



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Anders Samuelsson

De särskilda skälen mot uttagsbeskattning

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Christina Moëll

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
Ht 1998

1	FÖRORD	4
1.1	Inledning	4
1.2	Inledande diskussion	4
1.3	Metoddelen	6
1.3.1	Syfte	6
1.3.2	Metod	6
1.3.3	Avgränsning	7
1.4	Förkortningar	7
2	DE SÄRSKILDA SKÄLEN MOT UTTAGSBESKATTNING, EN SKATTERÄTTSLIG GENOMGÅNG.	8
2.1	Allmänt om uttagsbeskattning	8
2.1.1	Omstrukturering av företag	8
2.1.2	Syftet bakom uttagsbeskattningen	9
2.1.3	Reglernas uppbyggnad	10
2.1.3.1	Uttagsbeskattning av vara	10
2.1.3.2	Definition av begreppet tillgångar	10
2.1.3.2.1	”Uttag ur en förvärvskälla.” En diskussion om begreppet.	11
2.1.3.2.2	Definitionen av begreppet ”marknadsmässigt pris”.	12
2.1.3.3	Vinsten skulle ha beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet	13
2.1.3.4	Uttagsbeskattning när det är fråga om en tjänst	14
2.2	Allmänt om särskilda skäl mot uttagsbeskattning	15
2.3	Organisatoriska skäl	17
2.3.1	Allmänt om organisatoriska skäl.	17
2.3.1.1	Organisatoriska skäl inom en koncern.	18
2.3.2	Allmänt om organisatoriska skäl i rättspraxis.	18
2.3.3	Rättsfallsgenomgång	19
2.3.3.1	Fall när de organisatoriska skälen ansågs vara tillräckligt	21
2.3.3.1	starka.	21
2.3.3.1.1	RÅ 1992 ref. 56	21
2.3.3.1.1.1	Rättsfakta i RÅ 1992 ref.. 56	21

2.3.3.1.1.2	Domslutet i målet	22
2.3.3.1.2	RÅ 1992 not 237	26
2.3.3.1.3	RÅ 1992 not 241	27
2.3.3.1.4	RÅ 1993 not 264	27
2.3.3.1.5	RÅ 1993 not 468	28
2.3.3.1.6	RÅ 1993 not 537	29
2.3.3.1.7	RÅ 1993 not 717	30
2.3.3.2	De fall som Regeringsrätten inte har accepterat.	31
2.3.3.2.1	RÅ 1989 ref. 119	31
2.3.3.2.2	RÅ 1990 ref. 51	32
2.3.3.2.3	RÅ 1992 not 238	33
2.3.4	Slutsatser	35
2.3.4.1	Vilka är då de skäl som har accepterats av Regeringsrätten?	36
2.3.4.2	Slutsatserna som finns i utredningen SOU 1998:1.	37
2.4	Egendomen får inte lämna den dubbelbeskattade sektorn	38
2.4.1	Rättsfallsgenomgång	38
2.4.1.1	RÅ 1988 ref. 73	39
2.4.1.2	RÅ 1991 ref. 73	39
2.4.2	Slutsatser	40
2.4.2.1	Slutsatserna som finns i utredningen SOU 1998:1	41
2.5	Ej byta skattemässig karaktär.	42
2.5.1	Rättsfall	43
2.5.1.1	RÅ 1988 ref. 76(FB)	43
2.5.1.2	RÅ 1995 not 125	43
2.5.1.3	Slutsatser	44
2.6	Ägarsamband	45
2.6.1	Inledande diskussion angående ägarsambandsbegreppet.	45
2.6.2	Rättsfall	46
2.6.2.1	RÅ 1960 ref. 31	46
2.6.2.2	RÅ 1989 ref. 19	47
2.6.2.3	RÅ 1990 ref. 115 (Fb)	49
2.6.3	Slutsatser	51
2.6.3.1	Ägarsambandskraven i rättspraxis.	51
2.6.3.2	SOU 1998:1	52
2.7	Otillbörlig skatteförmån	54
2.7.1	Allmänt om begreppet otillbörlig skatteförmån	54

2.7.1.1	Rättsfallsgenomgång	56
2.7.1.2	RÅ 1992 ref. 56	56
2.7.1.2.1	Övriga skatteregler som kan spela in vid bedömningen om otillbörlig skatteförmån	57
2.7.1.2.2	Vilken skatt som annars skulle ha utgått ?	59
2.7.1.2.3	Befrielse från skatt	60
2.7.2	Slutsatser	61
2.7.2.1	Vad kan då konstateras angående otillbörlig skatteförmån utifrån rättspraxis och doktrinen.	61
2.7.2.2	En diskussion om otillbörlig skatteförmån utifrån SOU 1998:1.	63
2.7.2.2.1	Systemet för resultatutjämning mellan olika företag	64
2.7.2.2.2	Systemet för beskattning utav reavinster.	65
2.7.2.2.3	Systemet för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag	66
2.7.2.2.4	Systemet för lättnad i beskattning av ägare till onoterade företag.	67
2.7.2.3	Skillnader mellan rättspraxis och SOU 1998:1	68
2.8	Avslutning	68
2.8.1	Organisatoriska skäl	69
2.8.2	Ej lämna den dubbelbekattade sektorn	69
2.8.3	Ej byta skattemässig karaktär	70
2.8.4	Ägarsambandet mellan de olika bolagen	70
2.8.5	Otillbörlig skatteförmån	71
3	LITTERATURFÖRTECKNING	73
4	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	75

1 Förord

1.1 Inledning

1.2 Inledande diskussion

Det som gör att uttagsbeskattning över huvudtaget skall kunna gå att undvika är att i vissa lägen skulle annars nödvändiga förbättringar utav en företagsstruktur inte gå att genomföra, om den normala beskattningssituationen skulle ha varit aktuell i de lägena. Själva regeln om uttagsbeskattning, är alltså en noga avvägd och efter hänsyn tagande till företagets behov och de skatteregler som behövs, för att den rättvisa skattepolitiken skall fungera i landet. Om det skulle vara lättare att få undantag från uttagsbeskattning skulle troligtvis gemene man protestera och skattemoralen skulle troligtvis sjunka. Mot det har lagstiftningen att ta hänsyn till de behov som ett företag har att i vissa situationer få en mer ändamålsenlig struktur på sin verksamhet. Därför tycker jag att det system som vi har idag är en bra kompromiss av båda dessa faktorer. Hur är då systemet uppbyggt? Här följer en kort genomgång av de olika principer som har utvecklats kring undantagen från uttagsbeskattning.

Det första man kan säga är att det inte är ett område som är speciellt reglerat utav lagtext utan snarare är mejslat ut av rättspraxisen mål att driva utvecklingen framåt. Det var också målet med den här rättsregeln eftersom det inte någonstans står hur villkoren i regeln skall tolkas. Det enda som står i den senaste propositionen¹ är att regeln skall tolkas på samma sätt som rättspraxis har gjort innan därför har Regeringsrätten bara följt sina direktiv, som gällde efter att den nya propositionen har gått igenom. Det gör att det är ett område som har utvecklats under en ganska lång tid för att till slut nå dit

¹Prop. 1990/91:167

hän där vi är idag. Det gör vidare att rättspraxisen på det här området är ganska omfattande och på slutet även har börjat gå i en ganska enkelspårig riktning. Det har skett framförallt efter den kända Sipanodomen RÅ 1992 ref.. 56 som verkligen pressade rättsutvecklingen framåt.

För att uttagsbeskattning överhuvudtaget skall kunna äga rum måste ett företag ha sålt en vara till någon annan² till ett pris som understiger marknadsvärdet på produkten. Skulle inte det vara fallet då kan det aldrig vara fråga om någon uttagsbeskattning. För det andra krävs det även att det är frågan om egendom som skall beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet.³ Det finns dock en möjlighet att undvika uttagsbeskattning. Det krävs då att de särskilda skälen mot uttagsbeskattning går att applicera på fallet. Enligt Regeringsrättens praxis skulle följande fem rekvisit vara uppfyllda:

1. Organisatoriska skäl.
2. Ej lämna den dubbelbeskattade sektorn.
3. Ej byta skattemässig karaktär.
4. Ägarsamband mellan det säljande och det mottagande bolaget.
5. Otillbörlig skatteförmån.

Regeringsrätten har förutom att plocka fram dessa krav även diskuterat och gett oss en ganska bra bild hur de skall tolkas. Det har dock tagit sin tid och före Sipanomålet var rättslaget väldigt oklart. Men precis efter den domen följde en mängd andra mål, som på ett väldigt bra sätt förklarade innebörden med regeln och det är där vi är idag. Det finns dock fortfarande en hel del oklarheter kvar inom området. Jag tänker nu ta upp vilka slutsatser jag har

²Antingen till ett annat företag eller till en privatperson.

³Det gör att det blir en viss skillnad mellan å ena sidan aktiebolag och å andra sidan handels- och enskilda- bolag. I ett aktiebolag är rekvisitet alltid uppfyllt för att aktiebolaget har bara en enda inkomstlag nämligen näringsverksamhet. När det gäller handelsbolag och enskilda bolag kan de även ha inkomst av kapital t.ex. kan en fastighet vissa gånger beskattas i inkomstlaget kapital om vissa förutsättningar är uppfyllda.

kommit fram till på var och ett av dessa särskilda skälen och vilka problem som kan tänkas finnas inom just det här området.

1.3 Metoddelen

1.3.1 Syfte

Syftet med det här arbetet är att beskriva rättsläget som gäller för de särskilda skälen mot uttagsbeskattning. På området finns inget uttryckligt skrivet i förarbetena, utan mitt syfte har varit att analysera de domar som finns på området och försöka beskriva den bild av verkligheten som dessa domar ger. I början av 1998 kom utredning SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning ut⁴, och i slutet av varje del har jag för avsikt att diskutera hur stora skillnader som egentligen finns mellan dagens rättspraxis och de förslag som utredningen har givit, eller är det på det viset att utredningen och rättsläget egentligen är två sidor av samma mynt och det egentligen inte är någon skillnad mellan utredningens förslag och rättsläget av idag.

1.3.2 Metod

Metoden i arbetet har varit att analysera de rättsfall som finns på området och försöka precisera hur rättsläget är i dag. Till min hjälp har jag använt mig av en stor mängd skatterättslig doktrin. Jag har vidare också använt mig av förarbetena till den aktuella lagparagrafen, men som det går att utläsa ur syftet gav denna jämförelse ej något resultat, förutom när det gäller den slutliga jämförelsen mellan vilken praxis som finns på området och utredning SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning.

⁴SOU 1998:1

Materialet jag har använt mig av till den här uppsatsen, är en kombination utav rättsfall som finns på området och den litteratur som har skapats både före rättsfallens tillkomst och den litteratur som har skapats i rättsfallens kölvatten vilket har som mål att försöka bilda klarhet på det här området. Det viktigaste rättsfallet på det här området är **RÅ 1992 ref. 56** som också var en av de viktigaste källorna i det här arbetet.

1.3.3 Avgränsning

Jag har valt att avgränsa mitt arbete till att diskutera de särskilda skälen mot uttagsbeskattning ur ett svenskt perspektiv och endast när det gäller företag som verkar inom Sverige och deras dotterbolag, vilka dock kan befinna sig både inom landets gränser och utomlands. Jag har vidare valt att bara använda material som kom ut till och med januari månad 1998.

1.4 Förkortningar

FB	Förhandsbesked
KL	Kommunalskattelagen (SFS 1928:370)
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (SFS 1946:576)
SOU	Statens offentliga utredningar
SN	Skattenytt
SST	Svensk Skattetidning

2 De särskilda skälen mot uttagsbeskattning, en skatterättslig genomgång.

2.1 Allmänt om uttagsbeskattning

2.1.1 Omstrukturering av företag

Företag kan omstruktureras på olika sätt. Det kan ske antingen genom försäljning av tillgångarna inom en koncernen eller till företag och privatpersoner som finns utanför koncernstrukturen. Befinner sig köparen inom koncernstrukturen, då kan man använda sig av de speciella reglerna som finns i SIL⁵ för att motverka eventuella beskattningseffekter för tillgången innan den lämnar koncernsfären. Själva omstruktureringen kan ske genom antingen;

1. Vertikal överlåtelse

Moderbolaget köper ett företag eller en tillgång av dotterbolaget. Överlåtelsen kan även vandra i motsatt riktning.

2. Horisontell

Ett dotterbolag köper en tillgång av ett annat dotterbolag.

⁵ 2§ 4 mom. 9 och 10 styckena SIL och 2§ 3 mom. SIL

Om man säljer ut andelarna till utomstående företag, då kommer de vanliga skattereglerna att avgöra beskattningskonsekvenserna.

2.1.2 Syftet bakom uttagsbeskattningen⁶

Svensk beskattningsrätt bygger på principerna, att varje intäkt beskattas för sig, efter det att avdrag har gjorts från varje inkomstgrupp på de kostnader som finns i respektive grupp. Tanken bakom reglerna om uttagsbeskattningen går ut på att det skall skapas neutralitet mellan de olika aktörerna i samhället. De aktörer som man tänker på här är arbetstagare och företagsägarna. En arbetstagare kan bara få en form av betalning från företaget han har anställning i nämligen inkomst av tjänst⁷, medan företagsledaren förutom lönen även kan konsumera upp de produkter som företaget producerar. I normala fall skulle företaget ha sålt produkten eller tjänsten till någon utomstående och fått marknadsmässig ersättningen, men eftersom företagsledaren själv konsumerar upp produkten, krävs det för neutralitetens skull, att den vinst som företaget annars skulle gjort, tas upp till sitt verkliga värde i företagets bokföring och därigenom möjliggör att rätt skatt kan tas ut från företaget. En annan av de huvudsakliga tankarna bakom reglerna om uttagsbeskattning var att säkerställa skatteförmågeprincipen⁸.

En viktig följd av regelns konstruktion är att den endast träffar underprissättning och inte överprissättning. Överprissättningen⁹ får därför bedömas genom tillämpning av andra skatteregler.

⁶ Avsnittet bygger på sidan 29 i Koncernbeskattningen av Bertil Wiman

⁷Inkomsten i såg kan dock både betalas i form utav en penning ersättning eller i form utav en naturabetalning.

⁸Vad som menas med skatteförmågeprincipen går att läsa i Skattepolitik av Nils Mattson sid. 36 ff.

⁹Ett exempel på överprissättning kan vara om företaget från en privatperson köper in en sak till ett för högt pris

2.1.3 Reglernas uppbyggnad

Bestämmelserna om uttagsbeskattning finns i 22§ anv.p 1 4-7 stycket KL. Nu följer en redovisning av de olika reglernas innebörd.

2.1.3.1 Uttagsbeskattning av vara

I 4¹⁰ stycket stadgas grunderna för uttagsbeskattning. För att uttagsbeskattning skall ske krävs att följande rekvisit är uppfyllda:

1. En tillgång har tagits ur en förvärvskälla.
2. Priset understiger marknadspriset för tillgången i fråga.
3. Vinsten eller vederlaget skulle beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet om det blivit någon vinst på tillgången.
4. Om inte särskilda skäl mot uttagsbeskattning föreligger¹¹.

2.1.3.2 Definition av begreppet tillgångar¹²

Vad som menas med begreppet tillgångar är inte närmare preciserat i lag eller i förarbete. Med tillgångar borde avses både materiella och

¹⁰ I 4 stycket stadgas ” Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad som nu sägs gäller dock endast om vederlaget hade tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger....”

¹¹ Detta är huvudtemat för detta arbete och det kommer jag att återkomma till senare i arbetet.

¹² Stycket bygger på sid. 35 i koncernbeskattningen av Bertil Wiman.

immateriella tillgångar. Även goodwill tillgångar kommer att bli beskattade eftersom de följer med i priset när en verksamhetsgren säljs.

2.1.3.2.1 "Uttag ur en förvärvskälla." En diskussion om begreppet.

Vad som menas med att en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla har diskuterats i doktrinen. Bertil Wiman¹³ menar att det finns två definitioner av begreppet uttag ur förvärvsskällan. En snäv där man går efter ordalydelsen i lagtexten dvs. för att en tillgång skall bli föremål för uttagsbeskattning så, måste den lämna förvärvskällan i fråga. Wiman menar vidare att det även finns en mer omfattande definition som säger att även uttag ur ett skattesubjekt räknas som uttag ur en förvärvskälla. Det har betydelse när man överför en hel förvärvskälla eller fristående gren till ett annat skattesubjekt. Skulle inte den här mer vida definitionen få gälla, skulle inte dessa fall fallit under begreppet uttagsbeskattning, dvs. då skulle man kunna sälja förvärvskällan till skattemässigt restvärde och därigenom få en skatterabatt som strider mot grunderna i skatteförmågeprincipen.

Mot Wimans åsikt står Lars Pelins¹⁴. Han menar följande: För att över huvudtaget det skall bli frågan om uttagsbeskattning måste tillgången som köps lämna en förvärvskälla. Om man köper hela förvärvskällan då lämnar ju inte egendomen förvärvskällan, för man kan ju inte lämna något som man själv är. Han tolkar alltså rekvisitet efter lydelsen i lagen. Han menar alltså att uttagsbeskattningen är begränsad till att gälla enstaka näringstillgångar och inte förvärv utav hela förvärvskällor. Det spelar ingen roll om det är en fysisk eller juridisk person som köper förvärvskällan.

Den övriga doktrinen har dock gått på Wimans linje och menar att man även kan använda uttagsbeskattning när hel förvärvskälla överförs från ett

¹³Koncernbeskattning av Bertil Wiman sid. 33 ff.

¹⁴Överlåtelse av företag av Lars Pelin sid. 70

skattesubjekt till ett annat. Vidare har det även i förarbetena¹⁵ gått att utrona att det är denna linje som skall gälla. Därför kan man säga att när det gäller innebörden i uttrycket ”uttag ur en förvärvskälla” gäller den mer vida definition som Wiman förespråkar.

Om en hel förvärvskälla skänks bort då utlöses ej uttagsbeskattning utan kontinuitetsprincipen¹⁶ får slå igenom. Det krävs ingenting annat än att hela tillgången ges utan vederlag till mottagaren. Mottagaren sätts på detta sätt in i givarens beskattningssituation. Överlåtaren kan vidare inte heller anses ha tillförts någon beskattningsförmåga på grund av transaktionen. Att beskatta i det här fallet skulle vara ett klart avbräck mot kontinuitetsprincipen.¹⁷

2.1.3.2 Definitionen av begreppet ”marknadsmässigt pris”.

När man skall fastställa det pris som är marknadsmässigt pris, måste man jämföra med det pris som gäller för orten vid den tidpunkten för den aktuella transaktionen. Man måste jämföra såväl kvantiteten som kvalitén på varan i fråga¹⁸. Det är lättare att göra det för en vara som är till försäljning ofta på en ort t.ex. som en bil än för en verksamhetsgren som inte saluförs lika ofta. Därför kan det ibland vara svårt att få fram det korrekta priset för en näringsverksamhet och det kan leda till orättvisor i skattesystemet. När man skall besluta om vilket som är marknadsvärdet kan man dra nytta av den teoribildning som har framarbetats om 43§ 1 mom. KL som behandlar korrigeringsregeln. Den bör kunnas användas eftersom 43§ 1 mom. KL används för att begränsa närståendes transaktioner till närstående företag och få fram rätt beskattningspris på dessa transaktioner¹⁹. OECD har arbetat

¹⁵Prop. 1989/90:110 sid. 557

¹⁶ Med kontinuitetsprincipen menas att mottagaren får ta över den förre ägarens ingångsvärde och gjorda avskrivningar. Mottagaren sätts alltså in i den föregående ägarens beskattningssituation.

¹⁷sid. 255 i Lars Pelin Svensk intern och internationell skatterätt.

¹⁸42§ anv. p1 2 stycket KL

¹⁹sid. 36 ff. i Koncernbeskattning av Bertil Wiman

fram 4 stycket teorier för att ta fram det riktiga marknadsvärdet vid just den här typen av försäljning. De är följande:

1. **Marknadsprismetoden**
2. **Costaplusmetoden**
3. **Återförsäljningsmetoden**
4. **Fjärde metoden**

Jag kommer inte att gå djupare in på dessa i mitt arbete²⁰.

2.1.3.3 Vinsten skulle ha beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet

Frågan om vinsten skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är beroende av vilken företagsform som verksamheten bedrivs i. När det är frågan om ett **aktiebolag**, är vinsten alltid att betraktas som inkomst av näringsverksamhet, eftersom all inkomst som finns i ett aktiebolag alltid skall beskattas i näringsverksamhet.

Enskilda näringsidkare kan däremot fortfarande bli kapitalbeskattade, till exempel kan det vara fallet vid försäljning av näringsfastighet som utgör en anläggningstillgång i verksamheten. Om den enskilda näringsidkaren skall beskattas i inkomstslaget kapital kan han alltså inte uttagsbeskattas. Vi har nämligen ingen förtäckt reavinstbeskattning i Sverige.²¹

När det är frågan om **handelsbolag** som säljer till underpris kan uttagsbeskattning hos delägaren bli aktuell om inkomsten från handelsbolaget skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer som är delägare i handelsbolag skall samtliga intäkter utom

²⁰Det går att läsa mer om dem i 89 ff. i Internationell Skatterätt ur ett svenskt perspektiv av Lars Pelin

²¹Sid. 76 i Överlåtelse av företag av Lars Pelin

sådana som avser försäljning av näringsfastighet utgöra intäkt av näringsverksamhet²².

2.1.3.4 Uttagsbeskattning när det är fråga om en tjänst²³

Uttagsbeskattning när det är fråga om tjänst behandlas i stort sett på samma sätt som vid uttag av varor. Från början var det inte helt klart om uttag av tjänst skulle beskattas. I dag är det tämligen klart reglerat. Man har konstaterat att även tjänst skall uttagsbeskattas. För att det skall vara möjligt får inte tjänsten ha ett allt för ringa värde²⁴. En person blir inte heller uttagsbeskattad om han använder sin egen yrkeskunskap i privat syfte åt sig eller sin närmaste omgivning²⁵.

Till begreppet tjänst hänförs i första hand personliga tjänster, till exempel rådgivning, målning och klippning. Med en extensiv tolkning avses även underlåtenhet att ta ut hyra av fast och lös egendom. Även när en person tar ut en för låg ränta på ett lån bör räntan kunna korrigeras med hjälp av regeln i 22§ anv. 1 5 stycket KL.²⁶

²²22§ anv. p 1 och 2 KL

²³I 22§ anv. p 1 5 stycket står följande ”Uttagsbeskattning sker också i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmåner beräknas enligt bestämmelserna i punkt 2 och 4 av anvisningarna till 42§.”

²⁴Vad som menas med ringa värde framgår inte av förarbetena. Det enda som går att utläsa är att departementschefen har uttalat att uttagsbeskattning inte alltid skall ske när en näringsidkare privat utnyttjar en maskin som ingår i näringsverksamheten. Prop. 1989/90:110 s 660

²⁵T.ex. en frisör som kammar sig själv eller en trädgårdsmästare som klipper sin egen gräsmatta.

²⁶Sid. 36 i Koncernbeskattning av Bertil Wiman

2.2 Allmänt om särskilda skäl mot uttagsbeskattning

Ur 22§ anv. p 1 4 stycket går det att utläsa att uttagsbeskattning skall underlåtas om särskilda skäl mot densamma finns. Det går inte att ur lagtexten eller ur förarbetena utläsa vilka särskilda skäl som åsyftas. Det enda som står i förarbetena är att uttagsbeskattning kan underlåtas enligt nuvarande praxis. Lagstiftaren ville inte ändra de regler som redan fanns på området för underlåtelse av uttagsbeskattning. I propositionen går att läsa följande:

”Lagrådet har ifrågasatt lämpligheten av utformningen av den föreslagna uttagsbeskattningsregeln. Lagrådet framhåller att det i hittillsvarande praxis ansetts möjligt att medge undantag från principen om uttagsbeskattning i vissa omstruktureringsfall o.d. Enligt lagrådet är det angeläget att underlåta uttagsbeskattning när särskilda skäl påkallar det. Avsikten med den föreslagna regeln har inte varit att uttagsbeskattning undantagslöst skall ske. Liksom lagrådet anser jag att uttagsbeskattning även i fortsättningen bör kunna underlåtas med nuvarande praxis. Denna möjlighet bör komma till uttryck i lagtexten”²⁷.

Genom praxis, som jag skall diskutera under varje särskilt skäl, har följande fem krav för att uttagsbeskattning skall undvikas vuxit fram. Om dessa är uppfyllda skall uttagsbeskattning underlåtas trots att det egentligen skulle varit ett typiskt fall för att tillämpa uttagsbeskattning. Skälen är följande:

1. **Organisatoriskt skäl** för ombildningen föreligger.
2. Det föreligger **ägarsamband** mellan det överlåtande och det mottagande företaget.
3. De överförda tillgångarna **ej lämnar den dubbelbeskattade sektorn**.
4. Tillgångarna **ej ändrar skattemässig karaktär**.

²⁷Prop. 1989/90:110 sid. 557

5. Förfarandet inte leder till någon **otillbörlig skatteförmån**

Samtliga skäl måste vara uppfyllda för att uttagsbeskattningen skall kunna underlåtas. Är så inte fallet skall i princip uttagsbeskattning ske.

Innan Sipanodomen²⁸ meddelades var det sparsmakat med rättsfall på det här området. Men på senare tid har rättsutvecklingen tagit fart på allvar och av den rika floran av rättsfall, som nu finns, går det att utläsa ganska klara principer för när särskilda skäl mot uttagsbeskattning skall anses föreligga.

I den nya utredningen **SOU 1998:1** går det att utläsa vad som enligt utredarnas uppfattning skall menas med de olika rekvisiten och hur de skall tolkas i framtiden. I slutet av varje avsnitt i de särskilda skälen kommer jag att gå igenom hur utredarna har tänkt sig att framtiden skall te sig och hur förslaget överensstämmer med dagens rättspraxis.

²⁸RÅ 1992 ref.. 56

2.3 Organisatoriska skäl

2.3.1 Allmänt om organisatoriska skäl.

Begreppet organisatoriska skäl är känt från äldre förarbeten²⁹. I litteraturen dök begreppet först upp i Thorells³⁰ bok år 1988. Första gången det åberopades i rättspraxis var 1989 i **RA 1989 ref. 119**.³¹

Organisatoriska skäl är det som rättspraxis har sysslat med mest under de senaste åren när det gäller frågor kring uttagsbeskattning³². Kravet på organisatoriska skäl är mycket omdiskuterat och kraftigt kritiserat i den skatterättsliga litteraturen. Roger Person Österman säger dock följande ”Kravet på organisatoriska skäl är nu en del av gällande rätt vare sig det uppskattas eller ej. Kravet är rationellt. Rimligen bör det vara ett affärsmässigt beslut som ligger till grund för den önskade omstruktureringen. Det är också lämpligt att upprätthålla detta krav för att kunna skilja ut sådana transaktioner som har resultatreglerande syfte. Det är synnerligen viktigt att skattesystemet inte tillhandahåller redskap för skatteplanering. Effektiviteten ökar genom att upprätthålla ett krav på organisatoriska skäl.”³³ Det som Roger Persson Österman säger här håller jag fullkomligt med om.

²⁹T.ex. från SOU 1964:29 sid. 118f

³⁰Thorell menade att organisatoriska skäl regelmässigt kunde anses finnas när det var frågan om en omstrukturering. Jfr sid. 125 f i Skatteregler som incitament och hinder för fission . I: Delning av företag (red. Hägg)

³¹Sid. 342 i Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen av Roger Person Österman.

³²Organisatoriska skäl finns även i andra rättsordningar bland annat i USA i den så kallade Business puppose doktrinen

³³Roger Person Österman Kontinuitetsprincipen sid. 343.

2.3.1.1 Organisatoriska skäl inom en koncern.

I princip föreligger ej något krav på organisatoriska skäl när det är frågan om överföringar inom en koncern. Rättprincipen slås fast i **RAÅ 1992 ref. 106**³⁴. Därför har den flitiga rättsfallsflora som vuxit fram på detta område i huvudsak kommit att beröra oäkta koncerner.

2.3.2 Allmänt om organisatoriska skäl i rättspraxis.

I propositionen sägs följande ” Praxis har alltså inneburit att uttagsbeskattning kan underlåtas. För detta krävs i princip att överlåtelsen kan ses som ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av en företagsstruktur”³⁵

Det nyss nämnda är allt man kan utläsa ur förarbetena om organisatoriska skäl. Därför har hela utvecklingen på det här området, skett i litteraturen och i rättspraxis, för att bringa klarhet i detta mycket snåriga område. Efter

³⁴A ägde 100 procent utav aktierna i X AB som i sin tur var moderbolag till Y AB, vilket i sin tur ägde alla aktierna i Z AB. Z AB var vilande medan de andra två bolagen bedrev rörelse. I syfte att öka medarbetarnas engagemang och samhörighet hos samtliga anställda och ge nyckelpersonerna möjlighet att köpa andelar i bolaget och speciellt i bilaffärsdelen planerades följande transaktion. Bolagens fastigheter i land D skulle flyttas från Y AB till X AB. Från X AB till Y AB flyttades finansrörelsen i bolaget och bilrörelsen när det gällde försäljning av bilar och reservdelar skulle flyttas till Z AB. Frågan som ställdes var om fastighetsöverlåtelsen som skedde till bokfört värde kunde ske utan uttagsbeskattning. Regeringsrätten konstaterade följande: ” I förevarande fall är fråga om en överlåtelse inom en äkta koncern, där koncernbidrag kan ges med avdragsrätt enligt 2§ 3 lag (1947:576) om statlig inkomstskatt. Någon otillbörlig skatteförmån kan inte anses uppkomma till följd av överlåtelsen av fastigheten. Med hänsyn härtill och då omständigheterna i övrigt inte föranleder annat finner Regeringsrätten att det föreligger sådana särskilda skäl mot uttagsbeskattning som avses i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22§ kommunalskattelagen”

³⁵Prop. 1990/91:167 sid. 14

Sipanodomen³⁶ har rättspraxisen på det här området vuxit i omfattning och har gjort att man idag kan säga, att med den flora som nu finns att det nästan råder full klarhet på det här området. Innebörden i rekvisitet ”organisatoriska skäl” är dock fortfarande en av de svåraste frågorna att bedöma när man diskuterar de särskilda skälen mot uttagsbeskattning. Varför det är på det sättet kommer att framgå längre fram i genomgången.

Precis som det står i propositionen har de kriterier som gäller när det är frågan om organisatoriska skäl utvecklats av praxis. Genom rättsfallet **RA 1992 ref.. 56** har Regeringsrätten klarlagt vilka kriterier som skall ligga till grund för bedömningen. Samtidigt med detta mycket centrala rättsfallets, meddelades även en mängd andra domar inom samma område och det fortsatte även under 1993. Resten av genomgången kommer att behandla de fall som behandlar rekvisitet ”organisatoriska skäl”. Vidare kommer även en genomgång att göras av vad som har skrivits i den skatterättsliga doktrinen om rättsfallen i fråga.

2.3.3 Rättsfallsgenomgång

Under den här rubriken kommer jag att gå igenom några centrala rättsfall. Jag beskriver först de relevanta rättsfakta i målet, förklarar därefter varför som Regeringsrätten kom fram till den lösningen som den gjorde, vilka organisatoriska skäl som har accepterats och vilka som inte har accepterats. Först behandlar jag de fall där uttagsbeskattning har kunnat undvikas och därefter de fall där de organisatoriska skäl ej har ansetts vara tillräckligt starka. Följande rättsfall kommer att behandlas:

De fall där de organisatoriska fallen har accepterats:

- RA 1992 ref.. 56

³⁶RA 1992 ref.. 56

- RÅ 1992 not 237
- RÅ 1992 not 241
- RÅ 1992 not 264
- RÅ 1993 not 468
- RÅ 1993 not 537
- RÅ 1993 not 717

De fall när organisatoriska skäl inte har accepterats:

- RÅ 1989 ref.. 119
- RÅ 1990 Ref.. 51
- RÅ 1992 not 238
- RÅ 1992 not 424

Förutom i dessa fall har även organisatoriska skäl varit med i bedömningen i ett flertal andra, men där har det inte klart uttryckts vilken betydelse dessa skäl hade för utgången. Exempel på detta är **RÅ 1990 not 393 och 394**. I dessa fall uttryckte inte Regeringsrätten något speciellt om just organisatoriska skäl, men menade att sammanslagningen har skett av affärsmässiga skäl³⁷. Vidare har även organisatoriska skäl använts i **RÅ 1990 ref.. 115** som ett skäl för att undgå bestämmelsen om ägarsamband³⁸. Man kan alltså utgå från att organisatoriska skäl är ett ”viktigare” skäl än ägarsambandsskålet.³⁹

³⁷Roger Person Österman Kontinuitetsprincipen sid. 345

³⁸Se mer om rättsfallet under kapitel 5.6.1.3 i denna uppsats.

³⁹I det här fallet finns dock en annan vinkling på problemet, eftersom man hade kunnat nå samma resultat på ett annat sätt. Man skulle nämligen även ha kunnat göra på det sättet att det ursprungliga bolaget bildade två nya bolag och överlätit tillgångar till de nya bolagen och därefter emitterat aktierna till det utländska bolaget. Den lösningen skulle ej ha utlöst någon uttagsbeskattning och därför bör inte den valda lösningen heller leda till uttagsbeskattning. Jfr sid. 345 i Roger Persson Österman Kontinuitetsprincipen.

2.3.3.1 Fall när de organisatoriska skälen ansågs vara tillräckligt starka.

Under den här rubriken kommer jag nu att behandla de fallen där rättspraxis har ansett att de organisatoriska skälen har ansetts varit tillräckligt starka.

2.3.3.1.1 RÅ 1992 ref. 56

2.3.3.1.1.1 Rättsfakta i RÅ 1992 ref.. 56

Rättsfallet gäller beskattningsåren 1992 till 1994. Det är ett förhandsbesked och gäller omstruktureringen av en oäkta koncern. Syftet med omstruktureringen var att underlätta generationsskiftet. De två makarna Ragnar och Lilian ägde 70 respektive 30 procent av aktierna i Maskin AB. Ragnar var grundaren av koncernen. Han var 68 år vid ansökningstillfället och avsåg att överföra koncernen till sina barn Richard och Magnus. Koncernen bestod av Maskin AB som var moderbolag till Traktor AB, som i sin tur var moderbolag till Sjöstedt & Co AB. Maskin AB hade Richard som företagsledare medan Traktor AB:s chef var Magnus.

Den äldre generationen ville dela koncernen i två delar och låta sönerna ta över vars en av dessa delar. Det skulle åstadkommas genom att ett nytt bolag bildades, nämligen AB Invest, som skulle ägas, på samma sätt av Ragnar och Liljan som de gjorde i Maskin AB⁴⁰. Efter Bildandet avsåg AB Maskin att till AB Invest sälja Traktor AB för ett pris som understeg marknadsvärdet, nämligen till det bokförda värdet. Den första frågan var om detta förfarandet skulle utlösa uttagsbeskattning. Efter det att koncernen hade ombildats ville Ragnar och Lilian skänka AB Maskin till Richard och AB Invest till Magnus. Efter det skulle generationsskiftet vara klart. De andra frågan var om det skulle utlösas någon beskattning av ägarna för bolaget dvs. Ragnar och Lilian.

⁴⁰Ragnar skulle äga 70 procent och Lilian 30 procent.

2.3.3.1.1.2 Domslutet i målet⁴¹

Ett krav för att underlåta uttagsbeskattning är att omstruktureringen skall föräledas av organisatoriska skäl. I rättsfallet gav Regeringsrätten en vägledning för hur bedömningen av organisatoriska skäl skall ske.

Regeringsrätten började med att konstatera att möjligheten för att undanta vissa omstruktureringar från uttagsbeskattning, är att det skall gå att göra en ägarförändring på grund av organisatoriska skäl. En av huvudfrågorna i målet var om försäljningen av aktierna i Sipano AB till Sipano Invest kunde anses vara den typ av transaktion som föll inom den nyss nämnda beskrivningen. Domstolen uttalade följande i saken:

” Vid prövningen av den nu aktuella frågan bör utgångspunkten vara, att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamhet som skall vara utslagsgivande. Det kan dock självfallet inte komma i fråga, att vid taxeringen söka bestämma vad som är den ideala organisationen för ett företag eller en företagsgrupp som berörs av omorganisationen. Prövningen bör istället inriktas på att bedöma om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt, att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningar för den aktuella näringsverksamheten.

Frågan om vilka organisationsformer som är lämpliga för ett företag eller en företagsgrupp har erfarenhetsmässigt ofta nära samband med vem som är ägare. Varken i lagtext eller förarbeten framgår, att en organisationsförändring som betingas av ett generationsskifte eller någon annan ändring i ägarförhållandet inte skulle accepteras som ett tillräckligt skäl för att medge befrielse från uttagsbeskattning. I RÅ 1989 ref.. 119 finns visserligen ett uttalande som skulle kunna uppfattas som en antydning, om att man enligt äldre rätt inte accepterade förändringar i samband med en generationsväxling som ett tillräckligt skäl för att underlåta

⁴¹Avsnittet bygger på sid. 232 ff. i Skattenytt 1993 av Bertil Wiman i Artikeln Omstruktureringar

uttagsbeskattning. Rättsfallet avsåg emellertid en helt annan fråga än den som nu behandlas, nämligen frågan om kravet på ägarsamband var uppfyllt.”⁴²

Det är således de förväntade konsekvenserna för näringsverksamheten som är avgörande. Regeringsrätten vill dock inte låta domstolarna bedöma vilken som är den bästa organisationsformen för ett företag eller en företagsgrupp, utan man skall istället i sin bedömning avgöra om de skäl man har angivit för omorganisationen, i ett eller annat avseende, förbättrar företagets konkurrenskraft och förutsättningarna för företaget i framtiden.

Enligt Bertil Wiman⁴³ har rättsläget blivit något tydligare genom Regeringsrättens anvisningar för bedömningen. Själva anvisningarna för bedömningen kan väl inte anses som direkt omvälvande. Skrivningen framstår som generös. Det måste ofta vara relativt lätt att göra sannolikt att förutsättningen för att bedriva näringsverksamheten i ett eller flera avseenden har förbättrats, i alla fall om tanken med omorganisationen är att få ett företag att bedrivas på ett mer ändamålsenligt sätt⁴⁴.

Vilka var motiven för omorganisationen just i Sipanomålet? Av själva ansökan till förhandsbeskedet går det endast att hitta en grund för omorganisationen, nämligen ägarens höga ålder och hans sviktande hälsa. Det var det huvudsakliga argumentet varför han ville genomföra ett generationsskifte. Första steget i detta generationsskiftet var just att dela upp koncernen i två delar. I Regeringsrätten utvecklades de organisatoriska skälen. De skatteskyldiga hävdade att delningen var den mest ändamålsenliga lösningen för framtiden. Genom omorganisationen skulle man för det första undvika intressekonflikter, för det andra ge bolagen en

⁴²Utdrag från Regeringsrätten mål RÅ 1992 ref.. 56

⁴³Bertil Wiman Omstrukturerings sid. 324 ff.

⁴⁴Regeringsrätten har vid ett par tillfällen konstaterat att organisationen inte blir bättre och i de fallen kan man efter att tänkt igenom vad som personerna i fråga egentligen vill åstadkomma inte konstatera annat än att de har gjort omorganisationen endast för att få en mer gynnsam beskattningssituation. Jfr T.ex. RÅ 1992 not 242

självständig ledning och för det tredje göra bolagen finansiellt oberoende från varandra.

Regeringsrätten betonar i sin bedömning de nuvarande ledningsförhållandena i bolagen som ser ut på följande sätt; sonen Richard leder moderbolaget och Magnus leder Traktor AB. Regeringsrätten konstaterar även att de båda bolagen har olika verksamhetsgrenar förutom Traktor AB:s dotterbolag. Därefter konstaterar Regeringsrätten följande:

” Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som har anförts som skäl för den planerade uppdelningen av koncernen anser Regeringsrätten att det finns grund för antagande att denna omstrukturering kan vara till fördel redan för den verksamheten som bedrivs under nuvarande ägarförhållanden och framför allt kan underlätta en framtida drift av företagen under ledning av två av varandra oberoende personer. Den tilltänkta aktieöverlåtelsen får därför anses utgöra ett led i en sådan av organisatoriska skäl betingad ändring i företagets struktur som förutsätts för att uttagsbeskattning skall kunna underlätas.”⁴⁵

Domstolen drar alltså slutsatsen att förändringen är betingad av organisatoriska skäl. Bertil Wiman tycker inte att skälen i sig är så pass starka att de skulle räcka för att räknas som organisatoriska skäl. Han menar att omorganisationen ej skulle ha behövt genomföras om den nu planerade generationsskiftet ej hade skett. Därför menar Wiman vidare att det kan finnas skäl att granska de anförda argumenten för att se varför de skulle vara tillräckliga för att ge undantag från uttagsbeskattning.

Det första som Wiman kritiserar är det faktum att de olika verksamheterna bedrevs i två olika bolag redan från början innan ändringen och det skulle vara lättare att acceptera detta skälet om de olika grenarna fanns inom samma bolag. *Branschargumentet* är lättare att acceptera i det andra fallet, eftersom det är svårare att administrera två vitt skilda företagsgrenar i ett bolag, än att ha verksamheten uppdelade på två bolag.

⁴⁵RÅ 1992 ref.. 56

Nästa argument för en omstrukturering var ledarargumentet, det vill säga man ville ge vart och ett av bolagen en egen ledning och på det sättet öka effektiviteten i bolagen. Detta argument blir ju endast aktuellt efter det att själva generationsskiftet är genomfört. Skulle strukturen vara som den var från början hade inte detta varit något problem, eftersom företagsledarna då ej ägde några aktier i något av bolagen. Argumentet är så att säga en naturlig följd av generationsskiftet i fråga. Regeringsrätten konstaterade dock att den framtida driften utav bolagen underlättas på grund av att personerna ifråga får större inflytande över respektive bolag. Domstolen prövade alltså den framtida utvecklingen för bolagen.

En annan fråga man också kan diskutera efter rättsfallet är, om en ren generationsskiftningsplanering skall kunna som ensamt argument vara tillräcklig för att de organisatoriska skälen skulle ha anses vara uppfyllda. Regeringsrätten menar att det varken i förarbeten eller i lagtext står något som kan tolkas på det sättet att en planering för generationsskifte inte skall kunna accepteras som ett tillräckligt skäl för att underlåta uttagsbeskattning. Enligt Wiman skall man tolka detta uttalande med en viss försiktighet. Det är enligt hans uppfattning tveksamt, om enbart en önskan att överföra ett företag till nästa generation kommer att utgöra ett tillräckligt skäl för att uttagsbeskattning skall kunna undvikas⁴⁶. Regeringsrätten påstår inte heller att generationsskifte ger klartecken i alla fall utan det enda som man kan utläsa är att ett generationsskifte inte diskvalificerar möjligheterna att de särskilda skälen skall inträda. Förutom det krävs även att förändringen skall vara organisatoriskt betingad och ge företaget en fördel i framtiden.⁴⁷

En fråga som har diskuterat i doktrinen är om samma resultat varit för handen, om det bara vore en son och han skulle ta över det nya bolaget och

⁴⁶Fallet skulle varit mycket mer diskutabelt om de två sönerna som skulle ta över företaget inte alls var chefer för bolaget utan bara var söner, då skulle det vara svårare att motivera den nu godkända omstruktureringen, såvida inte det skulle kunnas ses som en otillbörlig skatteförmån eftersom sönerna då ej skulle falla under reglerna i 3§ 12 mom. efter en viss tid.

⁴⁷Sid. 122 i koncernbeskattning av Bertil Wiman

det gamla skulle säljas till någon utomstående. Skulle uttagsbeskattningen i det läget också kunna underlåtas? Bertil Wiman anser att en sådan transaktion inte är möjlig utan att beskattning inträder,⁴⁸ medan däremot Roger Persson Österman⁴⁹ tycker, att ett sådant fall mer skulle falla under samma premisser som när man ombildar enskild firma till aktiebolag. Denna fråga har ännu inte prövats och därför får rättsläget anses vara oklart.

2.3.3.1.2 RÅ 1992 not 237

Personerna X och Y ägde 50 procent var i B. Försäljningsbolag AB. Bolaget ägde tre dotterbolag, varav ett var ett spanskt bolag som drev en helt annan verksamhet än de övriga bolagen. X och Y hade för avsikt att bilda ett nytt bolag som skulle ägas på samma sätt som det gamla bolaget dvs. X och Y skulle äga 50 procent var i det nya bolaget. Sedan skulle det spanska bolaget överföras till det nya bolaget. Som skäl för uppdelning anfördes att bolagsmännen ville sprida riskerna på flera olika bolag och att det spanska bolaget både till natur och till geografiskt läge var klart avskilt från de svenska moder och dotterbolagen. Vidare angavs att viktiga befattningshavare i det spanska bolaget hade en option på 30 procent av aktierna i det spanska dotterbolaget. Frågan som är aktuell i det här fallet var om B. Försäljnings AB skulle uttagsbeskattas för överföringen.

Regeringsrätten beslutade med ledning av den nyss nämnda plenum domen⁵⁰ kontrollera om de anförda skälen skulle förbättra företagens möjligheter i framtiden. Eftersom bolagen, det spanska och de svenska, var så pass olika kunde det enligt domstolen vara naturligt att de placerades i vars en koncern. Vidare var även skälet att man ville ha en riskspridning i företaget ett bra argument, eftersom B.Försäljnings AB skulle råka väldigt illa ut om det spanska bolaget skulle försättas i konkurs. Regeringsrätten konstaterade följande:” Vad som har anförts om bakgrunden till den

⁴⁸Jfr sid. 322 ff. i skattenytt 1992 av Bertil Wiman

⁴⁹Sid. 346 i Kontinuitetsprincipen i svensk rätt av Roger Person Österman

⁵⁰RÅ 1992 ref.. 56

tilltänkta överlåtelsen, som avser den av det spanska bolaget bedrivna verksamheten, gör att överlåtelsen enligt Regeringsrättens mening måste anses utgöra ett led i en sådan av organisatoriska skäl betingad ändring i företagsstrukturen som förutsätts för att uttagsbeskattning skall kunna underlätas. Regeringsrätten finner således att det nu behandlade villkoret för befrielse från uttagsbeskattning är uppfyllt”.

Regeringsrätten konstaterade vidare att även de övriga villkoren för att underlåta uttagsbeskattning var uppfyllda. Därför uttagsbeskattades inte företaget.

2.3.3.1.3 RÅ 1992 not 241

Nils-Olof S, Bert E, Klas E, Arne T och Erland T ägde tillsammans samtliga aktier i Betongsprut AB. Bolaget var moderbolag till det 100 procent ägda dotterbolaget Sandell & Co Bygg AB och ägde 60 procent i det norska dotterbolaget Besab A/S. I koncernen ingick även ett handelsbolag och tre kommanditbolag. Man ville genomföra en omorganisation. Skälen till detta var att man ville renodla sin verksamhet. Man ville dels skilja byggnadsrörelsen från entreprenadrörelsen och dels ville ge ledningsgruppen möjlighet att köpa in sig i entreprenadfirma.

Regeringsrätten godkände dessa argument som skäl nog för att undvika uttagsbeskattning. Regeringsrätten godkände alltså en renodling av verksamheten, som ett skäl för att uttagsbeskattning skall kunna undvikas ⁵¹.

2.3.3.1.4 RÅ 1993 not 264

Aktierna i AB G ägdes av N.N. Bolaget sålde snittblommor m.m. till detaljister. Bolaget ägde en fastighet med sex lägenheter och en lokal som

⁵¹Det gjordes även indirekt i Sipanomålet **RÅ 1992 ref. 56** där man godkände att Sipano AB och Traktor AB kunde skiljas från varandra. Sipano AB fanns som tidigare har nämnts i tvättbranschen och traktor AB importerade och sålde trädgårdstraktorer. Det var alltså bara en fortsättning på den i Sipanodomen intrampande vägen.

hyrdes ut. Utöver den fastigheten ägde även bolaget två andra fastigheter som användes för verksamheten. Bolaget ägde även två betydande aktieposter, en i AB B som var ett detaljistföretag som ägdes till 57 procent, där en del utav bolaget produktion försålde. Den andra var AB M som ägdes till 50 procent utav bolaget och till 50 procent utav N.N. Ett antal av de anställda i AB G vill nu ta över en del utav verksamheten. Det skulle gå till på det sättet, att det först bolaget skulle föras över till ett annat av N.N. ägt aktiebolag varefter de anställda antingen i bolagsform eller privat skulle införskaffa aktier. Av finansiella skäl kunde dock inte alla tillgångarna i bolaget föras över. I ansökan frågade AB G om någon uttagsbeskattning skulle utlösas, om man överlät alla tillgångar förutom samtliga fastigheter, aktier och andelar. Regeringsrätten konstaterade att företaget ej skulle uttagsbeskattas och hänvisade till att det ur utredningen inte kunde visa att blomsterrörelsen var tvungen att bedrivas i egen lokal. Uttagsbeskattning undgicks alltså i det här fallet.

Ur doktrin som följer i det här rättsfallets fotspår har en diskussion påbörjats. Bertil Wiman⁵² menar att det var en sammanhållen verksamhetsgren som skulle överlåtas. Han menar vidare att Regeringsrätten borde ha förklarat på vilket sätt som verksamheten förbättrades. Samma sak tyckte han gällde för RÅ 1993 not 537⁵³. Sandström⁵⁴ tolkar dock rättsfallet på ett annorlunda sätt än Bertil Wiman. Han menar att Regeringsrätten godtog en uppplitning utav verksamhetsgrenar⁵⁵.

2.3.3.1.5 RÅ 1993 not 468

Eva och Patrik ägde 50 procent var av aktierna i aktiebolaget Pretty House AB⁵⁶. Bolaget ägde alla aktierna i Cecehå Damekipering AB⁵⁷, vilket i sin

⁵²Wiman SN 1994 s 369

⁵³Rättsfallet följer under rubrik 5.3.3.8

⁵⁴Sandström SN 1995 s 100

⁵⁵För att ytterligare stärka sin ståndpunkt hänvisar han till RÅ 1993 not 468 och RÅ 1993 not 717. Dessa rättsfall kommer jag att diskutera senare i arbetet.

⁵⁶Förkortas Hädanefter PR.

tur ägde alla aktierna i Winerpås i Göteborg AB⁵⁸. PR och CE sålde damkläder. PR sålde ”kläder i stolec trettioåttå”, medan CE hade en butik för ”normal damkollektion” och en butik för fest- och brudkläder. WI hade som enda tillgång en lokal som hyrdes utav CE och inhyste butiken för fest och brudkläder. Avsikten med transaktionen var att festbutiken, butiken som bedrevs i PR regi och aktierna i WI skulle förflyttas till ett annat bolag vilket ägdes av Eva och Patrik. Därefter skulle aktierna i PR⁵⁹ säljas till någon utomstående. Såväl skatterättsnämnden som Regeringsrätten kom till följande slutsats:

De började med att notera att alla butikerna i och för sig hade ett snarlikt intresseområde, men de var ändå avskilda både till plats och till kundkrets. Därför accepterades den nu aktuella omorganisationen och uttagsbeskattning utlöstes ej. De organisatoriska skälen ansågs alltså vara tillräckligt starka.

2.3.3.1.6 RÅ 1993 not 537

Göran Y ägde samtliga aktier i X AB. Bolaget bedrev gummiverkstadsrörelse och viss fastighetsuthyrning.

Gummiverkstadsrörelsen tog upp större delen av en fastighet som bolaget ägde. Avsikten var att överföra tillgångarna i gummiverkstadsrörelsen till ett annat av Görans Y helägt bolag. Som skäl för transaktionen angav Göran Y följande:

Det fanns planer på att antingen överlåta rörelsen på de anställda eller på en annan extern delägare. Eftersom det överlåtande bolaget innehöll ett väldigt stort värde skulle inte de anställda eller den utomstående ägaren ha de ekonomiska resurserna som krävdes och därför kunde inte fastigheterna ingå i transaktionen. Regeringsrätten fann att uttagsbeskattning kunde underlåtas.

⁵⁷Kallas hädan efter CE.

⁵⁸Kallas hädan efter WI.

⁵⁹Bolaget innehåller nu endast aktierna i dotterbolaget CE. I CE finns endast dambutiken kvar.

Dock motiverar inte Regeringsrätten varför det gick att undvika uttagsbeskattning i det här fallet.

2.3.3.1.7 RÅ 1993 not 717

AB G ägdes till 50 procent av A och dennes barn och till 50 procent av B och dennes barn. A avsåg att tillsammans med sina barn bilda ett nytt bolag, nämligen AB X. På grund av bland annat samarbetsvårigheter i företaget var det tänkt att AB G skulle överföra så mycket tillgångar till AB X som motsvarade A och dennes barns aktiers värde i företaget. A och hans barn önskade efter transaktionen sälja sina aktier till B och dennes barn för ett pris som motsvarade det nominella värdet på aktierna. Skatterättsnämnden beslut som senare följdes av Regeringsrätten⁶⁰ var följande:

Skatterättsnämnden ansåg att transaktionen var sådan att de organisatoriska skäl förelåg.

Samarbetsvårigheter är något som gör att organisationen inte fungerar lika smidigt som den annars skulle ha gjort, därför kan man påpeka att en organisation fungerar bättre utan interna stridigheter. Det är alltid en organisatorisk förbättring om dessa interna stridigheter försvinner och bolaget fungerar i bättre harmoni.

⁶⁰3 Ledamöter var dock avvikande i Regeringsrätten.

2.3.3.2 De fall som Regeringsrätten inte har accepterat.

2.3.3.2.1 RÅ 1989 ref. 119

AB Y var svenskt rederibolag och hade dotterbolag i Sverige och i andra länder. AB Y med dotterbolag ägde ett 30-tal fartyg. AB Y ägdes av AB Z som också bedrev redarrörelse med egna båtar. AB Z ägdes till 80 procent utav X och till 20 procent utav hans barn. X och hans barn ägde dessutom i lika andelar i AB Z två andra bolag nämligen AB A, som hade 1,5 båtar och en fastighet, och AB B, som var vilande.

AB Y avsåg nu att omstrukturera på så sätt att flertalet fartyg kommer att ägas av självständiga svenska eller utländska bolag. Ett bolag kom endast att i normalfallet äga ett fartyg. Det skulle ske till marknadsvärdet av fartygen. Ett undantag fanns dock och det är när det gäller försäljningen till AB A och AB B vilket man ville göra till bokfört värde, vilket klart understeg marknadsvärdet vid den aktuella tidpunkten. Regeringsrätten gjorde följande bedömning:

Regeringsrätten konstaterade först att om en tillgång tas ut ur företaget skall i normalfallet värdet på den vinst eller förlust som uppkommer, bedömas enligt marknadsvärdet på tillgången ifråga.⁶¹ Regeringsrätten konstaterade dock att det finns undantag från denna huvudregel. Regeringsrätten menar vidare att det inte vid tidpunkten för målet fanns några vägledande fall för hur man skulle bedöma en situation, när enstaka tillgångar förs från ett bolaget till ett annat. Regeringsrätten menade slutligen att de organisatoriska skälen inte var uppfyllda i det här fallet. Domstolen uttrycker dock inte vad som menas med organisatoriska skäl utan hänvisar bara till utredningen i målet. Det är därför svårt att säga varför inte Regeringsrätten accepterade de skälen till förändring som de sökande hade hänvisat till.

⁶¹22§ anv. p 1 4 stycket KL

Regeringsrättens dom har dock flitigt diskuterats. Roger Person Österman säger följande: ” Enligt min mening kan organisatoriska skäl sägas vara ett begrepp som *uttrycker att överlåtelsen måste betingas av den bedrivna rörelsen*. De offentliga utredningar som gjorts har vilat på föreställningen att de obeskattade överlåtelseerna som bör kunna äga rum skall motiveras av affärslivets krav på reorganisation och omstrukturering. Således kan jag inte se något fel i RR:s analys eller rättspolitiska värdering”⁶². Stig Olsson anser att allvarliga farhågor uppstått om Regeringsrättens roll som den instans vilken skall bibehålla stabilitet i rättstillämpningen.⁶³ Richard Arvidsson menar att regeringsrätten ändrat gängse beskattningsprinciper och därmed försvårat möjligheterna att genomföra en omstrukturering.⁶⁴ Denna kritik tillbakavisas dock av Roger Person Österman.⁶⁵ Han menar att dessa båda författare skiljer för lite mellan överlåtelser inom äkta och oäkta koncerner och på omstruktureringsformer. Därför tycker Roger Person Österman att Regeringsrätten gjorde rätt i sin bedömning i det här fallet.

2.3.3.2.2 RÅ 1990 ref. 51

X, som var en gammal man, hade bedrivit sin byggnadsrörelse först i form av enskild firma. Från och med 1967 överförde han bolaget till ett aktiebolag, vilket han sedermera kom att äga 20 procent i. Under senare år hade han inte uppburit någon inkomst från bolaget. X ägde tre fastigheter som var byggda av rörelsen och som klassificerades som omsättningstillgångar. Han avsåg att påbörja en ny rörelse som skulle syssla med försäljning av fastigheter. För att renodla sin verksamhet skulle den nya verksamheten bedrivas i ett nytt aktiebolag. Aktiebolaget skulle få substans genom att de tre fastigheterna fördes från det gamla bolaget till det nya.

⁶²Sid. 342 ff. i Roger Person Österman Kontinuitetsprincipen

⁶³Olsson SST 1990 10 ff.

⁶⁴Arvidsson SST 1993 s 187 f

⁶⁵Sid. 343 i Roger Persson Österman Kontinuitetsprincipen.

Apporten skulle ske till skattemässigt restvärde. Regeringsrätten uttalade sig på följande sätt om X:s planer:

”Den väsentligaste grunden som finns för att medge undantag från uttagsbeskattning får anses vara, att inkomstbeskattningen inte skall försvåras av en organisatorisk betingad ändring av en företagsstruktur. Undantag bör därför främst komma i fråga, när överlåtelsen kan uppfattas som ett led i en sådan företagsombildning. För det fodras normalt kontinuitet mellan den verksamhet som tillgången tillhört och den verksamhet som tillgången skall föras till. När en enstaka tillgång tas ur en rörelse av ett visst slag för att som apportegendom tillföras ett aktiebolag, som skall bedriva rörelse av ett annat slag, torde förutsättningarna för undantag i allmänhet brista. Omständigheterna i målet och syftet med den planerade överlåtelsen ger inte vid handen att denna utgör led i en företagsombildning av det slaget som kan motivera att huvudregeln om uttagsbeskattning frångås.”

Roger Persson Österman⁶⁶ menar att de skäl som fanns för omorganisationen var rena svepskäl för att tillgångar som tidigare hade klassificerats som ordinära rörelsetillgångar skulle komma att betraktas som inkomst av kapital och beskattas med mer än vad som annars skulle vara fallet. Det var det som enligt Östermans sätt att resonera var hela orsaken till transaktionen. Om man tolkar X:s mål på detta sätt då är det inte konstigt att Regeringsrätten underkände X:s önskan om omstrukturering. För att det skulle vara fallet, att undantag mot uttagsbeskattning hade accepterats på så lösa grunder som den här, då hade nog systemet inom en snar framtid havererat.

2.3.3.2.3 RÅ 1992 not 238

X och Y ägde hälften av aktierna var i A AB. Detta bolag ägde i sin tur 100 procent av aktierna i B AB och 60 procent i ett tillverknings och

⁶⁶Sid. 344 Anfört verk

försäljningsbolag⁶⁷. X och Y avsåg att bilda ett nytt bolag C AB⁶⁸ och till det avsåg de att överföra aktierna i A AB till bokfört värde. Vidare skulle även antingen inkråmet förutom fastigheterna i B AB eller bara fastigheterna i bolaget överföras. Alla de överförda tillgångarnas bokförda värde understeg marknadsvärdet för tiden och det frågan gällde om det fanns särskilda skäl mot uttagsbeskattning. Skälen för omstruktureringen var för **det första**, att man ville ha fastigheterna i det ena bolaget och produktionen i det andra bolaget och därigenom få en bättre kontroll över rörelsen och kunna ta ut mer marknadsmässiga hyror för lokalerna. **För det andra** anfördes att man ville få en bättre riskspridning inom företagsgruppen och det genom att produktionen fanns i ett bolag och fastigheterna i ett annat. Det skulle uppnås att man de renodlar ägarstrukturen i bolaget. Regeringsrätten beslut innebar följande:

Mot bakgrund av den tidigare nämnda Sipanodomen skall följande bedömning göras. Man skall alltså gå igenom de skäl som har anförts för omstruktureringen. Utifrån dessa skall man bedöma om det går att se om bolaget i framtiden går att drivas bättre eller i alla fall lika bra som innan. Regeringsrätten konstaterar utan egentlig motivering att inget av skälen är goda nog, för att undantaget från uttagsbeskattning skall kunna praktiseras i just det här fallet. Bertil Wiman⁶⁹ tycker att det vid en snabb betraktelse kan var inkonsekvent att skälen i målet inte accepteras. Det anförda skälet för att en eventuell förändring av ägarstrukturen inte är ensamt skäl nog för att omstruktureringen skall godkännas, men om däremot ägarförändringen underlättar den fortsatta driften utav bolaget då hade det accepterats⁷⁰. Bertil Wiman kritiserar dock domen som han anser inte är tillräckligt tydlig när det gäller att kommentera varför det i det här fallet inte ansågs föreligga organisatoriska skäl.

⁶⁷De övriga 40 procenten i bolaget ägdes av fyra anställda i bolaget.

⁶⁸De skulle äga hälften av aktierna var i det nya bolaget, precis som ägarstrukturen var i det gamla bolaget.

⁶⁹I Koncernbeskattning sid. 123 ff. .

När det gäller de övriga anförda argumenten har inte Regeringsrätten delat upp det mellan försäljning utav hel eller självständig verksamhetsgren och försäljning av enskild tillgång⁷¹. Före denna dom var det oklart om det fanns en presumtionen, när det gällde överföring av en hel näringsgren.

Rättsnämnden ansåg i **RA 1992 not 242**⁷² att så var fallet, men efter den här domen kan slutsatsen dras, att de organisatoriska skälen även måste vara uppfyllda när det är frågan om att överföra en hel verksamhetsgren.

2.3.4 Slutsatser

Vad skall då domstolen konstatera när den gör sin bedömning om organisatoriska skäl finns eller ej? När man läser domskälen i **RA 1992 ref. 56** kan man få intrycket att Regeringsrätten tycker att domstolarna skall göra en bedömning om huruvida de skälen som företaget har anfört är rimliga och förbättrar den nu bedrivna verksamheten eller åtminstone inte

⁷⁰Jfr Sipanomålet **RA 1992 ref. 56**

⁷¹I detta fallet skulle överföringen av inkråmet anses vara hel verksamhetsgren medan överföringen av fastigheterna anses vara en sak.

⁷² X ägde 3 hyresfastigheter som till följd av hans tidigare verksamhet, som byggmästare klassades som omsättningsstillgångar. Under senare tid har x i sin huvudsakliga verksamhet ägnat sig åt att förvalta fastigheterna. X avsåg nu att aktivera sin byggnadsrörelse och förlägga den och en av fastigheterna i ett aktiebolag. Verksamheten i övrigt skulle bestå av att förvalta de övriga två fastigheterna som skulle överföras till ett annat aktiebolag eller bedrivas av X privat. Frågan som domstolarna skulle ta ställning till var om X skulle uttagsbeskattas om fastigheten/fastigheterna såldes till ett pris som understeg marknadspriset. Rättsnämnden konstaterar att det krävs högre grad av organisatoriska skäl om det är frågan om en tillgång än när det är frågan om en hel näringsgren. Rättsnämnden hänvisar till två av Regeringsrätten avgjorda domar nämligen **RA 1990 ref. 51 och 70**. De konstaterar att verksamheten nu är relativt homogen och därför är inte ombildningen någon ombildning av det slag som skall ge grund för undantag enligt reglerna i 22§ anv. p 1 4 stycket KL. Det krävdes vidare också kontinuitet i verksamheten för att ombildningen skulle få ske utan uttagsbeskattning. Det fanns tre ledamöter som inte var överens med de andra och menade att undantagsreglen borde tillämpas även i detta fall. Regeringsrätten ändrade dock inte majoritetens dom och skrev inte heller någon egen motivering.

försämrar den. Domstolen skall dock inte bedöma vilket som är det bästa sättet för bolaget att bedriva sin verksamhet, dvs. finns det ett bättre sätt att bedriva verksamheten än det som föreslagits i omstruktureringen, men det alternativet inte har tagits upp av den berörda parten, då skall inte domstolen ta hänsyn till alternativet över huvudtaget. Om det nya sättet att driva företaget är bättre än företagets nuvarande organisation och de övriga skälen mot uttagsbeskattning är uppfyllda då skall rekvisitet ”organisatoriska skäl” anses vara uppfyllt.

2.3.4.1 Vilka är då de skäl som har accepterats av Regeringsrätten?

Det är svårt att exakt precisera vilka skäl som har varit av den grad att de ensamma kan leda till att organisatoriska skäl har ansetts vara för handen, men några har jag dock kunnat utläsa ur de rättsfall jag har gått igen. De är följande:

1. Interna stridigheter i företag, där man gör omorganisationen på ett sådant sätt att stridigheterna försvinner har accepterats av praxis⁷³. Regeringsrätten konstaterade att ett företag med interna stridigheter har mindre goda chanser att överleva än ett företag där företagsledarna lever i harmoni med varandra. Jag håller med Regeringsrätten.
2. Att låta anställda i företaget ta över en del av verksamheten har också accepterats av praxis⁷⁴. Vidare har det även accepterats att nyckelpersoner i dotterbolag också skulle ha möjligheter att köpa in sig i bolaget i vilket de är nyckelpersoner⁷⁵. I regel skulle det annars bli för dyrt för de anställda att köpa upp den aktuella delen av bolaget.
3. Att sprida ut riskerna på flera olika händer har också accepterats av Regeringsrätten⁷⁶. Då får dock inte de grenar man sårar på hänga för

⁷³Jfr bland annat RÅ 1993 not 717

⁷⁴Se exempel vis 1993 not 537

⁷⁵Jfr 1992 not 241.

⁷⁶Jfr bland annat 1992 not 237

intimt ihop. De kan vara åtskilda antingen när det gäller geografi eller art. Det är dock en fördel om båda dessa förutsättningar är uppfyllda.

Regeringsrätten har även konstaterat att vissa förutsättningar inte räcker. Exempel på dessa är följande:

1. Generationsskifte räcker inte ensamt som skäl för att de organisatoriska skälet skall anses vara uppfyllda⁷⁷. Dock diskvalificerar inte heller ett generationsskifte att de särskilda skälen är uppfyllda.
2. Skatteplanering får inte vara det enda syftet för en omorganisation för då är inte de organisatoriska skälet uppfyllt⁷⁸.
3. Ett homogent företag får inte heller delas upp på flera företag om det inte finns andra skäl än bara uppdelningen⁷⁹.

2.3.4.2 Slutsatserna som finns i utredningen SOU 1998:1.

I början av 1998 kom det ut en utredning som tar upp de organisatoriska skälen nämligen SOU 1998:1. Utredningen började med att konstatera att den uppställning som sattes upp i Sipanomålet är ganska svår att lösa, eftersom minoriteten och majoriteten enligt utredningens sätt att se det kom till två helt skilda lösningar på problemet. Majoriteten menade att undantagen från uttagsbeskattning var uppfyllda medan minoriteten tyckte att så inte var fallet. De kom fram till följande slutsats i sin utredning ” Det är ett uppenbart samhällsintresse att företagsamheten i landet vid varje tidpunkt i möjligaste mån är strukturerad på det då lämpligaste sättet. Det ekonomiska systemet är i stor utsträckning baserat på tanken att den lämpligaste strukturen åstadkoms om ekonomiska aktörer får fritt agera inom givna ramar, utan att i det enskilda fallet myndigheter eller domstolar överprövar om en viss strukturåtgärd kan anses önskvärd eller ej. Det saknar

⁷⁷Jfr 1992 ref.. 56

⁷⁸Jfr RÅ 1990 ref.. 51

⁷⁹Jfr RÅ 1992 not 242

anledning att anlägga ett annat synsätt såvitt gäller skatterättens relation till omstruktureringar. Den gällande ordningen att skattemyndigheten och ytterst domstolarna skall pröva om det framstår som sannolikt att en omorganisation ” är ägnad att i ett eller flera hänseende förbättrar förutsättningarna för den aktuella näringsverksamheten.” är enligt utredningens uppfattning inte rationell. Utgångspunkten bör vara att uttagsbeskattning normalt bör underlåtas vid en underprisöverlåtelse. Om emellertid överlåtelsen framstår som motiverad av möjligheten att uppnå en otillbörlig skatteförmån bör uttagsbeskattning ske.”⁸⁰ Det som utredningen har konstaterat är att en viss kontroll utav företagen ändock behövs. Som jag ser det är det exakt på det här sättet som domstolarna i dag bedömer företagen. I de fall när domstolarna inte har accepterat en överlåtelse tycker jag att det luktar skatteplanering lång väg och omorganisationen har varit ett sätt att få annars hårt beskattade tillgångar att byta karaktär till en mindre hårt beskattad sådan.

2.4 Egendomen får inte lämna den dubbelbeskattade sektorn

Huvudsyftet med den här begränsningen är att en ägare inte får överföra egendom från en hårdare beskattad företagsform till en mer förmånlig skatteform. Nedan följer en behandling hur rättspraxis har behandlat frågan.

2.4.1 Rättsfallsgenomgång

Följande rättsfall kommer jag att gå igen:

- 1. RÅ 1988 ref.. 73**
- 2. RÅ 1991 ref.. 73**

⁸⁰Sid. 162 i SOU 1998:1

2.4.1.1 RÅ 1988 ref. 73

I målet fördes en oljerigg, vars marknadsvärde sjunkit dramatiskt under anskaffningsvärdet, från ett aktiebolag till ett kommanditbolag för det bokförda värdet. Kommanditbolaget skulle senare sälja oljeriggen. Härigenom förflyttades förlusten från aktiebolaget till oljeriggen. Frågan i målet gällde om aktiebolaget som hade köpet andelar av kommanditbolaget fick lov att dra av förlusten när oljeriggen avyttrades. Regeringsrätten beslutade att oljeriggen inte kunde anses ha lämnat den dubbelbeskattade sektorn, eftersom att delägarna i kommanditbolaget var ett dubbelbeskattat subjekt. Därför godtogs att kommanditbolaget fick ett högre värde än marknadsvärdet som anskaffningsvärdet. ” Målet stöder uppfattningen att en överföring av tillgångar till ett handelsbolag eller kommanditbolag inte behöver innebära att tillgångarna lämnar den dubbelbeskattade sektorn. Dock har rättsfallet kritiserats på andra grunder. Det framgår inte ur referatet om köparbolaget ingår i samma koncern som säljarbolaget. Om så inte är fallet då strider det mot allmänna principer att en förlust som hör hemma hos ett bolag på detta sätt kan överföras till ett utomstående bolag, när exempelvis ingen koncernbidragsrätt föreligger. ”⁸¹

2.4.1.2 RÅ 1991 ref. 73

Det är inte enbart när en tillgång överförs från en dubbelbeskattad sektor till en enkelbeskattad sektor som förutsättningarna för att rekvisitet skall vara uppfyllt kan brista. Samma sak kan även vara aktuell om en tillgång överförs från en enkelbeskattad sektor till en skattefri sektor. I RÅ 1991 ref.. 73, ansökte Stiftelsen Telgebostäder om förhandsbesked avseende om huruvida en upplösning skulle utlösa några skatterättsliga konsekvenser. Såväl stiftelsen som dess helägda dotterbolag Fastighets AB Karlavagnen var allmännyttiga bostadsföretag. Avsikten var att det nya företaget skulle drivas i form av ett aktiebolag. Det skulle ske genom att stiftelsens fastigheter skulle överföras till det nya av kommunen ägda aktiebolaget (AB

⁸¹Citatet står på sid. 106 i Bertil Wimans bok Koncernbeskattning.

Telgebostäder) Vidare skulle kommunen ta över stiftelsens övriga tillgångar, främst aktierna i dotterbolaget Fastighets AB Telgebostäder.

Frågan som Rättsnämnden skulle ta ställning till gällde enbart huruvida överföringen av aktierna i AB Karlavagnen skulle medföra några beskattnings konsekvenser för antingen kommunen direkt eller till ett av kommunen helägt aktiebolag. Rättsnämnden, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, fann att oavsett om aktierna överförs till kommunen direkt eller till ett av kommunen helägt aktiebolag fördes tillgångarna över till en mindre beskattad sektor. Beskattning skulle alltså ske som om avyttringen hade skett till marknadspriset.

Grunden för uttagsbeskattning var att aktierna i AB Karlavagnen överfördes från ett subjekt, stiftelsen, som beskattas till ett subjekt som inte beskattas nämligen kommunen. Det innebär att rättsnämndens beslut säger att uttagsbeskattning skall ske förutom när en tillgång överförs från en dubbelbeskattad sektorn till en enkelbeskattad sektor, även när man överför tillgångar från en enkelbeskattad sektor till en skattefrisektor.

2.4.2 Slutsatser

Sammanfattningsvis kan konstateras att uttagsbeskattning skall inträda när en tillgång förs från en tyngre beskattad företagsform till en företagsform som är lättare beskattad. Tre exempel på detta är rättsfallen RÅ 1988 ref.. 73, RÅ 1990 ref.. 88 och RÅ 1991 ref.. Om man däremot överför en tillgång från en enskild firma till ett aktiebolag, blir det ingen uttagsbeskattning eftersom tillgången inte överförs till en mindre beskattad sektor, förutsatt att de övriga för att underlåta uttagsbeskattning också är uppfyllda. Det blir vidare inte heller någon uttagsbeskattning när en tillgång överförs mellan företag som har samma beskattningssituation, till exempel mellan två aktiebolag, två enskilda firmor eller två kommunala bolag som är frikallade från skatt. Det viktigaste är att konstatera att båda bolagen ligger på samma nivå eller att det överförande bolaget har en lägre beskattad situation. Det som gör att den här rekvisitet är berättigat. Jag tycker personligen att man

kan se det som en del av otillbörlig skatteförmån. Det beror på att det är just det man försöker skaffa sig genom att man överför ekonomiska resurser från en starkare beskattad sektor till en där beskattningstrycket inte är lika starkt.

En annan fråga som har diskuterats i doktrinen är vad som inträffar om ett bolag som är ett fåmansföretag enligt definitionen i 3§ 12a mom 3 st SIL⁸² överförs till ett bolag som inte är ett fåmansaktiebolag. Kan en sådan transaktion utmynna i att uttagsbeskattning skall inträda av den anledningen att ett bolag har förts till en mindre hårt beskattad sektor? Problemet i den här frågeställningen är enligt Roger Person Österman⁸³ att finna rätt definition av begreppet ”lindrigare beskattat subjekt”. Någon sådan definition finns ej idag. Frågeställning har ännu ej behandlats av rättspraxis och därför får rättsläget anses var oklart. Men om en klar definition av begreppet lindrigare beskattning hade etablerats skulle den här typen av problem gå att lösa på ett mycket smidigt sätt.

2.4.2.1 Slutsatserna som finns i utredningen SOU 1998:1

Utredningen tar inte alls upp det här skälet och det tycker jag är lite förbryllande. Innebär det att utredningen föreslår att kravet på att egendomen ej får gå från en hårdare beskattad företagsordningen till en mindre beskattad företagsordningen inte längre skall gälla, eller har man helt enkelt bortsett från det här rekvisitet i sin utredningen? Det som gör mig ännu mer förbryllad är att det i början av utredningen, när utredningen preciserar vilka skäl som enligt praxis har krävts för att uttagsbeskattningen skall kunna underlåtas, inte går att finna kravet, på att egendomen inte får vandra från en tyngre beskattad sektor till en mindre beskattad sektor.⁸⁴

⁸²Dvs. är ett fåmansbolag som faller inom 3§ 12 mom. SIL

⁸³Sid. 356 i Roger Person Österman Kontinuitetsprincipen.

⁸⁴Sid. 152 i SOU 1998:1

2.5 Ej byta skattemässig karaktär.

Tillgångarna får ej byta skattemässig karaktär i samband med ombildningen⁸⁵. Detta krav har funnits med länge i den svenska skattelagstiftningen och det finns en riklig praxis på området.⁸⁶

Omsättningstillgångarna får inte skifta karaktär till anläggningstillgångarna till följd av överlåtelsen⁸⁷. Skulle det däremot bli en omklassificering i motsatt riktning skulle det i regel accepteras, eftersom det är skattemässigt ogynnsamt. Till grund för detta villkor ligger att den skattemässiga effekten inte får bli gynnsammare hos det nya bolaget än hos det gamla.⁸⁸ Det finns dock efter skattereformen ingen större skillnad i beskattning av aktiebolag om det är frågan om anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar.

Tillgångskaraktären har dock betydelse när det gäller avskrivning av och nedskrivningar samt vid försäljning av värdepapper. Sammantaget får det dock betraktas som oklart om ifrågavarande villkor gäller för aktiebolagen.⁸⁹

⁸⁵Det stadgas bland annat i **RA 1990 not 393** där RR uttalar sig om fallet på följande sätt ” Bland kraven för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas kan märkas bland annat att tillgångarna behåller sin skattemässiga karaktär...”

⁸⁶Jfr t.ex. **RA 1988 ref. 76** och **RA 1993 not 484**

⁸⁷Roger Person Österman tycker att begreppen omsättningstillgångar och anläggningstillgångar inte är en helt rättvisande bild i det här sammanhanget. Istället innebär kravet att försäljningen av tillgångarna, både före och efter försäljningen skall redovisas som ordinär rörelseinkomst enligt 22 § KL. Det betyder att det inte har någon betydelse om avyttring beskattas likadant oberoende av tillgången redovisningstekniska karaktär. Därför menar han att de tillgångar som i realiteten omfattas av kravet är Fastigheter, bostadsrätter och värdepapper. Jfr sid. 352 i *Kontinuitetsprincipen* av Roger Persson Österman.

⁸⁸Jfr sid. 109 i *Överlåtelse av företag* av Lars Pelin.

⁸⁹Sid. 248 ff. i *Svensk intern och internationell skatterätt* av Lars Pelin.

2.5.1 Rättsfall

Inom det här området fin ett stort antal rättsfall. Jag har valt att bearbeta och analysera följande:

1. **RÅ 1988 ref.. 76**
2. **RÅ 1995 not 125**

2.5.1.1 RÅ 1988 ref. 76(FB)

I rättsfallet menade Regeringsrätten att uttagsbeskattning skulle ske när en byggmästare avsåg att försälja en omsättningsfastighet till sitt aktiebolag. Aktiebolaget i fråga bedrev fastighetsförvaltning. Domstolen konstaterade att en förutsättning för att underlåta uttagsbeskattning är just, att den försålda tillgången behåller samma karaktär som den hade i det gamla företaget. I det mottagande bolaget skulle fastigheterna bli anläggningstillgångar och därmed byta karaktär i det nya bolaget. Regeringsrätten konstaterade i sina domskäl att det krävs att en rörelsetillgång inte ändrar karaktär för att överlåtaren skulle undgå att uttagsbeskattas.⁹⁰

2.5.1.2 RÅ 1995 not 125

I Rättsfallet RÅ 1995 not 125 upprätthöll Regeringsrätten kravet på karaktärskontinuitet. Den skattskyldige önskade överföra ett byggnadssmittat, direktägt byggmästaraktiebolag till ett annat av den skattskyldige ägt aktiebolag. Transaktionen kunde jämföras med apport till aktiebolag av del av enskild näringsverksamhet.⁹¹ Det byggnadssmittade bolaget var att betrakta som en omsättningstillgång i den skattskyldiges hand. Det bolag som skulle överta byggnadsrörelsen bedrev inte byggnadsrörelse. Följaktligen skulle aktierna byta skatterättslig karaktär när

⁹⁰Jfr RÅ 1990 not 393.

⁹¹Jfr RÅ 1993 not 484

de kom att ingå i det nya bolaget. Det medför att de istället för att vid en avyttring komma att behandlas i 22§ SIL, kommer de efter transaktionen är avslutade att behandlas i 24§ SIL. En eventuell nedskrivningsrätt skulle också upphöra.⁹² Regeringsrätten uttalade sig på följande sätt:

” Innebär att aktierna skiftar karaktär från omsättningstillgångar till anläggningstillgångar. Genom 1990 års skattereform har den skillnad som tidigare rått i skattemässig behandling mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar minskat i betydelse. Det kvarstår emellertid vissa skillnader. Mot bakgrund härav finner Regeringsrätten att överlåtelsen skall föranleda uttagsbeskattning. ”

Roger Pettersson Österman har framfört kritik mot domen. Han säger följande ” Enligt min mening är det olyckligt att RR:s domskäl är så generellt utformade. Förändringen från omsättningstillgångar till anläggningstillgångar i sig kan knappast motivera beskattning. Gällande rätt måste rimligen fortfarande tillåta att omsättningstillgångar förändras till anläggningstillgångar utan inkomstbeskattning så länge som tillgångarnas försäljning beskattas enligt 22§ KL”⁹³ Han menar vidare att det äldre rättsfallet **RÅ 1958 ref.. 61** fortfarande har viss relevans⁹⁴.

2.5.1.3 Slutsatser

Det råder ingen tvekan om att det här kravet har en viss relevans. Dess närmare innebörd har dock diskuterats. Något som är helt klart är att kravet inte är lika hårt nu som före skattereformen 1990. Det har en viss betydelse om tillgången byter karaktär från omsättningstillgång till

⁹²Jfr sid. 353 i Roger Petersson Österman Kontinuitetsprincipen.

⁹³Se sid. 254 i Johan Petterson Österman Kontinuitetsprincipen

⁹⁴I det här fallet skulle ett värdepappersrörelsedrivande bolag förändra sin verksamhet till förvaltande verksamhet. Rättsnämnden ansåg att det skulle utlösa uttagsbeskattning. Regeringsrätten ändrade inte rättsnämndens utslag. Det beror till stora del på att om den här typen av transaktioner skulle godtagits före skattereformen skull bolagen få en för stor skattefördel när de omformade sina tillgångar från omsättningstillgångar till anläggningstillgångar.

anläggningstillgång. Det Georg vill säga är att i de fallen blir en mer fördelaktig beskattning än om man går åt andra hållet. Det gäller framförallt när det är frågan om ett värdepapper. Det har dock diskuterats vilken betydelse det här kravet har för aktiebolag, vilket gör att rättsläget får anses som oklart.

2.6 Ägarsamband

2.6.1 Inledande diskussion angående ägarsambandsbegreppet.

Det måste föreligga ägarsamband mellan företaget som överlåter tillgången och företaget som mottager tillgången för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas. Det framgår bland annat av förarbetena till lagen ifråga.⁹⁵ Ägarsambandet skall ligga på cirka åttio procent. Det höga kravet på ägarsamband har motiverats med att det annars skulle gå att planera för arvskiften och gåvor på ett sådant sätt, att syftet med arvs och gåvobeskattningen sätts ur spel. Äldre rättspraxis är klar på det här området. Benefika inslag får inte på något sätt förekomma för att det skall vara möjligt att underlåta uttagsbeskattning. Ägarförändringar får endast förekomma om det finns något organisatoriskt skäl⁹⁶ bakom förändringen och att det finns en affärsmässighet i transaktionen som undanröjer misstanken om, att det kan vara frågan om en benefik överlåtelse som är planerad.⁹⁷

⁹⁵ Prop. 1990/91:167 sid. 15 säger följande ” Normalt krävs en hög grad av ägaridentitet mellan bolagen. Detta krav är bl.a. motiverat av önskemålet att förhindra att benefika förfoganden över rörelsetillgångar genomförs utan uttagsbeskattning. Ett samgående i bolag som innebär en ändring av ägarförhållandena kan ändå godtas om det genomförs på affärsmässiga villkor och således saknar benefika inslag. Under denna förutsättning kan överlåtelsen antas uppfylla det övergripande kravet att den skall uppfattas som ett led i en av organisatoriska skäl föranleder ändring av en företagsstruktur (jfr bl.a. 1990 ref.. 70).”

⁹⁶Se Kapitel 4 för en beskrivning vad organisatoriska skäl är för något.

⁹⁷Sid. 250 i Lars Pelin Svensk intern och internationell skatterätt.

I detta avsnitt kommer fortsättningsvis den praxis som finns inom det här området att behandla. Avsnittet kommer att avslutas med en genomgång av de slutsatser man kan dra av de rättsfall som finns på området och jämföra dessa med det förslag som Utredningen i SOU 1998:1 lämnat.

2.6.2 Rättsfall

Följande rättsfall behandlas nedan i det här avsnittet:

- 1. RÅ 1960 ref.. 31**
- 2. RÅ 1989 ref.. 19**
- 3. RÅ 1990 ref.. 115 (fb)**

2.6.2.1 RÅ 1960 ref. 31

Rättsfallet handlar om företaget Jord & Hus Årnell & Co som ägdes av Årnell. Årnell ingick ett avtal med Jacobsson som innebar att Jacobsson skall köpa 45 % av aktierna i företaget och lägga in dessa i ett nystartat handelsbolag, där sen Norrels övriga tillgångar också skulle ingå. För dessa 45 % får Jacobsson betala 40.000 Skr. Samma dag uppfördes en balansräkning som visade att bolagets tillgångar var värda ca 35.000 Skr. Årnell fick för taxeringsåret 1954 betala skatt på vinsten han gjorde vid försäljningen av bolaget, nämligen på ett värde av ca 24.000 Skr.⁹⁸Frågan i rättsfallet var om Årnell förutom den vinstskatt han redan betalade även skulle uttagsbeskattas för den del som fördes in i det nya företaget. I kammarättens domskäl, vilka inte ändrades av Regeringsrätten anges följande:

⁹⁸Utträknigen gick till på det sättet att man tog försäljningspriset minus 45% av det bokförda värdet. (40.000 - ((0,45*35.261)= 15.867)=24132,55

De finner i sina domskäl att en försäljning till ett högre värde i praktiken inte hade kunnat visas vara möjlig. Därför kunde det ej bli aktuellt med någon form av uttagsbeskattning.

2.6.2.2 RÅ 1989 ref. 19

Aktiebolaget Hedlunds Trävaru Aktiefbolag (HTABs) ägarstruktur såg ut på följande sätt:

- J E H 33 procent
- Christer H 22 procent
- Birgitta H 11 procent
- Nio barn till grundarens andra son nu mera död 34 procent⁹⁹

Nu måste det till en ägarförändring om bolaget skulle kunna drivas vidare . Det fanns två alternativa lösningar. Frågan som Regeringsrätten skulle behandla är om det i något av fallen går att undvika uttagsbeskattning, om tillgångarna i det gamla bolaget säljs till ett nytt bolag. Ägarstrukturen såg ut enligt följande i det nya företaget.

Alt 1.

- J E H 7,0 procent
- Christer H 35,0 procent
- Birgitta H 24,0 procent
- Lars H 11,3 procent
- Anders H 11,3 procent
- Mats H 11,4 procent

Alt 2.

⁹⁹Ludvigs barn äger följande aktie poster: Lars H och Anders H vardera 3,9 procent, Mats H 3,5 procent.

- J E H 33,0 procent
- Christer H 22,0 procent
- Birgitta H 11,0 procent
- Lars H 11,3 procent
- Anders H 11,3 procent
- Mats H 11,4 procent

Skillnaderna i alternativen är att i Alt 1 behåller J E H bara en liten del av sina aktier i det nya bolaget och därför blir inte ägarsambandet mellan det nya och det gamla bolaget lika stort som i Alt 2. Samtidigt som J E H avsäger sig aktier i bolaget så får hans barn Christer och Birgitta hälften av hans aktier var. Det finns ingen gåvoavsikt när de relativa andelarna i rörelsen förändras. Bröderna Lars, Anders och Mats skall således ej kompensera sina sex bröder för att de har fått en större andel i bolaget. Bolaget önskade svar på följande frågor:

Fråga 2

I båda alternativen skall bolaget säljas till ett bolag, som delvis skiljer sig från det ursprungliga bolaget till ägarstrukturen. I alt 1 skiljer det sig mer än i alternativ 2. Frågan är om det på grund av den ändrade ägarstrukturen skall utlösas uttagsbeskattning när bolaget säljs till ett pris under marknadsvärde. Regeringsrätten gav följande bedömning:

”Som huvudregel gäller att vid försäljning till ett pris under marknadsvärdet, skall beskattning av vinsten ske, som om denna försäljning hade gjorts till marknadsvärdet. I Praxis har dock undantag medgivits för den här typen av transaktioner. För att så skall vara fallet krävs i regel att det skall finnas ett ägarsamband mellan det gamla och det nya företaget.

För ett fall som det förevarande, där överlåtelsen sker från ett bolag till ett annat och det ej råder koncernförhållande, kan kravet uttryckas så att *ägarstrukturen i det ena bolaget skall helt eller huvudsakligen stämma överens med ägarstrukturen i det andra bolaget*. Vad målet gäller är alltså

om kravet på ägarsambandet är uppfyllt eller ej. Handlingarna i målet visar att J E H tillsammans med sin son och dotter äger 70 procent av aktierna i det gamla bolaget, medan de övriga aktierna är jämnt fördelade inom en grupp utav 12 personer. I det nya bolaget kom J E H och hans barn att äga 66 procent av det nya bolaget och tre av J E H:s brorsbarn ägde de övriga 34 procent utav aktierna. När det gäller fördelningen inom gruppen J E H och hans barn är alternativ 2 nästan identiskt med den nuvarande ägarstrukturen, medan i alternativ 1 är skillnaderna ganska stora. I Alternativ 1 äger J E H 7 procent utav aktierna och hans barn 56 procent, vilket skall jämföras med den ägarstrukturen som finns i bolaget nu, när barnen äger endast 33 procent. Sammantaget kan visas att aktierna i det köpande bolaget i förhållande till det gamla är, att i alternativ 1 59 procent utav aktierna överensstämmer med det gamla bolaget och i alternativ 2 77 procent stämmer överens med ägarstrukturen i det gamla bolaget.”

Av det framförda går det att visa, att ägarstrukturen skiljer sig mellan det köpande och det säljande bolaget i båda de föreslagna alternativen. Denna skillnad är emellertid inte större än att den kan godkännas och därmed skulle uttagsbeskattning kunna undvikas.

Med hänsyn till den och till de obetydliga förändringarna i ägarstrukturen i alternativ 2, så kan det alternativet godkännas och någon uttagsbeskattning skall alltså inte genomföras. I Alternativ 1 är skillnaderna i ägarsambandet så stora att de inte kan anses vara tillräckligt stort ägarsamband och det gör att det alternativet kan anses vara en förtäckt generationsväxling. Om det alternativet används då, kommer uttagsbeskattning att ske på skillnaden mellan marknadspriset och det priset som bolaget sålde inventarierna till.

2.6.2.3 RÅ 1990 ref. 115 (Fb)

I rättsfallet RÅ 1990 ref. 115 (Fb) skulle tre bolag samarbeta bara för att lättare kunna komma ut med en ny produkt (X-produkten). För att kunna främja utvecklingen av produkten började a-bolaget samarbeta med b-

bolaget som sålde samma produkt i Y-land. Därför ingick a och b ett avtal. Det såg ut på följande sätt:

A överförde till sina dotterbolag c och d¹⁰⁰ tillgångarna och skulderna i X-verksamheten. Dessa bolag blev produktions- respektive försäljningsbolag i Sverige. B tecknade sen nyemitterade aktier i bolagen till ett nominellt belopp. B bildade därefter ett dotterbolag i Y-land vilket A:s dotterbolag c därefter tecknade aktier i. Efter dessa åtgärder ägde A och B 50 procent var av bolagen c och d. A ville dessutom kunna återföra hela X-verksamheten till sin eget bolag om inte samarbetet skulle fungera. Avtalet skulle endast genomföras om det kunde ske utan vare sig bekymmer med aktiebolagsrättsliga eller skatterättsliga frågor. Därför ställde bolagen en del frågor de ville ha svar på. Den fråga som är intressant i det här arbetet var frågan om ” överlåtelsen av tillgångarna skulle medföra någon form av uttagsbeskattning. Regeringsrätten svarade följande på frågan:

Regeringsrätten menade att man skulle se hela transaktionsserien som bara en transaktion. Det gjorde att den huvudsakliga frågan blev att utröna om överföringen från bolag a till bolagen c och d skulle drabbas av uttagsbeskattning. Regeringsrätten konstaterade klart att förutsättningarna för att undvika uttagsbeskattning var uppfyllda. Den enda fråga som de diskuterade mer ingående var frågan huruvida om ägarsamband förelåg mellan de bolag som var inblandade i transaktionerna. Regeringsrätten uttryckte sig på följande sätt för att belysa problemet ” Vad därefter gäller kravet på ägarsamband bör först erinras om att det är motiverat främst av bland annat önskemålet att förhindra att benefika förfoganden över rörelsetillgångar genomförs utan uttagsbeskattning. Ur en annan synvinkel kan kravet även ses som en konsekvens av det mer övergripande kravet som i praxis uppställts, på att en överlåtelse skall kunna uppfattas, som ett led i en av organisatoriska skäl betingad förändring av en företagsstruktur.¹⁰¹ Det mellan a och b träffade avtalet ger klart vid handen, att överföringen av

¹⁰⁰Dessa bolag hade under senare år ej bedrivit någon verksamhet.

¹⁰¹Se kapitlet 4 i denna uppsats för att se vad som menas med organisatoriska skäl.

tillgångarna från a till de båda joint venturebolagen är grundade på rent affärsmässiga villkor. Lika starkt framträder ur avtalet de organisatoriska bevekelsegrunderna för överförande av tillgångarna i fråga. Under nu angivna omständigheter finns inte skäl att i ett fall som det förvarande upprätthålla det eljest i praxis uppställda kravet på ett starkt ägarsamband(RÅ 1990 not 393¹⁰²)”¹⁰³. Rättsfallet visar att man kan göra avsteg från den annars viktiga principen, att ägarsambandet skall vara starkt mellan de olika bolagen om det finns starka organisatoriska skäl.

2.6.3 Slutsatser

2.6.3.1 Ägarsambandskraven i rättspraxis.

Sammanfattningsvis kan sägas att man kan uppnå ägarsamband på två sätt, nämligen

A. Om man kan visa att det är stor ägaridentitet mellan de båda bolagen. Ett exempel på att det har godkänts i praxis är **RÅ 1989 ref.. 19**. Det krävs ca 80 procents ägaridentitet mellan de båda bolagen för att kravet skall anses vara uppfyllt. Det är denna princip som är huvudregeln när det gäller bedömningen om ägaridentiteten är uppfylld mellan bolagen.

¹⁰²I **RÅ 1990 not 393** accepterades på samma sätt som i detta rättsfall av Regeringsrätten att inte ägarsambandet var så starkt som har krävts i viss annan praxis t.ex. 1989 ref.. 19. Det beror på som Regeringsrätten har accepterat att ägarsambandet inte behöver vara så starkt om förändringen kan var acceptabel av organisatoriska skäl och förändringen är marknadsmässig betingad. Det beror på att Regeringsrätten tycker att det är viktigast att hindra att det inte sker några benefika överlåtelse. Samma resonemang för Regeringsrätten även i **RÅ 1990 not 394** där de säger att sammangåendet är okej trots avvikelserna i ägarsambandet bara för att förändringen genomförs på affärsmässiga villkor och det saknas alltså benefika inslag i affären. I **RÅ 1993 not 717** kommer Regeringsrätten också till samma lösning . De menar att det inte finns någon benefik avsikt med transaktionen och eftersom det finns godtagbara organisatoriska skäl bakom omorganisationen i fråga görs ett undantag från behovet av den starka ägarsambandet som kom fram i **RÅ 1989 ref.. 19**.

¹⁰³Citatet finns på sid. 385 i rättsfallet.

B. Ägaridentitetskravet kan även vara uppfyllt om det finns organisatoriska skäl som talar för att det skall godkännas. Vidare måste det visas att det inte finns någon benefik avsikt med transaktionen. Exempel på detta är **RAÅ 1989 ref. 15**. Det har även bekräftats av vissa notismål bland annat **RAÅ 1993 not 717**, I vilket RR anför följande ” Av kravet på ägaridentitet följer normalt att det skall föreligga en hög grad av ägaridentitet mellan företagen. Vid samgående mellan företag godtas dock att kravet inte är uppfyllt om omorganisationen genomförs på affärsmässiga villkor och således saknas benefika inslag”

Det som man vill undvika med det här kravet på ägaridentitet är alltså att det skall finnas något benefikt inslag i transaktionen och på det sättet övriga skatteregler ur spel skatteregler ur spel.¹⁰⁴ För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas krävs alltså att transaktionen skall ha ett affärsmässigt inslag. Det gör att om omstruktureringen sker med affärsmässighet, spelar det ingen roll om ägarförhållandena har förändrats¹⁰⁵. Det har motiverats med, att om det finns affärsmässighet i transaktionen, har risken för att det skall vara en benefik transaktion eliminerats och därför har den accepterats.

2.6.3.2 SOU 1998:1

Ur utredningen går det att utläsa att utredarna vill ta bort ägargemenskapen som ett särskilt skäl, när man bedömer om uttagsbeskattning skall kunna undvikas eller ej. Varför vill de det? Det är det som det följande kommer att ge svar på. Längre fram i arbetet kommer jag sen att diskutera om de ändringarna som föreslås i SOU 1998:1 är så stora som de först ger sken av

¹⁰⁴Lars Pelin säger följande ” Det relativt högt ställda kravet på ägarsamband har motiverats med önskemålet att förhindra att benefika förfogande överföringar genomförs utan uttagsbeskattning. Med andra ord synes underlåten uttagsbeskattning förutsätta att transaktionen inte innebär någon ändring i ägarförhållandena, åtminstone inte i någon högre omfattning” Lars Pelin Skattenytt sid. 496 ff.

¹⁰⁵Jfr **1990 ref. 115** och **RAÅ 1990 not 393**.

att vara, eller om dessa går att läsa in i den rättsfall- och doktrinflora som har vuxit fram på området.

Utredningen börjar med att konstatera att vid gåva av en hel verksamhetsgren mellan två fysiska personer sker ingen uttagsbeskattning utan förvärvaren övertar givarens skattesituation¹⁰⁶, och på det sätt tycker utredningen att det skall fortsätta att vara. Därför är det enligt deras uppfattning inkonsekvent att ha kvar kraven på ägarsamband bara för att det är frågan om affärer mellan aktiebolag och inte mellan privatpersoner.

Det finns även en annan aspekt på det här kravet enligt utredningen sätt att se det och det är *Livets regel* som säger följande: ” Enligt livets regel sker normalt inte överlåtelser av egendom till underpris mellan varandra oberoende kontrahenter i den mening att överlåtare utan någon form utav kompensation avstår från ett vederlag som denne skulle kunnat ha erhållit. Om det uppgivna vederlaget vid en överlåtelse mellan oberoende kontrahenter är lägre än vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som affärsmässigt motiverat, utgår därför i allmänhet ett dolt vederlag av något slag som utgör en skattemässig intäkt.”¹⁰⁷

Därför bör man enligt utredningen koncentrera sig på om något sidoavtal finns mellan de berörda parterna i transaktionen och skulle det inte vara på det sättet då skall man inte kunna komma åt situationen genom att uttagsbeskatta det givande bolaget. Utredningen uttrycker det på följande sätt ” Detta har aldrig varit syftet med bestämmelsen om uttagsbeskattning och skulle åsidosätta den avvägning mellan rätts säkerheten och effektiviteten som ligger till grund för taxeringsförfarandet och taxeringsprocessen”¹⁰⁸

¹⁰⁶Jfr RÅ 1988 not 710

¹⁰⁷SOU 1998:1 sid. 153

¹⁰⁸Ibidem

Rättspraxis har dock valt en annan väg att gå och kräver en ganska hård grad av ägaridentitet, om man inte kan visa att det finns affärsmässig skäl bakom transaktionen, som gör att man kan förbise bristerna i ägarlikheten. Det som utredningen gör är egentligen bara att den vänder på bevisbördan, dvs. den menar att en bättre lösning är att lägga bevisbördan för att det finns ett sidoavtal, på skattemyndigheten istället för som det nu är, på företagen. Utredningen menar att det inte i normala fall finns några icke affärsmässiga avtal mellan icke närrelaterad individer. Därför bör man i de flesta fall kunna finna sidoavtal som bör kunna beskattas. Utredarna försvårar alltså skattemyndighetens arbete och bildar på det här sättet ett ny potentiellt kryphål för att komma runt en skattkostnad.

Därför tycker jag att det här verkar vara en klumpig lagändring om den skulle gå igenom. På grund av den redan snåriga djungeln som finns kring uttagsbeskattning skulle den i och för sig vid en första anblick bli något mindre snårig, men efter att ha trängt djupare in i djungeln märks det att regleringen blir allt mer djup och svår genomtränglig. Det leder i sin tur till att utredningsarbetet blir mer avancerat, vilket leder till att rättssäkerheten minskar och kostnaden för utredningsarbetet blir betydligt större.

2.7 Otillbörlig skatteförmån

2.7.1 Allmänt om begreppet otillbörlig skatteförmån

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas, krävs det även att det skall kunna fastslås, att någon otillbörlig skatteförmån inte har utvunnits ur transaktionen. I förarbetena kan inte hämtas mycket ledning för bedömandet utav kravet. Där kommer endast följande till uttryck ”... vid en övergripande bedömning får förfarandet inte - direkt eller indirekt - medföra någon

otillbörlig skatteförmån.”¹⁰⁹ Villkorets innebörd klargjordes för första gången i **RA 1992 ref.. 56**¹¹⁰, men Regeringsrätten nämnt hade tidigare villkoren bland annat i **RA 1990 not 393 och 394**¹¹¹ och i **RA 1991 not 396 (Fb)**¹¹² men aldrig givit någon förklaring till vad begreppet innebar.

Hur begreppet skall användas har diskuterats i doktrinen. Bertil Wiman konstaterar att domstolarna troligtvis i RA 1990 not 393 och 394 tog hänsyn till allmänna uttalanden som gjordes i förarbetena till bland annat skattereformen från 1990.¹¹³ Efter Sipanomålet har diskussionen avstannat och gäller nu endast vissa begränsade delar av begreppet.

För att få en god uppfattning om vad som menas med otillbörlig skatteförmån tänker jag nu gå igenom RA 1992 ref.. 56¹¹⁴ och se vilka kriterier som domstolen har tagit upp för att det skall räknas som otillbörlig skatteförmån och när man kan undvika uttagsbeskattning.

¹⁰⁹Prop. 1990/91:167 s 14-15

¹¹⁰För genomgång av de faktiska omständigheterna i målet, se avsnittet om organisatoriska skäl.

¹¹¹Regerings rätten nämner följande i sitt domskäl följande krav för att underlåta uttagsbeskattning ” överlåtelseförfarandet inte medför någon otillbörlig skatteförmån” sid. 636 i regeringsrättens årsbok 1990

¹¹²I rättsfallet konstaterade rättsnämnden i ett beslut som inte ändrades av regeringsrätten att för att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas fick inte förförandet ge någon otillbörlig skatteförmån .

¹¹³Wiman SN 1992 s 449

¹¹⁴De faktiska omständigheterna i målet finns under kapitel 5.3.3.2.1

2.7.1.1 Rättsfallsgenombgång

2.7.1.2 RÅ 1992 ref. 56¹¹⁵¹¹⁶

Det första som Regeringsrätten konstaterade var, att begreppet otillbörlig skatteförmån varken var finns förklarad i lagtexten eller i förarbetena till lagen. Efter att Regeringsrätten har konstaterat detta, definierar rätten otillbörlig skatteförmån med följande: ” Regeringsrätten finner att det bör anses föreligga en **otillbörlig skatteförmån**. Av särskild betydelse är att bedöma om omständigheterna ger grundad anledning att antaga att den tilltänkta aktieöverlåtelsen är ett led i ett kringgående av den i rättsnämnden utförligt behandlade regleringen som återfinns i 3 § 12 mom. SIL och om kringgåendet leder till betydande skattefördelar”. Regeringsrätten konstaterar därefter att med utgångspunkt från de fakta som finns i målet och den nyss nämnda definitionen, är det inte frågan om någon **otillbörlig skatteförmån**.

Det som diskuterades mest i det här rättsfallet, var om omstruktureringen var ett försök att kringgå reglerna i 3§ 12 mom. Sil. Anledningen till att frågan tas upp i det här fallet är att vid en försäljning av fåmansföretag till underpris kan man i vissa lägen kringgå bestämmelserna i 3§ 12 mom. Sil. Rättsnämnden vill skydda regeln i 3§ 12 genom att uttagsbeskatta i Sipanomålet¹¹⁷. I det enskilda fallet är det dock svårt att visa i vilken grad en person genom transaktionen har utvunnit en otillbörlig skatteförmån.¹¹⁸

¹¹⁵Genombgången av innehållet i målet har jag tagit upp under organisatoriska skäl. Under den här rubriken tas endast upp argumentationen som är relevant för frågan om det är en otillbörlig skatteförmån eller inte.

¹¹⁶Avsnittet bygger på En artikel av Bertil Wiman sid. 319 ff. i Skattenytt 1993

¹¹⁷jämför med det som står under rubrik 5.7.3.2.3

¹¹⁸ Rättsnämnden säger att det är ” beroende av bland annat aktieägarens och närståendes arbetsinsatser i bolaget före och efter överföringen, arbetsinsatser i andra fåmansbolag, tidpunkten för avyttring av aktierna i de frånvarande bolagen, omfattningen av eventuellt externt ägande i bolaget, aktieägarens och närståendes skattesituation (eventuella progressiva beskattning av tjänstebeskattad inkomst, eventuell möjlighet att utnyttja

Bertil Wiman menar att citatet från Rättsnämnden visar den osäkerhet och den svårighet som gäller när det är frågan om att visa, att någon har tillägnat sig en otillbörlig skatteförmån. Han menar vidare att efter att ha läst Regeringsrättens definition av begreppet, kan man konstatera att det inte var den aktuella situationen som gäller i Sipanomålet, som var det som Regeringsrätten ville komma åt. Det beror på att efter omstruktureringen kommer aktierna fortfarande att vara 3§ 12 mom. SIL- aktier och därför kan det knappast påstås att det är tal om någon otillbörlig skatteförmån här.

2.7.1.2.1 Övriga skatteregler som kan spela in vid bedömningen om otillbörlig skatteförmån

Anledningen till att befrielsen skall avse beskattning, som skulle utgå enligt *andra skatteregler* än undantaget från uttagsbeskattning, annars skulle kunna ses som en otillbörlig skatteförmån. Minoritetens inställning skilde sig här från majoritetens. Den uttalade följande ” Enligt den praxis som förelåg vid tidpunkten för nyssnämnda uttalande underläts uttagsbeskattning - förutom i de nyssnämnda koncernbidrags- och uppskovsfallen - i ett antal situationer då uttaget var betingat av särskilda skäl. Sådana skäl ansågs kunna föreligga vid omstrukturering av en sådan enskild firma bedriven rörelse till aktiebolag eller vid överförandet av tillgångar mellan aktiebolag med samma ägare i syfte att få en mer ändamålsenlig organisation av den bedrivna verksamheten. Uttagsbeskattning ansågs med andra ord inte försvåra önskvärda strukturförändringar inom näringslivet. För att hindra olika former av omotiverade skattelättnader uppställdes emellertid vissa krav för att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas, främst att omsättningstillgångar inte fick skifta skattemässig karaktär, att tillgångarna inte fick lämna den dubbelbeskattade sektorn, att överföringen inte ledde till ändrade förmögenhetsförhållande mellan berörda fysiska personer samt att

reglerna om ackumulerade inkomst) och effekterna av basbeloppsregeln och övergångsbestämmelserna”.

överföringen var betingad av organisatoriska skäl (jfr RÅ 1990 ref.. 70¹¹⁹). Det övergripande syftet med dessa krav kan sägas vara, att det inte fick uppkomma otillbörliga skatteförmåner genom att uttagsbeskattning underläts.” Minoriteten menade alltså att de olika rekvisiten var relativa till varandra. Minoriteten menade vidare att ” Vid den avvägning som skall göras mellan de organisatoriska motiven för uttaget av egendom och de fördelar i skattehänseende som kan följas av detta, bör hänsyn inte bara tas till eventuell frihet från uttagsbeskattning. Även innehållet i andra skatteregler måste beaktas. Av särskild betydelse i detta hänseende är reglerna i 3§ 12 mom. SIL och de allmänna bestämmelserna för beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust. Föreligger risk för att uttaget leder till att syftet med dessa regler förfelas måste de organisatoriska skälen vara mycket starka, för att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas.”

Enligt Roger Österman Persson uppfattning¹²⁰ menade minoriteten med sin skrivelse, att det här rekvisitet i sig inte är något självständigt rekvisit utan snarare en övergripande norm. Han menar vidare att tolkningsnormen kan vara starkare eller svagare. Vid ett mycket starkt organisatoriskt skäl spelar kravet knappt någon roll, medan vid ett svagt organisatoriskt skäl spelar tolkningsnormen en betydligt starkare roll. Vidare konstaterar han att majoriteten inte gick in på den här frågan vid sin domskrivning. Dock kan man enligt Österman Persson sätt att se det utläsa ur domskälen, att det är en specifik rättsregel med absoluta värden¹²¹. Han konstaterar dock att hans uppfattning därför borde vara felaktig enligt RR sätt att se det, men som han vidare konstaterar satte sig faktiskt inte RR i plenum på grund av frågan om uttagsbeskattning, utan de satte sig där för att diskutera frågan om utdelning. Det tycker Roger är ett viktigt faktum i diskussionen. Han säger ” En plenidom kan ofta komma att utgöra en så kallad hatt. Det kan vara så att minoriteten inte känner sig bunden av majoritetens uppfattning i alla delar,

¹¹⁹Rättsfallet står omnämnt tidigare i arbetet.

¹²⁰Jfr sid. 164 i Kontinuitetsprincipen av Roger Person Österman

¹²¹Det vill säga tvärt emot vad Roger tycker att det är frågan om.

särskilt med avseende på domskrivningen. Således föreligger fortfarande viss oklarhet om normens närmare innebörd.”¹²²

2.7.1.2.2 Vilken skatt som annars skulle ha utgått ?

En fråga är vilken betydelse det har att det skall gälla befrielse från skatt *som annars skulle utgått*. Om omstruktureringen samtidigt innebär att andra för den skatteskyldige fördelaktiga regler inträder bör inte detta leda till att det är en otillbörlig skatteförmån.¹²³ Majoriteten uttalar sig dock inte direkt i denna fråga.

I ett senare rättsfall **RA 1992 ref. 106** uppkommer frågan om man kan uttagsbeskatta överlåtelse mellan två aktiebolag om dessa aktiebolag kan ge öppna koncernbidrag mellan varandra.¹²⁴ Efter detta rättsfall konstaterar Bertil Wiman att det är svårt att dra en annan slutsats än att en otillbörlig skatteförmån ej kan anses uppkomma, om det finns möjlighet för bolagen att mellan sig ge öppna koncernbidrag¹²⁵. Han konstaterar vidare att en regel av detta slag har tidigare också varit allmänt vedertagen.

¹²²Citatet hämtat från sid. 364 i Kontinuitetsprincipen av Roger Persson Österman.

¹²³Minoriteten uttalade sig på följande sätt ” rimligen bör uttagsbeskattning underlåtas i de fall då en sådan beskattning skulle strida mot syftet med andra regler i KL och SIL. Det kan exempelvis inte komma i fråga att tillämpa bestämmelserna om uttagsbeskattning på en transaktion som uppfyller kraven i 2§ 3 mom. uppställda krav för att avdrag skall medges för koncernbidrag. Likaså bör uttagsbeskattning anses utesluten vid en sådan överföring av aktier inom en koncern som enligt 2§ 4 mom. tionde stycket SIL medför rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinst”

¹²⁴Regeringsrätten konstaterade följande ” I förvarande fall är frågan om en överlåtelse inom en s.k. äkta koncern där koncernbidrag kan ges med avdragsrätt enligt 2§ 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Någon otillbörlig skatteförmån kan inte anses uppkomma till följd av överlåtelse. Med hänsyn och då omständigheterna i övrigt inte föranleder annat, finner Regeringsrätten att det föreligger sådana särskilda skäl mot uttagsbeskattning som avses i punkt 1 fjärde stycket av anvisningar till 22§ kommunalskattelagen”

¹²⁵Samma åsikt delas av Lars Pelin i Överlåtelse av företag se sid. 105 ff. Han säger följande ” Slutsatsen av detta dessa mål är att koncernbidrag mellan berörda bolag torde

Bertil Wiman går dock vidare i sin analys av rättsfallet och frågar sig om alla rekvisiten i 2 § 3 mom. SIL måste vara uppfyllda för att rättsprincipen jag nyss nämnde skulle anses vara tillämplig. Det rekvisitet som Bertil Wiman främst tänker på är 2§ 3 mom. 1 stycket b¹²⁶. Om även detta rekvisit måste vara uppfyllt då kan man ju ge öppet koncernbidrag och då kan uttagsbeskattning undvikas, just på den grund att koncernbidrag kan ges. På grund av detta behövde alltså inte Regeringsrätten ta ställning till det här. Därför är inte frågan avgjord och man kan inte ge något entydigt svar på frågan. Rättsläget är alltså oklart.

2.7.1.2.3 Befrielse från skatt

I definitionen till begreppet otillbörlig skatteförmån krävdes också att det skall vara frågan om en *befrielse från beskattning*. Bertil Wiman pekar på att befrielse inte är något entydigt begrepp. Han menar vidare att det är självklart att begreppet innefattar att överföringen leder till omedelbar och definitiv skattebefrielse. Det är lite mer diskutabelt menar Bertil Wiman, när det bara är frågan om ett uppskov av beskattningen och att detta inte skall ses som en befrielse från skatt. Exempel på detta är 2§ 4 mom. 10 stycket SIL. Det beror på att det många gånger vid omstruktureringstillfället är oklart om det verkligen den latent skatteskulden som kommer att betalas in.

Skattebefrielsen skall vara betydande, även om det inte behöver fastställas exakt. En befrielse kan vara betydande såväl i rena pengar som relativt sätt. Domen ger ingen speciellt bra vägledning, just i det här avseendet.¹²⁷

vara ett hinder mot uppkomsten av otillbörlig skatteförmån vid underprisförsäljning mellan bolagen”. Jag tycker personligen att den tolkningen också verkar vara den rimligaste.

¹²⁶Där stadgas det ” att såväl givare som mottagare redovisar bidraget till samma års taxering öppet i självdeklaration eller därvid fogad bilaga.”

¹²⁷Med det menas som Bertil Wiman menar att en skattebefrielse behöver inte vara så stor i verkliga pengar, men för företagaren kan det var ett av de huvudsakliga skälen varför överföringen genomförs.

Den sista punkten man kan utläsa ur rättsfallet är att det är oklart vid vilken tidpunkt och mot vilka regler¹²⁸ som rekvisitet skall tolkas. Det är oklart enligt domen, men enligt Bertil Wiman är det mest naturligt att tolka rekvisitet mot den situation som gällde vid transaktionens genomförande. Detta tolksättet stöds av minoriteten och Bertil Wiman tycker att man kan utläsa det ur domskälens definition utav begreppet otillbörlig skatteförmån.

2.7.2 Slutsatser

2.7.2.1 Vad kan då konstateras angående otillbörlig skatteförmån utifrån rättspraxis och doktrinen.

Det finns två olika sidor av begreppet som olika författare försöker ta fasta på. Först finns det den klassiska synen som företräds bland annat av Bertil Wiman, som konstaterar att från Regeringsrättens majoritets motivering är otillbörlig skatteförmån, en förutsättning precis som t.ex. organisatoriska skäl, som alltid måste finnas och som det krävs en miniminivå för att den skall vara uppfylld. Mot denna uppfattning står en ny ståndpunkt som framförs bland annat av Roger Persson Österman, som konstaterar att på det sättet skall man kanske inte alls tolka bestämmelsen. Han ser regeln mer som en övergripande tolkningsnorm som kan vara mer eller mindre stark, beroende på hur de andra skälen för uttagsbeskattning har kunnat motiveras och främst då hur starkt de organisatoriska skälet är. Sin tolkning stödjer han bland med hjälp utav minoritetsuttalandena från Sipanodomen. Jag tycker personligen efter att ha läst Roger Persson Östermans argument att hans teori verkar vara den mest naturliga. Det som han konstaterar är att om t.ex. de organisatoriska skälen är väldigt starka, då behövs omorganisationen och om företagsledaren då får en skattemässig otillbörlig vinst på kuppen, då

¹²⁸Dvs. om regeln har ändrats vilken regel är det då som gäller den gamla eller den nya?

är det bara att gratulera honom. För att precis som Regeringsrätten har konstaterat i Sipanomålet¹²⁹ skall man se på företagets bästa när man skall besluta om uttagsbeskattning skall undvikas eller ej. Skulle den otillbörliga skatteförmånen ses som en stelbent rättsregel, då skulle kanske flera nödvändiga förändringar av företag gå om intet och driftiga företagmän som annars skulle velat utveckla företaget i positiv anda aldrig fått denna möjlighet. Det kan vara hämmande för svenskt näringsliv och det kan knappast vara meningen med den här regeln. Därför konstaterar jag precis som Roger Persson Österman att om det finns ett tillräckligt stort organisatoriskt skäl, då kan man tolerera vissa avvikelser från den otillbörliga skatteförmånen. Skulle dock det visa sig att det bara finns knappt godtagbara organisatoriska skäl då skall så klart även kraven på otillbörlig skatteförmån sättas högre. Man kan alltså se otillbörlig skatteförmån som en dimmor dvs. när det blir mörkare på den organisatoriska skäls himlen då krävs det att man skruvar upp ljuset från den otillbörliga skatteförmånen.

Om man då skall gå på den mer klassiska linjen. Vad krävs då för att det skall vara frågan om en otillbörlig skatteförmån? Man går in och tittar på grunderna i lagstiftningen och ser om transaktionen som nu görs kan sägas stå i strid mot grunderna i fråga. Om så är fallet kan man konstatera att en otillbörlig skatteförmån föreligger och transaktionen skall leda till uttagsbeskattning. Men det gör samtidigt att regeln är väldigt vag i sin utformning. Den ger domstolarna en väldigt stor tolkningsmöjlighet och det gör att rättssäkerheten och rättsklarheten på sikt kan hotas. Det gör att den nu relativt klara rättspraxisen som finns inom uttagsbeskattningens område i själv verket inte är lika klar som det kan tyckas vid en första anblick. Med detta i fokus tycker jag att man istället bör acceptera Persson Östermans konstaterande och gå på hans linje, vilken ger domstolen en mindre avgörande roll och man kan lättare se konsekvenserna av sitt handlande.

¹²⁹RA 1992 ref.. 56

2.7.2.2 En diskussion om otillbörlig skatteförmån utifrån SOU 1998:1.

I detta avsnitt kommer jag först att behandla vad som sägs i utredningen SOU 1998:1, för att sen jämföra utredningens slutsatser med de slutsatser som har dragits utav rättsfallen på området och den doktrin som har skrivits.

Utredningen kommer fram till att det viktigaste kravet när det är frågan om de särskilda skälen mot uttagsbeskattning, är just den otillbörliga skatteförmånen. Utredarna tycks mena att den otillbörliga skatteförmånen är det enda nödvändiga kravet i framtiden, eftersom domstolen i ett flertal mål ändock har varit av den uppfattningen, att man kan hitta organisatoriska skäl som egentligen inte är några organisatoriska skäl, bara de inte leder till någon otillbörlig skatteförmån¹³⁰.

Enligt utredarnas uppfattning bör med begreppet förstås följande:

” ... i sammanhanget allmänt sett förstås en för den skatteskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler”¹³¹. Utredarna konstaterar dock att det kan vara en fördel om den här allmänna definitionen konkretiseras i lagtexten. Om inte lagtexten skulle konkretisera regeln i sig då kommer vi även i framtiden att mötas av svårigheter när det gäller att på ett konkret sätt vissa vad som krävs, för att uttagsbeskattning skall kunna undvikas.

Utredarna konstaterar vidare att det är huvudsakligen fyra områden som kan komma att bli berörda när det gäller diskussionen, om ett undantag från uttagsbeskattning bryter mot grunderna i andra skatterättsliga regler. De är följande:

1. Systemet för resultatutjämning mellan olika företag
2. Systemet för beskattning utav reavinst

¹³⁰Jfr Sipanomålet RÅ 1992 ref.. 56

¹³¹Sid. 164 i SOU 1998:1

3. Systemet för beskattning av aktiva delägare i förmansföretag
4. Systemet för lättnad i beskattning av ägare till onoterade företag

Den fortsatta diskussionen kommer att beröra dessa områden.

Utöver dessa punkter diskuterar utredningen också två andra intressanta aspekter på det hela nämligen:

1. Om det finns några andra regler rörande otillbörlig skatteförmån
2. Förhållandet till lagen mot skatteflykt

2.7.2.2.1 Systemet för resultatutjämnning mellan olika företag

Frågan som blir aktuell här är om möjligheterna till att utnyttja koncernbidragslagstiftningen¹³² och dess rättspraxis, skall anses vara ett skäl mot att de särskilda skälen mot uttagsbeskattning, ej skall anses vara uppfyllda.

Innebörden är att koncernbidrag kan lämnas mellan företag i en aktiebolagsrättslig koncern med helägda dotterbolag, det vill säga moderbolaget skall äga 90 procent utav dotterbolaget. En annan aktuell förutsättning är att dotterbolaget skall ha varit helägt under hela året eller sedan det började bedriva rörelse. Om reglerna är uppfyllda då kan ”bidraget” dras av utav givaren och tas upp som en skattemässig intäkt för mottagaren.

Om det förvärvande bolaget är ett underskottsbolag¹³³ och investerar i ett överskottsbolag. Realiseras övervärdena i det köpta bolaget kan dessa

¹³²2§ 3mom SIL

¹³³Det som utredningen menar med underskottsbolag är följande; Ett bolag som kommer att visa underskott vid taxeringen om inte övervärdena realiseras. När det gäller bedömningen om ett bolag är ett underskottsbolag eller ej, skall man endast ha underskott från föregående

kvittas mot underskotten i det köpande bolaget. Grunden för regeln om koncernbidrag talar för att kvittning endast är tillåten då resultatutjämnning kan ske genom koncernbidrag.

Utredarna anser därför att uttagsbeskattning skall genomföras om det förvärvande bolaget har rätt till avdrag för underskottet. Samma slutsats kommer även utredningen till om det inom samma koncern finns bolag som det nyss inköpta bolaget kan ge koncernbidraget till och det bidrag senare kan ges vidare till det förvärvande bolaget. Uttagsbeskattning kan dock underlåtas om det förvärvade bolaget skulle kunnat ge koncernbidrag till det förvärvade bolaget. I en sådan situation uppstår nämligen inte någon ny möjlighet att utföra förlustutjämnningen.¹³⁴

2.7.2.2 Systemet för beskattning utav reavinster.

Här har utredarna för att åskådliggöra problemet tagit fram följande exempel ” En fysisk person F äger samtliga aktier i två aktiebolag, A och B. Bolagen har startat verksamheter samtidigt, tillskjutits ett kapital på 100 som skjutits till utav F. A har upparbetat ett övervärde på 50. B har i samband med att verksamheten under det aktuella beskattningsåret avvecklats gjort en förlust på 50. F önskar avyttra verksamheten i A. Denna är, schematiskt sett värd 136 ” förpackad i bolaget”($100 + 0,72 * 50$, där termen $0,72 * 50$ är övervärden med hänsyn till latent skatt). Avyttrar F aktierna i A uppkommer således en reavinst på 36. Ett alternativt förfarande är att F låter verksamheten i A föras över till B till det skattemässiga restvärdet 100. Aktierna i B, som nu innehåller verksamheten, kan avyttras utan att reavinst uppkommer. Kan det anses förenligt med grunderna för reavinstbeskattning att uttagsbeskattning underlåts vid överföring av verksamheten från A till B?¹³⁵

beskattnings år och samma sak gäller enligt SFS 1993: 1539, lagen om underskott av näringsverksamhet. Se SOU 1998:1 Sid. 165.

¹³⁴Sid. 165 i SOU 1998:1

¹³⁵Sid. 166 i SOU 1998:1

Om man ser det utifrån bolaget A:s perspektiv då konstaterar utredarna att förfarandet strider mot grunderna i den aktuella skattebestämmelsen, dvs. en tillgång undandras från en rättmätig beskattning. Ser man istället både A och B som en enhet då kan man konstatera att F har gjort ett nollresultat i sina investeringar och då kan det tyckas vara orimligt att ur ett rättvist skatteperspektiv att beskatta F för vinsten i A. Utredarna tycks gå på den senare linjen och tycker att i det här fallet skall uttagsbeskattning gå att underlåta. De har som grund för det dragit en analogi från 27§ 5 mom. SIL, som behandlar reaförluster på icke marknadsnoterade aktier. Utredarnas förslag går alltså ut på att till exempel två aktiebolag som ägs utav en fysisk person kan ses som en enhet. Den motsättning som kan finnas i det här uttalandet kan enligt utredarnas synsätt ha en begränsad räckvidd och kan man vid en samlad bedömning bortse från.

Utredarna tar även upp ett par andra exempel i den här frågan men det mest intressanta för min utredning var just det här första exemplet.

2.7.2.2.3 Systemet för beskattning av aktiva delägare i fåmansföretag

Reglerna om beskattning av aktiva ägare i fåmansaktiebolag, går att finna i 3 § 12-12e mom. SIL. De har som mål att rättvist fördela inkomsterna som kommer ur ett företag¹³⁶. Den del som överstiger vad som enligt reglerna får delas ut till aktieägarna, kommer att omklassificeras och beskattas som intäkt av tjänst. Vidare finns det även i 3:12 reglerna, reglerat vad som skall hända om ett bolag säljs¹³⁷. Det här är viktigt, beroende på att skattesatsen

¹³⁶Dvs. rätt andel skall beskattas i inkomstslaget kapital och rätt andel skall beskattas i inkomstslaget förvärvsinkomst. Reglerna har skapat för att i annat fall skulle ju ägarna välja det mycket mer skatteförmånliga alternativet att beskatta allt som inkomst av kapital.

¹³⁷Regeln fungerar på följande sätt: Enligt huvudregeln skall hälften av vinsten beskattas i inkomstslaget kapital och den andra hälften i inkomstslaget tjänst. När man beräknar den

för inkomst av kapital kan vara betydligt lägre än den skattesats som kan gälla i inkomstslaget tjänst.

Utredningen konstaterar därför att villkoren för att underlåta uttagsbeskattning inte får vara konstruerade på det sättet, att möjligheter för att undgå uttagsbeskattning öppnas. Därför bör om en viss del utav aktierna i det gamla bolaget ansågs vara kvalificerade¹³⁸ en lika stor del i det nya bolaget också vara kvalificerade . Det bör dock godtas att aktien, inte direkt utan först inom ett år efter överlåtelsen, blir att betrakta som kvalificerad. Även i dessa fall skall det gå att undgå uttagsbeskattning. Bestämmelsen skall även enligt utredarnas sätt att se det träffa indirekt kvalificerat ägande.¹³⁹

2.7.2.2.4 Systemet för lättnad i beskattning av ägare till onoterade företag.

Genom en lagstiftning från 1996, infördes en regel om lättnad i beskattning för onoterade bolag och ekonomiska föreningar som inte är kooperativa. Enligt utredningens uppfattning lär det dock inte finnas någon större risk att personer försöker kringgå syftet med regeln genom att man överför aktier från ett bolag som inte är berättigat till lättnaden, till ett bolag som är

del som skall tjänstebeskattas får man dock ta hänsyn till den del som bolaget hade kunnat delat ut och om de gjorde det utdelning skulle ha beskattas i inkomstslaget kapital.

Uträkningen ser ut på följande sätt:

Tjänstebeskattade del utav vinsten: vinstsparade utdelningen / 2.

Kapitalbeskattad del utav vinsten: Tjänstebeskattad delen utav vinsten + sparad utdelning.

¹³⁸Med kvalificerad aktie menas följande: Det är när en aktiv delägare, eller någon av honom närstående person, har varit aktiv under något av de fem senaste åren eller i något liknande bolag.

¹³⁹ Sid. 168 i SOU 1998:1

berättigat till avdraget. Utredningen drar alltså slutsatsen att någon reglering inte behövs på det här området.¹⁴⁰

2.7.2.3 Skillnader mellan rättspraxis och SOU 1998:1

Skillnaden mellan utredningens syn och den rättspraxisen som gäller idag är i stort sett den, att utredningen vill att otillbörlig skatteförmånsrekvisitet skall få större betydelse. Det beror till stor del på att vissa av de övriga rekvisiten inte skall ha någon betydelse i framtiden som till exempel ägarsambandsrekvisitet och organisatoriska skäl rekvisitet. För att balansera dessa minskade krav i vissa delar, vill nog utredningen kompensera sina andra ”nedsänkningar”, genom att öka upp kraven på just det här området. Samtidigt är det frågan om hur mycket som kraven egentligen har ökat, eller om det bara är förslag som verkar hårdare på papperet, men som i realiteten inte är speciellt skrämmande. Redan idag skall det ju vara en otillbörlig skatteförmån om det med *hänsyn till omständigheterna* finns grundad anledning att antaga att *omstruktureringen medför befrielse från betydande beskattning* som annars skulle ha utgått enligt *andra regler*; Det bör dock *inte vara nödvändigt att skattebefrielsens exakta storlek kan fastställas*, och därför är egentligen inte skillnaden så stor, som det vid första anblick kan verka, utan det är snarare på det viset att man istället har försökt skriva ner på papper, vad som gäller enligt dagens rättspraxis.

2.8 Avslutning

Här under följer nu en sammanfattande genomgång hur de särskilda skälen mot uttagsbeskattning bör tolkas.

¹⁴⁰SOU 1998:1

2.8.1 Organisatoriska skäl

I Sipanomålet¹⁴¹ drogs riktlinjerna upp för hur de organisatoriska skälen skulle tolkas. Domstolen kom fram till följande;

” Vid prövningen av den nu aktuella frågan bör utgångspunkten vara att det är de förväntade konsekvenserna för den berörda näringsverksamhet som skall vara utslagsgivande. Det kan dock självfallet inte komma i fråga att vid taxeringen söka bestämma vad som är den ideala organisationen för ett företag eller en företagsgrupp som berörs av omorganisationen. Prövningen bör istället inriktas på att bedöma om det mot bakgrund av de skäl som anförts för omorganisationen framstår som sannolikt att denna är ägnad att i ett eller flera hänseenden förbättra förutsättningar för den aktuella näringsverksamheten.

Frågan om vilka organisationsformer som är lämpliga för ett företag eller en företagsgrupp har erfarenhetsmässigt ofta nära samband med vem som är ägare.”

Det som domstolen kom fram till var att man skulle se till de skäl som de ansökande personerna hade satt upp som skäl för omorganisationen och ut i från det bedöma om den nya organisationen hade en bättre eller i alla fall lika bra möjlighet att fungera som den gamla organisationen. Det här gör också att domstolen inte skall bedöma om det finns någon annan organisation som är bättre än den som har föreslagits, utan det enda som domstolen skall göra är att bedöma den förslagna organisationen utifrån de nyss nämnda kriterierna. Efter Sipanomålet har samma fråga avgjorts ett flertal gånger och idag kan vi säga att vi har en ganska klar bild över vilka organisatoriska skäl som har accepterats av domstolen.

2.8.2 Ej lämna den dubbelbekattade sektorn

¹⁴¹RÅ 1992 ref.. 56

När det gäller det här området är det första man måste konstatera att en egendom inte får lämna en hårt beskattad sektor för att gå till en mindre hårt beskattad sektor. Det kan till exempel hända att man omorganiserar på det sättet att egendom lämnar ett aktiebolag och går till ett handelsbolag¹⁴², men det är lika felaktigt att föra egendom från ett enkelbeskattat subjekt till ett subjekt som är skattefritt¹⁴³. Att kalla rekvisitet att det inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn är därför egentligen felaktigt och egentligen bör det kallas att tillgången inte får gå till ett mindre hårt beskattad företag än vad den kom ifrån.

2.8.3 Ej byta skattemässig karaktär

En egendom får inte byta skattemässig karaktär. Det var ett viktigt krav till och med skattereformen. Vilken vikt kravet har nu är däremot svårare att fastställa. Något man däremot kan konstatera är att en egendom inte får bli beskattad lättare efter omorganisationen än var den var före.

2.8.4 Ägarsambandet mellan de olika bolagen

Det krävs som jag tidigare har konstaterat även ägarsamband mellan de olika bolagen som vill utföra transaktionen. Ägarsambandet har satts ganska högt för att det på detta vis inte skall gå och göra några skentransaktioner, dvs. överföra egendom mellan två bolag, som inte har den när koppling som regeringsrätten i sina domar har krävt. Ägarsambandet har satts till 80 procent, men kan som jag tidigare har konstaterat i vissa fall korrigeras ner

¹⁴²Det vill säga går från en dubbelbeskattad sektor och går till en enkel beskattad sektor

¹⁴³Exempel på sådana subjekt är

och då beror det på att transaktionen har bedömts vara marknadsmässig efter sina förutsättningar¹⁴⁴.

2.8.5 Otillbörlig skatteförmån

Vilka slutsatser kan man då dra inom det här området? Det första man kan konstatera är att det finns en skillnad i om man vill att området skall ses som ett speciellt särskilt skäl eller om man skall se det som en fristående överhängande tolkningsnorm. Företrädare för den första tolkningen är bland annat Bertil Wiman¹⁴⁵ som tycker att man ur Regeringsrättens dom i Sipanomålet kan konstatera att det är hans tolkning som är den rätta. Den går ut på att det skall anses finnas en otillbörlig skatteförmån om det med hänsyn till omständigheterna finns grundad anledning att antaga, att omstruktureringen medför befrielse från betydande beskattning som annars skulle ha utgått enligt andra regler. Det exakta beloppet av denna skattebefrielse behöver dock ej fastställas, utan det räcker att den kan konstateras. I just Sipanomålet var det 3§ 12 mom. SIL- regeln som var det intressanta. Mot detta vänder sig dock Roger Persson Österman¹⁴⁶ som tycker att en sådan bestämmelse är för svag. Han säger ” Begreppets brist på precision medför i praktiken att en vag generalklausul mot skatteplanering har införts.”¹⁴⁷ Han vill istället att man skall se det som en övergripande tolkningsnorm och därigenom inte som en självständig regel. Han menar vidare att tolkningsnormen kan vara starkare eller svagare beroende på hur övertygande de övriga villkoren är i fallet. Han grundar sitt

¹⁴⁴Ett exempel på detta är när en ägare och hans kompanjon bildar ett nytt företag och om kompanjonen antingen får aktier till lika hög andel som han satsar i företaget eller om han med kapital tillskjuter ett lika högt värde som den första parten. Båda dessa lösningar har accepterats av Regeringsrätten precis som jag tidigare har konstaterat. Skulle dock proportionerna inte överensstämja med vad den andra delägaren får ut, då är det en transaktion som skall uttagsbeskattas.

¹⁴⁵Sid. 321 ff. i Skattenytt 1993

¹⁴⁶sid. 262 ff. i Roger Persson Österman i Kontinuitetsprincipen

¹⁴⁷sid. 362 i Roger Persson Österman i Kontinuitetsprincipen

ställningstagande till minoritetens domskrivning i Sipanomålet. Han använder minoritetens domskäl som sin källa, för att han tycker att majoriteten inte hade att besvara just den frågan i plenum, utan de skulle besvara en fråga som handlade om utdelning.

3 Litteraturförteckning

<Författare>	<Titel, upplaga etc.>
Sven Almqvist	Företagsbeskattningens grunder upplaga 20 1989 Stockholm
Richard Arvidsson	Dolda vinstöverföringar Upplaga 1 Stockholm
Richard Arvidsson	Koncernbidragsrätt och uttagsbeskattning Svensk skattetidning 1993 sid. 185-197
Lotta Dahlin med flera.	Förmånsbeskattning upplaga 2 1997
Olof Jacobsson med flera.	Bolags och skatterättsliga uppsatser upplaga 1 1991. Handelsrättslig skriftserie Lund
Nils Mattson	Skattepolitiken upplaga 4 1994 Göteborg
Stig Olsson	Inkråmsöverlåtelse mm i samband med omorganisation och ägarsamband Svensk skattetidning 1990 sid. 2-18
Lars Pelin	Internationell skatterätt, ur ett svenskt perspektiv Lund 1995
Lars Pelin	Några funderingar kring uttagsbeskattning Skattenytt 1994 sid. 496 ff.
Lars Pelin	Svensk intern och internationell skatterätt med särskild inriktning på inkomst- och förmögenhetsskatterätten. Upplaga 1 1995 Lund
Lars Pelin	Överlåtelse av företag med särskild inriktning på generationsskifte. En skatterättslig studie, Lund 1993
Gustav Sandström	Skatterättsnämndens förhandsbesked 1992. Skattenytt 1993 89-108
Gustav Sandström	Uttagsbeskattning, begreppet förbättrade verksamhetsförutsättningar Skattenytt 1995 99- 103
Per Thorell	Skatteregler om incitament och hinder för fusion. I delning av företag(red Hägg) Stockholm 1988
Bertil Wiman	Koncernbeskattning 15 1995, Uppsala

Bertil Wiman
Roger Persson
Österman

Omstrukturerings Skattenytt 1993 sid. 319 ff.
Kontinuitetsprincipen i den svenska
inkomstbeskattningen. Upplaga 1:1 Stockholm
1997

Offentliga tryck

Prop. 1989/90:110
SOU 1964:29

Prop. 1990/91:167
SOU 1998:1 Omstrukturerings och beskattning

4 Rättsfallsförteckning

<Rättsfall>

RÅ 1958 ref. 61

RÅ 1960 ref. 31

RÅ 1988 ref. 76

RÅ 1990 ref. 51

RÅ 1990 ref. 88

RÅ 1991 ref. 73

RÅ 1990 not 393

RÅ 1992 not 237

RÅ 1992 not 241

RÅ 1993 not 264

RÅ 1993 not 537

RÅ 1995 not 125

<Rättsfall>

RÅ 1988 ref. 73

RÅ 1989 ref. 19

RÅ 1990 ref. 70

RÅ 1990 ref. 155

RÅ 1992 ref. 56

RÅ 1992 ref. 106

RÅ 1990 not 394

RÅ 1992 not 238

RÅ 1992 not 242

RÅ 1993 not 484

RÅ 1993 not 717