



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jesper Forsgren Vickhoff

# Att sälja överskottet

Studie av den skattemässiga resultatfördelningen  
vid försäljning av handelsbolag

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg  
Termin: VT19

# Innehåll

<b>1</b>	<b>INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1	Bakgrund	4
1.2	Syfte och frågeställning	5
1.3	Avgränsningar	5
1.4	Metod och material	5
1.5	Disposition	6
1.6	Legalitetsprincipen	6
1.7	Förfarandet som undersöks	7
<b>2</b>	<b>HANDELSBOLAG</b>	<b>9</b>
2.1	Civilrättsligt	9
2.2	Skatterättsligt	10
2.3	Underskottsavdrag	11
2.4	Underskottsreglerna applicerade på förfarandet	12
<b>3</b>	<b>SKATTEFLYKTSLAGEN</b>	<b>13</b>
3.1	Om avsnittet	13
3.2	Lag mot skatteflykt	13
3.2.1	Skatteförmånsrekvisitet	13
3.2.2	Medverkanderekvisitet	14
3.2.3	Avsiktsrekvisitet	14
3.2.4	Rekvisitet lagstiftningens syfte	15
3.3	Förfarandet utifrån generalklausulen	16
<b>4</b>	<b>VERKLIG INNEBÖRD</b>	<b>18</b>
4.1	Begreppet genomsyn	19
4.2	Verklig innebörd och förfarandet	19
<b>5</b>	<b>RÄTTSPRAXIS</b>	<b>21</b>
5.1	Rå 1994 ref. 52 II	21
5.2	RÅ 1995 ref. 33	21
5.2.1	Kommentar till RÅ 1995 ref. 33	22

<b>5.3</b>	<b>HFD 2018 ref.36</b>	<b>22</b>
5.3.1	Kommentar till HFD 2018 ref. 36	24
<b>6</b>	<b>ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>26</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>28</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>30</b>

# Summary

The thesis investigates the possibilities of controlling the tax distribution of profits when selling a general partnership. The particular focus has been on a procedure in which a limited company sells shares in a general partnership with an inherent profit to a limited company with a tax deficit. The procedure is described and reviewed on the basis of the rules of the Income Tax Act (1992:1229), Tax Evasion Act (1995:575), and the tax law principle of the true meaning of legal acts.

The areas of rules that the work deals with in the Income Tax Act are mainly Chapter 25 on business-related shares and Chapter 40 on loss carry-forwards. The conclusion in this section is that the procedure in question falls outside the limits in Chapter 40.

The Tax Evasion Act requisites are accounted for and then tested against the procedure being investigated. The procedure is considered to meet three of the four necessary requisites for the law's application. The requisition in which, in my opinion, the trial falls, is a requirement that the procedure should be contrary to the purpose of the legislation. The principle of the true meaning of legal acts and a couple of guiding cases are also accounted for.

The conclusions that can be drawn are that, according to the applicable law, it is permissible to carry out the audited procedure without violating either the income tax act, the tax evasion law or the principle of the true meaning of the legal acts.

# Sammanfattning

Uppsatsen utreder möjligheterna för att styra den skattemässiga resultatfördelningen vid försäljningen av ett handelsbolag. Särskilt fokus har varit på ett upplägg där ett aktiebolag sålt andelar i ett handelsbolag med en inneboende vinst till ett aktiebolag med ett inrullat underskott. Förfarandet beskrivs och granskas utifrån reglerna i inkomstskattelagen, skatteflyktlagen och den skatterättsliga principen om rättshandlingars verkliga innebörd.

De regelområden som arbetet behandlar i inkomstskattelagen är framförallt 25 a kap om näringsbetingade andelar och 40 kap. om underskottsavdrag. Slutsatsen i denna del är att förfarandet som granskas faller utanför begränsningarna i 40 kap. IL.

Skatteflyktlagens rekvisit redogörs för och testas sedan mot det förfarande som undersöks. Förfarandet bedöms uppfylla tre av de fyra nödvändiga rekvisit för lagens tillämpning. Det rekvisitet där enligt min bedömning prövningen faller är rekvisitet om att förfarandet ska stå i strid med lagstiftningens syfte. Principen om verklig innebörd samt ett par vägledande rättsfall redogörs också för i arbetet.

De slutsatser som kan dras är att det enligt gällande rätt är tillåtet att genomföra det granskade förfarandet utan att bryta mot vare sig inkomstskattelagen, skatteflyktlagen eller principen om rättshandlingars verkliga innebörd.

# Förkortningar

HBL	lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Hur ett handlande beskattas påverkar nästintill alla ekonomiska beslut. Skattskyldigheten kan vara betydande vid ekonomiska transaktioner och kan därför ge incitament till den skattskyldige att företa handlingar som minimerar skattebördan. Inom skatterätten finns dock en neutralitetsprincip vars syfte är att beskattningskonsekvenserna ska vara likvärdiga oberoende av till exempel vilken bolagsform som en rörelse bedrivs i eller vilken typ av kapitalplacering som görs.<sup>1</sup> Fullständig neutralitet är däremot snarare ett mål än verklighet inom den svenska inkomstbeskattningen. En följd av fullständig neutralitet inte råder är att olika subjekt, företagsformer och tillvägagångssätt kan användas för att få en så fördelaktig beskattning som möjligt.

För näringsverksamhet finns ett par möjligheter att påverka inkomstbeskattningen. En av de är möjligheterna är att göra förlustavdrag och resultatutjämning. Reglerna för detta finns i 40 kap. IL och innebär i korthet att underskott i näringsverksamhet från tidigare år kan kvittas mot framtida vinster. Reglerna är centrala, och viktiga, för att företag som har år med ömsom vinst och förlust inte ska beskattas hårdare än de företag som har en stabil vinst. Möjligheten att dra av tidigare års underskott förenas med vissa begränsningar. En del av de begränsningarna syftar till att förhindra att en handel med underskottsföretag uppstår. Där underskottsföretag köps och säljs för att kunna resultatutjämna med ett vinstdrivande bolag. Uppsatsen tar fokus på en liknande situation. Där andelar i handelsbolag med en upparbetad vinst under beskattningsåret säljs av ett aktiebolag där andelarna är näringsbetingade till ett bolag med underskott. Vad blir konsekvenserna av ett sådant förfarande, hur kan det angripas skatterättsligt och i slutändan är det tillåtet?

---

<sup>1</sup> Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 48.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens syfte är att utreda möjligheten att styra den skattemässiga resultatfördelningen vid försäljningen av handels- och kommanditbolag. Särskilt när ett aktiebolag avyttrar sina delar i ett handelsbolag med en upparbetad vinst till ett aktiebolag med ett sedan tidigare upparbetat underskott. Hur det här förfarandet förhåller sig till de skattemässiga underskottsavdragsreglerna, skatteflyktslagen, samt principen om rättshandlingars verkliga innebörd ska utredas och besvaras.

## 1.3 Avgränsningar

Situationen då ett underskottsbolag förvärvar ett handelsbolag för att använda för resultatutjämnning är huvudpunkten i uppsatsen. Till detta kommer tre större och viktiga avgränsningar.

Den första är att rättsläget vid situationer där det är fysiska personer som är delägare inte kommer ligga i fokus. Rättsfall som behandlar en situation med fysiska ägare kan dock ha prejudikatsvärde även för den situation som i första hand utreds och sådana rättsfall kan komma att inkluderas. Den andra avgränsningen är att av utrymmesskäl kommer endast svenska regler för svenska bolag att behandlas. EU-rätt och vad som gäller för gränsöverskridande europeiska ekonomiska intressegrupperingar faller således utanför arbetets omfattning. Den tredje avgränsningen är att reglerna och den rättspraxis som gäller för obehörig resultatfördelning inom handelsbolag endast kommer att beröras i de delar den påverkar bedömningen vid avyttring och inte redogöras för i övrigt.

## 1.4 Metod och material

I uppsatsen har den rättsdogmatiska metoden använts. Metoden används med syfte att fastställa gällande rätt. Detta görs genom studier av lagtext, förarbeten, rättslig praxis och doktrin. Rättsläget utreds från ett allmänt kritiskt perspektiv. Inom skatterätten har lagtexten en särskilt stark betydelse



till följd av det grundlagsskyddade föreskriftskravet i 8 kap. 2 § RF. Uppsatsens främsta rättskälla finns alltså i lagar och förordningar. Förarbeten har använts främst vid anknytning vid skatteflyktslagen eftersom den består av en öppen generalklausul och förarbeten därför fått en betydande roll vid tillämpningen. Jag har även använt mig av artiklar från den juridiska tidskriften Skattenytt.

Det tillvägagångssätt som använts är att först redogöra för relevanta rättsregler för att sedan applicera dem på det undersökta förfarandet.

## **1.5 Disposition**

Arbetet disponeras på så sätt att inledningsvis kommer grundläggande bestämmelser att presenteras med syfte att ge läsaren en större förståelse för det tillvägagångssätt och de frågor som diskuteras i arbetet. I avsnitt två kommer den grundläggande regleringen kring handelsbolag att tas upp ur både civilrättslig och skatterättslig synvinkel. Under detta avsnitt kommer även reglerna kring underskottsavdrag att redogöras för. Det tredje avsnittet kommer behandla skatteflyktslagen och dess fyra rekvisit i förhållande till förfarandet. I avsnitt fyra diskuteras principen om rättshandlingars verkliga innebörd på skatteområdet. I avsnitt fem presenteras tre rättsfall med anslutning till området. Avslutningsvis kommer analys samt slutsatser presenteras i avsnitt sex. Analysen kommer dock till stor del ske i ett avsnitt i anslutning till respektive område.

## **1.6 Legalitetsprincipen**

En rättslig princip som är extra framträdande inom skatterättens område är legalitetsprincipen. Det råder lite olika uppfattningar om den skatterättsliga legalitetsprincipens omfång. Det råder dock ingen tvekan om att föreskriftskravet som kommer till uttryck i 8 kap. 2 § RF ger lagtexten en

mycket stark ställning i svensk skatterätt.<sup>2</sup> Hultqvist har valt att systematisera legalitetsprincipen i fyra olika aspekter.<sup>3</sup>

- Föreskriftskravet
- Analogiförbudet
- Retroaktivitetsförbudet
- Bestämmdhetskravet

Det som oftast brukar vara i fokus i praktiken vid tillämpningen är föreskriftskravet.<sup>4</sup> Innebörden av föreskriftskravet är att all tolkning ska ske med målet att resultatet av tolkningsoperationen tydligt inryms inom lagtexten.<sup>5</sup> Åsikterna går isär om huruvida legalitetsprincipen och föreskriftskravet är lagreglerade och utgör en typiska rättsregler eller om det snarare är att karaktärisera som rättsprinciper. Pålsson är en förespråkare för den senare tolkningen. Att det utgör en rättsprincip vars syfte är att utgöra en form av hjälpmedel vid den juridiska analysen.<sup>6</sup> Sammanfattningsvis kan sägas att principerna ges delvis olika styrka av olika författare men det är otvivelaktigt att de har en stark ställning inom den svenska skatterätten.

## 1.7 Förfarandet som undersöks

Det förfarande som undersöks i huvudsak är följande. Ett aktiebolag äger del i ett handelsbolag med en under året upparbetad vinst. Under året avyttras andelarna i handelsbolaget till en köpare med ett inrullat skattemässigt underskott. Varpå det säljande aktiebolaget tar upp köpeskillingen för andelarna som avyttring av näringsbetingade andelar, vilket får följden att den är skattefri. Köparen kvittar handelsbolagets vinst mot sitt tidigare inrullade underskott och slipper därmed också beskattningsekvenser, bortsett från att de nyttjat en del av sitt underskott.

---

<sup>2</sup> Tjernberg, M, *Skatterättslig tolkning*, s. 23.

<sup>3</sup> Hultqvist, A, *Om bestämmdhetskravet i legalitetsprincipen*. Skattenytt 2016 s. 730-748.

<sup>4</sup> Tjernberg, M, *Skatterättslig tolkning* s. 24.

<sup>5</sup> Ibid s. 23.

<sup>6</sup> Pålsson, R, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. Skattenytt 2018 s. 554



# 2 Handelsbolag

## 2.1 Civilrättsligt

Den lagstiftning som reglerar handels- och kommanditbolag, HBL är i stora delar dispositiv. Handelsbolag är en bolagsform som kan bildas om minst två fysiska eller juridiska personer har avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet i ett bolag och bolaget har förts in i handelsregistret.<sup>7</sup> Ett handelsbolag är en juridisk person och har juridisk rättskapacitet.<sup>8</sup> Det finns två typer av handelsbolag, dels det vanliga handelsbolaget och dels kommanditbolaget. Kommanditbolag regleras som en underart av handelsbolaget. Skillnaden mellan de båda är att i kommanditbolaget finns minst en delägare som har ett begränsat ansvar för bolagets skulder och minst en delägare med ett obegränsat ansvar för bolagets skulder. Det som skiljer formerna åt är alltså endast obeståndsrättsligt och därför kommer både kommanditbolag och vanliga handelsbolag att benämnas som handelsbolag i den vidare framställningen.<sup>9</sup>

Bolagen styrs genom ett civilrättsligt upprättat avtal mellan ägarna, där deras inbördes rättigheter och skyldigheter bestäms, 2 kap. 1 § HBL. För detta gäller de allmänna reglerna om förmögenhetsrättsliga avtal.<sup>10</sup> Det som inte bestäms i bolagsavtalet fylls ut enligt 2 kap. 1 § 2st. HBL. Bolagsavtalet har en avgörande roll för både bolagets förvaltning och fördelningen av resultatet. Resultatet i ett handelsbolag definieras i 2 kap. 7 § HBL som det över- eller underskott som finns efter bolagsmännen tillgodoräknats ränta och arvode. Ränta och arvode innebär i korthet att bolagsmännen får en viss ränta på satsat kapital samt skäligt arvode för förvaltningen av handelsbolaget.

---

<sup>7</sup> se 1 kap. 1 § HBL.

<sup>8</sup> Nial, H, *Om handelsbolag och enkla bolag* s. 175.

<sup>9</sup> Ibid s. 175.

<sup>10</sup>Ibid s. 84.

## 2.2 Skatterättsligt

Handelsbolaget är en juridisk person, men utgör inte ett skattesubjekt. Skattesubjekt är en fysisk eller juridisk person som kan bli föremål för beskattning. Av 5 kap. 1 § IL framgår att bolaget inte självt har skattskyldighet för sina inkomster utan denna skyldighet faller på delägarna. Det skattemässiga resultatet beräknas vid räkenskapsårets slut genom en sammanräkning av bolagets inkomster och kostnader. Detta är i stora drag samma förfarande som i andra bolagsformer och regleras av 14 kap. 21 § IL. Efter att resultatet beräknats fördelas över- eller underskottet mellan bolagets delägare i enlighet med bolagsavtalet. Att beskattningen sker på delägarnivå kan få följden att inkomsterna beskattas olika mellan delägarna, men en delägare som är en juridisk person kommer alltid beskatta all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>11</sup> Varje år beskattas resultatet i handelsbolaget, oavsett om medlen tas ur bolaget eller om de kvarstår, 5 kap. 3 § IL. Det får följden att det inte är möjligt att skjuta upp beskattningen till nästkommande år. Detta med undantaget att fysiska personer kan få medel som står kvar i bolaget beskattade enbart med expansionsfondsskatt.<sup>12</sup>

Vid avyttring av handelsbolagsandelar ska den inkomst som uppkommit under beskattningsåret i normalfallet beskattas hos köparen.<sup>13</sup> När andelar i handelsbolag avyttras kan de hamna inom regelverket för näringsbetingade andelar. Dessa regler finns i 25 a kap. IL och ger möjlighet för alla aktörer som omfattas av 25 a kap. 3 § IL att sälja andelar i ett annat företag skattefritt under förutsättning att andelen är näringsbetingad. I kapitlets 3a § stadgas att andel i svenskt handelsbolag ska behandlas som en näringsbetingad andel. Det är alltså visserligen inte per definition en näringsbetingad andel, men ska behandlas som en sådan. Vinst vid försäljning av näringsbetingade andelar är som huvudregel skattefria 25 a kap. 5 §. Undantaget för skattefrihet enligt 5

---

<sup>11</sup> Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 505.

<sup>12</sup> *Ibid* s. 506.

<sup>13</sup> Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* s. 510; RÅ 1994 ref. 52 II.

§ är om bolaget som avyttras är att beteckna som ett skalbolag. Ett skalbolag är enligt 25 a kap. 9 § ett sådant bolag där summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger jämförelsebeloppet i 25 a kap. 17 §. Jämförelsebeloppet kan enkelt sägas vara halva ersättningen för den andel av aktierna som sålts. För vad som räknas som likvida tillgångar se 25 a kap. 14–16 §§. Tillämpas skalbolagsreglerna kommer försäljningen att kapitalvinstbeskattas. För att undvika detta kan en skalbolagsdeklaration upprättas enligt 25 a kap. 11§.

## 2.3 Underskottsavdrag

Möjligheten att göra avdrag för tidigare års underskott regleras i 40 kap. IL. Kapitlet har en huvudregel av vilken framgår att underskott från tidigare beskattningsår kan sparas och dras av framtida vinster 40 kap. 2 § IL. Ett underskott kan alltså användas för att kvitta framtida vinster. Huvudregeln gäller endast underskott av näringsverksamhet som kvarstår i bolaget. Som anfört i avsnitt två utgör ett handelsbolag inte ett skattesubjekt och delar vidare sitt överskott eller underskott till sina delägare. Ett handelsbolag har därför inte någon möjlighet att spara underskott till kommande beskattningsår. Möjligheten att göra detta förpassas vidare till delägarna.

Huvudregeln för underskottsavdrag i 40 kap. 2 § IL gäller endast under förutsättning att det saknas undantag som inför begränsningar i avdragsrätten. I korthet finns två begränsningsregler i 40 kap. IL, beloppsspärren och koncernbidragsspärren<sup>14</sup>. Beloppsspärren innebär att ett underskott hos ett underskottsföretag kan gå till viss del förlorat om vissa typer av ägarförändringar sker. Underskottet faller permanent bort till den del köpeskillingen för underskottsföretaget överstiger 200 procent av det sparade underskottet.<sup>15</sup> Koncernbidragsspärren får effekten att möjligheterna att utjämna förluster mellan skattesubjekt temporärt kan begränsas i en

---

<sup>14</sup> Se prop. 1993/94:50 s. 255.

<sup>15</sup> Se 40 kap. 15-17 § IL.

femårsperiod.<sup>16</sup> Koncernbidragsspärren får också effekt i fallet då ett underskotts företag förvärvar ett annat företag, 40 kap. 14 § IL. Båda spärregler kräver att det är fråga om en ägarförändring som ändrar det bestämmande inflytandet i bolaget, 40 kap. 10 § IL.

## **2.4 Underskottsreglerna applicerade på förfarandet**

Handelsbolag omfattas inte av definitionen av företag i 40 kap. 3 §. Företag är det rekvisit som används genomgående i kapitlets paragrafer.<sup>17</sup> För att de ska vara gällande även för handelsbolag krävs i så fall att det särskilt anges, till följd av det skatterättsliga föreskriftskravet. I 40 kap. 11 och 12 § särregleras handelsbolagens ställning i förhållande till de båda spärarna, men med rekvisiten att handelsbolagen ska vara ägda av fysiska personer och inte juridiska personer, vilket är situationen som undersöks. Det går alltså att konstatera att förfarandet där ett handelsbolag förvärvas av ett underskottsföretag ligger utanför underskottsavdragsbegränsningarna. Det innebär att förfarandet, i alla fall direkt, inte går att angripa utifrån denna utgångspunkt.

---

<sup>16</sup> Se prop. 1993/94:50 s. 261.

<sup>17</sup> Jmf. 40 kap. 4, 5, 10, 15, 18 §§ IL.

# 3 Skatteflyktslagen

## 3.1 Om avsnittet

Tidigare i arbetet har konstaterats att det tillvägagångssätt som undersöks har följden att både köparen och säljaren får mer gynnsamma beskattningskonsekvenser. Förfarandet hindras inte av IL och det finns inga tillämpliga begränsningsregler. Därför kommer jag att också utreda om förfarandet kan bli träffat av skatteflyktslagen och dess generalklausul. I detta avsnitt kommer först, efter en kort inledning, rekvisiten i lagen redogöras för och sedan appliceras på det undersökta förfarandet.

## 3.2 Lag mot skatteflykt

Lagstiftningens syfte är att motverka att olikformigheter och orättvisor i beskattningen uppkommer, genom att minska utrymmet för olika typer av skatteundandragande. Lagen har försökts anpassas efter de ständigt skiftande problemen och öppningarna i skattelagstiftningen.<sup>18</sup> Lagen utgörs av en generalklausul med vilken på ett allmänt, snabbt och mer generellt sätt kan appliceras på olika upplägg.<sup>19</sup> Lagen omfattar endast kommunal och statlig inkomstskatt 1 § skatteflyktslagen. Påföljden av att lagen tillämpas är att de rättshandlingar som träffats anses ej ha företagits 3 § skatteflyktslagen. För att detta ska ske krävs att samtliga av de fyra rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda.

### 3.2.1 Skatteförmånsrekvisitet

Rekvisitet uppnås genom att skattesubjektet genom en eller flera rättshandlingar genomför ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån, 3 § skatteflyktslagen. Det behöver alltså inte vara en isolerad rättshandling utan kan vara en del i ett mycket större sammanhang. Vad som

---

<sup>18</sup> Se prop 1980/81:17 s.11-12.

<sup>19</sup> Se SOU 1989:81 s.42-44.



utgör skatteförmån definieras enligt förarbetena som undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.<sup>20</sup> Det finns även ett krav på att skatteförmånen ska vara väsentlig. Ett bestämt belopp för vad som är väsentligt finns inte definierat men förarbetena påkallar att det ska vara påtagligt högre än de belopp som fallit in under den tidigare lydelsen ”inte oväsentlig”. Men precis hur bedömningen för hur stora belopp som krävs för att uppfylla rekvisitet har överlämnats till praxis.<sup>21</sup>

### **3.2.2 Medverkanderekvisitet**

Den skattskyldige ska direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller de rättshandlingar som utgör förfarandet. Det finns alltså inget krav på att det är den skattskyldige själv som företagit den rättshandling som är under granskning. Indirekt medverkan omfattar att till exempel ett handels- eller aktiebolag vars inkomst beskattas hos den skattskyldige företar rättshandlingen.<sup>22</sup>

### **3.2.3 Avsiktsrekvisitet**

Det tredje rekvisitet är att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet. Det är ett objektiva rekvisit där granskningen sker utifrån, hur en utomstående person kan anta att avsikten är, i omständigheternas sammanhang.<sup>23</sup> Tidigare var lydelsen i bestämmelsen att istället för att det utgjort det ”övervägande skälet“ till förfarandet, skulle det varit det ”huvudsakliga skälet”. Den tidigare lydelsen kom dock att användas väldigt restriktivt.<sup>24</sup> För att rekvisitet ska kunna tillämpas ska avsikten vid val av förfarande vid en objektiv betraktelse väga tyngre än samtliga övriga skäl för handlandet. Andra skäl kan vara till exempel affärsmässiga eller organisatoriska.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Se prop 1996/97:170 s. 45.

<sup>21</sup> Se prop 1996/97:170 s.45.

<sup>22</sup> Se prop1996/97:170 s. 41-42.

<sup>23</sup> Se prop 1982/83:84.

<sup>24</sup> Se SOU 1996:44 s.135.

<sup>25</sup> SOU 1996:44 s. 135-136.

### 3.2.4 Rekvisitet lagstiftningens syfte

Det sista rekvisitet som krävs för lagens tillämpning är att det företagna förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. Som syftet framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet, 2 § fjärde punkten skatteflyktslagen. Ett förfarande måste alltså strida mot de aktuella reglernas syften. Med syften innefattas både de specifika lagbestämmelserna eller paragraferna och regelmassans mer övergripande syfte. Ur ett rättstillämpningsperspektiv finns det mycket som är oklart när det gäller hur det här rekvisitet ska bedömas i det enskilda fallet. Det är en svår bedömning och resulterar ofta i domslut med skiljaktiga ledamöter.<sup>26</sup> Ett strikt tillvägagångssätt för att bedöma lagstiftningens syfte beskrivs inte i förarbetena. Rosander har gjort en modell som sammanställer ett par punkter som framkommer vid analys av förarbetena, modellen består av sex steg.<sup>27</sup>

- Primärt skall avseende fästas vid syftet som det framgår av lagens ordalydelse. Regler som är tillämpliga, regler som har kringgåts och även mer allmänna regler och principer ska beaktas.
- Då syftet inte framgår direkt av ordalydelsen kan ledning även hämtas från förarbeten till de regler som ska beaktas.
- Generellt innebär fastställandet av lagstiftningens syfte vid tillämpning av skatteflyktslagen en skillnad gentemot vanlig lagtolkning genom att syftet söks genom ett större och vidare perspektiv.
- De transaktioner som klausulen ska tillämpas på ska ge upphov till situationer där lagstiftningen nyttjas på ett sätt som inte var avsett av lagstiftaren.
- Dessa situationer skall inte vara förutsedda av lagstiftaren
- Domstolarna måste ha klart fog för att transaktionerna strider mot lagstiftningens syfte.

---

<sup>26</sup> Tjernberg & Neway, Herrman, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster* Skattenytt 2011 s. 158.

<sup>27</sup> Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 108-109.

### 3.3 Förfarandet utifrån generalklausulen

Det första rekvisitet, skatteförmånsrekvisitet bör det inte finnas mycket tveksamheter kring.<sup>28</sup> Att i effekt via förfarandet omvandla inkomster som ska beskattas i näringsverksamhet till skattefria inkomster ger en skatteförmån. Huruvida den är väsentlig eller inte beror på beloppets storlek men det kan anses vid normalfallet vara uppfyllt. Medverkanderekvisitet bör precis som skatteförmånsrekvisitet i normalfallet vara uppfyllt. En legitim försäljning av andelar i handelsbolaget utan att aktiebolaget direkt eller indirekt medverkar bör vara omöjlig.

Avsiktsrekvisitet kräver som bekant att vid en objektiv bedömning ska anledningen till förfarandet övervägande bero på skatteskäl. Domstolen ska se till de sammanvägda omständigheterna och fälla ett avgörande. Här finns en möjlighet för den skattskyldige att i processen framhäva eventuella organisatoriska och affärsmässiga skäl. I det förfarandet som granskas är det ingen direkt verksamhet som överlåts, snarare ett tomt bolag med en upparbetad vinst. Finns det dock användbara tillgångar som ett varumärke, goodwill, know-how eller en pågående verksamhet i det överlåtna handelsbolaget finns bra möjligheter att rekvisitet ej kan anses ha uppfyllts. Avyttras däremot andelar i ett handelsbolag som endast håller ekonomiska medel, till exempel en kassa eller fordringar är det troligen svårt att nå framgång i denna del för den skattskyldige.

Rekvisitet i strid mot reglernas syfte är i detta sammanhang det mest intressanta i bedömningen av generalklausulens fyra rekvisit. De bestämmelser som är direkt tillämpliga är i första hand 25 a kap. IL, 5 kap. IL samt i viss mån 40 kap. IL. Syftet för 25 a kap. IL och reglerna för näringsbetingade andelar är att vissa andelar i företag ska kunna avyttras skattefritt. Detta syfte följer av ordalydelsen i 25 a kap. 5 § IL. Handelsbolag är sådana andelar enligt 25 a kap. 4a §. Förfarandet borde inte stå i strid med detta, då den skattefrihet som uppkommer för säljaren är helt i linje med det

---

<sup>28</sup> För förfarandet se avsnitt 1.7.

syfte som följer av ordalydelsen. Ett större och vidare perspektiv står inte att finna för denna bestämmelse.

Gällande 5 kap. IL är det först och främst bestämmelsen om att över- och underskott ska tas upp till beskattning hos ägarna. Hur detta förhåller sig till andelar som avyttras under året har framkommit i rättspraxis.<sup>29</sup> Syftet med den specifika regeln är endast att stadga hur fördelningen ska gå till, vem som ska ha skattskyldighet. Andra regleringar har som syfte att begränsa möjligheten till avdrag är istället de som måste provas enligt skatteflyktslagen. 40 kap. IL är den del av IL som uttryckligen har som syfte att förhindra handel med underskotts företag. 40 kap. 14 § IL är den bestämmelse som bör ställas mot förfarandet vi undersöker. Det är den regel som om handelsbolag omfattas av företagsdefinitionen i kapitlet varit tillämplig och stoppat resultatutjämnningen. Att handelsbolag särskilt och uttryckligen är undantagna från kapitlets tillämpningsområde bör dock utgöra hinder mot att i en syftestolkning låta handelsbolag omfattas av 14 §. Således bör inte förfarandet anses uppfylla rekvisitet om att strida mot lagstiftningens syfte utan istället grunda sig i den avsedda konsekvensen av lagstiftningen.

---

<sup>29</sup> RÅ 1994 ref. 52 II som presenteras i avsnitt 5.1.

## 4 Verklig innebörd

I samhällsekonomin sker transaktioner, avtal och verksamhet som alla regleras av civilrätten. Civilrätten utgör ett fundament som reglerar de olika händelserna i stort och smått. Reglerna är ofta dispositiva och en stor del autonomi och frihet tilldelas den rättshandlande. Ovanpå detta fundament vilar skatterätten som är ett betydligt mer strikt rättsområde. Eftersom beskattning sker av skattskyldigas ekonomiska verksamhet faller det sig naturligt att många begrepp och bestämmelser är knutna till civilrätten. Den här sammanlänkningen mellan de båda rättsområdena skapar en konfliktyta där olika frågor om hur relationen mellan de båda förhåller sig. Frågan är hur trogen ska skatterätten vara de civilrättsliga definitionerna. En praxismetod som har utarbetat och diskuterats flitigt i den skatterättsliga debatten är principen om rättshandlingars verkliga innebörd.<sup>30</sup>

Det finns ingen uttrycklig reglering i skattelagstiftningen som säger att den civilrättsliga innebörden av rättshandlingar ska ligga till grund för beskattningen. Det får ses som allmänt accepterat att det bör vara så, vilket också är en fördel för den skattskyldige med hänsyn till förutsebarhet i beskattningen.<sup>31</sup>

Principen om rättshandlingars verkliga innebörd stadgar att som skattskyldig kan inte endast en transaktions rubricering påverka skattskyldigheten. Skulle parterna rubricera sitt förfarande på ett visst sätt, men detta sätt inte överensstämmer med vad som faktiskt skett kan domstolen se igenom transaktionen och döma efter den verkliga innebörden av förfarandet.<sup>32</sup> Detta är att skilja från situationer där den skattskyldige upprättat någon form av skenavtal och med simulerade rättshandlingar vill göra något gällande. Den avgörande skillnaden mellan en felrubricerad rättshandling och ett skenavtal

---

<sup>30</sup> Hultqvist, *Rättshandlingars verkliga innebörd*. Skattenytt 2007 s. 696.

<sup>31</sup> Gäverth & Möller *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007 s. 652.

<sup>32</sup> Se RÅ 2004 ref. 27.

är att den felrubricerade rättshandlingen faktiskt är avsedd att genomföras.<sup>33</sup> Föreligger ett skenavtal behöver inte något test av rättshandlingens verkliga innebörd göras, eftersom rättshandlingen är ogiltig och beaktas inte i skattemål.<sup>34</sup> Den grundläggande situationen är alltså att domstolen inte godkänner den civilrättsliga beteckningen och klassificerar om den efter den enligt domstolen verkliga innebörden av handlandet.

## 4.1 Begreppet genomsyn

Genomsyn är en benämning för en tolkningsmetod där man ser till ett tillvägagångssätt eller handlingskedja verkliga ekonomiska innebörd. Metoden är omstridd i doktrinen.<sup>35</sup> Argumenten som framförs är att domstolen ser till det faktiska slutresultatet av de i förfarandet genomförda rättshandlingarna och ställer detta slutresultat mot den civilrättsliga formen. Denna genomsyn ska då ske ur en ekonomisk och affärsässig synvinkel. Om den reella ekonomiska innebörden avviker från den formella civilrättsliga innebörden kan det finnas skäl för att klassificera om rättshandlingarna.<sup>36</sup> Vad som rent definitionsmässigt utgör genomsyn och vad som är verklig innebörd råder en viss tveksamhet om, olika författare har olika uppfattning och begreppsapparaten som används är minst sagt oklar.<sup>37</sup>

## 4.2 Verklig innebörd och förfarandet

Förfarandet ur ett verkligt innebördsperspektiv består av ett civilrättsligt förvärv och en korresponderande avyttring. Transaktionerna är precis det de utger sig för att vara. Det finns ingen felrubricering. Att en skattskyldig haft som syfte att uppnå skattefördelar genom att företa ett visst förfarande ska bortses ifrån vid fastställandet av rättshandlingarnas "verkliga innebörd". De kan inte klassificeras om endast på den grund att det skatterättsliga utfallet.

---

<sup>33</sup> Burmeister, Jari *Verklig innebörd - en studie av inkomstskattepraxis* s. 20-21.

<sup>34</sup> SOU 1975:77 s 47-48.

<sup>35</sup> Gäverth & Möller *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007 s. 653.

<sup>36</sup> Burmeister, Jari *Verklig innebörd - en studie av inkomstskattepraxis* s. 22.

<sup>37</sup> jmf Gäverth & Möller *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007 s. 653 f.

HFD har framhållit att transaktionernas civilrättsligt korrekta följder inte kan frångås endast på den grund att syftet var att uppnå skattefördelar.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Burmeister, Jari *Verklig innebörd - en studie av inkomstskattepraxis* s. 288 f.

## 5 Rättspraxis

I avsnittet presenteras rättsfall som varit vägledande i fråga om hur avyttring av andelar i handelsbolag ska beskattas. Urvalet har gjorts efter tydlighet, prejudikatsvärde och relevans. Rättsfallen presenteras i ordningen de är avgjorda, detta eftersom de till viss del bygger på varandra.

### 5.1 RÅ 1994 ref. 52 II

Rättsfallet handlade om en privatperson som köpt en andel i ett kommanditbolag, varit delägare under en kortare tid, tagit upp underskott, och sedan avyttrat med förlust. HFD uttalar i målet att ett handelsbolags skattemässiga resultat, överskott eller underskott, ska fördelas mellan delägarna och fördelningen ska i princip grundas på bolagets föreskrifter. Den civilrättsliga fördelningen i bolagsavtalet ska alltså i princip respekteras. HFD konstaterar att vad som sker om det under året skett ägarbyten inte är reglerats i lag men att utgångspunkten bör vara att beskattningsårets resultat ska fördelas mellan dem som är ägare vid årets utgång. Det finns även ett visst utrymme att för säljare och köpare med skatterättslig verkan träffa överenskommelse som innebär att resultatet fram till tidpunkten för försäljningen helt eller delvis ska hänföras säljaren. Dock ska det då grunda sig på det delårsbokslut som upprättas för tiden fram till försäljning.

### 5.2 RÅ 1995 ref. 33

Målet handlade om ett kommanditbolag som bildats av två aktiebolag som ingick i samma koncern. I kommanditbolaget hade ett skattemässigt underskott byggts upp genom transaktioner med de båda ägaraktiebolagen. Kommanditbolaget köpte premieobligationer från det ena bolaget vilket finansierades med lån från det andra. Obligationerna såldes sedan med förlust vilket, tillsammans med räntorna på lånen, resulterade i ett underskott. Kommanditbolaget tömdes på tillgångar bortsett från en fordran på 15 131 kr, ingen verksamhet bedrevs heller i bolaget. Efter det avyttras andelar i



kommanditbolaget i december till olika privatpersoner. Personen i målet hade köpt andelar för 128 000 kr, för ett bolag med tillgångar på 15 131 kr. HFD konstaterar att priset i realiteten utgjort betalning för det skattemässiga underskott personen kunde utnyttja från kommanditbolaget. Andelarna behölls från **december** till januari då de avyttrades för 128 kr. Både kommanditbolagets inneboende underskott för året och skillnaden mellan inköps- och försäljningspris kom alltså att användas som avdrag. Enligt Regeringsrättens uppfattning utgör emellertid dessa förhållanden inte tillräcklig grund för att frånga principen att ett handelsbolags skattemässiga resultat ska fördelas mellan dem som är delägare vid beskattningsårets utgång.

### **5.2.1 Kommentar till RÅ 1995 ref. 33**

I det här fallet kom den princip om att beskattning av ett handelsbolags resultat sker hos de som är delägare vid årets utgång att sättas på prov. Vad som är värt att notera är att i målet är det tydligt att transaktionerna sker med skatteplaneringssyfte. Den skattskyldiga personen i målet förvärvade andelar i ett bolag utan egentliga tillgångar, förutom ett skattemässigt underskott. Köpeskillingen måste alltså i praktiken utgjort betalning för de medföljande skatteförmånerna. Att transaktionerna skett för att få skatteförmåner utgjorde dock inte tillräcklig grund för att frånga principen om resultatfördelning för delägare vid årets slut. Vid bedömningen av rättshandlingens verkliga innebörd gör HFD här ingen genomsyn utan godtar de civilrättsliga köpeavtalen. Ett sätt att tolka detta är att även om motivet för den skattskyldige är att uppnå skatterättsliga fördelar påverkar inte det rättshandlingens verkliga innebörd.<sup>39</sup>

### **5.3 HFD 2018 ref.36**

Rättsfallet handlar om ett aktiebolag(säljarbolaget) som äger 99,9 procent av andelarna i ett kommanditbolag(kommanditbolaget) har avyttrat andelarna till ett annat bolag(förlustbolaget). Kommanditbolagets verksamhet består i

---

<sup>39</sup> jmf Burmeister, Jari *Verklig innebörd - en studie av inkomstskattepraxis* s. 148-149.

handel med onoterade andelar och verksamheten har i sin helhet drivits av den ende anställda i säljarbolaget. Enligt avtalet mellan säljarbolaget och förlustbolaget ska det skattemässiga och civilrättsliga resultatet i kommanditbolaget tillfalla köparen, förlustbolaget. Säljarbolaget har före avyttringen tillgodogjort sig kommanditbolagets samtliga inkomster genom uttag. Andelarna i kommanditbolaget avyttrades för en krona, vilket motsvarar bolagets kassa vid överlåtelse tillfället. Förlustbolaget har ett stort inrullat skattemässigt underskott sedan tidigare år.

Förlustbolaget tog upp 68 miljoner kronor i vinst från det förvärvade kommanditbolaget men kvittade resultatet mot de tidigare underskotten, vilket fick följden att skattekonsekvenser uteblev. Säljarbolaget redovisade en vinst för försäljning av näringsbetingade andelar med 64 miljoner kronor.

Bedömningsfrågan i målet blev huruvida köparen eller säljaren blir skattskyldig för resultatet i en situation där de civilrättsligt avtalat om att resultatfördelningen ska falla på köparen. Men de faktiska inkomsterna har tillfallit säljaren. HFD uttalade att överlåtelseavtalet inte kan anses medföra annat än att säljarbolaget endast överlätit skattskyldigheten för resultatet till förlustbolaget detta eftersom säljarbolaget innan avyttringen tillgodogjort sig hela resultatet genom uttag. HFD nämner sedan en allmän skatterättslig princip om att skattskyldigheten för inkomster bara kan överföras om det finns stöd för en sådan överlåtelse i inkomstskattelagen. Vad som sägs i det aktuella avtalet om att årets resultat skattemässigt ska tillfalla köparen ska därför inte tillmätas någon betydelse. Dock med en hänsyn till att den avtalade fördelningen av resultatet framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskal. Utfallet i målet blev således att säljarbolaget ska beskattas för det överskott som uppkommit i kommanditbolaget fram till överlåtelse tillfället. Skatteverket yrkade inte på tillämpning av skatteflyktlagen i fallet.

### 5.3.1 Kommentar till HFD 2018 ref. 36

HFD underkänner i det här målet det civilrättsliga avtalet mellan de båda parterna, eftersom det enligt domstolen inte fanns något stöd i IL för att överföra skattskyldigheten, hur domstolen har stöd för detta är inte helt självklart. Hur överlåtelse av andelar i handelsbolag beskattas regleras som bekant inte i IL utan det har framkommit i praxis.<sup>40</sup> Principen är att utgångspunkten bör vara att resultatet fördelas mellan de som är ägare vid årets slutpunkt. Visst utrymme för säljare och köpare att med skatterättslig verkan träffa överenskommelse som innebär att resultatet fram till tidpunkten för försäljningen helt eller delvis ska hänföras säljaren. Under förutsättning att den grundar sig på ett delårsbokslut. I 2018 ref. 36 använder sig parterna av denna princip men blir likväl beskattade. I RÅ 1995 ref. 33 uttalade även HFD att erhålla skatteförmåner inte utgjorde tillräcklig grund för att frångå principen. Likväl skriver HFD att skattskyldigheten endast kan överföras om det finns stöd i IL.

I det förevarande fallet har parterna i det civilrättsliga avtalet kommit överens om att både det civilrättsliga och det skattemässiga resultatet ska tillfalla köparen, men i praktiken har det frångåtts genom att säljarbolaget tillgodogjort sig resultatet genom uttag. Min tolkning av domstolens domskäl är att det kan komma att ställas ett visst krav på att den civilrättsliga fördelningen också ska överensstämja med den skatterättsliga. Vid det fall att den avtalade fördelningen av resultatet framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl. Detta skulle vara ett uttryck för den princip som uttalades i RÅ 1994. Ref 52 II att det finns möjlighet att avtala om var resultatet ska fördelas men det ska fördelas med grund i ett delårsbokslut vid försäljningen. Fallet har omskrivits i doktrin och Hanssons uppfattning skiljer sig delvis från min egen.<sup>41</sup> Hanssons tolkning är i korthet att domstolen troligtvis främst tog hänsyn till den skattemässiga fördelningen och inte den civilrättsliga. Men landar i samma slutsats om att vid överlåtelse

---

<sup>40</sup> RÅ 1994 ref. 52 II.

<sup>41</sup> Se Hansson, Andreas *HFD 2018 ref. 36 - Ändrad praxis om fördelningen mellan säljare och köpare av resultatet i handelsbolag vid överlåtelse av andelar?* Skattenytt 2019 s. 153.

av andelar i handelsbolag gäller inte principen om att det är den som är delägare vid årets utgång som ska beskattas för resultatet, helt undantagslöst. Finns det en fördelning som är orimlig och uteslutande betingad av skatteskal kan vad som är avtalat om fördelningen frångås.

## 6 Analys och slutsatser

Med bakgrund i den analys som gjorts av underskottsreglerna, skatteflyktslagen och principen om verklig innebörd kan sammanfattningsvis sägas att det inte finns något strikt hinder för det i arbetet diskuterade förfarandet ska kunna genomföras. Det finns däremot vissa begränsningar i hur transaktionen kan utformas. Underskottsavdragsreglerna kunde inte direkt tillämpas då handelsbolag faller utanför reglernas definition av företag och företag är det rekvisit som konsekvent används för att både beloppsspärren och koncernbidragsspärren ska inträda. Skatteflyktslagens generalklausul och dess fyra punkter som alla måste vara uppfyllda för att den ska tillämpas. De tre rekvisiten skatteförmånsrekvisitet, medverkanderekvisitet och avsiktsrekvisitet konstaterades att i normalfallet vara uppfyllda. Bedömningen angående om förfarandet var i strid med lagstiftningens syfte är något mer invecklad och förfarandet undersöktes gentemot syftet för underskottsreglerna i 40 kap. IL, näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL samt 5 kap. IL. I inget fall kunde rekvisitet anses vara uppfyllt varken utifrån det köpande eller säljande bolagets perspektiv. Principen om verklig innebörd har bedömts sakna praktisk betydelse för bedömningen av förfarandet. Detta till följd av att transaktionerna inte har någon direkt civilrättslig felrubricering utan rättshandlingarna överensstämmer med dess civilrättsligt reella innebörd.

På detta sätt kan alltså handelsbolaget användas i skatteplaneringssammanhang. Löpande inkomster i handelsbolaget kan omvandlas till kapitalvinster. Är förfarandet ur lagstiftarens perspektiv inte accepterat kommer en lagändring krävas för att komma till bukt med problematiken. Det problem som legat till fokus i uppsatsen är en av flera brister i regleringen kring beskattningen av handelsbolag. Den viktigaste källan till problemen tycks vara delägarnas möjlighet att förhållandevis fritt fördela resultatet. Den civilrättsliga resultatfördelningen godtas i allmänhet. En väg att enkelt lösa problematiken hade varit att ge handelsbolag status som

skattesubjekt.<sup>42</sup> Den unika delägarbeskattningen hade då kunnat ersättas med den dubbelbeskattning som gäller för aktiebolag. Detta hade gett ett mer enhetligt skattesystem.

Reglerna för beskattningen av handelsbolag är i min mening problematiska ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Ett krav som kan ställas för en rättsstats regler i allmänhet och i skatterätten i synnerhet är förutsebarhet. De skattskyldiga måste på förhand, innan de företar sig ekonomiska aktiviteter, veta vilka regler som gäller och ganska precist utfall av sagda aktiviteter. I handelsbolagsbeskattningen är det två rättssystem som kolliderar, det civilrättsliga och det skatterättsliga. En sådan basal sak om hur beskattningen sker vid en försäljning är inte reglerat i lag, utan i praxis. Bolagsavtal som ligger till grund för beskattningen kan vara helt civilrättsligt giltiga, men sedan underkännas enbart med hänsyn till tidigare domstolspraxis utan uttryckligt stöd i lag. En kodifiering och införandet i lag av de i praxis utformade reglerna hade undanröjt en del av de tveksamheter som finns i ett rättssäkerhetsperspektiv.

---

<sup>42</sup> I fråga om vissa särskilda skatter, t.ex. mervärdesskatt är handelsbolag redan ett skattesubjekt.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop 1982/83:84 Med Förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m

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

Prop 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen

## Litteratur

Burmeister, J, *Verklig Innebörd: En Studie av inkomstskattepraxis*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2012

Gäverth, L, och Möller, L, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* Skattenytt 2007 s. 652

Hansson, A, *HFD 2018 ref. 36 - Ändrad praxis om fördelningen mellan säljare och köpare av resultatet i handelsbolag vid överlåtelse av andelar?* Skattenytt 2019 s. 153

Hultqvist, A, *Rättshandlingars verkliga innebörd*. Skattenytt 2007 s. 696

Hultqvist, A, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*. Skattenytt 2016 s. 730

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 16 uppl. Studentlitteratur AB, Lund, 2017

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, Simon-Almendal, T, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 16 uppl. Studentlitteratur AB, Lund, 2017

Nial, H, Hemström, C, *Om handelsbolag och enkla bolag*, 4:e uppl. Norstedt Juridik, Stockholm, 2008

Påhlsson, R, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. Skattenytt 2018 s. 554

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

Tjernberg, M, Neway, Herrman, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen -  
mönster eller monster?* Skattenytt 2011 s. 158

Tjernberg, M, *Skatterättslig tolkning*, Iustus förlag, Uppsala, 2018



# Rättsfallsförteckning

RÅ 1994 ref. 52 II

RÅ 1995 ref. 33

RÅ 2004 ref. 27

HFD 2018 ref. 36