möjligheten till underprisöverlåtelse till och från handelsbolag slopas och dels att beräkningsreglerna vid avyttring av handelsbolagsandelar övergångsvis kompletteras med särskilda regler. Allt för att motverka att vidare skatteundragande sker.

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med denna uppsats är att studera handelsbolagslösningen samt de åtgärder som vidtagits från lagstiftarens sida för att söka förhindra detta

¹ Skr. 2007/08:148, meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelse till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier, Finansdepartementet 17 april 2008.

² Promemorian till Skr. 2007/08:148, Finansdepartementet 18 april 2008, s. 22, (Nedan kallad promemorian).

skatteplaneringsförfarande, som man betraktar som ett icke avsett systematiskt utnyttjande av skattesystemet.³

I uppsatsen redogörs för den materiella rättsliga grund mot vilka de olika transaktionsleden i planeringsförfarandet vilar, vilket följs av en diskussion kring förfarandets förenlighet med skattereglerna i en vidare mening; särskilt avseende lagen mot skatteflykt. Vidare redogörs för utformningen av de nya reglerna som har till syfte att förhindra ett vidare skatteundandragande med hjälp av paketering av tillgångar i handelsbolag. Uppsatsen avslutas med en diskussion kring de nya reglernas ändamålsenlighet, proportionalitet och andra hänsyn, som bör eftersträvas för att bestämmelserna skall kunna betraktas som god skattelagstiftning.

Promemorian om förändrade regler för underprisöverlåtelser till och från handelsbolag innehåller även bestämmelser som syftar till att förhindra skatteplanering genom nedskrivning av värdet på lagerandelar. Då denna uppsats inriktar sig på handelsbolagslösningen har jag valt att inte beröra sistnämnda regel.

I uppsatsen diskuteras huruvida de nya reglerna står i konflikt med allmänna skatterättsliga principer. Dessa värdeprinciper förekommer ofta inom skatterättslig doktrin, dels i de lege ferenda-resonemang men även som stöd för tolkningen av de lege lata.⁴ I vilken grad principerna fyller en funktion vid tillämpningen av skattelag är alltså ett föremål för debatt. Vilken ställning de har i rättskällevärdet torde vara skiftande principerna emellan, då vissa principer getts ett konstitutionellt uttryck medan andra är alldeles för allmänt hållna för att lämpa sig för lagfästelse.⁵ I framställningen kommer jag inte att fördjupa mig i dessa frågor utan nöjer mig med att konstatera att principerna fyller en central funktion både i rättsvetenskaplig forskning och i den rättspolitiska debatten. De torde därför utgöra ett lämpligt ramverk vid utvärderingen av ny skattelagstiftning.

Min förhoppning är att läsaren efter att ha tillgodogjort sig denna framställning getts en grundlig inblick i handelsbolagslösningens systematik. Därtill hoppas jag att läsaren har skapat sig en åsikt om lämpligheten i det tillvägagångssätt som valts för att bemöta problematiken med skatteplanering genom förpackningsförfaranden i handelsbolag.

1.3 Metod och material

Framställningen grundar sig på rättsdogmatisk metod och baseras i första hand på lagtext, förarbeten, publicerad praxis samt doktrin. Artiklar

³ Ibid.

⁴ Tikka, Kari S., Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt nr. 11 2004.

⁵ För den som intresseras av dessa frågor finns en mängd rättsvetenskaplig forskning att tillgå på ämnet. Se bl. a. Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Juristförlaget, Stockholm 1995.

publicerade i Skattenytt har varit till stor hjälp framförallt vid studierna kring skatteflyktslagen.

Det saknas en formell definition av begreppet handelsbolagslösningen. I doktrin och media har begreppet använts för att beskriva olika varianter av ett skatteplaneringsförfarande, där man uppnått definitiva skattelättnader genom att utnyttja vissa s.k. kryphål i skattereglerna. De regler som utnyttjats är dels bestämmelserna för tillåtna underprisöverlåtelser och dels reglerna för kapitalvinstberäkning på avyttrade handelsbolagsandelar. I uppsatsen avser jag med handelsbolagslösningen, i första hand, förfaranden som motsvarar det som presenteras i inledningen.

1.4 Disposition

Kapitel 2 inleds med en schematisk bild av de olika transaktionsled som ingår i handelsbolagslösningen. Härfter redogörs för de transaktioner som företas av den säljande parten och vilka materiella rättsregler som påverkar bedömningen av förfarandets lagenlighet i denna del. Huvudsakligen berörs frågan om förutsättningarna för tillåtna underprisöverlåtelser till handelsbolag samt huruvida handelsbolagsandelar kan avyttras av utländska andelsägare utan att någon skatteplikt uppkommer i Sverige avseende ersättningen för andelarna. Slutligen följer en genomgång av de transaktioner som företas av den köpande parten i ljuset av de rättsregler som omgärdar varje transaktion. I detta avsnitt behandlas reglerna för kapitalvinstberäkning vid avyttring av handelsbolagsandelar, vilket är den centrala förutsättningen för att skattepliktig intäkt kan undvikas.

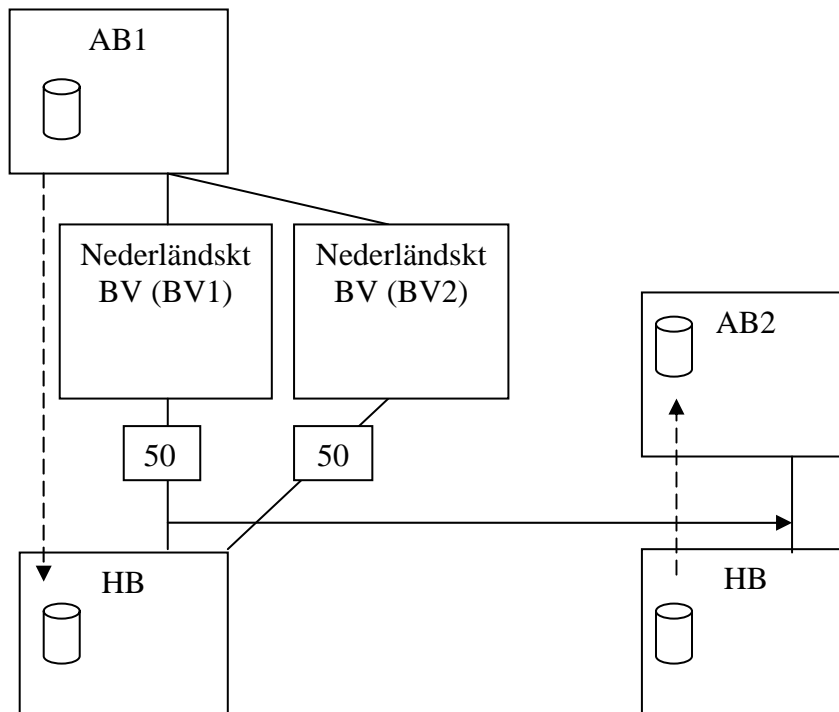
I kapitel 3 undersöker jag huruvida handelsbolagslösningen kan anses förenlig med de rättsregler som gällde innan regeringen meddelade sin stoppskrivelse samt om förfarandet kan aktualisera en tillämpning av skatteflyktslagen. Även frågan om huruvida förfarandet kan aktualisera en skatterättslig genomsyn, där man försöker fastställa transaktionernas faktiska civilrättsliga innebörd, behandlas kort.

Kapitel 4 ägnas åt att redogöra för utformningen av reglerna som innebär ett slopande av möjligheterna till underprisöverlåtelser till och från handelsbolag. Även lagstiftarens intentioner med de nya bestämmelserna, i den mån de framkommer av propositionen, behandlas. Kapitlet avslutas med en kritisk diskussion kring de nya reglernas utformning. Framför allt behandlas reglernas överrensstämmelse med allmänna skatterättsliga principer samt andra hänsyn som bör ligga till grund för en god skattelagstiftning.

Uppsatsen avslutas i kapitel 5 med några korta reflektioner kring konsekvenserna som följer på att möjligheten till att göra underprisöverlåtelser till och från handelsbolag nu har slopats.

2 Handelsbolagslösningen – skatteplaneringsförfarandets metod och materiella grund

I den promemoria som följde på regeringens skrivelse ges en mer omfattande beskrivning av olika förfaranden, där paketering av tillgångar i handels- och kommanditbolag genom underprisöverlåtelser används, för att nå skattemässiga fördelar. Eftersom samtliga dessa upplägg bygger på snarlika principer har jag valt att konstruera ett typexempel för att underlätta den fortsatta framställningen. Utgångspunkten är det förfarande som beskrivs på Skatteverkets hemsida och som i regeringens promemoria beskrivs under rubriken ”internationella transaktioner”. Nedan ges en schematisk översikt av uplägget. Därpå följer en detaljerad genomgång av varje led i skatteplaneringsförfarandet. Slutligen söker jag ge en närmare bild av de materiella regler och den praxis som ligger till grund för den juridiska bedömningen av förfarandet samt vilka invändningar som Skatteverket riktat mot handlandet.



Utgångsläget är att säljaren (AB1) innehar en tillgång med en värdereserv (skillnaden mellan det skattemässiga och det marknadsmässiga värdet) som

man vill avyttra utan att utlösa beskattning. För att uppnå detta så överläts tillgången till sitt skattemässiga värde (genom en underprisöverlåtelse) till ett svenskt handelsbolag, där majoritetsägaren är två utländska företag inom koncernen. Handelsbolaget avyttras därefter till marknadspris till en tredje part (AB2). Intäkten från försäljningen erhålls av de utländska juridiska personerna. Dessa är etablerade i en jurisdiktion där skatteplikt inte föreligger för kapitalvinst från andelsavyttringar i handelsbolag. Säljaren kan på så sätt tillägna sig tillgångens fulla värde utan att utlösa någon beskattning av tillgångens övervärden.

Köparen (AB2) av handelsbolaget, vari tillgången förpackats, likviderar sedan handelsbolaget och skiftar ut tillgången in natura. Vid likvidation av handelsbolag sker beskattningen som om andelarna i bolaget avyttrats. Av praxis framkommer att avräkningsvärdet, dvs. den ersättning som en delägare skall anses ha erhållit för sin andel, kan bestämmas till ett belopp som motsvarar tillgångarnas bokföringsmässiga värde. Vidare framgår av praxis att utskiftning till underpris inte föranleder någon justering av delägarrens anskaffningsavgift för andelen. Eftersom tillgången skiftades ut ur handelsbolaget till underpris uppstår ingen vinst i handelsbolaget, vilken annars hade skattats hos delägaren. Delägaren anses ha avyttrat andelen mot en ersättning motsvarande tillgångens bokföringsmässiga värde. Anskaffningsvärdet för andelen uppgår alltså till marknadsvärdet, vilket resulterar i en förlust på andelen, motsvarande skillnaden mellan tillgångens bokföringsmässiga och marknadsmässiga värde. Effekten av handelsbolagslösningen blir alltså att tillgången överförs från AB1 till AB2 utan att någon beskattning utlöses. Tillgångens bokföringsmässiga värde hos AB2 motsvarar efter att förfarandet slutförts det som tillgången hade hos AB1. Därtill har en avdragsgill förlust skapats hos AB2 som motsvarar skillnaden mellan tillgångens bokföringsmässiga och marknadsmässiga värde.

2.1 Skattefrihet för säljaren

2.1.1 Första ledet – underprisöverlåtelsen av tillgången till ett handelsbolag

I detta första steg i transaktionskedjan överläts tillgången från AB1 till HB för en köpeskilling om 10 som är dess skattemässiga värde. Frågan som aktualiseras är om transaktionen kan tänkas leda till en uttagsbeskattning grundad på tillgångens marknadsvärde som uppgår till 100.

Överlåtelse av näringsstillgångar för ersättning som understiger marknadsvärdet leder vanligen till uttagsbeskattning av överlåtaren enligt bestämmelserna i 22 kap. Inkomstskattelagen (IL). För att underlätta omstruktureringar inom koncerner har man emellertid utformat vissa

undantag från dessa regler. I princip tillåts underprisöverlåtelser, med få undantag, så länge egendomen behålls inom den dubbelbeskattade sfären.

Villkoren för vad som skall anses utgöra en tillåten underprisöverlåtelse har formulerats i Inkomstskattelagens 23 kap. Av 14 § kan utläsas att överlåtare och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet, i vilken tillgången ingår (denna förutsättning måste uppfyllas av samtliga bolagsmän om förvärvaren är ett handelsbolag). Inkomsten av näringsverksamheten får alltså inte vara undantagen från beskattning enligt skatteavtal. Vidare skall det som huvudregel föreligga koncernbidragsrätt mellan bolagen, om annat än verksamhet eller verksamhetsgren skall kunna överlåtas. Den överlåtna verksamheten bör då ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.⁶ Oavsett om verksamheten anses vara av nämnd omfattning så framgår av andra stycket 17 § i nyss nämnda kapitel att kraven på koncernbidragsrätt inte gäller för överlåtelser mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget. Några skäl till att upprätthålla kravet i detta fall fanns ej, eftersom ett delägarföretags andel i ett handelsbolags resultat och resultatet av företagets egna verksamhet, är en enda näringsverksamhet och därför kan kvittas mot varandra.⁷

Avgörande för frågan om huruvida det rör sig om en underprisöverlåtelse som enligt 23 kap. IL undantas från uttagsbeskattning, är om det utländska koncernföretaget kan anses uppfylla förutsättningarna i 16 § IL. Nämligen om det är skattskyldigt i inkomstlagen näringsverksamhet, för inkomster från handelsbolaget. Skatterättsnämnden (SRN) har i två förhandsbesked konstaterat att handelsbolagslösningens initiala underprisöverlåtelse uppfyller kraven för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas. I sitt förhandsbesked från den 31 mars 2006 prövade man ett förfarande snarlikt typexemplet. Nedan redogörs för omständigheterna i målet samt SRN:s ställningstagande vad avser den nu aktuella frågan.

2.1.1.1 Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 31 mars 2006

Det svenska X AB äger en fastighet i centrala Stockholm. X AB äger vidare samtliga andelar i det cypriotiska bolaget C och 0,1 procent av andelarna i ett svenskt handelsbolag. Resterande 99,9 procent av handelsbolaget ägs av bolaget C. X AB har nu för avsikt att överlåta fastigheten till handelsbolaget mot en ersättning som motsvarar fastighetens skattemässiga värde. Härpå

⁶ Ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren enligt prop. 1998/99:15 s. 138. För en vidare diskussion kring vad som kan utgöra en verksamhetsgren se RÅ 2004 ref. 140 och RÅ 2004 not. 197.

⁷ Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, Peter Meltz & Christer Silfverberg - Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 443, Lund 2005

kommer handelsbolaget att avyttras till bolaget A till marknadsmässigt värde. Frågorna som ställs är:

1. Kommer X AB att bli uttagsbeskattat vid underprisöverlåtelsen av fastigheten?
2. Kommer bolaget C att bli skattskyldigt i Sverige för avyttringen av sin andel i handelsbolaget?
3. Kan lagen (1995:575) mot skatteflykt bli tillämplig på förfarandet, eller
4. kan beskattning utlösas på annan grund?

Vad avser fråga 1 så sluter sig SRN till att ”överlåtelsen av fastigheten anses som en sådan underprisöverlåtelse som enligt 23 kap. IL inte föranleder uttagsbeskattning av överlåtaren.” Slutsatsen grundar sig på följande resonemang.

En förutsättning för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas är, att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig, för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår.⁸ En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Undantag från skatteplikt får inte följa av skatteavtal. Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag gäller detta för samtliga delägare i bolaget.

Vad gäller frågan om huruvida C uppfyller dessa villkor, konstaterar SRN att C är ett utländskt bolag enligt definitionen i 2 kap. 5 a § och begränsat skattskyldigt i Sverige enligt 6 kap. 7 § IL. Av 6 kap. 11 § första stycket 1 IL framgår att den som är begränsat skattskyldig, är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Genom handelsbolagets verksamhet är C skattskyldigt i inkomstslaget näringsverksamhet för sin del av handelsbolagets inkomster oavsett om de är hänförliga till löpande inkomster av fastigheten eller kapitalvinst vid en avyttring av fastigheten.⁹ Något undantag från skattskyldigheten föreligger inte enligt skatteavtalet med Cypern. Mot bakgrund av det anförda fann SRN att överlåtelsen av fastigheten skall anses som en sådan underprisöverlåtelse som enligt 23 kap. IL inte föranleder uttagsbeskattning av överlåtaren

2.1.1.2 Slutsats

Frågan om huruvida undantag från uttagsbeskattning kan medges för underprisöverlåtelsen som företas från AB1 till HB bör besvaras jakande. Förutsättningarna liknar i allt väsentligt de i förhandsbeskedet. De holländska bolagen är utländska bolag enligt 2 kap. 5 a § IL och således begränsat skattskyldigt i Sverige enligt 6 kap. 7 § IL. Som framgår av 6 kap. 11 § IL är utländska bolag skattskyldiga för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Eftersom handelsbolag inte är skattesubjekt i

⁸ 23 kap. 16 § första stycket IL.

⁹ 5 kap. 3 § IL.

Inkomstskattelagens mening blir de skatteskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomster från handelsbolaget. Något undantag från beskattningsskyldighet följer inte heller av skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna.¹⁰

Enligt 3 kap. 10 § IL, skall egendom som överlåts till ett pris som understiger det skattemässiga värdet, behandlas som om överlåtelsen skett till detta värde. Det innebär att förvärvaren (HB) träder in i överlåtarens (AB1) skattemässiga situation. Full skattemässig kontinuitet föreligger alltså i detta skede.

2.1.2 Andra ledet – avyttring av andelarna i handelsbolaget

I andra ledet i handelsbolagslösningen så avyttras handelsbolaget från de holländska bolagen till AB2, mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde. Frågan uppstår härvid, vilken skattemässig konsekvens transaktionen får i Sverige. Kan de holländska bolagen bli skattskyldiga i Sverige för en kapitalvinst på andelarna i handelsbolaget? Eftersom ingen skatteplikt föreligger på denna typ av intäkter i Holland, så kommer i annat fall säljaren helt att undgå beskattning.

Även detta spørsmål har behandlats i Skatterättsnämndens förhandsbesked från 31 mars 2006. SRN svarar i sitt beslut kort på frågan. Man påpekar först att sökanden C har lämnat som förutsättning att andelen inte är en tillgång i ett fast driftställe här. Nämnden konstaterar att den av C ägda andelen i handelsbolaget inte är hänförlig till, eller ingående i, den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Med hänsyn därtill och utifrån lämnade förutsättningar, är C inte skattskyldigt i Sverige för en avyttring av andelen i handelsbolaget. Nämnden kom att bekräfta detta ställningstagande i ett senare beslut från den 18 december 2007. Detta förhandsbesked refereras under ett senare avsnitt. Även skatteverket delar denna syn. Det framgår av en kommentar till Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 7 november 2002, som gäller en liknande rättsfråga. SRN konstaterade här, att en begränsat skattskyldig utländsk juridisk person inte är skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av andel i svenskt HB, när andelen inte ingår som en tillgång i ett fast driftställe, som den utländske juridiske personen har i Sverige. Enligt en kommentar i ”Handledning för internationell beskattning 2006” så överensstämmer förhandsbeskedet med Skatteverkets uppfattning och överklagades därför inte.¹¹

Som framgår så hade SRN i förhandsbeskedet från den 31 mars 2006, inget att invända i fråga om det cypriotiska bolagets skatteplikt i Sverige. Trots detta kom beslutet att bära de sökande emot. Orsakerna därtill grundar sig på förutsättningar som inte torde träffa handelsbolagslösningen så som den

¹⁰ Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

¹¹ Skatteverket, handledning vid internationell beskattning 2006, Solna, s. 212.

konstruerats i typexemplet. Eftersom beslutet överklagats och således kommer att bli det första tillfället då Regeringsrätten utvärderar en variant av handelsbolagslösningen i sin helhet kan SRN:s invändningar alltfjämt vara av visst intresse.

2.1.2.1 SRN:s beslut i förhandsbeskedet från den 31 mars 2006

Den omständighet i förhandsbeskedet som ledde till att beslutet gick de sökande emot, var fördelningen av andelarna i handelsbolaget. Det svenska aktiebolaget skulle äga 1 % och det cypriotiska bolaget 99 %. Effekten av denna fördelning blir, när handelsbolaget avyttras, att 99 % av köpeskillingen hänförs till det cypriotiska bolaget, där denna typ av intäkter är skattefria.

Enligt gällande rätt skall den resultatfördelning som beslutas av delägarna i princip ligga till grund för beskattningen. I 8 § 2 kap. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag finns dispositiva regler om hur fördelningen av resultatet i ett handelsbolag skall ske. Civilrättsligt gäller alltså att andelsägarna fritt kan avtala om hur vinsterna skall fördelas dem emellan. Skatterättsligt behandlas inkomsttaxeringen av intäkter i handelsbolag med 3 § 5 kap. IL som utgångspunkt. Då handelsbolaget inte är ett eget skattesubjekt såvitt avser inkomster, så gäller att varje delägare skall beskattas för ett så stort belopp som motsvarar hans andel av företagets inkomster. Det saknas däremot regler om hur delägarna skall fördela inkomsten mellan sig. Har delägarna avtalat en särskild fördelning av bolagets vinster och förluster, godtas denna fördelning i allmänhet vid taxeringen. Fördelningen kan frångås vid beskattningen, vilket framhålls i propositionen om fortsatt reformering av företagsbeskattningen, om den innebär en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna.¹² Möjligheten finns dock att vid den skattemässiga bedömningen göra avsteg från den mellan parterna avtalade resultatfördelningen. RÅ 2002 ref. 115 är ett exempel på ett fall då fördelningen av resultatet i ett handelsbolag har frångåtts eftersom den framstod som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl.

Omständigheterna i detta mål var följande. Handelsbolaget Mäklarringen i Hudiksvall HB bedrev mäklarverksamhet för fastigheter, bostadsrätter och företag. Bolaget ägdes under beskattningsåret 1988 av I.T. och två andra fastighetsmäklare samt tre aktiebolag. Andelarna var jämnt fördelade mellan de sex parterna. I.T. som var ägare till ett av aktiebolagen avyttrade detta den 13 december i en så kallad skalbolagsaffär. Köpeskillingen uppgick till 420 000 kr och grundades på balansrapport samma dag. Aktiebolagets intäkter emanerade i princip uteslutande från handelsbolaget. Resultatet i handelsbolaget har fördelats på ett sådant sätt att I.T. inte personligen tillgodoförts någon del av bolagets resultat. Som grund för vinstfördelningen i handelsbolaget har I.T. anfört, att han personligen inte

¹² Prop. 1993/94:50 s. 248.

varit verksam i handelsbolaget, utan det är hans aktiebolag som tillhandahållit hans tjänster till handelsbolaget helt i enlighet men det handelsbolagsavtal som tecknats mellan delägarna.

I domskälen uttalar Regeringsrätten bl. a. följande angående resultatfördelningen i handelsbolag: ”Vid bedömningen av om beslutad fördelning kan godtas vid beskattningen har i praxis hänsyn tagits till faktorer som storleken av delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.” Den beslutade fördelningen kan alltså frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskal.¹³

Vid bedömningen av huruvida fördelningen är väsentligen betingad av skatteskal, sett till omständigheterna i förhandsbeskedet, påpekar SRN att X AB genom att göra en underprisöverlåtelse av fastigheten till handelsbolaget i princip för över hela övervärdet av fastigheten till bolaget C. Syftet med detta förfarande förfaller vara att undgå beskattning, då C vid en försäljning av handelsbolaget inte är skattskyldig varken i Sverige eller på Cypren för kapitalvinst vid andelsavyttring. Med hänsyn därtill sluter sig nämnden till att fördelningen inte kan godtas vid beskattningen och därför skall göras efter skälighet. Den omständigheten att X AB äger samtliga andelar i C med de möjligheter som finns att lämna kapitaltillskott till och motta utdelning från C medför ingen annan bedömning. Utgångspunkten för ersättnings fördelning i förevarande fall skall i stället vara vardera delägarinsats i handelsbolaget.

2.1.2.2 Slutsatser

Som framgår så har SRN tidigare tillämpat s.k. genomsyn på ett förfarande liknande det i typexemplet. Man menade att avsteg kunde ske från delägarnas resultatfördelning, eftersom denna ansågs väsentligen betingad av skatteskal. Förhandsbeskedet har överklagats och det återstår att se om Regeringsrätten gör samma bedömning som SRN. Invändningar mot förfarandet som grundar sig på resultatfördelningen i handelsbolaget torde ha liten inverkan på typexemplet. Eftersom båda delägarna i handelsbolaget här är föremål för liknande beskattning, torde det inte vara möjligt att angripa förfarandet på grunden att resultatfördelningen dem emellan, skulle vara väsentligen betingad av skatteskal. Som visats, kan inte heller någon beskattning i Sverige bli aktuell, för de holländska bolagens intäkter från handelsbolagsavyttringen. Som konstaterades inledningsvis får detta till följd, att säljaren helt undgår beskattning för den förpackade tillgångens övervärden.

¹³ Se även RÅ 1957 not. Fi. 2409, RÅ 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35 och RÅ 1997 not. 126.

2.2 Skattefrihet för köparen

2.2.1 Tredje ledet – upplösning av handelsbolaget

Genom de transaktioner som redovisats i de föregående avsnitten, har säljaren kunnat undgå beskattning för tillgångens övervärden, genom att paketera tillgången i ett delvis utlandsägt handelsbolag som sedan avyttrats. I handelsbolagslösningens sista transaktionsled kan köparen, som nu ensam äger handelsbolaget vari tillgången förpackats, likvidera handelsbolaget och skifta ut tillgången. Innan jag berör beskattningskonsekvensen av detta förfarande, finns det anledning att kort behandla de civilrättsliga bestämmelserna om upplösning av handelsbolag.

2.2.1.1 Civilrättsliga regler om upplösning av handelsbolag

Regler om likvidation och upplösning av handelsbolag finns i 24-45 §§ Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. I de inledande paragraferna framgår att likvidation kan ske både på frivillig och på tvångsmässig grund. Bland de så kallade likvidationsgrunderna innefattas, att bolagsavtalet tidsbestämts och att löptiden för detta gått ut. Vidare kan likvidation påkallas av bolagsman om någon annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det annars finns en viktig grund för bolagets upplösning. Enskild bolagsmans konkurs eller frånfälle utgör också grund för likvidation. I dessa fall kan likvidationsplikt undvikas om den bolagsman till vilken likvidationsgrunden är hänförlig utträder ur bolaget.¹⁴ I vårt typexempel har köparen ensam förvärvat handelsbolaget och antalet bolagsmän har således gått ned till en. Eftersom handelsbolaget är en samverkansform avsedd för två eller fler bolagsmän, så utgör även denna omständighet en grund för likvidation. Av 28 § följer, att om inte en andra bolagsman inträder i bolaget inom sex månader, så anses bolaget ha trätt i likvidation. Vid frivilligt utträde och uteslutning förutsätts att bolagsandelen löses. Vanligen sker det genom att bolaget löser in bolagsandelen. Bolagsmännen kan emellertid avtala om att viss eller vissa bolagsmän ska vara lösenberättigade.¹⁵ Lösenbeloppet uppgår, om inte annat avtalats, till vad som kan antas motsvara vad bolagsmännen skulle ha erhållit om bolagsskifte i stället hade ägt rum.

Vid likvidation skall bolagets verksamhet avvecklas och bolagsförmögenheten utskiftas till bolagsmännen. Som en följd av

¹⁴ 29 §, Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

¹⁵ Promemorian, s. 19.

bolagsmännens solidariska gäldansvar ges de relativt fria händer vid avvecklingen och bolagets tillgångar kan, med samtliga bolagsmäns samtycke, fördelas in natura.¹⁶ Delägarna kan således, om de är ense, skifta ut bolagstillgångarna och därmed upplösa bolaget. Bolaget anses upplöst när bolagsmännen skriftligt bekräftat att ett skifte av bolags förmögenhet skett. Bolagsskiftet som inte sker i skriftlig form är ogiltiga. Om bolagsmännen inte kan komma överens om hur utskiftningen skall ske, eller oskäligt dröjsmål med likvidationen befaras, kan enskild bolagsman ansöka hos domstol om att en likvidator skall utses. Bolaget anses då upplöst när likvidatorn delgett bolagsmännen slutredovisningen.¹⁷

2.2.1.2 Beskattning vid upplösning av handelsbolag

När handelsbolag upplöses eller en andel i bolaget inlöses skall delägaren anses ha avyttrat sin andel. Detta utlöser två skilda skattesituationer hos delägaren, dels en löpande beskattning vid utskiftningen av tillgångarna och dels en kapitalvinstbeskattning på andelarna i handelsbolaget.¹⁸

2.2.1.2.1 Löpande beskattning av delägaren

Enligt typexemplet är AB2 i detta skede av handelsbolagslösningen ensam andelsägare i handelsbolaget vari tillgången förpackats. För att slutföra skatteplaneringsförfarandet likviderar nu AB2 handelsbolaget, vilket innebär att bolagets förmögenhet skall skiftas ut till andelsägaren. Som tidigare framgått så tillåter de civilrättsliga reglerna att tillgången skiftas ut in natura, vilket aktualiserar frågan om vilket värde som skall tillmätas tillgången vid bolagsskiftet.

Som huvudregel gäller, när tillgång överläts ur näringsverksamhet, att överlåtelsen skall ske till marknadspris om inte en annan värdering kan anses affärsmässigt motiverad.¹⁹ Överlåtelse till underpris från ett handelsbolag till en delägare, även ett aktiebolag, omfattas av uttagsbeskattningsreglerna. Delägaren kan alltså uttagsbeskattas om tillgång överförs till underpris från handelsbolaget.²⁰ Till denna huvudregel finns undantag i inkomstskattelagens 23 kapitel, som innebär att underprisöverlåtelser i vissa fall kan medges. Reglerna för underprisöverlåtelse har behandlats i ett tidigare avsnitt, då de aktualiserades i samband med att tillgången överläts från den ursprungliga ägaren AB1 till handelsbolaget. Frågan är om överlåtelsen som sker i samband med

¹⁶ Torsten Sandström – Handelsbolag och enkla bolag, s. 81.

¹⁷ 44 §, Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

¹⁸ Promemorior, s. 19.

¹⁹ I Prop.1998/99:15 s. 166 framhålls att det i vissa fall kan framstå som långsiktigt fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden och att det i sådana fall saknas anledning till uttagsbeskattning. Som exempel på affärsmässigt motiverade avvikelser från marknadsvärdering nämns den omständighet att företaget önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare.

²⁰ 3 § 22 Kap. IL.

upplösningen av handelsbolaget skiljer sig från den initiala paketeringen av tillgången, på sådant sätt att villkoren för en tillåten underprisöverlåtelse vid denna transaktion inte kan anses vara uppfyllda.

Av 14 § 23 kap. IL framgår att varken det förhållande att ett svenskt handelsbolag är överlåtare eller förvärvare utgör något hinder för att en underprisöverlåtelse skall kunna ske. Underprisöverlåtelser kan alltså ske såväl till som från svenska handelsbolag. Vidare uppställs i 15 § 23 kap. IL ett krav på att tillgången omedelbart skall ingå i en verksamhet som förvärvaren är skattskyldig för i Sverige. Eftersom tillgången sedan utskiftningen skett kommer att ingå i AB2:s verksamhet är förutsättningarna i denna del uppfyllda. Om rätt till koncernbidrag saknas mellan överlåtaren och förvärvaren gäller, enligt huvudregeln i 17 § 23 kap. IL, att överlåtelsen skall avse näringsverksamhet eller verksamhetsgren. Kravet omfattar emellertid inte den situation då överlåtelsen sker mellan ett svenskt handelsbolag och en av dess delägare. Det kan vara värt att notera att det i vissa fall uppställs krav på att andelarna i förvärvaren skall vara kvalificerade. Vid överlåtelser från handelsbolag gäller, enligt 20 § 23 kap. IL, att om någon av andelsägarna i handelsbolaget är en fysisk person och förvärvaren är ett företag, så skall samtliga andelar i förvärvaren vara kvalificerade för att en underprisöverlåtelse skall medges. Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag gäller motsvarande, enligt 19 § 23 kap. IL, att minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen skall vara kvalificerade, som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Slutligen har man infört regler, i 24-29 §§ 23 kap. IL, som är ägnade åt att förhindra att underprisöverlåtelser används för föra in orealiserade övervärden i underskottsföretag, för att kvitta bort underskott när koncernbidrag inte kan lämnas.

Som framgår så torde inga förhinder mot en underprisöverlåtelse av tillgången från handelsbolaget till AB2, vara för handen i typexemplet. Det får till följd att AB2 kan överta tillgången till dess skattemässiga värde utan att någon uttagsbeskattning sker. Det innebär vidare att ingen intäkt skapas i handelsbolaget, som i annat fall skulle ha skattats hos AB2. Vilken innebörd underprisöverlåtelsen får vid kapitalvinstbeskattningen av andelarna hos AB2, redogörs för nedan.

2.2.1.2.2 Kapitalvinstbeskattning på andelarna i handelsbolaget

Särskilda regler för beskattningen vid avyttring av andelar i handelsbolag återfinns i 50 kap. Inkomstskattelagen. I 2 § stadgas att om andel i ett handelsbolag inlöses eller om bolaget upphör skall en avyttring anses ha skett. Reglerna omfattar således även andelsägares utträde eller uteslutande samt upplösning av handelsbolag. Bestämmelsen att kapitalvinstberäkning skall ske vid avyttring av en handelsbolagsandel gäller därför analogt. Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade andelen minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet, och omkostnadsbeloppet.

2.2.1.2.3 Ersättning för andelen

För att fastställa omfattningen av en andelsägares skattskyldighet vid upplösning av ett handelsbolag måste man först bestämma vilken ersättning andelsägaren ska anses ha mottagit för andelen. Frågan har berörts i praxis bl. a. i RÅ 1999 ref. 35 och RÅ 2002 ref. 87. Skatterättsnämnden konstaterar i RÅ 1999 ref. 35, att eftersom bestämmelserna inte uttryckligen reglerar frågan, får avyttringen principiellt anses ske mot ett vederlag som motsvarar värdet av den egendom som utskiftas till andelsägaren vid upplösningen av bolaget. Vidare konstaterar man att den utskiftade tillgången (i målet rörde det sig om en fastighet) får anses avyttrad för det värde som åsätts vid utskiftningen, det s.k. avräkningsvärdet. Detta gäller även om det värdet är lägre än marknadsvärdet, men endast om förutsättningarna för en tillåten underprisöverlåtelse föreligger.

I RÅ 2002 ref. 87 (Fackföreningsmålet) prövades frågan om realisationsvinst (kapitalvinst) avseende andel i handelsbolag, får beräknas med utgångspunkt i de överlåtna tillgångarnas skattemässiga värden. Målet grundar sig på en ansökan till skatterättsnämnden om förhandsbesked med anledning av en tilltänkt omstrukturering av ägandet av ett fastighetsbestånd, som ägs gemensamt av två fackföreningar via ett handelsbolag. Omständigheterna i målet var följande. OFR och TCO, båda oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar, ägde gemensamt handelsbolaget Berget. Berget ägde i sin tur tre fastigheter (varav två användes av OFR) vars marknadsvärde vida översteg det skattemässiga värdet om 23 miljoner kr. OFR och TCO hade nu för avsikt att upplösa det gemensamma ägandet. Detta skulle ske genom att OFR överförde sin andel i handelsbolaget till det nybildade OFR fastighets AB mot en ersättning som motsvarande det justerade ingångsvärdet om 21 miljoner kr. Därefter skulle antingen handelsbolaget upplösas och aktiebolaget tillskiftas de av OFR använda fastigheterna, eller så skulle bolaget utträda som bolagsman och som lösenbelopp erhålla dessa fastigheter. I båda dessa fall anses andelarna avyttrade, varför man ville ha svar på huruvida inkomsten vid beräkningen av realisationsvinst (kapitalvinst) avseende andelen i Berget, skulle beräknas med utgångspunkt i de överlåtna fastigheternas skattemässiga värden.

Skatterättsnämnden svarade jakande på frågan med motiveringen att intäkten vid avyttringen skall anses utgöras av värdet av de tillgångar som övertas från Berget. Värdet bör då motsvara det värde som ur Bergets synvinkel läggs till grund för beskattningen av överföringen av fastigheterna till delägarna. Uttagsbeskattning aktualiseras vid dessa överföringar, men kan med hänsyn till förutsättningarna i fallet underlåtas. Enligt skatterättsnämndens mening, kunde det således vid den delägarbeskattning som skulle ske för inkomsten från handelsbolaget godtas, att fastighetsöverföringarna behandlas som om de skett till lägst fastigheternas skattemässiga värden. Därmed bör också kunna godtas att resultatet av andelsavyttringen beräknas på grundval av bl.a. detta värde som ersättning

för andelen, även om det innebär att också andelen avyttrats till underpris. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt gällde denna fråga.

2.2.1.2.4 Omkostnadsbeloppet – justerad anskaffningsutgift vid underprisöverlåtelse

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelen skall anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna i 5 § 50 kap. IL. Härav följer att anskaffningsutgiften ska ökas med den skattskyldiges tillskott till bolaget och belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster och reduceras med uttag och skattemässigt avdragsgilla underskott under samma period.

Enligt huvudreglerna i 22 kap. IL skall överlåtelser ur näringsverksamhet, som skett till ett pris som understiger den överlåtna tillgångens marknadsvärde, leda till en uttagsbeskattning. Av 7 § 23 kap. IL framgår att överlåtelser vid uttagsbeskattning skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Om handelsbolaget gör en otillåten underprisöverlåtelse av tillgången, skall således marknadsvärdet tas upp istället för ersättningen.²¹

Det uttagsbeskattade beloppet utgör en intäkt hos handelsbolaget, som skall tas upp av andelsägarna som löpande intäkt från handelsbolaget, vilket får till följd att omkostnadsbeloppet ökas i motsvarande mån.

Redan i ett tidigare avsnitt konstaterades att omständigheterna i typexemplet är sådana, att en tillåten underprisöverlåtelse kan göras mellan handelsbolaget och AB2. Tillgången kan således tillmätas ett avräkningsbelopp som motsvarar dess skattemässiga värde vid upplösningen av handelsbolaget, utan att detta leder till uttagsbeskattning. Frågan uppkommer då vilket värde som skall ligga till grund för beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften - det skattemässiga värdet eller marknadsvärdet?

I RÅ 1996 ref. 71 menade domstolen, att eftersom ingångsvärdet (tidigare benämning på det justerade anskaffningsvärdet²² på en andel i ett handelsbolag) bestäms av de på delägaren belöpande skattepliktiga inkomsterna och avdragsgilla underskotten samt av tillskott till och uttag från bolaget, så måste man vid bedömningen av om en viss transaktion innefattar ett tillskott/uttag, ta hänsyn till de inkomstskattemässiga effekterna av transaktionen. Lika litet som ett tillskott kan anses ha skett vid en tillåten underprisöverlåtelse till handelsbolaget, kan ett uttag anses ha skett vid en underprisöverlåtelse som företas från bolaget. Man slöt sig således till att anskaffningsutgiften kan lämnas oförändrad om tillåtna underprisöverlåtelser sker, i de fall då avräkningsutgiften motsvarar tillgångens skattemässiga värde.

²¹ Kommentar till 7 § 23 kap. IL, Nordsteds Juridik Zeteeo.

²² Kommentar till 3 § 50 kap. IL, Nordsteds Juridik Zeteeo.

2.2.1.2.5 Kapitalvinstberäkningen – verklig förlust

Om avräkningsutgiften vid upplösning av handelsbolaget sätts till tillgångens skattemässiga värde, får det till följd, att anskaffningsutgiften för andelarna lämnas oförändrad när tillgången skiftas ut ur handelsbolaget. Eftersom den ersättning som andelsägaren anses ha erhållit för andelarna i handelsbolaget då är lägre än den justerade anskaffningsutgiften, uppkommer en förlust vid kapitalvinstberäkningen på andelarna.²³ Frågan uppkommer då om denna förlust kan dras av.

De generella förutsättningarna för avdrag för kapitalförlust regleras i IL, vars 44 kap. 23 § stipulerar att en förlust måste vara verklig för att kunna dras av. Enligt 24 § anses kapitalförluster, som beror på att tillgångar avyttras till ersättning under marknadsvärdet, endast som kapitalförluster om det framgår av omständigheterna att säljaren inte har för avsikt att öka köparens förmögenhet. I propositionen sägs det att underprissättningar som tillkommit utan sådan avsikt torde vara sällsynta och att ”avdrag därför inte bör komma i fråga om underpridförsäljningen skett direkt eller indirekt via juridisk person, till närstående eller andra som har en påtaglig intressegemenskap med den skattskyldige”.²⁴

Regeringsrätten fick i RÅ 2002 ref. 87, det s.k. Fackföreningsmålet, anledning att pröva huruvida andelsägaren har rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för den förlust som uppkommer under snarlika förhållanden vid upplösning av handelsbolag.

Skatterättsnämnden hade tidigare prövat frågan och då anfört att det, innan 1990 års skattereform, i praxis etablerats en princip om att en förlust, för att vara avdragsgill i inkomstslaget rörelse, måste vara verklig. Denna princip har sedan fått uttryck i lag genom bestämmelsen i 23 § 44 kap. IL som anger, att bara verkliga kapitalförluster anses som kapitalförluster. Eftersom fastigheterna utskiftas från handelsbolaget Bergen till underpris blir kapitalförlusten på andelen i bolaget inte en verklig kapitalförlust. Därför skall inte avdrag medges för förlusten.

Förhandsbeskedet överklagades till Regeringsrätten som gjorde en annan bedömning än skatterättsnämnden. Nämnda instans anförde, att innebörden av kravet på att en förlust skall vara verklig, vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur detta bolag utan skattekonsekvenser (jfr. RÅ 1999 ref. 13). Däremot menade man att den i målet aktuella kapitalförlusten inte har sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle nämligen uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadspris, eller om fastigheten före

²³ Promemoria s. 20.

²⁴ Prop. 1989/90:110 s. 711.

utskiftningen såldes till någon utomstående. (Regeringsrätten hänvisar här till förhållandena i rättsfallet RÅ 1999 ref. 35.) De i ansökningen beskrivna transaktionerna utgör därför inte grund för att anse att kapitalförlusten inte är verklig. Hinder mot att medge avdrag för förlusten föreligger därmed inte av denna anledning. Uppställningen nedan illustrerar beskattningskonsekvenserna, av att tillgången utskiftas till det skattemässiga värdet respektive marknadsvärdet.

| <u>Löpande beskattning</u> | <u>Skattemässigt värde</u> | <u>Marknadsvärde</u> |
|--|-----------------------------------|-----------------------------|
| Avräkningsvärde på övertagna tillgångar | 10 | 100 |
| Skattemässigt värde | - 10 | - 10 |
| Löpande beskattning | 0 | 90 |
| <u>Kapitalvinstbeskattning</u> | | |
| Ersättning för andelen | 10 | 100 |
| Avdrag för justerad anskaffningsutgift | - 100 | - 190 |
| Kapitalförlust | - 90 | - 90 |
| <u>Total beskattning</u> | - 90 | 0 |

Av uppställningen ovan framgår, att resultatet av kapitalvinstberäkningen vid avyttringen av handelsbolagsandelarna inte påverkas, av värdet som tillskrivs tillgången vid bolagsskiftet. Även i det fall då avräkningsutgiften bestäms till att motsvara tillgångens marknadsvärde uppkommer en kapitalförlust på andelarna om - 90. Avräkningsutgiftens storlek har däremot betydelse för det den slutliga taxeringen då den påverkar storleken på handelsbolagets intäkter, vilket i sin tur ökar underlaget för den löpande beskattningen hos andelsägaren.

I promemorian, som ligger till grund för de nya underprisreglerna för handelsbolag påpekas, att förfarandet egentligen leder till att avdraget för anskaffningsutgiften tidigareläggs, i de fall då avräkningsutgiften sätts till tillgångens skattemässiga värde. Eftersom tillgången även efter upplösningen av handelsbolaget hos den nya ägaren bibehåller ett skattemässigt värde som understiger marknadsvärdet skall avdraget jämnas ut av beskattningen vid en framtida försäljning. Denna utjämning kan dock undvikas genom att tillgången inför en försäljning paketeras i ett aktiebolag.

Eftersom kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte beskattas, så undgår övervärdet i sin helhet beskattning.²⁵

2.3 Sammanfattning

I föregående framställning har det visats, hur aktörer inom bolagssektorn genom handelsbolagslösningen kunnat tillgodogöra sig det fulla värdet av tillgångar med obeskattade värdereserver, utan att beskattning utlösts. Skatteundandragandena med hjälp av handelsbolagslösningen, har typiskt sett skett genom att tillgångar med obeskattade värdereserver överlåtits till underpris, till koncerninterna handelsbolag som ägts via utländska bolag. Skatteplikt för kapitalvinster på andelar i handelsbolag har inte förelegat i de utländska koncernbolagens jurisdiktion, varför säljarna har kunnat avyttra handelsbolagen från de utländska bolagen till en köpeskilling som motsvarar tillgångarnas marknadsvärde, utan att någon beskattningsplikt uppkommit på denna intäkt. På så sätt har säljarna tillgodogjort sig tillgångarnas fulla värden utan några beskattningskonsekvenser.

Efter försäljningen har tillgångarna legat kvar i handelsbolagen till sitt skattemässiga värde, som i många fall vida understiger marknadsvärdet. Köparna har i sin tur likviderat handelsbolagen och skiftat ut tillgångarna in natura. Vid likvidation av handelsbolag gäller, enligt svensk rätt, att beskattning skall ske som om andelarna i handelsbolaget avyttrats. Vid kapitalvinstberäkningen på andelarna i handelsbolaget, anses ägarna ha erhållit en ersättning för andelarna som motsvarar värdet på de utskiftade tillgångarna. Regeringsrätten har i ett avgörande kommit fram till att denna beräkning kan ske med utgångspunkt från tillgångarnas skattemässiga värden. Att utskiftningen gjorts till det skattemässiga värdet innebär, att ingen intäkt uppstår i handelsbolaget. (Eventuell vinst hade beskattats löpande hos andelsägarna.) Regeringsrätten har vidare konstaterat att eftersom utskiftningen av tillgången till dess skattemässiga värde inte har någon inkomstskattemässig effekt för ägaren, så kan ägaren inte heller anses ha gjort ett uttag ur handelsbolaget. Detta under förutsättning att det rör sig om en tillåten underprisöverlåtelse. Då inget uttag skett, skall inte heller anskaffningsutgiften för andelen justeras med skillnaden mellan det skattemässiga och det marknadsmässiga värdet av tillgången. Konsekvensen blir att andelsägaren anses ha mottagit en ersättning för andelen motsvarande tillgångens skattemässiga värde. Medan däremot anskaffningsutgiften, som ligger till grund för kapitalvinstberäkningen, kvarstår vid den köpeskilling, som erlagts för andelen; dvs. ett belopp motsvarande tillgångens marknadsmässiga värde. Resultatet vid kapitalvinstberäkningen blir således att köparen skall anses ha gjort en förlust på andelen, motsvarande skillnaden mellan tillgångens skattemässiga och marknadsmässiga värde.

²⁵ Promemorian s. 20.

3 Var handelsbolagslösningen förenlig med tidigare gällande lagstiftning?

Huruvida de förfaranden som faller inom ramen för handelsbolagslösningen faktiskt är förenliga med den lagstiftning som gällde före regeringens stoppskrivelse, har ännu inte klargjorts på ett entydigt sätt i praxis. Förfarandena består av ett flertal transaktioner, varav vissa delmoment har blivit föremål för Regeringsrättens prövning. Däremot har någon sammantagen bedömning av hela skatteplaneringsupplägget ännu inte förekommit, annat än i förhandsbesked meddelade av skatterättsnämnden.²⁶ Dessa avgöranden har dock överklagats av Skatteverket. Praxis från Regeringsrätten är således att vänta inom kort.

I väntan på klargörande från Regeringsrätten återstår att studera de förhandsbesked som meddelats av Skatterättsnämnden. Att döma av nämndens resonemang i målen förefaller det som att åtminstone några av de varianter av handelsbolagslösningen som prövats, inte kommer att anses strida mot de materiella bestämmelserna i Inkomstskattelagen. Frågan uppstår då om de istället kan anses oförenliga med lagstiftningens syfte och på så sätt träffas av bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt. Förhoppningsvis kommer Regeringsrätten att beröra denna frågeställning när de behandlar de överklagade förhandsbeskeden. Ett klargörande i frågan vore definitivt intressant även om de nya reglerna som presenteras i stoppskrivelsen innebär att ett sådant avgörandes inverkan på rättstillämpningen starkt begränsas. Innan några vidare resonemang kring skatteflyktslagens tillämplighet på handelsbolagsförfaranden presenteras, kan det vara lämpligt att ge en bild av skatteflyktslagens konstruktion och tillämpning.

3.1 Skatteflykt

Åsikterna om vad som innefattas inom ramen för skatteflykt skiljer sig i viss mån beroende på vem som uttolkar begreppet. Det är därför svårt att fastställa en för begreppet entydig allmän innebörd. Enligt förarbetena utmärks skatteflykt ”typiskt sett av att den skattskyldige genomför avtal eller andra rättshandlingar med det huvudsakliga syftet att uppnå skattelättnader i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Vidtagna rättshandlingar är - var för sig - oftast civilrättsligt oantastliga, men ger tillsammans skatteförmåner som framstår som klart oberättigade”. Ulrika Rosander har i sin avhandling ”En generalklausul mot skatteflykt”, gjort en studie av de definitioner som ges i doktrin och förarbeten. Hon menar att

²⁶ Se bl. a. SRN 06-03-31.

skatteflykt sammantaget kan beskrivas som ett förfarande som; ger upphov till en av lagstiftaren ej förutsedd eller avsedd skattelindring eller skatteförmån, som strider mot lagstiftningens anda och mening och innebär ett utnyttjande av en ojämnhet eller ofullständighet i lagstiftningen samt är civilrättsligt fullt giltigt, inte är en skenrättshandling eller en transaktion med oriktig beteckning och inte är ett skattebrott.²⁷

Från lagstiftarens sida försöker man utforma skattereglerna på ett sådant sätt att ofullständigheter i skattesystemet, så kallade ”kryphål”, inte uppstår. Skattesystemets komplexitet innebär dock att det inte alltid låter sig göras. Därför vidtas i de flesta länder särskilda åtgärder riktade mot att förhindra skatteflykt.²⁸ I Sverige har strävan att förhindra skatteflykt fått sitt huvudsakliga uttryck i generalklausulen mot skatteflykt som återfinns i lag (1995:575) mot skatteflykt. Lagens andra paragraf utgör generalklausulen som lyder som följer.

”2 § Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”

3.1.1 Skatteförmånsrekvisitet

En första förutsättning för att skatteflyktslagen skall bli tillämplig, är att den skattskyldige företagit en rättshandling som lett till en väsentlig skatteförmån. Innebörden av rekvisitet diskuteras i förarbetena, där det konstateras att ”vad som avses med skatteförmån är helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.”²⁹ I förarbetena framhålls att man vid bedömningen av huruvida en skatteförmån föreligger skall utgå från det aktuella förhållandet och att lagen inte bör kunna undgås genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter.³⁰ Huvudsaken är att den skattskyldige

²⁷ Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s. 14ff.

²⁸ Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, s. 20.

²⁹ Prop. 1996/97:170, s. 45.

³⁰ Prop 1980/81:17 s 28.

genom förfarandet får en möjlighet att senare erhålla en skatteförmån. Man behöver alltså inte fastställa att förmånen kommer att *realiseras* - rekvisitet är uppfyllt redan då det konstaterats att en *realiserbar* förmån uppkommit. Det framgår vidare av förarbetena, att begränsningen av lagens tillämplighet till förfaranden som medför en väsentlig skatteförmån, främst föranletts av processekonomiska skäl och att med hänsyn till bl.a. förändringar av penningvärdet, bör vad som avses med "väsentlig skatteförmån" inte uttryckas i ett bestämt belopp.³¹

3.1.2 Medverkanderekvisitet

Medverkanderekvisitet innebär ett krav på att den skattskyldige direkt eller indirekt, skall ha medverkat till rättshandlingen eller rättshandlingarna som legat till grund för skatteförmånen. Syftet med regleringen är att den skattskyldige inte skall kunna undvika, att skatteflyktslagen tillämpas genom att hävda att annan part vidtagit de för förfarandet relevanta rättshandlingarna. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse vid den reformering av skatteflyktslagen som genomfördes 1997. De tidigare gällande reglerna hade lett till viss osäkerhet kring lagens tillämplighet på situationer, då annan än den skattskyldige vidtagit den rättshandlingen som gett upphov till skatteförmånen. Därvid nämns att skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig, då den skattskyldige hävdat att en banktjänsteman för hans räkning, men utan hans godkännande, företagit transaktionen i fråga. I förarbetena till reformen framhålls att det inte kan accepteras att reglerna på så sätt kan undvikas när indirekt medverkan föreligger. Som exempel på sådan indirekt medverkan, nämns förhållandet att den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdares medverkan, eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen. Vidare konstaterar man att indirekt medverkan i allmänhet kan antas vid transaktioner via familjemedlemmar.³²

3.1.3 Avsiktsrekvisitet

Avsiktsrekvisitet innebär ett krav på att skatteförmånen, med hänsyn till omständigheterna, kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Rekvisitets lydelse ändrades 1998 från "det huvudsakliga skälet" till "det övervägande skälet".³³ Omarbetningen hade sin grund i att man från lagstiftarens sida ansåg, att rekvisitet fått en alldeles för restriktiv tillämpning i praxis, vilket lett till att skatteflyktslagen inskränkts på ett olämpligt sätt. Enligt regeringen hade ett uttalande i de tidigare förarbetena, där det framhålls att förfarandet med bortseende från skatteförmånen skall framstå som praktiskt taget meningslöst, fått ett alldeles för stort genomslag

³¹ Ibidem.

³² Prop. 1996/97:170 s. 41.

³³ Prop. 1996/97:170, 1997/98:SkU3, SFS 1997:777.

för tolkningen av rekvisitet.³⁴ Det konstateras i propositionen att det förelegat en inte obetydlig skillnad mellan lagtextens ordalydelse och de förarbetsuttalanden som blivit vägledande vid tillämpningen av rekvisitet. En omarbetning var därför var påkallad.³⁵

Syftet med den nya lydelsen är att tillförsäkra att rekvisitet omfattar de situationer då skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. För att generalklausulen skall kunna tillämpas krävs att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse, väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Vid bedömningen skall således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl som den skattskyldige har för sitt handlande vägas mot skatteförmånen.

3.1.4 Rekvisitet lagstiftningens syfte

Det sista och mest betydande rekvisitet för att ett förfarande skall aktualisera skatteflyktslagen, är att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte, som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, och de bestämmelser som är direkt tillämpliga, eller har kringgåts genom förfarandet. Tidigare stadgades att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Rekvisitet fick sin nuvarande lydelse genom SFS 1997:777. Skälet till förändringen var att en genomgång av regeringsrättens praxis visat, att rekvisitet "lagstiftningens grunder" varit det som brustit i merparten av de avgöranden där skatteflyktslagen åberopats, men inte ansetts tillämplig, trots att det varit fråga om förfaranden som haft påtaglig skatteflyktskaraktär.³⁶

Inför förändringen diskuterades om rekvisitet skulle behålla sin objektiva karaktär, eller kompletteras med något subjektivt element som att förfarandet bedöms som otillbörligt eller liknande. Man slöt sig till att rekvisitets objektiva karaktär skulle behållas, bl. a. eftersom kraven på likformighet och förutsägbarhet gör det olämpligt med en generalklausul som förutsätter, att tillämparen lägger moraliska eller etiska värderingar till grund för prövningen.

I förarbetena diskuteras även frågan om hur detaljerat rekvisitet bör vara i lagtexten, framförallt med avseende på vad som skall ligga till grund för prövningen om huruvida ett förfarande strider mot lagstiftarens intentioner. En ökad tendens hos förvaltningsdomstolarna att sträva efter en tolkning som direkt anknyter till lagtexten, bl. a. som ett resultat av EG-rättens inflytande, anförs som en anledning att så långt det är möjligt, ange rekvisitets innebörd i själva författningstexten. Regeringen ansåg att de allmänna principer hos lagstiftningen, som skall beaktas vid prövningen bör betecknas "lagstiftningens syfte". Regeringen konstaterar att de regler och

³⁴ SkU 1982/83:20 s. 20.

³⁵ Prop. 1996/97:170 s 44.

³⁶ Prop. 1996/97:170 s. 38.

andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte, utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga, liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader, samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Detta närmare fastställande av tolkningsunderlaget har fått sitt uttryck genom att lagstiftningens syfte skall bedömas ”som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”. Avslutningsvis framhåller regeringen att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte.³⁷ Rekvisitet lagstiftningens syfte är mycket omdebatterat i doktrinen och det ifrågasätts ofta på vilket sätt den prövningen som sker i samband med denna punkt, skiljer sig från den prövning som skall göras vid en vanlig uttolkning av lag. Anders Hultqvist har med emfas vänt sig mot tanken om att domstolarna skall ta reda på vad lagstiftaren har avsett. Enligt Hultqvists mening är det sedan länge visat att det inte går att utröna någon vilja från Riksdagens sida, angående de transaktioner som prövas under skatteflyktslagen. Således anser han argumentet vara en fiktion, och ett skenargument för egna rimlighetsöverväganden och underliggande värderingar. Han menar vidare att det är svårt att se hur generalklausulen innebär någonting mer än vad som rimligen ryms inom den ordinarie lagtolkningen, särskilt om man ”underlåter att falla till föga för fiktionen med lagstiftarens vilja”.³⁸ Peter Melz har påpekat att det inte alltid är möjligt att åstadkomma en tydlig lag även om den lagtekniska arsenalen används skickligt.³⁹ Som ett exempel lyfter han fram att lagrådet anförde om förslaget till bestämmelser om underprisöverlåtelser att ”även för en erfaren skattejurist torde det vara näst intill omöjligt att med ledning av enbart lagtexten bilda sig en säker uppfattning om vad reglerna innebär”.⁴⁰

3.1.5 Rättsföljden

Av förarbetena framgår att målet med lagstiftningen är att skatteflyktsklausulen skall kunna användas för att få till stånd en rättvis beskattning, som motsvarar den taxering som skulle följa om ett kringgående inte hade varit för handen. Syftet med regleringen har alltså inte varit att ett hårdare beskattningsresultat skall uppstå.⁴¹

Effekten på den skattskyldiges taxering vid tillämpning av skatteflyktslagen framgår av lagens tredje paragraf. Fallor ett förfarande under generalklausulen kan enligt paragrafen tre alternativa taxeringsbeslut fattas,

³⁷ Prop. 1996/97:170 s. 39.

³⁸ Hultqvist, Anders, Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?, s. 197.

³⁹ Meltz, Peter, Några reflexioner om lagstiftningsteknik i skattelagar – främst i inkomstskattelagen, festskrift till Lindencrona. s. 271.

⁴⁰ Prop. 1998/99:15, s. 393.

⁴¹ Prop. 1980/81:17 s. 31.

beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Om ett alternativt förfarande till det genomförda saknas, så skall ett taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte företagits. Framstår förfarandet som en omväg i förhållande till ett annat närmare till hands liggande förfarande, skall taxeringsbeslutet fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. I fall då dessa två alternativ framstår som otillämpliga, eller resultatet av en tillämpning av dem framstår som oskäligt, så skall skatten uppskattas till ett skäligt belopp.

3.2 Lag mot skatteflykt och handelsbolagslösningen

Avgörande för frågan om huruvida skatteflyktslagen kan anses tillämplig på ett förfarande är, som framgått av föregående redogörelse, att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte, ”som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, och de bestämmelser som är direkt tillämpliga, eller har kringgåtts genom förfarandet”.⁴² För att avgöra huruvida handelsbolagsförfaranden skall medföra en tillämpning av skatteflyktslagen, krävs således en närmare granskning av det bakomliggande syftet med de regler som förfarandet aktualiserar. Handelsbolagslösningen vilar, i allt väsentligt, på att tillgångar kan föras in och ut ur handelsbolag till underpris samt på hur reglerna för kapitalvinstberäkningen på handelsbolagsandelar är utformade. Det är således det bakomliggande syftet för dessa regler, som måste ligga till grund för bedömningen om huruvida förfarandet träffas av skatteflyktslagen. Fastställandet av lagstiftningens syfte sker huvudsakligen utifrån lagtext men kan, enligt Rosander, även ske med ledning av lagmotiven, om oklarheter kvarstår efter en granskning av lagtexten.⁴³

3.2.1 Syftet med reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL och deras förhållande till skatteflyktslagen

Bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL har sitt ursprung i en kodifiering av tidigare gällande praxis, som genomfördes i och med att lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris trädde i kraft. I förarbetena till denna lag diskuterades hur kravet, som tidigare tillämpats i praxis, på att underprisöverlåtelser inte får leda till en otillbörlig skatteförmån, skulle komma till uttryck i lagen. Regeringen konstaterar att uttagsbeskattning generellt bör ske, när en otillbörlig skatteförmån föreligger. Enligt förarbetena bör begreppet ”otillbörlig skatteförmån” tolkas som en för den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv

⁴² Lag (1995:575) mot skatteflykt, 2 § 4 p.

⁴³ Rosander, s. 107.

skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåtits vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler.⁴⁴ I förarbetena diskuteras vilket förhållande som bör råda mellan förutsättningarna för underlåtande av uttagsbeskattning, och lagen mot skatteflykt. Regeringen övervägde först att införa en allmän bestämmelse, innebärande att uttagsbeskattning skall ske om underprisöverlåtelse skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån. Man slöt sig dock till att en sådan bestämmelse skulle innebära, att den osäkerheten kring behandlingen av underprisöverlåtelser som regleringen hade som syfte att avvärja, skulle bestå.⁴⁵

I frågan om reglernas förhållande till skatteflyktslagen, vände sig Regeringen mot vad man ansåg vara ett allt för kategoriskt uttalande från utredningen. Enligt utredningens mening hade förslaget, att uttagsbeskattning skall ske i vissa angivna fall, utformats med syftet att förhindra, att oönskade skatteförmåner kunnat erhållas. Om förslagen följdes, skulle således en taxering inte anses strida mot lagstiftningens syfte, om den medför att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande, som faller inom ramen för den diskussionen. Regeringen menade, att en sådan taxering visserligen inte *normalt* kan strida mot lagstiftningens syfte. Det kan dock inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen är tillämplig.⁴⁶ Diskussionen som förs i denna del avser underprisöverlåtelser mellan aktiebolag. Motsvarande tillämpning gäller dock, enligt en senare kommentar, även för underprisöverlåtelser som involverar handelsbolag.⁴⁷

3.2.2 Praxis rörande underprisöverlåtelser och skatteflyktslagen

Regeringsrätten har avgjort två mål, båda anhängiggjorda som förhandsbesked, som ger viss ledning för hur domstolen ser på förhållandet mellan underprisöverlåtelser och skatteflyktslagen. Frågan har även berörts nyligen i ett förhandsbesked från SRN.

3.2.2.1 RÅ 2001 ref. 66

I RÅ 2001 ref. 66 prövade Skatterättsnämnden frågan om huruvida förfarandet i målet kunde anses strida mot reglerna om tillåtna underprisöverlåtelser.

Omständigheterna var följande. F.C. och T.R. hade tidigare tillsammans ägt 55 procent av aktierna i resebyråföretaget C. Dessa innehav hade de överlåtit till bolaget X som de ägde gemensamt via bolaget A. X hade

⁴⁴ Prop. 1998/99:15 sida 139.

⁴⁵ Prop. 1998/99:15, s. 147.

⁴⁶ Prop. 1998/99:15 sida 147.

⁴⁷ Prop. 1998/99:15 sida 161.

aktierna i C bokförda till 5 750 000 kr, vilket motsvarade X:s anskaffningsvärde för aktierna ifråga. Resterande aktier i C ägdes av en schweizisk börsnoterad resekoncern B. F.C. och T.R. äger även var sitt holländskt bolag, D och E.

Avsikten var att de två holländska bolagen tillsammans skulle bilda ett svenskt bolag, Nya AB, som X sedan skulle avyttra sina aktier i C till. Denna försäljning skulle ske till aktiernas bokförda värde, som understeg marknadsvärdet. Efter överlåtelsen verkställdes skulle B erbjudas att förvärva 45 procent i Nya AB i utbyte mot sina 45 procent av aktierna i C. Sökanden X ville ha svar på, dels om försäljningen till underpris skulle föranleda en uttagsbeskattning av X, och dels om lagen (1995:575) om skatteflykt kunde bli tillämplig på X:s överlåtelse av aktierna i C till Nya AB?

SRN inleder med att påpeka att inget svar behövs på sökandens första delfråga eftersom förutsättningen i ärendet är att aktieavyttringarna, som ska ske till underpris, uppfyller villkoren för att inte behandlas som om de skett till aktiernas marknadsvärden. Istället inriktar man sig på frågan om det kan bli aktuellt med en tillämpning av skatteflyktslagen då Nya AB ägdes av utländska juridiska personer.

SRN konstaterar inledningsvis att om F.C. och T.R. skulle ha avyttrat sina aktier i C till underpris direkt till Nya AB skulle avyttringarna, eftersom Nya AB ägs av utländska juridiska personer i vilka F.C. och T.R. är andelsägare, behandlas som om de skett till marknadsvärdet enligt 53 kap. 6 och 7 §§ IL. Vid överlåtelsen till X inträder dock inte denna beskattningsekvens. Om X därefter genom en underprisöverlåtelse överför aktierna i C till Nya AB undviks alltså sådana skattekonsekvenser, som skulle inträtt om F.C. och T.R. hade överlåtit aktierna till underpris, direkt till Nya AB.

SRN inleder prövningen med att titta på den första underprisöverlåtelsen. Man redogör för reglerna gällande tillskott till företag och konstaterar att det av förarbetena framgår, att motivet till att särbehandla tillskott gjorda till företag, som inte är skattskyldiga i Sverige, var den risk som föreligger för att skatteunderlag kunde undandras svensk beskattning. Detta ansågs kunna ske om t.ex. en ägare till ett fåmansaktiebolag, inför en förestående utflyttning utan beskattning kan sälja sina aktier i bolaget till anskaffningsvärdet, till ett utländskt företag som han äger. Ursprungligen gällde regleringen endast vid överlåtelse till en utländsk juridisk person. Det uppmärksammades emellertid snart, att principerna bakom lagstiftningen kunde kringgå och därför gjordes en lagändring, som innebar att även indirekta ägarförhållanden beaktas. Frågan om en mellanliggande överföring till ett svenskt företag, utan utländskt ägande, också borde omfattas av dessa regler, för att förhindra kringgåenden av reglerna om tillskott till utländskt företag, berördes inte i lagstiftningsarbetet. Någon motsvarande lagändring på "överlåtarsidan" har således inte varit aktuell.

Gällande den efterföljande underprisöverlåtelsen, där aktierna överförs från X till Nya AB, konstaterar SRN att det finns uttryckligen reglerat under vilka villkor den kan ske utan uttagsbeskattning. Dessa villkor är utformade med syftet att förhindra att oavsedda skatteförmåner kan erhållas. Att

överlåtelsen sker till ett svenskt företag som ägs av utländska företag utgör inte något hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Det av sökandena övervägda förfarandet ligger således inom ramen, för vad som uttryckligen finns reglerat angående omstruktureringar av företag. När så är fallet anses en taxering grundad på förfarandet normalt inte strida mot lagstiftningens grunder.⁴⁸

Mot bakgrund av detta fann nämnden att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen inte var uppfyllt, för det fall X utan uttagsbeskattning vidareavyttrar till Nya AB, de från F.C. och T.R. förvärvade aktierna i C. Regeringsrätten fastställde senare domslutet.

3.2.2.2 RÅ 2001 not. 188

I RÅ 2001 not. 188 uttrycker domstolen återigen samma syn på reglerna om tillåtna underprisöverlåtelser. Omständigheterna var snarlika de i RÅ 2001 ref. 66 och även Skatterättsnämndens beslut kom att i stort motsvara det tidigare fattade beslutet.

A och B, som var skatterättsligt bosatta i Sverige, ägde 25,15 procent vardera av aktierna och rösterna i det noterade bolaget Y AB. A avsåg att överlåta sitt aktieinnehav i Y AB till ett svenskt bolag (AB 2) som är dotterbolag till ett av A ägt svenskt bolag (AB 1). Köpeskillingen för aktierna skulle sättas till det skattemässiga anskaffningsvärdet, vilket var betydligt lägre än marknadsvärdet. AB 1 och AB 2 skulle inte ha någon annan verksamhet än att äga aktierna i Y AB. Därefter skulle A bilda ett holländskt bolag (Z BV). Det holländska bolaget skulle bilda ett svenskt dotterbolag (AB 3). Aktierna i AB 2 skulle därefter överlåtas till underpris från AB 1 till AB 3. Efter att förfarandet avslutats skulle A äga 100 procent av aktierna i Z BV, som i sin tur skulle äga 100 procent av AB 3 och dess helägda dotterbolag AB 2, vari det 25,15-procentiga ägandet i Y AB placerats. B skulle genomföra motsvarande transaktioner.

Eftersom överföringarna avsåg betydande värden ställde de sökande följande tre frågor till Skatterättsnämnden: (1) Utlöser överföringarna till underpris uttagsbeskattning i Sverige? (2). Utlöser överföringarna beskattning hos de fysiska personerna? (3) Medför lagen mot skatteflykt beskattning hos någon av parterna?

SRN konstaterar vad gäller första frågan att uttagsbeskattning skulle kunna utlösas av AB 1:s överlåtelse av aktierna i AB 2 till AB 3. Avgörande är huruvida överlåtelsen kan anses avse en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren, då både dessa företag är förvaltningsbolag. För att villkor för underlåten uttagsbeskattning ska anses uppfyllt, gäller i detta fall att innehavet avser näringsbetingade aktier.⁴⁹ SRN konstaterar att AB 3:s aktieinnehav i AB 2 är näringsbetingat enligt punkt 1 i 16 §, 24 kap. IL

⁴⁸ Prop. 1998/99:15 s. 147.

⁴⁹ SRN hänvisar i denna del till 23 kap. 7 och 17 §§, IL, samt 24 kap. 16 § samma lag.

under den förutsättningen att aktieinnehavet vid beskattningsårets utgång, motsvarar minst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier i företaget. I lagtexten görs ingen skillnad om företagen i fråga är förvaltningsföretag. Det förhållandet att överlåtelserna avser samtliga aktier i förvaltningsföretag och sker från ett förvaltningsföretag till ett annat förvaltningsföretag, utgör således inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning

I sitt svar till nästa fråga sluter sig SRN till att någon uttagsbeskattning av A och B inte sker med anledning av de aktuella transaktionerna. Enligt 53 kap. IL godtas att deras överlåtelse av aktier i Y AB till AB 2 sker till aktiernas omkostnadsbelopp. Av klar lagstiftning följer vidare att om inte uttagsbeskattning utlöses vid överlåtelserna mellan bolagen, sker inte heller någon ytterligare beskattning av A och B. Dessa förhållanden, som inte behöver slås fast i ett förhandsbesked, ligger till grund för fråga 3, som gäller huruvida skatteflyktslagen medför annan bedömning.

Rörande det slutliga spørsmålet så påpekar SRN inledningsvis att om A och B skulle avyttra sina aktier i Y AB till underpris direkt till AB 3 skulle avyttringarna, eftersom dessa företag ägs av utländska juridiska personer i vilka A och B är andelsägare, behandlas som om de skett till marknadsvärdet. Genom att överlåtelsen istället sker genom det aktuella förfarandet inträder inte denna beskattningskonsekvens. SRN påpekar sedan att, för att skatteflyktslagen skall bli tillämplig, krävs bl.a. att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte, som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Den efterföljande motivangivelsen är identisk med den i RÅ 2001 ref. 66. SRN redogör för tillkomsten och motiven till de regler i 54 kap. IL som innebar att underprisöverlåtelse inte kunde göras till utländska juridiska personer och hur dessa regler senare kom att omfatta även underprisöverlåtelse som sker till svenska dotterbolag till utländska juridiska personer. Slutligen konstaterar SRN att frågan om huruvida en mellanliggande överföring till ett svenskt företag utan utländskt ägande, också borde omfattas av dessa regler, för att förhindra kringgåenden av reglerna om tillskott till utländskt företag, inte berördes i lagstiftningsarbetet.

Beträffande underprisöverlåtelsen av aktierna i AB 2 till AB 3 är motiven till varför detta inte kan anses aktualisera en tillämpning av skatteflyktslagen likalydande med de i RÅ 2001 ref. 66. SRN anger att det finns uttryckligen reglerat, under vilka villkor överlåtelsen kan ske utan uttagsbeskattning och att dessa villkor är utformade med syftet att förhindra att icke avsedda skatteförmåner kan erhållas. Vidare konstateras att det faktum att överlåtelsen sker till ett svenskt företag, som ägs av utländska företag, inte utgör något hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. SRN menar därför att det av sökandena övervägda förfarandet ligger inom ramen för vad som uttryckligen finns reglerat angående omstruktureringar av företag. När så är

fallet anses en taxering grundad på förfarandet normalt inte strida mot lagstiftningens grunder.

Mot bakgrund av detta fann SRN att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen inte är uppfyllt för det fall AB 1 utan uttagsbeskattning vidareavyttrar till AB 3 aktierna i AB 2 som då innehåller de från A och B förvärvade aktierna i Y AB.

Ledamoten Virin var dock skiljaktig. Han menar att i ljuset av den komplettering av reglerna som senare genomfördes, och innebar att även försäljning till svenska dotterföretag till utländsk juridisk person i vilket säljaren äger andelar inkluderas, så framstår lagstiftningens syfte som alldeles klar: ”det skall inte vara möjligt att överlåta kapitalbeskattad egendom (som inte kan bli föremål för uttagsbeskattning) till en utländsk juridisk person eller svenskt dotterföretag till en utländsk juridisk person utan att transaktionen träffas av svensk kapitalbeskattning motsvarande den som skulle inträtt vid försäljning till marknadsmässigt pris”. Enligt Virins mening avser sökanden med de avsedda transaktionerna undgå den beskattningseffekt, som skulle inträtt om han sålt sina aktier direkt till det svenska bolag som är dotterbolag till den utländska juridiska personen. Virin menar vidare att sökanden har medverkat i transaktionerna och av omständigheterna kan ingen annan slutsats dras, än att det är skatteeffekten som eftersträvas. Slutligen citerar Virin en passage ur 3 § Skatteflyktslagen som lyder: ”om förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – framstår som en omväg i förhållande till det närmast tillhands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet”. Enligt Virins mening bör sökanden därför beskattas för överlåtelsen av aktierna, som om han sålt dem direkt till det utlandsägda svenska dotterbolaget.

Förhandsbeskedet överklagades av RSV. Regeringsrätten gjorde dock samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens förhandsbesked.

3.2.2.3 Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 18 december 2007

Även i detta mål behandlas en variant av handelsbolagslösningen. Omständigheterna är snarlika de i SRN:s förhandsbesked från den 31 mars 2006. X AB ingår i en gren av en koncern vars moderföretag är ett utländskt bolag. Detta i sin tur ägs av det utländska bolaget MB som är beläget i samma stat som MB. Å AB med dotterbolaget Y AB ingår i en annan gren av koncernen som är konstruerad på motsvarande sätt. Man avser att samla en del av koncernens fastighetsinnehav, bl. a. fastigheter som ägs av X AB, i Y AB. Den planerade omstruktureringen skall gå till på följande sätt. MB bildar två nya dotterföretag i samma stat, Holding I och Holding II. Dessa bildar i sin tur handelsbolaget Z HB, som de skall äga till hälften var. X AB överlåter fastigheterna till underpris till Z HB varpå Holding I och Holding

II avyttrar sina andelar i Z HB för marknadsvärdet till Y AB. Holding II behåller dock 0,01 procents ägande i Z HB.

Y AB har underskott från tidigare år, som inte får kvittas mot koncernbidrag från övriga företag inom koncernen. Spörsmålen gäller bl.a. om överlåtelsen av fastigheterna kan betraktas som en tillåten underprisöverlåtelse enligt reglerna i 23 kap. IL (fråga 1), vidare om holdingbolagens kapitalvinst på handelsbolagsandelarna är skattepliktig i Sverige (fråga 2), samt om inkomsterna från handelsbolaget får kvittas mot det koncernbidragsspärrade underskottet i Y AB (fråga 3). Slutligen uppkommer frågan huruvida Skatteflyktslagen kan bli tillämplig på förfarandet (svaret härpå redogörs för i ett senare avsnitt).

SRN konstaterar avseende första frågan, att överlåtelsen uppfyller villkoren för att uttagsbeskattning skall underlåtas i enlighet med 23 kap IL. Man följer i huvudsak samma resonemang som SRN:s utvecklade i förhandsbeskedet från 31 mars 2006, men behandlar även reglerna i 23 kap. 26 § IL. Här stadgas att i det fall ett handelsbolag förvärvar en tillgång till underpris, så gäller för varje delägare, som är ett företag, följande. Under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker, får det inte ha uppkommit underskott hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår, då överlåtelsen sker.

I andra frågan resonerar SRN som så, att även om holdingbolagen är skattskyldiga för handelsbolagens verksamhet i Sverige, så kan inte andelarna i handelsbolaget anses ingå denna verksamhet. Med hänsyn därtill föreligger inte skattskyldighet i Sverige för avyttringarna av andelar i handelsbolaget till Y AB.

Vid bedömningen i tredje frågan om huruvida underskotten i Y AB kan kvittas mot inkomsterna från handelsbolaget slår SRN fast, att avdragsbegränsningen som följer av koncernbidragsspärren, enbart gäller i förhållande till mottagna koncernbidrag som Y AB ska ta upp enligt bestämmelserna i 35 kap. IL. Eftersom ett koncernbidrag enligt 35 kap. IL inte kan ingå i Z HB:s inkomster föreligger inte något hinder mot att dra av underskottet mot Y AB:s andel av inkomsterna.

Vad avser fjärde frågan, om förfarandet kan aktualisera en tillämpning av skatteflyktslagen, konstaterar SRN följande. I förarbetena till reglerna om underprisöverlåtelser framhålls, att ett förfarande som ansetts uppfylla villkoren för att uttagsbeskattning inte ska ske, normalt inte kan anses strida mot lagstiftningens syfte och därmed inte heller mot skatteflyktslagen. Det underströks dock att det inte kan uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att den lagen är tillämplig.⁵⁰

SRN menar att det beskrivna förfarandet medför skattefördelar för

⁵⁰ Prop. 1998/99:15 s.146 f. och prop. 2001/02:46 s. 52.

sökandebolaget. Det sker i och med att det skapas en möjlighet för Y AB att kvitta tidigare års förluster mot intäkter från fastigheterna, i ett läge när motsvarande resultatutjämning inte är möjlig genom koncernbidrag från X AB eller andra bolag inom koncernen. SRN konstaterar även att det inte framgår annat än att skatteförmånen utgör det övervägande skälet för förfarandet.

Eftersom rekvisitet i punkterna 1-3 är uppfyllda återstår att pröva förfarandet mot punkt 4, dvs. utröna huruvida en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. SRN börjar med att konstatera att underprisöverlåtelse enligt definitionen i 23 kap. 3 § IL avser en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning, som understiger marknadsvärdet, utan att detta är affärsmässigt motiverat, om överlåtelserna uppfyller de särskilda villkor som anges i kapitlet. SRN menar att det ur 23 kap. kan utläsas att lagstiftningens allmänna syfte är, att en omedelbar beskattning kan underlåtas, under förutsättning att beskattningen kan tas ut i ett senare led (jfr RÅ 2004 ref. 1). För att denna förmånliga behandling skall komma till stånd krävs att ett antal villkor är uppfyllda. Av dessa framhåller SRN 26-28 §§ IL som syftar till att det i vissa fall, då det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelserna sker, har uppkommit underskott hos förvärvaren, inte kan medges undantag från uttagsbeskattning. Enligt kapitlets 26 § gäller villkoret, när förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, för varje delägare i handelsbolaget. SRN poängterar att det av bestämmelserna framgår att de avser att förhindra möjligheter till resultatutjämning mellan överlåtaren och förvärvaren, till följd av en överlåtelse till underpris när i motsvarande situation detta inte är möjligt genom koncernbidrag.

SRN konstaterar att förfarandet i målet innebär, att man genom en serie transaktioner i en för ändamålet tillfälligt skapad koncernstruktur, åstadkommit att en sådan överlåtelse som ordinarie regler avser att förhindra kan genomföras, utan motverkande beskattning. Någon kompenserande beskattning vid en framtida avyttring av handelsbolagsandelen aktualiseras inte heller. I den mån handelsbolaget skulle avvecklas utan att andelarna avyttras till annan skulle dessutom ytterligare skattefördelar kunna uppstå.

Efter att ha redogjort för omständigheterna konstaterar nämnden, att förfarandet kännetecknas av en långt gående komplexitet och att den anpassning som görs till gällande lagregler och praxis på området är av det slag, att lagstiftaren inte gärna kunnat förutse konsekvenserna härav vid lagstiftningens tillkomst och knappast heller senare. SRN anser därför att en taxering på grundval av förfarandet, får anses strida mot syftet med de aktuella bestämmelserna i 23 kap. IL, vilket innebär att även rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen är uppfyllt. Sökandebolagets invändning att den kvittning som aktualiseras mot underskotten avser de löpande fastighetsinkomsterna, medför ingen annan bedömning. Konsekvensen blir enligt SRN:s mening, att X AB ska taxeras som om bolaget överlåter fastigheterna till handelsbolaget, efter det att Y AB förvärvat ifrågavarande

andelar, varvid villkoren för underlåten uttagsbeskattning inte är uppfyllda.

3.2.3 Kommentarer

Som framgått så är reglerna om tillåtna underprisöverlåtelser en kodifiering av tidigare gällande praxis på området. Syftet med reformen var att undanröja den osäkerhet som rått kring beskattningskonsekvenser, vid överlåtelser av tillgångar, till priser som understiger det marknadsmässiga värdet av tillgångarna. För att inte denna osäkerhet skulle bestå, valde man att avstå från att införa en generell bestämmelse med innebörden att uttagsbeskattning ska ske, om överlåtelserna skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån. I förarbetena till reglerna diskuteras bestämmelsernas relation till skatteflyktlagen och regeringen uttrycker att man inte delar utredningens uppfattning kring detta förhållande. Utredningen var av uppfattningen att förslaget att uttagsbeskattning skall ske i vissa angivna fall, utformats med syftet att förhindra att oönskade skatteförmåner kan erhållas, och att det därför inte borde vara aktuellt med en tillämpning av skatteflyktlagen. Regeringen menade dock att detta uttalande var för kategoriskt och att det även i dessa fall kunde röra sig om skatteflykt, även om så normalt sett inte torde vara fallet.

Enligt min mening bör Regeringens uttalande tolkas som att skatteflyktlagen skall tillämpas restriktivt, i de fall då prövningen rör de bakomliggande syftena till underprisreglerna, men att en tillämpning alltjämt inte kan uteslutas. Anledningen härtill är att reglerna uppkommit för att förtydliga vilka rättsliga förutsättningar som gäller, och att underlätta för omstruktureringar i bolagssektorn. Ges domstolarna allt för stort utrymme, att genom skatteflyktlagen bedöma om förfaranden är förenliga med underprisreglerna, så torde stor risk föreligga att den önskade effekten uteblir. Vidare har långtgående hänsyn tagits till risken för otillbörliga skatteförmåner vid utformningen av underprisreglerna, något som i sig borde minska utrymmet för att hävda att en taxering som grundar sig på reglerna inte kunnat förutses av lagstiftaren.

Ser man till SRN:s beslut i RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188, så framgår det att nämnden tagit fasta på kommentarerna i förarbetena kring förhållandet mellan underprisreglerna och skatteflyktlagen. I motiveringen avseende denna fråga – identisk i de båda målen – för SRN ett resonemang som är mycket snarlikt det i förarbetena. SRN menar att om det finns uttryckligen reglerat under vilka villkor en överlåtelse kan ske utan uttagsbeskattning, så kan en taxering grundad på förfarandet normalt inte anses strida mot lagstiftningens grunder, eftersom villkoren är utformade med syftet att förhindra att oavsedda skatteförmåner kan erhållas. Då dessa förhandsbesked fastställts av Regeringsrätten förefaller det som att man delar denna mening. Sett i ljuset av dessa två mål synes det alltså som att skatteflyktlagens tillämpningsområde är snävt, när bedömningen rör

överlåtelser som sker i enlighet men reglerna för tillåtna underprisöverlåtelser.

Den förmånliga skatteeffekt som uppstår som en följd av att handelsbolagslösningen nyttjas, har sin grund, inte bara i underprisreglerna, utan även i hur kapitalvinstberäkningen på handelsbolagsandelarna sker när handelsbolaget likvideras. Innan några definitiva slutsatser kring skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet kan dras, finns det därför anledning att granska hur reglerna för kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar förhåller sig till lagen.

3.2.4 Förhållandet mellan reglerna för kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar och skatteflyktslagen

Före den stora skattereform som genomfördes år 1990 beskattades kapitalvinster på handelsbolagsandelar på samma sätt som aktier. På grund av omfattande användning av kommanditbolag i skatteplaneringssyfte meddelades år 1988 en stoppskrivelse som förändrade reglerna för kapitalvinst på andelar i handelsbolag. Den skatteplanering som tidigare skett byggde på att underskott i handelsbolag kunde dras av hos delägarna, utan att dessa underskott påverkade den skattemässiga anskaffningsutgiften för andelarna, vilket ledde till att dubbla avdrag kunde göras hos delägarna. Ett flertal processer har förts för att fastställa om dessa dubbla avdrag stred mot den då gällande skatteflyktsklausulen, eller om transaktionerna kunde anses upprättade av sken.⁵¹

I det s.k. Capinova-målet, RÅ 1994 ref. 52, ansåg Regeringsrätten varken att genomsyn eller skatteflyktsklausulen var tillämpliga, även om domslutet av andra skäl kom att bära den skattskyldige emot. Regeringsrätten konstaterar i målet att ett skatteplaneringssyfte varit avgörande för den skattskyldiges agerande, men att en förutsättning för att lagen mot skatteflykt ska bli tillämplig alltjämt är att en taxering på grundval av den dubbla avdragsrätten skulle strida mot lagstiftningens grunder. Lagen är med andra ord tillämplig endast om det av den skattskyldige hävdade sättet för beräkningen av realisationsförlust vid försäljningen av andelen i kommanditbolaget, kan anses strida mot grundläggande principer inom realisationsvinstsystemet. Med anledning av denna fråga utvecklar Regeringsrätten följande resonemang.

Regeringsrätten vill i detta sammanhang erinra om att de regler för bestämmande av realisationsvinst och realisationsförlust vid avyttring av andel i handelsbolag som gäller vid den i målet aktuella taxeringen inte

⁵¹ Kommentar till 50 kap IL, Nordsteds Juridik Zeteeo.

innehåller något som anger i vad mån hänsyn skall tas till underskottsavdrag som delägaren har åtnjutit under innehavstiden. Den lösning som innebär att löpande underskottsavdrag inte skall reducera andelens ingångsvärde grundar sig på en lagtolkning som har gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka har ansetts motsvara gällande rätt. Det kan i denna situation knappast hävdas att den i praxis valda lösningen är oförenlig med lagstiftningens grunder. Om detta ändå skulle anses vara fallet, hade det legat närmare till hands att ändra praxis än att tillgripa lagen mot skatteflykt. Mot den nu angivna bakgrunden kan inte heller det förhållandet att en skattskyldig på grund av förekomsten av den dubbla avdragsrätten väljer handelsbolaget framför annan företagsform föranleda att lagen mot skatteflykt skall tillämpas. Enligt Regeringsrättens uppfattning utgör därför den dubbla avdragsrätten inte något motiv för att med stöd av nämnda lag bortse från Bernhard M:s förvärv, innehav och försäljning av andelen i Hannafjorton.

Vilka slutsatser kan man då dra av Capinova-målet i anknytning till handelsbolagslösningen? Målet rör 1988-års inkomsttaxering och den vid denna tid gällande lagen mot skatteflykt. Regeringsrättens uttalande om relationen mellan kapitalvinstberäkningsreglerna och skatteflyktslagen torde dock, enligt min mening, fortfarande äga legitimitet.

Det tredje och sista steget av handelsbolagslösningen vilar i allt väsentligt på rättstolkningar som gjorts i praxis. Möjligheten att vid likvidation av ett handelsbolag sätta avräkningsvärdet på andelarna till de från handelsbolaget utskiftade tillgångarnas bokföringsmässiga värden, följer av RÅ 1999 ref. 35.⁵² Att utskiftningen sker till underpris skall vidare, enligt RÅ 1996 ref. 71, inte leda till att anskaffningsutgiften för andelarna justeras. Konsekvensen blir att en förlust uppstår på andelarna i handelsbolaget. I RÅ 1999 ref. 71 fastslogs att ”underpriset inte [bör] föranleda någon reduktion i rätten till avdrag för den förlust som uppkommer på andelarna såsom inte verklig”. Att förlusten som uppstår anses verklig, vilket innebär att avdrag skall medges vid taxeringen, bekräftades av Regeringsrätten i RÅ 2002 ref. 87. Domstolen konstaterade här att kapitalförlusten inte har sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle nämligen uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadspris, eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående.

Betraktar man dessa förhållanden i ljuset av Regeringsrättens resonemang i Capinova-målet, så framträder analogin tydligt. Det rör sig i båda fall om frågor kring kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar, som inte uttryckligen behandlas i lagtexten. Vidare grundar sig den beräkningsmetod som tillämpas, på en lagtolkning som gjorts i praxis. I Capinova-målet konstaterade Regeringsrätten med anledning av dessa förhållanden, att det knappast kan hävdas att den i praxis valda lösningen är oförenlig med lagstiftningens grunder. Huruvida samma resonemang kan tillämpas i fråga

⁵² RÅ 1999 ref. 35.

om handelsbolagslösningen kvarstår alltså att svara på. För att göra en bedömning i denna fråga krävs att handelsbolagslösningen granskas i sin helhet.

3.3 Slutsatser

Mot bakgrund av det tidigare anförda så kan det synas svårt att avgöra, huruvida skatteflyktslagen kan anses tillämplig på handelsbolagslösningen. Handelsbolagslösningen inleds genom att det säljande svenska aktiebolaget, via en underprisöverlåtelse, överför tillgången till ett handelsbolag. Handelsbolaget ägs av två utländska dotterbolag, som inte är skattskyldiga för kapitalvinster från handelsbolagsandelar. Beskattning inträder därför inte när handelsbolaget sedan avyttras till köparen (AB2). En första förutsättning för att skatteflyktslagen ska kunna bli tillämplig, är att förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldiga. Enligt förarbetena bör det krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor, för att klausulen skall kunna tillämpas.⁵³ Det är svårt att tänka sig att någon skulle organisera en överlåtelse enligt handelsbolagslösningen, om det inte rörde sig om betydande belopp. Denna förutsättning torde således vara uppfylld. Medverkansrekvisitet innebär att den skattskyldige indirekt eller direkt måste ha medverkat till den rättshandling som gett upphov till förmånen. Enligt förarbetena måste indirekt medverkan anses föreligga, då den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande, på den person som medverkat i rättshandlingen.⁵⁴ Eftersom transaktionen sker mellan det svenska aktiebolaget och två helägda dotterbolag, måste rekvisitet anses uppfyllt. Ytterligare en förutsättning för att skatteflyktslagen skall kunna bli tillämplig, är att skatteförmånen varit det övervägande skälet till att handlingen företogs. Enligt förarbetena krävs att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre, än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande.⁵⁵ Det är svårt att tänka sig att några affärsrättsliga skäl skulle vara avgörande för säljarens val, att avyttra tillgången via ett utlandsägt handelsbolag. Även detta rekvisit torde alltså vara uppfyllt i typexemplet.

Avgörande för frågan, om en tillämpning av skatteflyktslagen kan bli aktuell, blir således huruvida förfarandet kan anses strida mot lagstiftningens syfte. Jag har tidigare redogjort för förhållandet mellan underprisreglerna och skatteflyktslagen utifrån förarbetena. Härur framgår att skatteflyktslagen normalt inte bör bli tillämplig, om överlåtelser sker i enlighet med vad som uttryckligen reglerats i bestämmelserna om tillåtna underprisöverlåtelser. Denna tolkning har även fått stöd i praxis genom Regeringsrättens domar i RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

⁵³ Prop. 1996/97:170 s. 42.

⁵⁴ Prop. 1996/97:170 s 42.

⁵⁵ Prop. 1996/97:170 s 44.

Den underprisöverlåtelse som säljaren företar i typexemplet, utgör en enkel förpackning av en tillgång inför avyttringen av densamma. Motsvarande skatteeffekt hade, för säljarens del, kunnat uppnås genom att tillgången förpackats i ett svenskt aktiebolag som därefter avyttrats. Det är dock osannolikt att motsvarande ersättning hade kunnat erhållas för aktierna i detta aktiebolag, som man nu får för andelarna i handelsbolaget. Betraktar man denna underprisöverlåtelse isolerat så är det svårt att tänka sig, att den kan angripas med Skatteflyktslagen som grund. Reglerna om tillåtna underprisöverlåtelser har utformats med hög precision, i syfte att öka förutsägbarheten i beskattningen. Förfarandet med att förpacka tillgångar i utlandsägda handelsbolag inför en avyttring, är känt sedan länge. Hade lagstiftaren haft för avsikt att förhindra dessa förfaranden, borde sådana transaktioner uttryckligen ha undantagits från möjligheten till underlåten uttagsbeskattning. En särreglering med denna innebörd måste utformas med hänsyn till EG-rätten. En så pass komplicerad rättsfråga bör, enligt min mening, lösas lagstiftningsvägen och inte inom ramen för en skatteflyktslagstiftning. Ser man till förfarandet på säljarens sida bör således inte Skatteflyktslagen anses tillämplig.

Ser vi till förhållandena på köparens sida, så övertar man ett handelsbolag vari en tillgång förpackats. Köpeskillingen för andelarna uppgår till tillgångens fulla värde. Om handelsbolaget härefter likvideras medför reglerna för kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar, att en förlust motsvarande skillnaden mellan tillgångens bokföringsmässiga och marknadsmässiga värde uppstår. Att beräkningen medför detta resultat beror till fullo på hur kapitalvinstreglerna har tolkats i praxis. Beaktar man Regeringsrättens resonemang i Capinova-målet, så bör lösningen inte anses oförenlig med lagstiftningens grunder, då den utvecklats i praxis. Det förefaller alltså inte heller som att köparens agerande kan angripas av skatteflyktsklausulen.

Om vi förutsätter, i enlighet med typexemplet, att det faktiskt rör sig om en överlåtelse mellan två oberoende parter, så uppstår en klar gränsdragningsproblematik. Två skilda regelverk medför vad som får betraktas som exceptionella skattefördelar. Det är tydligt att kontinuiteten vid något led i handelsbolagslösningen upphävs och att detta leder till en definitiv skattelättnad. Enligt min mening torde det dock vara svårt att angripa förfarandet med hjälp av skatteflyktslagen. Den omständighet att en definitiv skattelättnad uppstår, kan inte i sig anses tillräcklig för att tillämpa Skatteflyktslagen. Ser man till resonemangen i RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188 så förefaller det dessutom som att det ställs långtgående krav, för att ett förfarande skall anses strida mot syftet för underprisreglerna. Om man dessutom beaktar, att det förmånliga resultatet vid likvidationen av handelsbolaget, vilar på en beräkningsmetod som utvecklats i praxis, så torde det i första hand åligga lagstiftaren, att förändra regelverket genom lagstiftning. Det faktum att så nu har skett genom stoppreglerna, kanske också kan sägas tala i den riktningen.

4 Nya regler om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag.

4.1 Bakgrund

Den 17 april 2008 överlämnade regeringen, som tidigare nämnts, en s.k. stoppskrivelse (skr. 2007/08:148) till riksdagen, där man aviserar om kommande förslag till ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier. Bakgrunden till de aviserade förslagen är att Skatteverket uppmärksammat att de gällande reglerna utnyttjats för omfattande skatteplanering, med stort skattebortfall som följd. De i skrivelsen återgivna planeringsförfaranden, som anges ligga till grund för initiativet att förändra reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag, överensstämmer i allt väsentligt med vad som i denna uppsats benämns som handelsbolagslösningen.⁵⁶

Regeringens skrivelse följdes nästkommande dag av en promemoria från Finansdepartementet, som innehåller förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen. I promemorian görs en genomgång av de överväganden som lett fram till att man valt att slopa möjligheten till underprisöverlåtelser till och från handelsbolag. Här framgår som tidigare nämnts, att Skatteverket i samband med taxeringsarbetet vid 2005-2007 års taxeringar, observerat olika varianter av handelsbolagslösningen, där avdragsbeloppen för förluster på handelsbolagsandelar uppgår till ca 54 miljarder kronor. Man pekar i promemorian på att problematiken har sin grund i reglerna för underprisöverlåtelser. Dessa medför nämligen en svårighet att förhindra, att ett värde som fanns vid förvärvet av ett företag förs bort från detta, utan att omkostnadsbeloppet för andelarna i företaget sänks. Underprisreglerna infördes 1998 och grundade sig till stor del på tidigare gällande rättspraxis. Villkoret om att överlåtelserna inte direkt eller indirekt fick medföra någon otillbörlig skatteförmån, som funnits i rättspraxis, valde man dock att inte ge uttryck för i någon allmän bestämmelse. Orsaken härtill var en farhåga att den osäkerheten kring hur underprisöverlåtelser skall behandlas och som lett fram till lagstiftningsinitiativet då skulle bestå. Kravet på att inga otillbörliga skatteeffekter skulle uppnås kom därför istället att leda till en mer mekanisk och uttömmande reglering.⁵⁷

Finansdepartementet sluter sig i promemorian till att det är uppenbart att regelverket om underprisöverlåtelser, såvitt avser handelsbolag, inte uppfyller det grundläggande kravet på att en underprisöverlåtelser inte direkt

⁵⁶ Skr. 2007/08:148 s. 1.

⁵⁷ Skr. 2007/08:148 s. 23.

eller indirekt ska medföra några otillbörliga skatteförmåner. Eftersom systemet regelmässigt används för att åstadkomma icke avsedda skatteförmåner, så bör möjligheterna till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag slopas. Alternativa och mindre ingripande åtgärder har enligt finansdepartementet övervägts, men man bedömer att de föreslagna åtgärderna utgör de mest effektiva och ändamålsenliga.

4.2 Reglernas utformning

4.2.1 Slopande av möjligheten till underprisöverlåtelser till och från handelsbolag

De nya reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag innebär i första hand förändringar av inkomstskattelagens 23 kap., vars regler om tillåtna underprisöverlåtelser inte längre kommer att omfatta handelsbolag. Den föreslagna regleringen medför dels att 23 kap. 5, 15, 20, 21, 25 och 26 §§ upphör att gälla och dels att referenserna till handelsbolag i 23 kap. 2, 11, 14, 16, 17, 19, 23 och 23 a §§ plockas bort.⁵⁸ Följden av dessa förändringar blir att uttagsbeskattning inte längre kan underlåtas, vid överlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag, som sker till ett pris under marknadsvärdet, i fall detta inte är affärsmässigt motiverat.

4.2.2 Ikraftträdande och övergångsregler

Lagen skall enligt förslaget träda i kraft den 1 januari 2009. För att förhindra vidare skatteundandragande fram tills de nya reglerna träder i kraft, ges i promemorian förslag till övergångsregler, som tillfälligt skall förhindra fortsatt missbruk av reglerna. Enligt övergångsreglerna skall de upphävda bestämmelserna i 23 kap. IL tillämpas på överlåtelser till och med den 17 april 2008, men inte på överlåtelser som sker efter detta datum. Således slopas möjligheten till att göra underprisöverlåtelser till och från handelsbolag redan dagen efter skrivelsens avlämnande.

Särskilda regler gäller sålunda vid avyttring av andel i ett svenskt handelsbolag, som sker efter den 17 april 2008. De nya bestämmelserna innebär, att om ett företag som enligt 24 kap. 13 § kan äga näringsbetingade andelar, avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag, som under det avyttrande företagens innehav av handelsbolagsandelen har överlåtit en tillgång med stöd av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. så skall kapitalvinstberäkningen för den avyttrade andelen ske enligt följande. Den justerade anskaffningsutgiften för andelen ska enligt 50 kap. 5 §, minskas med ett belopp som motsvarar deläggarens del av skillnaden mellan

⁵⁸ Promemorian s. 4.

ersättningen för den överlåtna tillgången och tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen. Delägarens del bestäms av dennes andelstal i handelsbolaget vid tidpunkten för andelsavyttringen. Vid bestämmandet av den ersättning som erhållits för tillgången i samband med underprisöverlåtelsen, ska 23 kap. 10 § inte tillämpas.

Kapitalvinstberäkningen skall ske enligt övergångsreglerna, även i de fall då andelar i ett svenskt handelsbolag övergår till en ny ägare genom kvalificerad fusion eller fission enligt bestämmelserna i 37 kap., verksamhetsavyttring enligt 38 kap., eller partiell fission enligt 38 a kap. Detta gäller dock bara om övergångsreglerna varit tillämpliga även om det överlåtande företaget själv hade avyttrat andelarna i handelsbolaget.⁵⁹

De föreslagna övergångsbestämmelserna får till följd att säljarens justerade anskaffningsutgift för andelarna minskar i de fall, då försäljningen föregåtts av en värdeöverföring från handelsbolaget, i form av en underprisöverlåtelse under tiden för säljarens innehav av andelen. Detta får till följd att också kapitalförlusten minskar eller elimineras helt. Bedömningen av värdeöverföringens storlek skall göras med utgångspunkt från den överförda tillgångens marknadsvärde. Beloppet bestäms till skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet för tillgången, vid den tidpunkt då underprisöverlåtelsen skedde.

I promemorian behandlas frågan om hur stor andel av värdeöverföringen som ska minska delägarens justerade anskaffningsutgift. Finansdepartementet menar, att frågan är avhängig av hur stort delägarens andelstal i handelsbolaget är, vid tidpunkten för avyttringen av handelsbolagsandelen. Jag utgår ifrån att man i denna del gjort ett språkligt förbiseende. I nästföljande mening konstaterar man att ”om de avyttrade andelarna motsvarar en fjärdedel av det totala andelstalet i handelsbolaget ska således den justerade anskaffningsutgiften för andelen minska med en fjärdedel av skillnaden mellan den ersättning som erhöles för tillgången och tillgångens marknadsvärde”. Således torde utgångspunkten vara den avyttrade andelens relation till de totala andelarna, snarare än delägarens andelstal. I annat fall skulle en delförsäljning av andelarna i ett handelsbolag leda till att anskaffningsutgiften justerades med ett belopp som beräknats med delägarens samtliga andelar som grund, vilket knappast kan vara det resultat som avses.

Övergångsreglerna behandlar även de fall då andelar i handelsbolag, genom vissa omstruktureringsförfaranden övergår till en ny ägare. Anledningen till att övergångsbestämmelserna innehåller denna typ av reglering, är att förhindra kringgåendesituationer, där överlåtelser av andelar i handelsbolag sker genom omstrukturering. De omstruktureringsregler som avses är kvalificerad fusion eller fission enligt 37 kap., verksamhetsavyttringar enligt 38 kap. samt partiella fissioner enligt 38 a kap. IL. Vid dessa förfaranden är huvudregeln att full skattemässig kontinuitet skall uppnås, genom att det

⁵⁹ Promemorian s. 31.

övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Regeln i övergångsbestämmelserna innebär att, om förutsättningarna är sådana, att en justering av anskaffningsavgiften skulle ha skett om det överlåtande företaget själv hade avyttrat handelsbolagsandelarna, så skall så även ske i dessa omstruktureringsituationer.

I promemorian anknyter man slutligen till regeringsformen 2 kap. 10 § andra stycket och konstaterar, att förutsättningarna för att ta ut skatt här knyts till tidpunkten för den omständighet som utlöser skattskyldighet. I de förfaranden som rör underprisöverlåtelser till och från handelsbolag innebär det att den avgörande tidpunkten är den, då underprisöverlåtelserna företogs. I vad som förefaller vara ett försök att förekomma diskussioner om retroaktiv lagtillämpning påpekas, att trots att reglerna innebär att en korrigerande justering av anskaffningsbeloppet skall ske utifrån ett belopp, som härleds från en tidigare gjord underprisöverlåtelser, så utgör bestämmelserna beräkningsregler som tillämpas först vid avyttringar som sker efter den 17 april 2008, dvs. efter att stoppskrivelsen nått riksdagen. Det framkommer även av promemorian, att det är förenklingskäl som föranlett att övergångsreglernas omfattning begränsats, till att endast tillämpas på överlåtelser av tillgångar till underpris enligt 23 kap. som har ägt rum efter den 30 juni 2003. Datomet har valts p.g.a. att skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar infördes vid denna tidpunkt.⁶⁰

⁶⁰ Promemorian s. 30.

4.3 Är de nya reglerna förenliga med allmänna skatterättsliga principer och grunderna för god skattelagstiftning?

Syftet med de nya bestämmelserna är att förhindra det skatteundandragande som skett, genom att reglerna för underprisöverlåtelser till och från handelsbolag utnyttjats, på ett ej avsett vis. Genom att dessa möjligheter nu slopas, undanröjer lagstiftaren på ett mycket resolut sätt, möjligheten att i framtiden skatteplanera med hjälp av handelsbolagslösningen. Tillvägagångssättet som lagstiftaren valt för att bemöta problematiken, får dock anses vara långtgående. Med rätta kan det ifrågasättas, om åtgärden man valt är den mest ändamålsenliga för att uppnå målet att förhindra vidare skatteundandragande. Den föreslagna ändringen i underprisreglerna kommer att få stor inverkan på möjligheten att genomföra omstruktureringar, som inbegriper handelsbolag. Metoden kan även ifrågasättas med utgångspunkt från vissa allmänna skatterättsliga principer, bl. a. kontinuitets-, neutralitets- och proportionalitetsprincipen.

Innan vi betraktar konsekvenserna av att möjligheten till underprisöverlåtelser avskaffas, kan det vara av intresse att kort redogöra för anledningen till att möjligheten först uppstod. Huvudregeln inom svensk företagsbeskattning är att övervärden beskattas enligt realisationsprincipen. Det innebär, att beskattning sker först när övervärdet materialiseras genom att den egendom som värdet är knutet till avyttras. Realisationsprincipen i sin enklaste form, innebär en risk för skatteundandragande genom att tillgångar avyttras mot ersättning som understiger deras marknadsvärde, eftersom övervärdet då inte materialiseras hos överlåtaren. En näringsidkare kan på så sätt exempelvis ta ut varor eller andra tillgångar ur näringsverksamheten för konsumtion eller annat privat förfogande, utan beskattningskonsekvenser. För att motverka denna effekt gäller som huvudregel, att uttagsbeskattning skall ske när en tillgång tagits ur en förvärvskälla till underpris. Uttagsbeskattning innebär att taxeringen sker som om tillgången överlåts till marknadsvärdet. Att uttagsbeskattning gäller som huvudregel, medför vissa negativa bieffekter bl. a. eftersom omstruktureringar inom bolagssektorn kan motverkas av att skattekostnader uppkommer vid överlåtelse av tillgångar eller en verksamhetsgren. Uttagsbeskattning har därför under vissa förutsättningar underlåts. Reglerna för tillåtna underprisöverlåtelser har vuxit fram successivt i praxis. Drivande för utvecklingen har varit en önskan om att skattereglerna inte skall förhindra företagsombildningar, som är samhällsekonomiskt gynnsamma och som inte kan anses medföra otillbörliga skatteförmåner för de skattskyldiga.⁶¹ I motiven till kodifieringen av underprisreglerna konstaterar Företagsskatteutredningen, att uttagsbeskattning inte borde vara nödvändigt om inte något privat förfogande föreligger, nämligen vid

⁶¹ Prop. 1989/90:110 s 558.

överlåtelse av egendom till underpris mellan olika företag. Som exempel nämner man fall då egendom överläts från en enskild näringsidkare till ett aktiebolag i vilket näringsidkaren är ensam aktieägare – eller i den motsatta riktningen och då egendom överläts mellan aktiebolag som tillhör samma koncern. Det samma gäller då egendom överläts mellan aktiebolag som inte tillhör samma aktiebolagsrättsliga koncern, men vilkas aktier ägs av t.ex. en och samma fysiska person. Företagsskatteutredningen konstaterar även att underlåten uttagsbeskattning inte medför att skatteunderlag faller bort för överlåtaren och förvärvaren sammantaget, men att beskattningen däremot skjuts upp, vilket medför en ränte- och likviditetsförmån för parterna sammantaget.⁶²

De regler som nu föreslås i regeringens stoppskrivelse innebär slutet för tillåtna underprisöverlåtelser till och från handelsbolag. Fortsättningsvis kommer sådana transaktioner leda till att överlåtaren drabbas av uttagsbeskattning. Åtgärden är enligt min mening problematisk ur en rad synvinklar. Redan när möjligheterna till underprisöverlåtelser lagfästes, valde man att inte låta bestämmelserna omfatta överlåtelser från en fysisk person till ett handelsbolag. Sedan tidigare gäller alltså, att det inte utan beskattningsekvenser går att ombilda en enskild firma till ett handelsbolag. Denna åtgärd fick kritik från Näringslivets skattedelegation, som menade att begränsningen utgör ett direkt hinder mot att utveckla verksamheten i mindre företag. Regeringen försvarade valet att utesluta underprisöverlåtelser från fysiska personer till handelsbolag, med att en sådan möjlighet skulle kräva att tillämpningsområdet för den särskilda regleringen för handelsbolag utvidgades, något som i betydande grad skulle öka komplexiteten i regelverket.⁶³ I och med att möjligheten att företa underprisöverlåtelser till och från handelsbolag helt avskaffas, går man nu ett steg längre och försvårar även ombildningar från handelsbolag till aktiebolag. Det vore intressant att veta, om regeringen även denna gång stödjer sitt beslut på argumentet, att ett alternativt förfarande hade lett till allt för hög grad av komplexitet i regelverket. Av promemorian framgår som tidigare nämnts att man övervägt alternativa tillvägagångssätt men något svar på vilka dessa är eller varför man slutligen valt det föreslagna alternativet ges tyvärr inte.

Konsekvensen av den föreslagna ändringen i underprisreglerna blir att kontinuitetsprincipen helt upphör att gälla för transaktioner som inbegriper handelsbolag. Det innebär i förlängningen, att en småföretagare som successivt expanderar sin verksamhet, från en enskild firma till ett handelsbolag, och tillslut gör inträde i den dubbelbeskattade sfären genom att placera verksamheten i ett aktiebolag, drabbas av mycket negativa följder. Två gånger under denna tillväxtfas måste företagaren skatta av upparbetade övervärden. Eftersom en korrekt marknadsvärdering ska ligga till grund för taxeringen kan det i många fall röra sig om betydande värden som skall skattas fram. Detta uppställer väsentliga hinder för att utveckla verksamheten i små företag. Enligt min mening är det anmärkningsvärt att

⁶² Prop. 1998/99:15 s 118.

⁶³ Prop. 1998/99:15 s 155.

man i syfte att förhindra avancerad skatteplanering, som i många fall sker i näringslivets absoluta toppskikt kringsskär möjligheterna för mindre verksamheter att utvecklas.

Ytterligare en konsekvens av de förslagna reglerna är att de kan komma att påverka värderingen av verksamheter, som idag bedrivs i handelsbolagsform. En eventuell förvärvare kan nämligen inte integrera en sådan verksamhet i sin rörelse, utan att först skatta av upparbetade övervärden. Det kan förvisso tänkas att man med hjälp av vissa s.k. skatteupplägg kan undgå denna effekt. I promemorian till de förändrade underprisreglerna nämner man, att ”borttagandet av möjligheten till underprisöverlåtelse till och från handelsbolag torde sannolikt komma att medföra att omstruktureringar innefattande underprisöverlåtelser till och från handelsbolag skjuts på framtiden eller organiseras på annat sätt”.⁶⁴ Formuleringen är anmärkningsvärd. Det kan knappast vara lagstiftarens mening att låta förutsättningarna för ett effektivt näringsliv vila på premissen att hindrande skatteregler kringgås. Enligt min mening borde en betydligt mer grundläggande konsekvensanalys ha gjorts av de nya reglerna innan stoppskrivelsen lades fram.

4.3.1 Övergångsreglerna

För att motverka att reglerna om kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag utnyttjas för vidare skatteundandragande, så har de nya underprisreglerna försetts med övergångsregler. Enligt dessa regler skall säljarens justerade anskaffningsutgift för andelarna minska, i de fall då försäljningen föregåtts av en värdeöverföring från handelsbolaget, i form av en underprisöverlåtelse under tiden för säljarens innehav av andelen. Dessa regler, om beräkning av den justerade anskaffningsutgiften vid kapitalvinstberäkningen på handelsbolagsandelar, ska tillämpas på avyttringar av andelar i handelsbolag som sker efter den 17 april 2008. Den justerade anskaffningsutgiften ska alltså korrigeras med ett belopp som härleds från en tidigare gjord underprisöverlåtelse. Det faktum att korrigeringen grundar sig på en rättshandling som ligger bak i tiden, föranleder en diskussion kring huruvida dessa bestämmelser kan anses förenliga med legalitetsprincipen och i förlängningen, Regeringsformens förbud mot retroaktiv tillämpning av skattelagstiftning.

Legalitetsprincipen återfinns inom flera rättsområden och har fått sitt mest klassiska uttryck inom straffrätten genom sentenserna *nulla poena sine lege* och *nullum crimen sine lege*.⁶⁵ Trots att resonemang kring en straffrättslig legalitetsprincip förekom redan under upplysningstiden, så uppstår diskussionerna om en motsvarande princip inom skatterätten långt senare. Principen återges av Ljungman först 1947 med den numera vedertagna

⁶⁴ Promemorian s. 28.

⁶⁵ ”Inget straff utan lag”, ”inget brott utan lag”.

parafrazen, nullum tributum sine lege ("ingen skatt utan lag").⁶⁶ Legalitetsprincipen innebär som framgår, främst ett krav på föreskriftsbunden beskattning. Föreskriftskravet har kommit till uttryck i regeringsformens 2 kap. 10 §, som stadgar att endast riksdagen har kompetens att besluta om att inkomstskatt skall uttagas, inkomstskatterna tillhör således det s.k. obligatoriska området.⁶⁷ Av retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF, följer vidare att skatter *ej* får uttagas i vidare mån än vad följer av föreskrift som gällde när den omständighet som utlöste skattskyldigheten inträffade. När det gäller frågan om huruvida övergångsreglerna strider mot, eller i vart fall kan sägas befinna sig i konflikt med legalitetsprincipen, är det framför allt kravet i 2 kap. 10 § 2 st. RF på att den föreskrift som utlöser beskattningen *gällde*, när omständigheten som utlöste beskattning inträffade, som är av intresse att granska närmare.

Övergångsreglerna syftar enligt min mening, till att upphäva den ekonomiska effekten av att uttagsbeskattning tidigare underlåtit, genom att man förändrar beräkningsgrunderna för kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av handelsbolagsandelar. Även om övergångsreglerna inte strider mot retroaktivitetsförbudet, så är det fråga om en form av indirekt retroaktivitet, s.k. oäkta retroaktivitet, som lagstiftaren i möjligaste mån bör undvika. Utgår man från vad som anförs i motiven till retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § RF, så förefaller det som att övergångsreglerna i allt väsentligt strider mot grunderna för detta stadgande.

*Huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning på skatte- och avgiftsområdet är att en sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Som kommittén framhåller innebär retroaktivitet på detta område att en skattskyldig som handlar med utgångspunkt i gällande rätt riskerar att hans handling kommer att bedömas efter regler som har tillkommit i efterhand, när han inte kan göra gjort ogjort. Om retroaktiviteten innebär en skärpning av skattereglerna, kan han t.ex. i efterhand bli vägrad avdrag för kostnader som var avdragsgilla när de betalades.*⁶⁸

Jan-Mikael Bexhed berör i en artikel i Skattenytt frågan om oäkta retroaktivitet. Han konstaterar att retroaktivitetsförbudet inte förhindrar oäkta retroaktivitet, inte ens retroaktiv tillämpning på civilrättsligt bindande handlingar, så länge dessa inte medfört skattskyldighet i teknisk mening.⁶⁹ Trots att övergångsreglerna inte kan anses strida mot retroaktivitetsförbudet så som det kommit till uttryck i Regeringsformen, så menar jag att de får mycket olyckliga konsekvenser.

⁶⁶ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 3.

⁶⁷ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 91.

⁶⁸ Prop. 1978/79:195 s. 55.

⁶⁹ Bexhed, Jan-Mikael, Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgås?, Skattenytt nr 4 1993.

Genom övergångsreglerna förändras de tidigare gällande beräkningsgrunderna för kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av handelsbolagsandelar. Beskattningskonsekvenserna av en genomförd underprisöverlåtelse till ett handelsbolag, kommer således att bli väsentligen annorlunda än vad som kunde antas då överlåtelsen företogs. Eftersom möjligheten till underprisöverlåtelser från handelsbolag slopas, är det inte heller möjligt att motverka denna effekt genom att t.ex. låta den överlåtna tillgången gå tillbaka till överlåtaren.

Lagstiftaren har här med största sannolikhet gjort ett övervägande mellan målsättningen av att ha en förutsägbar beskattning och de betydande belopp som kan antas bli föremål för vidare skatteundandragande, om det varit möjligt att avsluta tidigare påbörjade förfaranden. Sett ur denna synvinkel förefaller åtgärden rimlig. Problemet med ett sådant resonemang är att det helt bortser från vilka effekter bestämmelserna får för skattskyldiga, som företagit en underprisöverlåtelse till ett handelsbolag, där det saknats en avsikt att uppnå skattefördelar. De befinner sig nu i en situation där de inte kan återgå till de tidigare gällande förutsättningarna. I värsta fall har man företagit dessa transaktioner som ett led i en omstrukturering och befinner sig plötsligt i situationen att man inte kan fullgöra den avsedda omstruktureringen utan att skatteplikt uppstår och inte heller kan upphäva den initiala transaktionen. Risken är således, att stadgandet kommer att medföra betydande inlåsnings effekter.

Den kanske mest anmärkningsvärda konsekvensen av övergångsbestämmelserna, följer av att de nya bestämmelserna om slopade möjligheter för underprisöverlåtelser till och från handelsbolag, inte innebär hinder mot att uppnå en skattefördel, om en tillgång redan förts in i ett handelsbolag genom en underprisöverlåtelse. Slopandet av möjligheten att företa en underprisöverlåtelse från handelsbolaget, leder visserligen till att avräkningsutgiften på andelarna måste motsvara tillgångens marknadsvärde, men som visats i ett tidigare avsnitt så uppkommer även i detta fall en förlust på andelarna om handelsbolaget likvideras. Resultatet blir att förlusten på andelarna kan kvittas mot den löpande intäkten från andelen, vilket leder till ett nollresultat vid den slutliga taxeringen. Följaktligen blir konsekvensen av övergångsreglerna, att den som har företagit en underprisöverlåtelse med avsikten att likvidera handelsbolaget och på så sätt uppnå en gynnsam effekt på taxeringen, fortfarande kan uppnå en skattefördel, även om den inte blir lika stor som tidigare. Har underprisöverlåtelsen företagits som ett led i en omstrukturering, där det saknas möjlighet att likvidera eller avyttra handelsbolaget, kan reglerna däremot orsaka en hel del problem. Med tanke på att bestämmelserna tangerar gränserna till retroaktivitet och dessutom eventuellt kan få mer långtgående konsekvenser för legitima förfaranden, så förefaller reformen mindre lämplig. Lagstiftaren har genom 10 § 2 kap. 2 st. RF förbehållit sig möjligheten att meddela s.k. stoppskrivelser när detta påkallas av särskilda skäl. Med anledning av undantaget förekommer i motiven till stadgandet följande resonemang.

Det är som kommittén framhåller ett rättssäkerhetsintresse av vikt att skattelagar inte utan starka skäl ges tillbakaverkande kraft. I en tid då en stor och växande andel av medborgarnas inkomster tas ut i skatt för gemensamma ändamål skärps kraven på all skatteuttagets fördelning på olika grupper uppfattas som rättvis. Självklart nödvändiggör detta bl. a. effektiva ingripanden mot skattefusk och skatteflykt och en successiv översyn av skattesystemet. Men samtidigt måste krävas att ändringarna sker på ett för de enskilda medborgarna godtagbart sätt.

I frågan om övergångsreglernas legitimitet torde den sista sentensen vara väl värd att begrunda. Redan möjligheten att meddela stoppskrivelser är ett avsteg från den annars gällande principen om att skattelag inte får ges retroaktiv verkan. Det synes därför synnerligen olämpligt att låta regler som meddelas denna väg förändra beskattningskonsekvensen av civilrättsligt bindande transaktioner som företogs redan år 2003.

5 Avslutande reflektioner

Jag har i denna uppsats visat hur möjligheterna att göra underpriser till och från handelsbolag, jämte med reglerna för kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar, tidigare kunde utnyttjats i skatteplaneringssammanhang. Skatteplaneringen har skett genom att tillgångar med obeskattade värdereserver överlåtits till underpris, till koncerninterna handelsbolag som ägts via utländska bolag. Skatteplikt för kapitalvinster på andelar i handelsbolag har inte förelegat i de utländska koncernbolagens jurisdiktion, varför säljarna har kunnat avyttra handelsbolagen från de utländska bolagen till en köpeskilling som motsvarar tillgångarnas marknadsvärde, utan att någon beskattningsplikt uppkommit på denna intäkt. Efter försäljningen har tillgångarna legat kvar i handelsbolagen till sitt skattemässiga värde, som i många fall vida understiger marknadsvärdet. Köparna har i sin tur likviderat handelsbolagen och skiftat ut tillgångarna till underpris. På grund utav hur systemet för kapitalvinstberäkning på handelsbolagsandelar utformats genom praxis har detta förfarande lett till en definitiv skattefördel.

Utredningen visar att de transaktioner som den s.k. handelsbolagslösningen består i är förenliga med de materiella skattereglerna som berörs. Jag har därför prövat om förfarandet kan anses oförenligt med skattereglernas syfte och på så sett träffas av lagen mot skatteflykt. Min slutsats i denna fråga är att det är osannolikt att så är fallet. Vad gäller underprisreglerna så grundar sig konklusionen framför allt på uttalanden i förarbetena och hur dessa kommit att tolkas i praxis. Vid utvärderingen av förhållandena på köparens sida så vilar slutsatsen på att regeringsrätten dom i Capinova-målet. Regeringsrätten konstaterar här att tillämpning av en beräkningsmodell som utvecklats i praxis för att komplettera rättsregler där frågan inte uttryckligen regleras i lagtexten, inte kan anses strida mot nämnda reglers syfte. Eftersom förhållandena i typexemplet är mycket snarlika anser jag att resonemanget bör vara tillämpligt, även i fråga om handelsbolagslösningen.

Mitt intresse har under arbetets gång allt mer kommit att riktas mot de åtgärder som regeringen valt att vidta för att förhindra denna skatteplanering. I och med regeringens stoppskivelse från den 17 april 2008 kommer handelsbolagslösningen inte längre kunna användas för skatteundandragande. Genom att helt slopa möjligheten till att göra underprisöverlåtelse till och från handelsbolag har man förvisso undanröjt förutsättningarna för fortsatt skatteundandragande, men åtgärden är enligt min mening allt för långtgående och otillräcklig hänsyn har tagits till de bieffekter som stoppreglerna medför. Min kritik mot stoppreglerna grundar sig i första hand på de följdverkningar de får för handelsbolaget som bolagsform. Jag skulle tro att de flesta som idag bedriver sin verksamhet i handelsbolag förutsätter att en framtida ombildning skall kunna ske utan några väsentliga skattekonsekvenser. Eftersom möjligheterna till underprisöverlåtelser inte längre finns föreligger dock en risk att en

omorganisering leder till betydande kostnader. Detta förhållande finner jag minst sagt problematiskt.

De remissinstanser som hittills yttrat sig, är i huvudsak av samma mening. Juridiska fakulteten i Stockholm konstaterar i sitt remissyttrande att det vore önskvärt att promemorian innehöll en redogörelse för de alternativa förfaranden som övervägts.⁷⁰ Vidare menar man, att en justering av anskaffningsutgiften av det slag som föreslås i övergångsbestämmelserna, är mindre ingripande och även torde vara mer principiellt korrekt. Avseende övergångsreglerna framhåller man att förändring kan vara motiverad för ett antal fall där avdragseffekten varit det dominerande skälet för handelsbolagsförfarandet. Däremot ifrågasätts om särskilt många oavslutade förfaranden kvarstår och om motiven för regeln således är tillräckligt starka. Sveriges byggindustrier vänder sig i sitt remissvar, mot att reglerna drabbar redan genomförda transaktioner på ett icke förutsättbart sätt. För att råda bot på denna brist föreslår man reglerna kompletteras med en bestämmelse som innebär att transaktionerna kan återgå. Verket för Näringslivsutveckling (Nutek) tillstyrker förslaget men föreslår att en vidare konsekvensanalys görs särskilt avseende stoppreglernas inverkan på ombildningar mellan handels- och aktiebolag.

Enligt min mening är de nya reglerna så pass långtgående att det blir aktuellt att omvärdera handelsbolagets skattemässiga status. Juridiska fakulteten i Stockholm verkar dela denna mening. I sitt remissyttrande konstaterar man att, ”särbehandlingen av handelsbolag har nu dock fått en sådan omfattning att det är motiverat att överväga mer generella förändringar i handelsbolagsbeskattningen för att normalisera denna”. Frågan om vilka beskattningsregler som ska gälla för handelsbolag har nyligen behandlats i SOU 2002:35. Utredningen konstaterar att sedan handelsbolagen upphörde att vara ett skattesubjekt, så har de figurerat i stor omfattning i olika skatteplaneringssammanhang.⁷¹ Vidare har lagstiftaren, för att undvika uppkomsten av kringgåendemöjligheter, tvingats införa en mängd särregleringar avseende handelsbolag, vilket bidragit till att öka skatteregelverkens komplexitet. Mot bakgrund av detta föreslår utredningen en omfattande reform av handelsbolagsbeskattningen. Systemet som förordas innebär att handelsbolaget skall nettovinstbeskattas till statlig inkomstskatt enligt samma regler som gäller för aktiebolag och att delägarna skall beskattas först när de gör uttag från handelsbolaget. Enligt min uppfattning vore en sådan reform välkommen. En förändring av handelsbolagsbeskattningen torde vara samhällsekonomiskt gynnsam, eftersom den skulle öppna upp för betydande förenklingar av skattelagstiftningen och dessutom minska förekomsten av aggressiv skatteplanering. Handelsbolaget är viktigt för att möjliggöra ett diversifierat näringsliv. Av bland annat neutralitetsskäl måste verksamheter som bedrivs i handelsbolagsform ges liknande förutsättningar som de som bedrivs i andra bolagsformer. Att som idag låta handelsbolaget utgöra ett slutet rum i omstruktureringshänseenden torde inte vara hållbart på längre sikt.

⁷⁰ Dnr SU 302-1144-08.

⁷¹ SOU 2002:35, s. 144.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lagstiftning

Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Lag (1980:865) mot skatteflykt

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Regeringsformen (1974:152)

Propositioner

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

Proposition 1982/83:84, med förslag till lag om ändring i lagen (1980: 865) mot skatteflykt.

Proposition 1989/90:110, Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Proposition 1996/97:170, Reformerad skatteflyktslag.

Proposition 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning.

Proposition 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Proposition 2001/02:46, Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i småföretag, m.m.

Proposition 1978/79:195, Om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m. m.

Utredningar

SOU 1923:69, Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt.

SOU 1963:52, Om åtgärder mot skatteflykt.

SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul.

SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt.

SOU 1993:62, Rättssäkerhet vid beskattningen.

SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen.

SOU 2002:52, Beskattning av småföretag.

SOU 2002:35, Beskattning av handelsbolag.

Myndighetspublikationer

Skatteverket, handledning vid internationell beskattning 2006, Solna, s. 212.

Litteratur

Bergström, Sture, Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid? Skattenytt nr 1-2, 2003, s 2-13.

Hultqvist, Anders, Skatteflyktslagen – vara eller icke vara? Det *borde* ha varit frågan!, Skattnytt nr 10 1995, s 578-590.

Hultqvist, Anders, Den nya skatteflyktslagen – Vad har hänt? i festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik, 2003, s 193-209.

Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Juristförlaget, Stockholm 1995.

Hultqvist Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk Skattetidning, 2005, s 302-321.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silberberg, Christer. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. 10 uppl, Studentlitteratur, Lund 2005.

Lodin, Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning Skattenytt nr 9 2007, s 477-490.

Peczenic, Aleksander, Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper, Skattenytt 1998, s 536-540.

Påhlsson Robert, Företagens Inkomstskatt, Iustus Förlag AB, 3 upplagan, Uppsala 2006.

Rosander, Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007 Jönköping International Business School.

Sandström, Torsten, Handelsbolag och enkla bolag: en lärobok, Nordstedts juridik, 2006.

Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, Skattenytt, 2004 nr 11 s 656-663.

Tjernberg, Mats, Regeringsrättens strikta lagtolkning, Skattenytt, 2003 nr 1-2, s 14-22.

Österman Persson Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Norstedts Juridik AB, 1:1 upplagan, Stockholm 1997.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok, referatmål:

RÅ 1994 ref 52

RÅ 1995 ref 35

RÅ 1996 ref 71

RÅ 2001 ref 66

RÅ 2002 ref 87

RÅ 2002 ref 115

RÅ 2004 ref 1

RÅ 2004 ref 140

Regeringsrättens årsbok, notismål:

RÅ 1957 not Fi 2409

RÅ 1988 not 291

RÅ 1990 not 274

RÅ 1997 not 126

RÅ 2001 not 188

RÅ 2004 not 197

Förhandsbesked meddelade av Skatterättsnämnden (SRN)

SRN 06-03-31

SRN 07-12-18