

ANDREAS HANSSON

## HFD 2018 ref. 36 – Ändrad praxis om fördelningen mellan säljare och köpare av resultatet i handelsbolag vid överlåtelse av andelar?

*Enligt tidigare praxis beskattas som utgångspunkt en köpare av en handelsbolagsbolagsandel för sin andel av hela årets resultat. I HFD 2018 ref. 36 var säljaren och köparen av en andel i ett kommanditbolag överens om att så skulle ske, men likväl fann Högsta förvaltningsdomstolen i stället att säljaren skulle beskattas för den vinst som uppstått fram till överlåtelsepunkten. I artikeln diskuteras olika möjliga tolkningar av domen och dess betydelse för rättstillämpningen.*

### 1 INLEDNING

HFD 2018 ref. 36 gäller fördelningen mellan säljare och köpare av ett kommanditbolags resultat i samband med överlåtelse av andelarna i bolaget. Parterna hade kommit överens om att köparen skulle ta upp hela årets resultat i bolaget.

Av Högsta förvaltningsdomstolens tidigare praxis (se avsnitt 3.1) framgår att huvudregeln är att andelsförvärvaren ska beskattas för den del av hela årets resultat i handels- eller kommanditbolaget som belöper på andelarna, om parterna inte har kommit överens om annat. Vidare framgår av praxis att det vid beskattningen är möjligt att frångå den mellan delägarna överenskomna fördelningen av resultatet i ett bolag, men tidigare rättsfall i denna fråga har uteslutande handlat om befintliga delägare och fördelningen enligt bolagsavtalet. Trots detta väljer Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, att hänföra resultatet fram till överlåtelsepunkten till säljaren och således beskatta säljaren i strid med parternas gemensamma avsikt. Sista stycket i domslutet lyder som följer:

Allmänt gäller 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. Med hänsyn härtill och eftersom den avtalade fördelningen av resultatet framstår som orimlig och uteslutande betingad av

skatteskal (jfr RÅ 2002 ref. 115) ska Skandinavkonsult beskattas för det överkott som uppkommit i Esa Finans fram till överlåtelsefallet. Överklagandet ska därmed avslås.

HFD:s bedömning och slutsats i domen kan uppfattas och tolkas på olika sätt. För egen del anser jag att domen ger upphov till fyra olika möjliga tolkningar. Dessa olika tolkningar presenteras och diskuteras nedan under tre rubriker. Först följer dock en redogörelse för omständigheterna i målet och avgörandena i underinstanserna och HFD. Artikeln avslutas med ett par meningar om rättsläget i och med avgörandet utifrån den tolkning jag gör av rättsfallet.

## 2 KORT OM FALLET HFD 2018 REF. 36

### 2.1 Omständigheterna i målet

Skandinavkonsult i Stockholm AB (Skandinavkonsult) innehade 99,9 procent av andelarna i Esa Finans Kommanditbolag (Esa Finans). Det skattemässiga resultatet uppgick för beskattningsåret 2012 till cirka 68 miljoner kronor.

Andelarna i Esa Finans avyttrades för en krona den 17 december 2012 till Cellpoint Connect AB (Cellpoint). Skandinavkonsult och Cellpoint hade avtalat om att såväl det skattemässiga som det civilrättsliga resultatet skulle tillfalla Cellpoint. Före avyttringen hade Skandinavkonsult tömt Esa Finans på samtliga tillgångar, bortsett från en kassa på en krona och en fordran om cirka fyra miljoner kronor avseende medel som Skandinavkonsult betalat in till ett klientmedelskonto hos en juristfirma.

Skandinavkonsult deklarerade ingen inkomst från Esa Finans för beskattningsåret 2012 och beskattades inte för någon kapitalvinst, eftersom andelarna var näringsbetingade. I stället deklarerade Cellpoint inkomsten från kommanditbolaget, men kunde kvitta vinsten mot underskott i den egna verksamheten.

### 2.2 Underinstansernas bedömning

Skatteverket beslutade att beskatta Skandinavkonsult för hela resultatet i Esa Finans vid överlåtelsefallet med hänsyn till att det av omständigheterna framgick att Skandinavkonsult och Cellpoint hade varit överens om att Skandinavkonsult skulle tillgodogöras resultatet i Esa Finans och att det inte fanns några förutsättningar för Cellpoint att driva verksamheten vidare.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Av Skatteverkets omprövningsbeslut (dnr 82-26368497) framgår att Skatteverket stödde sitt

Förvaltningsrätten i Stockholm avslag Skandinavkonsults överklagande och anförde att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Förvaltningsrätten ansåg därför att det formella överlåtelseavtalet saknade betydelse och att de förutsättningar som uppställts i praxis för att hänföra resultatet fram till överlåtelseövertidpunkten till säljaren var uppfyllda, eftersom ett delårsbokslut hade upprättats i samband med ingivande av skalbolagsdeklaration.

Även Kammarrätten i Stockholm avslag Skandinavkonsults överklagande. Kammarrätten anförde att överlåtelseavtalet inte avspeglade transaktionernas verkliga ekonomiska innebörd. I stället fann kammarrätten att den verkliga ekonomiska innebörden av överlåtelseavtalet var att Skandinavkonsult skulle tillgodogöra sig resultatet i Esa Finans och rätten menade därför att Skandinavkonsult skulle beskattas för resultatet.

### 2.3 Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan i målet är enligt HFD ”om köparen eller säljaren är skattskyldig för resultatet i ett handelsbolag när andelarna i bolaget avyttrats under beskattningsåret och resultatet enligt överlåtelseavtalet ska tillfalla köparen men säljaren före avyttringen tillgodogjort sig bolagets samtliga inkomster”.

I sin ansats att besvara den ställda frågan konstaterar HFD först att det av överlåtelseavtalet mellan Skandinavkonsult och Cellpoint framgick att resultatet i Esa Finans skulle tillfalla köparen både skattemässigt och civilrättsligt. Därefter följer en beskrivning av gällande rätt om fördelningen av resultatet och överlåtelse av andelar i handelsbolag. HFD redogör sedan för omständigheterna kring överlåtelsen och anför bl.a. följande som är av intresse för den senare analysen:

Skandinavkonsult har genom sin enda anställda person utövat verksamheten i kommanditbolaget och har därmed stått för såväl arbetsinsatserna som risktagandet i kommanditbolaget. Esa Finans har inte haft några egna anställda

---

beslut på en analys av den verkliga innebörden av rättshandlingarna mellan Skandinavkonsult och Cellpoint. Skatteverket ansåg att avsikten mellan Skandinavkonsult och Cellpoint hade varit att dela upp resultatet på sådant sätt att Skandinavkonsult skulle tillgodoföras resultatet fram till överlåtelseövertidpunkten och Cellpoint resultatet som löpte därefter. Enligt Skatteverket framgick detta indirekt av avtalet och parternas faktiska agerande. Vid sådana förhållanden och då Cellpoint inte förvärvat några tillgångar eller andra förutsättningar att bedriva verksamheten vidare, ansåg Skatteverket att Skandinavkonsult skulle beskattas för hela resultatet vid överlåtelseövertidpunkten.

eller någon egen verksamhetslokal. Den verksamhet som Skandinavkonsult bedrivit i Esa Finans har inte ingått i överlåtelsen. Skandinavkonsult har i stället bedrivit verksamheten vidare i ett annat bolag.

Domstolens redogörelse för omständigheterna i målet avslutas med följande mening:

Överlåtelseavtalet innebär således att Skandinavkonsult överlåtit andelarna i bolaget, vars verksamhet inte ingått i överlåtelsen och vars tillgångar bestod av en kassa om en krona jämte en fordran om drygt 4 miljoner kr, för en krona.

Därefter anför HFD följande:

Mot den angivna bakgrunden kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening överlåtelseavtalet inte anses medföra annat än att Skandinavkonsult överlåtit endast skattskyldigheten för årets resultat om 67 691 902 kr till Cellpoint eftersom Skandinavkonsult före avyttringen tillgodogjort sig hela resultatet i kommanditbolaget genom uttag.

Allmänt gäller 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. Med hänsyn härtill och eftersom den avtalade fördelningen av resultatet framstår som orimlig och uteslutande be- tingad av skatteskäl (jfr RÅ 2002 ref. 115) ska Skandinavkonsult beskattas för det överskott som uppkommit i Esa Finans fram till överlåtelsestillfället.

Det kan alltså konstateras att HFD beskattar Skandinavkonsult för resultat i Esa Finans fram till överlåtelsestillfället, trots att Skandinavkonsult och Cellpoint hade avtalat om att Cellpoint skulle ta upp hela årets resultat i bolaget. Som nämndes i inledningen är det inte självklart hur HFD finner stöd för att beskatta Skandinavkonsult. Nedan ska därför olika och möjliga tolkningar presenteras och diskuteras.

### 3 NÅGRA TÄNKBARA TOLKNINGAR AV FALLET HFD 2018 REF. 36

#### 3.1 Ändrar eller förtydligar HFD den praxis som gäller överlåtelser av andelar i handelsbolag?

HFD finner att det som stipulerades i avtalet, att det skattemässiga resultatet skulle tillfalla köparen, inte skulle tillmätas någon betydelse, eftersom det enligt domstolen inte fanns något stöd i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för att på detta sätt överföra skattskyldigheten. Vidare

fann domstolen att den avtalade fördelningen av resultatet framstod som orimlig och uteslutande betingad av skatteskal.

Vad gäller överlåtelse av andelar i handelsbolag saknas uttryckliga bestämmelser i IL om vem som ska beskattas när andelar har bytt ägare under beskattningsåret.<sup>2</sup> Av 5 kap. 3 § IL framgår endast att delägaren ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst samt att beskattning sker oavsett om delägaren har tagit ut beloppet eller ej. Praxis har dock klargjort rättsläget. I RÅ 1994 ref. 52 II uttalar HFD att utgångspunkten är att det är den som är delägare vid beskattningsårets utgång som ska beskattas för den inkomst som belöper på andelen (i det fortsatta ”huvudregeln”). Enligt HFD i samma mål finns dock ”visst utrymme” för säljare och köpare att med skatterättslig verkan avtala om att säljaren ska ta upp resultatet fram till överlåtelsepunkten (i det fortsatta ”undantagsregeln”). För att en sådan fördelning mellan säljare och köpare ska godtas krävs enligt domstolen i regel att den grundar sig på ett delårsbokslut som avser tiden fram till överlåtelsepunkten.

I rättsfallet RÅ 1995 ref. 33 upprepar HFD att det är den som är delägare vid beskattningsårets utgång som ska beskattas för resultatet som belöper på andelen och kallar det för en ”princip”. Mycket kortfattat var omständigheterna i målet att en fysisk person hade förvärvat andelar i ett handelsbolag som i princip saknade tillgångar i syfte att komma i åtnjutande av dels underskottsavdrag vid den löpande beskattningen, dels avdrag för kapitalförlust vid försäljning av andelarna. Ersättningen översteg vida marknadsvärdet för andelarna. Att andelsförvärvet i praktiken enbart syftade till att erhålla skatteförmåner var enligt HFD ”inte tillräcklig grund för att frångå principen att ett handelsbolags skattemässiga resultat ska fördelas mellan dem som är delägare vid beskattningsårets utgång”.

Mot bakgrund av ovannämnda rättsfall kan det tyckas märkligt att HFD påstår att det saknades rättsligt stöd för att överföra skattskyldigheten på det sätt som parterna önskade i HFD 2018 ref. 36. Visserligen gällde dessa rättsfall den s.k. dubbla avdragsrätten (avdrag för samma förlust först vid den löpande beskattningen och sedan i kapitalvinstbeskattningen) medan skatteförmånen i förevarande fall är ett resultat av reglerna om

<sup>2</sup> I det följande används termen handelsbolag för att beskriva skatterättsliga bestämmelser och praxis för handels- och kommanditbolag. Av 1 kap. 2 § HBL framgår att kommanditbolag är en form av handelsbolag. De skatterättsliga bestämmelserna för handels- och kommanditbolag är desamma, med några få undantag (t.ex. 14 kap. 14–15 §§ IL om kommanditdelägares begränsade rätt till avdrag för underskott).

näringsbetingade andelar och möjligheten att kvitta tidigare underskott mot senare överskott. HFD:s uttalanden om skattskyldigheten för ett handelsbolags resultat vid överlåtelse av andelar i 1994 och 1995 års rättsfall är dock av så generell karaktär att det rimligen kan uteslutas att huvudregeln och undantagsregeln måste förstås mot bakgrund av omständigheterna i de tidigare målen. Frågan är då om domstolen i HFD 2018 ref. 36 har ändrat eller förtydligat praxis om beskattningen av resultatet i handelsbolag vid överlåtelse av andelar.

En möjlig tolkning av HFD 2018 ref. 36 är att domstolen menar att skattskyldigheten för resultatet måste korrelera med den civilrättsliga fördelningen av resultatet mellan köpare och säljare. Om huvudregeln ska vara tillämplig krävs att köparen kan lyfta hela årets resultat. Undantagsregeln ska tillämpas om säljaren har tagit ut del av årets resultat före avyttringen.

Det är sannolikt att huvudregeln och undantagsregeln har utformats delvis med utgångspunkt i bestämmelserna i lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL.<sup>3</sup> Enligt 2 kap. 9 § HBL (som domstolen i HFD 2018 ref. 36 hänvisar till under rubriken ”Rättslig reglering m.m.”) kan en bolagsman inte lyfta sin andel av resultatet förrän årsbokslut eller årsredovisning har upprättats. Som utgångspunkt är det därför naturligt att beskatta köparen eftersom det normalt är han som kan lyfta resultatet – därav huvudregeln. Bestämmelsen är emellertid dispositiv enligt 2 kap. 1 § HBL och bolagsmännen kan komma överens om att delar av resultatet kan lyftas före denna tidpunkt. Det i sin tur kan förklara behovet av undantagsregeln – har säljaren lyft en del av årets resultat före avyttringen kan det ses som naturligt att han och inte köparen beskattas för denna del.

När det gäller fördelningen av resultatet mellan befintliga delägare i handelsbolag måste den faktiska civilrättsliga fördelningen följas av delägarna vid beskattningen.<sup>4</sup> (En annan sak är att den civilrättsliga fördelningen kan frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl, vilket jag återkommer till i avsnitt 3.3.) Det är exempelvis inte möjligt i ett handelsbolag med två delägare att i bolagsavtalet bestämma att resultatet ska fördelas lika, men bara den ena av dem beskattas för hela bolagets resultat.<sup>5</sup> Frågan är

3 Jfr Mattsson, Nils, *Beskattning av handelsbolag*, 9:e upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 1994, s. 63.

4 Se Svensson, Bo, *Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig inkomstöverföring*, Svensk Skattetidning 2007, s. 699. Se även Mattsson, s. 61.

5 Se t.ex. RÅ 1988 not. 553.

då om samma sak bör gälla mellan säljare och köpare och om HFD menar att skattskyldigheten för resultatet vid överlåtelse av andelar måste korrelera med den civilrättsliga fördelningen. Är det således detta domstolen menar när den skriver att överlåtelsen endast innebar en överföring av skattskyldigheten och att en sådan överlåtelse saknar stöd i IL?

Min tolkning av domslutet är att HFD inte menar att det finns ett krav på att beskattningen av resultatet vid överlåtelse av andelar exakt måste följa hur resultatet har fördelats mellan köpare och säljare. Det framgår i vart fall inte uttryckligen av domskälen att domstolen skulle vara av denna uppfattning. En ordning som kräver en exakt korrelation mellan civilrättslig och skattemässig fördelning av resultatet vid överlåtelser av andelar förefaller också egendomlig. I praktiken hade det inneburit ett krav på att tillämpa undantagsregeln om säljaren före avyttringen tillgodogjort sig minsta del av årets resultat, vilket får anses motsägelsefullt med tanke på att det just är fråga om en undantagsregel. Om säljaren före avyttring gjort uttag behöver det inte nödvändigtvis påverka den skattemässiga fördelningen av resultatet, utan kan i stället tillåtas påverka köpeskillingen eftersom köparen, om huvudregeln tillämpas, kommer beskattas för delar av resultatet som han inte kan lyfta.

I detta avseende ger därför en rimlig tolkning av domskälen att domstolen varken ändrar eller förtydligar praxis om resultatfördelningen vid överlåtelse av andelar i handelsbolag, utan endast bekräftar denna. Det är min uppfattning att Skandinavkonsult måste ha beskattats för inkomsterna av annan anledning än att det skulle existera ett krav på exakt korrelation mellan den civilrättsliga och skattemässiga fördelningen av resultatet mellan köpare och säljare vid överlåtelser av andelar. Förklaringen till domstolens uttalande att det saknades stöd för att överföra skattskyldigheten på så sätt som parterna önskade får därför sökas någon annan stans.

Med domslutet som utgångspunkt är det otvivelaktigt så att huvudregeln inte gäller undantagslöst, vilket i viss mån kan anses vara ett förtydligande av praxis om beskattningen av resultatet vid överlåtelse av andelar.

### 3.2 Två andra tolkningar av domslutet

Domskälen i HFD 2018 ref. 36 kan uppfattas som att domstolen anser att resultatet inte hade genererats i Esa Finans, utan direkt i Skandinavkonsults verksamhet. Det skulle i sådant fall vara skattskyldigheten för aktiebolagets inkomster som HFD menar inte kan överföras utan stöd i IL. Domskälen kan också uppfattas som att HFD anser att verksamheten

visserligen hade bedrivits i Esa Finans, men inte ingått i överlåtelsen av andelarna i kommanditbolaget (att HFD anser att verksamheten inte hade överlåtits framgår uttryckligen av domskälen). Båda tolkningar framstår för mig som någorlunda rimliga förklaringar till domen om vissa delar i den läses isolerat, men tolkningarna har sina begränsningar i förhållande till domen i sin helhet.

När det gäller den första tolkningen – att verksamheten överhuvudtaget inte hade bedrivits i Esa Finans utan det var fråga om Skandinavkon-sults egna inkomster – måste man för att acceptera denna bortse från att kommanditbolaget varit den juridiska personen som vidtagit de civilrättsliga transaktioner som genererat inkomsterna. I tidigare praxis har domstolen emellertid varit restriktiv med att fränkänna handelsbolag rättskapacitet eller delägarskapet skatterättslig betydelse, även om bolaget så gott som uteslutande bildats i skatteplaneringssyfte; se RÅ 1994 ref. 52 I.<sup>6</sup> I RÅ 1993 ref. 86 ansågs visserligen ett kommanditbolag inte bedriva rörelse i skatterättslig mening. Omständigheterna i det målet var dock mycket sär-egna och kommanditbolaget får anses ha bildats uteslutande i skatteplane-ringssyfte och utan något förvärvssyfte.

Mot bakgrund av detta anser jag det vara mindre troligt att domstolen i HFD 2018 ref. 36 finner att Esa Finans saknar rättskapacitet eller inte kan anses bedriva rörelse i skatterättslig mening, utan att uttryckligen disku-tera saken eller hänvisa till tidigare praxis.

Den andra tolkningen – att verksamheten har bedrivits i Esa Finans men inte har ingått i överlåtelsen – kan finna visst stöd i källteorin.<sup>7</sup> In-komstkällan, dvs. näringsverksamheten i Esa Finans, har inte överlåtits utan behållits. Källans innehavare är fortfarande Skandinavkonsult och därmed den som ska beskattas för resultatet. I ett sådant perspektiv kunde skattskyldigheten för inkomsterna i Esa Finans inte överföras med stöd av huvudregeln vid överlåtelser av andelar i handelsbolag, eftersom en över-föring av skattskyldigheten för en inkomstkälla inte är möjlig.

Även denna tolkning har sina brister. Domstolen skriver förvisso att den anser att verksamheten inte har ingått i överlåtelsen, men argumen-terar inte för att denna omständighet ensam är avgörande för domstolens

<sup>6</sup> Se även Lodin m.fl., *Inkomstskatt*, 16:e upplagan, Studentlitteratur AB, Stockholm, 2016, s. 731.

<sup>7</sup> Se om källteorin Hultqvist, Anders, *Till frågan om rätt skattesubjekt*, Svensk Skattetidning 2015 s. 17 f.

slutsats att Skandinavkonsult ska beskattas för resultatet. Snarare synes det vara fråga om en helhetsbedömning.

Vad gäller båda dessa tolkningar som har diskuterats här är enligt min mening det största problemet med båda att de rimligen innebär att det saknas anledning för domstolen att uttala sig om huruvida ”den avtalade fördelning framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl” – vilket den ju gjorde. Om det antingen konstateras att resultatet egentligen var Skandinavkonsults egna eller att inkomstkällan behållits och skattskyldigheten för den inte kunde överföras, finns det ingen rimlig anledning att ta ställning om fördelningen mellan säljare och köpare framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl. I det här skedet skulle frågan om vem som ska beskattas för inkomsten redan vara avgjord.

Sammanfattningsvis anser jag att domstolen varken finner att inkomsterna har genererats direkt i Skandinavkonsult och därför ska beskattas för inkomsterna eller att inkomsterna faktiskt har generats i Esa Finans men inkomstkällan inte överlåtits och att Skandinavkonsult av den anledningen ska beskattas för inkomsterna. I stället menar jag att den mest rimliga tolkningen av domslutet är att Skandinavkonsult beskattades för inkomsterna i Esa Finans med stöd av en något oortodox tillämpning av domstolens s.k. omfördelningspraxis.

### 3.3 Tillämpar HFD omfördelningspraxis på ett nytt sätt?

Efter att ha konstaterat att skattskyldigheten för inkomster bara kan överföras om det finns stöd för detta i inkomstskattelagen och att det som stod i överlåtelseavtalet om att resultatet skattemässigt skulle tillfalla Cellpoint, anför HFD följande:

Med hänsyn härtill och eftersom den avtalade fördelningen av resultatet framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl (jfr RÅ 2002 ref. 115) ska Skandinavkonsult beskattas för det överskott som uppkommit i Esa Finans fram till överlåtelse tillfället.

Enligt 2 kap. 1 och 8 §§ HBL står det bolagsmännen fritt att besluta om hur resultatet ska fördelas mellan bolagsmännen. Av 5 kap. 3 § IL framgår att en delägare ska beskattas för ett belopp som *motsvarar hans andel* av handelsbolagets inkomst. Några särskilda skatterättsliga bestämmelser som anger hur storleken på en andel ska bestämmas finns inte, utan den fördelning som framgår av bolagsavtalet är vägledande för beskattningen; se bl.a. RÅ 2002 ref. 115. Det är viktigt att poängtera att det civilrättsliga

avtalet måste följas av de skattskyldiga vid beskattningen. Som tidigare nämnts godtas vid beskattningen inte en särskild skatterättslig fördelning som avviker från det civilrättsliga avtalet.

Enligt HFD:s praxis finns det utrymme att vid beskattningen frångå den avtalade fördelningen av resultatet om fördelningen innebär *en obehörig inkomstöverföring* eller fördelningen *framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal*; se bl.a. RÅ 1957 Fi 2409, RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not. 126, RÅ 2002 ref. 115 I och II.<sup>8</sup> Vid bedömningen om en fördelning av resultatet ska frångås vid beskattningen tas hänsyn till delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar; RÅ 2002 ref. 115 II. En resultatfördelning som underkänns ska fördelas efter skälighet, där samma faktorer beaktas. Denna praxis har tidigare endast tillämpats på fördelningar mellan delägare av den löpande inkomsten i handelsbolaget, dvs. den fördelning som framgår av bolagsavtalet.<sup>9</sup>

Det kan alltså konstateras att det är den civilrättsliga och inte den skattemässiga fördelningen av resultatet som genom denna omfördelningspraxis har frångåtts. Detta torde vara naturligt, eftersom en skattemässig fördelning som avviker från den civilrättsliga inte tillmäts någon betydelse. I HFD 2018 ref. 36 är det dock något oklart vilken fördelning av resultatet som domstolen menar. Domstolen skriver att det är den "avtalade fördelningen av resultatet" som framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskal. Det kan tolkas som att det är fördelningen enligt det formella överlåtelseavtalet som avses. Där framgår att både det civilrättsliga och skattemässiga resultatet ska tillfalla Cellpoint, vilket ju inte skedde. Om överlåtelsen verkligen hade skett i enlighet med avtalet, är det svårt att se att det hade funnits grund för att frångå fördelningen. Visserligen hade fortfarande ingen beskattning skett av resultatet i Esa Finans på grund av Cellpoints underskott, men Skandinavkonsult hade då knappast

8 Det är svårt att i praxis se någon tydlig skiljelinje mellan en fördelning som innebär "obehörig inkomstöverföring" och en fördelning som "framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal". Möjligen innebär grunden "obehörig inkomstöverföring" att resultatfördelningar även kan underkännas där skattemotiv inte ligger bakom fördelningen, t.ex. i Fader Gunnarliknande situationer.

9 I Cypernmålet (HFD 2012 not. 30) prövades i Skatterättsnämnden bl.a. om denna omfördelningspraxis kunde tillämpas på fördelning av kapitalvinst mellan delägare, vilket nämnden fann möjligt. Denna rättsfråga kom dock aldrig att slutligen prövas av HFD.

erhållit någon skatteförmån eftersom bolaget överhuvudtaget inte hade haft någon inkomst att beskattas för.

Är det då den faktiska civilrättsliga fördelningen som domstolen avser, dvs. att Skandinavkonsult erhöll all inkomst från Esa Finans? Att Skandinavkonsult erhöll inkomsten i Esa Finans är ju fullt rimligt i sig. Det som var orimligt och betingat av skatteskäl var att försöka överföra skattskyldigheten för inkomsten till Cellpoint. Men den faktiska civilrättsliga fördelningen av resultatet har av allt att döma inte frångåtts.

Mot bakgrund av detta måste domstolen mena att det var den skattemässiga fördelningen av resultatet eller det avsedda skattemässiga resultatet av avtalet mellan Skandinavkonsult och Cellpoint som var orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl. Om denna tolkning, vilken jag håller som den mest rimliga av de här redovisade, är korrekt innebär det en ny tillämpning av omfördelningspraxis. Ett avtal mellan köpare och säljare om fördelningen av resultatet vid överlåtelse av andelar i handelsbolag kan frångås om den skattemässiga fördelningen framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl. Vid en sådan bedömning synes således domstolen särskilt beakta att säljaren före avyttringen tillgodogjort sig i princip hela resultatet och att förutsättningar att driva verksamheten vidare i det överlåtna bolaget i praktiken saknas.

Den redovisade tolkningen i detta avsnitt förklarar dock inte vad domstolen menar när den konstaterar att det inte var möjligt att som parterna önskade överföra skattskyldigheten för årets resultat till köparen. Den tolkning jag finner mest trolig, i ljuset av vad som ovan anförts, är att domstolen menar att parterna inte äger frågan om de skatterättsliga konsekvenserna av civilrättsliga transaktioner, vilket tidigare praxis visar; se bl.a. RÅ 1988 not. 553 och RÅ 1991 not. 335.<sup>10</sup> Parterna kan således inte, trots att huvudregeln normalt pekar ut köparen som skattskyldig för resultatet vid överlåtelse av andelar, luta sig mot ett avtal om den skattemässiga fördelningen när den framstår som orimlig och uteslutande betingad av skatteskäl. Å andra sidan kan anföras att undantagsregeln innebär att parterna visst äger frågan om den skattemässiga fördelningen. Av praxis framgår emellertid endast att undantagsregeln ger parterna en möjlighet att med skatterättslig verkan avtala om att *säljaren* hänförs hela eller delar av resultatet fram till avyttringstidpunkten och inte att den ger köpare och säljare total frihet att besluta om skattskyldigheten för ett handelsbolags resultat.

<sup>10</sup> Se även Svensson, s. 699.

## 4 AVSLUTANDE ORD

HFD ansåg att det är möjligt att beskatta säljaren för resultatet i kommanditbolaget – i strid både med vad parterna hade avtalat och med vad som normalt gäller vid överlåtelse av andelar i handelsbolag. Hur domstolen fann att det är möjligt att beskatta Skandinavkonsult för resultatet i Esa Finans finns det säkerligen olika uppfattningar om och domskälen kan, som jag i artikeln har visat, tolkas på olika sätt. Min uppfattning är dock att domstolen tillämpade s.k. omfördelningspraxis på ett delvis nytt sätt, innebärandes att hänsyn i huvudsak togs till den skattemässiga fördelningen och inte den civilrättsliga fördelningen. Om denna tolkning är korrekt innebär det att huvudregeln vid överlåtelse av andelar, dvs. att det är den som är delägare vid årets utgång som ska beskattas för resultatet, inte kan tillämpas undantagslöst om det skulle innebära en skattemässig fördelning som är orimlig och uteslutande betingad av skatteskal. Det bör noteras att domstolen använder ”uteslutande” och inte ”väsentligen”, vilket skiljer sig från tidigare praxis där fördelningen har frångåtts mellan befintliga delägare vid beskattningen och som möjligen indikerar att de normala beskattningsreglerna vid överlåtelse av andelar endast får ge vika i mycket flagranta fall. Det bör också påpekas att omständigheterna i målet var säregna, vilket talar emot att rättsläget i någon större mån har förändrats genom rättsfallet. Vagheten i domskälen och de olika, möjliga tolkningarna av domen innebär dock en viss risk för fler processer mellan Skatteverket och skattskyldiga om beskattningen av resultatet vid överlåtelse av andelar i handelsbolag.

Slutligen kan konstateras att det saknades ett yrkande av Skatteverket att pröva förfarandet mot lagen (1995:575) mot skatteflykt. Det finns utrymme för en diskussion om hur omfördelningspraxis rörande handelsbolag förhåller sig till legalitetsprincipen och om förfarande likt detta i stället bör prövas mot en tillämpning av skatteflyktlagen.<sup>11</sup>

*Andreas Hansson, doktorand vid Handelshögskolan i Stockholm.*

<sup>11</sup> Se von Bahr, Stig, *Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd*, Svensk Skattetidning 2018 s. 153 ff.