

JOHAN LARSSON

Tjänstebeskattning av negativ JAU möjlig?

Under senare år har Skatteverket visat ett stort intresse för att granska kommanditbolagsstrukturer där en eller flera fysiska delägare också är ägare till komplementären, ett aktiebolag. I en del fall har Skatteverket valt att utifrån ett resonemang om värdeöverföring tjänstebeskatta en fysisk delägare i det fall denne har överlåtit sin andel i kommanditbolaget till komplementären och andelsägaren har haft en negativ justerad anskaffningsutgift (JAU). Aktiebolaget har i sin tur påförts arbetsgivaravgifter med ett motsvarande belopp som underlag. Men frågan är om regelverket för handelsbolagsandelar i inkomstskattelagen (IL) ger utrymme för sådana beskattningsåtgärder. I artikeln analyseras denna frågeställning.

1 Inledning

Den i ingressen beskrivna interna andelsöverlåtelsen förekommer inte sällan som ett led i en omstrukturering av en verksamhet från ett handelsbolag/kommanditbolag till ett aktiebolag. Detta t.ex. efter att ett aktiebolag har tagits in som komplementär i syfte att begränsa de fysiska delägarnas personliga ansvar och omstruktureringen fullföljs genom överlåtelse av andelarna till aktiebolaget och med efterföljande likvidation av kommanditbolaget. Efter att Skatteverket har granskat en sådan omstrukturering har jag agerat juridiskt biträde för de fysiska delägarna och komplementären, ett aktiebolag, som också ägs av de fysiska delägarna. Dåvarande länsrätten och senare kammarrätten har instämt i Skatteverkets bedömning att till följd av andelsöverlåtelse beskatta de fysiska personerna som för tjänsteinkomst för ett belopp motsvarande delägarnas respektive negativa JAU och påföra aktiebolaget arbetsgivaravgifter. De fysiska delägarna och aktiebolaget har därefter överklagat kammarrättens domar till Högsta förvaltningsdomstolen och ansökt om prövningstillstånd.¹

I artikeln analyseras de beskattningskonsekvenser som inträder om en fysisk delägare i ett kommanditbolag överlåter sin andel med en negativ JAU till komplementären, ett aktiebolag, som också ägs av den fysiska personen.² I

¹ Länsrättens i Göteborg domar från den 29 september 2009 mål nr 8003-08 E, 8011-08 E och 8180--8181-08 E samt Kammarrättens i Göteborg domar från den 28 september 2010 mål nr 7294--7295-09 och 7299--7300-09. Högsta förvaltningsdomstolen har den 6 juli 2011 beslutat att inte meddela prövningstillstånd, mål nr 7350--7353-10, vilket kommenteras kort i avslutningen av artikeln.

² Resonemangen i artikeln bör vara tillämpliga även vid en motsvarande överlåtelse av en andel i ett handelsbolag.

avsnitt 2 redogörs för de faktiska förhållandena i det aktuella fallet, Skatteverkets inställning och kortfattat länsrättens och kammarrättens domar. Därefter redogör jag i avsnitt 3 för de relevanta lagbestämmelserna, förarbetena till reglerna och den rättspraxis som finns på området och som kan ge vägledning. I denna del redogörs det också för Skatteverkets inställning i ett senare lagstiftningsärende rörande beskattningen av handelsbolag och som kanske inte är helt förenlig med det synsätt som Skatteverket anlägger i det förevarande fallet. Därefter diskuteras i avsnitt 4 den civilrättsliga karaktären av en delägars negativa kapitalbehållning hänförlig till en andel i ett handels- eller kommanditbolag och vilken inverkan denna fråga har för bedömningen av om tjänstebesättning kan bli aktuell. I avsnitt 5 redogörs för hur de fysiska delägarna enligt min mening bör beskattas med anledning av andelsöverlåtelserna till aktiebolaget. Artikeln avslutas med en sammanfattning av de slutsatser som följer av den tidigare genomgången.

2 Det aktuella fallet

A och B, som var sambor, hade under år 1996 i kommanditbolagsform påbörjat verksamhet i form av upplåtelse av vattenmaskiner till olika företag och offentliga subjekt. År 1999 lät A och B, primärt i syfte att begränsa det personliga ansvaret, ta in ett aktiebolag som ensam komplementär, vilket ägdes av A och B. I kommanditbolagsavtalet reglerades att det årliga överskottet skulle tillfalla aktiebolaget och det avtalades om att A och B skulle ha rätt att tidigast den 1 januari 2004 överlåta sina andelar till aktiebolaget mot ett marknadspris beräknat med grund i kommanditbolagets intjäningsförmåga. Verksamheten i kommanditbolaget var vinstgivande och under perioden 1999 till och med 2005 genererade kommanditbolaget ett årligt överskott om cirka 200 000–500 000 kr. Detta samtidigt som verksamheten vederlagsfritt successivt flyttades över till aktiebolaget. Aktiebolaget hade inte heller erlagt någon ersättning i samband med att bolaget kom in som komplementär år 1999. År 2006 avslutades omstruktureringen genom att A och B överlät sina kommanditbolagsandelar till aktiebolaget och en senare under samma år genomförd likvidation av kommanditbolaget. Ersättningen vid överlåtelserna uppgick till 100 000 kr per andel. Vid tidpunkten för överlåtelserna av andelarna hade A och B en negativ JAU om cirka 700 000 kr respektive 50 000 kr, vilket i stort motsvarade respektive delägars negativa kapitalbehållning i kommanditbolagets redovisning. De negativa justerade anskaffningsutgifterna hade till största delen uppkommit efter det att aktiebolaget tagits in som komplementär. Aktiebolaget hade å sin sida vid tidpunkten för förvärvet av de fysiska delägarnas andelar en positiv JAU om knappt 800 000 kr. Mellan å ena sidan A och B och å andra sidan aktiebolaget var det klart att den negativa kapitalbehållningen beaktades vid fastställandet av den kontanta ersättning som skulle utgå. Under den period som aktiebolaget var komplementär i kommanditbolaget uppbar A och B vad som får anses som marknadsmässig lön från aktiebolaget eller annat koncernbolag. Vid inkomsttaxeringen 2007

deklarerade A och B en skattepliktig kapitalvinst till följd av överlåtelseerna med 100 000 kr vardera med tillägg för respektive negativ JAU.

2.1 Skatteverkets inställning

Skatteverket beslutade vid omprövning att beskatta A och B med ett belopp motsvarande deras respektive negativa JAU, 700 000 kr och 50 000 kr, som inkomst av tjänst till följd av överlåtelseerna av andelarna. Som en konsekvens härav betraktade Skatteverket en motsvarande summa som lönekostnad och påförde aktiebolaget arbetsgivaravgifter med samma belopp som underlag. Bolaget vägrades också avdrag för kapitalförlust till följd av likvidationen med ett belopp som motsvarade kommanditdelägarnas sammanlagda negativa JAU.

Sammanfattningsvis går Skatteverkets resonemang ut på att genom förfarandet med en överlåtelse av en andel med en negativ kapitalbehållning med efterföljande likvidation av kommanditbolaget sker en värdeöverföring från aktiebolaget till den fysiska delägaren. Detta eftersom den fysiska delägaren genom förfarandet blir kvitt en skuld till kommanditbolaget, bestående av den negativa kapitalbehållningen, genom att aktiebolaget i ett senare skede låter kommanditbolaget efterge motsvarande fordran. Då delägaren är aktiv i aktiebolaget ska denna värdeöverföring enligt Skatteverket beskattas som lön.

2.2 Länsrättens och kammarrättens domar

Länsrätten ansåg att det inte var visat att fysikernas negativa kapitalbehållning ingått i den avtalade köpeskillingen. Länsrätten konstaterade också att aktiebolaget hade efterskönt ett belopp motsvarande den negativa kapitalbehållningen till företagsledarna i samband med förvärvet av kommanditbolagsandelarna, vilket medförde att det skett en värdeöverföring som skulle betraktas som lön.

Kammarrätten var av uppfattningen att den negativa kapitalbehållningen hade ingått som ersättning vid överlåtelseerna av andelarna och att den sammanlagda ersättningen därmed uppgick till drygt 900 000 kr. Kammarrätten ansåg också att förfarandet inneburit att A och B befriats från skyldigheten att sätta in uttagna medel och därmed att deras negativa kapital nollställts. Ersättningen hade enligt kammarrätten inneburit att A och B erhållit kompensation som översteg marknadsvärdet på andelarna. Eftersom A och B ägde aktiebolaget och var aktiva i dess verksamhet skulle ersättningen enligt kammarrätten utgöra lön.

Skatteverkets beslut och domarna från läns- och kammarrätten väcker ett flertal intressanta frågor, men jag väljer att inom ramen för den här artikeln att främst fokusera på frågan om det inom det befintliga regelverket finns något utrymme för att vid en överlåtelse av en andel med negativ JAU beskatta en fysisk delägare i inkomstslaget tjänst.³

³ Jag behandlar därmed inte frågan om bolagets rätt till avdrag för kapitalförlust på grund av likvidationen av kommanditbolaget.

3 Rättslig analys

3.1 Lagbestämmelser

Den grundläggande bestämmelsen för beräkningen av kapitalvinster/kapitalförluster på andelar finns i 44 kap. 13 § IL. Av regeln framgår att kapitalvinsten ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet.⁴ Av den för handelsbolagsandelar särskilda regleringen i 50 kap. IL framgår av 3 § att vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras enligt vad som anges i bl.a. 5 §. Av nämnda 5 § följer något förenklat att anskaffningsutgiften ökar med delägarrens tillskott och andel av de skattepliktiga inkomsterna och minskar med den skattskyldiges uttag och andel av avdragsgilla underskott.⁵ Blir den justerade anskaffningsutgiften negativ, anses omkostnadsbeloppet enligt 3 § vara noll och ersättningen för andelen ska då ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften.

Lagtexten är klar och entydig. Den rättsföljd som inträder om en fysisk delägare överlåter sin andel med en negativ JAU är att ett motsvarande belopp ska behandlas som intäkt vid kapitalvinstberäkningen och därmed beskattas som kapitalinkomst. Det saknar enligt bestämmelsen betydelse till vem överlåtelsen sker och om det finns någon intressegemenskap mellan överlåtaren och förvärvaren. Det finns i regelverket inte något undantag från 50 kap. 3 § IL med innebörden att en negativ JAU ska beskattas som något annat än kapitalinkomst.⁶

Till stöd för att 50 kap. 3 § IL utgör en generell och uttömmande reglering kan åberopas de för handelsbolagsandelar tillämpliga reglernas utformning och systematik. När lagstiftaren har funnit det motiverat att avvika från huvudregeln om beskattning av en kapitalvinst i inkomstslaget kapital har det införts preciserade undantag för när beskattning ska ske i ett annat inkomstslag. Således innebär regleringarna i 50 kap. 7 § IL och 51 kap. IL att beskattning i vissa fall kan ske i inkomstslaget tjänst respektive näringsverksamhet. Såväl bestämmelsen i 50 kap. 7 § IL som regleringen i 51 kap. IL innefattar också situationer med fåmansföretag där det finns en intressegemenskap mellan den fysiske delägaren, handels- eller kommanditbolaget och fåmansföretaget (se 50 kap. 7 § IL och 51 kap. 7 § p. 2 IL). Det faktum att lagstiftaren har valt att införa särskilda bestämmelser som klart reglerar när en avvikelse från huvudregeln om beskattning i inkomstslaget kapital ska ske, och som även täcker in situationer med fåmansföretag samt intressegemenskap, förstärker enligt min mening intrycket av att bestämmelsen i 50 kap. 3 § IL utgör en uttömmande reglering av skattekonsekvenserna vid en överlåtelse av en andel med en negativ JAU.

⁴ Av 44 kap. 2 § IL framgår att 44 kap. 13 § IL även gäller vid kapitalförluster.

⁵ I regel kan fysiska delägare vid beskattningen inte utnyttja ett underskott från ett handelsbolag annat än mot kommande års överskott varför outnyttjade förluster i ett handelsbolag normalt inte påverkar den justerade anskaffningsutgiften för en fysisk delägare.

⁶ Jag bortser här från de särskilda regleringarna i 50 kap. 7 § IL och 51 kap. IL.

Det kan sammanfattningsvis konstateras att ordalydelsen i 50 kap. 3 § IL är klar och entydig. Detta förhållande tillsammans med utformningen av regelverket för handelsbolagsandelar och dess systematik ger ett klart stöd för att de skattekonsekvenser som inträder vid en överlåtelse av en andel med en negativ JAU är uttömmande reglerade i det angivna lagrummet.

3.2 Förarbeten

Bestämmelsen om att en negativ JAU, eller ett negativt justerat ingångsvärde (JIV) enligt den ursprungliga lagtextens terminologi, ska inräknas i försäljningsintäkten infördes genom lagstiftning år 1988 genom en ny punkt 2 d av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (KL).⁷ Avsikten med lagstiftningen var att förhindra möjligheten till s.k. dubbla avdrag och som hade satts i system av de skattskyldiga under den andra halvan av 1980-talet. Genom regelverkets utformning hade den skattskyldige först kunnat åtnjuta underskottsavdrag för handelsbolagets förluster vid den löpande beskattningen för att därefter vid reavinstbeskattningen få avdrag för en förlust vid en försäljning. Detta eftersom den löpande förlusten inte sänkte anskaffningsutgiften på andelen.⁸

I förarbetena diskuterades när bestämmelsen, med innebörden att en negativ JAU ska inräknas i ersättningen, skulle vara tillämplig. För att inte behöva laborera med negativa omkostnadsbelopp framhöll departementschefen föreskrivs att motsvarande skall gälla generellt vid vinstberäkningen om det förekommer ett negativt justerat ingångsvärde och att detta kan få betydelse bl.a. vid tillämpningen av reglerna om interna aktieöverlåtelser i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL.⁹

Det dåvarande regelverket för interna aktieöverlåtelser i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL innefattade även interna överlåtelser av andelar i handels- och kommanditbolag. Det är också denna form av intern andelsöverlåtelse som statsrådet avser med det redovisade uttalandet om när regeln om negativ JAU kan få betydelse. I de ursprungliga förarbetena nämns således uttryckligen en intern överlåtelse av en andel i ett handels- eller kommanditbolag som exempel på när bestämmelsen om negativ JAU ska vara tillämplig.

Om vi återvänder till vårt fall har de två fysiska kommanditdelägarna A och B sålt sina andelar i kommanditbolaget med negativa JAU till ett aktiebolag som de själva äger, dvs. en intern andelsöverlåtelse. En situation som i de ursprungliga förarbetena uttryckligen anges som exempel på den generella tillämpningen av regeln. Vid sidan av lagtextens klara ordalydelse finns det således ett uttryckligt stöd i de ursprungliga förarbetena för att A och B inte kan beskattas på annat sätt än vad som följer av 50 kap. 3 § IL.

⁷ SFS 1988:1518 och prop. 1988/89:55. Regleringen infördes genom Regeringens skrivelse (skr.1988/89:7) i form av en stopplagstiftning och gällde överlåtelser som skedde efter den 18 augusti 1988.

⁸ Prop. 1988/89:55 s. 11.

⁹ Prop. 1988/89:55 s. 30.

Regleringen avseende negativa justerade anskaffningsutgifter infördes före den stora skattereformen år 1990, dvs. vid en tidpunkt då skattesystemet i flera avseenden uppvisade väsentliga skillnader jämfört med dagens skattesystem. En väsentlig skillnad var att vinster vid försäljning av andelar i t.ex. handels- och kommanditbolag tidigare beskattades progressivt tillsammans med personens övriga inkomster och inte proportionellt i ett eget inkomstslag. Detta gör att det med visst fog kan anföras att försiktighet ska iakttas när det gäller att fästa vikt vid förarbetsuttalanden som gjordes vid lagstiftningens tillkomst.¹⁰ Å andra sidan har de lagstiftningsåtgärder som vidtagits efter det att den ursprungliga bestämmelsen infördes endast varit av redaktionell art och där det av förarbetena inte framgår annat än att uttalandena i de ursprungliga motiven fortfarande äger giltighet med en fortsatt generell tillämpning.¹¹

Högsta förvaltningsdomstolen har i senare mål vidare fäst avgörande vikt vid uttalanden i de ursprungliga förarbetena till den skattebestämmelse som var föremål för prövning. Detta trots att förarbetsuttalandena låg relativt långt tillbaka i tiden och skattelagstiftningen på för bedömningen relevanta områden hade förändrats.¹² På motsvarande sätt bör fysiska delägare i handels- och kommanditbolag i enlighet med uttalandena i de ursprungliga motiven av förutsägbarhetsskäl kunna utgå ifrån att en intern överlåtelse av en andel med negativ JAU inte kan föranleda andra skattekonsekvenser än vad som följer av 50 kap. 3 § IL.

Sammantaget förstärker således de redovisade uttalandena i förarbetena intrycket av att bestämmelsen i 50 kap. 3 § IL utgör en uttömmande reglering av skattekonsekvenserna vid en överlåtelse av en andel med en negativ JAU.

3.3 Rättspraxis

Såvitt känt har den här aktuella frågan inte varit föremål för något avgörande från högsta instans. Det finns dock några mål från Högsta förvaltningsdomstolen där närliggande frågor har behandlats och som ger viss vägledning. I RÅ 2006 ref. 51, ett överklagat förhandsbesked, skulle en fysisk delägare i ett handelsbolag utan ersättning överlåta sin andel med en negativ JAU om 12,9 miljoner kr till ett av henne helägt aktiebolag. Rättsfrågan var om överlåtelsen av andelen omfattades av underprisreglerna i 53 kap. IL med följd att någon skattepliktig inkomst inte skulle uppkomma eller om den negativa justerade anskaffningsutgiften i enlighet med 50 kap. 3 § IL skulle räknas in i ersättningen och beskattas

¹⁰ Jfr Sture Bergström, Skattenytt 1984 s. 317 ff.

¹¹ Bestämmelsen om negativ JAU flyttades vid 1990 års skattereform till 28 § första stycket lagen om statlig inkomstskatt och vid införandet av IL till den nuvarande placeringen i 50 kap. 3 § andra stycket IL (prop. 1989/90:110 del 1 s. 725 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 596).

¹² RÅ 2009 ref. 53, där HFD höll fast vid det ursprungliga förarbetsuttalandet om 30 % vid bedömningen av om det utomstående ägandet var av betydande omfattning vid tillämpning av den s.k. utomstående regeln i 57 kap. 5 § IL, (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 704). Se även Urban Rydin och Bertil Båvall, Beskattning av ägare till fåmansföretag, andra uppl. 2008, s. 77 ff.

enligt de ordinarie reglerna i inkomstslaget kapital. Att tjänstebeskattning skulle kunna komma ifråga synes inte ha varit aktuellt.

Skatterättsnämnden, i vars bedömning Högsta förvaltningsdomstolen instämde, kom fram till att eftersom den justerade anskaffningsutgiften var negativ skulle omkostnadsbeloppet vara noll och ett belopp motsvarande negativ JAU räknas som ersättning enligt 50 kap. 3 § IL. Underprisreglerna i 53 kap. IL var därmed enligt Skatterättsnämnden inte tillämpliga och beskattning skulle således ske för kapitalvinst enligt de ordinarie reglerna.

Det framgår inte av referatet vem eller vilka övriga delägare i handelsbolaget var. Eftersom det i rättsfallsreferatet inte uppmärksammades särskilt vem eller vilka övriga delägare i handelsbolaget var finns det skäl att anta att detta var utan betydelse för bedömningen av vilka skattekonsekvenser som skulle inträda. Eventuell intressegemenskap mellan den fysiska delägaren och övriga delägare i handelsbolaget synes med andra ord inte ha varit avgörande för utgången.

Ett annat rättsfall som kan ge viss vägledning är RÅ 1984 Aa 119. En fysisk delägare skulle överlåta sin andel i ett handelsbolag. Före försäljningen skulle handelsbolaget ta upp ett lån i bank om cirka 1 milj. kr som den fysiske delägaren skulle tillgodogöra sig genom uttag. Till följd av uttaget skulle delägaren ha ett negativt kapitalkonto om 1 milj. kr vid tidpunkten för försäljningen. Ersättningen vid andelsöverlåtelsen uppgick också till 1 milj. kr. Delägaren skulle vid överlåtelsen även friskrivas från skyldighet att återbetala ett belopp motsvarande det negativa kapitalkontot. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, i vilken bedömning Högsta förvaltningsdomstolen ej gjorde någon ändring, kom fram till att den fysiske delägaren skulle beskattas som om han hade sålt andelen för 2 milj. kr, den kontanta ersättningen med tillägg för det negativa kapitalkontot.

Inte heller i detta mål uppmärksammades det vem eller vilka övriga delägare i handelsbolaget var och inte heller vem som var förvärvare. En omständighet som indikerar att dessa förhållanden inte hade någon betydelse för bedömningen av skattekonsekvenserna. Avgörandet ligger visserligen i tiden före det att den nuvarande regleringen avseende negativa justerade anskaffningsutgifter infördes. Emellertid anges detta rättsfall i de ursprungliga förarbetena i direkt anslutning till att departementschefen framhåller den generella tillämpningen av nuvarande 50 kap. 3 § IL innefattandes interna andelsöverlåtelser.¹³

Det finns skäl att uppmärksamma även RÅ 1995 not. 240 som Skatteverket också har åberopat i den förevarande processen till stöd för tjänstebeskattning. I målet ägde en fysisk person X, tillsammans med ett av X helägt aktiebolag, ett handelsbolag. I ansökan om förhandsbesked ville den fysiske delägaren få besked om skattekonsekvenserna av en omfördelning av kapitalbehållningen i handelsbolaget, vilken innebar att aktiebolagets kapitalbehållning minskade med 300 000 kr och den fysiske delägarens kapitalbehållning ökade med samma belopp. Skatterättsnämnden konstaterade i sin bedömning, i vilken

¹³ Prop. 1988/89:55 s. 30.

Högsta förvaltningsdomstolen instämde, att omfördelningen får – givet att det inte är fråga om ersättning för i aktiebolaget gjorda arbetsinsatser – anses innefatta dels en utdelning från aktiebolaget (som skall beskattas hos X enligt de regler som gäller för utdelning från fåmansföretag), dels ett tillskott från X (som höjer hans justerade ingångsvärde för handelsbolagsandelen).

Av rättsfallet kan utläsas att vid förändringar av kapitalbehållningen mellan delägarna i ett handelsbolag kan tjänstebeskattning i vissa särpräglade fall komma i fråga. En sådan situation kan dock knappast anses föreligga i fallet med A och B. Medan det i RÅ 1995 not. 240 synes vara fråga om ett rent konstlat förfarande med omfördelning av kapitalbehållningen sker i fallet med A och B överlåtelse av andelarna i kommanditbolaget som ett led i en naturlig omstrukturering för att i mer ändamålsenliga former bedriva verksamheten vidare. Det är till skillnad från RÅ 1995 not. 240 också fråga om en andelsavyttring där det i lagtexten är uttryckligen reglerat att en negativ JAU ska beskattas som kapitalinkomst.

Det finns anledning att iaktta försiktighet när det gäller att dra slutsatser av rättsfall där förutsättningarna inte helt motsvarar de som föreligger i den situation som ska bedömas. I den redovisade rättspraxisen från Högsta förvaltningsdomstolen finns det dock enligt min mening inte något stöd för att en negativ JAU vid en andelsöverlåtelse kan beskattas som en tjänsteinkomst. Snarare indikerar rättsfallen att den skattekonsekvens som inträder är att en negativ JAU beskattas inom ramen för kapitalvinstsystemet och att det endast är i särpräglade situationer (jfr RÅ 1995 not. 240) som tjänstebeskattning kan komma i fråga.

Som en indikation på att Skatteverkets inställning inte är självklar kan det avslutningsvis i denna del vara värt att redovisa ett rättsfall från lägre instans där motsvarande fråga har varit föremål för prövning. Förvaltningsrätten i Jönköping hade som en fråga att ta ställning till om tre fysiska kommanditdelägare med negativa justerade anskaffningsutgifter om vardera drygt 500 000 kr skulle beskattas för dessa belopp som tjänsteinkomst. Detta vid en avveckling av kommanditbolaget där komplementären, ett aktiebolag, ägdes av de tre fysiska personerna. Förvaltningsrätten kunde varken i lag, förarbeten, praxis eller doktrin finna stöd för att beskatta överruttagen, dvs. de fysiska delägarnas negativa justerade anskaffningsutgifter, såsom lön.¹⁴

3.4 Doktrin och Skatteverket

Frågan huruvida beskattning kan ske som för tjänsteinkomst i den aktuella situationen har såvitt jag känner till inte varit föremål för diskussion i skattejuridisk doktrin. Snarast synes den allmänna uppfattningen vara att en negativ JAU ska beskattas som kapitalinkomst.¹⁵

¹⁴ Förvaltningsrättens i Jönköping domar från den 8 juni 2010 mål nr 1479--1481-10. Skatteverket har överklagat domarna till kammarrätten som ännu inte har meddelat sitt avgörande.

¹⁵ Se bl.a. Nils Mattson, Beskattning av handelsbolag, nionde uppl. 1994, s. 103 och Sven-Olof Lodin m.fl., Inkomstskatt, 13 uppl. 2011, s. 502.

Skatteverket har i en promemoria från den 24 november 2008, vilken har legat till grund för ny skattelagstiftning på handelsbolagsområdet, redovisat för sin syn på regelverket.¹⁶ En redogörelse som indikerar att Skatteverket inte anser att en negativ JAU kan föranleda tjänstebeskattning. Skatteverket konstaterar i promemorian att de två negativa skattekonsekvenser som kan inträda för en fysisk delägare med en negativ JAU är kapitalvinstbeskattning av uttag när andelen avyttras och beskattning för negativ räntefördelning. Att tjänstebeskattning skulle kunna komma i fråga anges inte av Skatteverket.

Mot bakgrund av det förslag om skattefria kapitalvinster och utdelningar som Skatteverket föreslog för aktier som ägdes av handelsbolag såg Skatteverket en risk för missbruk. Som exempel på missbruk redovisade Skatteverket en situation där en fysisk person ägde två aktiebolag som gemensamt ägde ett handelsbolag. Handelsbolaget ägde i sin tur ett aktiebolag. I det nya systemet kunde handelsbolaget sälja sitt aktiebolag utan skattekonsekvenser för de två delägande aktiebolagen. Efter den skattefria försäljningen kunde den fysiska personen gå in som delägare i handelsbolaget och enligt Skatteverket ta ut köpeskillingen utan någon annan skattekonsekvens än att anskaffningsutgiften på andelen minskades och eventuellt också att uttaget medförde negativ räntefördelning.

För att stävja missbruk föreslog Skatteverket i promemorian att en fysisk delägare skulle ta upp ett belopp motsvarande delägarrens negativa JAU som intäkt av passiv näringsverksamhet. Skatteverkets förslag avseende fysiska personer ledde inte till lagstiftning. I propositionen ansåg Regeringen att negativa justerade anskaffningsutgifter får behandlas inom ramen för det nuvarande regelverket, vilket Regeringen i det sammanhanget angav som kapitalvinstbeskattning av negativ JAU samt negativ räntefördelning.¹⁷ Av Skatteverkets redogörelse i promemorian och Regeringens inställning i propositionen kan därmed utläsas att vare sig Skatteverket eller Regeringen anser att det nuvarande regelsystemet ger något utrymme för att tjänstebeskatta en negativ JAU.¹⁸

4 Negativ kapitalbehållning

Såväl Skatteverket som läns- och kammarrätten har i det aktuella fallet varit av uppfattningen att förfarandet har inneburit att de fysiska delägarna A och B har efterskänkts en skuld till kommanditbolaget i form av en negativ kapitalbehållning, ett negativt kapitalkonto, och som ligger till grund för den värdeöverföring som ska tjänstebeskattas. Som huvudprincip gäller att skatterätten bygger på civilrätten.¹⁹ Det finns därför skäl att civilrättsligt söka karaktärisera

¹⁶ Skatteverkets promemoria från den 24 november 2008 – Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen, dnr 131 440306-08/113, s. 55 f.

¹⁷ Prop. 2009/10:36 s. 55.

¹⁸ Detta med undantag för eventuell tjänstebeskattning enligt 50 kap. 7 § IL.

¹⁹ Sture Bergström, Skatter och civilrätt, 1978 s. 14.

en negativ kapitalbehållning, ett negativt kapitalkonto, och vad som händer civilrättsligt i det fall en delägare i ett handels- eller kommanditbolag överlåter en andel med en negativ kapitalbehållning. Detta för att med grund i den civilrättsliga bedömningen försöka utröna skattekonsekvenserna.²⁰

Nils Mattsson är av uppfattningen att en negativ kapitalbehållning inte kan ha en annan innebörd än att handelsbolaget har en fordran på delägaren. Detta anser han gälla såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Detta samtidigt som han anger att den allmänna uppfattningen åtminstone i skatterättsliga sammanhang är den motsatta än den han för fram. Eftersom en kommanditdelägare inte ansvarar för mer än högst det utfästa beloppet är det vidare enligt Mattsson än tydligare, än för en solidariskt ansvarig delägare, att en negativ kapitalbehållning utgör en fordran som bolaget har på kommanditdelägaren.²¹ Stefan Lindskog anser däremot att en negativ kapitalbehållning inte utgör någon skuld för delägaren till handelsbolaget utan är att kategorisera som ett kapitaluttag. Dock att ett negativt slutligt andelskapital vid en likvidation resulterar i en skiftesskuld, vilket enligt Lindskog innebär att bolaget får en fordran på delägaren på slutligt tillskott.²² Liknande inställning har Håkan Nial och Carl Hemström, vilka är av uppfattningen att en negativ kapitalbehållning inte är en skuld till bolaget, men som vid en likvidation av bolaget resulterar i ett anspråk mellan delägarna.²³

Vid en överlåtelse av en andel med ett negativt kapitalkonto anser Mattsson att säljaren inte kan befrias från den skuld, som den negativa kapitalbehållningen enligt honom utgör, med mindre än ett medgivande från bolagets borgenärer.²⁴ Lindskog anser däremot att om en negativ kapitalbehållning utgör en skuld till handelsbolaget, vilket han som angetts inte anser, står det delägarna fritt att vid en andelsöverlåtelse överföra en negativ kapitalbehållning till förvärvaren.²⁵

Det kan således konstateras att såväl den civilrättsliga innebörden av en negativ kapitalbehållning som rättsföljden vid en andelsöverlåtelse synes osäker. Det är därmed svårt att från civilrätten få någon säker vägledning vid bedömningen av skattekonsekvenserna.

²⁰ Frågan om den rättsliga karaktären av en delägars negativa kapitalbehållning är komplicerad och det finns inte utrymme att här göra en mer ingående belysning av frågeställningen.

²¹ Nils Mattsson, Om kapitaluttag och penninglån från handelsbolag, Rättsvetenskapliga studier tillägnade Carl Hemström, 1996, (cit. Mattsson) s. 215–221.

²² Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag – En kommentar, 2001 (cit. Lindskog), s. 182 not. 59 och s. 818. Det förutsätts att delägaren har inbetalat sin avtalade insats vilket i annat fall leder till en fordran för bolaget. Den avtalade insatsen kan dock vara noll. För en kommanditdelägare gäller också ett externt begränsat ansvar för bolagets förpliktelser enligt 3 kap. 8 § HBL. Har kommanditdelägaren inte betalat in sin utfästa insats innebär det externa ansvaret en bolagets fordran på delägaren. Dock kan det externa ansvarsbeloppet vara noll, Lindskog s. 106 f. och 168.

²³ Håkan Nial och Carl Hemström, Om handelsbolag och enkla bolag, fjärde uppl. 2008, s. 299.

²⁴ Mattsson s. 217.

²⁵ Lindskog s. 255 not 29.

Den beskrivna osäkerheten kring den civilrättsliga innebörden av en negativ kapitalbehållning är väl i sig ett ytterligare argument för att bestämmelsen i 50 kap. 3 § IL uttömmande reglerar skattekonsekvenserna av en negativ JAU och en negativ kapitalbehållning vid en andelsöverlåtelse. Frågan är dock om det vid bedömningen av skattekonsekvenserna är nödvändigt att fullt ut få klarlagt den civilrättsliga innebörden. Det kan i det sammanhanget konstateras att det visserligen inte bör spela någon roll om en negativ kapitalbehållning är en skuld till handelsbolaget/kommanditbolaget eller ett anspråk mellan delägarna. En befrielse för en andelsägare att efter en andelsöverlåtelse prestera antingen till handelsbolaget/kommanditbolaget eller till en annan delägare bör väl anses innefatta någon form av förmögenhetsdisposition som kan ligga till grund för beskattning av andelsägaren.

Dock skapar en strävan att följa civilrätten praktiska svårigheter vid beskattningen. Om det är civilrättsligt möjligt att vid överlåtelsen av en andel reglera konsekvenserna av en negativ kapitalbehållning, oavsett om skyldigheten att prestera riktar sig mot handelsbolaget/kommanditbolaget eller de andra delägarna, och detta görs, bör skattekonsekvenserna inträda i och med överlåtelsen. Men då finns ju den uttryckliga regleringen i 50 kap. 3 § IL om att en negativ JAU ska beskattas som ersättning i inkomstslaget kapital.

Om å andra sidan det inte är möjligt att avtala om den negativa kapitalbehållningen vid en andelsöverlåtelse, eller detta inte görs, kan skattekonsekvenserna av den negativa kapitalbehållningen hållas svävande till dess att bolaget avvecklas, vilket givetvis inte behöver ske under samma år som andelsöverlåtelsen. Istället kan det dröja många år efter överlåtelsen före det att handels- eller kommanditbolaget avvecklas. Man kan också ställa sig frågan om det i ett sådant fall är möjligt att i ett första skede under året för överlåtelsen avstå från att beskatta enligt den uttryckliga regleringen i 50 kap. 3 § IL till dess att beskattning inträder av andra orsaker t.ex. att bolaget likvideras. Detta med den enda motiveringen att förvärvaren i det aktuella fallet är komplementären, ett aktiebolag, som ägs av överlåtaren.

Den osäkerhet som skapas kring beskattningen av en negativ kapitalbehållning om denna fråga inte är kopplad till tidpunkten för andelsöverlåtelsen och inte omfattas av regeln i 50 kap. 3 § IL förstärker intrycket av att en delägars överlåtelse av en andel med en negativ JAU och en negativ kapitalbehållning uttömmande regleras av det angivna lagrummet i 50 kap. IL.

5 Beskattningen av A och B

Av den tidigare genomgången följer att den relevanta tidpunkten för bedömningen av de skattekonsekvenser som ska inträda bör vara tidpunkten för delägens andelsöverlåtelse. Med beaktande härav och då 50 kap. 3 § IL enligt den tidigare redovisningen uttömmande reglerar skattekonsekvenserna vid en överlåtelse av en andel med en negativ JAU, och en negativ kapitalbehållning, ska A och B beskattas för ett belopp motsvarande deras respektive negativa JAU i inkomstslaget kapital. Detta innebär för A och B en skattepliktig kapi-

talvinst om 800 000 kr (100 000 + 700 000) respektive 150 000 kr (100 000 + 50 000).²⁶

Att beskattning ska ske i inkomstslaget kapital och inte tjänst är motiverat även med hänsyn till att A och B under sin tid som kommanditdelägare har plockat ut marknadsmässig lön från aktiebolaget eller annat koncernbolag för sina arbetsinsatser. Sett i ett större perspektiv bör i bedömningen om förfarandet inneburit en värdeöverföring från aktiebolaget till A och B, och som skulle kunna föranleda tjänstebeskattning, även beaktas att aktiebolaget inte erlade någon ersättning i samband med att det kom in som komplementär år 1999 och ensam fick del av verksamhetens årliga överskott samt därefter vederlagsfritt successivt har fått ta över hela den vinstgivande verksamheten. En berättigad fråga synes därmed vara om det i själva verket sammantaget inte har skett en värdeöverföring från de fysiska delägarna till aktiebolaget.

6 Avslutning

I artikeln har det analyserats om skattelagstiftningen ger utrymme för att vid en överlåtelse av en andel tjänstebeskatta en fysisk delägare med en negativ JAU. Min bedömning är att regelverket inte lämnar något sådant utrymme. Bestämmelsen i 50 kap. 3 § IL reglerar till synes uttömmande skattekonsekvenserna vid en negativ JAU och en negativ kapitalbehållning. Uttalandena i de ursprungliga förarbetena ger vidare stöd för att den angivna bestämmelsen är tillämplig även när en fysisk person överlåter en andel med en negativ JAU till ett eget aktiebolag som tillika är komplementär i kommanditbolaget. De avgöranden som finns från högsta instans talar enligt min mening också för att en negativ JAU vid en andelsöverlåtelse inte kan föranleda tjänstebeskattning. Genomgången av den civilrättsliga innebörden av en negativ kapitalbehållning visar att det är svårt att från civilrätten finna någon säker vägledning när det gäller att fastställa beskattningskonsekvenserna och som skulle kunna föranleda en annan bedömning av skattefrågan.

Med hänsyn till att varken lagtext, förarbeten, praxis eller doktrin ger stöd för att vid en andelsöverlåtelse beskatta en negativ JAU som tjänsteinkomst kan det enligt min mening ifrågasättas om inte en rättstillämpning med denna innebörd kommer i konflikt med den grundläggande principen att en skattskyldig endast får påföras skatt med uttryckligt stöd i lag.

Som inledningsvis angetts har Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att inte meddela prövningstillstånd, varför kammarrättens utslag står fast. Det faktum att frågan om tjänstebeskattning av negativ JAU inte blir föremål för prövning av högsta instans är att beklaga. Interna försäljningar av andelar i

²⁶ Eftersom det vid fastställandet av den kontanta ersättning som skulle utgå beaktades delägarnas negativa kapitalbehållning kan det betraktas som en komplicerande faktor att det utgick samma kontanta ersättning till de två kommanditdelägarna. Detta när de hade en negativ JAU som uppgick till helt olika belopp. Skälet var att delägarna som nämnts var sambor och att man därmed primärt fäste vikt vid den sammanlagda kontanta ersättningen och den sammanlagda negativa kapitalbehållningen.

handels- och kommanditbolag med negativa JAU är enligt min mening inte sällan förekommande och rättsläget har som jag förstår det hitintills uppfattats på det sätt som Skatteverket anger i sin promemoria från 2008; dvs. att de skattekonsekvenser som kan inträda för en andelsägare med en negativ JAU är kapitalvinstbeskattning vid avyttring och negativ räntefördelning.²⁷

Skälen till varför Högsta förvaltningsdomstolen inte fann anledning att meddela prövningstillstånd går det givetvis bara att spekulera i. Ett skäl skulle kunna vara att Högsta förvaltningsdomstolen är av uppfattningen att rättsläget inte är oklart och att det därmed inte finns något behov av vägledning från högsta instans. Jag har dock svårt att se att det klara rättsläget i så fall skulle vara i linje med kammarrättens avgörande, dvs. att tjänstebeskattning är huvudregel vid denna form av andelsöverlåtelse. En annan anledning kan vara att Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att skattefrågan är avhängig den närmare karaktären av en negativ kapitalbehållning/ett negativt kapitalkonto; dvs. en komplicerad civilrättslig fråga som Högsta förvaltningsdomstolen vill undvika och som kanske mer naturligt ytterst ligger på Högsta domstolen att avgöra. Det kan givetvis också ha varit så att de faktiska omständigheterna i målet av Högsta förvaltningsdomstolen inte ansågs tillräckligt klara eller renodlade för att målet skulle anses lämpligt ur prejudikatsynpunkt.²⁸ Detta med följd att ett annat mål med motsvarande rättsfråga skulle kunna medges prövningstillstånd om de faktiska omständigheterna var tillräckligt klara. Förhoppningen får väl vara att det är detta senare skäl som varit avgörande för att prövningstillstånd inte meddelades.

Johan Larsson arbetar som skattejurist vid BDO Skatt i Göteborg.

²⁷ Se not 16.

²⁸ Som angetts fanns det i målet en komplicerande faktor i det att ersättningen till samborna var densamma fastän det att deras respektive negativa JAU uppgick till olika belopp. HFD kan också ha ansett att det fanns oklarheter kring vad som verkligen var avtalat i frågan om marknadsmässig ersättning för A:s och B:s andelar.