

# **Att fördela resultat i ett handelsbolag**

En utredning huruvida friheten i den civilrättsliga  
regleringen ger frihet för vinstfördelning även i  
skatterätt.

Andréa Toresson

Affärsjuridisk kandidatuppsats

HARH13

HT 2021

Handledare: Håkan Behmer



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan

# Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
Förord	4
Förkortningar	5
1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod och material	9
1.4.1 Material	9
1.4.2 Rättspraxis som rättskälla	11
1.5 Disposition	13
2. Rätten att vinstfördela i handelsbolag	15
2.1 Handelsbolag - en flexibel bolagsform eller ett praktiskt skatteplaneringsverktyg	17
3. Rätten att avtala om resultatfördelning	19
3.1 Skatterättens förhållande till civilrätten	19
4. Regler angående resultatfördelning	22
4.1 Obehörig vinstfördelning utifrån rättspraxis	23
4.2 Fyra tolkningar av en och samma dom	26
4.3 Motiveringar för att underkänna resultatfördelningen	28
4.4 Behörig resultatfördelning	29
5. Ett förslag till en framtida lagstiftning	30
5.1 Doktrinens inställning till resultatfördelning	31
6. Avslutande kommentarer	35
7. Abstract	38
8. Käll- och litteraturförteckningar	39

## Sammanfattning

Handelsbolag och kommanditbolag är juridiska personer men inte skattesubjekt vid inkomstbeskattning.<sup>1</sup> Huvudregeln är att ett sådant bolags resultat beskattas hos dem som är delägare i bolaget vid räkenskapsårets utgång.<sup>2</sup> Den skattemässiga fördelningen ska i princip grundas på bolagsavtalet eller vad som annars har avtalats mellan delägarna.<sup>3</sup>

Syftet med förevarande uppsats är att utreda huruvida friheten i den civilrättsliga regleringen ger frihet för vinstfördelning även i skatterätt.

Bolagsmännen kan träffa avtal om hur bolagets inkomst ska fördelas mellan dem samt vid vilken tidpunkt som en delägare har rätt att få ut sin andel av bolagets resultat.<sup>4</sup> Skulle något sådant avtal inte ha träffats gäller att resultatet ska fördelas lika mellan delägarna och att en delägare har rätt att få ut sin andel av bolagets resultat först sedan årsredovisning och årsbokslut upprättas.<sup>5</sup>

Av lagen framgår inte hur skattskyldigheten ska fördelas.<sup>6</sup> Utgångspunkten är enligt praxis att resultatet ska fördelas mellan dem som är delägare.<sup>7</sup> Normalt godtas den fördelning som delägarna kommit överens om.<sup>8</sup> Fördelningen kan dock frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl.<sup>9</sup>

---

<sup>1</sup> Av 5 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår det att ett handelsbolag inte är skattskyldigt för sina inkomster. Se även HFD 2020 not. 45, mål nr 6445-19.

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> I lagen om (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag regleras bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter., av 2 kap. 1 § framgår att bolagsmännen har rätt att träffa avtal beträffande sina inbördes förhållanden. Se även HFD 2020 not. 45, mål nr 6445-19.

<sup>4</sup> Enligt 5 kap 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) är en delägare skattskyldig för handelsbolagets resultat med så stort belopp som motsvarar delägarans andel av bolagets inkomst. Se även HFD 2020 not. 45, mål nr 6445-19.

<sup>5</sup> I lagen om (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag regleras bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter, 2 kap. 8-9 §§. Se även HFD 2020 not. 45, mål nr 6445-19.

<sup>6</sup> Ibid.

<sup>7</sup> Ibid.

<sup>8</sup> Ibid.

<sup>9</sup> Ibid.

## Förord

Först och främst vill jag tacka min handledare Håkan Behmer. Som under tiden för kandidatuppsatsen väglett mig samt bidragit till en fördjupad förståelse inom skatterättens juridiska disciplin.

Jag vill även tacka Hanna Glad och Anna-Lena Larsson för deras korrekturläsning och stöd under skrivandeprocessen.

Slutligen vill jag dedikerar uppsatsen till våra två barn, Valérie och Béatrice Toresson-Möllerström.

Lund, 3 januari, 2022

Andréa Toresson

## Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
HBL	Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta Domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
not.	Notis
Prop.	Proposition
ref.	Referat
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Det moderna och globala samhällets ekonomiska verksamheter är många gånger komplex.<sup>10</sup> Det bidrar till en markant ökning när det gäller svårighetsgraden inom det praktiska juridiska arbetet.<sup>11</sup> Framförallt när det kommer till att avtala om ekonomiska rättshandlingar.<sup>12</sup>

Skatterättsliga bestämmelser är ofta knutna till olika civilrättsliga termer och begrepp.<sup>13</sup> Att den civilrättsliga begreppsbyggnaden återfinns i hög utsträckning i skatterättslig lagstiftning har till stor del sin förklaring i att civilrätten reglerar ekonomiska händelser i en bred utsträckning.<sup>14</sup>

Då beskattning sker av de skattskyldigas ekonomiska verksamheter är det inte märkligt att olika skattebestämmelser beskriver rättsfakta genom användandet av civilrättsliga termer.<sup>15</sup> I dessa situationer är det inte en ovanlig uppfattning att civilrätten ska betraktas som prejudiciell i förhållande till beskattningen.<sup>16</sup> Som en följd av detta kan skattskyldiga i viss mån styra skatteutfallet genom att företa rättshandlingar utifrån civilrättsligt begrepp till vilka särskilda skatterättsliga konsekvenser är bundna.<sup>17</sup>

En del anser att rättshandlingar vid den skatterättsliga tillämpningen ska uppfattas i enlighet med deras civilrättsliga innebörd.<sup>18</sup> Det vill säga att civilrätten är prejudiciell i förhållande till skatterätten.<sup>19</sup> Medan andra anser att bedömningen

---

<sup>10</sup> Burmeister, Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis, 1 uppl., 2012 s. 19.

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> Ibid.

<sup>13</sup> Ibid.

<sup>14</sup> Ibid.

<sup>15</sup> Ibid.

<sup>16</sup> Ibid. Se även Hultqvist i SvSkT 2005, s. 307

<sup>17</sup> Burmeister, 2012, s.19

<sup>18</sup> a.a. s. 20. Se även Hjerner 1983 s. 291, Arvidsson SvSkT 1999, s. 212, Hultqvist i SN 1999, s. 397, Bergström i SN 2003, s. 11, Simon Almendahl, 2005, s. 150.

<sup>19</sup> Ibid.

bör göras från ett separat skatterättsligt perspektiv.<sup>20</sup> Vid denna bedömning menar de som förespråkar en särskild skatterättslig genomsyn att rättshandlingars verkliga ekonomiska innebörd ska ligga till grund för beskattningen.<sup>21</sup>

Den eventuella förekomsten och lämpligheten av så kallad skatterättslig genomsyn har varit föremål för en livlig debatt i Sverige.<sup>22</sup> Likformig beskattning har anförts som en positiv effekt.<sup>23</sup> Vidare har det framhållits att en sådan tillämpning står i strid med föreskriftskravet eftersom bedömningsmetoden innebär ett frigörande från lagtexten genom att koppla den skatterättsliga rättsföljden till förfarandets ekonomiska betydelse istället för lagens innebörd.<sup>24</sup>

Begreppet genomsyn brukar i korthet sägas innebära att domstolen ser igenom den form den skattskyldige gett en eller flera rättshandlingar och lägger rättshandlingars verkliga innebörd till grund för beskattningen.<sup>25</sup>

Att hitta balansen mellan civilrätt och skatterätt avseendet ämnet som jag avhandlar i min uppsats kräver noggrannhet och ett gediget arbete. Ämnet för uppsatsen kan illustreras som något av en krock mellan civilrätt och skatterätt, därav krävs det en tydlig inramning som jag kommer att förtydliga ytterligare i följande deskriptiva kapitel.

---

<sup>20</sup> Burmeister, 2012, s. 20. Se även Gäverth 1998, Möller i SN 2003, s. 574 och SN 2011, s. 529 ff.

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Ibid. Se även Gäverth 1998, Arvidsson SvSkT 1999, s. 195 ff.

<sup>23</sup> Ibid.

<sup>24</sup> Burmeister, 2012, s.21. Se även Almendal, 2005, s. 49, Samt SOU 1975:77, s. 48 och SOU 1989:84, s. 44 ff.

<sup>25</sup> Se Burmeister under hans avsnitt i boken 1.8, s. 62.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen syftar till att utreda vinstfördelning i handelsbolag. För att uppnå uppsatsens syfte kommer följande fråga att besvaras:

Huruvida friheten i den civilrättsliga regleringen ger frihet för vinstfördelning även i skatterätt.

Frågan om vilken frihet det finns att fördela resultat i ett handelsbolag kommer att löpa som en röd tråd genom hela uppsatsen.

I texten kommer mina egna reflektioner att löpande ta plats. Jag avser att i analysen lämna sammanfattande synpunkter som helt och hållet är mina egna, inspirerade av min undersökning samt det arbetet som jag tagit mig an i min uppsats.

## 1.3 Avgränsningar

Med tanke på ämnets komplexitet och omfång kräver uppsatsen en tydlig avgränsning och en del förtydligande kring ämnet. Trots att denna uppsats både har en civil och skatterättslig prägel kommer den civilrättsliga avtalsrätten inte att behandlas mer än det som specifikt rör handelsbolag och avtal mellan bolagsmän. Vad som föranleder ogiltighet vid upprättande av avtal kommer inte att beröras. Vidare kommer en djupare beskrivning av beskattning av andra bolagsformer än handelsbolag inte att göras. Då bolagsformen kommanditbolag endast är en variant av handelsbolag kommer i fortsättningen termen handelsbolag även avse kommanditbolag om inte annat framgår av texten. Inte heller en djupare utredning kommer att ske av lag (1995:575) mot skatteflykt. Det hela motiveras för att behålla uppsatsens stringens.



## 1.4 Metod och material

Uppsatsen använder sig av en traditionell rättsdogmatisk metod.<sup>26</sup> Metoden innebär i korthet att frågeställningen besvaras utifrån de allmänt accepterade rättskällorna: lagstiftning, förarbete, rättspraxis, samt juridisk doktrin.<sup>27</sup>

Arbetet har skett med en utgångspunkt i att söka efter primärkällor och samtidigt ha ett kritiskt förhållningssätt till källorna under skrivandet av uppsatsen.<sup>28</sup> Med tanke på att rätten är abstrakt och verkligheten konkret ämnar metoden att söka lösningar på svårbedömda juridiska dilemman utifrån rättens perspektiv.<sup>29</sup>

Den rättsdogmatiska metoden har ett strikt förhållningssätt till vilket material som ska och bör bearbetas. Lag, förarbete, rättspraxis men även kompletterande juridisk doktrin bryts ner och analyseras för att få en bättre överblick över rättsläget.

Lagar ska åberopas och har därmed en auktoritet som medför ett anspråk på att de ska utgöra empirisk stöd för uttalande i rättsfrågor.<sup>30</sup> Förarbeten och rättspraxis bör åberopas och doktrin får åberopas.<sup>31</sup>

### 1.4.1 Material

Anledningen till varför jag har valt att lägga material som en egen rubrik beror på att materialet för uppsatsen har varit väldigt omfattande från start. Detta kräver sin förklaring för läsaren dels för att motivera och tydliggöra mina slutliga val men även ett förtydligande kring att uppsatsens frågeställning och syfte sträcker sig längre än 40 år tillbaka i tiden. Materialet som inhämtats har studerats och tolkats de lege lata i ett försök att beskriva rättsläget så som det är idag.<sup>32</sup> Den enda gången som materialet tolkats de lege ferenda är i avsnitt: 5. Ett förslag till en framtida lagstiftning, där jag går igenom SOU 2002:35 som med sin ålder på 20

---

<sup>26</sup> Bogdan, *Komparativ Rättskunskap*, s. 76-77

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> Beatrice Hedlund, *Är rökförbudet lagligt? En undersökning av hur det svenska rökförbudet förhåller sig till bestämmelserna om fri rörlighet för varor inom EU*. Kandidatuppsats i handelsrätt, s. 13.

<sup>30</sup> Bogdan, *Komparativ Rättskunskap*, s.33.

<sup>31</sup> Peczenik, 1995, s.33 ff.

<sup>32</sup> Ibid.

år, är det senaste förslaget på en förändring av den befintliga lagstiftningen. Detta tydliggör att problematiken gällande resultatfördelning för handelsbolag är lika gammal som lagen och dess förarbete. För att kompensera mitt materialval som till stor del består av alltifrån doktrin från 1970 till lagförslag som är 20 år gammalt. Har jag valt att använda mig mycket av Jari Burmeister samt Patrik Emblads två böcker, detta synliggörs i mitt frekventa användande av fotnoter, något som kan upplevas som betungande för texten dock härstammar det hela från min önskan om att vara tydlig när det handlar om hederlighet till författarna.

Patrik Emblad är den senaste i raden att ha disputerat i ämnet år 2020. Jari Burmeisters bok från 2012 har många bra formuleringar som jag använt mig av för att uttrycka de tankar som inte på något sätt är originella i den här kontexten men som ändå utifrån min egen reflektion måste framföras. Dels för att förstå motsägelsefullheten i problematiken men även för att på ett så pedagogiskt sätt som möjligt försöka förklara för läsaren det komplexa problemet på ett enklare sätt. Kontentan av ovanstående är att även om uppsatsens frågeställning påpekades som problematisk redan för 40 år sedan så kvarstår problemet än idag. Vilket kan anses udda för den skatterättens juridiska disciplin då detta är ett väldigt föränderligt rättsområde.

I den mån det har varit möjligt har materialet bestått av interna svenska regler och dess förarbeten. Då det aktuella forskningsläget för uppsatsen är starkt påverkat av rättspraxis med olika utgångar så är de svenska reglerna och förarbetena inte tillräckliga. På grund av det har jag fått ta mig an juridiskt orienterad doktrin och skatterättsliga artiklar. Då samtliga författare bakom böcker och artiklar forskar på det skatterättsliga området, har deras verk bedömts både trovärdigt och betydande för rättsområdet. Läsaren kommer att få en tydlig bild av lagens innebörd genom att uppsatsen väger samman lagen samt tillhörande förarbete och övrig juridisk litteratur. Det bör dock tilläggas att idén om att utöka uppsatsen till att vid en komparativ studie även ta in andra länders lagstiftning har varit begränsad på grund av tiden. Detta rekommenderas dock för studenter som väljer att använda

min uppsats som tröst i sökandet efter svar. En ytterst relevant inblick att ta in i framtida uppsatser då handelsbolagets motsvarighet i princip finns i varje land.

Avslutningsvis analyseras det som framkommit med den juridiska argumentationen där olika lösningar ställs mot varandra via rättskällorna. Som material används även processunderlag från Skatteverket. Underlaget utgör inte gällande rätt men pekar på hur utvecklingen av de rättsliga processerna kan komma att se ut. Då uppsatsen har ett komparativt synsätt är det ytterst relevant att undersöka både det pågående arbetet samt Skatteverkets rättsliga vägledning.

#### **1.4.2 Rättspraxis som rättskälla**

Jag har valt att ta upp ovanstående rubrik då rättspraxis i ämnet har stor relevans men är även en del av problemet. Mitt ursprungliga material till uppsatsen bestod av, som nämnts tidigare, en otrolig mängd information, fakta och framförallt av rättsfall spridda över en tid på över 40 år. För att kunna göra så bra avväganden som möjligt var jag tvungen att hitta en måttstock som vägledning för vilka rättsfall som skulle tas med och varför. Följande kom att användas som underlag för att stödja min argumentation så därav har jag valt att lägga in detta avsnitt.

Jari Burmeister förklarar mycket bra i sin bok, *Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis*, vikten av samt vilken värdering som olika rättsfall innehar. Därför är jag tacksam att nedan kunna återge hans insiktsfulla ord och pedagogiska förklaring för att tydliggöra min reflektion kring mina val av rättsfall.

En utgångspunkt i juridisk tolkning och tillämpning är att förhålla sig till rättskällorna.<sup>33</sup> Rättskällorna är den kunskapsbas som finns för att lösa ett juridiskt problem.<sup>34</sup> <sup>35</sup> Då uppsatsens undersökningsmaterial till stor del utgörs av rättskälla från Högsta förvaltningsdomstolen, benämns härnäst som HFD, finns det anledning att säga något om användningen av dessa rättsfall.<sup>36</sup> Prejudikat är inte juridiskt bindande men bör betraktas som auktoritetsskäl i juridisk argumentation.

<sup>37</sup> Tolkning av fall från HFD bör om det är möjligt eftersträva formulerandet av en

---

<sup>33</sup> Burmeister, 2012, s. 42

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> Ibid.

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> a.a. s.43. Se även Peczenik 1995, s. 239 f.

norm, rättsregel eller rättsprincip.<sup>38</sup> Stor försiktighet bör samtidigt iakttas vid rättstillämpningen när det gäller att dra slutsatser motsatsvis av rättsfall.<sup>39</sup> Gjorda slutsatser vid rättstillämpningen bör också begränsas till vad HFD uttalat och inte avse vad som inte har uttalats.<sup>40</sup> Ju mer utförliga och precisa HFDs domskäl är, desto högre rättskällevärde kan läggas vid domarna.<sup>41</sup> Försiktighet bör emellertid iakttas vid tolkning av sådana uttalanden i domskälen som inte har haft direkt betydelse för utgången av målet.<sup>42</sup> HFD är den instans som tolkar gällande rätt, eller annorlunda sagt skipar rätt.<sup>43</sup> Underinstansavgöranden där rätt skipas är förstås något som skattskyldiga och Skatteverket har att förhålla sig till, men dessa utgör inte prejudikat och behandlas av den anledningen inte i denna utredning.<sup>44</sup>

Vid tolkning av HFDs praxis är det brukligt att skilja mellan referatmål och notismål.<sup>45</sup> Ett referatmål kan sägas ge ett större rättskällevärde än ett notismål.<sup>46</sup> Beslutet om målet ska refereras eller bara bli en notis kan vara en indikation på hur HFD ser på domens rättskällevärde.<sup>47</sup> Innebörden av att referatmål har högre rättskällevärde än notismål är emellertid inte att HFD skulle följa sina notismål i lägre utsträckning än sina referatmål.<sup>48</sup> Mål när samtliga justitieråd deltar i beslutet, mål som avgjort i plenum, kan sägas ha ett högre rättskällevärde än övriga avgöranden.<sup>49</sup>

Även måltyp kan vara av betydelse för tolkningen.<sup>50</sup> HFD överprövar inte endast kammarrättsdomar i skattefrågor utan avgör även förhandsbesked från Skatterättsnämnden.<sup>51</sup> Förhandsbesked lämnas om det är av särskild vikt för den enskilde eller av intresse för en enhetlig rättstillämpning.<sup>52</sup> För överprövning av

---

<sup>38</sup> Ibid. Se även Peczenik 1995 s. 243 f. och Strömholm 1996, s. 502.

<sup>39</sup> Ibid.

<sup>40</sup> Burmeister, 2012, s. 43. Se även Peczenik 1995 s. 233 ff.

<sup>41</sup> Burmeister, 2012, s. 43.

<sup>42</sup> Burmeister, 2012, s. 43, Se även Peczenik 1995 s. 233.

<sup>43</sup> Burmeister, 2012, s. 43.

<sup>44</sup> Ibid.

<sup>45</sup> Ibid.

<sup>46</sup> Ibid.

<sup>47</sup> Ibid.

<sup>48</sup> Kristoffersson i SvSkT 2011, s. 839

<sup>49</sup> Burmeister, 2012, s. 43

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> Ibid.

förhandsbesked i HFD krävs inte prövningstillstånd.<sup>53</sup> I de fall förhandsbesked är av särskild vikt för den enskilde behöver en HFD dom som avser ett förhandsbesked inte ha något prejudikatvärde.<sup>54</sup> I sådana fall kan man säga att HFD skipar rätt, att jämföras med när HFD både skapar och skipar rätt när till exempel förhandsbeskedet har prejudikatvärde.<sup>55</sup> Svårigheten i förhandsbeskedet kan således i vissa fall ligga i helhetsbedömningen av sakomständigheterna än i en rättsfråga.<sup>56</sup>

## 1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en genomgång av lagen och dess påverkan på rätten att vinstfördela i handelsbolag. Sedan följer en mer ingående förklaring kring handelsbolag som bolagsform samt vilka rättigheter bolagsmännen har i förhållande till civilrätten. Avsnittet tar även upp vad som har diskuterats i propositionen avseende beskattningsaspekten gällande bolagsformen.

Vidare följer kapitlet tre och rätten att avtala om resultatfördelning. Här tas det bland annat upp hur en civilrättslig tolkning av lagstiftningen kan uppfattas i vilken resultatfördelning som kan genomföras. Kapitlet innehåller också ett avsnitt om skatterättens förhållande till civilrätten, om vad civilrätten har för betydelse för inkomstskatterättsliga bedömningar.

I fjärde kapitlet av uppsatsen leds läsaren in i en genomgång av de regler som gäller angående resultatfördelningen samt vad som enligt rättspraxis kan anses som en obehörig vinstfördelning. Kapitlet innehåller också en djupgående genomgång av ett rättsfall där fyra tolkningar görs av en och samma dom. Detta för att illustrera just hur svårt det är att förutse vad utfallet kan bli av ett ärende likt detta. Vidare granskas just motiveringarna för underkännande av resultatfördelning, för att få en djupare förståelse av doktrinen syn på ämnet. Sist i kapitlet kommer det ett avsnitt där Lagrådets diskussion lägger grunden för att införa bestämmelser om behörig resultatfördelning.

---

<sup>53</sup> Ibid.

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> Ibid.

<sup>56</sup> Ibid.

I femte kapitlet presenteras de förslag som tagits upp för en framtida lagstiftning. Tanken här är att få läsaren att se hur diskussionerna gått och vilket gehör som har mottagits. Vidare i kapitlet tas doktrinen inställning upp som ett sätt att se hur debatten sett ut kring ämnet.

I sjätte och sista kapitlet tar jag och samlar ihop mina sammanfattningar utifrån den utredning som jag har gjort i ämnet.

## 2. Rätten att vinstfördela i handelsbolag

I Handelsbalkens 15 kapitel finns lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, benämns härnäst som HBL.<sup>57</sup> I 2 kapitlet 1 §, som berör bolagsmännens grundläggande rättigheter och skyldigheter i ett handelsbolag stadgas:

1 § bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal.<sup>58</sup>

I den mån bolagsmännen inte har träffat avtal om något annat ska 2-4 §§ samt 6-16 §§ tillämpas.<sup>59</sup> Av lagtexten kan utläsas att det finns regler som styr förhållandet bolagsmännen emellan.<sup>60</sup> Om bolagsmännen däremot har träffat ett avtal har detta företräde framför lagens regler.<sup>61</sup> Med andra ord är lagen dispositiv och civilrättsligt råder avtalsfrihet mellan bolagsmännen.<sup>62</sup> Denna frihet att fritt sluta avtal avser även resultatfördelning i bolaget genom lydelsen i 2 kapitlet 8 § om resultatfördelning i handelsbolag.<sup>63</sup>

8 § Resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen.<sup>64</sup>

Är viss grund avtalad för fördelningen endast av vinsten eller endast av förlusten, gäller den grunden vid fördelningen av såväl vinst som förlust.<sup>65</sup>

Någon precisare reglering av resultatfördelningen förekommer inte civilrättsligt.<sup>66</sup> Genom paragrafens formulering föreligger det inga hinder för bolagsmännen att fritt avtala om fördelning av resultat i ett handelsbolag efter egna grunder.<sup>67</sup> Resultatandelarna behöver därmed inte vara lika stora för var och en av bolagsmännen.<sup>68</sup>

---

<sup>57</sup> Handelsbalkens kapitel 15, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

<sup>58</sup> 2 kapitlet 1 § HBL.

<sup>59</sup> 2 kapitlet 2-4 §§ samt 6-16 §§ HBL.

<sup>60</sup> Ibid.

<sup>61</sup> Ibid.

<sup>62</sup> 2 kapitlet 8 § HBL.

<sup>63</sup> Ibid.

<sup>64</sup> Ibid.

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Med hänsyn taget till 2 kapitlet 6 § och 2 kapitlet 8 § HBL.

<sup>67</sup> Ibid.

<sup>68</sup> Nial, 1992, s. 154

Civilrättsligt är handelsbolag en sammanslutning av minst två fysiska eller juridiska personer som kallas för bolagsmän. Handelsbolaget har en egen juridisk kapacitet men är inte ett eget skattesubjekt, utan det är bolagsmännen som beskattas efter att resultatfördelningen beslutats. I ett handelsbolag är delägarna solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser. Det lämnas ett stort utrymme för bolagsmännen att själva reglera resultatfördelningen då bolagsavtalet som nämns ovan ligger till grund för beskattningen. Av handelsbolagets, under året, genererade medel har varje bolagsman rätt till skäligt arvode, avkastning på eget kapital samt del i den vinst eller förlust som därefter återstår.<sup>69</sup> Har inget avtal träffats om ansvars och resultatfördelning gäller, ifråga om resultatfördelning, det som står i lagen. Det resultat som uppstår i handelsbolaget ska därmed beskattas hos delägarna. Det finns inte heller något krav på att delägarna i ett handelsbolag ska tillskjuta kapital eller andra tillgångar.<sup>70</sup> Denna avsaknad av lagstadgat kapitaltillskott är möjlig då delägarna personligen är solidariskt och obegränsat ansvariga för handelsbolagets förehavanden.<sup>71</sup>

I fråga om resultatfördelningen i kommanditbolag är reglerna något annorlunda utformade än de som gäller för handelsbolag.<sup>72</sup> Enligt 3 kapitlet 5 § HBL gäller att om inte avtal upprättats och delägarna inte kan enas, är det upp till rätten att avgöra fördelningen efter skälighet.<sup>73</sup> Likväl är det även i kommanditbolag så att det, civilrättsliga, i första hand är upp till delägarna att avtala om vinst eller förlustdelning.<sup>74</sup> Som nämnts tidigare är kommanditbolag en variant av handelsbolag, där en eller flera bolagsmän har ett begränsat ansvar.<sup>75</sup> Delägarna i ett kommanditbolag är av två olika slag, komplementärer och kommanditdelägare.<sup>76</sup> Kommanditdelägaren är endast ansvarig för bolagets förpliktelser med det belopp hen har satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in.<sup>77</sup> Komplementären är

---

<sup>69</sup> 2 kap 6 § HBL.

<sup>70</sup> Av rättsfallet RÅ 1968 fi 945 följer att civilrättsliga bolagsavtal följs skatterättsligt i allt väsentligt, men HFD har i ett antal fall inte accepterat den civilrättsliga resultatfördelningen.

<sup>71</sup> Nial, 1994, s. 42 ff.

<sup>72</sup> Höglund, 2014, s. 11.

<sup>73</sup> 3 kap 5 § HBL.

<sup>74</sup> Höglund, 2014, s. 11..

<sup>75</sup> Ibid.

<sup>76</sup> Ibid.

<sup>77</sup> Ibid.



obegränsat ansvarig för bolagets förpliktelser.<sup>78</sup> Det måste finnas minst en komplementär i varje kommanditbolag.<sup>79</sup> De övriga delägarnas ansvar begränsar sig till den kapitalinsats de gjort i bolaget.<sup>80</sup> I likhet med delägarna i handelsbolag träffar bolagsmän i kommanditbolag ett avtal sinsemellan.<sup>81</sup> I avtalet ska tydligt framgå vilken ansvarsfördelning som råder samt varje bolagsmans kapitalinsats.<sup>82</sup> Lagstiftningen kring kommanditbolag överensstämmer i övrigt till största del med den som gäller för handelsbolag.<sup>83</sup>

## **2.1 Handelsbolag - en flexibel bolagsform eller ett praktiskt skatteplaneringsverktyg**

En av de stora fördelarna med att välja handelsbolag som företagsform är just att lagen om handelsbolag och enkla bolag är dispositiv.<sup>84</sup> Vilket innebär att bolagsmännen själva kan förhandla bort lagen, vilket bidrar med en enorm flexibilitet och frihet.<sup>85</sup> Detta till skillnad från hur aktiebolagslagen är upplagd vilket till största del är tvingande.<sup>86</sup>

I förarbetet till handelsbolagslagen framhålls av flera remissinstanser att beskattningsreglerna för handelsbolag är i behov av en förändring.<sup>87</sup> Speciellt gäller det kommanditbolag som ofta kommit att utnyttjas i skatteundandragande sammanhang.<sup>88</sup> Detta på grund av den tidigare möjligheten att utnyttja den så kallade, dubbla avdragsrätten.<sup>89</sup> Det innebär att underskott kunnat utnyttjas utan att det påverkat anskaffningsvärdet för andelen i handels eller kommanditbolaget.

<sup>90</sup> Denna möjlighet är borttagen sedan 1988, men andra förutsättningar att

---

<sup>78</sup> Höglund, 2014, s. 11..

<sup>79</sup> Ibid.

<sup>80</sup> Ibid.

<sup>81</sup> Ibid.

<sup>82</sup> Ibid.

<sup>83</sup> Hemström, 2002, s. 63 ff

<sup>84</sup> Höglund, 2014, s. 172.

<sup>85</sup> Ibid.

<sup>86</sup> Ibid.

<sup>87</sup> Prop. 1979/80:143, s. 34

<sup>88</sup> Ibid. Samt Höglund, 2014, s. 172

<sup>89</sup> Höglund, 2014, s. 11.

<sup>90</sup> Ibid.

skatteplanera med hjälp av ovannämnda bolagsformer kvarstår bland annat genom resultatfördelning.<sup>91</sup>

I propositionen diskuteras beskattningsaspekten gällande handelsbolag.<sup>92</sup> Kommittén ställer sig dock avvisande till att införa civilrättsliga regler med syfte att begränsa parternas möjlighet att fritt fördela årsresultatet, trots att de befintliga reglerna i praktiken kommit att utnyttjas för att kringgå beskattning.<sup>93</sup> Det uttrycks att möjligheterna till fri fördelning av årsresultatet ur skattesynpunkt redan är begränsade genom skattelagstiftningen och att det av skatteskal är olämpligt att införa civilrättsliga regler som begränsar rätten att fördela årsresultatet.<sup>94</sup> I övrigt behandlar förarbetet frågan om resultatfördelning ytterst sparsamt.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> Ibid.

<sup>92</sup> Prop. 1979/80:143, s. 48

<sup>93</sup> Ibid.

<sup>94</sup> Ibid.

<sup>95</sup> Prop. 1979/80:143, s. 35 ff.

### 3. Rätten att avtala om resultatfördelning

Resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen. Är viss grund avtalad för fördelningen endast av vinst eller endast av förlust, gäller den grunden vid fördelningen av såväl vinst som förlust.<sup>96</sup>

Bolagsavtalet kan vara antingen muntligt eller skriftligt och upprättas för att främja bolagsmännens gemensamma ändamål. Avtalet kan även reglera förhållandet mellan bolagsmännen exempelvis i fråga om fördelning av förvaltningsansvar och resultatfördelning.<sup>97</sup>

De skatterättsliga regler som finns, öppnar därmed teoretiskt upp möjligheten för skatteplanering genom att vinster och förluster via avtal kan tillföras delägarna efter önskemål.<sup>98 99</sup>

Vid en tolkning av den civilrättsliga lagstiftningen kan det uppfattas som att delägarna i princip har rätt att avtala om vilken resultatfördelning som helst.<sup>100</sup> På grund av den fria avtalsbildningen är praxis mycket relevant i bedömningen för resultatfördelning.<sup>101</sup>

#### 3.1 Skatterättens förhållande till civilrätten

Civilrättens betydelse för inkomstskatterättsliga bedömningar är en fråga som har diskuterats i stor utsträckning i den inkomstskatterättsliga litteraturen.<sup>102</sup> Uttrycket civilrätt förekommer emellertid inte i inkomstskattelagstiftningen.<sup>103</sup> I viss

---

<sup>96</sup> 2 kap 8 § Lag HBL.

<sup>97</sup> Hemström, 2002, s.45.

<sup>98</sup> a.a s. 11.

<sup>99</sup> Sandström, 1996, s. 32.

<sup>100</sup> Höglund, 2014, s. 1.

<sup>101</sup> Ibid. .

<sup>102</sup> Se bland annat Bergström, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsligt sammanhang, 1978, Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, 1995, Gäverth, SvSkt 1996, vilket ingår i hans sammanläggningsavhandling, se Gäverth, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot skatteplanering med under - respektive överkapitaliserade bolag, 1999 och Simon - Almedal, JT, 2012/13, s. 598 ff.

<sup>103</sup> Patrik Emblad, 2020, Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt, s. 1.

utsträckning förekommer uttrycket i HFDs praxis.<sup>104</sup> Dock är det ovanligt att HFD uttalar sig mer generellt om skatterättens förhållande till det civilrättsliga.<sup>105 106</sup>

Ett synsätt som förekommer i den skatterättsliga litteraturen är att civilrättsliga termer som återfinns i inkomstskattelagstiftningen ska uppfattas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten, förutsatt att det inte framgår annat av skattelagstiftningen.<sup>107</sup> Detta brukar beskrivas som att civilrätten är prejudiciell för skatterätten, vilket innebär att en rättstillämpare först ska göra en självständig civilrättslig klassificering för att därefter låta de skatterättsliga effekterna följa efter.<sup>108</sup> Till stöd för att skatterätten ska följa civilrätten framhålls ofta legalitetsprincipens föreskriftskrav och förutsebarhetsskäl.<sup>109</sup>

Frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten förutsätter att civilrätten är något som skatterätten har att förhålla sig till.<sup>110</sup> I flera inkomstskatterättsliga rättskällor påstås skatterättens anknytning till civilrätten sätta gränser för vilka lösningar som är möjliga på skatterättsliga problem.<sup>111</sup> Det civilrättsliga kan emellertid förstås och avgränsas på olika sätt.<sup>112</sup>

Följande exempel kan användas för att tydliggöra detta.<sup>113</sup>

Anta att Högsta domstolen, benämns härnäst som HD, meddelar ett avgörande som klassificerar något som gåva på annat sätt än vad HFD dessförinnan har gjort i ett skatteärende.<sup>114</sup> Innebär HDs avgörande i så fall att det tidigare HFD-avgörandet avviker från civilrätten. Svaret beror på om HDs praxis ses som auktoritativ för civilrättens innehåll eller som bara en möjlig tolkning av

---

<sup>104</sup> Ibid.

<sup>105</sup> Ibid. Samt avsnitt 2.3.

<sup>106</sup> Ibid. Samt avsnitt 2.2.

<sup>107</sup> Ibid.

<sup>108</sup> Hultqvist, 1995, s. 366, Grosskopf och Grönfors, SN, 1990, s. 354, Hultqvist, SN, 2007, s. 697 och Simon-Almendal, JT, 2012/13, s. 604.

<sup>109</sup> Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 50 f., Bergström, 1978, s. 71, Hultqvist, SN, 2007, s. 697.

<sup>110</sup> Emblad, 2020, s. 2.

<sup>111</sup> Emblad, 2020, s. 2. Se också kapitel 2.

<sup>112</sup> Ibid.

<sup>113</sup> Ibid.

<sup>114</sup> Som exempel kan NJA 2013 s. 886 nämnas. I detta mål anförde HD att det vid ett frivilligt tillskott till eget aktiebolag som utgångspunkt saknas gåvoavsikt och att tillskottet därför inte utgör någon gåva utan en stämpelskattepliktig transaktion. Sedan tidigare hade en motsatt bedömning gjorts i inkomstskattepraxis, varför frågan uppkom om rättsläget hade ändrats även på detta område, se Näsbrandt, SvSkT, 2014, s. 271 f. HFD besvarade frågan nekande i HFD 2015 ref. 48. Se även Emblad, 2020, avsnitt 3.3.4.1.3

civilrätten.<sup>115</sup> Det rör sig här om två möjliga förståelser av det civilrättsliga, varav inget är mer korrekt eller felaktigt än det andra.<sup>116</sup> HFDs avgörande ifråga kan därför sägas både följa och avvika från civilrätten på samma gång.<sup>117</sup> Anta då att en person som ger sig ut för att bedöma om HFDs avgörande följer eller avviker från civilrätten oreflekterat tar till utgångspunkt i att HDs praxis är auktoritativ för civilrättens innehåll.<sup>118</sup> För personen ifråga framstår det i så fall som en nödvändig slutsats att HFDs avgörande avviker från civilrätten.<sup>119</sup> En annan person kanske istället utgår ifrån att HDs praxis enbart utgör en möjlig tolkning av civilrätten.<sup>120</sup> För denne innebär inte HDs dom att HFD avviker från civilrätten.<sup>121</sup> Beroende på vilken civilrätt som produceras av bedömarens förförståelse kan det vara möjligt att komma till olika, och ibland tvärt olika, slutsatser avseende skatterättens förhållande till civilrätten.<sup>122</sup>

Exemplet som Patrik Emblad belyser ovan tycker jag ger en tydlig förklaring till hur civilrätten och skatterättens gränser korsas och hur enkelt de gränserna kan förbises. Min personliga reflektion på exemplet är framförallt att det ur ett praktisk perspektiv väldigt lätt går oreflekterat förbi att gränserna innehar en relevans till varandra. Framförallt då problematiken när det kommer till avsaknaden hos bedömaren och dennes förförståelse avseende skatterättens förhållande till civilrätten.

---

<sup>115</sup> Ramberg, Prejudikat som rättskälla i förmögenhetsrätten, 2017, s. 45 som problematiserar vad innebörden av ett prejudikat är: "Innebär det ett krav att avgörandena är *bindande* för underinstanserna? Eller innebär det att avgörandena ska *beaktas* av underinstanserna? Eller är det endast en referens till att underrätterna *frivilligt kan låta sig inspireras* av Högsta domstolens avgöranden?" Kursiveringarna förekommer i ursprungskällan. Emblad, 2020, s. 3.

<sup>116</sup> Emblad, 2020, s. 3.

<sup>117</sup> Ibid.

<sup>118</sup> Ibid.

<sup>119</sup> Ibid.

<sup>120</sup> Ibid.

<sup>121</sup> Ibid.

<sup>122</sup> Emblad, 2020, s. 3.

## 4. Regler angående resultatfördelning

Att ett avtal mellan bolagsmännen har företräde framför lagen uttrycks klart i HBL.<sup>123</sup> Det är mycket vanligt att delägare har avtalat om resultatfördelningen på annat sätt än vad som föreskrivs enligt lag.<sup>124</sup>

Först när årsredovisningen eller årsbokslutet har upprättats har bolagsmännen rätt att få ut ränta, förvaltningsarvode eller vinst.<sup>125</sup> Räkenskapsårets resultat finns även det definierat i HBL.<sup>126</sup> Resultatet uppstår efter det att bolagsmännen fått ut ränta och arvode från bolaget.<sup>127</sup> Bolagsmännen har rätt till skäligt arvode för förvaltning av bolagets angelägenheter.<sup>128</sup> Först därefter äger bolagsmännen rätt att ta del av vinsten.<sup>129</sup>

Frågan om vilket subjekt som ska beskattas för en viss inkomst aktualiseras också vid fördelningen av rörelseresultat i ett handelsbolag.<sup>130</sup> Varje delägare beskattas för ett belopp som motsvarar dennes andel av handelsbolagets nettoresultat.<sup>131</sup> I inkomstskattelagen anges att en kommanditdelägare inte får tillgodogöra sig större del av bolagets underskott än vad denne satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.<sup>132</sup> Av regeln framgår också att detsamma gäller för en handelsbolagsdelägare som åtagit sig ett begränsat ansvar i förhållande till övriga delägare.<sup>133</sup> I övrigt framgår det inte av inkomstskattelagen hur fördelningen av bolagets nettoresultat ska göras mellan bolagsmännen.<sup>134</sup> Frågan har däremot varit föremål för prövning i många rättsfall.<sup>135</sup> Skatteverket har drivit en del processer

---

<sup>123</sup> 2 kap 8 § HBL. Höglund, 2014, s. 18.

<sup>124</sup> Ibid.

<sup>125</sup> 2 kap 9 § HBL.

<sup>126</sup> 2 kap 7 § HBL. Höglund, 2014, s. 17.

<sup>127</sup> 2 kap 6 § HBL, Höglund, 2014, s. 17.

<sup>128</sup> Höglund, 2014, s. 17.

<sup>129</sup> a.a. s. 18.

<sup>130</sup> Emblad, 2020, s. 338.

<sup>131</sup> 5:3 IL och RÅ 1994 not 487, Emblad, 2020, s. 338.

<sup>132</sup> 14:14 IL, Emblad, 2020, s. 338.

<sup>133</sup> Emblad, 2020, s. 338.

<sup>134</sup> Ibid.

<sup>135</sup> Ibid.

mot handelsbolag och deras rätt att vinstfördela.<sup>136</sup> Processerna har ansetts uppseendeväckande då det har förekommit olika typer av argumenten som utgångsläge för att underkänna resultatfördelningen hos handelsbolag.<sup>137</sup>

#### 4.1 Obehörig vinstfördelning utifrån rättspraxis

Resultatfördelningen kan bedömas som obehörig genom skattemässiga skäl för att bolagsmännen vill vinna väsentliga skattefördelar.<sup>138</sup> Vidare kan bedömningen påverkas av förmildrande affärsmässiga motiv eller bli försvårade på grund av närståendekrets där en fördelning med till synes affärsmässigt motiv kan innehålla underliggande inslag av skattemässiga skäl.<sup>139</sup> Skälighetsbedömning görs genom en analys av rättshandlingens verkliga innebörd där bedömningen utgår från följande framställda subjektiva rekvisit.<sup>140</sup>

1. Delägarnas kapitalinsatser
2. Delägarnas arbetsinsatser i bolaget
3. Intressegemenskap mellan delägarna
4. Risktagande i verksamheten

Rättsläget gällande den civilrättsliga friheten att fritt avtala om resultatfördelningen i handelsbolag är oklart framgår av de många rättsfall som behandlats i svenska domstolar de senaste årtionden.<sup>141</sup> Resultatfördelningen mellan bolagsmännen har tidigare varit en av de mest brännande och kontroversiella frågorna för handelsbolag.<sup>142</sup> Även om antalet ärenden i frågan ökat under åren så är frågan inte ny.<sup>143</sup> Nedan presenteras ett urval av de rättsfall som finns på området.<sup>144</sup>

---

<sup>136</sup> Höglund, 2014, s. 11.

<sup>137</sup> Ibid.

<sup>138</sup> Ibid.

<sup>139</sup> Ibid.

<sup>140</sup> Se RÅ 2002 ref 115 IL.

<sup>141</sup> Ibid.

<sup>142</sup> Höglund, 2014, s. 85

<sup>143</sup> Höglund, 2014, s. 85. Se rättsfallet RÅ 1957 Fi 2409.

<sup>144</sup> Ibid.

Ett fall då parternas resultatfördelning underkändes är RÅ 1995 ref. 35.<sup>145</sup> I målet hade en serie transaktioner vidtagits för att åstadkomma en, med HFDs terminologi, fiktiv förlust i kommanditbolaget.<sup>146</sup> Det aktiebolaget som var komplementär i bolaget hade gjort en kapitalinsats om 10 000 000 kr, medan de fysiska personerna som utgjorde kommanditdelägare endast hade tillskjutit 100 kr var.<sup>147</sup> Av bolagsavtalet följde samtidigt att aktiebolaget inte skulle påföras någon del av förlusten, utan att förlusten skulle fördelas bland kommanditdelägare.<sup>148</sup> Målet gällde ett beskattningsår som inföll innan 14 kapitlet 14 § inkomstskattelag, hade trätt ikraft.<sup>149</sup> HFD uttalade trots detta att den överenskomna fördelningen framstod som ojämn, därav underkändes upplägget.<sup>150</sup> Förlusten omfördelades genom att varje delägare gavs lika stor del av förlusten som motsvarade dennes insatsandel i bolaget.<sup>151</sup>

Resultatfördelningen underkändes även i RÅ 1995 not 95.<sup>152</sup> Målet handlade om ett handelsbolag som ägdes av två makar, vilka hade kommit överens om att ena maken skulle tillskrivas allt underskott från rörelsen medan den andre skulle tillskrivas allt överskott.<sup>153</sup> På så sätt skulle det vara möjligt att minska progressiviteten i marknads totala skatteböroda.<sup>154</sup> Samtliga instanser i målet ansåg dock att båda makarna var att betrakta som företagsledare och att hälften av underskottet skulle hänföras till respektive make.<sup>155</sup>

I RÅ 1997 not 126 hade bolagsmännen i ett kommanditbolag enats om att större delen av vinsten skulle fördelas till ett aktiebolag som hade gått in som

---

<sup>145</sup> Emblad, 2020, s. 338. RÅ 1995 ref. 35.

<sup>146</sup> a.a. s. 339. RÅ 1995 ref. 35.

<sup>147</sup> RÅ 1995 ref. 35.

<sup>148</sup> RÅ 1995 ref. 35.

<sup>149</sup> 14 kap 14 § IL En kommanditdelägare i ett svenskt kommanditbolag får inte dra av underskott från kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

En delägare i ett svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser ska dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar hans ansvar.

Målet gällde beskattningsåret 1988 och föregångaren till 14 kap 14 § IL infördes 1993, se prop. 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattning. Emblad, 2020, s. 339. RÅ 1995 ref. 35.

<sup>150</sup> Emblad, 2020, s. 339. RÅ 1995 ref. 35

<sup>151</sup> Ibid.

<sup>152</sup> RÅ 1995 not 95.

<sup>153</sup> Ibid.

<sup>154</sup> Ibid.

<sup>155</sup> Ibid.



kommanditdelägare med en högst blygsam insats.<sup>156</sup> Att fördela större delen av vinsten till den bolagsman som hade tagit minst risk och som endast hade bidragit med en blygsam insats framstod som anmärkningsvärd enligt HFD.<sup>157</sup> En omfördelning gjordes så att istället en marginell del av vinsten hänfördes till aktiebolaget.<sup>158</sup>

I HFD 2018 ref. 36 tog HFD ställning till en situation då en säljare av ett kommanditbolag hade kommit överens med köparen om att räkenskapsårets resultat skulle fördelas till denne såväl skatte - som civilrättsligt.<sup>159</sup> Kommanditbolaget hade överlåtits för 1 kr.<sup>160</sup> Under det senaste gångna året hade säljaren tillgodogjort sig tillgångarna i kommanditbolaget genom uttag.<sup>161</sup> Sammanlagt uppgick uttagen till ca 67 000 000 kr.<sup>162</sup> Samma dag som andelarna överläts gjorde säljaren en insättning om ca 4 000 000 kr på ett klientmedelskonto hos en juristfirma för kommanditbolagets räkning.<sup>163</sup> Vid tidpunkten för överlåtelsen bestod kommanditbolagets tillgångar av en kassa om 1 kr samt en fordran på de medel som säljaren satt in på klientmedelskontot.<sup>164</sup> Dessutom framgick att köparen hade ett resultatmässigt underskott som skatterättsligt kunde dras av mot vinsten.<sup>165</sup> Enligt HFD innebar inte överlåtelseavtalet något annat än att säljaren hade överlåtit skattskyldigheten för årets resultat.<sup>166</sup> På grundval av detta ansågs säljaren skattskyldig för överskottet i kommanditbolagets rörelse.<sup>167</sup>

---

<sup>156</sup> RÅ 1997 not 126.

<sup>157</sup> RÅ 1997 not 126.

<sup>158</sup> Emblad, 2020, s. 339. RÅ 1997 not 126.

<sup>159</sup> Emblad, 2020, s. 339. HFD 2018 ref. 36.

<sup>160</sup> Ibid.

<sup>161</sup> Ibid.

<sup>162</sup> Ibid.

<sup>163</sup> Ibid.

<sup>164</sup> Emblad, 2020, s. 340. HFD 2018 ref. 36.

<sup>165</sup> Ibid.

<sup>166</sup> Ibid.

<sup>167</sup> Ibid.

## 4.2 Fyra tolkningar av en och samma dom

Andreas Hansson presenterar i en artikel från 2019 fyra möjliga tolkningar av rättsfallet HFD 2018 ref. 36.<sup>168</sup>

En första tolkning grundar sig i att beskattningen enligt HFD måste korrelera med den faktiska civilrättsliga fördelningen av resultatet mellan köpare och säljare.<sup>169</sup> Hansson uppger sig dock inte finna stöd för denna tolkning i HFDs domskäl.<sup>170</sup>

En andra tolkning är att det skattepliktiga resultatet inte hade genererats i kommanditbolagets verksamhet utan hos säljaren och att skattskyldigheten för detta resultat inte kan överföras utan stöd i inkomstskattelagen.<sup>171</sup>

En tredje tolkning är att det skattepliktiga resultatet förvisso hade genererats i kommanditbolagets verksamhet, men att detta resultat inte ingick i överlåtelsen av kommanditbolaget.<sup>172</sup>

Vad som framförallt talar mot den andra och tredje tolkningen är enligt Hansson att det i så fall inte hade funnits skäl för HFD att nämna något om att den avtalade fördelningen framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskal.

Den fjärde och sista tolkningen är enligt Hansson den rimligaste tolkningen. Här har HFD gjort en omfördelning av den överenskomna resultatfördelningen, om än på något annat sätt än vad HFD gjort i tidigare praxis.<sup>173</sup>

Målet har även kommenterats av Bo Svensson.<sup>174</sup> Enligt honom angrep HFD upplägget med stöd av principen om obehörig resultatfördelning.<sup>175</sup> Samtidigt framhåller han att HFD lika gärna kunde ha använt sig av andra rättsgrunder såsom att ett särskilt bokslut var upprättat per överlåtelsedagen, transaktionens verkliga innebörd eller skatteflyktslagen.<sup>176</sup>

---

<sup>168</sup> Emblad, 2020, s. 340.

<sup>169</sup> Emblad, 2020, s. 340.

<sup>170</sup> Andreas Hansson, SN, 2019, s. 156 ff. Emblad, 2020, s. 340.

<sup>171</sup> Hansson, SN, 2019, s. 156 ff.

<sup>172</sup> Emblad, 2020, s. 340.

<sup>173</sup> Hansson, SN, 2019, s. 156 ff. Emblad, 2020, s. 340.

<sup>174</sup> Emblad, 2020, s. 340.

<sup>175</sup> Ibid.

<sup>176</sup> Bo Svensson, *Beskattning av handelsbolag*, SN, 2019, s. 331 f. Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt, Patrik Emblad, s. 340.

Bo Svensson har även i en artikel från 2007, se även Svenssons uppdaterade version SvSkT 2020, analyserat HFDs praxis överlag när det gäller resultatfördelningen i handelsbolag.<sup>177</sup> Bland annat undersöker Svensson vilken betydelse några särskilda faktorer har såsom storleken hos bolagsmännens kapitalinsatser, omfattning av bolagsmännens arbetsinsatser, intressegemenskap mellan bolagsmännen, vilken grad av risktagande som respektive bolagsman bär, samt om den avtalade resultatfördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.<sup>178</sup> Enligt Svensson speglas dessa faktorer ganska väl utifrån vilka omständigheter som HFD lägger vikt vid för att fastställa om en obehörig resultatfördelning föreligger.<sup>179</sup> Samtliga omständigheter behöver dock inte föreligga samtidigt.<sup>180</sup>

Nils Mattsson framhåller i en monografi från 1998 att den civilrättsliga resultatfördelningen måste följas i skatterätten.<sup>181</sup> Om det följer av bolagsavtalet hur vinst och förlust ska fördelas kan en fördelning som frångår detta i skatterätten inte accepteras.<sup>182</sup> Att bolagsmännen vanligen bara ser till sina egna intressen är något som talar för att den fördelningen som avtalats är objektivt riktig.<sup>183</sup> Samtidigt framhåller Mattsson att utvecklingen i skatterättslig praxis har inneburit att den faktiska inkomstfördelningen emellanåt frångås om det är så att den medför en obehörig överföring.<sup>184</sup>

Sammanfattningsvis har HFD i ett antal mål tagit ställning till hur resultatet i ett handelsbolag skattemässigt ska fördelas mellan bolagsmännen.<sup>185</sup> HFD har

---

<sup>177</sup> Emblad, 2020, s. 340.

<sup>178</sup> a.a. s. 341.

<sup>179</sup> Ibid.

<sup>180</sup> Bo Svensson, SvSkT, 2007, s. 703 ff. Motsvarande faktorer framhålls i Höglund, Handelsbolag - bolagsbildning, vinstfördelning, kapitalvinstbeskattning, justerad anskaffningsutgift, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter, 2014, s. 89. Jfr Mattsson som i sin avhandling från 1974 framhöll att de faktorer som har varit viktigast för att omfördelning ska ske är kapitalinsatsens storlek och arbetsinsatsernas omfattning, se Mattsson, 1974, s. 146. Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt, Patrik Emblad, s. 341.

<sup>181</sup> Emblad, 2020, s. 341.

<sup>182</sup> Ibid.

<sup>183</sup> Ibid.

<sup>184</sup> Mattsson, 1994, s. 61. Emblad, 2020 s. 341.

<sup>185</sup> Emblad, 2020, s. 341.

uttryckligen betonat att bolagsmännens avtalade resultatfördelning är en viktig utgångspunkt.<sup>186</sup> I flera mål har HFD dock tagit avstånd från just detta.<sup>187 188</sup>

### 4.3 Motiveringar för att underkänna resultatfördelningen

För att underkänna resultatfördelningen hos handelsbolag har motiveringarna förefallit vara olika, som ej affärsmässig grund, omotiverad, uteslutande i skatteplaneringssyfte är några exempel som förekommer.<sup>189</sup> Ett begrepp som ofta dyker upp inom doktrin så väl som i rättspraxis är genomsyn.<sup>190</sup>

Även om genomsyn i doktrin har definierats på olika sätt handlar det i huvudsak om att något som godkänns civilrättsligt underkänns skattemässigt på grund av att det huvudsakliga skälet för det civilrättsliga avtalet egentligen varit ett annat, exempelvis att kringgå beskattning.<sup>191</sup>

Det finns inget stöd i lagstiftningen för begreppet genomsyn utan förfarandet har utvecklats i praxis även om domstolarna menar att det ska tillämpas restriktivt.<sup>192</sup> Förutsättningarna för när genomsyn kan användas är dock inte helt klarlagda i praxis.<sup>193</sup> Däremot har det i doktrin framkommit att om ett avtal framstår som uppenbart konstlat finns risk för att det inte kan godkännas i enlighet med dess civilrättsliga rubricering.<sup>194</sup> Med detta har lagregler, med tillägg för begreppet genomsyn, som påverkar och kan tänkas påverka möjligheterna att fördela resultatet i handelsbolag redovisats.<sup>195</sup>

---

<sup>186</sup> Ibid.

<sup>187</sup> Ibid.

<sup>188</sup> Ibid.

<sup>189</sup> Höglund, 2014, s. 85.

<sup>190</sup> Höglund, 2014, s. 85. Se även Bo Svensson i Svensk Skattetidning 2007 s. 695-713.

<sup>191</sup> RÅ Notis N1996:240, s. 21.

<sup>192</sup> Enligt Lodin m. fl, 2002, s. 579 främst under de år då lagen mot skatteflykt var upphävd.

<sup>193</sup> Handelsbolag, fjärde upplagan, 2014, Höglund, 2014, s. 85. Se även Bo Svensson i Svensk Skattetidning 2007 s. 695-713.

<sup>194</sup> RÅ Ref. 1994:52, s. 4.

<sup>195</sup> Höglund, 2014, s. 85. Se även Bo Svensson i Svensk Skattetidning 2007 s. 695-713.

#### 4.4 Behörig resultatfördelning

Definitionen av den skattemässiga vinsten från handelsbolag är inte alltid alldeles klar.<sup>196</sup> Anledningen till det är att den civilrättsliga vinsten ibland avviker från den skatterättsliga beroende bland annat på skattemässiga justeringar.<sup>197</sup> Om fördelningen av vinsten inte angivits i bolagsavtalet genom procenttal eller kvotandelar blir den skattemässiga bedömningen svårare.<sup>198</sup>

I Lagrådet har diskussioner förts om att införa bestämmelser om behörig resultatfördelning. I proposition 2009/10:36 menade Lagrådet att det inte fanns tillräckliga skäl för att införa en sådan bestämmelse.<sup>199</sup> Bestämmelsen kunde enligt Lagrådet medföra tveksamheter rörande dess tillämpning.<sup>200</sup> Lagrådet ansåg även att den föreslagna lagtexten innehöll oklara begrepp som skäligen, väsentligen, betingad och skatteskal och sådana begrepp bör undvikas i en författningstext som ska ligga till grund för beskattning.<sup>201</sup>

Rättspraxis borde därför fortsättningsvis ge ledning för hur gränsdragningen närmare ska ske. Framförallt i fall då en beslutat inkomstfördelning bör frångås vid beskattningen därför att den framstår som orimlig eller väsentligen betingad av skatteskal.

---

<sup>196</sup> Höglund, 2014, s. 86.

<sup>197</sup> Ibid.

<sup>198</sup> Ibid.

<sup>199</sup> Proposition 2009/10:36 s. 57.

<sup>200</sup> Höglund, 2014, s. 86.

<sup>201</sup> Ibid.

## 5. Ett förslag till en framtida lagstiftning

Sedan lagen om handelsbolag och enkla bolag infördes i den svenska lagstiftningen år 1980 har flera utredningar tillsatts med uppdrag att se över och utvärdera denna lag och dess lydelse. Det främsta motivet har varit att förenkla de regler som gäller för beskattning av handelsbolag.<sup>202</sup> Det senaste i raden av betänkande är Ny handelsbolagsbeskattning SOU 2002:35, ett betänkande som innehar 20 år på nacken.<sup>203</sup>

I betänkandet föreslås ett nytt system för beskattning av bolaget och bolagsmännen.<sup>204</sup> I utredningen beskrivs i huvuddrag att handelsbolaget ska nettovinstbeskattas med en statlig inkomstskatt i enlighet med de regler som gäller för aktiebolag.<sup>205</sup> Det nuvarande systemet med delägarbeskattning skulle därmed ersättas av dubbelbeskattning som traditionellt gäller för juridiska personer.<sup>206</sup> Med andra ord skulle handelsbolaget komma att bli ett självständigt skattesubjekt.<sup>207</sup> Till viss del skulle detta innebära en tillbakagång till de regler som gällde före införandet av den progressiva förvärvsinkomstbeskattningen år 1902.<sup>208</sup> Vid den tiden beskattades handelsbolaget för sina vinster som delägarna sedan kunde disponera utan ytterligare beskattning.<sup>209</sup> Detta har man inte velat öppna upp för genom att föreslå dubbelbeskattning.<sup>210</sup>

I ett remissvar från Lunds Universitets Juridiska fakultetsstyrelse, yttrade sig professor Bergström och universitetslektor Tjernberg mot förslaget att göra handelsbolag till självständiga skattesubjekt.<sup>211</sup> Enligt deras yttrande skulle förslaget innebära att Sverige som enda land i världen inte har en bolagsform där beskattningen sker hos delägarna.<sup>212</sup> Vidare konstateras att de civilrättsliga

---

<sup>202</sup> SOU 2002:35, s. 139 ff.

<sup>203</sup> Ibid.

<sup>204</sup> Ibid.

<sup>205</sup> Ibid.

<sup>206</sup> Ibid.

<sup>207</sup> a.a. s. 151.

<sup>208</sup> Ibid.

<sup>209</sup> a.a. s. 142.

<sup>210</sup> a.a. s. 143.

<sup>211</sup> Ibid.

<sup>212</sup> Ibid.

följderna av utredningens förslag inte analyserats tillräckligt och yttrandet avslutades med orden: <sup>213</sup>

“... det är angeläget att behålla en mångfald och valfrihet mellan olika företagsformer, och att det lagda förslaget i praktiken innebär en inskränkning av detta.”<sup>214</sup>

## 5.1 Doktrinen inställning till resultatfördelning

I doktrinen framkommer av författarna Hellner, Welinder, Mutén och Mattsson samt Nial att problemet kring resultatfördelningen har lösts på olika sätt över tid.<sup>215</sup> Kring mitten av föregående sekel tycks tendensen ha varit att underkänna det civilrättsliga bolagsavtalet.<sup>216</sup> Då bolagets existens har underkänts har därmed inte heller inkomstfördelningen godkänts.<sup>217</sup>

Ett fall som ofta kommenterats i samband med detta är RÅ 1951 ref. 27.<sup>218</sup> Nial anförde utifrån detta rättsfall att vid resultatfördelningen i handelsbolag borde arbetsfördelningen ligga till grund för fördelningen.<sup>219</sup> Med det menas att om någon eller några delägares prestationsskyldighet var alldeles för liten i förhållande till annan bolagsman, kunde det uppfattas som om bolagsmännen enbart gav sken av att bedriva ett bolag.<sup>220</sup> Därmed skulle resultatet endast fördelas på de personer som varit aktiva i verksamheten och efter deras delaktighet.<sup>221</sup> Även ett sådant upplägg som i detta fall borde det enligt Nial ha den inverkan på bolagets resultatfördelning att den istället skulle ske i proportion till delägarinsats.<sup>222</sup>

---

<sup>213</sup> SOU 2002:35, s. 143 ff.

<sup>214</sup> I remissyttrande till Betänkandet (SOU 2002:35) s. 2

<sup>215</sup> I Davidsson, 1992, s. 31 och 35

<sup>216</sup> Ibid.

<sup>217</sup> Ibid.

<sup>218</sup> RÅ 1951 ref. 27. Nial, Håkan, Carl Hemström, 1992 Upplaga 3, s. 20.

<sup>219</sup> I Helmers, 1956, s. 492

<sup>220</sup> Ibid.

<sup>221</sup> RÅ 1955 Ref 5. ff.

<sup>222</sup> Ibid.

K G A Sandström menar dock i sin artikel i Skattenytt angående det ovan nämnda fallet, RÅ 1951 Ref 27, att det inte fanns saklig grund att underkänna bolagsbildningen.<sup>223</sup> Den enda anledningen, enligt Sandström till att rätten gjorde så var att man inte ville godta vinstfördelningen.<sup>224</sup> Regeringsrättens, nuvarande HFD, vägran att godkänna det civilrättsliga avtalet skedde enligt Sandström på vaga och obestämbara grunder.<sup>225</sup>

Dock anför Hellner, Welinder, Mutén, Mattsson och Nial att rätten på senare tid har ändrat ståndpunkt.<sup>226</sup> Istället för att underkänna det civilrättsliga avtalet har den valt att underkänna den skatterättsliga resultatfördelningen med i förlängningen samma resultat.<sup>227</sup> Därmed har även diskussionerna i doktrinen tagit en något annorlunda vändning.<sup>228</sup>

Peter Melz framhöll i en artikel, skriven efter att lagen om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102) tillkom, att många av de förslag till förändringar som diskuterats inom skatterätten inte hade genomförts.<sup>229</sup> Ett av dessa förslag var just begränsningar för vinstdelning i handelsbolag och kommanditbolag.<sup>230</sup> Melz menar att det primära argumentet varit att civilrätten inte har i uppgift att lösa skatterättsliga problem.<sup>231</sup> Melz ansåg att den osäkerhet och svårighet som existerar beror på den vaghet och formlöshet som kännetecknar de nya reglerna för handelsbolag samt dess transaktioner som vinstdelning.<sup>232</sup> Melz ansåg inte heller den befintliga skattelagstiftningen vara tillräckligt klar och utförlig.<sup>233</sup>

Enligt skattejurist Mats Andersson och skattekonsult Mats Höglund föreligger stor osäkerhet om var gränserna går när den civilrättsliga resultatfördelningen kan frångås vid beskattning.<sup>234</sup> Båda hänvisar till de två rättsfall från Kammarrätten i

---

<sup>223</sup> Sandström i Skattenytt, 1970, s. 375f

<sup>224</sup> Sandström i Skattenytt, 1970, s. 375f

<sup>225</sup> Ibid.

<sup>226</sup> Nial, Håkan, Carl Hemström, 1992 Upplaga 3, s. 20.

<sup>227</sup> I Davidsson, 1992, s. 31 och s.35

<sup>228</sup> Ibid.

<sup>229</sup> Melz i Skattenytt, 1981, s. 377 f.

<sup>230</sup> Ibid.

<sup>231</sup> Ibid.

<sup>232</sup> Ibid.

<sup>233</sup> Ibid.

<sup>234</sup> Andersson, Höglund, 1999, s. 69



Sundsvall som dömdes i mars 1999, mål nr 4026-1995 samt 4092-1996.<sup>235</sup> Omständigheterna är liknande i de båda fallen, dock kom Kammarrätten fram till olika beslut angående resultatfördelningen.<sup>236</sup> I mål 4092-1996 kom Kammarrätten och sedermera även Regeringsrätten, fram till att resultatfördelningen var affärsmässigt omotiverad och kunde därmed inte genomföras enligt avtalet.<sup>237</sup>

Sven Carlstedt, skattejurist vid skatteverket i Stockholm delger i en artikel sin syn kring avtal om vinstfördelning i handelsbolag.<sup>238</sup> Carlstedt framför att den skattemässiga vinstfördelningen ska följa den civilrättsliga.<sup>239</sup> Han menar dock att det är en missuppfattning att resultatet skulle kunna fördelas fritt mellan bolagsmännen.<sup>240</sup> Carlstedt tycker därmed inte se lagens nuvarande lydelse som ett problem.<sup>241</sup> Carlstedt menar att om en vinstfördelning ska vara giltig måste den dels följa den civilrättsliga fördelningen, men även vara affärsmässigt motiverad.<sup>242</sup> Om inte dessa två krav är uppfyllda, enligt honom, kan den skattemässiga fördelningen frångås.<sup>243</sup> Då annan fördelning än den som finns i bolagsavtalet ska användas, exempelvis då rätten anser att genomsyn ska tillämpas, ska resultatet fördelas efter skälighet.<sup>244</sup> Exempel på fall som Carlstedt menar bör föranleda av begreppet genomsyn är skenrättshandlingar, felaktigt rubricerad handling och kringgående av skatteregler.<sup>245</sup>

Av de rättsfall som tagits upp framgår att bedömningen kring möjligheten att fritt fördela resultatet i handelsbolag skiljer sig åt och inga fall är särskilt entydiga, även om det på senare tid, allt oftare går mot att rätten underkänner den skattemässiga obehöriga resultatfördelningen.<sup>246</sup> Skillnaden ligger inte bara i hur de olika instanserna har dömt utan även på vilka grunder som de prejudicerande

---

<sup>235</sup> Ibid.

<sup>236</sup> Ibid.

<sup>237</sup> Andersson, Höglund, 1999, s. 69.

<sup>238</sup> Carlstedt, Sven, (1995) *Vinstfördelning från handelsbolag*, Skattenytt, Årgång 45, Nr 12, s. 707-715.

<sup>239</sup> Ibid.

<sup>240</sup> Ibid.

<sup>241</sup> Ibid.

<sup>242</sup> Ibid.

<sup>243</sup> Ibid.

<sup>244</sup> Ibid.

<sup>245</sup> Ibid.

<sup>246</sup> Se RÅ Ref 1994:52 samt RÅ Notis N 1994:486

domarna från HFD har avkunnats.<sup>247</sup> Detta har den inverkan att rättsläget är osäkert och en klar linje från rättsens sida är svår att förutse.<sup>248</sup> Generellt har de lägre instanserna varit mer benägna att godkänna resultatfördelningen enligt upprättade avtal.<sup>249</sup> HFD har dock, i de fall som presenterats inte godtagit den avtalsenliga fördelningen.<sup>250</sup>

Rätten har dock i få fall uttryckligen betecknat tillvägagångssättet som genomsyn.<sup>251</sup> I doktrin har få uttalat sig i klarhet kring reglerna om resultatfördelningen det vill säga om hur lagen ska tolkas.<sup>252</sup> Carlstedt har i sin tur hävdad att resultatfördelningen ska vara affärsmässigt motiverad för att det civilrättsliga avtalet ska anses giltigt.<sup>253</sup> Många andra, Melz, Andersson, Höglund, har däremot uppehållit diskussionen kring lagreglernas oklarhet.<sup>254</sup>

---

<sup>247</sup> Ibid.

<sup>248</sup> Ibid.

<sup>249</sup> Ibid.

<sup>250</sup> Se RÅ Ref 1994:52 samt RÅ Notis N 1994:486

<sup>251</sup> Ibid.

<sup>252</sup> Ibid.

<sup>253</sup> Carlstedt, Sven, (1995) *Vinstfördelning från handelsbolag*, Skattenytt, Årgång 45, Nr 12, s. 707-715.

<sup>254</sup> Melz, Andersson, Höglund,

## 6. Avslutande kommentarer

I förarbetet till HBL framhålls att det inte är nödvändigt att utveckla paragrafen angående resultatfördelning ytterligare. Av det som presenterats i uppsatsen framkommer det att så inte är fallet. Enligt mig har lagen för detta ändamål en bristfällig utformning. Det behövs ett förtydligande i lagstiftningen. I praxis har det vid underkännandet av det civilrättsliga avtalets resultatfördelning istället fördelats efter skälighet med hänsyn taget till arbetsinsats, risktagande och kapitalinsats.<sup>255</sup> Är det en sådan resultatfördelning som eftersträvas av samhället borde detta tydligare avspeglas i både civilrätten och skatterätten.

Det bör även göras en inskränkning av avtalsfriheten i HBL.<sup>256</sup> Friheten ska då ligga i att välja mellan att fördela enligt tidigare benämnda kriterier som kapitalinsats, risktagande eller arbetsinsats.<sup>257</sup> På så vis skulle avtalsfriheten fortfarande råda men inskränkas till att gälla möjligheten att fritt välja grunden för resultatfördelningen. Denna inskränkning finns redan i praxis så varför inte införa den i lag.<sup>258</sup>

Förslaget att göra om handelsbolag till egna skattesubjekt, skulle visserligen innebära en annan lösning på problematiken gällande resultatfördelning. Då skulle resultatet fördelas i likhet med det som gäller för aktiebolag men på bekostnad av handelsbolag som bolagsform. Detta anser jag skulle vara högst omotiverat.<sup>259</sup>

I rättspraxis är dock grunderna, på vilka rätten valt att underkänna avtal av detta slag, osäkra.<sup>260</sup> Det framgår att rätten ofta underkänner avtal om resultatfördelning på de grunder att fördelningen är affärsmässigt omotiverad, orimlig och

---

<sup>255</sup> Bo Svensson, SvSkT, 2007, s. 703 ff. Motsvarande faktorer framhålls i Höglund, Handelsbolag - bolagsbildning, vinstfördelning, kapitalvinstbeskattning, justerad anskaffningsutgift, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter, 2014, s. 89. Jfr Mattsson som i sin avhandling från 1974 framhöll att de faktorer som har varit viktigast för att omfördelning ska ske är kapitalinsatsens storlek och arbetsinsatsernas omfattning, se Mattsson, 1974, s. 146. Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt, Patrik Emblad, s. 341.

<sup>256</sup> I remissyttrande till Betänkandet (SOU 2002:35) s. 2

<sup>257</sup> Bo Svensson, SvSkT, 2007, s. 703 ff. Motsvarande faktorer framhålls i Höglund, Handelsbolag - bolagsbildning, vinstfördelning, kapitalvinstbeskattning, justerad anskaffningsutgift, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter, 2014, s. 89. Jfr Mattsson som i sin avhandling från 1974 framhöll att de faktorer som har varit viktigast för att omfördelning ska ske är kapitalinsatsens storlek och arbetsinsatsernas omfattning, se Mattsson, 1974, s. 146. Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt, Patrik Emblad, s. 341.

<sup>258</sup> I remissyttrande till Betänkandet (SOU 2002:35) s. 2

<sup>259</sup> Ibid.

<sup>260</sup> HFD 2018 ref. 36, RÅ 1997 not 126, RÅ 1995 not 95, RÅ 1995 ref. 35.

väsentligen betingad av skatteskal.<sup>261</sup> Resultatet fördelas, i fallet av ett underkänt avtal, av rätten efter skälighet.<sup>262</sup> <sup>263</sup> Det underkännande som görs av rätten, sker enligt mig på vaga grunder. Med det äventyras därför rättssäkerheten.

De generella principer som HFD arbetat fram medför att resultatfördelningen måste ligga inom ramen för skattemässiga skäl i förhållande till affärsmässiga motiv. Gränsen för obehörig resultatfördelning går vid de fall affärsmässiga motiv överväger skattemässiga skäl där de försvärande faktorer såsom närståendekrets har haft stor betydelse.<sup>264</sup>

Något som är gemensamt för de mål som jag behandlar i uppsatsen avseende resultatfördelning i handelsbolag, är att en skillnad föreligger mellan hur bolagsmännen skriftligen avtalar hur ett resultat ska fördelas och hur det faktiskt fördelas. Detta visar på vissa svårigheter att fastställa vad ett avtal är och vad det innebär.<sup>265</sup> Eftersom något formkrav inte gäller för resultatfördelning skulle parternas faktiska handlande kunna sägas vara en del av avtalet.<sup>266</sup> Utfallet av HFDs skatterättsliga prövning hade i denna mening kunnat sägas överensstämma med civilrätten.<sup>267</sup> Vad som ska anses utgöra respektive inte utgöra avtalsinnehåll är emellertid inte någon självklar fråga.<sup>268</sup> Lika gärna hade det kunna hävdas att det skriftliga avtalet var det säkraste beviset för vad bolagsmännens vilja var och att respektive bolagsman fick stå den risk som detta avtal medför.<sup>269</sup> Civilrätten är med andra ord oklar och kan tolkas på olika sätt, vilket är en av de faktorer som gör det problematiskt att tala om den civilrättsliga resultatfördelningen.<sup>270</sup> Vid en sammanfattning av rättsläget, konstaterar jag att det generellt inte går att utforma vilka avtal som helst kring resultatfördelning i ett handelsbolag.

---

<sup>261</sup> Ibid.

<sup>262</sup> Ibid.

<sup>263</sup> Ibid.

<sup>264</sup> Emblad, 2020, s. 344.

<sup>265</sup> Ibid.

<sup>266</sup> Ibid.

<sup>267</sup> Ibid.

<sup>268</sup> Ibid.

<sup>269</sup> Ibid.

<sup>270</sup> a.a. s. 345.

Då lagen gällande resultatfördelning är otydlig har det blivit en uppgift för rätten att tolka och tillämpa dess innebörd. För att rättssäkerhet ska råda bör konsekvenserna av ett handlande kunna förutses. Frågan är vilken rättssäkerhet som råder när HFD dömer på grundval av att ett förfarande anses vara affärsmässigt omotiverat, när detta uttryck inte finns definierat i lagen. Även Carlstedt hänvisar, som tidigare nämnts, till affärsmässigt omotiverad fördelning men inte heller han utvecklar begreppets innebörd.<sup>271</sup> Detsamma gäller för begreppet genomsyn.<sup>272</sup> Då rätten haft svårigheter att underkänna ett avtal om resultatfördelning genom att tillämpa lagen mot skatteflykt tycks de istället valt att applicera begreppet genomsyn, som inte heller det finns lagstadgat.<sup>273</sup>

Det går därmed inte att urskilja någon klar gräns för vilken resultatfördelning som är skatterättsligt godtagbar. Oklarheterna är många, särskilt när man börjar ifrågasätta de begrepp som används för att skatterättsligt underkänna den civilrättsligt avtalsenliga resultatfördelningen. En bokstavstolkning är därför ur rättssäkerhetssynpunkt, enligt mig, att föredra. Är det civilrättsliga avtalet giltigt så ska det också ligga till grund för beskattning. Att det sedan inte alltid är moraliskt riktigt ur rättvisesynpunkt är en helt annan fråga.

---

<sup>271</sup> Carlstedt, 1995, Skattenytt, Årgång 45, Nr 12, s. 707-715.

<sup>272</sup> Höglund, 2014, s. 85. Se även Bo Svensson i Svensk Skattetidning 2007 s. 695-713.

<sup>273</sup> Ibid.

## **7. Abstract**

Trading partnerships and limited partnerships are legal entities but not a taxable subject for income taxation. The main rule is that the profit of such a company is taxed on those who are partners in the company at the end of the financial year. The tax distribution shall in principle be based on the company agreement or what has otherwise been agreed upon between the partners.

The purpose of the thesis is to investigate whether the freedom in the civil law regulation gives freedom of profit distribution also in tax law.

The partners can enter into an agreement on how the company's income is to be distributed between them and at what time a partner has the right to receive his share of the company's profit. Should no such agreement have been reached, shall the result be distributed equally among the partners and that a partner has the right to receive his share of the company's profit only after the annual report and annual accounts have been prepared.

The law does not state how the tax liability is to be distributed. The starting point is, according to practice, that the result should be distributed between those who are co-owners. Normally, the distribution agreed upon by the partners is accepted. However, the distribution can be waived if it involves an unauthorized transfer of income or appears to be unreasonable and essentially due to tax reasons.

## 8. Käll- och litteraturförteckningar

### Offentligt tryck

#### *Propositioner*

Proposition 1979/80:143, med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m.m.

Proposition 1993/94:50, Fortsatt reformering av företagsbeskattning

Proposition 1999/2000:2 , Inkomstskattelagen.

Proposition 2009/10:36, Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn.

#### *Statens offentliga utredningar*

SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 2002:35, *Ny handelsbolagsbeskattning*

#### *Remiss: Betänkande*

Bergström, Sture, Tjernberg, Mats, (2002) *Remiss: Betänkande (SOU 2002:35) Ny handelsbolagsbeskattning*, Lund.

## Litteratur

Andersson, Mats, Höglund, Mats, (1999) *Handelsbolag: bolagsbildning, vinstfördelning, reavinstbeskattning, justerat ingångsvärde, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter*. Göteborg: ISBN 9185340847.

Arvidsson, Richard., *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, Svensk skattetidning 1999, s. 195 ff.

Bergström, Sture (1978). *Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Stockholm. LiberFörlag. ISBN 913804353X.

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

Bogdan, Michael., (2003) *Komparativ rättskunskap*, (Upplaga 2). ISBN: 9139203301

Burmeister, Jari., (2012) *Verklig innebörd - En studie av inkomstskattepraxis*, (Upplaga 1), Stockholm. ISBN: 9789139016717

Bernitz, Ulf., Carlsson, Mia., Heuman, Lars., Leijonhufvud, Madeleine., Magnusson Sjöberg, Cecilia., Seipel, Peter., Warnling Conradson, Wiweka., och Vogel, Hans-Heinrich (2020) *Finna rätt : juristens källmaterial och arbetsmetoder - 2020*. (Upplaga 15) Stockholm. ISBN: 9789139209362

Carlstedt, Sven, (1995) *Vinstfördelning från handelsbolag*, Skattenytt, Årgång 45, Nr 12, s. 707-715. ISSN

Davidson, Ann-Charlotte, (1992) *Handelsbolag: en civil- och skatterättslig översikt*, Beyrond, Malmö, 1992. ISBN 9188134423

Emblad, Patrik., (2020) *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Göteborg. ISBN: 9789187869228



Grosskopf, Göran.Grönfors, Kurt., (1990) , *Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget*, *Skattenytt*, s. 353-367,

Grosskopf, Göran., Johansson, Gunnar., Rabe, Gunnar., (1995) *Det svenska skattesystemet*, (Upplaga 8) Stockholm. ISBN: 9138504308

Gäverth, Leif., *Regeringsrätten och genomsyn*, *Svensk skattetidning*, 1996, s. 731-772

Gäverth, Leif., (1999), *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor - en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot skatteplanering med under - respektive överkapitaliserade bolag*, Uppsala, Uppsala universitet.

Hagstedt, Jan Anders (1972), *Om beskattning av stiftelser*, 1972, Stockholm, Nordstedt.

Hansson, Andreas, HFD 2018 ref. 36 - *Ändrad praxis om fördelningen mellan säljare och köpare av resultat i handelsbolag vid överlåtelse av andelar?* SN, 2019, s. 153-164.

Helmers, Dag, (1956) *Kringgående av skattelag - studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Almqvist & Wiksell, Diss. Stockholm : Högsk., Stockholm,

Hedlund Beatrice, (2020) *Är rökförbudet lagligt? En undersökning av hur det svenska rökförbudet förhåller sig till bestämmelserna om fri rörlighet för varor inom EU*. Kandidatuppsats i handelsrätt.

Hemström, Carl., (2002) *Bolagens rättsliga ställning: om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag*, (Upplaga 5). ISBN: 9139203174

Hjerner, Lars., (1983), *Sken - bulvanskap . kringgående, genomsyn eller förträngning i Festskrift till Hans Thornstedt*, s. 269-304, P-E. Wallén (red.) Stockholm, Nordstedt.

Hultqvist, Anders., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, 1995, Stockholm, Nordstedts Juridik.

Hultqvist, Anders., *Leasingdomarna - en analys en kommentar*, Skattenytt 1999, s. 395-404.

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

Hultqvist, Anders., *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt, 2007, s. 696-703.

Höglund, Mats., (2014) *Handelsbolag - bolagsbildning, vinstfördelning, kapitalvinstbeskattning, justerad anskaffningsutgift, byte av företagsform, reserveringsmöjligheter*, (Upplaga 4). Göteborg, Tholin & Larsson.

Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, Svensk skattetidning, 2011, s. 835-849.

Leidhammar, Börje., Lindkvist, Gustav., (2010) *Bevisprövning i mål om genomsyn*, (Upplaga 1) Stockholm. ISBN 9789139014980

Lindskog, Stefan, (2010), *Lagen om handelsbolag och enkla bolag: en kommentar* (Upplaga 2) Stockholm. ISBN: 9789139021834

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, (2002) *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt Del 1-2* ( Upplaga 8). Lund. ISBN 9144016859, 9144016867

Mattsson, Nils., (1974), *Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter - en inkomstskatterättslig studie av handelsbolag och enkla bolag*, Stockholm. Nordstedt. ISBN 9117372615.

Mattsson, Nils, (1994) *Beskattning av handelsbolag* (Upplaga 9). Stockholm ISBN 9138501961.

Melz Peter, (1981) *Ny lag om handelsbolag och enkla bolag*, Skattenytt, Årgång 31, Nr 8-9, s. 377.

Möller, Lars., *Regeringsrätten och genomsynsmål*, Skattenytt, 2003, s. 574-575.

Möller, Lars., *Genomsyn av rättshandlingar*, Skattenytt, 2011, s. 529-535.

Nial, Håkan, Hemström, Carl., (1992) *Om handelsbolag och enkla bolag* (Upplaga 3). Göteborg. ISBN 9138501546

Nial, Håkan, Hemström, Carl., (1994) *Handelsbolagsrätt* (Upplaga 7). Göteborg. ISBN 9138503824

Näsbrandt, Hans, *Har Katrumpan påverkats av Högsta domstolens avgörande om stämpelskatt*, Svensk skattetidning, 2014, s. 169- 271.

Peczenik, Aleksander, (1995) *Juridikens teori och metod*, (Upplaga 1). Stockholm. ISBN: 9138504510

Pettersson, Per., Lundius, Annika., *Handelsbolag/årsredovisning - en lagkommentar*. Stockholm. ISBN: 9138920670

Ramberg, Christina., (2017), *Prejudikat som rättskälla i förmögenhetsrätten*. Stockholm. Wolters Kluwer. ISBN 9789139115946.

Sandström, K.G.A., (1970) *Om handelsbolag (kommanditbolag) såsom medel att ernå obehörig skatteförmån samt beskattningen därvid*, Skattenytt, Årgång 20, Nr 1-2, s. 369-399

Sandström, Torsten., (1996) *Handelsbolag och enkla bolag*, (Upplaga 9), Angered. ISBN: 9789139023838

Simon-Almendal, Teresa., (2005), *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, Norstedts juridik. ISBN: 9139010767

Simon-Almendal, Teresa., *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom. Eller vad är karta, vad är verkligheten?*, JT, 2012/13, s. 598-619.

Thorell, Per., Mattsson, Nils., *Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen*. Göteborg. ISBN: 9176781240

Svensson, Bo., *Resultatfördelning i handelsbolag - särskilt om obehörig resultatfördelning*, Svensk Skattetidning 2007 s. 695-713.

Svensson, Bo., *Beskattning av handelsbolag*, Skattenytt, 2019, s. 328-332.

Svensson, Bo., *Obehörig resultatfördelning i handelsbolag och angränsande frågor - en lägesrapport 2020*, Skattenytt, 2020, s. 823-839

Strömholm, Stig., (1996), *Rätt, rättskällor och rättstillämpning : en lärobok i allmän rättslära*. ISBN: 9138505576

# **Rättsfallsförteckning**

## **Högsta domstolen**

NJA 2013 s. 886

## **Högsta förvaltningsdomstolen**

RÅ 1951 ref. 27

RÅ 1955 ref. 21

RÅ 1957 Fi 2409

RÅ 1968 Fi 945

RÅ 1994 not 487

RÅ 1994 ref. 52

RÅ 1995 not 95

RÅ 1995 ref. 35

RÅ 1996 not 240

RÅ 1997 not 126

RÅ 2002 ref. 115 I

HFD 2015 ref. 48

HFD 2018 ref. 36

HFD 2020 not. 45

## **Kammarrätterna**

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 4026-1995 samt 4092-1996.