

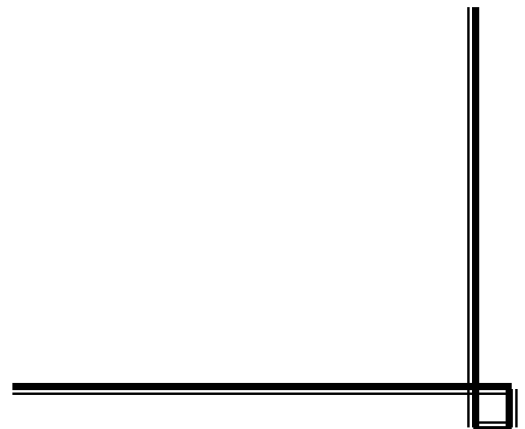


Resultatfördelning i handelsbolag

Frihet endast på pappret?

Författare:

Marie Callert
Kristina Eriksson
Pamelia Goszkowski



Abstract

Uppsatsen syfte har varit att utreda om det skattemässigt råder avtalsfrihet avseende resultatfördelningen i handelsbolag och kommanditbolag. Om så inte är fallet skulle utredas på vilka skatterättsliga grunder hinder för den civilrättsliga fördelningen föreligger.

Efter en sammanfattande analys av rättsläget, kan konstateras att det generellt inte går att utforma vilka avtal som helst kring resultatfördelning i ett handelsbolag. I rättspraxis är dock grunderna, på vilka rätten valt att underkänna avtal av detta slag, osäkra. Det framgår att rätten ofta underkänner avtal om resultatfördelning på de grunder att fördelningen är affärsmässigt omotiverad, orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Resultatet fördelas, i fallet av ett underkänt avtal, av rätten efter skälighet. Rätten väljer ofta att göra fördelningen i förhållande till varje bolagsmans arbetsinsats, kapitalinsats eller risktagande.

Det underkännande som görs av rätten, sker enligt oss på vaga grunder då termer som exempelvis ”affärsmässigt omotiverat” varken finns förankrade eller definierade i lagstiftningen. Därmed äventyras rättsäkerheten. Men om det är den fördelning som rätten gör som eftersträvas av samhället anser vi att det borde framgå av såväl den civilrättsliga som skatterättsliga lagstiftningen. Vårt förslag blir därför att ändra båda dessa lagars lydelse så att det framgår att resultatet skall fördelas enligt något av dessa tre rekvisit; arbetsinsats, kapitalinsats eller risktagande. Därmed inskränks till viss del den fria avtalsrätten.

Nyckelord: Handelsbolag, Kommanditbolag, resultatfördelning, avtalsfrihet

Förkortningar

| | |
|-------------|---|
| AB | Aktiebolag |
| FÅAB | Fåmansaktiebolag |
| HB | Handelsbolag |
| HBL | Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag |
| IL | Inkomstskattelag (1999:1229) |
| KB | Kommanditbolag |
| KL | Kommunalskattelag (1928:370) |
| KR | Kammarrätten |
| LR | Länsrätten |
| NN | Fysisk person |
| Not | Notis |
| Prop | Proposition |
| Ref | Referat |
| RR | Regeringsrätten |
| RÅ | Regeringsrättens Årsbok |
| SIL | Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt |
| SOU | Statens Offentliga Utredningar |

Definitioner

Handelsbolag

Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret.

2 st.-----

1 kap. 1 § Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Kommanditbolag

Ett kommanditbolag är ett handelsbolag i vilket en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En sådan bolagsman kallas kommanditdelägare. Annan bolagsman i kommanditbolaget kallas komplementär.

1 kap. 2 § Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Näringsverksamhet

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

2 st.-----

13 kap. 1 § Inkomstskattelag (1999:1229)

Fåmansaktiebolag

Med ett fåmansföretag avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där

- 1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller*
- 2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.*

56 kap. 2 § Inkomstskattelag (1999:1229)

Innehållsförteckning

| | |
|--|-----------|
| 1. Inledning | 7 |
| 1.1 Bakgrund och problemdiskussion..... | 7 |
| 1.2 Syfte | 8 |
| 1.3 Metod och material | 8 |
| 1.4 Avgränsningar..... | 8 |
| 1.5 Disposition | 9 |
| | |
| 2. Allmänt om handelsbolag och kommanditbolag | 10 |
| 2.1 Handelsbolag..... | 10 |
| 2.2 Kommanditbolag..... | 11 |
| | |
| 3. Regler angående resultatfördelning..... | 13 |
| 3.1 Civilrättsliga regler för resultatfördelning | 13 |
| 3.1.1 Handelsbolag..... | 13 |
| 3.1.2 Kommanditbolag..... | 14 |
| 3.1.3 Förarbeten till Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag..... | 15 |
| 3.2 Skatterättsliga regler för resultatfördelning | 16 |
| 3.2.1 Handelsbolag och kommanditbolag..... | 16 |
| 3.2.2 Upphävd lagstiftning..... | 17 |
| 3.2.3 Förarbeten till Inkomstskattelagen (1999:1229)..... | 18 |
| 3.3 Förslag till framtida lagstiftning – SOU 2002:35 | 19 |
| 3.4 Lag (1995:575) mot skatteflykt | 21 |
| 3.5 Genomsyn | 22 |
| | |
| 4. Exempel på bolagskonstruktioner..... | 23 |
| 4.1 Helsingborgsmodellen | 24 |
| 4.2 Mäklarmodellen | 26 |
| 4.3 Underskott..... | 28 |
| 4.4 Makar | 28 |

| | |
|---|-----------|
| 5. Rättspraxis inställning till resultatfördelning..... | 29 |
| 5.1 Mål nr 3386-1999, Inkomsttaxering 1989, Dom 2002-12-20..... | 29 |
| 5.2 RÅ 2002 Ref. 115 | 31 |
| 5.2.1 Mål I..... | 31 |
| 5.2.2 Mål II | 32 |
| 5.3 Mål nr 3230-1999, Inkomsttaxering 1990, Dom 2002-12-20..... | 32 |
| 5.4 RÅ Ref. 1994:52 | 34 |
| 5.5 RÅ Notis: N1994:486 | 36 |
| 5.6 RÅ Ref. 1995:35 | 36 |
| 5.7 RÅ Notis: N1995:95 | 39 |
| 5.8 RÅ Notis: N1997:126 | 39 |
| | |
| 6. Doktrins inställning till resultatfördelning..... | 42 |
| | |
| 7. Sammanfattande diskussion och slutsats | 46 |
| | |
| Referenser | 50 |
| | |
| Rättsfallsförteckning | 52 |
| | |
| Bilaga..... | 53 |

I detta inledande kapitel ges en insyn i vad uppsatsen kommer att handla om. Bakgrund och problemställning diskuteras. Uppsatsens syfte, metod och avgränsningar ställs upp och kapitlet avslutas med ett avsnitt där den fortsatta dispositionen redovisas.

1. Inledning

1.1 Bakgrund och problemdiskussion

Sverige brukar betecknas som ett land där det är relativt lätt att starta bolag. Å andra sidan kan skattetrycket uppfattas som hårt för vissa bolagsformer. I media framkommer ständigt att företag flyttar sin verksamhet utomlands för att komma undan den hårda beskattningen. För en del av de företag som stannar kvar i Sverige har skatteplanering blivit ett vanligare fenomen. Viss skatteplanering kan godtas, men att helt eller delvis undfly beskattning kan inte accepteras av samhället. Handelsbolag, och varianten kommanditbolag, har varit en bolagsform som flitigt använts i avancerat skatteplaneringssyfte. Detta pga. tidigare möjligheter att utnyttja den s.k. dubbla avdragsrätten, som innebar att underskott kunde utnyttjas utan att det påverkade anskaffningsvärdet för andelen i handels- eller kommanditbolaget. Denna möjlighet är visserligen borta sedan 1988, men andra möjligheter att skatteplanera med hjälp av dessa bolagsformer kvarstår bl.a. genom resultatfördelning. I handelsbolagslagen står att:

Resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen.

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

2 kap. 8 § Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Vid objektiv tolkning av den civilrättsliga lagstiftningen kan det uppfattas som att delägarna i princip har rätt att avtala om vilken resultatfördelning som helst. De skatterättsliga regler som finns, där resultatet beskattas hos varje delägare, öppnar därmed teoretiskt möjligheten för skatteplanering genom att vinster och förluster genom avtal kan tillföras delägarna efter

önskemål. Frågan som uppstår lyder: Råder verkligen denna civilrättsliga avtalsfrihet mellan bolagsmän i handelsbolag och kommanditbolag även i praktiken? Godtas en godtycklig resultatfördelning i beskattningshänseende? I annat fall, på vilka skatterättsliga grunder kan en sådan fördelning underkännas?

1.2 Syfte

Uppsatsen syfte är att utreda om det skattemässigt råder avtalsfrihet avseende resultatfördelningen i handelsbolag/kommanditbolag. Om så inte är fallet skall utredas på vilka skatterättsliga grunder hinder för den civilrättsliga fördelningen föreligger.

1.3 Metod och material

För att uppnå syftet kommer en rättsdogmatisk metod att användas vilket innebär att utifrån lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin skall gällande rätt systematiseras och uttolkas.¹

I första hand studeras och kommenteras vad lagarna i respektive rättsdisciplin säger. För att ytterligare belysa lagtexten lyfts relevanta diskussioner i de förarbeten som föregått lagstiftningen fram. Därefter analyseras hur frågan har angripits i den relativt omfattande rättspraxis som behandlat detta område. Vidare beskrivs vad som framkommit i doktrin. Utifrån dessa olika källor dras sedan slutsatser om och i så fall hur den civilrättsliga avtalsfriheten påverkas av skattelagstiftningen i praktiken och om detta sker på ett riktigt sätt.

1.4 Avgränsningar

Trots att denna uppsats både har en civil- och skatterättslig prägel kommer den civilrättsliga avtalsrätten inte att behandlas mer än det som specifikt rör handelsbolag och avtal mellan bolagsmän. Vad som föranleder ogiltighet vid upprättande av avtal kommer inte att beröras. Vidare kommer en djupare

¹ Peczenik, 1995, s.33ff

beskrivning av beskattning av andra bolagsformer än handelsbolag inte att göras.

1.5 Disposition

Närmast efterföljande kapitel ger en övergripande förklaring av bolagsformerna handelsbolag och kommanditbolag.

Kapitel tre belyser den civilrättsliga respektive skatterättsliga lagstiftningen vad gäller resultatfördelning i handelsbolag. Därefter redogörs för begreppet genomsyn. Vidare skildras förarbeten samt debatterad potentiell framtida lagstiftning avseende handelsbolagsformen.

Det fjärde kapitlet åskådliggör ett urval av alternativa resultatfördelningar i handelsbolag genom ett antal modeller med tillhörande räkneexempel.

I det femte kapitlet visas hur resultatfördelningsproblematiken yttrat sig i rättspraxis. Det som anförts i doktrin återges därefter i kapitel sex.

Det sjunde och avslutande kapitlet innehåller en diskussion kring möjligheten att fritt avtala om resultatfördelningen i handels- och kommanditbolag. Diskussionen bygger på vad som framkommit i lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin. Kapitlet knyts sedermera ihop med en slutsats.

Kapitel två ger läsaren en övergripande förklaring av bolagsformerna handelsbolag och kommanditbolag, bolagens civilrättsliga uppbyggnad samt hur förhållandet mellan ägarna till bolagen ser ut och regleras.

2. Allmänt om handelsbolag och kommanditbolag

2.1 Handelsbolag

Handelsbolag är en bolagsform som har anor från medeltiden. Människor slöt sig redan då samman i företagskonstellationer som påminner om dagens handelsbolag. Regler om handelsbolag dök upp så tidigt som i 1734 års lag. En separat lag om handelsbolag kom dock först 1895; Lagen om handelsbolag och enkla bolag. Denna gällde fram till 1981 då den nya Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag kom att ersätta den. Den nya lagen innebar inga större förändringar, utan medförde främst en modernisering av språket.²

Ett handelsbolag bildas genom att två eller flera fysiska eller juridiska personer, genom bolagsavtal, avtalar om att bedriva gemensam näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras som en yrkesmässigt (skall ge vinst) bedriven verksamhet av ekonomisk natur.³ Sedan den 1 januari 1995 finns ett lagligt krav på registrering av handelsbolag i handelsregistret hos Patent och registreringsverket (PRV). I bolagets firma skall ordet ”handelsbolag” i oavkortad form finnas med.⁴ Bolagsavtalet kan vara antingen muntligt eller skriftligt och upprättas för att främja bolagsmännens gemensamma ändamål. Avtalet kan även reglera förhållandet mellan bolagsmännen exempelvis i fråga om fördelning av förvaltningsansvar, resultatfördelning m.m.⁵

² Andersson, Höglund, 1999, s.12

³ Sandström, 1996, s. 32

⁴ 6 § Handelsregisterlag (1974:157)

⁵ Hemström, 2002, s.45

Av handelsbolagets, under året, genererade medel har varje bolagsman rätt till skäligt arvode, avkastning på eget kapital samt del i den vinst/förlust som därefter återstår.⁶ Har inget avtal träffats om ansvars- och resultatfördelning etc. gäller, ifråga om resultatfördelning, det som står i lagen.⁷

I och med registreringen blir handelsbolaget en juridisk person som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Däremot är handelsbolaget, enligt skattelagstiftningen, inget eget skattesubjekt vilket exempelvis ett aktiebolag är. Det resultat som uppstår i handelsbolaget skall därmed beskattas hos delägarna. Det finns inget krav på att delägarna i ett handelsbolag skall tillskjuta kapital eller andra tillgångar. Denna avsaknad av lagstadgat kapitaltillskott är möjlig då delägarna personligen är solidariskt och obegränsat ansvariga för handelsbolagets förehavanden.⁸

2.2 Kommanditbolag

En variant av handelsbolag är kommanditbolag. Skillnaden mot handelsbolag är att i kommanditbolaget svarar inte alla delägare solidariskt och obegränsat för bolagets förpliktelser. Istället skall minst en delägare vara obegränsat ansvarig och kallas komplementär. Övriga delägares ansvar begränsar sig till den kapitalinsats de gjort i bolaget. Dessa delägare kallas i sin tur kommanditdelägare.

I likhet med delägarna i handelsbolag träffar bolagsmän i kommanditbolag ett avtal sinsemellan. I avtalet skall tydligt framgå vilken ansvarsfördelning som råder samt varje bolagsmans kapitalinsats. Lagstiftningen kring kommanditbolag överensstämmer i övrigt till största del med den som gäller för handelsbolag. På motsvarande vis som i handelsbolag, skall kommanditbolaget registreras i handelsregistret hos PRV och ordet ”kommanditbolag” skall oförkortat ingå bolagets firma.⁹

⁶ 2 kap. 6 § Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

⁷ 2 kap. 2 § 2 st Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

⁸ Nial, 1994, s. 42ff

⁹ Hemström, 2002, s. 63ff

Även kommanditbolag är en juridisk person som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter, men bolaget utgör i sig inget skattesubjekt. Så som i handelsbolaget kan resultatet som kommanditbolaget genererar fördelas mellan delägarna enligt avtal. Har inget avtal slutits, delas resultatet enligt bestämmelser i lagen. Den lagstadgade fördelningen av resultatet skiljer sig dock från den som gäller för handelsbolag. Detta förklaras utförligare i kapitel tre.

Då bolagsformen kommanditbolag endast är en variant av handelsbolag kommer i fortsättningen termen handelsbolag även avse kommanditbolag om inte annat framgår av texten.

*D*etta kapitel behandlar de civil- respektive skatterättsliga lagarna angående resultatfördelningen i handelsbolag och kommanditbolag. Vidare kommer begreppet genomsyn och de förarbeten som föregått lagarnas tillkomst att belysas. Slutligen omnämns föreslagen framtida lagstiftning.

3. Regler angående resultatfördelning

3.1 Civilrättsliga regler för resultatfördelning

3.1.1 Handelsbolag

I Handelsbalkens 15: e kapitel finns Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). I första paragrafen andra kapitlet som berör bolagsmännens inbördes grundläggande rättigheter och skyldigheter i ett handelsbolag stadgas:

1 § Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal.

I den mån bolagsmännen inte har träffat avtal om något annat skall 2 - 4 och 6 – 16 §§ tillämpas-----

Av lagtexten kan utläsas att det finns regler som styr förhållandet bolagsmännen emellan. Om bolagsmännen däremot har träffat ett avtal har detta företräde framför lagens regler. Med andra ord är lagen dispositiv och civilrättsligt råder således avtalsfrihet mellan bolagsmännen. Denna frihet att fritt sluta avtal avser även resultatfördelning i bolaget genom lydelsen i andra kapitlet åttonde paragrafen om resultatfördelning i handelsbolaget.

8 § Resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen.

Är viss grund avtalad för fördelningen endast av vinsten eller endast av förlusten, gäller den grunden vid fördelning av såväl vinst som förlust.

Någon precisare reglering av resultatfördelningen förekommer inte civilrättsligt.¹⁰ Johansson tolkar dock lagens formulering så som att medlen skall fördelas efter huvudtalet.¹¹ Detta gäller även då bolagsmännens kapitalinsatser är olika stora. Genom paragrafernas formulering föreligger det emellertid inga hinder för bolagsmännen att fritt avtala om fördelning av resultatet i ett handelsbolag efter egna grunder. Resultatandelarna behöver därmed inte vara lika stora för var och en av bolagsmännen.¹²

3.1.2 Kommanditbolag

I fråga om resultatfördelning i kommanditbolag är reglerna något annorlunda utformade än de som gäller för handelsbolag. Enligt handelsbolagslagen 3 kap 5 § gäller att om inget avtal upprättats och delägarna inte kan enas, är det upp till rätten att avgöra fördelning efter skälighet. Likväl är det även i kommanditbolag så att det, civilrättsligt, i första hand är upp till delägarna att avtala om vinst- eller förlustdelning.

¹⁰ Med hänsyn taget till 2:6 och 2:8 HBL. (Se s. 7 i detta arbete)

¹¹ I Karnov, 2001/02, s. 1329

¹² Nial, 1992, s. 154

3.1.3 Förarbeten till Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

I förarbetena till den nya handelsbolagslagen framhölls av flera remissinstanser att beskattningsreglerna för handelsbolag var i behov av förändring. Speciellt gällde detta kommanditbolag som ofta kommit att utnyttjas i skatteundandragande sammanhang.¹³

I propositionen diskuterades beskattningsaspekten gällande handelsbolag. Kommittén ställde sig dock avvisande till att införa civilrättsliga regler med syfte att begränsa parternas möjlighet att fritt fördela årsresultatet, trots att de befintliga reglerna i praktiken kommit att utnyttjas för att kringgå beskattning. Man menade att möjligheterna till fri fördelning av årsresultatet ur skattesynpunkt redan var begränsade genom skattelagstiftningen och att det av skatteskal var olämpligt att införa civilrättsliga regler som begränsar rätten att fördela årsresultatet.¹⁴ I övrigt behandlade förarbetena frågan om resultatfördelning ytterst sparsamt. Ett skäl till detta var att samtidigt som propositionen till den nya handelsbolagslagen bereddes, tillsattes av regeringen en kommitté som hade till uppgift att se över skattelagstiftningen. Därmed ansågs att problemet med skatteflykt inte i någon större utsträckning behövde uppmärksammas i översynen av den civilrättsliga lagstiftningen.¹⁵

¹³ Prop. 1979/80:143, s. 34

¹⁴ Prop. 1979/80:143 s. 48

¹⁵ Prop. 1979/80:143 s. 35ff

3.2 Skatterättsliga regler för resultatfördelning

3.2.1 Handelsbolag och Kommanditbolag

I Inkomstskattelagens (1999:1229) 5 kap. behandlas beskattningen och fördelningen av vinst/förlust i svenska handelsbolag. De paragrafer som är av intresse är 1 och 3 §§ och lyder:

1 § Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna skall i stället beskattas hos delägarna.

3 § Varje delägare skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej.

2st.-----

De skatterättsliga reglerna anger som synes att handelsbolaget inte är något eget skattesubjekt. Bolagsmännen skall istället beskattas för sin andel av handelsbolagets resultat s.k. enkelbeskattning. Men någon precisare beskrivning av på vilken grund denna andel skall beräknas anges ej i lagtexten. Det synes därmed inte heller i skattelagstiftningen finnas några uttryckliga hinder för att fritt avtala om fördelningen av resultatet mellan bolagsmännen.

3.2.2 Upphävd lagstiftning

Den första januari år 2000 trädde den nya Inkomstskattelagen i kraft och kom att tillämpas för första gången vid 2002 års taxering. Dessförinnan reglerades vinstfördelning i handelsbolag i Kommunalskattelagen (1928:370) samt i Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt.

53 § 2 mom. KL:

Inkomst hos vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, /.../ hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst -----

6 § 2 mom. SIL:

Vanliga handelsbolag, kommanditbolag, enkla bolag, rederier och juridiska personer, /.../ taxeras inte, utan deras inkomst hänförs till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets, rederiets eller samfällighetens inkomst -----

Formuleringen av paragraferna gällande resultatfördelning i den förut gällande Kommunalskattelagen och Lagen om statlig inkomstskatt skiljer sig som synes från den som idag finns i Inkomstskattelagen. Däremot finns ingen innehållsmässig skillnad mellan lagarnas lydelse. Även enligt de nu upphävda lagarna framgick att handelsbolaget inte var något eget skattesubjekt utan att dess resultat skulle fördelas på varje delägare efter dennes andel av bolagets inkomst. På vilken grund fördelningen skulle göras framgick inte av dessa upphävda lagar och därmed kan vägledning inte heller hämtas härifrån.

3.2.3 Förarbeten till Inkomstskattelag (1999:1229)

Arbetet med att utforma en ny skattelag tog sin början år 1991. En kommitté fick i uppdrag att göra en översyn av inkomstskattelagstiftningen. Huvudsyftet med den nya lagen var att slå samman 35 skattelagar och att förenkla de materiella reglerna.¹⁶

I proposition 1999/2000:2 framhölls, vad gäller handelsbolag, att dessa borde behandlas i ett eget kapitel, till skillnad från vad som tidigare varit fallet då, som ovan nämnts, handelsbolags beskattning behandlats i både KL och SIL. Detta kapitel skulle dock bara vara en ”ingång” för läsaren och vidare hänvisning till andra lagrum skulle följa av kapitlet i fråga. Det framhölls vidare att man inte ansåg det nödvändigt att i lagen delge att Inkomstskattelagen även är tillämplig på kommanditbolag, då detta framgår i den nya handelsbolagslagen från 1980.

I förarbetena diskuterades dessutom hur man skulle utforma 3 § 5 kap. Inkomstskattelagen. Till en början hade regeringen som förslag att paragrafen skulle utformas utan lydelsen ”oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej”. Skattemyndigheten ansåg dock att denna formulering var viktig för förståelsen och man valde därför att utforma paragrafen enligt detta förslag.¹⁷ Någon mer utbredd diskussion gällande utformningen av 1 och 3 §§ 5 kap. tycks inte ha föregått den nya lagstiftningen.

¹⁶ Prop. 1999/2000:2 del 3, s.362ff

¹⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 67ff

3.3 Förslag till framtida lagstiftning – SOU 2002:35

Sedan den nya lagen om handelsbolag och enkla bolag infördes i den svenska lagstiftningen år 1980 har flera utredningar tillsatts med uppdrag att se över och utvärdera denna lag och dess lydelse. Det främsta motivet har varit dels att förenkla de nu något krångliga regler som gäller för beskattning av handelsbolag. Vidare har utredningen haft till syfte att försöka hitta ett sätt att komma tillrätta med det faktum att handelsbolag och kommanditbolag i allt större utsträckning, i synnerhet i slutet av 1980-talet, kommit att användas i skatteplaneringssyfte.¹⁸ Det senaste i raden av betänkanden (i skrivande stund) är *Ny handelsbolagsbeskattning SOU 2002:35*.

I SOU 2002:35 föreslås, som begränsning av användandet av handelsbolag i skatteplaneringssyfte, ett nytt system för beskattning av bolaget och bolagsmännen. Utredningens förslag är i huvuddrag att handelsbolaget skall nettovinstbeskattas med statlig inkomstskatt om 28 % i enlighet med de regler som gäller för aktiebolag. Det nuvarande systemet med delägarbeskattning skulle med detta ersättas av dubbelbeskattning som traditionellt gäller för juridiska personer. Med andra ord skulle handelsbolaget komma att bli ett självständigt skattesubjekt.¹⁹ Till viss del skulle detta innebära en tillbakagång till de regler som gällde före införandet av den progressiva förvärvsinkomstbeskattningen år 1902. Då beskattades handelsbolaget för sina vinster som delägarna sedan kunde disponera utan ytterligare beskattning.²⁰ Detta har man dock, i SOU 2002:35, inte velat öppna upp för genom att föreslå dubbelbeskattning.

I ett remissvar gällande SOU 2002:35, avgivet av Lunds Universitets Juridiska fakultetsstyrelse, har professor Bergström och universitetslektor Tjernberg yttrat sig mot förslaget att göra handelsbolag till självständiga skattesubjekt. Enligt yttrandet skulle förslaget innebära att Sverige som enda land i världen inte har en bolagsform där beskattningen sker hos delägarna.

¹⁸ SOU 2002:35, s.139ff

¹⁹ SOU 2002:35, s. 151

²⁰ SOU 2002:35, s. 142

Vidare konstateras att de civilrättsliga följderna av utredningens förslag inte analyserats tillräckligt och yttrandet avslutas med orden:

”... det är angeläget att behålla en mångfald och valfrihet mellan olika företagsformer, och att det lagda förslaget i praktiken innebär en inskränkning av detta.”²¹

Till dagens datum (*Maj 2004*) har dock ingen förändring gällande handelsbolag som skattesubjekt genomförts utan de regler som redogjorts för i avsnitt 2.1 samt 3.1.1 är alltjämt gällande.

²¹ s.2 i remissyttrande till Betänkandet (SOU 2002:35)

3. 4 Lag (1995:575) mot skatteflykt

För att begränsa risken att skatteplanering skall övergå i skatteflykt återinfördes den 1 juli 1995 lagen mot skatteflykt. Den tidigare versionen av lagen²² kom redan 1980 och var tänkt som en tidsbegränsad lag som skulle tillämpas under fem år och därefter utvärderas ur rättsäkerhetssynpunkt. Lagen skulle tillämpas på sådana förhållanden där den skatteskyldige, genom att använda ett affärsmässigt omotiverat förfarande som framstår som en omväg med hänsyn till det uppnådda ekonomiska resultatet, kringgått en skattebestämmelse. Utvärderingen visade emellertid att den tidigare lydelsen var för snävt utformad. Den omfattade inte sådana förfaranden där den skatteskyldige visserligen använt sig av normala handlingsåtgärder för att få fram det ekonomiska resultatet, men ändå kommit att åtnjuta avsevärda skatteförmåner. Efter viss förlängning av giltighetstiden upphävdes lagen 1993. Det gjordes med motiveringen att den på ett orimligt sätt stärkte det allmännas ställning mot den enskilde samt att den medförde svårigheter för den enskilde att förutse skattekonsekvenserna av ett visst handlande. Vid regeringskiftet 1994 beslutades emellertid att en ny utredningskommitté skulle tillsättas för att ytterligare utreda lagen ur bl.a. rättsäkerhetssynpunkt. I avvaktan på resultatet föreslogs att Lagen mot skatteflykt skulle återinföras i dess lydelse vid upphävandet, men med vissa lagtekniska förändringar.²³

Den nu gällande lagen mot skatteflykt (1995:575) är följaktligen utformad på i stort sätt samma sätt som dess föregångare. För att ett avtal skall underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt krävs enligt 2 § att fyra olika kriterier skall vara uppfyllda. För det första krävs att rättshandlingen ingått i ett förfarande som medfört en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Den skatteskyldige skall direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen/rättshandlingarna. Vidare krävs att denna förmån kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Slutligen krävs dessutom att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

²² Lag (1980:865) mot skatteflykt

²³ Prop. (1994/95:209) s. 34f

3.5 Genomsyn

I doktrin och praxis behandlas ofta begreppet genomsyn. Anledningen till att det nämns i denna uppsats är att begreppet genomsyn i vissa fall använts som underlag för att underkänna en del ekonomiska förehavanden, exempelvis i fråga om resultatfördelning i handelsbolag. Även om genomsyn i doktrin har definierats på olika sätt handlar det i huvudsak om att något som godkänns civilrättsligt underkänns skattemässigt pga. att det huvudsakliga skälet för det civilrättsliga avtalet egentligen varit ett annat, exempelvis att kringgå beskattning.²⁴

Det finns inget stöd i lagstiftningen för begreppet genomsyn utan förfarandet har utvecklats i praxis även om domstolarna menar att det skall tillämpas restriktivt.²⁵ Ofta används genomsyn vid sidan av Lagen mot skatteflykt. Förutsättningarna för när genomsyn kan användas är dock inte helt klarlagda i praxis. Däremot har det i doktrin framkommit att om ett avtal framstår som uppenbart konstlat finns risk för att det inte kan godkännas i enlighet med dess civilrättsliga rubricering.²⁶

Med detta har de lagregler, med tillägg för begreppet genomsyn, som påverkar och kan tänkas påverka möjligheterna att fördela resultatet i handelsbolag redovisats. Civilrättsligt, samt av vad som kan utläsas ur 5 kap. IL, föreligger en frihet att fritt avtala om resultatfördelningen i handelsbolag, medan det genom bl.a. Lagen mot skatteflykt finns begränsningar mot konstlade förfaranden.

²⁴ RÅ Notis N1996:240 s. 21

²⁵ Enligt Lodin et al, 2002, s. 579 främst under de år då lagen mot skatteflykt var upphävd.

²⁶ RÅ Ref. 1994:52 s. 4

I följande kapitel skall problematiken som ligger till grund för detta arbete åskådliggöras genom ett antal exempel. För att ytterligare förtydliga, kommer i viss mån enklare uträkningar att redovisas.

4. Exempel på bolagskonstruktioner

Bolagskonstruktioner där handelsbolag eller kommanditbolag förekommer kan se ut på många olika sätt. Då skattereglerna för företag ser olika ut beroende på viken typ av bolag det är, kan detta utnyttjas i skatteplaneringssyfte. Handelsbolag och kommanditbolag är, som tidigare nämnts, i sig inga skattesubjekt utan beskattas hos sina respektive delägare. Följaktligen beskattas resultatet olika beroende på om det är en fysisk person eller exempelvis ett aktiebolag som äger andel i handelsbolaget. För fysisk person beskattas resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet med en progressiv beskattning på ca 30 – 55 %.²⁷ Till detta kommer sociala avgifter. Är det ett aktiebolag som äger andelen är skattesatsen istället 28 %.

För att kringgå den strängare beskattning som gäller för fysiska personer som äger andelar i handels- respektive kommanditbolag kan på grund därav, civilrättsligt, speciella bolagskonstruktioner utformas. På så vis kan inkomster överföras till ett skattesubjekt med förmånligare beskattning, t.ex. ett aktiebolag.

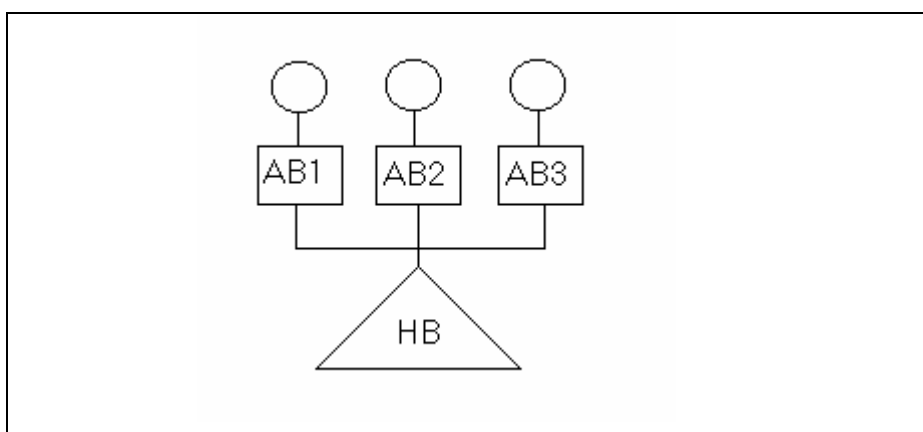
Intentionen med detta avsnitt är inte att redovisa alla möjliga konstellationer, då detta vore en omöjlig uppgift, utan endast att peka på ett urval och i korthet redogöra för vilka skattekonsekvenser modellerna medför. På så vis hoppas vi skapa en större förståelse för problemet hos läsaren samtidigt som

²⁷ Förvärsinkomst (beskattningsbar) på mellan 291 800 kr och 441 300 kr under inkomståret 2004, träffas utöver kommunal skatt på ca 30 % av statlig inkomstskatt på 20 %. För beskattningsbara förvärsinkomster inkomster som ligger över 441 300 kr är den statliga inkomstskatten 25 %. Siffrorna är hämtade från Skatteverkets hemsida.

det bör underlätta vid senare genomgång av rättspraxis. I de räkneexempel som presenteras har vissa förenklingar gjorts för åskådlighetens skull.

4.1 Helsingborgsmodellen

En bolagskonstruktion som är vanligt förekommande bland konsultfirmor är den s.k. Helsingborgsmodellen. Genom denna modell kan konsulter som vill bedriva gemensam verksamhet men behålla friheten att avgöra hur den egna andelen av resultatet från verksamheten skall disponeras, uppnå detta genom exempelvis en företagskonstellation bestående av handelsbolag och aktiebolag.²⁸ Konsulterna som fysiska personer äger egna aktiebolag som i sin tur äger andel i handelsbolag eller kommanditbolag där den gemensamma verksamheten bedrivs.



Figur 1, Helsingborgsmodellen

Handelsbolagets resultat fördelas på och beskattas således hos varje delägare, enligt denna modell i respektive aktiebolag, med 28 % skatt. Ägarna till aktiebolaget kan därefter inom vissa ramar välja att disponera medlen som lön med den progressiva beskattningen 30 - 55 % eller som utdelning med proportionell beskattning om 30 %. I nedanstående, något förenklade, uträkning visas skillnaden i skatteuttag för en fysisk person som har möjlighet att välja att disponera medel som lön alternativt utdelning.

²⁸ Andersson, Höglund, 1999, s.71

| <u>Alt. 1 Lön</u> | <u>tkr</u> | <u>Alt. 2 Utdelning</u> | <u>tkr</u> |
|--------------------------------|-------------|--------------------------------|-------------|
| Vinst i AB | 1000 | Vinst i AB | 1000 |
| Sociala avgifter (33%) | -250 | AB skatt | -280 |
| Summa (Lön) | 750 | Summa | 720 |
| <u>Tjänstebeskattning 55 %</u> | <u>-410</u> | <u>Kapitalbeskattning 30 %</u> | <u>-220</u> |
| Netto | 340 | Netto | 500 |

Figur 2, Exempel på beskattning i Helsingborgsmodellen

För aktiebolag som definieras som fåmansaktiebolag²⁹ är beskattningsreglerna utformade på särskilt vis. Enligt schablon blir istället viss del av utdelningen skattefri. En del beskattas med den proportionella kapitalbeskattningen (30 %). Skulle utdelningen överstiga den del som enligt schablon blir skattefri samt beskattas i inkomstslaget kapital, beskattas överskjutande del i inkomstslaget tjänst med progressiv beskattning om 30 - 55 %.³⁰ Reglerna för fåmansaktiebolag har för enkelhetens skull inte beaktats i räkneexemplen i detta avsnitt.

Helsingborgsmodellen, med dess möjlighet att få medel lindrigare beskattade, är enligt Anderson och Höglund³¹ allmänt accepterad av skattemyndigheten.

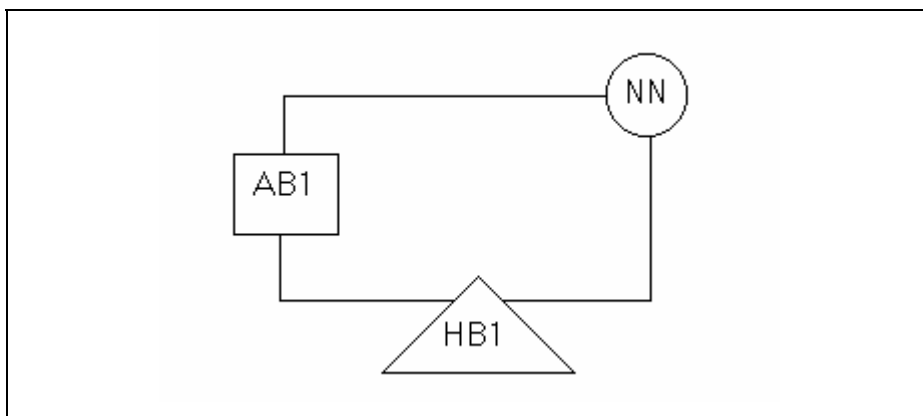
²⁹ För definition, se sid. 4

³⁰ Lodin et al. 2002, s.359ff

³¹ Andersson, Höglund, 1999, s.71

4.2 Mäklarmodellen

En variant av Helsingborgsmodellen är den s.k. Mäklarmodellen baserad på ett fall från RR³².



Figur 3, Mäklarmodellen

En fysisk person (NN) vill driva sin verksamhet i ett handelsbolag (HB1) utan att ta in en utomstående part. Då lagen statuerar att ett handelsbolag skall ha minst två delägare, bildas ett aktiebolag (AB1) som därmed skall utgöra den andra delägaren. NN äger på så vis direkt och indirekt alla andelar i HB1.

I detta fall går resultatet från handelsbolaget inte automatiskt rätt upp i aktiebolaget utan en möjlighet till fördelning på olika skattesubjekt finns. Resultatet från HB1 kan, enligt avtal skrivet parterna emellan, exempelvis delas lika mellan AB1 och NN. Detta får till följd att hälften av inkomsten (1000) beskattas hos AB1 med 28 % skatt, medan den andra hälften beskattas direkt hos NN i inkomstslaget näringsverksamhet med den progressiva skattesatsen på upp till ca 55 % exklusive sociala avgifter (se figur 4).

³² Mål nr 3386-1999, Inkomsttaxering 1989. Termen ”Mäklarmodellen” är framtagen av författarna till detta arbete.

| Näringsverksamhet | tkr |
|-----------------------------------|-------------|
| NN:s andel av HB1:s resultat | 1000 |
| Sociala avgifter (33%) | -250 |
| Summa | 750 |
| <u>Näringsv. Beskattning 55 %</u> | <u>-410</u> |
| Netto | 340 |

Figur 4, Exempel (1) beskattning i Mäklarmodellen

Vinsten som AB1 genererar kan NN ta ut som utdelning eller lön enligt samma upplägg som i Helsingborgsmodellen. Genom avtalet om hälftendelning mellan NN och AB1, av resultatet i HB1, får NN netto teoretiskt behålla mellan 680 tkr³³ och 840 tkr³⁴ av HB1:s totala resultat beroende på hur NN väljer att disponera medlen som tas ut via aktiebolaget.

Ponera nu att NN skriver ett bolagsavtal med AB1 om att hela resultatet från HB1 skall tillfalla aktiebolaget. I detta fall beskattas således alla medel från HB1 (2000) i AB1 med 28 % skatt. Detta i kombination med möjligheten för NN att disponera medlen i AB1 antingen som lön eller utdelning, kan resultera i att resultatet som HB1 genererat kan komma att bli lindrigare beskattat än om resultatet istället beskattats hos den fysiska delägaren direkt, då skattesatsen istället kan uppgå till ca 55 % exklusive sociala avgifter.

| Alt. 1 Lön | tkr | Alt. 2 Utdelning | tkr |
|--------------------------------|-------------|--------------------------------|-------------|
| Vinst i AB | 2000 | Vinst i AB | 2000 |
| Sociala avgifter (33%) | -500 | AB skatt | -560 |
| Summa (Lön) | 1500 | Summa | 1440 |
| <u>Tjänstebeskattning 55 %</u> | <u>-825</u> | <u>Kapitalbeskattning 30 %</u> | <u>-430</u> |
| Netto | 675 | Netto | 1010 |

Figur 5, Exempel (2) beskattning i Mäklarmodellen

³³ Medel ur AB1 (1000) disponeras som lön; (340+340)

³⁴ Medel ur AB1 (1000) disponeras som utdelning; (500 +340)

Genom denna fördelning kan NN, teoretiskt netto, få behålla upp till 1010 tkr beroende på hur medlen disponeras.³⁵

4.3 Underskott

Ett annat exempel på hur handelsbolag kan utnyttjas för att uppnå skattefördelar hos delägarna är då handelsbolag säljer ut förlustandelar, s.k. förlustbolagstransaktioner. Då reglerna angående underskottsbolag inte är tillämpliga på handelsbolag, kan handelsbolagets förluster teoretiskt användas för att kvitta bort vinster i exempelvis ett aktiebolag³⁶. Därmed skulle det kunna vara skattemässigt lönsamt för vissa företag att genom avtal tillskansa sig förluster som uppkommit i ett handelsbolag. Det bör nämnas att det endast är årets ännu ej fastställda resultat som kan användas till avdrag.

4.4 Makar

Eventuella skattefördelar genom resultatfördelning uppnås inte enbart i kombination med andra juridiska personer. Familjemedlemmar, exempelvis makar, kan likväl uppnå lindrigare beskattning genom att dela resultatet på annat sätt än lika. Skulle två makar gemensamt äga ett handelsbolag men den ena maken även har ersättning från annat arbete, skulle fördelar i den progressiva beskattningen uppnås genom att denne make, genom avtal, tilldelas en mindre andel av vinsten.

Det finns som synes skattefördelar att uppnå genom att fördela resultatet enligt eget avtal. I nästkommande kapitel åskådliggörs hur man sett på avtalsenlig fördelning i praxis och doktrin.

³⁵ Observera dock att i ett FÅAB är detta ingen lösning som kan tillämpas varje år utan kan endast utnyttjas när större mängder vinstmedel ansamlats i aktiebolaget och då löneunderlaget har en viss storlek.

³⁶ I IL 40 kap. 9 § finns bestämmelser om att en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr inträder för underskottsföretag vid vissa ägarförändringar. Av den definition av underskottsföretag som finns i 40 kap. 3 § framgår att ett handelsbolag inte räknas som ett underskottsföretag och därmed blir inte dessa stoppregler tillämpliga.

I detta femte kapitel presenteras de rättsfall som behandlar tvister kring resultatfördelning i handels- och kommanditbolag. För varje fall presenteras en bakgrund samt en redogörelse för de olika instansernas ståndpunkter som visar på mångfalden i avgörandena.

5. Rättspraxis inställning till resultatfördelning

Att rättsläget, gällande den civilrättsliga friheten att fritt avtala om resultatfördelning i handels- och kommanditbolag, är oklart framgår av de många rättsfall som behandlats i svenska domstolar de senaste årtiondena³⁷. Nedan presenteras ett urval av de rättsfall som finns på området.³⁸ Rättsfallen presenteras här löpande. För att undvika upprepningar återfinns kommentarer till- och diskussioner kring rättsfallen först i kapitel sju.

5.1 Mål nr 3386-1999, Inkomsttaxering 1989, Dom 2002-12-20

Ett handelsbolag, Mäklarringen i Hudiksvall HB, ägdes med en sjättedel var av fastighetsmäklaren BL och två andra mäklare samt tre aktiebolag. De tre aktiebolagen ägdes vart och ett i sin tur av mäklarna enligt "Mäklarmodellen" i avsnitt 4.2. Enligt ett muntligt handelsbolagsavtal, som först fyra år efter handelsbolagets bildande skriftligt nedtecknades, skulle aktiebolagen ställa erforderliga mäklare till handelsbolagets förfogande. Vidare stadgades enligt avtalet att vinst som uppkom i handelsbolaget skulle fördelas endast på de tre aktiebolagen. Av de handlingar som lades fram i målet framkom att av årets överskott i handelsbolaget, hade det av BL ägda aktiebolaget tillförts ett belopp närmare 400 000 kronor. På motsvarande sätt hade de två andra bolagen som var delägare tillgodoförts belopp från handelsbolaget. Mäklarna som var verksamma i bolaget, däribland BL, hade avstått från sin del av överskottet förutom värdet av bilförmån.

³⁷ Då en del rättsfall även behandlat andra områden än resultatfördelning, har detta, här i den mån det varit möjligt, uteslutits. För den intresserad av fullständig återgivning hänvisas till rättsfallen.

³⁸ För den intresserade finns i Bilaga 1 ett rättsfallsregister över fall som inte här tas upp men som behandlar resultatfördelning.

BL redovisade i sin självdeklaration andel av handelsbolagets resultat som underskott av rörelse med närmare 10 000 kronor. Skattemyndigheten motsatte sig detta och menade att BL istället skulle beskattas i inkomst av rörelse för de 400 000 kronorna som tillförts aktiebolaget. Aktiebolaget hade endast förmedlat mäklartjänster som utförts av BL och detta ansågs inte motivera denna vinstfördelning. Fördelningen hade därmed i skattemyndighetens ögon gjorts för att uppnå skattefördelar.

Länsrätten, i vars bedömning sedermera Kammarrätten instämde, gick emot skattemyndighetens yrkande och förde följande diskussion; den faktiska fördelningen av resultatet skall ligga till grund för beskattningen i den mån fördelningen inte innebär en obehörig överföring av inkomst. Om det föreligger en stark intressegemenskap mellan bolagsmännen och fördelningen är affärsmässigt omotiverad, presumeras att fördelningen är obehörig och kan därmed föranleda en skattemässig justering. I detta fall var intressegemenskapen stark mellan mäklarna och deras aktiebolag men rätten fann inga skäl att frångå det bindande muntliga (senare även skriftliga) avtal som träffats. Rätten fann upplägget med BL som anställd i aktiebolaget, bedrivandes rörelse genom handelsbolaget, godtagbar och skäl för att frångå den faktiska fördelningen fanns ej.

Regeringsrätten ändrade dock Kammarrättens dom. I likhet med de undre instanserna framhöll RR att den skattemässiga fördelningen bör grundas på den faktiska fördelningen enligt bolagsavtal om ej fördelningen innebär en obehörig överföring av medel, ej är affärsmässigt betingad eller framstår som främst betingad av skatteskäl. Att det vid tiden för resultatfördelningen fanns ett giltigt avtal ifrågasattes ej, men RR lyfte fram att det vid bedömningen av vinstfördelningen i praxis även tagits hänsyn till storleken av delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser samt riskfördelning mellan ägarna. Vid den samlade bedömningen framhölls att aktiebolaget inte haft någon konkret roll förutom att samla upp vinstmedel från handelsbolaget. Därmed ansåg RR att fördelningen var affärsmässigt omotiverad samt betingad av skatteskäl och beslutade att handelsbolagets resultat istället skulle fördelas efter skälighet.

5.2 RÅ 2002 Ref. 115

5.2.1 Mål I

Rättfallet har även här att göra med handelsbolaget Mäklarringen i Hudiksvall.³⁹ I detta fall hade en av de andra delägarna, I T, enligt avtal, avstått från överskott från handelsbolaget medan det av honom ägda aktiebolaget, I T Konsult AB, hade tillförts medel om 465 000 kronor under ifrågavarande år. Samma år (1988) sålde I T sina aktier i I T Konsult AB. I samband med överlåtelsen bildade I T ett nytt aktiebolag som övertog det överlåtna aktiebolagets andelar i handelsbolaget. Genom detta förfarande kom vinstmedlen som härrörde från aktiebolaget att endast reavinstbeskattas (kapitalvinst). I T redovisade förutom försäljningen av aktierna, en lön på 10 000 kronor från aktiebolaget samt värdet av en bilförmån från handelsbolaget om lite drygt 12 000 kronor. Skattemyndigheten godtog inte denna fördelning enligt bolagsavtalet och framhöll att vinstmedlen som tillförts aktiebolaget I T Konsult AB, istället skulle beskattas hos I T i inkomst av rörelse (näringsverksamhet).

Länsrätten dömde till I T:s fördel. Rätten tog till diskussion upp det faktum att civilrättsliga regler ger bolagsmännen i ett handelsbolag möjligheten att fritt avtala om vinstdelning. Denna frihet kan inskränkas om den innebär obehörig överföring av inkomst för att uppnå skattefördelar. LR fann dock att några anmärkningar på det avtal som bolagsmännen i Mäklarringen slutit, ej kunde göras. Oavsett angivna anledning till varför man valt det upplägget med både direkt och indirekt ägande för bolagsmännen (kreditskäl etc.) bedömdes bolagsmännens faktiska fördelning av resultatet inte kunna frångås. Denna åsikt delades i senare skede av Kammarrätten.

Regeringsrätten kom dock till en annan slutsats och dömde till skattemyndighetens fördel. Ställningstagandet motiverades med att även om avtalet bolagsmännen emellan, civilrättsligt, var giltigt och borde ligga till grund för fördelningen, så skulle hänsyn tas till de övriga omständigheterna.

³⁹ Mål 3386-1999, Inkomsttaxering 1989, Dom 2002-12-20 avsnitt 5.1

Aktiebolagens enda funktion bedömdes vara att samla upp vinstmedel från handelsbolaget. Fördelningen ansågs därmed vara affärsmässigt omotiverad och gjord främst av skatteskäl. Det faktum att I T tagit ut en så obetydlig lön från aktiebolaget och sedermera sålt detta, styrkte att fördelningen gjorts för att åtnjuta skattefördelar. RR fastställde att den civilrättsligt giltiga fördelningen skulle frångås och istället skulle göras efter skälighet.

5.2.2 Mål II

I samband med domen som avkunnades i mål I, som redovisats ovan, prövades även den tredje mäklaren K.-E.A:s deklaration. K.-E.A hade avstått från överskottet i handelsbolaget Mäklarringen i Hudiksvall HB. Däremot hade det av honom ägda aktiebolaget A E K Konsult AB, tillförts medel i enlighet med det upprättade handelsbolagsavtalet. K.-E.A hade därefter sålt aktiebolaget A E K Konsult AB medan andelarna i handelsbolaget överlätits till ett annat av honom ägt aktiebolag. Till skillnad från I T, i fallet ovan, hade K.-E.A tagit ut en lön från aktiebolaget på lite drygt 250 000 kronor. Skattemyndigheten yrkade som i föregående fall att K.-E.A skulle beskattas för de medel som tillförts aktiebolaget.

Både Länsrätten och Kammarrätten avslog skattemyndighetens yrkande med hänvisning till den motivering som framställs i Mål I.

Även regeringsrätten avslog överklagandet, men motivet till avslaget skiljde sig från LR:s och KR:s. K.-E.A hade tagit ut lön från aktiebolaget som med tillägg för arbetsgivaravgifter till stor del motsvarat det belopp som tillförts aktiebolaget. När dessa förhållande föreligger kan resultatfördelningen inte anses ha gjorts av skatteskäl och den civilrättsliga fördelningen bedömdes därför inte kunna frångås.

5.3 Mål nr 3230-1999, Inkomsttaxering 1990, Dom 2002-12-20

År 1987 bildade KÖ tillsammans med sin fru aktiebolaget Företagstjänst KÖ AB. Detta bolag tog över den verksamhet som KÖ tidigare drivit i enskild firma. Samma år bildades Företagstjänst KÖ KB. Ägaren till detta bolag

blev KÖ samt aktiebolaget. Aktiebolaget gick in som komplementär, medan KÖ blev kommanditdelägare med en kapitalinsats om 1000 kronor.

Vid slutet av år 1989 sålde KÖ och hans fru aktiebolaget till ett annat bolag. KÖ blev därefter komplementär och hustrun kommanditdelägare i kommanditbolaget.

Vid 1990 års taxering uppgav KÖ, i enlighet med kommanditbolagsavtalet, en inkomst av rörelse på drygt 4 500 kronor. Övrig nettoinkomst, ca 1 miljon kronor, tillföll aktiebolaget. Taxeringsnämnden taxerade KÖ enligt deklARATIONEN, men skattemyndigheten yrkade på att denna skulle upphävas och att man istället skulle påföra KÖ en betydligt högre andel av kommanditbolagets inkomst än vad som avtalats civilrättsligt enligt kommanditbolagsavtalet.

Länsrätten bestämde taxeringen i enlighet med skattemyndighetens bedömning. Resultatet fördelades med 350 000 kronor på aktiebolaget och drygt 720 000 kronor på KÖ. Länsrättens motivering till beslutet var att det civilrättsliga avtalet i själva verket borde läggas till grund för inkomstfördelningen, men att det kunde frångås om det innebar en obehörig överföring av inkomst mellan delägarna. Så var fallet om resultatfördelningen inte gjorts i förhållande till respektive delägars insats av arbete, kapital och risktagande, utan istället endast skett för att uppnå skattefördelar. LR ansåg att det förelåg en stark intressegemenskap mellan delägarna. Trots att KÖ var kommanditdelägare och aktiebolaget komplementär så framstod fördelningen, enligt LR, som anmärkningsvärt ojämn. Detta i och med det faktum att de vinstmedel som aktiebolaget genererade ytterst härrörde från KÖ:s egna arbetsinsats. KÖ hade, trots att han var delägare, nästan inte erhållit någon del av vinsten. Kammarrätten instämde sedermera i länsrättens dom.

Även Regeringsrätten dömde i enlighet med LR och KR. Enligt domskälen framgick att RR inte ansåg att resultatfördelningen, enligt avtalet, var affärsmässigt motiverad. Istället framstod den som orimlig och väsentligen

betingad av skatteskal. I detta fall kunde man därför, enligt RR, frångå det civilrättsliga avtalet. Aktiebolaget hade vidare inte bedrivit någon självständig näringsverksamhet. Detta uttalande byggde på att aktiebolaget inte hade någon mer funktion än att ta hand om genererade vinstmedel från kommanditbolaget. Vidare framhöll RR att aktiebolagets bidrag till kommanditbolaget endast bestod av den verksamhet som KÖ tidigare utfört i sin enskilda firma. Dessutom fortsatte kommanditbolaget sin verksamhet trots att KÖ vid slutet av året sålde aktiebolaget. Slutligen ansåg RR, att KÖ genom försäljning av aktiebolaget lyckades få sin lön beskattad som en realisationsvinst. Detta pga. att den allra största delen av vinsten kom från KÖ:s egna arbetsinsats.

5.4 RÅ Ref. 1994:52

Inom den s.k. Octanovakoncernen bildades 240 stycken kommanditbolag under år 1987. Bolagen indelades i fyra bolagsserier benämnda Hanna, Vera, Göta och Maria, i vilka det fanns 60 bolag i varje serie. Ett av dessa kommanditbolag var Hannafforton, vilket RÅ Ref. 1994:52 handlar om. I RÅ Notis: N1994:486 (redogörs för i avsnitt 5.5) tas bolaget Mariafemtiosex upp.

Hannafforton, liksom de övriga 239 bolagen, ägdes av komplementären Kreditmarknads AB Capinova och kommanditdelägaren Sven Norfeldt Capinova AB. Båda delägarna var aktiebolag inom Octanovakoncernen. Under 1987 och 1988 genomfördes ett antal köp och säljtransaktioner av andelarna i Hannafforton. Transaktionerna gick ut på att komplementärerna skulle utnyttja i bolaget, delvis pga. köp och säljtransaktionerna, uppkomna förluster. En del av förlusterna härrörde istället från avdrag för förutbetalda ränta, vilket 1987 fortfarande var tillåtet att göra avdrag för. Denna möjlighet togs bort fr.o.m. 9 november, 1987. Lån och förskottsranterbetalningar gjorda t.o.m. detta datum fick alltså utnyttjas under följande års taxering. Denna del av rättsfallen ligger dock utanför denna uppsats utredning.

Bernard M. var en av komplementärerna som förvärvat andel i Hannafjorton och därmed dess underskott. Han yrkade avdrag för sin, genom avtal, tilldelade andel av förlusten samt förskottsränta som betalats av Hannafjorton. Taxeringsnämnden godtog denna deklaration, men länskattemyndigheten överklagade beslutet.

Länsrätten kom fram till att Bernard M:s förvärv av andelen i Hannafjorton enbart gjorts i syfte att utnyttja avdrag. Rätten underkände hela den civilrättsliga bolagskonstruktionen och därmed resultatfördelningen.

Kammarrätten fann inget att anmärka på den civilrättsliga giltigheten av bolagsavtalet. Man konstaterade att bolagen bildats i första hand för att undgå skatt. Bl.a. fann rätten att Bernard M, redan vid avtalets ingående, visste att han köpte andel i Hannafjortons underskott då effekten av transaktionerna redan på förhand var given. Trots detta ansåg kammarrätten inte att det gick att tillämpa genomsyn. Inte heller Lagen mot skatteflykt ansågs av KR tillämplig då denna typ av förfarande länge varit känt och ”...utnyttjats i skatteundandragande syfte utan att föranleda statsmakternas ingripande...”⁴⁰ Resultatfördelningen fränkandes inte giltighet.

Regeringsrätten kom fram till i stort sett samma bedömning som Kammarrätten. Bolagskonstruktionen kunde inte anses civilrättsligt ogiltig och de avtal som fanns mellan de olika ägarna till bolaget i denna del befanns vara korrekta. Regeringsrätten fann inte några brister varken i bolagskonstruktion eller i transaktionernas innebörd och ansåg därför att Bernard M:s delägarskap inte heller, genom genomsyn, kunde fråntas skatterättslig betydelse. Regeringsrätten ansåg vidare inte att Lagen mot skatteflykt var tillämplig i fallet, med motiveringen att den skatteförmån som kunde vara förknippad med förfarandet inte utgjorde tillräcklig grund för att tillämpa lagen.

⁴⁰ RÅ Ref. 1994:52 s.13

5.5 RÅ Notis: N1994:486

I detta notisfall tas, som beskrivits i bakgrunden ovan, upp ett annat kommanditbolag i Capinova-serierna. Bolaget Mariafemtiosex:s andelar såldes så att det fanns 40 komplementärer. I övrigt var upplägget detsamma som i Hannafjorton. Även utgången i de olika instanserna blev densamma. Således avlog Länsrätten delägarens yrkande och menade att förvärvet av andelen enbart gjorts i syfte att tillskansa delägaren avdragsrätt.

Kammarrätten gjorde bedömningen att det civilrättsliga avtalet var korrekt och lät resultatfördelningen, enligt upprättat avtal, kvarstå.

Regeringsrätten fann inte heller i detta fall något att anmärka på i det bolagsrättsliga avtalet. Delägarens del av resultatet kunde därför inte fräntas skatterättslig betydelse. Två regeringsråd var av skiljaktig mening. Dessa ansåg visserligen att bolagsavtalen var oantastliga, men omständigheterna var sådana att man borde kunna fränkänna bolagsbildningen skatterättslig betydelse. De skiljaktiga regeringsråden ansåg att delägarens avsikt med att gå in i bolaget enbart var att skaffa sig avdragsmöjligheter och därför skulle dennes förvärv, innehav och överlåtelse bortses ifrån.

5.6 RÅ Ref. 1995:35

Den 20 oktober 1987 bildades, genom att ett kommanditbolagsavtal slöts, kommanditbolaget Evainetos av komplementären Stenpiren Finans AB och kommanditdelägarna KG och HK. Stenpirens insatskapital var 10 miljoner kronor och de övriga två delägarna bidrog med 100 kronor vardera.

I Evainetos uppstod så småningom, genom ett flertal köp och försäljningar av skalbolag, stora förluster.

Den 1 december 1987 blev S.A och fyra andra personer, genom nytt bolagsavtal, nya kommanditdelägare i Evainetos med ett insatskapital om 100 kronor var. Nu ägdes bolaget således av Stenpiren och sju stycken kommanditdelägare.

Vid ett senare tillfälle sålde komplementären Stenpiren ut andelar i Evainetos till 41 andra personer. Enligt köpeavtalet skulle dessa 41 personer vara kommanditdelägare med begränsat ansvar. Stenpiren skulle utan att vara delägare, dock kvarstå som ansvarigt för Evainetos. Bolaget kom därigenom att endast ha delägare med begränsat ansvar för bolagets förpliktelser.

I bolagsavtalet stadgades att Evainetos resultat skulle fördelas enligt beslut på bolagsstämman. S.A redovisade i sin deklaration att han under 1987 varit kommanditdelägare i Evainetos. Han yrkade i deklarationen att få avdrag med 370 000 kronor under inkomst av kapital för andel i bolagets förlust.

Länsrätten kom fram till att köpeavtalet mellan Stenpiren finans AB och de 41 köparna inte kunde grunda någon rätt för dessa köpare att ta del av kommanditbolagets resultat. Detta på grund av att de när som helst kunde hävda att deras avtal var ogiltiga och då inte civilrättsligt göras ansvariga för några förpliktelser enligt bolagsavtalet. Resultatet skulle därför, enligt LR, istället fördelas mellan komplementären Stenpiren och de sju kommanditdelägarna, däribland S.A.

Frågan som uppkom var då hur stor andel som skulle belöpa på denne delägare. LR menade att det i det angivna bolagsstämmoprotokollet bara framgick hur de skatterättsliga underskotten av tillfällig förvärvsverksamhet och kapital fördelats. Denna fördelning synes, enligt dem, sakna allt samband med storleken av de inblandades andelar. LR ansåg det mer rimligt att göra fördelningen med hänsyn till varje delägars satsade kapital i kommanditbolaget. Därmed blev S.A berättigad till maximalt avdrag om 100 kronor.

I Kammarrätten gjordes istället en välarbetad genomgång av när genomsyn kan tillämpas. Man konstaterade att enligt praxis bör genomsyn tillämpas mycket restriktivt. I de fall förfarandet tillgrips måste flera olika krav vara uppfyllda. KR menade att genomsyn inte bör tillämpas enbart av den anledningen att transaktioner som företagits haft som enda eller huvudsakliga

syfte att ge skatteförmåner. Dock menade rätten att det inte förelåg hinder att göra det. Vid de fall en förlust framkallas avsiktligt, bör det inte ensamt heller utgöra nog skäl att tillämpa genomsyn. KR ansåg att varken bolagsavtal eller annat visade att kommanditbolaget bedrivit någon förvärvsverksamhet. Istället menade KR att det enda syftet med transaktionerna var att genom skalbolagsaffärer tömma förvärvade bolag på tillgångar för att på så sätt kunna redovisa bokföringsmässiga underskott i kommanditbolaget. När KR skulle ta ställning till resultatfördelningen konstaterade man att det inte på ett korrekt sätt delats mellan bolagsmännen. Dessa hade istället delat upp kostnader av olika slag för att tillfredsställa de olika bolagsmännens önskemål om avdrag. De 41 delägarna hade dessutom gått in i kommanditbolaget efter det att alla transaktioner varit genomförda. Det, menade KR, kunde inte innebära annat än att dessa delägare varken tog någon affärsässig risk eller att det för dem uppkommit någon verklig förlust. KR fann att den enda anledningen till de transaktioner som bolaget gjort, var att överföra bokföringsmässiga underskott till delägarna. KR:s bedömning blev därför att förfarandet, genom genomsyn, inte skatterättslig godtogs.

RR ansåg, i motsats till KR, att genomsyn inte var tillämpligt i målet även då bolaget i huvudsak tillhandahållits i skatteplaneringssyfte och trots att verksamheten i förväg inte var inriktad på vinst. RR tog vidare upp frågan om resultatfördelningen i kommanditbolaget. Det är i första hand bolagsavtalet som skall ligga till grund för fördelning av resultatet om det inte kan anses orimligt eller väsentligen betingat av skatteskal. RR ansåg att resultatet i förevarande fall skulle fördelas efter skälighet. Detta då det inte på den bolagsrättsliga sidan fanns något fördelningsbeslut. Istället fattades beslut om fördelning på bolagsstämman där resultatet delades efter önskemål från de olika delägarna. Fördelningen ansågs ojämn och kunde inte erkännas i skattehänseende. Rätten satte ner SA:s yrkade avdrag och bestämde istället avdraget till 20 kr. Rätten prövade vidare om Lagen mot skatteflykt kunde tillämpas men fann att så inte var fallet då SA:s deltagande i kommanditbolaget inte medfört en väsentlig skatteförmån för honom.

5.7 RÅ Notis: N1995:95

Handelsbolaget Boutique Valeria HB ägdes av makarna K och V. K:s arbetsinsats bestod i att sköta de administrativa tjänsterna som bokföring och budgetering. Dessa sysslor utförde K på kvällar och helger. V arbetade heltid i rörelsen och det fanns ingen annan anställd. Hon bedrev företaget som enskild firma innan makarna bildade handelsbolaget.

Makarna hade i bolagsavtalet stadgat att eventuellt underskott skulle tillföras K och en eventuell vinst skulle tillgodoföras V. Bolaget gick med förlust och K yrkade i sin deklaration avdrag med hela underskottet.

Länsrätten ansåg att vid en fördelning av underskott i ett fåmanshandelsbolag, som ägs av två makar, skall hänsyn tas till om det endast är den ena eller om det är båda som är företagsledare i bolaget. Vid denna bedömning skall beaktas vilka uppgifter personen har i företaget, om denne har utbildning inom området men även verksamhetens art. Länsrätten kom vid bedömningen fram till att båda makarna var företagsledare med olika arbetsuppgifter och därför skulle förlusten delas lika mellan dem. Det konstaterades att en civilrättsligt överenskommen resultatfördelning som regel kan godtas, men att i detta fall avtalet inte var affärsmässigt motiverat eller objektivt. Kammarrätten gjorde samma bedömning som Länsrätten.

Domen överklagades till Regeringsrätten som inte heller gjorde någon annan bedömning. Makarna fick därmed dela förlusten lika mellan sig.

5.8 RÅ Notis: N1997:126

Fyra parter; Sven-Arne R, Thomas R och Lennart R, ägde lika stora delar av aktierna i Jonstaka Ridcenter AB. Tillsammans hade dessa parter, dvs. de tre fysiska personerna och aktiebolaget, i sin tur bildat kommanditbolaget KB Courmé. Kommanditbolagsavtalet, som ingicks den 15 december 1987, stadgade att Jonstaka Ridcenter AB gick in som kommanditdelägare med begränsat ansvar om 1000 kronor. Vidare föreskrev avtalet att ingen av delägarna skulle få ränta på sina insatser, däremot skulle de få skäligt

arvode för sina arbetsinsatser. Slutligen skulle all övrig vinst som bolaget genererade tillfalla Jonstaka Ridcenter AB.

Sven-Arne redovisade i sin deklaration 1988, drygt 100 000 kronor som inkomst av rörelse från KB Courmé. Resterande medel hade fördelats med ca 100 000 kronor på de andra två fysiska delägarna samt med 460 000 kronor på Jonstaka Ridcenter AB. Taxeringsmyndigheten godtog inte deklarationen som gjorts på grundval av kommanditbolagsavtalet, utan påförde istället Sven-Arne ytterligare 153 000 kronor, dvs. $(460\,000/3)$ en tredjedel av den vinst som enligt avtal tillförts Jonstaka Ridcenter AB

I länsrätten konstaterades det att Jonstaka Ridcenter AB inte kunde anses vara kommanditdelägare i KB Courmé. Detta pga. att aktiebolaget, innan utgången av 1987, inte redovisat några innehav av andelar i sina räkenskaper. Att det ingicks ett kommanditbolagsavtal den 15 december 1987 ändrade inte denna uppfattning. Jonstaka Ridcenter AB var därmed ej behörigt att mottaga vinstmedel.

Ärendet gick vidare till kammarrätten men avslogs även där. Rätten konstaterade att KB Courmé bildats före utgången av år 1987. Till skillnad från länsrätten ansåg KR att Jonstaka Ridcenter AB också varit kommanditdelägare sedan dess. Fråga var nu om kommanditbolagsavtalet angående vinstdelning kunde läggas till grund för beskattning av delägarna. Detta ansåg inte kammarrätten, dels pga. den ägaridentitet som rådde mellan Jonstaka Ridcenter AB och KB Courmé, men även det faktum att aktiebolaget brottades med ekonomiska problem. Dessutom fanns inget samband mellan de båda bolagens verksamheter. Det framstod enligt kammarrätten som om det enda syftet med bildandet av kommanditbolaget var att tillföra aktiebolaget kapitaltillskott. Kammarrätten ansåg därför att vinstdelningen i kommanditbolaget innebar en obehörig inkomstöverföring mellan bolagsmännen.

Regeringsrätten ansåg, i enlighet med kammarrätten, att Jonstaka Ridcenter AB var att anse som kommanditdelägare sedan kommanditbolagsavtalet

slutits den 15 december 1987. Det ansågs finnas ett civilrättsligt giltigt ägarförhållande och kommanditbolagsavtal. Men frågan var även här om avtalet trots det kunde ligga till grund för vinstdelningen. Det ansåg inte heller regeringsrätten. RR menade att vinstdelningen framstod som anmärkningsvärd pga. aktiebolagets påfallande låga insats. Vidare uttalade RR att fördelningen under det aktuella beskattningsåret haft ett sådant inslag av skattemässigt obehörig inkomstfördelning att den inte borde godkännas vid beskattning.

*F*öljande kapitel beskriver vad som framkommit i doktrin avseende resultatfördelning i handelsbolag. Kapitlet börjar med en tillbakablick till 1950-talet och fortsätter med utvecklingen som följt därefter.

6. Doktrinen inställning till resultatfördelning

I doktrin framkommer av Hellner, Welinder, Mutén och Mattsson samt Nial⁴¹ att problemet kring resultatfördelning har lösts på olika sätt över tiden. Kring mitten av föregående sekel tycks tendensen ha varit att underkänna det civilrättsliga bolagsavtalet. Då bolagets existens har underkänts har därmed inte heller inkomstfördelningen godkänts. Ett fall som ofta kommenterats i samband med detta är RÅ 1951 Ref. 27.

En far, A, slöt avtal med sina omyndiga söner om att de tillsammans skulle driva agenturverksamhet. Avtalet godkändes av sönernas gode man och överförmyndare. Det stadgade att A själv skulle vara bolagets föreståndare samt ensam teckna dess firma. A var vidare den ende som skulle få lön från bolaget. Vinsten skulle dock delas lika mellan samtliga delägare. I övrigt skulle A svara för alla bolagets förpliktelser och andra ekonomiska följder. Ingen av delägarna tillsköt något kapital. Barnen studerade under större delen av beskattningsåret och arbetade därför endast tidvis i bolaget. RR dömde, till skillnad från det civilrättsliga avtalet, A att själv beskattas för hela vinsten i bolaget. Motiveringen var att sönerna varken genom kapitalinsats eller genom arbetsprestationer tagit del av verksamheten. Fadern hade enligt RR bedrivit bolaget ensam - mer i form av enskild firma.

Nial⁴² anförde utifrån detta rättsfall att vid resultatfördelning i handelsbolag borde arbetsfördelningen ligga till grund för fördelningen. Med det menas att om någon (eller några) delägars prestationsskyldighet var alldeles för liten i förhållande till en annan bolagsmans, kunde det uppfattas som om bolagsmännen enbart gav sken av att bedriva ett bolag. Därmed skulle

⁴¹ I Davidsson, 1992, s. 31 och 35

⁴² I Helmers, 1956, s.492

resultatet endast fördelas på de personer som varit aktiva i verksamheten och efter deras delaktighet.

Nial ansåg vidare att fall som borde bedömas på likartat sätt är då en person avtalat med en annan person att bilda kommanditbolag. Medlen tillskjuts genom att den ena personen helt inbetalar den andres insats. Nial hänvisar här till RÅ 1955 Ref. 5.

Bakgrunden till detta fall var att ett gift par skänkt 1 000 kronor var till sina barn. Villkoret var att pengarna skulle bli del av insatsen i ett, enlig avtal inom familjen överenskommet, kommanditbolag. I detta bolag skulle mannen själv vara ansvarig för verksamheten och övriga åtaganden. RR kom fram till att avtalet inte upprättats för vinnande av gemensamma fördelar, utan istället endast för att mannen ville dela med sig av vinsten från verksamheten.

Även ett sådant upplägg som i detta fall borde således, enligt Nial, ha den inverkan på bolagets resultatfördelning att den istället skulle ske i proportion till delägarens arbetsinsats.

K G A Sandström menade dock i en artikel i Skattenytt⁴³ angående de båda ovan nämnda fallen, RÅ 1951 Ref. 27 och RÅ 1995 Ref. 5, att det inte fanns saklig grund att underkänna bolagsbildningen. Den enda anledningen, enligt Sandström, till att rätten gjorde så var att man inte ville godta vinstfördelningen. RR:s vägran att godkänna det civilrättsliga avtalet skedde enligt Sandström på vaga och obestämbara grunder.

Hellner, Welinder, Mutén, Mattsson och Nial framhåller att rätten på senare tid har ändrat ståndpunkt. Istället för att underkänna det civilrättsliga avtalet har den valt att underkänna den skatterättsliga resultatfördelningen med i förlängningen samma resultat.⁴⁴ Därmed har även diskussionerna i doktrinen tagit en något annorlunda vändning.

⁴³ Sandström i Skattenytt, 1970, s.375f

⁴⁴ I Davidsson, 1992, s.35

Peter Melz framhöll i en artikel⁴⁵, skriven strax efter den nya Lagen om handelsbolag och enkla bolags (1980:1102) tillkomst, att många av de förslag till förändringar som diskuterats inom skatterätten inte hade genomförts. Ett av dessa förslag var just begränsningar för vinstdelning i handelsbolag och kommanditbolag. Melz menade att det främsta argumentet för detta varit att civilrätten inte har till uppgift att lösa skatterättsliga problem. Han ansåg att den osäkerhet och svårighet som finns, att på ett riktigt sätt lösa problemen, beror på den vaghet och formlöshet som kännetecknar de nya reglerna för handelsbolag och dess transaktioner som exempelvis vinstdelning. Inte heller den dåvarande skattelagstiftningen ansågs av Melz vara tillräckligt klar och utförlig. Han ansåg det angeläget att en omfattande genomgång av denna lagstiftning gjordes.

Enligt skattejurist Mats Andersson och skattekonsult Mats Höglund⁴⁶ föreligger nu stor osäkerhet om var gränserna går för när den civilrättsliga resultatfördelningen kan frångås vid beskattning. De hänvisar till två rättsfall från KR i Sundsvall som dömdes i mars 1999, mål nr 4026-1995 och 4092-1996⁴⁷. Omständigheterna liknade varandra i de båda fallen, men KR kom fram till olika slutsatser angående resultatfördelningen. I mål 4092-1996 kom kammarrätten och sedermera även RR fram till att resultatfördelningen var affärsmässigt omotiverad och ej kunde genomföras enligt avtalet.

Sven Carlstedt, skattejurist vid skatteförvaltningen i Stockholm, delger i en artikel sin syn kring avtal om vinstfördelning i handelsbolag.⁴⁸ Carlstedt framför att den skattemässiga vinstfördelningen skall följa den civilrättsliga. Han menar dock att det är en missuppfattning att resultatet skulle kunna fördelas fritt mellan bolagsmännen. Carlstedt tycks därmed inte se lagens nuvarande lydelse som ett problem. Detta till skillnad från bl.a. Melz⁴⁹ som drygt 15 år tidigare, hävdade att det föreligger ett dilemma. Carlstedt menar att

⁴⁵ Melz i Skattenytt, 1981, s.377

⁴⁶ Andersson, Höglund, 1999, s.69

⁴⁷ Fallet har nu avgjorts i RR och betecknas Mål nr 3230-1999, Inkomsttaxering 1990, Dom 2002-12-20 och finns redogjort för i avsnitt 5.3

⁴⁸ Carlstedt i Skattenytt, 1995, s. 707ff

⁴⁹ Melz i Skattenytt, 1981, s.377

om en vinstfördelning skall vara giltig måste den dels följa den civilrättsliga fördelningen, men även vara affärsmässigt motiverad. Om inte dessa två krav är uppfyllda, kan enligt honom, den skattemässiga fördelningen frångås. Då annan fördelning än den som finns i bolagsavtalet skall användas, exempelvis då rätten anser att genomsyn skall tillämpas, skall resultatet fördelas efter skälighet. Exempel på fall som Carlstedt menar bör föranleda genomsyn är skenrättshandlingar, felaktigt rubricerad handling och kringgående av skatteregel.

Vad gäller vinstdelning i handelsbolag framhåller Pettersson⁵⁰ att man skulle kunna ifrågasätta om inte vinstfördelning enligt insatsernas storlek borde införas i HBL. En sådan generell regel skulle dock enligt Pettersson kunna få ett otillfredsställande resultat beroende på om bolagsmännen gjort insats genom kapital eller arbete.

⁵⁰ Pettersson, 1991, s. 42

Detta avslutande kapitel inleds med sammanfattande kommentarer kring rättspraxis och doktrin. Därefter följer en slutsats föranledd av en diskussion kring rättsläget nu och i framtiden.

7. Sammanfattande diskussion och slutsats

Uppsatsen syfte har varit att utreda om det skattemässigt råder avtalsfrihet avseende resultatfördelningen i handelsbolag och kommanditbolag. Om så inte var fallet skulle utredas på vilka skatterättsliga grunder hinder för den civilrättsliga fördelningen föreligger.

Efter genomgång av praxis och doktrin kan konstateras att inte bara skatte- och civilrättslig lagstiftning i fråga om resultatfördelning är relativt oklar. Av de rättsfall som tagits upp framgår att bedömningen kring möjligheten att fritt fördela resultatet i handelsbolag skiljer sig åt och i ingalunda fall är särskilt entydigt, även om det på senare tid, allt oftare, går mot att rätten underkänner den skattemässigt obehöriga resultatfördelningen. Skillnaden ligger inte bara i hur de olika instanserna har dömt utan även på vilka grunder som de prejudicerande domarna från Regeringsrätten har avkunnats. Detta har den inverkan att rättsläget är osäkert och en klar linje från rättsens sida är svår att uttyda.

Generellt har de lägre instanserna varit mer benägna att godkänna resultatfördelning enligt upprättade avtal. Regeringsrätten har dock, i de fall som presenteras i kapitel 5, med undantag från tre rättsfall, RÅ Ref. 1994:52, RÅ Not N1994:486 samt RÅ 2002 Ref. 115 Mål II, ej godtagit den avtalsenliga fördelningen.

I två av fallen där den avtalsrättsliga resultatfördelningen godtagits har det gjorts på den grund att rätten inte funnit tillräckliga skäl föreligga, att frånga den civilrättsliga fördelningen trots att förfarandet har uppfattats som

konstlat.⁵¹ Rätten fann det inte heller möjligt att tillgripa genomsyn eller lagen mot skatteflykt.

I fall RÅ 2002 Ref. 115 Mål II har den civilrättsliga resultatfördelningen däremot godkänts av den anledningen att delägaren i fråga visserligen tillfört sitt aktiebolag en större del av inkomsten, men å andra sidan tagit ut en marknadsmässig lön ur aktiebolaget.

Grunderna på vilka RR i merparten av de andra fallen valt att frånga de civilrättsligt upprättade avtalen, har varit att rätten bedömt resultatfördelningen vara affärsmässigt omotiverad, orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. I samtliga fall har rätten, utan förbehåll, konstaterat att avtalen mellan bolagsmännen inte kunnat fränkännas civilrättslig giltighet, men trots det valt att frånga den ifrågavarande fördelningen till skillnad från i det prejudicerande fallet RÅ Ref. 1994:52. Istället har man valt att låta fördelningen ske efter skälighet och i förhållande till bolagsmännens kapitalinsats, riskfördelning och arbetsinsats. Rätten har dock i få fall uttryckligen betecknat tillvägagångssättet som genomsyn. Inte i något av fallen har lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig.

I doktrin har få uttalat sig i klarhet kring reglerna om resultatfördelningen dvs. om hur lagen skall tolkas. Johansson anser att lagen skall tolkas som att fördelningen skall ske efter huvudtalet. Carlstedt har i sin tur hävdad att resultatfördelningen skall vara affärsmässigt motiverad för att det civilrättsliga avtalet skall anses giltigt. Många andra (Melz, Andersson, Höglund) har däremot uppehållit diskussionen kring lagreglernas oklarhet.

Då lagens lydelse gällande resultatfördelning i handelsbolag är otydlig har det blivit en uppgift för rätten att tolka och tillämpa dess innebörd. För att rättsäkerhet skall råda bör konsekvenserna av ett handlande kunna förutses. Frågan är vilken rättsäkerhet som råder när RR dömer på grundval av att ett förfarande ansetts vara ”affärsmässigt omotiverat”, när detta uttryck inte

⁵¹ Se Capinova fallet RÅ Ref. 1994:52 samt RÅ Notis: N1994:486

finns definierat i lagen. Även Carlstedt hänvisar, som ovan nämnts, till affärsmässigt motiverad fördelning men inte heller han utvecklar begreppets innebörd. Likaså gäller begreppet genomsyn. Då rätten haft svårigheter att underkänna ett avtal om resultatfördelning genom att tillämpa Lagen mot skatteflykt tycks de istället valt att applicera begreppet genomsyn,⁵² som inte heller det finns lagstadgat. Kan det, ur rättssäkerhetssynpunkt, anses riktigt att när det finns en lag som skall motverka skatteundandragande förfaranden, pga. svårigheter att tillämpa denna lag, istället som substitut använda sig av ett begrepp som inte finns lagstadgat? Kanske är det just därför uttrycket genomsyn sällan skrivs ut även om det underförstått är det som tillämpas?

Ett annat uttryck som, i vår mening, är diffust är ”hans andel av bolagets inkomst” vilket förekommer i IL 5 kap. 3 §. Det specificeras dock inte vilken andel som i lagstiftningen åsyftas. Är det andelen enligt det civilrättsliga avtalet, huvudtalet, andel i förhållande till arbetsinsats etc.? Som formuleringen lyder nu föreligger, i lagtexten, inget hinder för att tolka lagen så att andelen är den del som avtalats civilrättsligt och att det sedan är denna andel som skall ligga till grund för beskattning. Lagen nämner vidare ingenting om att fördelningen skall vara skälig.

Som tidigare nämnts går det inte att urskilja någon klar gräns för vilken resultatfördelning som är skatterättsligt godtagbar. Möjligtvis kan det faktum att en del av resultatfördelningen tas ut och beskattas som ersättning för utfört arbete⁵³ ge vägledning. Men oklarheterna är som synes många, särskilt när man även börjar ifrågasätta de begrepp som används för att skatterättsligt underkänna den civilrättsligt avtalsenliga resultatfördelningen. En bokstavstolkning är därför ur rättssäkerhetssynpunkt, enligt oss, att föredra. Är det civilrättsliga avtalet giltigt så skall det också ligga till grund för beskattning. Att det sedan inte alltid är moraliskt riktigt ur rättvisesynpunkt är en helt annan fråga.

⁵² även om det (som tidigare nämnts) inte uttryckligen stått ”genomsyn” i domskälen

⁵³ Se RÅ 2002 Ref. 115 Mål II, avsnitt 5.2.2

I förarbetet till HBL framhölls att det inte var nödvändigt att utveckla paragrafen angående resultatfördelning ytterligare. Av det som här presenterats framkommer att så inte varit fallet. Enligt oss har lagen för detta ändamål fått en bristfällig utformning.

Det behövs i vår mening ett förtydligande i lagstiftningen. I praxis har man vid underkännandet av det civilrättsliga avtalets resultatfördelning istället fördelat efter skälighet med hänsyn taget till arbetsinsats, risktagande och kapitalinsats. Är det en sådan resultatfördelning som eftersträvas i samhället, borde detta tydligare avspeglas i både civilrätten och skatterätten. Första steget skulle vara att i skattelagstiftningen i första hand definiera vad som menas med ”andel”; att den skall baseras på antingen arbetsinsats, risktagande eller kapitalinsats. Även i handelsbolagslagen skall en inskränkning av avtalsfriheten göras. Friheten skulle då ligga i att välja mellan att fördela enligt kapitalinsats, risktagande eller arbetsinsats. På så vis skulle avtalsfrihet fortfarande råda men inskränkas till att gälla möjligheten att fritt välja grunden för resultatfördelningen - denna inskränkning finns redan i praxis, så varför inte införa den i lag? En delägare som varken satsat något kapital, arbetat i verksamheten eller tar någon större risk (förutom det solidariska ansvaret) skulle därmed inte vara berättigad till någon större andel av resultatet.

Förslaget att göra om handelsbolag/kommanditbolag till egna skattesubjekt, skulle visserligen innebära en annan lösning på resultatfördelningsproblematiken. Då skulle resultatet fördelas i likhet med det som gäller för aktiebolag, men på bekostnad av handelsbolaget som bolagsform. Ett i vår mening onödigt offer!

Referenser

Andersson, M., Höglund, M., (1999) *Handelsbolag*. Göteborg: ISBN 91-85340-84-7

Bergström, S. (1978) *Skatter och civilrätt*. Stockholm: ISBN 91-38-04353-X

Bergström, S., Tjernberg, M., (2002) *Remiss: Betänkandet (SOU 2002:35) Ny handelsbolagsbeskattning*. Lund

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

Davidsson, A-C., (1992) *Handelsbolag – en civil- och skatterättslig översikt*. Malmö. ISBN 91-88134-42-3

Handelsregisterlag (1974:157)

Helmers, D. (1956) *Kringgående av skattelag – Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*. Uppsala:

Hemström, C., (2002) *Bolagens rättsliga ställning – Om enkla bolag, handelsbolag, kommanditbolag och aktiebolag* (Upplaga 5:1). Göteborg: ISBN 91-39-20317-4

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C. (2002) *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1-2* (Upplaga 8). Lund: ISBN 91-44-01685-9, 91-44-01686-7

Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Lag (1980:865) mot skatteflykt

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Johansson, S., (2001) *Karnov 1* (Upplaga 2001/02). Stockholm:

Mattsson, N., (1994) *Beskattning av handelsbolag* (Upplaga 9:1). Stockholm: ISBN 91-38-50196-1

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

Nial, H., (1992) *Om handelsbolag och enkla bolag* (Upplaga 3:1). Göteborg: ISBN 91-38-50154-6

Nial, H., (1994) *Handelsbolagsrätt* (Upplaga 7:1). Göteborg: ISBN 91-38-50382-4

Peczenik, A., (1995) *Juridikens teori och metod*, (Upplaga 1:1). Stockholm: ISBN 91-38-50451-0

Pettersson, P., (1991) *Handelsbolags, Bolags/ Årsredovisning – En lagkommentar*. Stockholm. ISBN: 91-38-92067-0

Proposition 1979/80:143

Proposition 1994/95:209

Proposition 1999/2000:2 Del 2-3

Riksskatteverket, (2003) *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering Del 1* (utgåva 21). Avesta:

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

Sandström, T., (1996) *Handelsbolag och enkla bolag* (Upplaga 3:1). Angered:

Skatteförvaltningen, (1987) *Beskattning av fåmansföretag – III Allmänt om handelsbolag* (Utgåva 4). Solna:

Skatteverket [online] (Accessdatum 040429). Tillgänglig på <URL: <http://www.skatteverket.se>>

SOU 2002:35 *Ny handelsbolagsbeskattning*

Thorell, P., (1988) *Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen*. Göteborg: ISBN 91-7678-124-0

Rättsfallsförteckning

RÅ 1951 Ref. 27

RÅ 1955 Ref. 5

Mål nr 3386-1999, Inkomsttaxering 1989, Dom 2002-12-20

Mål nr 3230-1999, Inkomsttaxering 1990, 2002-12-20

RÅ Ref. 1994:52

RÅ Notis: N1994:486

RÅ Ref. 1995:35

RÅ Notis: N1995:95

RÅ Notis N1996:240

RÅ Notis: N1997:126

RÅ 2002 Ref. 115

Kammarrätten i Sundsvall Mål nr 4026-1995

Rättsfallsregister

Det finns ett flertal fall gällande resultatfördelning i handels- och kommanditbolag som avgjorts i svensk domstol. Utöver de fall som tas upp i kapitel fem ges nedan, för den intresserade, en förteckning på andra rättsfall som behandlar resultatfördelning, men som inte har tagits upp i denna uppsats.

Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 1956 Ref. 15

RÅ 1957 Fi 2409

RÅ 1963 Fi 443

RÅ 1968 Ref. 20

RÅ 1968 Fi 945

RÅ 1971 Fi 1948

RÅ 1979 1:85

RÅ 1988 Not 291

RÅ 1988 Not 384

RÅ 1988 Not 385

RÅ 1988 Not 386

RÅ 1988 Not 387

RÅ 1988 Not 553

RÅ 1990 Not 274

RÅ 1991 Not 335

Rättsfall från Kammarrätten

KR i Stockholm, Mål nr 6381-1997, Dom 1998-10-01