



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Martin Steenbrink

Skatterättsliga konsekvenser av
paketering av fastigheter vid
försäljning

Examensarbete
30 ECTS poäng

Handledare:
Mats Tjernberg

Ämnesområde:
Skatterätt

Höstterminen 2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Allmänt	5
1.2 Syfte och avgränsning	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	7
2 BAKGRUND	8
2.1 Beskrivning av förpackningsförfarandet	9
2.2 Civilrättsliga aspekter på handelsbolag	11
2.3 Beskattning av handelsbolag	12
3 UNDERPRISÖVERLÅTELSE	14
3.1 Inledning	14
3.2 Krav på överlåtare och förvärvare	14
3.3 Skattskyldighet	14
3.4 Avsaknad av koncernbidragsrätt	15
3.5 Kvalificerade andelar	15
3.6 Underskott hos förvärvaren	16
3.7 Kommentarer	16
4 KAPITALVINST PÅ ANDELAR I SVENSKT HANDELSBOLAG	18
4.1 Inledning	18
4.2 Den utländska juridiska personens skattskyldighet i Sverige	18

4.3	Kapitalvinstfördelning mellan handelsbolagets delägare	19
4.4	Kommentar	20
5	KAPITALFÖRLUST PÅ ANDELAR I SVENSKT HANDELSBOLAG	21
5.1	Inledning	21
5.2	Likvidering av handelsbolag	21
5.2.1	Beskattning av löpande inkomst vid utskiftning av fastighet	21
5.2.2	Beräkning av kapitalvinst/-förlust på andelar i handelsbolag	22
5.2.2.1	Ersättning	22
5.2.2.2	Omkostnadsbelopp	23
5.2.2.3	Kapitalförlust	23
5.3	Kommentar	24
6	GENOMSYN	26
6.1	Inledning	26
6.2	Bedömning av förfarandet	26
6.3	Kommentar	27
7	SKATTEFLYKT	29
7.1	Inledning	29
7.2	Skatteflyktslagen	29
7.2.1	Väsentlig skatteförmån	30
7.2.2	Direkt eller indirekt medverkan	30
7.2.3	Övervägande skälet för förfarandet	31
7.2.4	I strid mot lagstiftningens syfte	31
7.3	Kommentar	32
8	FÖRÄNDRADE REGLER FÖR UNDERPRISÖVERLÅTELSE TILL OCH FRÅN HANDELSBOLAG	34
8.1	Inledning	34
8.2	Föreslagna ändringar	34
8.3	Kommentar	36
9	AVSLUTANDE DISKUSSION	39
10	EFTERORD	41
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	43

Summary

During tax years 2005 to 2007 the Swedish Tax authority has observed different types of procedures where the demands for tax deductions on losses from shares in partnerships has amounted to 54 billion SEK. The demands are the results of utilization of the legislation regarding underpriced transfers to and from general partnerships.

On the 17th of April 2008 the Swedish Government filed a so-called “stopp-skrivelse” with the Parliament where they announced changes in the legislation regarding underpriced transfers to and from partnerships as well as in legislation regarding depreciation and deductions for depreciation in certain stock shares.

This essay deals with the tax planning procedure, the so-called partnership solution, which the government aims at preventing by the above-mentioned report. By way of introduction an account is given of some examples of the observed procedures as well as the material tax legislature regarding the procedure. The statement shows that the partnership solution is consistent with pre-existing law and practice. Subsequently, it is examined whether or not the partnership solution conflicts with Swedish anti-tax evasion regulations. The conclusion is that the presented procedure seems to be lawful.

The implemented regulations regarding underpriced transfers to and from partnerships have in an effective manner restrained those tax advantages, unintended by the Swedish Government, that have been achieved through the partnership solution. The paper deals with the changes in regulation regarding underpriced transfers and the provisional regulations. The provisional regulations are deemed to be extensive in their retroactivity but nevertheless in conformity with the principle of legality.

The implemented regulations are very effective in their prevention of the partnership solution. They do, however, impose a far-reaching restraint on developing businesses which are conducted in partnerships.

Sammanfattning

Skatteverket har i samband med taxeringen 2005-2007 observerat olika typer av förfaranden där avdragsbeloppen för förluster på handelsbolagsandelar beräknas uppgå till 54 miljarder kronor. Det använda förfarandet, den s.k. handelsbolagslösningen, har sin grund i utnyttjande av möjligheter till underprisöverlåtelse för skatteundandragande framförallt i samband med fastighetsöverlåtelser. Regeringen överlämnade med anledning av detta den 17 april 2008 en s.k. stoppskrivelse till riksdagen där de aviserade ändringar i reglerna för underprisöverlåtelse till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier.

I denna uppsats behandlas det förfarande som regeringens stoppskrivelse har som avsikt att förhindra. Inledningsvis redogörs för några exempelfall av de uppmärksammade förfarandena samt för de materiella skatteregler förfarandet aktualiserar. Av framställningen framgår att handelsbolagslösningen är förenlig med tidigare gällande lagstiftning och praxis. Vidare belyses förfarandet utifrån s.k. genomsyn och reglerna om skatteflykt. Även utifrån dessa grunder bedöms förfarandet såsom varande inom lagens ramar.

De numera införda ändringarna¹ avseende underprisöverlåtelser till och från handelsbolag har på ett effektivt sätt hindrat de, av regeringen icke avsedda, skattefördelar som kunnat uppnås genom handelsbolagslösningen. I uppsatsen behandlas de nya, förändrade reglerna avseende underprisöverlåtelser samt övergångsreglerna. Övergångsreglerna bedöms medföra en långtgående indirekt retroaktivitet men bedöms vara förenliga med legalitetsprincipen.

Bestämmelserna är mycket effektiva för att förhindra handelsbolagslösningen. De medför dock långtgående konsekvenser för näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolagsform. Framst som hinder för för mindre verksamheters möjligheter att utvecklas.

¹ De aviserade ändringarna i inkomstskattelagen trädde i kraft den 1 januari 2009, stoppskrivelsen innebar dock ett definitivt hinder från den 18 april 2008.

Förord

Äntligen! Det är ett ord som känns passande när jag i och med framläggandet av denna uppsats avslutar min tid som student i Lund. Samtidigt som det är skönt att vara klar känns det sorgligt att så definitivt avsluta en tid som har gett mig så mycket glädje. Tack till alla er som har gjort tiden i Lund så underbar. Kanske är det just ni som är anledningen att jag, i ett desperat försök att hålla fast vid den tiden, har dragit ut på denna uppsats så länge...

Jag vill även tacka min handledare, Mats Tjernberg, för hjälp vid val av ämne och även för handledning under alla de förändringar som har skett under arbetets gång. Tack till min mamma, Lena, som har korrekturläst och stöttat. Och mest av allt, tack till Lisa som har stöttat och pushat mig igenom denna period.

Så vill jag avsluta Lundatiden med ett sista: "Det är för lätt!"

Malmö, 090701

Martin Steenbrink

Förkortningar

AB	Aktiebolag
BL	Lag om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102)
bl.a.	bland annat
B.V.	Besloten vennootschap met beperkte aansprekelijkheid (nederländskt AB)
dvs.	det vill säga
ex.	exempelvis
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
jfr	jämför
f, ff	och följande
f.n.	för närvarande
kap.	kapitel
p.	punkt
prop.	proposition
prot.	protokoll
ref.	referat
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
s.k.	så kallad
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	stycke
t.ex.	till exempel

1 Inledning

1.1 Allmänt

Det finns i näringslivet alltid ett behov av omstruktureringar. Det kan handla om omstruktureringar inom en koncern för att fokusera verksamheten på kärnområden eller för att få en mer ändamålsenlig koncernstruktur för att därigenom lättare kunna uppnå målen med verksamheten. Det kan även vara fråga om att inför en stundande försäljning av värdefulla tillgångar omstrukturera verksamheten för att maximera vinstpotentialen. De vanligaste transaktionstyperna för omstruktureringar är: fusioner, försäljning av dotterbolagsaktier, andelsbyten samt underprisöverlåtelser.

En utgångspunkt för lagstiftaren med avseende på dylika omstruktureringar har varit att dessa inte bör försvåras utan att skatteregler bör vara neutrala och bara motverka de transaktioner som anses olämpliga.²

Vid försäljning av värdefulla tillgångar, såsom fastigheter, är det vanligt förekommande att fastigheten placeras i ett dotterbolag till det säljande bolaget. Fastigheten utgör den enda tillgången i bolaget. Vid försäljningen är det sedan aktier/andelarna i dotterbolaget som överläts istället för själva fastigheten. Den främsta anledningen till detta förfarande är de skattemässiga fördelar det medför för den överlåtande parten.

Fastigheten, som har ett marknadsvärde som överstiger det skattemässiga värdet, placeras genom en underprisöverlåtelse i det nystartade dotterbolaget. Aktierna i dotterbolaget avyttras sedan till marknadsvärde till en extern part. Vinsten av transaktionen, dvs. skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna i bolaget och det skattemässiga värdet på fastigheten, är skattefritt för säljaren enligt reglerna om näringsbetingade andelar. Säljaren har genom förfarandet tillgodogjort sig värdeökningen på fastigheten skattefritt. Detta förfarande är accepterat av lagstiftaren. Möjligheten att tillgodogöra sig värdeökningen skattefritt föreligger bara då fastigheten paketeras i ett aktiebolag, eftersom endast andelar i aktiebolag kan utgöra näringsbetingade andelar. Förfarandet brukar benämnas paketering eller förpackning av tillgång.

För köparen innebär det ovanstående upplägget inga skattemässiga fördelar. Köparen vill därför istället förvärva fastigheten genom ett handelsbolag. Då kan nämligen köparen i sin tur, genom en underprisöverlåtelse, skifta ut fastigheten ur handelsbolaget. Den därvid uppkomna förlusten, dvs. skillnaden mellan fastighetens skattemässiga värde och den ersättning som erlagts för andelarna i handelsbolaget, är en skattemässigt avdragsgill kostnad för köparen, vilket en förlust på näringsbetingade andelar inte är.

² Prop. 1998/99:110, s. 558.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med denna uppsats är att tillhandahålla en redogörelse över de skatterättsliga konsekvenserna vid försäljning av fastigheter genom paketering. Härvid utgås från ett antal exempelfall beskrivna i kapitel 2.

Paketering av fastigheter inför en stundande försäljning kan ske i både handelsbolag och aktiebolag. Paketering av fastigheter i aktiebolag är ett skatterättsligt förmånligt förfarande som är accepterat av lagstiftaren. De av Skatteverket uppmärksammade förfarandena skedde främst med hjälp av utländskt ägda handelsbolag. Därför kommer framställningen att ta sikte på de skatterättsliga konsekvenserna av paketering i handelsbolag ägt av en utländsk juridisk person.

Under arbetets gång har regeringen i en skrivelse³ aviserat förändringar i möjligheten att genomföra underprisöverlåtelser till handelsbolag. Den föreslagna förändringen skall omöjliggöra underprisöverlåtelser till handelsbolag, vilket har till följd att paketering av fastigheter i handelsbolag ej längre blir möjligt. Denna förändring blev gällande från den 18 april 2008.⁴

Dock är f. n. ett flertal förfaranden föremål för avgörande i Regeringsrätten, avseende transaktioner som har ägt rum före den 18 april 2008. Det är således av intresse att belysa de skatterättsliga konsekvenserna av dessa försäljningar.⁵

Det huvudsakliga syftet med uppsatsen är således att med utgångspunkt från de uppmärksammade paketeringsförfarandena besvara följande frågeställning:

Vilka skatterättsliga konsekvenser medför en försäljning av en fastighet paketerad i ett handelsbolag ägt av en utländsk juridisk person?

Då regeringen under arbetets gång har antagit lagstiftning som på ett effektivt sätt förhindrar de uppmärksammade paketeringsförfaranden som är föremål för denna uppsats har uppsatsen blivit tvådelad. Dels beskrivs förfarandet och den materiella regleringen före den nya lagstiftningen och dels beskrivs den nya lagstiftningen och de effekter den har på förfarandet.

³ Regeringens skrivelse 2007/08:140.

⁴ Riksdagen biföll skrivelsen den 26 november 2008, se prot. 2008/09:36.

⁵ Regeringsrätten meddelade dom i dessa förhandsavgöranden den 29 maj 2009, se avsnitt 9.1.

1.3 Metod och material

I denna uppsats kommer den rättsliga regleringen, praxis och doktrin på området att presenteras samt analyseras utifrån de uppmärksammade paketeringsförfaranden som presenteras nedan.

I de rent deskriptiva delarna av uppsatsen har jag använt mig av traditionell rättsdogmatisk metod. Detta innebär att lagstiftning, förarbeten, praxis och övriga rättsvetenskapliga källor har använts för att undersöka vad som utgör gällande rätt.

Såsom ovan beskrivits är förfarandet med paketering av fastigheter i aktiebolag en metod för omstrukturering i företagsgrupper, vilken är accepterad av lagstiftaren trots dess skattemässigt fördelaktiga konsekvenser för säljaren. Förpackning i handelsbolag ägda av utländska juridiska personer, däremot, är ett förfarande som f.n. är föremål för bedömning i Regeringsrätten. Således finns ingen praxis på området. Vid denna framställning har jag utgått ifrån förhandsbesked i Skatterättsnämnden. Det är utifrån dessa förhandsbesked, som är överklagade till Regeringsrätten, som diskussionen kring den nuvarande rättsliga regleringen samt de föreslagna ändringarna kommer att ske.

1.4 Disposition

Denna uppsats består, förutom av den inledande delen, huvudsakligen av tre delar. Först kommer bakgrunden, dvs. förfarandet, att belysas. Härvid ges exempel på det förfarande som är föremål för bedömning i Regeringsrätten samt bedömningen i Skatterättsnämnden. Det är utifrån dessa typfall som de övriga delarna kommer att behandlas. Dessutom ges en översiktlig beskrivning av de civilrättsliga samt skatterättsliga aspekterna på handelsbolag.

I den andra delen kommer den rättsliga regleringen av de olika transaktionskedjorna att behandlas. Reglerna kring underprisöverlåtelse och den skattemässiga behandlingen av vinst/förlust vid försäljning av andelar i handelsbolag kommer att belysas. Härvid kommer paralleller att dras till de bedömningar som har gjorts i Skatterättsnämnden.

Det tredje avsnittet fokuserar på den rättsliga regleringen vid bedömning av hela förfarandet. I detta avsnitt kommer lagen om skatteflykt och s.k. skatterättslig genomsyn att behandlas. Även de föreslagna ändringarna behandlas i detta avsnitt.

Framställningen kommer slutligen att avslutas med en diskussion där de skatterättsliga konsekvenserna kommer att sammanfattas. De föreslagna ändringarna kring underprisöverlåtelser kommer att diskuteras.

2 Bakgrund

Paketering är, såsom ovan beskrivits, ett vanligt förfarande vid försäljning av värdefulla tillgångar till extern part, särskilt vid försäljning av fastigheter. Förfarandet används främst på grund av de skattemässiga fördelar som det ger upphov till.

Paketering kan ske i både aktiebolag och handelsbolag. Paketering av fastigheter i aktiebolag är ett förfarande som är accepterat av lagstiftaren trots de skattemässigt fördelaktiga konsekvenserna för säljaren. Vid införandet av reglerna om skattefrihet för kapitalvinst på näringsbetingade delägarätter uttalade regeringen att skattefriheten kunde vara ett incitament att bolagsförpacka värdefulla egendomar.⁶

För köparen av fastigheten finns det dock inga skattemässiga fördelar med att förvärva fastigheten genom ett aktiebolag. Köparen vill istället förvärva fastigheten genom ett handelsbolag. En sådan transaktion medför dock en skattepliktig kapitalvinst för säljaren. Denna kapitalvinstbeskattning kan dock, i princip, undgås genom att man låter ett utländskt bolag ingå som (del)ägare i handelsbolaget. Det utländska bolaget skall då vara hemmahörande i en stat⁷ där kapitalvinst på svensk handelsbolagsandel inte beskattas. Den utländska delägarens kapitalvinst kan i ett senare skede genom en skattefri utdelning överföras till det svenska moderbolaget utan skattekonsekvenser. Säljaren har genom detta förfarande tillgodogjort sig kapitalvinsten på fastigheten skattefritt.

Det köpande bolaget kan i sin tur genom en underprisöverlåtelse (dvs. till det skattemässiga värdet på fastigheten) överföra fastigheten till det förvärvande eller annat bolag i sin koncern. Den härvid uppkomna kapitalförlusten på andelarna i handelsbolaget kan sedan användas för att kvitta tidigare vinster.

Genom upplägget såsom det beskrivs ovan har säljaren kunnat tillgodogöra sig värdeökningen på fastigheten skattefritt samtidigt som förvärvaren har kunnat göra ett lika stort avdrag för förlust på handelsbolagsandelar.

Utnyttjandet av reglerna om skattemässig avdragsrätt för förlust på handelsbolagsandelar har medfört yrkanden om skattemässiga avdrag med mångmiljardbelopp. Skatteverket har i samband med taxeringen 2005-2007 observerat olika typer av förfaranden där avdragsbeloppen för förluster på handelsbolagsandelar uppgår till ca 54 miljarder kronor.⁸ Regeringen har uppmärksammat förfarandet med försäljning av fastigheter genom utländsk-ägda handelsbolag. Genom en förändring i reglerna om underprisöverlåtelse, där underprisöverlåtelse till handelsbolag inte längre blir möjlig, avser de att

⁶ Prop. 2002/03:96, s. 132.

⁷ Som exempel kan Cypern och Nederländerna nämnas.

⁸ Regeringens skrivelse 2007/08:148.

förhindra denna typ av förfarande. Det är avdraget för förlusten, som i ekonomisk mening inte är verklig⁹, som regeringen genom de föreslagna ändringarna vill förhindra.¹⁰

2.1 Beskrivning av förpackningsförfarandet

Paketering av fastigheter inför en stundande försäljning kan ske på olika sätt. Nedan följer en beskrivning av de förfaranden som har uppmärksammats av regeringen. Det är dessa förfaranden som har motverkats genom den genomförda begränsningen i möjligheten till underprisöverlåtelse till och från handelsbolag utan skattemässiga konsekvenser.

Exempel 1:

I ett av skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked¹¹ var omständigheterna följande: AB X äger en fastighet som skall säljas till en extern köpare. AB X bildar ett dotterbolag på Cypern och ett svenskt handelsbolag (HB) i vilket AB X äger 1 procent av andelarna och Cypernbolaget resterande 99 procent. AB X överlåter fastigheten till HB för skattemässigt värde. Det sker en s.k. underprisöverlåtelse vilken inte resulterar i några skattekonsekvenser. Andelarna i HB avyttras till den externa köparen till marknadsvärde. 99 procent av ersättningen hänförs till Cypernbolagets andelar och kapitalvinsten på dessa beskattas inte på Cypern och kan därför delas ut obeskattad, och utan vidare beskattning, till AB X. Den resterande ersättningen beskattas enligt sedvanlig kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag.

Skatterättsnämnden slog fast att överlåtelsen av fastigheten från AB X till HB till ett pris som motsvarar det skattemässiga värdet inte medför uttagsbeskattning. Det cypriotiska bolaget är inte heller, under i fallet givna förutsättningar, skattskyldigt i Sverige för avyttring av andel i HB.

Nämnden godtog däremot inte fördelningen av ersättningen för HB utan fann att utgångspunkten för fördelningen i stället borde vara de respektive delägarnas insatser i handelsbolaget. Nämnden anförde att AB X hade överlåtit fastigheten till underpris till handelsbolaget, medan någon kapitalinsats eller dylikt från det utländska bolaget som skulle motivera fördelningen inte förekommit. Nämnden hänvisade till praxis som finns beträffande resultatfördelning av inkomster från handelsbolag¹² och anförde att det saknades anledning att inte göra en liknande bedömning i det

⁹ Se Rask, Kaj, *Något om verklig förlust i bolagssektorn*, Svensk Skattetidning, nr 4 2005, s. 211ff.

¹⁰ Regeringens skrivelse 2007/08:148.

¹¹ SRN förhandsbesked den 31 mars 2006 (dnr 149-05/D).

¹² Bl.a. RÅ 2002 ref. 115.

förevarande fallet. Förhandsbeskedet har debatterats flitigt¹³ och har överklagats till Regeringsrätten.

Exempel 2:

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked¹⁴ bedömt ett koncerninternt förfarande med följande omständigheter. AB A äger två nederländska bolag, BV 1 och BV 2 som i sin tur äger ett svenskt handelsbolag, HB. AB A äger även AB B. AB B är ett nyinköpt bolag som har koncernbidragsspärrade underskott.¹⁵ AB A överlåter ett fastighetsbestånd till HB för det skattemässiga värdet, dvs. i enlighet med reglerna om underprisöverlåtelse. AB B förvärvar sedan HB för det marknadsmässiga värdet från de nederländska bolagen. Kapitalvinsten på andelarna i HB beskattas inte i Nederländerna och kan delas ut skattefritt till AB A. AB B kan därefter antingen förvärva fastighetsbeståndet från HB för marknadsvärdet och kvitta handelsbolagets kapitalvinst mot de spärrade underskotten eller låta den nuvarande strukturen vara och använda de spärrade underskotten mot årliga överskott från handelsbolaget.

Skatterättsnämnden fann att lagen (1995:575) mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet på grund av att villkoret om underskott vid ägarförändringen i reglerna om underprisöverlåtelser har kringgåts. Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten.

Exempel 3:

Skatteverket har i sin granskning även påträffat koncerninterna varianter av *fackföreningsmålet*¹⁶. Koncernbolag AB 1 överlåter hela sin verksamhet till ett svenskt kommanditbolag, KB, utan skattekonsekvenser med stöd av reglerna om underprisöverlåtelse. Andelarna i KB ägs av två nederländska BV inom koncernen. Andelarna i KB avyttras till marknadsvärdet till koncernbolaget AB 2. Kapitalvinsten är skattefri i Nederländerna. Verksamheten i KB överlåts till AB 2 för det skattemässiga värdet med stöd av underprisreglerna. KB likvideras och ett skattemässigt avdrag uppstår som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet. Den skattemässiga effekten av detta förfarande blir alltså ett avdrag för kapitalförlust på andelarna i KB. Några värdereserver har dock inte upplösts utan inkråmet i AB 2 har samma skattemässiga värde som det tidigare hade hos AB 1. Det är nu möjligt att bilda ett nytt KB ägt av två utländska juridiska personer och köra hela transaktionskedjan igen, och detta kan upprepas ett oändligt antal gånger.

Den ovan beskrivna varianten har i skrivande stund ännu inte prövats av någon rättslig instans.

¹³ Se bl.a. Edvinsson Sophie, *Omfördelning av ersättning vid försäljning av handelsbolag*, Skattenytt, 2006, s. 653ff.

¹⁴ SRN förhandsbesked den 18 december 2007 (dnr 121-06/D).

¹⁵ Underskott som inte får utnyttjas mot koncernbidrag enligt bestämmelser i 40 kap. IL.

¹⁶ RÅ 2002 ref. 87.

De ovan beskrivna förfaranden kan för tydlighetens skull schematiseras på följande sätt:

Steg 1: Det säljande aktiebolaget överlåter fastigheten till dess skattemässiga värde till ett, av ett utländskt bolag¹⁷ ägt, svenskt handelsbolag (HB). Det sker en s.k. kvalificerad underprisöverlåtelse.

Steg 2: Det köpande aktiebolaget anskaffar andelarna i HB till marknadsvärde. Vinsten på andelarna är skattefria för den utländska juridiska personen som sedan kan göra en skattefri utdelning till det säljande aktiebolaget.

Steg 3: Det köpande aktiebolaget för sedan över fastigheten till sig själv eller ett annat bolag inom den egna koncernen, genom en underprisöverlåtelse eller utskiftning vid HBs likvidation. Härvid kan det köpande aktiebolaget använda den förlust som uppstår på andelarna i HB.

Det finns även olika nationella förfaranden, dvs. förfaranden som inte inbegriper en utländsk juridisk person i transaktionskedjan, liksom förfaranden som inte innefattar handelsbolag; dessa faller dock utanför ramen för denna uppsats och behandlas således inte.

2.2 Civilrättsliga aspekter på handelsbolag

Då fokus i denna uppsats ligger på förfaranden som inbegriper svenska handelsbolag kan det vara relevant att ge en kort översikt över de civilrättsliga regler som rör handelsbolag samt regler kring beskattning av denna bolagstyp. Beträffande de civilrättsliga reglerna kommer endast de bestämmelser som är av intresse för förfarandet som schematiserats ovan att behandlas.

Ett handelsbolag anses bildat genom införande i handelsbolagsregistret.¹⁸ Handelsbolagsformen används främst för företag med ett begränsat antal delägare; det finns dock exempel på bolag med hundratals ägare. Viss offentlig kontroll av de subjekt som står bakom handelsbolag är således nödvändig. Det har ifrågasatts huruvida juridiska personer borde ha rätt att vara delägare i handelsbolag. Detta då en bärande tanke inom handelsbolagsrätten, delägarnas obegränsade och personliga ansvar för bolagsskulden, åsidosätts, om en delägare med begränsat ansvar tillåts ingå i handelsbolag. Synpunkten har dock inte vunnit gehör i praxis då även handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare har godkänts i registreringsmål.¹⁹

¹⁷ Det är härvid viktigt att den utländska juridiska personen är belägen i ett land där kapitalvinst på andelar i svenska handelsbolag är skattefria.

¹⁸ Sandström, Torsten, *Handelsbolag och enkla bolag –en lärobok*, 2006, s. 60.

¹⁹ RÅ 1932 s. 111.

Reglerna kring handelsbolag är i stora delar dispositiva, vilket innebär att delägarna i ett handelsbolag har fria händer att bestämma om sina interna relationer. De har full avtalsfrihet när det gäller principerna för bolagets organisation, betalning för arbete, fördelning av över- och underskott, ändring av bolagsavtal etc. I lagen om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102) (BL) finns främst regler som blir tillämpliga då delägarna inte har avtalat om sina inbördes förhållanden. Således måste problemlösning normalt inledas med en analys av de omständigheter som pekar på att en överenskommelse finns mellan delägarna.²⁰ Dessa omständigheter kan vara ett skriftligt avtal, en muntlig överenskommelse eller ett konkludent handlande. Först då det kan konstateras att underlag för tolkning saknas skall BL:s regler tillämpas.

Då handelsbolaget är ett eget rättssubjekt kan det vara intressant att undersöka vilka tillgångar som tillhör bolaget och vilka som tillhör delägarna. För att en tillgång med verkan mot delägarrens borgenärer skall anses ha övergått till bolaget fordras tradition eller motsvarande, enligt allmänna sakrättsliga regler.

Reglerna kring förändring i delägarkretsen är, liksom andra delar, dispositiva. Utgångspunkten är att en ny bolagsman inte får träda in i bolaget om inte samtycke föreligger från övriga bolagsmän, 2 kap 2 § BL. Om bolagsavtalet saknar regler om rätt för en bolagsman att sälja sin andel, kan alltså den som utan övriga delägars tillstånd gjort ett förvärv inte kräva att bli bolagsman.²¹ Förvärvaren har dock rätt till den överlåtande bolagsmannens aktuella tillgodohavande samt rätt att säga upp bolagsförhållandet. Köparen blir alltså inte nödvändigtvis bolagsman fullt ut. Han saknar rätt att delta i förvaltningen, att kontrollera denna och att företräda bolaget.

Normalt sköter delägarna själva avvecklingen i ett handelsbolag. Mot bakgrund av det solidariska gäldansvaret har delägarna i ett handelsbolag givits stor frihet att bestämma hur en avveckling skall gå till, 2 kap 33-34 §§ BL. En variant är att delägarna kommer överens om att successivt sälja rörelsens tillgångar och betala dess skulder. En annan lösning är att de internt gör upp om att en av dem skall överta handelsbolagets rörelse och se till att skulderna betalas.

2.3 Beskattning av handelsbolag

Beskattningen av handelsbolag skiljer sig från beskattning av andra bolag, därför är det av intresse av kortfattat lyfta fram några principer för beskattning av handelsbolag.

²⁰ Sandström, Torsten, *Handelsbolag och enkla bolag –en lärobok*, 2006, s. 62.

²¹ Sandström, Torsten, *Handelsbolag och enkla bolag –en lärobok*, 2006, s. 84.

Av 5 kap 1 § IL framgår att handelsbolag, trots att de är en juridisk person, inte är ett skattesubjekt utan att inkomsterna från handelsbolaget skall beskattas hos delägarna. Även om handelsbolaget inte är skattesubjekt så skall beräkningen av den beskattningsbara inkomsten ske utifrån innebörden av de transaktioner som handelsbolaget företar.²² Detta följer naturligt av att handelsbolaget är att anse som rättssubjekt. Denna dubbelnatur hos handelsbolag har medfört en rad problem som i huvudsak har lösts i praxis.²³

Vid den löpande beskattningen skall först resultatet av bolagets verksamhet bestämmas. Därefter fördelas resultatet mellan delägarna i enlighet med bolagsavtalet eller BL. Det är den andel som påförs delägaren som denne sedan beskattas för. För juridiska personer som är delägare i handelsbolag skall all inkomst hänförlig till handelsbolaget räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet enligt 14 kap. 10 § IL.

En överlåtelse av ett handelsbolag kan ske på två olika sätt. För det första kan bolagets inkräm, dvs. själva verksamheten överlåtas. Beskattning sker då på samma sätt som när en enskild firma överlåts. Detta innebär att vinsten tas upp som inkomst av näringsverksamhet.²⁴ Om det istället är själva andelen i handelsbolaget som överlåts beräknas kapitalvinst eller kapitalförlust enligt reglerna i 44 och 50 kap. IL. Dessa regler gäller för såväl fysiska som juridiska personer. För juridiska personer tas resultatet upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Ytterligare specialbestämmelser rörande andelar i handelsbolag hänför sig till det fall en andel inlöses eller bolaget upplöses. I sådana fall anses andelen avyttrad, vilket innebär att kapitalvinst/-förlust skall beräknas enligt ovanstående regler.

²² Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 415.

²³ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2007, s. 416.

²⁴ Pahlsson, Robert, *Företagens inkomstskatt*, 2006, s. 109.

3 Underprisöverlåtelse

3.1 Inledning

En överföring av en fastighet utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat bör medföra uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL. När det säljande aktiebolaget för över fastigheten till HB aktualiseras dock reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL. Med en underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Med marknadsvärdet avses det pris näringsidkaren skulle ha erhållit om tillgången hade bjudits ut på marknaden (jmf. 61 kap. 2 § 3 st.). I propositionen anges att med ”affärsmässigt motiverat” avses det fall att det för ett företag kan framstå som långsiktigt fördelaktigt att vid en viss transaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha erhållits om tillgången bjudits ut på marknaden på sedvanligt sätt.²⁵ Ett sådant fall skulle t.ex. kunna vara att företaget önskar skapa en affärsrelation till en viss köpare. I ett sådant fall finns det ingen anledning att uttagsbeskatta överlåtaren för den avvikande prissättningen.²⁶ En underprisöverlåtelse skall enligt 23 kap. 9 § IL inte medföra uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL om villkoren i 23 kap. 14-19 §§ IL är uppfyllda.

För att det ska vara möjligt att, utan beskattningskonsekvenser, göra en underprisöverlåtelse av fastigheter till ett dotterbolag bör således nedanstående villkor vara uppfyllda.

3.2 Krav på överlåtare och förvärvare

För att kunna genomföra en underprisöverlåtelse skall såväl överlåtaren som förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag enligt 23 kap. 14 § IL. Med företag avses enligt 23 kap. 4 § IL bl.a. ett svenskt aktiebolag och utländskt bolag. Med svenskt handelsbolag avses enligt 23 kap. 5 § IL ett svenskt handelsbolag som enbart har fysiska personer eller andra företag än svenska ideella stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare.

3.3 Skattskyldighet

Ett grundläggande villkor för en underprisöverlåtelse är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en

²⁵ Prop. 1998/99:15 s. 166.

²⁶ Prop. 1998/99:15 s. 137.

näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet endast om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag gäller skattskyldigheten för samtliga delägare i bolaget.

Förvärvaren kan vara ett utländskt bolag (se 23 kap. 4 § 7 p. IL) men då framgår av bestämmelsen att egendomen måste vara en svensk fastighet eller vara knuten till ett fast driftställe i Sverige. Detta framgår av 3 kap. 18 § 2 p. IL som anger att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Om förvärvaren är ett utländskt bolag får inte inkomsten av näringsverksamheten där tillgången ingår vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Denna bestämmelse aktualiseras dock först när egendom som är belägen utomlands överlåts av ett subjekt som är obegränsat skattskyldigt.²⁷

3.4 Avsaknad av koncernbidragsrätt

För att en underprisöverlåtelse skall vara tillåten måste överlåtaren kunna lämna koncernbidrag enligt 35 kap. IL till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Finns inte sådan koncernbidragsrätt måste överlåtelsen avse överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhetsgren (23 kap. 17 § IL). Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § IL sådan del av rörelse som lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse. Anledningen till bestämmelsen är att underprisöverlåtelse kan medföra ett likartat ekonomiskt resultat som ett koncernbidrag. För att skydda reglerna om koncernbidrag måste således villkoren för koncernbidragsrätt vara uppfyllda för att man ska kunna göra en underprisöverlåtelse av en enstaka tillgång.²⁸ Bestämmelsen är dock inte tillämplig på en överlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget. Detta då ett företags andel av ett handelsbolags resultat och resultatet av företagets egen verksamhet räknas till samma förvärvskälla och således kvittas mot varandra.²⁹

3.5 Kvalificerade andelar

Det finns även en del villkor för att reglerna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar, de s.k. 3:12 reglerna i 57 kap. IL, inte skall urholkas (23 kap. 18-23 §§ IL). Det gäller dels överlåtelser från en fysisk person till aktiebolag, dels överlåtelser från ett aktiebolag med kvalificerade andelar. Vid en avyttring från en enskild verksamhet till ett aktiebolag skall

²⁷ Karnov, 23 kap. 16 § 2 st. IL.

²⁸ Karnov, 23 kap. 17 § IL.

²⁹ Karnov, 23 kap. 17 § IL.

samtliga andelar i aktiebolaget vara kvalificerade. Anledningen till detta är att det annars skulle vara möjligt att överföra obeskattade övervärden till aktiebolaget och sedan tillgodogöra sig dessa genom utdelning eller försäljning av aktierna och därigenom endast bli beskattad i inkomstslaget kapital. Om överlåtelsen sker från ett aktiebolag vari någon aktie är kvalificerad måste minst samma andel aktier vara kvalificerade i det förvärvande bolaget (23 kap. 19 § IL).

3.6 Underskott hos förvärvaren

Slutligen finns det bestämmelser om att förvärvaren inte får ha underskott som är möjligt att utnyttja (23 kap. 24-29 §§ IL). Villkoret har sin grund i principerna i 40 kap. IL och innebär att underskott inte skall kunna kvittas mot överskott som härrör från en näringsverksamhet med en annan direkt eller indirekt ägare.³⁰ Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag gäller för varje delägare som är ett företag att det under beskattningsåret före det beskattningsår som överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos delägaren. Detta gäller även ett företag till vilken delägaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag. Dock gäller villkoret inte den delägare som har överlämnat tillgången (23 kap. 26 § IL).

3.7 Kommentar

Huvudregeln är, som ovan beskrivits, att uttagsbeskattning skall ske i de fall där tillgångar i näringsverksamhet överläts mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. För att inte omöjliggöra omstruktureringar så finns det dock undantagsbestämmelser, en av dessa är möjligheten till underprisöverlåtelse. Enligt 23 kap. IL är underprisöverlåtelser som uppfyller ovanstående krav undantagna från uttagsbeskattning. I de, under avsnitt 2.1 nämnda förhandsbeskeden, kom skatterättsnämnden fram till att en underprisöverlåtelse var möjlig i båda fallen. Således skulle ingen uttagsbeskattning ske vid överlåtelse av fastigheten till handelsbolaget.

I SRN förhandsbesked den 31 mars 2006 motiverade skatterättsnämnden den underlåtna uttagsbeskattningen med att det cypriotiska bolaget uppfyller villkoren för en underlåten uttagsbeskattning. Det cypriotiska bolaget är att anse som ett utländskt bolag enligt definitionen i 2 kap. 5a § IL och begränsat skattskyldigt i Sverige enligt 6 kap. 7 och 11 §§ IL. Skatterättsnämnden anförde vidare att handelsbolaget skall äga en i Sverige belägen fastighet och att det cypriotiska bolaget genom handelsbolagets verksamhet är skattskyldigt i Sverige i inkomstslaget näringsverksamhet för sin del av handelsbolagets inkomster oavsett om de är hänförliga till löpande inkomster av fastigheten eller kapitalvinst vid en avyttring av fastigheten.

³⁰ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 454.

Undantag från skattskyldigheten föreligger inte enligt skatteavtalet med Cypern. Med hänsyn till detta får överlåtelsen anses vara av sådan beskaffenhet att den inte föranleder uttagsbeskattning av överlåtaren.

I förhandsbeskedet från den 18 december 2007 motiverades den underlåtna uttagsbeskattningen på samma sätt under förutsättningen att överlåtelsen skall avse en verksamhetsgren. I det aktuella fallet skulle överlåtelsen omfatta de fastigheter som hyrs ut till närstående företag för användning som lagerverksamhet, därmed ansågs villkoret vara uppfyllt. Skatterättsnämnden poängterade att då förvärvaren är ett handelsbolag så gäller för varje delägare som är ett företag att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos delägarna eller hos företag till vilket delägarna kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. I det aktuella målet var så inte fallet för de företag som är delägare i handelsbolaget. Även i detta mål ansågs alltså överlåtelsen vara av sådan beskaffenhet att den inte föranleder uttagsbeskattning av överlåtaren.

4 Kapitalvinst på andelar i svenskt handelsbolag

4.1 Inledning

I det förfarande som beskrivits i föregående kapitel ägs andelarna i det svenska handelsbolaget av den utländska juridiska personen som efter underprisöverlåtelsen av fastigheten avyttrar andelarna i det svenska handelsbolaget. Som angetts är den utländska juridiska personen skattskyldig i Sverige för det svenska handelsbolagets verksamhet, det vill säga för den löpande inkomsten av fastigheten eller kapitalvinst vid en eventuell framtida avyttring av fastigheten (5 kap. 3 § IL). I upplägget, som det beskrivs, avyttras dock aldrig fastigheten utan det är andelarna i det svenska handelsbolaget som avyttras till det köpande svenska aktiebolaget. Den utländska juridiska personens kapitalvinst skickas sedan som en skattefri utdelning enligt bestämmelserna i 24 kap. 16-17 §§ IL till det säljande svenska aktiebolaget. Härigenom har det säljande svenska bolaget tillgodogjort sig värdeökningen på fastigheten skattefritt. I detta kapitel behandlas frågan huruvida den utländska juridiska personen blir skattskyldig i Sverige för kapitalvinst på andelarna i det svenska handelsbolaget samt hur fördelningen av vinsten skall ske.

4.2 Den utländska juridiska personens skattskyldighet i Sverige

I förarbetena anges att skattskyldighet bör föreligga om en utländsk juridisk persons andelsinnehav, omedelbart före försäljningen, kan anses knutet till eller ingå i ett fast driftställe i Sverige. Om så inte är fallet föreligger ingen skattskyldighet i Sverige.³¹ Frågan är alltså huruvida andelarna i handelsbolaget kan anses knutna till ett fast driftställe i Sverige.

Det finns inga regler i IL om vilka inkomster som skall anses hänförliga till det fasta driftstället. I RÅ 1998 not. 229 prövade Regeringsrätten om utdelning från ett dotterbolag skulle anses hänförligt till ett fast driftställe i Sverige. Bolaget var ett moderbolag i en koncern och hade ett svenskt och ett finskt dotterbolag. För att samordna koncernens verksamhet hade bolagets koncernledning sammanträden i Helsingfors och Stockholm. Bolaget hade därför kontor i båda städerna. Regeringsrätten fann att utdelningen inte var hänförlig till det fasta driftstället i Stockholm. Driftställets andel av vinsten skulle beräknas som om det utgjorde ett fristående företag som på marknadsmässiga villkor tillhandahöll bolaget de

³¹ Prop. 2002/03:96, s. 109f.

tjänster som utfördes där. Innehavet av andelarna ansågs inte betingat av den verksamhet som bedrevs vid det fasta driftstället i Stockholm.

I ett annat avgörande³² slog skatterättsnämnden fast att en begränsat skattskyldig juridisk person inte är skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av en andel i ett svenskt kommanditbolag. Sökandebolaget beskattades löpande för sitt innehav i kommanditbolagets resultat. Sökandebolaget avsåg att avyttra andelarna i det svenska kommanditbolaget. Bolagets andel ansågs inte hänförligt till dess bedrivna verksamhet. Nämnden utgick vid sin bedömning ifrån att bolagets andel i kommanditbolaget inte var en tillgång knuten till något av dess fasta driftställen i Sverige.

Detta ställningstagande bekräftas i ytterligare ett förhandsbesked: RÅ 2003 not. 160. Bolaget som var ett tyskt investeringsbolag planerade att köpa en andel i ett svenskt kommanditbolag som äger och förvaltar fastigheter. Bolaget skulle inte ha några andra anknytningar till Sverige än andelen i kommanditbolaget. Skatterättsnämnden anförde att det tyska bolaget var skattskyldigt för sin andel av kommanditbolagets inkomst. Detta innebär emellertid inte att bolaget skall anses ha något fast driftställe i Sverige. Bolagets andel i kommanditbolaget är enligt skatterättsnämnden inte hänförlig till och ingår inte som tillgång i den verksamhet som kommanditbolaget bedriver. Därför är bolaget inte skattskyldigt vad gäller inkomstskatt i Sverige vid en avyttring av sin andel i kommanditbolaget.

4.3 Kapitalvinstfördelning mellan handelsbolagets delägare

Som ovan beskrivits i stycket om handelsbolags civilrättsliga reglering är BL dispositiv. Civilrättsligt råder alltså avtalsfrihet mellan bolagsmännen. Denna frihet avser även fördelning av handelsbolagets resultat (2 kap 1 § BL). Bolagsmännen beskattas enligt 5 kap. 3 § IL för ett belopp som motsvarar deras andel i handelsbolaget. I lagtexten anges dock ingen grund för hur andelen skall beräknas, utan det står bolagsmännen fritt att avtala om resultatfördelning.

I regel godtas denna fördelning även vid beskattningen. Så har varit fallet även om fördelningen har lett till underskott hos någon eller några delägare.³³ I propositionen om fortsatt reformering av företagsbeskattningen framhålls dock att fördelningen kan frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna.³⁴ I RÅ 2002 ref. 115 har Regeringsrätten underkänt fördelningen av vinsten i ett handelsbolag och uttalar att den beslutade fördelningen enligt praxis kan frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring

³² SRN förhandsbesked 2002-11-07.

³³ RÅ 1968 not. 945.

³⁴ Prop. 1993/94:50 s. 248.

eller framstår som orimlig och väsentligt betingad av skatteskal. För utförligare resonemang se nedan under avsnitt 6.1.

Det är viktigt att påpeka att varje delägare skall beskattas för sin andel i bolagets resultat, dvs. nettoinkomsten, och inte för varje intäkt respektive kostnad.³⁵ Intäkter och kostnader redovisas således i handelsbolaget. Avskrivningar av fastigheter och inventarier, avsättningar till ersättningsfond samt lagervärdering görs i handelsbolaget, medan eventuell räntefördelning och avsättning till expansionsfond i handelsbolag görs på delägarnivå.

4.4 Kommentar

Skattskyldigheten för inkomster från innehav av andelar i handelsbolag kan delas upp i två delar. Dels beskattning för löpande inkomster från handelsbolaget och dels beskattning på vinst vid avyttring av andelar. Att den utländska juridiska personen är skattskyldig för löpande inkomster från handelsbolag i samtliga tre exempelfall är inte tvistigt. Det är frågan om huruvida beskattning av vinst vid avyttring skall ske som är intressant.

I ovan nämnda avgöranden har Regeringsrätten och Skatterättsnämnden anfört att beskattning vid avyttring skall ske om innehavet kan knytas till ett fast driftställe i Sverige. Det är härvid viktigt att poängtera att innehavet i sig inte innebär att bolaget har ett fast driftställe. Det är inte reglerat i lagtext vad som knyter andelarna till ett fast driftställe utan bedömning får ske från fall till fall. I avgörandena ovan har dessvärre få anvisningar givits om hur Skatterättsnämnden respektive Regeringsrätten gjort sin bedömning. De har endast kortfattat konstaterat att i de avgjorda fallen har sådan anknytning ej förelegat.

Således är det svårt att förutspå hur liknande fall kommer att bedömas. Dock kan det hävdas att om den utländska juridiska personens enda åtagande i Sverige består av innehav av andelar i handelsbolag så bör ingen beskattning vid avyttring av dessa andelar ske (vilket är scenariot i exempelfallen). Förhållandet blir dock ett annat om den utländska juridiska personen har ett fast driftställe i Sverige där verksamheten består av fastighetsförvaltning. I ett sådant fall skulle andelsinnehavet i handelsbolaget kunna betraktas som hänförligt till eller ingående i det fasta driftställets verksamhet. Detta då det i ett sådant fall finns en koppling mellan verksamheterna, då de är av liknande slag. Det kan uppkomma en så kallad smittverkan som gör att skattskyldighet för utländska juridiska personers kapitalvinster på avyttrade handelsbolagsandelar uppkommer i Sverige.³⁶

³⁵ Se ex. RÅ 1994 not. 487.

³⁶ Se t.ex. SRN förhandsbesked 2004-06-17.

5 Kapitalförlust på andelar i svenskt handelsbolag

5.1 Inledning

Hittills har endast de regler som berör säljarens beskattning behandlats, det vill säga den utländska juridiska personen samt det svenska säljande aktiebolaget. Det sista steget i förfarandet är att det svenska köpande aktiebolaget som har införskaffat handelsbolaget inklusive fastigheten, skiftar ut fastigheten och likviderar handelsbolaget. Enligt 1 kap 1 § BL måste ett handelsbolag ha minst två delägare. I exemplen ovan har jag valt att enbart ha ett bolag som den köpande parten. Efter försäljningen finns det således endast en delägare i handelsbolaget. Med tanke på att det köpande bolaget avser att likvidera handelsbolaget omedelbart efter utskiftningen medför konstruktionen i exempelfallen inga ytterligare frågeställningar.

I det tredje och sista steget uppstår frågeställningar kring beskattningen av transaktionerna hos det köpande bolaget och den kapitalförlust som uppkommer på andelarna i det svenska handelsbolaget. Vid likvideringen av handelsbolaget uppstår två beskattningssituationer. Den ena beskattningssituationen avser beskattning av den löpande inkomsten vid utskiftning av fastigheten och den andra avser möjligheten till förlustavdrag på andelarna i handelsbolaget.

5.2 Likvidering av handelsbolag

5.2.1 Beskattning av löpande inkomst vid utskiftning av fastighet

I samband med likvidering av handelsbolaget sker en överföring av fastigheten till det köpande bolaget. Härigenom uppkommer en beskattningssituation som avser den löpande inkomsten i handelsbolaget och som skall beskattas hos delägaren. Enligt 22 kap. 7 § 1 st. IL skall uttagsbeskattning ske när handelsbolag överlåter tillgångar mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Uttagsbeskattning kan dock underlåtas enligt 22 kap. 11 § IL om transaktionen uppfyller de villkor som ställs i 23 kap. 9 § IL på en kvalificerad underprisöverlåtelse.

I kapitel 3 behandlas villkoren för kvalificerade underprisöverlåtelser utförligt. Kortfattat kan konstateras att överlåtaren enligt 23 kap. 14 § IL kan vara ett handelsbolag och förvärvaren ett aktiebolag. Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig i Sverige för inkomst av näringsverksamhet vari tillgången ingår. Tillgången anses ingå i en

näringsverksamhet om ersättningen eller kapitalvinsten vid en försäljning ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

5.2.2 Beräkning av kapitalvinst/-förlust på andelar i handelsbolag

I 50 kap. IL finns särskilda bestämmelser om avyttring av andelar i handelsbolag. De grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44 kap. IL. Enligt 50 kap. 2 § IL ska andelar i ett handelsbolag anses avyttrade om bolaget upplöses. Vid likvideringen av handelsbolaget uppstår således en beskattningssituation på kapitalförlusten på andelarna. Förlusten på andelarna för det köpande bolaget måste beräknas. Huvudregeln i 44 kap. 13 § IL anger att kapitalvinst eller -förlust skall beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet. För att kunna göra denna beräkning måste innebörden i dessa begrepp förklaras.

5.2.2.1 Ersättning

Det framgår inte direkt av lagtexten vad som avses med ersättning. Dock har Regeringsrätten i ett avgörande uttalat att likvidation av ett handelsbolag kan för andelsägaren ses som ett byte av andelen i handelsbolaget mot tillgångarna i detta. Andelen i handelsbolaget bör, enligt Regeringsrätten, anses avyttrad mot ett vederlag som motsvarar värdet på den från handelsbolaget övertagna egendomen.³⁷ Huruvida det vid likvidationen uppstår en kapitalvinst eller -förlust är således beroende av till vilket värde fastigheten skall anses överlåtten. I praxis har fastställts att tillgångar skall anses överlåttna till avräkningsvärdet, dvs. det värde som tillgången ges vid likvidationen.³⁸ För att tydliggöra följer nedan ett referat av ett av dessa rättsfall.

I RÅ 2002 ref. 87 ”*fackföreningsmålet*” rörde det sig om två fackföreningar, OFR och TCO, som är obegränsat skattskyldiga ideella föreningar. Tillsammans ägde de handelsbolaget Berget som ägde tre fastigheter. Två av dessa fastigheter användes av OFR och den tredje av TCO. Fackföreningarna avsåg att upplösa handelsbolaget utan att det skulle föranleda någon förmögenhetsöverföring mellan föreningarna. Avsikten var att OFR först skulle överföra sin andel i Berget till det nybildade OFR fastighets AB mot en ersättning motsvarande det justerade ingångsvärdet³⁹. Därefter skall antingen Berget upplösas och OFR fastighets AB tillskiftas de av OFR använda fastigheterna eller OFR fastighets AB utträda som bolagsman och som lösenbelopp erhålla dessa fastigheter. I båda fallen skall andelen anses som avyttrad, vilket föranleder följande frågor: Skall inkomsten vid beräkning av realisationsvinst avseende andelen i Berget

³⁷ RÅ 2000 not 78.

³⁸ RÅ 1999 ref. 35 samt RÅ 2002 ref. 87.

³⁹ Benämns numer anskaffningsvärdet.

beräknas med utgångspunkt i de överlåtna fastigheternas skattemässiga värden? Den andra frågan avsåg huruvida OFR fastighets AB har rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för den förlust som uppkommer vid upplösningen av Berget? Denna fråga behandlas nedan under avsnitt 5.2.2.3

Angående den första frågan uttalade Skatterättsnämnden att andelen i Berget skall anses ha avyttrats mot en ersättning som bl.a. utgörs av de från Berget överförda fastigheterna. Detta värde får beräknas utifrån fastigheternas skattemässiga värden. Skatterättsnämnden motiverade sitt ställningstagande på följande sätt: Intäkten vid avyttringen får anses utgöras av värdet av de tillgångar som övertas från Berget. Detta värde bör enligt Skatterättsnämndens mening motsvara det värde som ur Bergets synvinkel läggs till grund för beskattningen av överföringen av fastigheterna och övriga tillgångar till delägarna. Uttagsbeskattning aktualiseras vid dessa överföringar, men under givna förutsättningar kan denna underlåtas (villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse ansågs uppfyllda). Det kan således vid delägarbeskattningen för inkomster från handelsbolaget godtas att fastighetsöverföringen behandlas som om den skett till lägst fastigheternas skattemässiga värden. Därmed bör också kunna godtas att resultatet av andelsavyttringen beräknas på grundval av bl.a. detta värde som ersättning för andelen, även om det i sig innebär att också andelen avyttrats till underpris. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden avseende denna fråga.

5.2.2.2 Omkostnadsbelopp

Med omkostnadsbelopp avses den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. 3 § IL. Anskaffningsutgiften skall enligt 5 § ökas med den skattskyldiges tillskott och skattemässiga överskott under innehavstiden samt reduceras med uttag och/eller skattemässigt avdragsgilla underskott under samma period. I samband med likvidationen av handelsbolaget utskiftas fastigheten och det sker alltså ett uttag enligt 22 kap. 2-3 samt 5 §§ IL. Vid fastställandet av den justerade anskaffningsutgiften skall dock endast uttag som har skattemässiga effekter beaktas.⁴⁰

5.2.2.3 Kapitalförlust

Om man ser till exempelfallen blir slutsatsen att det vid likvidationen alltid uppstår en kapitalförlust på andelarna om den justerade anskaffningsutgiften för andelen är högre än det skattemässiga värdet på fastigheten i handelsbolaget. Det kan härvid påpekas att oavsett om avräkningsvärdet på den utskiftade fastigheten sätts till det skattemässiga värdet eller till marknadsvärdet blir det en kapitalförlust på andelarna.⁴¹ Om fastigheten utskiftas till marknadsvärdet skall nämligen den justerade anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet. Det totala resultatet av den löpande beskattningen och

⁴⁰ Se RÅ 1996 ref. 71.

⁴¹ Se RÅ 2002 ref. 87.

kapitalvinstbeskattningen blir dock annorlunda, beroende på om transaktionen sker till marknadspris eller till det skattemässiga värdet. Frågan är dock om det köpande bolaget har rätt till skattemässigt avdrag för förlusten på andelarna i handelsbolaget. Avdragsrätten är beroende av huruvida förlusten är att anse såsom verklig.

Av 44 kap. 23 § IL följer att avdrag kan medges för kapitalförlust endast om förlusten är att anse som verklig. Tidigare praxis har inneburit att förlusten skall justeras för vissa värdeöverföringar. T.ex. när en värdeöverföring sker från ett dotterbolag genom en underprisöverlåtelse av en tillgång så har förlusten på aktierna justerats med ett belopp som motsvarade värdeöverföringen.⁴² Dock har rättsläget ändrats i och med avgörandet i RÅ 2002 ref. 87. Skatterättsnämnden anförde att då fastigheterna utskiftades från handelsbolaget till underpris blir kapitalförlusten på andelarna i handelsbolaget inte en verklig förlust. Således har OFR fastighets AB inte rätt till avdrag för förlusten. OFR överklagade till Regeringsrätten som kom fram till motsatt ståndpunkt med följande motivering: ”Innebörden av kravet på att en förlust skall vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten har sin grund i att det ägande bolaget har tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan skattekonsekvenser.” Regeringsrätten anförde vidare att den i målet aktuella kapitalförlusten inte hade sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadsvärde eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående.⁴³ Regeringsrätten ansåg därför inte att transaktionerna utgjorde grund för att anse att kapitalförlusten inte var verklig. Hinder mot att medge avdrag för förlust förelåg således inte.

5.3 Kommentar

I samtliga exempelfall är villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse uppfyllda. Den överlåtande parten är ett handelsbolag och förvärvaren är ett aktiebolag. Förvärvaren är omedelbart efter förvärvet skattskyldig för inkomster från fastigheten i näringsverksamheten. En utskiftning av fastigheten till ett värde som understiger marknadsvärdet kommer således inte att medföra någon uttagsbeskattning. Då utskiftningen inte föranleder uttagsbeskattning så skall förlusten på andelarna i handelsbolaget anses som verklig enligt Regeringsrättens resonemang ovan, och således medges avdrag för förlusten.

Regeringsrättens avgörande har dock kritiserats.⁴⁴ Kritikerna menar att Regeringsrätten inte tar hänsyn till helheten vid beskattningen. De håller med om att det i princip är så att förlusten på andelarna i handelsbolaget inte

⁴² Se RÅ 1997 ref. 11, RÅ 1998 ref. 53, RÅ 1999 ref. 13.

⁴³ Jfr. RÅ 1999 ref. 35.

⁴⁴ Se t.ex. Kaj Rask, *Något om verklig förlust i bolagssektorn*, Svensk skattetidning nr 4 2005 s. 211ff.

har sin grund i att fastigheten utskiftas till det skattemässiga värdet. Vid en överföring till marknadsvärde hade en vinst som i motsvarande mån påverkat andelens justerade anskaffningsutgift uppkommit. Således hade förlusten blivit densamma. Kritiken har dock främst handlat om skillnaden i det sammanlagda resultatet av löpandebeskattning och kapitalvinstbeskattning om överföring sker till skattemässigt värde jämfört med överföring till marknadsvärde.

Om överföringen sker till marknadsvärde uppstår en vinst vid den löpande beskattningen som motsvarar ett ökat omkostnadsbelopp på andelen. Förlusten på andelen ställs mot löpande inkomst. Om överföringen sker till skattemässigt värde uppkommer ingen vinst vid den löpande beskattningen men däremot en förlust på andelen som får dras omedelbart. Skillnaden mellan marknadsvärde och skattemässigt värde kommer i det fallet att beskattas först vid ett senare tillfälle. Med andra ord så blir det frågan om en uppskjuten skattekonsekvens.

Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 87 hänvisat till RÅ 1999 ref. 35, således kan det antas att de har sett paralleller med det avgörandet. Där godtogs en liknande senareläggning av vinstbeskattningen. Beträffande förlusten anförde skatterättsnämnden att ett avdrag för förlusten i princip motsvarades av att värdestegringen på fastigheten beskattades vid en framtida avyttring. Det kan tyckas anmärkningsvärt att en uppskjuten skattekonsekvens skall beaktas i detta fall. Vid förlust på aktier som förorsakats av överföring av tillgångar till underpris har inte ett liknande synsätt anlagts.⁴⁵ Detta gäller även om ett moderbolag skulle överta ett lågt skattemässigt värde som skulle kunna leda till vinstbeskattning vid en framtida avyttring.

Synsättet att värdestegringen slutligen kommer att beskattas vid en framtida avyttring har inte längre samma betydelse, då kapitalvinstbeskattning på näringsbetingade andelar avskaffats. Som ovan beskrivits kan tillgångar paketeras och säljas skattefritt. I exempelfallen i denna uppsats föreligger t.ex. inget hinder för det köpande bolaget att, utan skattekonsekvenser, föra över fastigheten till skattemässigt värde till ett nybildat aktiebolag och sedan sälja detta bolag till marknadsvärde. I ekonomiskt hänseende har då varken vinst eller förlust uppkommit. Men enligt resonemanget i RÅ 2002 ref. 87 har en förlust motsvarande skillnaden mellan marknadsvärde och skattemässigt värde uppkommit. Noterbart är även att om fastigheten hade förpackats i aktiebolag hade ingen avdragsrätt för förlusten på andelarna medgivits.

Systemet är således inte neutralt. Det skattemässiga utfallet beror på vilken associationsform som används. Det är dessutom asymmetriskt genom att avdrag ges för förluster på handelsbolagsandelar samtidigt som motsvarande vinster kan vara skattefria i paketerad form.

⁴⁵ Jfr RÅ 1994 ref. 22

6 Genomsyn

6.1 Inledning

Den i ovanstående kapitel givna beskrivningen av förfarandet och de materiella rättsregler som blir tillämpliga visar på att förfarandet inte bör föranleda någon beskattning. Dock finns det ytterligare möjligheter för domstolsväsendet att förhindra ej önskvärda förfaranden som enbart är konstruerade för att vinna skattemässiga fördelar. Således skall jag utifrån exempelfallen behandla så kallad genomsyn och skatteflyktslagen och dess tillämplighet på förfarandet.

6.2 Bedömning av förfarandet

Den skattemässiga bedömningen av fördelningen av kapitalvinsten vid försäljning av ett svenskt handelsbolag utgår från de civilrättsliga förhållandena. När det civilrättsliga förhållandet verkar konstruerat för att uppnå skattefördelar har Skatteverket försökt angripa förhållandet genom en s.k. genomsyn.⁴⁶

I SOU 1996:44 *Översyn av skatteflyktslagen* skrivs att genomsyn intar en central roll när olika metoder att motverka skatteflykt förs på tal.⁴⁷ Med genomsyn avses att en eller flera transaktioners verkliga innebörd läggs till grund för beskattningen om denna avviker från den formella innebörden. En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. Därmed inkluderas att även s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattning.⁴⁸ Regeringsrätten uttalade klart i RÅ 2004 ref. 27 att rättshandlingar skall beskattas enligt sin verkliga innebörd, om denna avviker från den uppgivna innebörden. Dock skall noteras att motiven för rättshandlingarna inte innebär att deras verkliga innebörd är en annan än den angivna. Motiven för rättshandlingarna är närmast av intresse vid en prövning enligt skatteflyktslagen. Regeringsrätten har klart uttalat att det inte går att skatterättsligt omklassificera rättshandlingar där den verkliga och den angivna innebörden sammanfaller, även om förfarandet medför skattefördelar.

⁴⁶ Termen genomsyn används i den skatterättsliga litteraturen, Regeringsrätten talar istället om rättshandlingars verkliga innebörd.

⁴⁷ SOU 1996:44, *Översyn av skatteflyktslagen –reformerat förhandsbesked*, s. 116.

⁴⁸ Prop. 1996/97:179 s. 31f och sedermera i praxis: se RÅ 2004 ref. 27.

6.3 Kommentar

En omprövning av ett förfarande torde, enligt ovanstående praxis, således vara möjlig då förfarandet omtolkas utifrån civilrättsliga principer, t.ex. i fråga om skentransaktioner och rättshandlingar med oriktig benämning. Genom en sådan omprövning kan en annan skatterättslig rättsföljd inträffa som medför att den avsedda skatteförmånen uteblir. Däremot är det svårare att avgöra hur skatterättsligt förmånliga förfaranden som inte kan angripas på civilrättsliga grunder skall behandlas skatterättsligt. Genom RÅ 2004 ref. 27 har Regeringsrätten förklarat principerna för hur försök till skatteflykt skall angripas. Skatterättsligt felaktigt rubricerade rättshandlingar kan angripas om deras verkliga innebörd är en annan än den uppgivna. I övriga situationer får skatteflyktslagen tillämpas. Denna princip har fastställts i RÅ 2008 not. 169.

Skatterättsnämnden har, i ett förhandsbesked som finns beskrivet som exempelfall 1, anfört att ersättningen skall omfördelas, med hänsyn till att det svenska bolaget har överfört fastigheten genom en underprisöverlåtelse, medan någon insats från det utländska bolaget inte föreligger.⁴⁹ Genom omfördelningen av ersättningen anser skatterättsnämnden att den verkliga innebörden av köpeavtalet visas. Om man dock skall tolka avtalet utifrån civilrättsliga principer, skall avtalet tolkas utifrån båda parternas intentioner. Försäljningen av handelsbolaget är inte att anse som ett internt avtal mellan säljarna utan ett externt avtal mellan säljarna och köparen. Innan en omfördelning av ersättningen sker bör således säljarens intentioner prövas.

Vid en prövning av köparens intentioner i det aktuella fallet kan endast konstateras att köparen önskade köpa fastigheten genom ett handelsbolag. På vilket sätt säljaren överför fastigheten till handelsbolaget är sannolikt irrelevant för köparen. Köparens värdering av handelsbolaget är inte beroende av de tidigare delägarnas insatser utan istället torde köparen värdera andelarna utifrån de rättigheter och skyldigheter som hör till andelarna. I det aktuella fallet torde därför samtliga andelar i handelsbolaget ha samma värde för köparen varför köparen avser att erlagga ersättning till delägarna utifrån deras andelstal i bolaget.

Det kan även noteras att Skatterättsnämnden i ett liknande förhandsbesked, meddelat den 27 oktober 2005, inte omfördelade ersättningen vid försäljning av ett handelsbolag. I det förhandsbeskedet var dock båda delägarna svenska bolag varför någon skatteförmån inte kunde ha uppstått oavsett fördelning mellan delägarna.

Att omfördelning skedde i det ena men inte i det andra fallet föranleder mig att dra slutsatsen att det är motiven bakom fördelningen som är anledningen till omfördelningen, dvs. det icke avsedda skatteförmånliga förfarandet. Inte

⁴⁹ Skatterättsnämndens resonemang har dock fått utstå kritik, se bl.a. Edvinsson Sophie, *Omfördelning av ersättning vid försäljning av handelsbolag*, Skattenytt, 2006.

att förfarandet skulle innebära några skentransaktioner. En bedömning av förfarandet på grund av motiven bakom förfarandet skall enligt Regeringsrätten göras utifrån skatteflyktslagen.

7 Skatteflykt

7.1 Inledning

Tidigare har jag konstaterat att förfarandet inte är angripbart med gällande rätt vid en bedömning av varje enskild transaktion. Varje transaktion i förfarandet följer gällande lagstiftning. Därför återstår att göra en bedömning av förfarandet som en helhet. Som beskrivits ovan under genomsyn har Regeringsrätten uttalat att endast skatterättsligt felaktiga rubriceringar kan angripas med genomsyn. Övriga så kallade skatteupplägg skall angripas med stöd av skatteflyktslagen. Således återstår att se om förfarandet kan angripas utifrån reglerna om skatteflykt i Skatteflyktslagen.

I RÅ 2002 ref. 87 fastställde Regeringsrätten att kapitalförlustavdrag liknande dem i exempelfallen ovan får accepteras utifrån köparens beskattning. Således är skatteflyktslagen inte tillämplig på köparen. Då återstår att bedöma den säljande partens transaktioner utifrån skatteflyktslagen.

7.2 Skatteflyktslagen

Avsikten med Lag (1995:575) om skatteflykt är att reglerna skall tillämpas på förfaranden som innebär att en skattskyldig genomför transaktioner i syfte att åstadkomma eller undkomma en viss beskattning.⁵⁰ Lagens tillämpningsområde omfattar enligt 1 § kommunal och statlig inkomstskatt.

Skatteflykt utmärks oftast av att den skattskyldige genomför avtal eller andra rättshandlingar med det huvudsakliga syftet att uppnå skattelättnader i strid med skattelagstiftningens anda och mening. De vidtagna rättshandlingarna är oftast, var för sig, lagenliga men tillsammans ger de skatteförmåner som framstår som klart oberättigade. Dock är enbart den omständigheten att en skattskyldig vidtar en åtgärd som minskar hans skatt inte ett förfarande som skall angripas med skatteflyktslagen.⁵¹ En skillnad skall dras mellan skatteflyktsförfarandet och skatteplanering. Skatteplanering anses, till skillnad från skatteflykt, som en normal förekomst i ekonomisk verksamhet. Skatteplanering karakteriseras av att den skattskyldige väljer ett handlande som är accepterat av lagstiftaren. Skatteflykt däremot kännetecknas av att den skattskyldige drar nytta av skattereglerna på ett icke åsyftat sätt. Begreppet kännetecknas också av att själva förfarandet, om inte till uteslutande, så till stor del, motiveras av skatteskäl.

I 2 § anges att vid taxering skall hänsyn ej tas till rättshandling om

⁵⁰ Prop. 1996/97:170 s. 33.

⁵¹ Prop. 1996/97:170 s. 9.

- Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån
- Den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna
- Skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
- En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Samtliga ovanstående rekvisit måste vara uppfyllda för att skatteflyktslagen skall kunna tillämpas.

7.2.1 Väsentlig skatteförmån

Det första rekvisitet är att förfarandet skall medföra en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Vad som avses med väsentlig skatteförmån kan inte utläsas direkt ur bestämmelsen, utan vägledning får hämtas ur förarbetena. I propositionen anges att skatteflyktslagen skall tillämpas om förmånen uppgår till betydande belopp.⁵² Med hänsyn till förändringar i penningvärdet bör uttrycket inte bestämmas i ett fast belopp och det ansågs inte heller lämpligt att relatera förmånens storlek till den taxerade inkomsten i det enskilda fallet. Lydelsen har ändrats från en ”inte oväsentlig” till en ”väsentlig”, då praxis från kammarrätten har visat på att förmåner uppgående till 5 000 kr har ansetts som inte oväsentligt. Av bl.a. processekonomiska skäl ansågs en ändring av lydelsen till ”väsentlig” nödvändig. Det bör dock beaktas om förfarandet leder till förmåner vid mer än en taxering. Utredningen överlåter dock beloppsbestämning till praxis.⁵³

Noterbart är även att förmånen inte nödvändigtvis behöver uppkomma under samma taxeringsår som rättshandlingen.⁵⁴ Detta då det i vissa fall kan vara svårt att under taxeringsåret överblicka de framtida konsekvenserna. Det skall dock krävas att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges förmån kan ”realiseras”.⁵⁵

7.2.2 Direkt eller indirekt medverkan

Det andra rekvisitet stipulerar att den skattskyldige antingen direkt eller indirekt har medverkat till rättshandlingen. Med indirekt medverkan avses enligt propositionen exempelvis att den skattskyldige erhållit förmånen

⁵² Prop. 1996/97:170 s. 45.

⁵³ Prop. 1996/97:170 s. 45.

⁵⁴ Prop. 1996/97:170 s. 44f.

⁵⁵ Prop. 1996/97:179 s. 45.

genom en ställföreträdares medverkan eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen.⁵⁶ Sådan indirekt medverkan kan i allmänhet antas vid transaktioner via familjemedlemmar och dylikt. Även agerande via handelsbolag och aktiebolag får anses omfattas av indirekt medverkan. Det skall alltså räcka med att bolaget direkt eller indirekt medverkar i rättshandlingen för att delägaren indirekt skall anses ha medverkat i denna.⁵⁷

I propositionen anges att en utgångspunkt för att ett handlande skall kunna angripas med stöd av skatteflyktslagen bör vara att den skattskyldige genom förfarandet erhåller en skatteförmån.⁵⁸ Om skattskyldig X medverkar i ett förfarande som inte medför någon skatteförmån för honom utan enbart ger upphov till en skatteförmån för skattskyldig Y bör bestämmelserna i skatteflyktslagen endast vara tillämpliga på skattskyldig Y:s taxering. Därvid skall prövas om Y direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen.⁵⁹

7.2.3 Övervägande skälet för förfarandet

Det tredje rekvisitet stadgar att skatteförmånen ska antas utgöra det övervägande skälet till förfarandet. Tidigare har lydelsen varit det ”huvudsakliga” skälet, men mot bakgrund av hur den lydelsen tolkades i praxis ansågs en skärpning i rekvisitetet nödvändigt. För att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas bör således krävas att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl, den skattskyldige har för sitt handlande, tillsammans. Har den skattskyldige affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen skall skatteflyktslagen inte anses tillämplig.⁶⁰ Som vid bedömning av de andra rekvisiten är det vad som framkommer vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter i ärendet som är avgörande för bedömningen av den skattskyldiges avsikt med förfarandet.

7.2.4 I strid mot lagstiftningens syfte

Det sista rekvisitet stadgar att förfarandet skall strida mot lagstiftningens syfte. Mot bakgrund av att både domstolar och skattemyndigheter fann den tidigare lydelsen ”i strid mot lagstiftningens grunder” svår att tillämpa, vilket resulterade i att skatteflyktslagen inte tillämpats i många fall med tydlig skatteflyktskaraktär, fann regeringen att bestämmelsen måste omformuleras. Regeringen fastställde först att rekvisitetet med hänsyn till rättssäkerhetsskäl bör behålla sin objektiva karaktär.⁶¹ Avseende hur detaljerat rekvisitetet bör anges konstaterar skatteflyktskommittén att det

⁵⁶ Prop. 1996/97:170 s. 41.

⁵⁷ Prop. 1996/97:170 s. 41f.

⁵⁸ Prop. 1996/97:170 s. 42.

⁵⁹ Prop. 1996/97:170 s. 42.

⁶⁰ Prop. 1996/97:170 s. 44.

⁶¹ Prop. 1996/97:170 s. 38f.

föreligger en tendens hos förvaltningsdomstolarna att vid lagtillämpning sträva efter en tolkning som direkt anknyter till lagtexten. Motivuttalanden som inte helt täcks av lagtexten beaktas inte i samma utsträckning som tidigare. En sådan utveckling är till fördel för rättsutvecklingen och regeringen anser därför att rekvisitets innebörd bör anges direkt i lagtexten så långt detta är möjligt.⁶² Förhållandet att det är lagstiftningens allmänna principer som skall ligga till grund för prövningen huruvida ett förfarande strider mot lagstiftningens grunder ansåg regeringen bäst uttrycks med lydelsen ”lagstiftningens syfte”. Lagstiftningens syfte hänvisar till att bedömningen av huruvida skatteflykt föreligger skall ske utifrån de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet eller som har kringgåtts med förfarandet.⁶³ Härigenom framhävs att det främst är lagbestämmelsens utformning och inte lagmotiven som skall utgöra bedömningsunderlag vid prövning huruvida ett förfarande anses strida mot lagstiftningens syfte. Noterbart är att det inte bara är de enskilda tillämpliga lagbestämmelserna, eller de som har kringgåtts, som skall ligga till grund för en bedömning av förfarandet. Även allmänna regler om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag skall användas vid granskningen av förfarandet.

7.3 Kommentar

Som ovan angett är kapitalförlusten enligt RÅ 2002 ref 87 avdragsgill för köparen i situationer liknande exempelfallen i denna framställning. Därför återstår att beakta huruvida bestämmelserna om skatteflykt kan bli tillämpliga på säljaren i exempelfallen.

Inledningsvis kan vi konstatera att varje enskild transaktion i exempelfallen är lagenlig i sig, vilket hela den ovanstående framställningen har visat. Vi kan även konstatera att om säljaren hade sålt fastigheten i aktiebolag, vilket för säljaren hade gett samma skattemässiga resultat, hade förfarandet inte varit att anse som skatteflykt utan som skatteplanering.

Förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för säljaren. Säljaren kan genom förfarandet tillgodogöra sig hela värdeökningen på fastigheten skattefritt. Det är inte svårt att föreställa sig att detta kan uppgå till betydande belopp. Således torde det första rekvisitet i skatteflyktsklausulen vara uppfyllt. Att samma resultat uppnås genom förpackning i aktiebolag har i detta avseende ingen betydelse.

Att säljaren direkt medverkar till förfarandet torde inte heller vara tvistigt. Det är säljaren som genom bildandet av handelsbolaget och underprisöverlåtelsen av fastigheten skapar förutsättningen för förfarandet.

⁶² Prop. 1996/97:170 s. 39.

⁶³ Prop. 1996/97:170 s. 39.

Vid bedömning av huruvida skatteförmånen är det övervägande skälet för förfarandet är dock bedömningen inte lika enkel. Naturligtvis är skatteförmånen en av anledningarna till att förfarandet väljs. Däremot hade samma skatteförmån för säljaren uppkommit genom att förpacka bolaget i aktiebolag. Således är inte skatteförmånen det övervägande skälet för förfarandet. Den övervägande anledningen till förfarandet torde vara köparens önskemål om att erhålla fastigheten genom ett handelsbolag. Således är det snarast affärsmässiga skäl som talar för att säljaren väljer det aktuella förfarandet. Om affärsmässiga skäl ligger till grund för förfarandet och detta skäl, enskilt eller tillsammans med andra skäl, väger tyngre vid en objektiv bedömning än skatteförmånen bör skatteflyktsklausulen ej tillämpas. Således borde inte skatteflyktsklausulen vara tillämplig i exempelfallen i denna framställning.

Även om skatteflyktsklausulen enligt min mening inte är tillämplig i de aktuella fallen bör förhållandet kring det sista rekvisitet kommenteras. En bedömning skall alltså göras utifrån det syfte som kommer till uttryck i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller som har kringgåtts genom förfarandet. De bestämmelser som är de mest relevanta vid en sådan bedömning torde vara bestämmelserna om skattefrihet avseende vinster på näringsbetingade andelar och det därmed sammanhängande förbudet mot avdrag för förluster på sådana andelar. Även bestämmelserna om beskattning av vinster på andelar i handelsbolag torde vara relevanta. Det torde inte vara tvistigt att säljaren genom förfarandet handlar i strid mot lagstiftningens syfte såsom den kommer till uttryck i dessa bestämmelser.

Säljaren uppnår dock samma skattemässiga resultat om förpackning sker i aktiebolag. Detta är ett tillåtet förfarande som till och med uppmuntras av lagstiftaren. Den övervägande anledningen till förfarandet ur säljarens synpunkt är köparens önskan att erhålla fastigheten i ett handelsbolag. Förfarandet tydliggör problematiken när nya lagar antas (i detta fall reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar) utan att hänsyn tas till samtliga eventuella konsekvenser. Dock får det anses som en omöjlig uppgift för lagstiftaren att ta hänsyn till, eller ha vetskap om, samtliga eventuella följder av ny lagstiftning.

8 Förändrade regler för underprisöverlåtelse till och från handelsbolag

8.1 Inledning

Som nämnts ovan under rubriken bakgrund aviserade regeringen den 17 april 2008 i en skrivelse till riksdagen⁶⁴ förestående förändringar för att motverka det förfarande som beskrivs i denna uppsats.

Regeringen föreslår i promemorian *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.* förslag till slopande av möjligheten till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag samt särskilda övergångsbestämmelser om kapitalvinstberäkning på andelar i handelsbolag i vissa fall. Syftet med förslagen är att motverka att de nu gällande reglerna utnyttjas för omfattande skatteplanering med avsevärt skattebortfall som följd.⁶⁵ Bakgrunden till förslaget är att Skatteverket i samband med taxeringsarbetet vid 2005-2007 års taxeringar observerat olika typer av transaktioner liknande exemplen i denna framställning där avdragsbeloppen för förluster på handelsbolagsandelar uppgår till ca 54 miljarder kronor.⁶⁶ Regeringen anser att förfarandet inte kan accepteras och att skattesystemet har utnyttjats på ett sätt som inte har avsetts, vilket lett till ett avsevärt skattebortfall. Således bör åtgärder vidtas för att förhindra att skattesystemet utnyttjas genom avdrag för förluster på handelsbolagsandelar som inte kan anses vara en i ekonomisk mening verklig förlust.

Enligt regeringen föreligger det särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket RF tillämpa de föreslagna bestämmelserna från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen, dvs. den 18 april 2008. De föreslagna lagändringarna avses träda i kraft den 1 januari 2009.

8.2 Föreslagna ändringar

I promemorian konstaterar regeringen att sloandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar har ökat problematiken när det gäller överlåtelser till underpris till och från

⁶⁴ Regeringens skrivelse 2007/08:148

⁶⁵ Finansdepartementets promemoria, *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.*, s. 2.

⁶⁶ Finansdepartementets promemoria, *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.*, s. 22.

handelsbolag.⁶⁷ Innan reglerna om underprisöverlåtelser infördes, byggde gällande rätt i stor utsträckning på rättspraxis. Enligt praxis uppställdes vissa villkor för att uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas vid överlåtelser till underpris mellan aktiebolag, däribland fanns villkoret att överlåtelserna inte direkt eller indirekt fick medföra någon otillbörlig skatteförmån. Utgångspunkten var att dessa villkor skulle gälla även framöver. Med otillbörlig skatteförmån avsågs en för den skattskyldige, eller för någon han antas vilja gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underlåts vid en underprisöverlåtelse om denna skatteeffekt strider mot grunderna för andra regler.⁶⁸ Däremot ansågs det inte önskvärt att till reglerna om omstruktureringar och underprisöverlåtelser infoga en allmän bestämmelse innebärande att uttagsbeskattning skulle ske om överlåtelserna skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån.⁶⁹ Farhågorna var att en sådan bestämmelse skulle medföra att osäkerheten kring behandlingen av en överlåtelse till underpris skulle bestå.

Genom förhindrandet att överföra tillgångar till underpris utan skatteeffekt till handelsbolag kommer en förutsättning för förpackning av tillgångar i handelsbolag att försvinna. Slopandet av möjlighet till underprisöverlåtelse innebär också att utskiftning av tillgångar till delägaren i samband med likvidation av ett handelsbolag till ett pris understigande marknadsvärdet kommer att medföra uttagsbeskattning. Vad gäller underprisöverlåtelser som redan ägt rum till eller från ett handelsbolag kan dock kapitalförluster som får dras av även uppstå i framtiden vid likvidation av handelsbolaget. Således anser regeringen det nödvändigt att införa särskilda övergångsbestämmelser om beräkning av kapitalförlust på handelsbolagsandelar.

För sådana avyttringar bör gälla att om värdeöverföringen skett från det avyttrade handelsbolaget genom en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL skall delägarans justerade anskaffningsutgift minska med värdeöverföringen. Den justerade anskaffningsutgiften skall minska utifrån två faktorer. Den första faktorn är värdeöverföringens storlek. Denna utgörs av skillnaden mellan ersättningen för den överlåtna tillgången och tillgångens marknadspris vid tidpunkten för överlåtelserna. Anskaffningsutgiften skall härvid minska med den faktiska värdeöverföringen som skett från handelsbolaget. Den andra faktorn som skall tas med i beräkningen är delägarans andel i handelsbolaget. Den del av värdeöverföringen som belöper sig på delägarans andelstal i handelsbolaget vid tidpunkten för avyttringen av andelen bestämmer det belopp med vilket den justerade anskaffningsutgiften skall minska.⁷⁰

⁶⁷ Finansdepartementets promemoria, *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.*, s. 22.

⁶⁸ Finansdepartementets promemoria, *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.*, s. 23.

⁶⁹ Prop. 1998/99:15 s. 139ff.

⁷⁰ Finansdepartementets promemoria, *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.*, s. 26.

Det justerade anskaffningsvärdet skall minska enligt övergångsreglerna om överlåtelsen av tillgången skett till underpris till handelsbolaget efter den 30 juni 2003, vilket är den tidpunkt då skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar infördes. Således skall en delägare i ett handelsbolag som utskiftar fastigheter till ett underpris efter den 17 april 2008 uttagsbeskattas för överlåtelsen om fastigheten har tillförts handelsbolaget efter den 30 juni 2003.

8.3 Kommentar

Genom att förhindra möjligheten att skattefritt överföra fastigheter genom underprisöverlåtelse till och från handelsbolag förhindrar regeringen effektivt skatteundandragandet i förfarandet som denna uppsats behandlar. För att kunna analysera konsekvenserna av begränsningen av möjligheten till underprisöverlåtelser till och från handelsbolag bör vi först behandla anledningen till att möjligheten uppstod.

För att förhindra skatteundandragande genom att tillgångar avyttras mot en ersättning som understiger dess marknadsvärde är huvudregeln inom svensk företagsbeskattning att uttagsbeskattning skall ske om en tillgång avyttras till underpris. Exempelvis för att förhindra att näringsidkare tar ut varor ur näringsverksamheten för konsumtion. Uttagsbeskattningen innebär att beskattning sker som om tillgången hade avyttrats till marknadsvärde. Principen medför dock vissa nackdelar, t.ex. att omstruktureringar inom företagsgrupper motverkas genom att skattekostnader uppkommer vid överlåtelse av tillgångar och/eller verksamhetsgrenar. Uttagsbeskattning har därför underlåtit i vissa sammanhang, givet att vissa förutsättningar har uppfyllts. Dessa förutsättningar har vuxit fram genom rättspraxis. Anledningen har varit att skatteregler ej skall förhindra omstruktureringar som är samhällsekonomiskt gynnsamma och som inte kan anses medföra otillbörliga skatteförmåner för de skattskyldiga.⁷¹ Som exempel kan nämnas det fall då egendom överlåtts från en enskild näringsidkare till ett aktiebolag i vilket näringsidkaren är ensam aktieägare och då egendom överlåtts mellan aktiebolag som tillhör samma koncern. Företagsskatteutredningen konstaterar i sin utredning⁷² att underlåten uttagsbeskattning inte medför att skatteunderlaget bortfaller för överlåtaren och förvärvaren som helhet men att beskattningen skjuts upp, vilket medför en likviditetsförmån för parterna.

Konsekvenserna av den ändrade lagstiftningen är att förutsättningarna för omstruktureringar innefattande handelsbolag förändrats. Från att ha varit ett mycket förmånligt förfarande för köparen genom möjligheten att skapa en skattemässigt avdragsgill förlust på övervärdet av fastigheten har det förändrats till att inte innefatta några skattemässiga fördelar, samt att dessutom minska beräkningsunderlaget för skattemässigt avdragsgilla avskrivningar på fastigheten. Då det är svårt att finna några andra fördelar

⁷¹ Prop. 1989/90:110 s. 558.

⁷² Prop. 1998/99:15 s. 118.

med upplägget än just de skattemässiga, och då främst möjligheten till avdrag för förlusten, kommer användandet av handelsbolagslösningen i stort sett att upphöra.

Näringslivets skattedelegation har kritiserat beslutet då de menar att begränsningen utgör ett direkt hot mot möjligheterna att utveckla verksamheten i mindre företag. För en näringsidkare som vill utveckla verksamheten i sitt handelsbolag till ett aktiebolag finns det ingen möjlighet att föra över övervärden till den nya organisationsformen utan att skatta av övervärdena. Verksamheten kan dessutom enbart bestå av innehav och förvaltning av en eller flera näringsfastigheter. Man kan diskutera syftet med att förhindra skatteplanering (som i de flesta fall sker i bolag i näringslivets högre skikt) när nackdelen är drastiskt minskade möjligheter för mindre företag att utvecklas. Jag ställer mig dock frågande till hur stora övervärden sådana mindre näringsidkare kan ha i sina handelsbolag.

Det som är mer anmärkningsvärt är effekterna av övergångsreglerna som i princip innebär att näringsidkaren inte hade möjlighet att fullt ut avgöra vilka konsekvenser hans eller hennes val av organisationsform skulle ha vid en eventuell framtida utveckling av verksamheten. Övergångsreglerna innebär att säljarens justerade anskaffningsutgift för andelarna skall minska om försäljningen har föregåtts av en värdeöverföring från handelsbolaget i form av en underprisöverlåtelse. Dessa regler skall tillämpas på avyttringar av andelar i handelsbolag som avyttras efter den 17 april 2008. Det faktum att justeringen skall ske på grund av en redan företagen rättshandling föranleder en diskussion kring huruvida dessa nya regler är förenliga med legalitetsprincipen samt förbudet mot retroaktiv tillämpning av skattelagstiftning i 2 kap. 10 § 2 st. RF. Retroaktivetsförbudet innebär att skatter ej får uttas i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när den omständighet som utlöste skattskyldigheten inträffade. Även om övergångsreglerna i sig inte innebär ett brott mot retroaktivetsförbudet får de en liknande ekonomisk effekt i och med att beräkningsgrunderna för kapitalvinstbeskattning vid avyttring av andelarna i handelsbolaget ändras. Det är således fråga om en indirekt, s.k. oäkta retroaktivitet. Utifrån motiven till retroaktivetsförbudet förefaller övergångsreglerna strida mot grunderna för förbudet:

Huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning på skatte- och avgiftsområdet är att en sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Som kommittén framhåller innebär retroaktivitet på detta område att en skattskyldig som handlar med utgångspunkt i gällande rätt riskerar att hans handling kommer att bedömas efter regler som har tillkommit i efterhand, när han inte kan göra gjort.⁷³

Vid införandet av reglerna har lagstiftaren sannolikt gjort ett övervägande mellan att ha en förutsägbar beskattning och de betydande belopp som

⁷³ Prop. 1978/79:195 s. 55.

riskerar att undgå beskattning. Med en sådan avvägning i åtanke förefaller de beslutade ändringarna rimliga. Problemet är dock att lagstiftaren inte har beaktat de effekter som ändringarna får för skattskyldiga som har gjort en underprisöverlåtelse till ett handelsbolag utan avsikt att uppnå skattefördelar. Dessa skattskyldiga kan befinna sig i en position där de inte kan reversera den ursprungliga transaktionen för att återgå till status quo. Situationen blir än värre för det fall transaktionen var ett led i en större omstrukturering, där den skattskyldige inte kan genomföra hela den ursprungliga transaktionen och inte heller återgå till läget innan den första (del-)transaktionen. Dock förefaller, enligt min bedömning, anledningarna att genomföra en sådan transaktion utan avsikt att uppnå skattefördelar vara ytterst få, varför sådana situationer ter sig ytterst teoretiska.

De regler som infördes för att förhindra skatteplanering av företag och koncerner i näringslivets absoluta topp har på ett betydande sätt minskat förutsättningarna för vidareutveckling av mindre företag och näringsidkare. Vid en bedömning av de avväganden som lagstiftaren sannolikt gjort förefaller åtgärderna rimliga. Dock är det troligtvis inte de bolag som har utnyttjat reglerna så till den grad att regeringen har sett sig tvungen att införa ny lagstiftning som har lidit mest. Dessa bolag har sannolikt haft de juridiska resurser som behövts för att klara sig utan större förluster i och med de ändrade förutsättningarna. Jag tror inte Sverige kommer att uppleva en dag till med lika många fastighetstransaktioner som den 17 april 2008.

9 Avslutande diskussion

Genom förändringen av reglerna för underprisöverlåtelser av tillgångar har regeringen på ett effektivt sätt förhindrat framtida skatteupplägg liknande exemplen i denna framställning. Dock är det av intresse att diskutera utgången av de fall som för närvarande är uppe för bedömning i Regeringsrätten.⁷⁴ Regeringen uttryckte i promemorian om förändring av reglerna för underprisöverlåtelse att det oavsett utgången av dessa processer var angeläget att på ett effektivt och heltäckande sätt förhindra och motverka de många olika varianterna på förfarandet.⁷⁵ Utifrån denna formulering är det inte svårt att anta att regeringen inte är säker på att Regeringsrätten kommer att anse att lagen om skatteflykt är tillämplig på dessa förfaranden.

Med tanke på den bedömning jag gör under avsnitt 7.3 är jag benägen att hålla med om denna bedömning. Jag anser att det vore svårt för Regeringsrätten att utifrån de nuvarande bestämmelserna kring skatteflykt tillämpa klausulen på de aktuella fallen. Det är inte tvistigt att förfarandet medför väsentliga skatteförmåner för både säljaren och köparen. Säljaren skulle dock ha fått en liknande skattemässig situation om han sålt tillgången genom aktiebolag. Att då vid en helhetsbedömning av förfarandet angripa säljarens taxering förefaller mig mycket orimligt.

Förfarandet är konstruerat för att undgå beskattning och uppvisar tecken på ett förfarande med skatteflyktskaraktär. Genom förfarandet kringgår de inblandade parterna de allmänna principerna om att värdestegringar på tillgångar skall beskattas en gång inom bolagssfären. Jag anser dock att det är köparens taxering, och då närmare bestämt köparens avdrag för förlust på handelsbolagsandelarna, som skall angripas.

Problemet för Regeringsrätten är att de genom RÅ 2002 ref. 87 redan har godkänt förfarandet utifrån köparens taxering. Regeringsrättens dom och resonemang är, utifrån lagens ord, naturligtvis korrekt. Dock måste det ifrågasättas att man vid en bedömning av ett skatterättsligt förfarande inte tar hänsyn till de verkliga ekonomiska konsekvenserna av förfarandet i sin helhet.

Att förvaltningsdomstolar i sin praxis i större utsträckning utgår från bestämmelser och ordalydelse och inte från motiven till lagstiftningen är möjligtvis att föredra ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Dock bör Regeringsrätten, enligt min åsikt, använda en mer pragmatisk syn på de aktuella förfarandena då lagstiftningen omöjligtvis kan hålla jämna steg med snabbt ändrade ekonomiska förutsättningar och nya skattemässiga

⁷⁴ Dessa fall ligger till grund för exempelfallen såsom de presenteras i denna uppsats.

⁷⁵ Finansdepartementets promemoria, *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.*, s. 23.

”upplägg”. Om de sett till hela förfarandet och det faktiska ekonomiska resultatet av transaktionerna hade ny lagstiftning förmodligen inte behövts.

Nu är dock rättsläget annorlunda och således ansåg sig regeringen utifrån rådande praxis nödsakad att reglera området. I fortsättningen medför ett dylikt upplägg inte samma skattemässiga förmåner och kommer således inte att användas i samma utsträckning. Sammanfattningsvis kan sägas att situationen uppstod då praxis utvecklats i en riktning som inte förutsågs vid formuleringen av de förutvarande bestämmelserna om underprisöverlåtelse. Således var en justering av lagstiftningen på området nödvändig.

Angående utfallet av de fall som är uppe för bedömningen i Regeringsrätten kan tilläggas att dessa avser överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden, dvs. avser en bedömning av en ännu ej företagen rättshandling. Med tanke på att möjligheterna att utföra transaktionerna nu har blivit förhindrade i och med de införda bestämmelserna avseende underprisöverlåtelser till och från handelsbolag borde fallen avvisas. I skrivande stund är dock enligt uppgift från Regeringsrätten målen ej avgjorda, vilket föranleder mig att tro att Regeringsrätten finner dessa mål intressanta ur ett principiellt perspektiv.

10 Efterord

Den 29 maj 2009 avgjorde Regeringsrätten de överklagade förhandsavgöranden från Skatterättsnämnden som denna uppsats delvis bygger på.⁷⁶

I mål nr 37-08 som avser det överklagade förhandsavgörandet schematiserat som exempel 2 i kapitel 2 fastställde Regeringsrätten Skatterättsnämndens besked, dvs. skatteflyktslagen ansågs tillämplig på förfarandet. Regeringsrätten anförde att det framstår som uppenbart att AB B hade kunnat uppnå samma resultat genom att förvärva fastigheterna direkt från AB A, utan omvägen via handelsbolag. Den omväg som tagits genom bildande av nya bolag, till synes utan andra uppgifter än att genomföra förfarandet, är meningslöst om man inte beaktar den skattemässiga vinst som består i att förfarandet – utöver att kvittning kunnat ske av inkomster mot det koncernbidragsspärrade beloppet – kunnat genomföras utan att utlösa beskattning av övervärdet på fastigheterna. Förfarandet får således enligt Regeringsrätten anses strida mot syftet med bestämmelserna om underprisöverlåtelser, som är utformade så att någon definitiv skattelättnad inte ska uppkomma genom en sådan överlåtelse.

Även i mål nr 6398-05 motiverar Regeringsrätten tillämpandet av skatteflyktslagen med att förfarandet strider mot syftet med underprisreglerna. Regeringsrätten uttalade att utgångspunkten för transaktionerna är att fastigheterna skall säljas till en köpare utanför koncernen för sina respektive marknadsvärden. Vid den externa försäljningen är det alltså frågan om i grunden fullt ut affärsmässiga transaktioner, vilket i sig strider mot den grundläggande förutsättningen för en underprisöverlåtelse, dvs. att den inte är affärsmässigt motiverad. I det aktuella fallet skapades genom förfarandet en särskild rätt till avdrag (nedskrivning av lageraktier) vilken neutraliserar den skattepliktiga inkomsten av den affärsmässiga avyttringen så att ett beskattningsmässigt nollresultat uppkommer. Ett sådant förfarande får enligt Regeringsrätten anses strida mot syftet med bestämmelserna om underprisöverlåtelser, som är utformade så att ingen definitiv skattelättnad skall uppkomma. Skatteflyktslagen ansågs tillämplig på förfarandet.

I mål nr 2729-06, som avser det överklagade förhandsavgörandet som schematiserats som exempel 1 i kapitel 2 återförvisade Regeringsrätten överklagandet till Skatterättsnämnden. I förhandsavgörandet godtog inte Skatterättsnämnden fördelningen av ersättningen vid avyttringen av handelsbolaget efter andelarnas uppgivna storlek vid beskattningen. Skatterättsnämnden ansåg att fördelningen istället skulle ske efter delägarnas insats i handelsbolaget. Nämnden tillade att det ej fanns tillräckligt underlag för en närmare precisering av hur ersättningen vid

⁷⁶ Regeringsrättens dom i mål nr: 2729-06, 37-08 och 6398-05.

avyttringen skall fördelas och hade således avvisat frågan i den delen. Av vad parterna anfört i Regeringsrätten framkommer att det råder oenighet mellan parterna om innebörden av nämndens förhandsbesked. Enligt Regeringsrätten har förhandsbeskedet inte utformats med tillräcklig tydlighet och ger därför inte parterna tillräcklig ledning för en tillämpning av beskedet. Förhandsbeskedet skall därför undanröjas i denna del.

Först och främst kan konstateras att det faktum att Regeringsrätten avgjorde de överklagade förhandsavgörandena visar att de anser frågan vara av principiellt viktig karaktär och att bedömning av fallen således är önskvärd. Detta får mig att anta att Skatteverket kommer att angripa fler transaktioner som har gjorts genom ett liknande förfarande.

Regeringsrätten fastställer i avgörandena klart och tydligt att de i uppsatsen behandlade förfarandena anses strida mot syftet med underprisreglerna genom att åstadkomma en definitiv skattelättnad och därmed anses skatteflyktslagen vara tillämplig på förfarandet. I det s.k. Cypernfallet avgör visserligen inte Regeringsrätten det överklagade förhandsavgörandet. Dock anser jag att man utifrån motiveringen i mål nr 37-08, nämligen att förfarandet får anses strida mot syftet med underprisöverlåtelser, kan få en fingervisning om hur Regeringsrätten skulle ha avgjort fallet. Visserligen avser det fallet ett koncerninternt förfarande men i mål nr 6398-05 gör Regeringsrätten en helhetsbedömning av förfarandet där försäljning skall ske till företag utanför koncernen. Regeringsrätten konstaterar att syftet med transaktionerna är att fastigheterna slutligen skall säljas till köpare utanför koncernen till sina respektive marknadsvärden vilket medför att det i grunden är fråga om affärsmässiga transaktioner vilket i sig strider mot grundförutsättningarna för en underprisöverlåtelse. Skatteverket har således i förfaranden liknande Cypernfallet fått ytterligare en grund för att taxera upp fastighetsbolagen, nämligen genom att inte godkänna underprisöverlåtelser som sådan.

Regeringsrätten har genom sina avgöranden underkänt förfarandet. Härvid har de använt sig av en pragmatisk helhetssyn och sett till de slutliga konsekvenserna av transaktionerna. Alltså kan det konstateras att de förändrade villkoren för underprisöverlåtelser ej hade varit nödvändiga och att de dessvärre har försämrat villkoren för mindre företag som vill utveckla verksamheten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Regeringens Proposition 1978/79:195, *Om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.*, Stockholm den 22 mars 1979.

Regeringens Proposition 1989/90:110, *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning*, Stockholm den 29 mars 1990.

Regeringens Proposition 1993/94:50, *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen*, Stockholm den 28 oktober 1993

Regeringens Proposition 1996/97:170, *Reformerad skatteflyktslag*, Stockholm den 12 juni 1997

Regeringens Proposition 1998/99:15, *Omstruktureringar och beskattning*, Stockholm den 8 oktober 1998

Regeringens Proposition 2002/03:96, *Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar*, Stockholm den 13 mars 2006

Statens offentliga utredningar 1996:44, *Översyn av skatteflyktslagen – reformerat förhandsbesked*, Stockholm i mars 1996

Regerings skrivelse 2007/08:148, *Meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser till och från handelsbolag och i reglerna om nedskrivning och avdrag för värdenedgångar på vissa lageraktier*, Stockholm den 17 april 2008

Finansdepartementets promemoria, *Förändrade underprisregler för handelsbolag m.m.*, Stockholm den 18 april 2008

Litteratur

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, elfte uppl., Studentlitteratur, 2007, ISBN 978-91-44-01439-5

Påhlsson, Robert, *Företagens inkomstskatt*, tredje uppl., Iustus Förlag, 2006, ISBN 91-7678-626-9

Sandström, Torsten, *Handelsbolag och enkla bolag – en lärobok*, femte uppl., Nordstedts Juridik, 2006, ISBN 91-39-20425-1

Artiklar

Edvinsson Sophie, *Omfördelning av ersättning vid försäljning av handelsbolag*, Skattenytt, 2006

Rask Kaj, *Något om verklig förlust i bolagssektorn*, Svensk Skattetidning, 2005

Digitala källor

Karnov Plus

Zeteo, Nordstedt Juridik

Övriga internetkällor

Skatteverkets hemsida, www.skatteverket.se

Rättsfallsförteckning

Rättsfall

RA 1932 s. 111
RA 1968 not. 945
RA 1994 ref. 22
RA 1994 not. 487
RA 1996 ref. 71
RA 1997 ref. 11
RA 1998 ref. 53
RA 1998 not. 229
RA 1999 ref. 13
RA 1999 ref. 35
RA 2000 not. 78
RA 2002 ref. 87
RA 2002 ref. 115
RA 2003 not. 160
RA 2004 ref. 27

Regeringsrättens avgörande i mål nr:
2729-06, meddelad i Stockholm den 29 maj 2009
37-08, meddelad i Stockholm den 29 maj 2009
6398-05, meddelad i Stockholm den 29 maj 2009

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Förhandsbesked den 17 november 2002
Förhandsbesked den 17 juni 2004
Förhandsbesked den 31 mars 2006 (dnr 149-05/D)
Förhandsbesked den 18 december 2007 (dnr 121-06/D)