

Civilekonom Johan Bojs

Reflektioner kring kommanditbolags-transaktioner och den nya lagstiftning som föreslagits

1. Inledning

Under 1988 års taxeringsperiod har skattemyndigheterna uppmärksammat ett stort antal transaktioner med andelar i kommanditbolag (KB), som enligt RSV företagits i skatteundrandragande syfte (SN 1988 s 563). Möjligheten att erhålla opå kallade skatteförmåner samt handelns omfattning har föranlett ett förslag till ändring av skattelagarna (prop 1988/89:55).

Följande artikel avser dels att beskriva kommanditbolagstransaktionernas tekniska utformning (de s k dubbla avdraget dels belysa huruvida det rör sig om skatteundrandragande som kan strida mot gällande rätt och dels kort belysa det nya lagförslaget samt dess effekter.

2. "Dubbla avdrag"

2.1. Löpande inkomstbeskattning

Avsikten med de uppmärksammade kommanditbolagstransaktionerna har enligt RSV varit att i skatteplaneringssyfte förvärva förlustavdrag. Ett KB¹ utgör ej ett självständigt skattesubjekt utan delägarna beskattas för bolagets inkomst, 53 § 2 mom KL. Fördelningen av vinster och förluster skall civilrättsligt, 8 § HBL göras i förhållande till insatserna. Det råder emellertid avtalsfrihet på området och andra fördelningsgrunder kan förekomma. Principen för den skatterättsliga inkomstför-

delningen mellan bolagsdelägare är att de civilrättsliga reglerna skall tillmäta betydelse. I praktiken godtas oftast den fördelning som delägarna gör av skattemyndigheterna, även om fördelningen ej överensstämmer med insatsernas storlek³. Fördelade förluster får utnyttjas enligt reglerna i 46 § 1 mom KL.

2.2. Realisationsvinstbeskattningen

Försäljningar av andelar i KB beskattas enligt reglerna i 35 § 3 mom KL. Vinst vid försäljning av andelar som innehafts kortare tid än två år beskattas till fullo och för andelar som innehafts mer än två år till 40 %. Omvänt har gällt att förluster vid försäljning av andelar som innehafts kortare tid än två år får utnyttjas till fullo och för andelar som innehafts mer än två år endast till 40 %.

Vinst eller förlust utgörs av skillnanden mellan försäljningspris och ingångsvärde. Hur ingångsvärdet skall beräknas framgår ej av 36 § KL men enligt den praxis som har utvecklats⁴ utgörs den av tillskjutet kapital plus kvarstående vinstmedel minus uttaget kapital. Om den sålda andelen förvärvats av tidigare ägare utgörs det tillskjutna kapitalet av anskaffningskostnaden för andelen. Fördelade vinster och förluster som föranlett beskattning hos delägarna påverkar ej anskaffningskostnaden.⁵

2.3 Exempel

Antag att en person köper en andel i ett KB för 100' kr och bolaget förvärvar inventarier under första räkenskapsåret utan att generera några intäkter. Om inventarierna är att anse som korttidsinventarier (kortare livslängd än tre år) får de enligt skatterättsliga regler skrivas av redan första året, p3 anv 29 § KL. Bolaget kan således visa ett underskott som fördelas på delägarna. Om ett andelsvärde på 100' kr berättigar delägaren till ett underskottsavdrag på 90' kr blir skattelättnaden vid 50 % avdragskraft 45' kr. Om andelen säljs efter bokslut för 25' kr som marknadsvärdet kan tänkas uppgå till p g a latent skatteskuld i bolaget, uppkommer en realisationsförlust på 75' kr som kan utnyttjas mot framtida vinster vid t ex aktie och fastighetsförsäljningar. Förlustavdraget får utnyttjas under kommande sex beskattningsår. Om den f d delägaren gör en aktievinst på 75' kr och har en marginalsatt på 75 % är reaförlusten vid försäljningen av KB-andelen ''värd'' 56, 25' kr i skattelättnad. Den totala ekonomiska effekten blir i det här exemplet ett överskott på 26, 25' kr (försäljningspris minus anskaffningspris 25—100 blir minus 75 och skattelättnaden blir 45 plus 56, 25 = 101, 25, differens 26, 25)

3. Gällande rätt

Redan i tidig praxis, RN 1959 5:5, har en klar gränsdragning gjorts mellan handelsbolagets löpande beskattning och försäljning av andelar. I 1959 års förhandsbesked meddelade RN att ingångsvärdet vid beräkning av realisationsvinst ej ska påverkas av skattemässigt utnyttjat underskottsavdrag. RR fann ej skäl att göra ändring. Även i senare praxis, RÅ 1983 Aa 120, fastställs den dubbla avdragsrätten. Mattson⁶ fäster stor vikt vid 1959 års fall och anser att någon oklarhet ej råder

ifråga om hur anskaffningsvärdet skall påverkas av en förlust i ett bolag. Även Hellner⁷ är av samma uppfattning. Han medger dock att resultatet kan bli materiellt otillfredställande i enskilda fall.

Frågan har uppmärksammats i lagstiftningssammanhang och realisationsvinstkommittén⁸ förordade en ändring så att en skattemässigt utnyttjad förlust borde minska det tillskjutna beloppet vid beräkning av realisationsvinst. I prop 1975/76:180 s 169f var emellertid depch inte villig att behandla kommitténs ståndpunkt i lagstiftningssammanhang.

Frågan om kommanditbolagsdelägare har rätt till skattemässigt större underskottsavdrag än vad hans insats uppgår till har klarlagts genom RÅ79 1:85. Ett KB visade ett underskott på 432.461 kr varav 310.541 föll på delägaren A vars kapitalinsats uppgick till 110.000 kr. TI yrkade att underskottsavdrag ej skulle medges med större belopp än vad insatsen uppgick till. RR biföll ej TI's besvär.

3.1. RSV's skrivelse

RSV anför i en skrivelse till länskattecheferna att handeln med andelar i KB ska bedömas efter rättshandlingarnas reella innebörd (SN 1988 s 563ff). Enligt RSV's mening har åtskilliga KB-transaktioner genomförts på ett sätt att de kan anses som rena avdragsköp. RSV ställer upp tre kriterier som ska uppfyllas för att avdrag ska kunna vägras;

- att andelarna saluförs i organiserad form som "upplägg" för att erhålla skatteavdrag,
- att transaktionerna har ingen eller endast försumbar ekonomisk betydelse vid sidan av skatteeffekten,
- att delägandet är kortvarigt och passivt.

Som stöd för att rättshandlingarna ska kunna underkännas hänvisar RSV till RR's alltmer restriktiva inställning till avdragskonstruktioner där affärsrisken är försumbar, jmf RÅ 1987 ref 78 (Accentmålet) och RÅ 1982 Aa 184. Även om kriterierna ovan ej är uppfyllda bör eftergranskning ske i vissa fall för en bedömning om skatteflyktsklausulen kan vara tillämplig.

3.2. Transaktionernas antastlighet

Skattemyndigheterna torde kunna angripa KB-transaktionerna under fyra olika förutsättningar.

- 1) Om civilrättsligt giltigt avtal ej föreligger.
- 2) Om näringsverksamhet ej anses föreligga.
- 3) Om transaktionerna anses medföra en obehörig skatteförmån.
- 4) Om lagen om skatteflykt kan åberopas.

Den första angreppspunkten, om civilrättsligt avtal ej föreligger, förefaller fullt rimlig eftersom den skattemässiga resultatfördelningen baseras på den civilrättsliga. I RR's dom 881018 bedömdes ett av bolagsmännen upprättat avtal som civilrättsligt ogiltigt och kunde därför ej ligga till grund för den skattemässiga resultatfördelningen. Enligt avtalet skulle såväl vinster som tillgångar och skulder fördelas lika mellan delägarna. Eventuella förluster skulle däremot vid beskattningen ut-

nyttjas endast av den ene bolagsmännen. KR ansåg att avtalet inte reglerade bolagsmännens civilrättsliga förhållande till varandra utan endast avsåg att överföra avdragsrätten vid inkomstbeskattningen dememellan. RR ändrade inte KR's dom. Slutsatsen som kan dras av domen är att det kommer att ställas höga krav på den civilrättsliga regleringen mellan bolagsmän för att förlustfördelningen skall godkännas i den löpande inkomstbeskattningen. Det erfordras med andra ord också, att den som tar på sig förluster gör detta med även civilrättsliga verkningar. Den andra angreppspunkten, om näringsverksamhet ej anses föreligga, kan bli föremål för prövning i speciellt ett fall, nämligen värdepapperhandlande företag. Efter domen RÅ81 1:4 rådde stor osäkerhet kring huruvida värdepappershandlande bolag som ej riktade sin handel externt, d v s förvaltade annans förmögenhet, kunde anses som rörelsedrivande i KL's mening. En rad domar⁹ av senare datum har emellertid fastställt att rörelse kan anses föreligga trots att handeln ej riktas extert. Avgörande kriterier för yrkesmässighet anses vara att handeln baseras på kortsiktiga spekulationsaffärer, samt att omsättningen och antalet transaktioner är betydande¹⁰.

Ett nära angränsade problem är om näringsverksamhet i och för sig anses föreligga men verksamheten inte genererar några intäkter. I RÅ80 1:51 fastställde RR att inspelningsutgifter får kostnadsföras direkt trots att intäkter ej förväntas förrän kommande redovisningsperiod. Följden har blivit att filmproducerande bolag haft stora möjligheter att redovisa skattemässiga underskott och de har därför varit vanliga i skatteplaneringstransaktioner. BFN har i ett uttalande, BFN U 88:6, fastställt att förfarandet överrensstämmer med god redovisningssed vilken enligt p1 anv 41 § Kl skall ligga till grund för inkomstredovisningen. Detta hindrar dock inte att det i en hel del fall kan kvarstå en oklarhet om när en näringsverksamhet verkligen påbörjades. Det är inte säkert, att det räcker med att t ex en filmrättighet köpts in. Den tredje angreppspunkten, om transaktionerna medför en obehörig skatteförmån, är troligtvis det starkaste argumentet för RSV's ställningstagande i frågan. Meningen är att skattemyndigheterna redan på nämndnivå ska kunna underkänna civilrättsligt oklanderliga konstruktioner med motiveringen att de strider mot lagstiftningens intentioner. I ett förhandsbesked, RR's dom 880517, underkände RN den skattemässiga fördelningen som ett civilrättsligt giltigt bolagsavtal ledde till. Ett KB ägdes till ena hälften av den fysiska personen A och till andra hälften av ett aktiebolag. Aktiebolaget ägdes till 90 % av A och till 10 % av B. Insatserna för kommanditdelägaren A var 5' kr och för aktiebolaget som var komplementär 50' kr. Enligt bolagsavtalet garanterades A en ersättning upp till 12 basbelopp per år och återstående överskott skulle tillfalla aktiebolaget. RR avvisade ansökan om förhandsbesked med motiveringen att inkomstfördelningen ansågs innebära en obehörig inkomstöverföring mellan bolagsmännen.

Den fjärde angreppspunkten, om lagen om skatteflykt kan åberopas, innebär prövning i länsrätt som första instans. Allmänt kan sägas att det ställts höga krav i praxis¹¹ för att tillämpa klausulen. Skatteflyktskommittén¹² menar att "det inte är underskottsavdraget ensamt som har avgörande betydelse, utan detta avdrag i förening med andra faktorer" för att klausulen ska kunna tillämpas. Ett kriterium som enligt kommittén¹³ pekar på skatteflykt är om transaktionen medför en försumbar affärsrisk.

3.3. *Kommentar*

Möjligheten att förutse vilken ställning RR kommer att ta till KB-transaktionerna förefaller liten. Avsikligt framkallade realisationsförluster har i vissa fall¹⁴ underkänts tidigare trots att de ansetts som civilrättsligt giltiga. Enligt Welinder¹⁵ kan förutsebarheten av RR's praxis ej vara total, "Det är en illusion att tro att det är praktiskt möjligt att uppnå att en skattejurist skulle kunna förutse alla RR's avgörande med god säkerhet i frågor som rör hur civilrättsliga termer skall uppfattas i olika skatterättsliga situationer." Rättssäkerhetskravet bör emellertid ställas högt och enligt Ljungman¹⁶ bör analogisk och extensiv lagtillämpning ej få förekomma i skatterätten om det är till den skattskyldiges nackdel.

Rent teoretiskt förefaller KB-transaktionerna som oantastliga och det faktum att de föranlett förslag till ny lagstiftning (se nedan) torde kunna tolkas som att tidigare regler varit otillräckliga för att angripa icke önskvärda skatteplaneringskonstruktioner. Enligt min uppfattning bör legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet ställas högt och det vore olyckligt om föranledd lagstiftning indirekt skulle få en retroaktiv verkan.

4. Ny lagstiftning prop 1988/89:55

Regeringens förslag till ny lagstiftning beträffande reavinstbeskattning vid försäljning av andelar i HB föreslås börja gälla den 1/1 1989 och i vissa undantag den 18/8 1988. Lagens syfte är att stoppa möjligheten till de dubbla avdragen. Förslaget har mötts med kritik från remissinstanserna och har ansetts som ett dråpslag mot HB som företagsform. Depch uttalar dock ". . . att det inte kan vara skattesystemets uppgift att tillhandahålla någon form av dubbel avdragsrätt. Detta gäller oavsett vad för slags verksamhet det är fråga om. Man får alltså acceptera att ett ingrepp mot de dubbla avdragen kan få till följd att lusten att satsa pengar i vissa projekt med osäker framtid kan minska.

Förvärvskällebegreppet föreslås ändras genom ett tillägg till 18 § KL (fr o m 890101). Enligt förslaget skall inkomster från HB hänföras till egen förvärvskälla hos delägaren. Följden av detta blir dels att reavinst eller förlust ej kan kvittas mot vinster eller förluster vid försäljning av annan egendom, dels att kapitalinkomster från HB ej kan kvittas mot andra förvärvskällor i inkomstslaget kapital. Värdet påverkar beräkning av tilläggsbelopp i skattehöjande riktning.

Enligt en ny anvisningspunkt till 35 § KL (5st p1 anv 35 § KL fr o m 880818 skall andel i HB anses avyttrad om andelen inlöses eller om bolaget upplöses. Följden blir att såväl likvidation som konkurs är att jämställa med avyttring.

Om andelen övergår till annan på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och det justerade ingångsvärdet enligt p 2d anv 36 § KL (se nedan) blir negativt skall beskattning ske som om andelen avyttrats (5st p2 anv 35 § KL fr o m 880818 samt 890101). Följden blir att gåva av andel i HB efter 880818 beskattas hos såväl givaren (för negativt ingångsvärde) som hos gävtogare. Vid övergång av andel i HB genom t ex arv, testamente och bodelning gäller reglerna fr o m 890101.

Enligt föreslagen ny anvisningspunkt till 36 § KL skall anskaffningsvärdet för

andel i HB justeras vid beräkning av realisationsvinst (p 2d st 1 anv 36 § KL fr o m 880818). Anskaffningskostnaden eller tillskjutet kapital skall ökas med tillskott i bolaget och minskas med uttag från bolaget. Ingångsvärdet skall dessutom justeras så att fördelade vinster som föranlett beskattning enligt SIL skall öka andelens ingångsvärde och förluster som fått utnyttjats enligt samma lag skall minska ingångsvärdet. Om det justerade ingångsvärdet blir negativt skall omkostnadsbeloppet anses vara noll och vederlaget vid avyttring skall då ökas med ett belopp som motsvarar det negativa justerade ingångsvärdet. Följden av denna anvisningspunkt blir att fördelade vinster och förluster påverkar anskaffningskostnaden vid beräkning av vinst eller förlust vid försäljning. Rätten till dubbla avdrag bortfaller.

Som övergångsregel föreslås att andel som förvärvats före utgången av det räkenskapsår för handelsbolaget som avslutats närmast före 880301 beräknas först det justerade ingångsvärdet vid utgången av nämnda räkenskapsåret (p 2d st 2 anv 36 § KL fr o m 880818). Beräkningen skall göras med utgångspunkt i andelens ingångsvärde och den ökning eller minskning i delägarens kapitalbehållning i bolaget som inträffat fram till bokslutsdagen. Om saldout blir negativt skall det justerade ingångsvärdet på bokslutsdagen före utgången av det räkenskapsår som avslutats senast 880301 ej kan påverkas av negativt kapitalsaldo.

För att förhindra att skillnader mellan skattemässig och redovisningsmässig beräkning av inkomst ej leder till bortfall av intäkter eller till dubbelavdrag, föreslås att kapitalbehållningen på bokslutsdagen skall bestämmas enligt skattemässiga regler (p 2d st 3 anv 36 § KL fr o m 880818). Lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter skall tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Om den skattemässiga inkomstberäkningen inte sker enligt bokföringsmässiga grunder bortses från förutbetalda kostnader och intäkter samt upplupna intäkter och kostnader.

Om HB före utgången av 1989 avyttrat egendom som skall beskattas enligt reglerna i 35 § 2—4 mom och om egendomen är anskaffad före 880819 skall ingångsvärdet för andelen justeras på grundval av det bokföringsmässiga resultatet av avyttring även om detta inte följer av andra stycket (p 2d st 4 anv 36 § KL t o m 891231). Från resultatet skall dras ett belopp som svarar mot den avskrivning eller nedskrivning av egendomen som gjorts i räkenskaperna efter bokslutsdagen. Syftet med denna anvisningspunkt är att bolag med stora innehav av fastigheter eller värdepapper skall kunna avyttra egendom under beskattningsår som avslutas senast 1990 och ingångsvärdet för delägarna beräknas enligt andra stycket (se ovan).

Valfrihet att utnyttja övergångsbestämmelserna enligt 4:e stycket eller enligt huvudregeln i första stycket skall föreligga (p 2d 5 st anv 36 § KL fr o m 880818).

Om andelen förvärvats genom benefikt fång och givaren beskattats enligt p 5 st 2 anv 35 § KL är mottagarens ingångsvärde för andelen noll (p 2d st 6 anv 36 § KL fr o m 880818)

Enligt den föreslagna anvisningspunkten får realisationsförlust ej beräknas enligt övergångsreglerna i punkt 2d andra och fjärde styckena utan endast enligt huvudregeln (p3 anv 36 § KL fr o m 880818). Vidare föreslås att realisationsförlust endast får utnyttjas till 40 % vid kvittning mot vinster oavsett innehavstiden.

Avdrag för realisationsförlust enligt punkten 3 ovan får endast göras från reali-

sationsvinst som enligt 18 § KL är hänförlig till samma förvärvskälla om inte annat följer av andra eller fjärde stycket (p4 anv 36 § KL fr o m 880818).

Rätt till extra avdrag föreligger inte i fråga om intäkter som härrör från HB (39 § 3 mom KL fr o m 890101).

¹ KB, en form av handelsbolag (HB) där minst en av delägarna ansvarar fullt ut för bolagets förpliktelser, komplementären, och de övriga, kommanditdelägarna, ansvarar enligt avtal. Jämför Mattson, Beskattning av handelsbolag, 1987, s 19.

² Se d:o s 49.

³ Se RÅ79 1:85.

⁴ Se RN 1959 5:5 samt RÅ 1983 Aa 120.

⁵ Se vidare artiklar i SN 1981 s 527 av Virin och SN 1982 s 182 av Helgesson.

⁶ Mattson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, 1974, s 272.

⁷ Se Hellner, Bolagsbildning ur skatterättslig synpunkt med särskild hänsyn tagen till omvandling av enskild firma till aktiebolag, 1962, s 320.

⁸ SOU 1975:53 s 177f.

⁹ Se SN 1988 s 506.

¹⁰ En omsättning på 3 milj kr och ca 50 transaktioner per år torde räcka för att rörelse ska kunna anses föreligga, jämför not 10.

¹¹ Se vidare RSV Handledning för taxering 1988, s 431ff.

¹² SOU 1975:77 s 121.

¹³ D:o s 123.

¹⁴ Se Meltz, Kapitalvinstbeskattningens problem, s 168f.

¹⁵ Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet del, 1976, s 237.

¹⁶ Ljungman, SvSkT 1964 s 162ff.



är doktorand i skatterätt vid Göteborgs universitet och arbetar vid Länskattemyndigheten i Stockholm

Två bestsellers i repris

Skatteproblem för företagen

av Erik Eklund och Arne Gustafson

- Val av företagsform
- Öppna koncernbidrag

Översikt över skatterättsliga och skatteekonomiska synpunkter som en företagare bör sätta sig in i vid val av företagsform.

Utvecklingen inom företagsskatteområdet under senare år kan ha ändrat förutsättningarna för den som redan driver företag. Med hänsyn till utvecklingen kan kanske en annan företagsform vara lämpligare.

5:e omarbetade upplagan *Ca-pris 120:- inkl moms*

Bolagsordning i aktiebolag

av Gunne Birke

Boken som hittills tryckts i sammanlagt 15.000 exemplar kommer nu, omarbetad, i sin sjätte upplaga!

Författaren är välkänd för sin utomordentliga sakkunskap inom området.

I denna omarbetade upplaga tas hänsyn till ny lagstiftning på området till och med utgången av år 1987. Särskilt kan nämnas att de skärpta reglerna i fråga om sk riktade emissioner i vissa bolag beaktats. En ny lag om styrelserepresentation för de privat anställda har trätt i kraft. En ändring har skett i fråga om formuleringen av utlänningsförbehåll enligt företagsförvärvslagen.

6:e omarbetade upplagan *Ca-pris 120:- inkl moms*

Industriförbundets Förlag
Box 5501, 114 85 Stockholm, tel. 08-783 80 00
