

BO SVENSSON

Obehörig resultatfördelning i handelsbolag och angränsande frågor

– En lägesrapport 2020

Jag skrev en artikel i Svensk Skattetidning 2007 om obehörig resultatfördelning i handelsbolag¹. Nu har jag blivit ombedd att skriva en uppföljande artikel för Skattenytts räkning. Inledningsvis belyser jag kortfattat fyra rättsfall där HFD tillämpat principen om obehörig resultatfördelning och ett fall där principen inte tillämpades i olika rättsfall från 1995–2002. Därefter går jag igenom sju rättsfall mellan 2008–2020 där HFD berört obehörig resultatfördelning eller angränsande frågor. Det bör påpekas att rättsfallsgenombgången i avsnitt två baseras på mina tidigare rättsfallskommentarer från Skattenytts rättsfallshäfte som kommer ut som nummer 6 året efter att HFD meddelat dom. Sist följer en avslutande kommentar.²

1 ALLMÄNT OM OBEHÖRIG RESULTATFÖRDELNING I HANDELSBOLAG

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. HFD har emellertid uttalat följande i **RÅ 2002 ref. 115 I**:

”Den skattemässiga fördelningen skall i princip grundas på bolagsavtalet eller vad som eljest avtalats mellan bolagsmännen. Den beslutade fördelningen kan dock enligt praxis frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskal (se RÅ 1957 not Fi. 2409, RÅ 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35 och RÅ 1997 not. 126). I sådana fall sker den skattemässiga fördelningen efter skälighet.”³

1 Svensson, Bo, Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning, SvSkT 2007 s. 695–713.

2 För värdefulla synpunkter på denna artikel tackar jag professor Robert Pahlsson och professor Mats Tjernberg. Kvarvarande brister är mina egna.

3 Patrik Emblad belyser ett flertal av rättsfallen i sin avhandling, Emblad, Patrik, Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt, 2020, s. 338–348.

I RÅ 2002 ref. 115 I uttalade HFD att vid bedömningen av om beslutad fördelning kan godtas vid beskattningen har i praxis hänsyn tagits till faktorer som:

- storleken på delägarnas kapitalinsatser
- delägarnas arbetsinsats i bolaget
- intressegemenskap mellan delägarna
- risktagande i bolaget
- om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar

I RÅ 1995 ref. 35⁴ var omständigheterna följande. Kommanditbolaget Evainetos bildades under hösten 1987 av sju privatpersoner som satsade 100 kr var i egenskap av kommanditdelägare (med begränsat ansvar). Komplementären, ett aktiebolag, satsade 10 milj. kr i insatskapital. Kommanditbolagets totala insatskapital uppgick således till 10 000 700. Genom en serie konstlade transaktioner försökte man skapa en kapitalförlust.

Seth A, en av kommanditdelägarna, yrkade avdrag med ca 370 000 kr avseende del i bolagets underskott i dåvarande inkomstslaget kapital på totalt ca 2 milj. kr avseende räntekostnader (före skattereformen 1991 fanns det sex inkomstslag varav inkomst av kapital var ett av dem). HFD underkände resultatfördelningen. Den fördelning som företogs var påfallande ojämn och HFD beaktade särskilt den omständigheten att komplementären inte hade påförts någon del av förlusten. Med hänsyn härtill ansåg HFD att resultatet skulle fördelas efter skälighet. Varje delägare påfördes därefter så stor del av förlusten som motsvarade delägarnas insatskapital, vilket fick till följd att Seth A erhöll en andel av förlusten som uppgick till ca 20 kr ($100/10\,000\,700 \times 2$ milj. kr). Det bör påpekas att motsvarande resultatfördelning enligt dagens regler hade begränsats till 100 kr enligt 14 kap. 14 § IL, men denna bestämmelse infördes ett senare beskattningsår än det som prövades i målet.

I RÅ 1995 not. 95⁵ underkände HFD resultatfördelningen i ett handelsbolag som ägdes av två makar. Enligt bolagsavtalet skulle mannen påföras 100 % av en eventuell förlust och kvinnan 100 % av en eventuell vinst.

4 Rättsfallet har kommenterats av Leidhammar, B och Lindkvist, G, Bevisprövning i mål om genomsyn, 2010, s. 105–114 och Burmeister, J, Verklig innebörd, 2012, s. 196–198.

5 Rättsfallet har kommenterats av Leidhammar, B och Lindkvist, G, Bevisprövning i mål om genomsyn, 2010, s. 113 och Burmeister, J, Verklig innebörd, 2012, s. 198.

För beskattningsåret 1989 yrkade mannen avdrag i sin deklARATION med hela handelsbolagets underskott på ca 218 tkr som detta beskattningsår kunde kvittas till viss del mot mannens inkomst av tjänst (regler innan skattereformen 1991). Domstolarna fann att båda makarna var företagsledare och att de skulle påföras hälften var av underskottet (det är inte särskilt vanligt i bolagsavtal att en av delägarna tar all vinst och en annan all förlust).

I **RÅ 1997 not. 126**⁶ bedrevs verksamheten (ett ridcenter) i ett kommanditbolag med ursprungligen tre komplementärer (fysiska personer) som delägare. Kort tid inför ett bokslut tillkom ett aktiebolag som kommanditdelägare med ett begränsat ansvar om 1 000 kr. För kalenderåret 1987 tillfördes kommanditdelägaren 460 000 kr och övriga delägare 100 991 kr var av ett totalt överskott på 762 974 kr. HFD underkände resultatfördelningen med motiveringen att aktiebolaget var kommanditdelägare med en påfallande låg kapitalinsats och att den avtalade resultatfördelningen framstod som anmärkningsvärd. HFD, liksom underinstanserna, hänförde endast 1 000 kr till kommanditdelägaren. Även i det här målet har HFD med största sannolikhet fäst stort avseende vid komplementärernas civilrättsliga ansvar.

I **RÅ 2002 ref. 115 I**⁷ var omständigheterna följande. Ett handelsbolag bedrev mäklarverksamhet och ägdes aktuellt beskattningsår av tre fysiska personer och tre aktiebolag. Varje person ägde 100 % av var sitt aktiebolag. Mäklare A lät sitt eget aktiebolag fakturera handelsbolaget ca 465 tkr varför handelsbolaget inte visade någon vinst (genom internfaktureringen flyttas vinsten från handelsbolaget till aktiebolaget). I december överlät A aktierna i sitt aktiebolag till en utomstående köpare som i princip enbart innehöll likvida medel (idag hade det varit fråga om avyttring av ett skalbolag enligt 49 a kap. IL, men skalbolsreglerna infördes ett senare beskattningsår). Aktiebolagets enda funktion enligt HFD var att samla upp vinstmedlen från mäklarens personliga arbetsinsats och omvandla en högbeskattad arbetsinkomst till en lågbeskattad kapitalvinst varför resultatfördelningen underkändes. Mäklaren beskattades med 465 tkr i inkomstslaget näringsverksamhet före avdrag för avsättning för egenavgifter. Det bör påpekas att

6 Rättsfallet har kommenterats av Leidhammar, B och Lindkvist, G, *Bevisprövning i mål om genomsyn*, 2010, s. 99 och Burmeister, J, *Verklig innebörd*, 2012, s. 198–200.

7 Rättsfallet har berörts av Leidhammar, B och Lindkvist, G, *Bevisprövning i mål om genomsyn*, 2010, s. 99–100 och Burmeister, J, *Verklig innebörd*, 2012, s. 200–201.

den resultatandel som civilrättsligt tillfördes A:s aktiebolag ansågs av HFD utgöra ett ovillkorat aktieägartillskott från A till A:s aktiebolag som ökade omkostnadsbeloppet på A:s aktier i det sålda bolaget.

I RÅ 2002 ref. 115 II⁸ tog mäklare B ut en lön som tillsammans med aktiebolagets arbetsgivaravgifter motsvarade aktiebolagets intäkter i samma handelsbolagsstruktur. Även om även detta förfarande principiellt stred mot principen om obehörig resultatfördelning lät HFD ”nåd gå före rätt” eftersom mäklare B inte fick någon skattefördel genom detta förfarande. Om HFD fördelat resultatet till mäklare B och beskattat honom i inkomstslaget näringsverksamhet på samma sätt som mäklare A och dessutom beskattat B för lön från eget aktiebolag blir det en form av ”överbeskattning” av B. HFD:s lösning är, om inte principiellt korrekt, rimlig. Överföringen var inte väsentligen betingad av skatteskal eftersom B i princip blev föremål för en korrekt beskattning.

2 SENARE ÅRS RÄTTSPRAXIS SOM BERÖR OBEHÖRIG RESULTATFÖRDELNING OCH LIKNANDE FRÅGOR

2.1 Kapitalförsäkringsupplägg via kommanditbolag

I RÅ 2008 ref. 41⁹ hade HFD att ta ställning till om köpeskillingen vid avyttring av en andel i ett kommanditbolag skulle tillföras en kapitalförsäkring eller beskattas hos den person som arbetat i kommanditbolaget.

P.J. innehade sedan 1993 en kapitalförsäkring i SAFE med säte på Isle of man. Den 14 februari 1994 bildade SAFE tillsammans med P.J:s helägda aktiebolag PJCAB ett kommanditbolag. PJCAB var komplementär med en ägarandel på fem procent och SAFE var kommanditdelägare med en ägarandel på 95 %. SAFE skulle enligt avtalet tillskjuta 50 000 kr och PJCAB tillsköt inte något kapital. Kommanditdelägaren skulle erhålla en proportionell andel av vinsten i förhållande till insatskapitalet medan en eventuell förlust skulle bäras av komplementären.

Under 1994 bedrevs försäkringsmäklerverksamhet i kommanditbolaget genom P.J. Han uppbar 160 000 kr i lön från kommanditbolaget under 1994. P.J. lånade sammanlagt 334 500 kr från kommanditbolaget vid två

8 Rättsfallet har kortfattat berörts av Leidhammar, B och Lindkvist, G, Bevisprövning i mål om genomsyn, 2010, s. 100 och Burmeister, J, Verklig innebörd, 2012, s. 201–202.

9 Rättsfallet har kommenterats av Leidhammar, B och Lindkvist, G, Bevisprövning i mål om genomsyn, 2010, s. 221–231 och Burmeister, J, Verklig innebörd, 2012, s. 107–109.

tillfällen under 1994. Den 28 november 1994 överlät kommanditbolaget sin reversfordran på P.J. till SAFE utan att något vederlag erlades.

HFD beskriver att det inte finns någonting i handlingarna som belyser varför SAFE skulle engagera sig i ett kommanditbolag i Sverige. Kapitalinsatsen från SAFE lånades i det närmaste omedelbart av P.J. personligen. SAFE har således inte i praktiken bidragit med något rörelsekapital till verksamheten. Någon förklaring till varför SAFE härigenom ska erhålla en stor del av överskotten i kommanditbolaget finns därför inte enligt HFD. Sammanfattningsvis har bildandet skett på initiativ av P.J. och SAFE kan heller inte anses ha medverkat i kommanditbolagets bedrivna verksamhet.

SAFE:s andel i kommanditbolaget såldes den 28 november 1994 för 1 183 000 kr till en extern köpare – E & H KB. Enligt avtalet bestod köpeskillingen av ett kontant belopp om 848 500 kr samt ”ett av ägaren gjort andelsägaruttag om 334 500 kr.” Enligt en handling från den 1 december utfärdad av bank framgår att banken av kommanditbolaget överfört ca 1 040 000 kr till ett av köparen tillhörigt konto i banken. Samma dag har banken på uppdrag av köparen överfört 848 500 kr till SAFE och till den kapitalförsäkring som ägdes av P.J. Återstoden av köpeskillingen skall köparen ha erlagt genom det ”andelägaruttag” som kan knytas till P.J:s lån från kommanditbolaget.

HFD uttalar därefter att det framstår som uteslutet att E & H KB (köparen) skulle ha köpt andelarna i kommanditbolaget för 1 183 000 kr samtidigt som kassan i kommanditbolaget till större delen överfördes till P.J:s kapitalförsäkring. Därefter framförde HFD:

”Det nu anförda kan i förening med vad som ovan antecknats om bildande, drift och resultatfördelning i kommanditbolaget enligt Regeringsrättens uppfattning inte leda till annan slutsats än att den verkliga innebörden av avtalen inte varit annan än att P.J. ensam skulle förfoga över resultatet i kommanditbolaget.”

Eftersom en kapitalinsats ursprungligen gjorts med 50 000 kr beskattades P.J. för 1 133 000 kr (1 183 000 kr–50 000 kr).

I **RÅ 2008 not. 113**¹⁰ var ett likartat fall föremål för HFD:s prövning. B.A. ägde sedan tidigare en kapitalförsäkring i Premier Life (försäkringsbolaget). Försäkringsbolaget ägde till viss del ett aktiebolag i Luxemburg, Scand Trust. Under januari 1997 bildades BAMC kommanditbolag med

10 Rättsfallet har kommenterats av Burmeister, J, Verklig innebörd, 2012, s. 110–112.

det av B.A. ägda VW AB som komplementär med en andel på 10 % och Scand Trust som kommanditdelägare med en ägarandel på 90 %.

Samtliga andelar i kommanditbolaget såldes den 10 december 1997, av Scand Trust, dvs. även de andelar som ägdes av komplementären – det av B.A. ägda aktiebolaget. Köparen, Proagera, erhöll ett räntefritt lån från säljaren Scand Trust på ett belopp motsvarande köpeskillingslikviden.

HFD noterade att Scan Trust sålde samtliga andelar den 10 december, dvs. även de andelar som ägdes av komplementären! Den 19 december skickade B.A. ett faxmeddelande där han meddelade att han hade överfört kassan i kommanditbolaget till Proagera (köparen) och han därefter skulle kunna låna hem ”sina” ca 624 350 kr i slutet av januari.

Av utredningen i målet framgår att försäkringsbolagets kapitalförsäkring inte tillförts den uppgivna köpeskillingen. De medel som B.A. angav som ”sina” har inte tillförts honom via kapitalförsäkringen utan direkt till honom via kommanditbolagets kassa.

HFD uttalade även i detta mål: ”... att den verkliga innebörden av avtalen inte varit annan än att B.A. ensam skulle förfoga över resultatet i kommanditbolaget.”

HFD synes ha lagt ner stor omsorg på att redogöra för de faktiska omständigheterna kring kommanditbolagens bildande, resultatfördelning och inte minst, omständigheterna vid avyttring av andelarna.

Civilrättsliga avtal, finansiering av köpeskillingen och inte minst hur likvidflödena har gått i samband med avyttring av andelarna i de båda kommanditbolagen framstår som minst sagt märkliga så här i efterhand. Även om P.J. i det första fallet respektive B.A. (fortsättningsvis P.J./B.A.) i det andra fallet inte utåt framstår som bolagsmän i kommanditbolagen är det uppenbart att dessa båda personer har framträdande roller vid bolagens bildande, den löpande vinstgenereringen samt avslutningsvis i samband med avyttring av kommanditbolagsandelarna.

Såväl Hultqvist som Tjernberg menar att HFD mycket noggrant försökt utröna de faktiska omständigheterna kring bildande etc. och försökt att undvika begrepp som ”genomsyn” eller liknande.¹¹

Leidhammar och Lindkvist har utförligt kommenterat RÅ 2008 ref. 41 och menar att endera anses P.J. äga kommanditbolagsandelarna eller också

11 Hultqvist, A, Några kapitalförsäkringsdomar – omkaraktärisering i stället för genomsyn, SN 2008 s. 617–627 och Tjernberg i SN rättsfallskommentar 2009 s. 356–358.

är det P.J:s kapitalförsäkring som underkänns. De lutar snarare åt att det är P.J:s kapitalförsäkring som ”setts igenom/underkänts”.¹²

HFD skriver i sina domskäl att den verkliga innebörden av avtalen inte varit annan än att P.J./B.A. skulle förfoga över resultatet i respektive kommanditbolag. Den rättsliga grunden att beskatta P.J./B.A torde vara att P.J./B.A. de facto varit bolagsmän i de båda kommanditbolagen.

Enligt min bedömning har HFD ansett att P.J./B.A. är bolagsmän i kommanditbolagen. De båda framträder inte utåt sett som bolagsmän eftersom de inte är formellt registrerade som bolagsmän, men de båda har genom sitt handlande vid kommanditbolagens bildande, genom arbete för bolagens räkning samt det sätt de förfogat över kommanditbolagens medel i samband med avyttringen de facto framstått som bolagsmän.

2.2 Cypernmålet – fastighetspaketering via handelsbolag

Skatterättsnämnden erhöll en ansökan om förhandsbesked i oktober 2005 som Skatterättsnämnden avgjorde i mars 2006. Tillvägagångssättet var tämligen vanligt förekommande vid denna tid (vid tidpunkten för ansökan om förhandsbesked gick det inte att sälja andelar i svenska handelsbolag skattefritt, vilket är möjligt sedan 1 januari 2010 enligt 25 a kap. 4 a § IL). Ett aktiebolag överlät en fastighet för skattemässigt värde via en underprisöverlåtelse till ett nybildat handels-/kommanditbolag där aktiebolaget ägde en mindre andel och ett utländskt aktiebolag (Cypern eller Holland var vanligt förekommande) ägde i regel ca 99 procent. När handels-/kommanditbolaget, dit fastigheten överlätits, avyttrades tillföll största delen av kapitalvinsten det utländska bolaget där vinsten var skattefri.

Skatterättsnämnden godtog emellertid inte den av bolagsmännen tänkta fördelningen av vinsten vid avyttring av andelarna i handelsbolaget. Inledningsvis förklarade nämnden att den av bolagsmännen beslutade inkomstfördelningen kan frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatte-skäl (obehörig resultatfördelning).

Skatterättsnämnden kom genom svaret på frågan om fördelning av vinsten på andelarna inte att pröva om skatteflyktslagen var tillämplig.

Förhandsbeskedet överklagades till HFD som undanröjde Skatterättsnämndens förhandsbesked beträffande frågan om obehörig fördelning av kapitalvinst vid avyttring av andelarna. Enligt HFD:s mening hade för-

¹² Leidhammar, B och Lindkvist, G, Bevisprövning i mål om genomsyn, s. 231.

handsbeskedet inte utformats med tillräcklig tydlighet och gav därför inte parterna tillräcklig ledning för tillämpning av förhandsbeskedet.

Skatterättsnämnden prövade inte frågan om tillämpning av skatteflyktslagen varför HFD enligt instansordningsprincipen som första instans inte kunde pröva frågan. Målet återförvisades till Skatterättsnämnden i **RÅ 2009 not. 87** beträffande eventuell tillämpning av skatteflyktslagen.

Skatterättsnämnden fann vid förnyad prövning att förfarandet föll in under skatteflyktsklausulen. Förhandsbeskedet överklagades av den skattskyldige till HFD som i **HFD 2012 not. 30** fann att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.¹³ Oaktat att det angetts i förarbetena till underprisreglerna att skatteflyktsklausulen i allmänhet inte ska tillämpas i samband med underprisöverlåtelser som faller in under 23 kap. IL kan klausulen tillämpas i sällsynta fall.¹⁴ I det ursprungliga förhandsbeskedet angrep Skatterättsnämnden fördelningen av kapitalvinsten med hänvisning till principen om obehörig resultatfördelning, men i det efterföljande förhandsbeskedet ansåg såväl nämnden som HFD att det var själva underprisöverlåtelserna av fastigheten till handelsbolaget från tidigare ägaren som prövades mot skatteflyktsklausulen. Säljaren av fastigheten blev föremål för uttagsbeskattning för skillnaden mellan skattemässigt värde och marknadsvärdet på fastigheten.

2.3 Fördelning av lönesummeunderlag i kommanditbolag (lagstiftningen är nu ändrad)

Den som är verksam i ett s.k. ”3:12-bolag” kan tillgodogöra sig lönesummor i underliggande företag under förutsättning att det föreligger ett moder- och dotterbolagsförhållande enligt 57 kap. 17 § IL. I en ansökan om förhandsbesked (**HFD 2012 not. 37**) ställde advokaten A, som var delägare i ett aktiebolag som var komplementär i ett kommanditbolag, frågor till SRN om löneunderlaget skulle beräknas utifrån komplementärens insatskapital i kommanditbolaget (fråga 1) eller på annan grund (fråga 2). Komplementären hade en avtalad insats i kommanditbolaget på 100 000 kr och återstående kommanditdelägare hade en sammanlagd insats på 232 kr. SRN kom fram till att komplementären kunde tillgodogöra sig lönesummeunderlaget i förhållande till sin kapitalinsats. Denna be-

¹³ Rättsfallet har kommenterats av bl.a. Per Holstad i SN 2012 s. 568–581.

¹⁴ RÅ 2009 not. 86 och RÅ 2009 not. 88.

dömning gjorde att aktieägarna i komplementären kunde tillgodogöra sig i det närmaste 100 % ($100\,000 / 100\,232 = 99,77\%$) av lönesummeunderlaget. HFD underkände emellertid en fördelning av lönesummeunderlaget utifrån insatskapitalet i kommanditbolaget. HFD anförde bl.a. följande:

”Enligt vad som uppgetts i målet är kommanditdelägarnas utfästa insatser i kommanditbolaget sammanlagt 232 kr. X AB:s (komplementären min anm.) avtalade insats är 100 000 kr, vilket motsvarar nära nog 100 % av hela insatskapitalet. Av kommanditbolagets resultat (efter bl.a. lön till de anställda advokaterna) har för de senaste räkenskapsåren ca 25 % tillförts X AB och 75 % de advokataktiebolag som är kommanditdelägare. – Allmänt sett får med ett moderföretags andel i ett dotterföretag avses ägarandelen, dvs. en viss del av ett samlat förmögenhetsvärde. När dotterföretaget är ett kommanditbolag – eller ett annat handelsbolag – kan ägarandelen inte utan vidare härledas ur storleken av förekommande insatser. I det nu aktuella fallet indikerar uppgifterna om fördelningen av det årliga resultatet något helt annat än vad som följer av insatsernas storlek. – I målet har inte getts in bolagsavtal eller andra överenskommelser som kan belysa vad som avtalats mellan bolagsmännen. Så mycket står ändå klart att det inte finns grund för att knyta ägarandelen till storleken av insatserna.”

I kap. 11 § Aktiebolagslagen använder sig av termen ”dotterföretag” i motsats till ”moderbolag”, vilket innebär att även handels- och kommanditbolag kan omfattas av begreppet dotterföretag. Därför är komplementäraktiebolaget moderföretag i förhållande till kommanditbolaget. Skatteverket påpekade i sitt remissvar till lönesummeregeln att det är oklart på vilket sätt lönesummeunderlaget skall fördelas i ett handels- eller kommanditbolag och verket var inne på att fördelningen skulle ske utifrån resultatfördelningen i bolaget eller delägarrens andel av kapitalet. Lagstiftaren tog dock inte ställning i frågan.¹⁵ HFD godtog inte, till skillnad från SRN, insatskapitalet som utgångspunkt för fördelningen av lönesummeunderlaget. En bidragande orsak till denna utgång är sannolikt att delägarna använt insatskapitalet som fördelningsgrund för lönesummeunderlaget, men fördelat resultatet annorlunda. Resultatet fördelades med 25 % till komplementären och till 75 % på övriga delägare (kommanditdelägare). Det bör påpekas att bestämmelsen i 57 kap. 17 § IL i dess tidigare lydelse tolkades i en civilrättslig kontext då lagtexten innehöll begreppet ”dotterföretag”.¹⁶

¹⁵ Prop. 2005/06:40 s. 47.

¹⁶ Se rättsfallet RÅ 2004 ref. 80 som belyser frågeställningen, men som idag får anses obsolet.

Fr.o.m. 1 januari 2014 gäller emellertid en särskild reglering i 57 kap. 19 a § IL där lagstiftaren särskilt reglerat de fall där aktiebolag och deras aktieägare kan tillgodogöra sig lönesummeunderlag i handels- och kommanditbolag. Lönesummeunderlag i handels- och kommanditbolag ska i sin helhet innehas av ett företag där samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget enligt lagtexten. I ovan nämnda förhandsbesked ägde moderföretaget en komplementärandel, men ett antal andelar ägdes av advokaternas egna delägarbolag. Enligt dagens regler i 57 kap. 19 a § IL hade ägarna till komplementären inte kunnat tillämpa lönesummeregeln. Lönesummeregeln är därför i regel inte tillämplig i en s.k. ”Helsingborgsmodell”.¹⁷

HFD avvisade fråga två då man inte ansåg att det fanns underlag för att besvara denna fråga.

2.4 Obehörig resultatfördelning kan medföra skattetillägg

HFD har i rättsfallet **HFD 2017 ref. 68**¹⁸ prövat frågan om Skatteverket hade rätt att inom ordinarie omprövningstid och på oförändrat underlag ändra ett beslut om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel. Vidare har HFD prövat om det fanns förutsättningar för nedsättning av skattetillägget. De frågor som föranlett prövningstillstånd i HFD berör frågan om omprövning och nedsättning av skattetillägg.

FP ägde tillsammans med Phuloden AB (PHAB) och en annan person, Kina Floden KB. FP ägde samtliga aktier i PHAB. Kommanditbolagets resultat på ca 1 470 000 kr fördelades ursprungligen med ca 1 445 000 kr till PHAB och med ca 25 000 kr till FP. I beslut från den 9 januari 2014 beslutade SKV att höja FP:s inkomst av näringsverksamhet från kommanditbolaget till ca 1 460 000 kr och sänka PHAB:s inkomst till 10 000 kr och att ta ut skattetillägg med ca 241 000 kr av FP. Som skäl för beslutet angav SKV att resultatfördelningen inte var affärsmässigt motiverad utan väsentligen

17 En konsult, t.ex. en advokat, äger samtliga andelar i ett helägt aktiebolag som i sin tur är delägare i ett handels- eller kommanditbolag där advokatverksamheten bedrivs, se Mats Höglund, *Handelsbolag*, 4 uppl. 2014, s. 91–93 och Mats Höglund, *Är tjänster från ägarbolag till handelsbolag enligt den s.k. Helsingborgsmodellen mervärdesskattepliktiga?*, *Vänbok till Bertil Wiman*, s. 133–147.

18 Rättsfallet har utförligt behandlats av Teresa Simon-Almendal, *SvSkT* 2018 s. 127–137. Även Stig von Bahr har kommenterat målet, Stig von Bahr, *ingripanden mot skatteflykt, med eller utan lagstöd*, *SvSkT* 2018 s. 153–166. Se även Kerstin Nyqvist, *Högsta förvaltningsdomstolen och Europakonventionen*, *SN* 2019 s. 249–257.

betingad av skatteskäl. FP lämnade in en ny deklARATION och SKV beslutade i omprövningsbeslut den 10 mars 2014 att sätta ned skattetillägget till ca 84 000 kr. FP överklagade SKV:s beslut från den 9 januari 2014 till förvaltningsrätten. Den 3 september 2014 beslutade SKV vid omprövning på eget initiativ av beslutet från den 10 mars 2014 att höja skattetillägget till ca 218 000 kr. Höjningen av skattetillägget motiverades med att den tidigare beräkningen felaktigt påverkats av ett avdrag som inte skulle påverka beräkningen. Efter att FB överklagat SKV:s beslut från den 9 januari 2014 och även SKV:s beslut från den 3 september 2014 beslutade SKV i obligatoriska omprövningsbeslut den 18 september och den 29 oktober 2014 att inte ändra något av besluten.

Varken förvaltningsrätten eller kammarrätten ändrade SKV:s beslut.

SKV beslut i september 2014 och i mars 2014 hade fattats under ordinarie omprövningsperiod och inom ramen för samma förfarande. Förbudet mot dubbla förfaranden aktualiserades inte. HFD konstaterade att det inte fanns något hinder för SKV att ändra sitt tidigare omprövningsbeslut och höja skattetillägget.

Majoriteten, tre justitieråd, fann inte skäl att sätta ned skattetillägget. FP gjorde gällande att en fördelning av resultatet till PHAB hade föranlett bolagsskatt och i förlängningen utdelningsbeskattning enligt 3:12-reglerna varför skattetillägget enligt honom borde sättas ned. Majoriteten hänvisade till förarbetena där det uttalades att i de befrielsesituationer som behandlats där har endast beaktats de samlade skatteeffekterna hos en och samma skattskyldig, dvs. den person som lämnat den oriktiga uppgiften, prop. 2002/03: 106 s. 239 f. Minoriteten argumenterade för en nedsättning av skattetillägget utifrån en tillämpning av proportionalitetsprincipen i en i mitt tycke mycket tankeväckande och välskrivna motivering.

Frågor om obehörig resultatfördelning har tidigare varit föremål för HFD:s bedömning i sju mål, men skattetillägg hade inte aktualiserats i tidigare mål. I nu aktuellt mål fördelade bolagsmännen näst intill all vinst till PHAB. Det framgår inte klart av referatet vem av parterna som var komplementär i kommanditbolaget, men efter att ha tagit del av SKV:s omprövningsbeslut från 2014-01-09 framgår att FB varit komplementär och PHAB kommanditdelägare. FB synes ha arbetat heltid i kommanditbolaget och har tidigare år tagit större delen av resultatet. PHAB hade inga anställda och hade tillfört begränsat kapital till kommanditbolaget. Mot bakgrund av att FB var komplementär synes SKV:s beslut och underin-

stansernas bedömning välgrundad. Komplementärens civilrättsliga ansvar har haft stor betydelse i RÅ 1995 ref. 35 och RÅ 1997 not. 126.

Notera att HFD inte prövade den bakomliggande frågan om obehörig resultatfördelning med hänsyn till prejudikatfrågan i inledningen av referatet, vilket även framgår av minoritetens motivering. Obehörig resultatfördelning har varit föremål för prövning i ett relativt stort antal mål hos SKV och förvaltningsdomstolarna. Nu aktuellt fall visar att bolagsmän som beslutar om, vad som enligt SKV uppfattas som, obehörig resultatfördelning även riskerar skattetillägg om oriktig uppgift lämnas.

2.5 Säljaren har ansetts skattskyldig för resultatet när andelen överlåtits under beskattningsåret

HFD har i **HFD 2018 ref. 36**¹⁹ prövat frågan om det är säljaren eller köparen som är skattskyldig för resultatet i ett kommanditbolag när andelarna i bolaget avyttrats under beskattningsåret och resultatet enligt överlåtelseavtalet ska tillfalla köparen, men säljaren före avyttringen tillgodogjort sig bolagets inkomster genom uttag.

Skandinavkonsult i Stockholm AB (SAB) ägde 99,9 procent av andelarna i Esa Finans kommanditbolag (EFKB) som bedrev handel med onoterade andelar från den 1 juli 2011 till den 17 december 2012 då SAB avyttrade andelarna till Cellpoint Connect AB (CCAB). Dessförinnan hade SAB gjort ett uttag från EFKB på ca 68 milj. kr som i allt väsentligt motsvarade kommanditbolagets resultat för räkenskapsåret. Enligt överlåtelseavtalet avyttrades andelarna för 1 krona motsvarande kommanditbolagets kassa-behållning. Därutöver hade kommanditbolaget en fordran på ca 4 milj. kr på en juristfirma som SAB betalat för kommanditbolagets räkning. Resultatet skulle såväl civilrättsligt som skatterättsligt tillfalla köparen – CCAB.

Köparen, CCAB, redovisade kommanditbolagets resultat på ca 68 milj. kr i sin deklaration, men köparen kunde kvitta överskottet mot ett underskott. Säljaren, SAB, redovisade en kapitalvinst på knappt 64 milj. kr²⁰ men denna vinst var skattefri eftersom säljaren ansåg att det var fråga om avyttring av näringsbetingade andelar. Sammanfattningsvis kom de upparbetade vinsterna i EFKB att helt undgå beskattning.

19 Rättsfallet har utförligt behandlats av Andreas Hansson i SN 2018 s. 153–164, HFD 2018 ref. 36 – Ändrad praxis om fördelningen mellan säljare och köpare av resultatet i handelsbolag vid överlåtelse av andelar?

20 50 kap. 3 § 2 st. IL – uttag – 68 milj. + tillskott 4 milj. = – 64 milj. kr.

SKV beskattade SAB för kommanditbolagets överskott då säljaren, SAB, var överens med köparen, CCAB, att SAB genom uttag skulle tillgodogöra sig kommanditbolagets överskott. Med hänsyn härtill och att CCAB inte förvärvat några tillgångar eller andra förutsättningar för att kunna bedriva verksamheten vidare skulle säljaren, SAB, beskattas för kommanditbolagets resultat. SAB klagade till förvaltningsrätten som avslög överklagandet, vilket också kammarrätten gjorde.

HFD redogör i domskälen för att den civilrättsliga resultatfördelningen i normalfallet godtas, men att den kan frångås om den beslutade fördelningen innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal med hänvisning till bl.a. RÅ 2002 ref. 115 I och II. I normalfallet ska resultatet fördelas mellan dem som är delägare vid räkenskapsårets utgång, men att det finns utrymme att fördela resultatet mellan säljare och köpare med hänvisning till RÅ 1994 ref. 52 II och RÅ 1995 ref. 33.

Verksamheten i kommanditbolaget hade bedrivits av en anställd i det säljande bolaget – SAB – och den egentliga rörelsen i kommanditbolaget hade efter avyttringen bedrivits i annat bolag.

HFD avslutar domen med följande motivering:

”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 betingad av skatteskal (jfr RÅ 2002 ref. 115) ska Skandinavkonsult beskattas för det överskott som uppkommit i Esa Finans fram till överlåtelsestillfället. Överklagandet ska därmed avslås.”

HFD:s kommentar att ”vad som sägs i det aktuella avtalet om att årets resultat skattemässigt ska tillfalla köparen ska därför inte tillmätas någon betydelse”, förefaller enligt min uppfattning fått en alltför generell utformning även om meningen ska läsas i sitt sammanhang. Min egen uppfattning är att köparen i normalfallet tar resultatet vid en överlåtelse av handelsbolagsandelar vilket HFD skriver nederst på sidan 3 och överst på sidan 4 i

referatet. Det finns en möjlighet till fördelning mellan säljare och köpare av resultatet i ett handels-/kommanditbolag enligt RÅ 1994 ref. 52 II och RÅ 1995 ref. 33. Vidare ska en säljare för att undslippa beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt särskilda regler i 51 kap. IL upprätta ett delårsbokslut och beskattas för en periodvinst från räkenskapsårets ingång till avyttringsdagen eller tillträdesdagen.

En annan (lämpligare?) skrivning hade varit: Även om köparen i normalfallet beskattas för resultatet vid överlåtelse av en handelsbolagsandel ska avtalet mellan säljare och köpare inte ges denna innebörd i detta fall beroende på de speciella omständigheter som förelegat mellan säljare och köpare mot bakgrund av bl.a. uttag på säljarsidan och underskott hos köparen. 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 överlåtelsestillfället. Överklagandet ska därmed avslås.

Jag tror att de flesta domare ”känner med magen”²¹ att den av parterna eftersträvade beskattningen inte framstår som särskilt lämplig eftersom vinsten i kommanditbolaget undgår beskattning helt. Om domstolen angriper kringgåendearrangemanget med tillämpning av att ett särskilt bokslut inte var upprättat per överlåtelse datumet vilket ger en öppning att beskatta säljaren (förvaltningsrätten), transaktionernas verkliga ekonomiska innebörd (kammarrätten), med principen om obehörig resultatfördelning med stöd av RÅ 2002 ref. 115 (HFD) eller skatteflyktslagen (inte åberopat i målet) kan framstå som en smaksak.

Alltför utrerad skatteplanering tenderar ofta att misslyckas, vilket detta rättsfall är ytterligare ett exempel på.

2.6 Köparen skattskyldig för resultatet när andelen överlätits under beskattningsåret

HFD har i **dom från 2020-09-30** (SRN 2019-11-06) återigen prövat frågan om det är säljaren eller köparen som är skattskyldig för resultatet i ett kommanditbolag när andelarna i bolaget avyttrats under beskattningsåret och resultatet enligt överlåtelseavtalet ska tillfalla köparen.

Omständigheterna har vissa likheter med föregående rättsfall, men utgör en mer ”normal transaktion” enligt min uppfattning. X AB (köpa-

21 Robert Pålsson, Intuition och rättfärdigande i skatterätten, SN 1998 s. 541–549.

ren) hade för avsikt att förvärva två fastigheter som ägdes av kommanditbolaget L KB. Kommanditbolaget ägde även en tredje fastighet. Marknadsvärdet överstiger de bokförda värden med betydande belopp. Kommanditbolaget ägdes till 99,9 procent av Y AB och till återstoden av ett annat aktiebolag inom Y-koncernen. Andelarna i kommanditbolaget utgjorde näringsbetingade andelar hos Y AB. X AB avsåg att förvärva andelarna i L KB för att undvika stämpelskatt på de fastigheter som ingick i förvärvet. Den fastighet som X AB inte var intresserad av skulle före överlåtelsen av andelarna i kommanditbolaget överlätas till ett annat bolag inom Y-koncernen. Eftersom ett handels- eller kommanditbolag inte kan vara part i en underprisöverlåtelse enligt 23 kapitlet IL drabbades Y AB av inkomstskatt om fastigheten såldes för marknadspris eller av uttagsbeskattning om fastigheten såldes för bokfört värde. Storleken på det egna kapitalet i kommanditbolaget påverkades av valet av alternativ och Y AB avsåg att genom uttag förfoga över det egna kapitalet i kommanditbolaget innan andelen i kommanditbolaget överlätas till X AB.

Parterna avsåg inte att göra ett särskilt delårsbokslut med anledning av överlåtelsen av andelarna i kommanditbolaget utan resultatet skulle tillfalla köparen vid beskattningsårets utgång. X AB avsåg att fortsätta driva fastighetsförvaltning med de kvarvarande fastigheterna i kommanditbolaget. X AB hade ett mindre underskott från tidigare år som kunde utnyttjas mot en mindre del av det resultat som X AB skulle ta upp vid årets utgång.

X AB:s uppfattning var att resultatet skulle tillfalla köparen som var ägare vid beskattningsårets utgång. Skatteverket ansåg att skattskyldigheten för kapitalvinsten på fastigheten liksom från verksamheten i övrigt inte kunde överföras till köparen enligt utgången i HFD 2018 ref. 36.

Skatterättsnämnden utgick ifrån att skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret kunde övertas av köparen enligt RÅ 1995 ref. 33 och prop. 2009/10:36 s. 43. Därefter redogjorde SRN kortfattat för de speciella omständigheter som förelåg i HFD 2018 ref. 36 och som framgått här ovan. SRN anförde därefter följande:

”I detta fall är omständigheterna annorlunda. Det är bland annat fråga om överlåtelse av en fastighetsförvaltande verksamhet som ska fortsätta bedrivas av köparen. Det saknas enligt Skatterättsnämndens mening skäl att frångå principen att det är ägarna vid beskattningsårets utgång som ska beskattas för handelsbolagets resultat. Att köparen kan utnyttja tidigare uppkomna underskott för att till en mindre del kvitta mot kommanditbolagets resultat samt att säljarna på grund av bestämmelserna om beskattning av delägare i handels-

bolag och näringsbetingade andelar inte kommer att beskattas för andelsavyttringen eller uttaget förändrar inte bedömningen (jfr RÅ 1995 ref. 33).”

Svaret påverkades inte av överlåtelse av en fastighet till närstående bolag och efterföljande uttag.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked med i princip motsvarande motivering.

HFD markerar att 2018 års mål ska tolkas utifrån de speciella omständigheter som förelåg i fallet där det enbart var skattskyldigheten för resultatet som hade överlåtits (p. 13). HFD avslutar (p. 14):

”Av 2018 års rättsfall följer att det krävs starka skäl för att frångå huvudregeln om att det är delägarna vid årets utgång som ska beskattas för handelsbolagets resultat. I detta fall ska kommanditbolaget, till skillnad från vad som var fallet i rättsfallet, fortsätta bedriva samma verksamhet men med två i stället för som tidigare tre fastigheter. Det förvärvande bolagets syfte med förvärvet av andelarna har uppgetts vara att driva den kvarvarande delen av verksamheten vidare. I målet har inte framkommit att en fördelning av resultatet med tillämpning av huvudregeln innebär en obehörig inkomstöverföring eller att den framstår som väsentligen eller uteslutande betingad av skatteskal. Skäl att frångå huvudregeln har därmed inte framkommit.”

För egen del har jag samma uppfattning som Skatterättsnämnden och HFD. Omständigheterna i rättsfallet HFD 2018 ref. 36 är så speciella så de ska inte utgöra någon allmän norm för hur beskattningsårets resultat ska fördelas. Huvudregeln bör alltså vara att beskattningsårets resultat ska tas av den bolagsman som innehar andelarna vid årets utgång, såvida inte speciella omständigheter föreligger (jfr HFD 2018 ref. 36).

3 AVSLUTANDE KOMMENTAR

HFD har i ett antal domar frångått den resultatfördelning som delägarna kommit överens om då resultatfördelningen varit alltför skattedriven och medfört otillbörliga fördelar för delägare i handels- och kommanditbolag. För egen del har jag förståelse för HFD:s domskäl i de allra flesta fallen, främst från 1995–2002, även om jag tycker att domskälen i HFD 2018 ref. 36 fått en alltför generell utformning även om skälen ska läsas i sitt sammanhang.

Patrik Emblad belyser i sin avhandling det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt. När han jämför huruvida civilrätten har påverkat den inkomstskatterättsliga praxisen är hans uppfattning att civilrättslig tolk-

ning har påverkat inkomstskatterätten i ytterst liten eller obetydlig uppfattning.²² Det finns dock enstaka undantag där HFD i domskälen till RÅ 1995 ref. 35 (Evainetos) hänvisar till 3 kapitlet 5 § Lagen om handelsbolag och enkla bolag. Av bestämmelsen framgår att domstolen ska avgöra hur resultatet ska fördelas till en kommanditdelägare om det inte framgår av bolagsavtalet. Det föreligger dock inte någon civilrättslig konflikt eftersom den skattskyldige var i intressegemenskap med aktiebolaget som var komplementär i rättsfallet, vilket ger stöd för Emblads uppfattning.

HFD har i rättspraxis hänvisat till obehörig resultatfördelning under en lång rad år och nu senast i HFD 2018 ref. 36 och i HFD 2020-09-30. HFD har enligt min uppfattning knäsat en praxisutveckling som går tillbaka till ovan refererade fall från framför allt 1995, 1997 och 2002 men som har utvecklats under 2018 och 2020. Vissa rättsfall från HFD kan hänföras till subjektprincipen.²³ Rättsfallen om obehörig resultatfördelning kan vara en annan skatterättslig inkomstskatteprincip.²⁴

Principen om obehörig resultatfördelning är i många stycken en rättsosäker figur och kan, om den används på fel sätt, uppfattas som en godtycklig metod av utomstående betraktare. Jag har ingen kritik att rikta mot HFD:s tillämpning av metoden. Jag har emellertid sett exempel där enskilda skattehandläggare på Skatteverket använt principen på ett sätt som kan jämföras med när ”Fan läser bibeln”. Jag har även sett olika kammarrätter komma till olika slutsatser i likartade fall²⁵ som medför rättsosäkerhet och rättsförluster för de skattskyldiga som drabbas.

Bo Svensson är skattejurist vid Wistrand advokatbyrå i Göteborg och universitetslektor vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

22 Emblad, Patrik, Det civilrättsliga i svensk skatterätt, 2020, s. 347–348.

23 Melz, P, Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, SN 192 s. 463–477.

24 Se mer om skatterättsliga principer i SN 2004 nr 11 med bidrag från bl.a. Tikka, Dahlberg, Pahlsson och Moell.

25 Se Svensson, B, Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning, SvSkT 2007 s. 712–713.