Dolda inkomstöverföringar — ett problem inom företagsbeskattningen

Av Ove Sundvik

Inledning

Under senare år har det som bekant pågått ett mycket intensivt reformarbete på företagsbeskattningens område. Detta arbete har bl a innefattat en översyn av koncernbeskattningen och då särskilt bestämmelserna om öppna koncernbidrag. De genomförda reformerna är emellertid av begränsad omfattning. Ett område som inte har berörts gäller de dolda inkomstöverföringarna.

I denna artikel kommer jag att översiktligt och huvudsakligen från principiella utgångspunkter beskriva rättsläget ifråga om sådana dolda inkomstöverföringar mellan företag som inte omfattas av särskild lagreglering. I anslutning till denna genomgång kommer jag att något mer utförligt beröra skatteflyktsaspekterna — denna senare diskussion sker delvis med utgångspunkt i ett i praktiken ovanligt fall av dold inkomstöverföring. Det är min förhoppning att i en senare artikel i tidskriften kunna medverka i en mer detaljerad redogörelse för den rättspraxis som har utvecklats på området.

Den rättsliga bakgrunden

De grundläggande principerna i det nuvarande koncernbeskattningssystemet faller i allt väsentligt tillbaka på det utredningsarbete som föregick 1965 års lagreglering av de öppna koncernbidragen.[1] Detta utredningsarbete omfattade emellertid inte enbart de öppet redovisade koncernbidragen utan också andra former av inkomstöverföringar mellan näringsidkare i intressegemenskap.

Om vi ser till den författningsmässiga regleringen av olika inkomstöverföringar och därvid lämnar kedjebeskattningsreglerna åt sidan, ligger det kanske närmast till hands att först hänvisa till bestämmelserna om öppna koncernbidrag i 43 § 3 mom KL med anvisningar. Dessa bestämmelser är som bekant mycket detaljerade och de anger under vilka förutsättningar det är tillåtet att föra över obeskattade vinstmedel mellan ”renodlade” koncernföretag. Till

[1] Betänkandet ”Koncernbidrag m m” (SOU 1964:29) avgivet av Skatteutredningen ang ackumulerad inkomst m m samt prop 1965:126.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

dessa bestämmelser har knutits vissa föreskrifter om s k kommissionärsföretag (43 § 2 mom KL med anvisningar). Regler som direkt tar sikte på att korrigera *dolda* inkomstöverföringar mellan näringsidkare i intressegemenskap återfinns i 43 § 1 mom resp 57 § 3 mom KL. Reglerna i förstnämnda lagrum tar sikte på inkomstöverföringar till utlandet och det senare lagrummet reglerar hur korrigeringen skall ske om det kommunala beskattningsintresset har satts åt sidan.

Bortsett från vissa bestämmelser för speciella situationer, t ex beskattningsreglerna vid fusion, finns det inte någon uttrycklig bestämmelse som reglerar hur man skall förfara i andra fall av inkomstöverföringar. Om man begränsar perspektivet till förhållandena inom Sverige kan detta kanske förefalla förvånande. Bestämmelserna i 57 § 3 mom KL gäller ju endast vid den kommunala beskattningen — någon motsvarighet finns inte för den statliga beskattningen. Innebär detta förhållande att det är helt fritt fram i andra fall, t ex om två företag belägna inom samma kommun genom prissättningen eller på annat sätt omfördelar inkomsterna? Eller är det snarare så att man genom koncernbidragsreglerna i 43 § 3 mom KL — med den utvidgning som måhända kan sägas följa av bestämmelserna i 57 § 3 mom KL[2] — uttömmande har angivit gränserna för alla former av inkomstöverföringar mellan företag i intressegemenskap?

Svaret på dessa frågor ges delvis i motiven till 1965 års reglering av de öppna koncernbidragen. Skatteutredningen hade föreslagit en författningsmässig reglering av inkomstöverföringar mellan näringsidkare i intressegemenskap som skulle gälla vid såväl den statliga som den kommunala taxeringen[3]. Skatteutredningens uppfattning var alltså att man inte borde uppställa regler för de öppna koncernbidragen utan att samtidigt reglera de dolda vinstöverföringarna. Förslaget innebar att en omräkning av de berörda näringsidkarnas inkomster skulle ske om avvikelsen från normal prissättning var avsevärd och den därav föranledda vinstöverföringen inte var oväsentlig. Denna regel skulle dock inte tillämpas om det var fråga om tillskott vid aktieteckning eller om tillgång överläts samtidigt med den verksamhet i vilken tillgången ingick. I dessa sistnämnda fall skulle det alltså — i enlighet med dittills gällande praxis — inte möta några hinder mot att föra över dolda reserver. Däremot skulle enligt skatteutredningens lagförslag inkomstomräkning under alla förhållanden ske *om* den till vilken inkomsten hade överförts var skattskyldig för utdelning

---

[2]Enligt lagrummet kan ingripande ske endast under förutsättning att inkomsten ”i icke oväsentlig mån” redovisats i fel kommun, vilket tydligen innebär att inkomstöverföring inom vissa gränser — men i övrigt utan koncernbidragsreglernas hårda krav — skulle vara tillåten.

[3]SOU 1964:29 sid 13. Bestämmelserna föreslogs bli intagna i ett särskilt moment i 43 § KL före bestämmelserna om öppna koncernbidrag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

från ''givaren'', *om* inkomstöverföringen utgjorde skattepliktig gåva *och om* inkomstöverföringen utgjorde ett led för att uppnå obehörig skatteförmån.

Skatteutredningens förslag ledde emellertid inte till någon lagstiftning. I propositionen[4] pekades bl a på svårigheterna för taxeringsmyndigheterna att avgöra när oriktig prissättning hade tillämpats. Departementschefen förklarade uttryckligen att man tills vidare borde begränsa sig till att öka möjligheterna till inkomstjusteringar vid den kommunala beskattningen. Härefter gjorde departementschefen vissa uttalanden som sannolikt har kommit att styra den följande rättsutvecklingen och som det därför kan vara lämpligt att återge ordagrant:

> ''Det förhållandet att möjligheten att göra dolda vinstöverföringar inte författningsmässigt regleras i andra fall än när det är fråga om vinstöverföring till utlandet eller mellan olika kommuner innebär enligt min mening inte att en obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen i övrigt alltid skall föreligga. - - - I de fall, då en resultatutjämning genom (öppet) koncernbidrag inte är medgiven, bör vinstöverföringen via prissättning liksom hittills skett i praxis godtas skattemässigt endast inom vissa gränser. Är avvikelsen i prissättningen alltför stor kan det, som utredningen framhåller, inte längre sägas vara fråga om en prissättning i egentlig mening vid affärer mellan företagen. Det är då fråga om en vinstdisposition och inte om omkostnad och intäkt i förvärvskälla. - - - Det ligger i sakens natur att den onormala prissättningen alltid skall underkännas, när vinstöverföringen är ett led i åtgöranden, som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende. Således skall onormal prissättning inte godtas om den som tillförs vinst är skattskyldig för utdelning från givaren. Då det gäller vinstöverföring mellan två företag genom prissättning på varor och tjänsteprestationer vid affärer mellan företagen, står dock företagen i regel i sådant förhållande till varandra att — om det ena företaget äger aktier i det andra — dessa aktier utgör organisationsaktier. Vinstöverföringen bör då inte anses innebära att gällande regler om dubbelbeskattning och kedjebeskattning kringgås.''

Efter det att dessa uttalanden gjordes har det i lagstiftningssammanhang inte vidtagits några åtgärder som direkt berör den typ av inkomstöverföringar som här diskuteras. Fältet har alltså lämnats öppet — jag återkommer dock i ett senare avsnitt till frågan om de helt nyligen genomförda reformerna kan innebära någon förändring.

Det som är anmärkningsvärt är att det tydligen finns ett oreglerat system för vinstöverföringar mellan företag helt vid sidan om bestämmelserna om öppna koncernbidrag. Sistnämnda bestämmelser är ju rigorösa i så motto att de uppställer mycket bestämda gränser för i vilka fall en inkomstöverföring är tillåten. Är det m a o möjligt att i vissa situationer ''kringgå'' koncernbidragssystemet med dolda vinstöverföringar genom prissättningen eller på annat sätt? — Jag skall i det följande avsnittet översiktligt försöka redogöra för de principer som hittills har tillämpats på detta område.

Dessförinnan vill jag göra en viktig avgränsning. Av den föregående redogörelsen har framgått att man i förarbetena har gjort en tydlig distinktion mel-

[4]Prop 1965:126 sid 52 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

lan öppna och dolda inkomstöverföringar. En mellanställning intar sådana bidrag som kan anses utgöra driftkostnad i det givande företagets verksamhet. Här föreligger avdragsrätt även om förutsättningarna för öppna koncernbidrag inte skulle vara uppfyllda. [5] Det krävs dock att det finns ett klart och inte alltför obetydligt samband mellan de berörda företagens verksamheter. I fråga om storleken av avdragsgillt bidrag anförde skatteutredningen[6] att det fick bli en bedömning från fall till fall, där en avgörande faktor borde vara om bidraget var motiverat av det intresse som det givande företaget för sin verksamhet kunde ha av det andra företaget. — Den nu beskrivna formen för inkomstöverföring, som inte behöver ske öppet utan kan ske dolt, t ex genom prissättningen på varor och tjänster, är principiellt av ett helt annat slag än de dolda inkomstöverföringar som är huvudintresset för denna artikel. Detta hindrar naturligtvis inte att det i praktiken kan vara svårt att skilja mellan de olika fallen.

Det hittillsvarande rättsläget

I den praktiska tillämpningen synes man skilja på två fall. Det ena fallet avser ''onormal'' prissättning i den löpande verksamheten, d v s när det t ex är fråga om varuleveranser och tjänsteprestationer mellan företagen. Det andra fallet gäller överföring av dolda reserver i olika tillgångsslag. Det kan i sistnämnda fall t ex gälla överföring av nedskrivna lagertillgångar eller av inventarier, vars verkliga värde överstiger det bokförda värdet, i samband med omstruktureringar.

När det gäller det första fallet har företagsskatteberedningen[7] uttalat att denna form av vinstutjämning synes ha godtagits i praxis endast om samma vinstöverföring skulle ha godkänts i form av öppet koncernbidrag. Samtidigt sägs emellertid att om förutsättningarna för öppet koncernbidrag inte är uppfyllda torde vinstöverföring via prissättning godtas skattemässigt endast inom vissa gränser. Om avvikelsen från normal prissättning är för stor kan det enligt beredningen inte längre sägas vara fråga om affärstransaktioner i egentlig mening utan om vinstdispositioner. Företagsskatteberedningens beskrivning av rättsläget sammanfaller alltså i princip med det tidigare återgivna departementschefsuttalandet från år 1965. Den är dock inte dokumenterad genom rättsfallshänvisningar. Situationen är nog den att dessa fall ytterst sällan kommer under skattedomstolarnas prövning. En bidragande orsak till detta är sannolikt svårigheterna att fastställa vad som utgör avvikelse från normal prissättning. Men även om detta vore möjligt är det enligt min mening inte givet att domstolarna skulle känna sig särskilt bundna av de uttalanden som en

[5] SOU 1964:29 sid 100 f samt prop 1965:126 sid 73.
[6] SOU 1964:29 sid 101.
[7] Beskattning av företag SOU 1977:86 sid 283.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

gång har gjorts i förarbetena. Genom att medvetet avstå från en lagreglering har ju statsmakterna s a s lämnat fältet fritt.

I fråga om det andra fallet, d v s när det gäller överföring av dolda reserver i olika tillgångsslag, är det inte lika svårt att ange vilka grundprinciper som har tillämpats. Överlåtelser av hela rörelser eller rörelsegrenar mellan företag i intressegemenskap har i regel kunnat ske till bokförda värden även om de verkliga värdena varit avsevärt högre. Grundläggande förutsättningar för att sådana överföringar skall godtas utan beskattningspåföljd har varit *dels* att de tillgångar som överförs inte ändrar skattemässig karaktär genom själva överföringen (t ex genom att en omsättningstillgång efter överlåtelsen redovisas som anläggningstillgång), *dels* att överföringen sker mellan skattesubjekt i dubbelbeskattningssektorn. Överlåtelse till bokförda värden från enkelbeskattat subjekt in i dubbelbeskattningssektorn brukar också godtas. Det är inte bara i samband med överlåtelse av hela rörelser eller rörelsegrenar som praxis intagit denna liberala hållning. Även överlåtelser av enskilda rörelsetillgångar, t ex del eller delar av varulager, har godtagits och utan att man då har kunnat tala om någon egentlig omstrukturering av verksamheterna.

Hela denna utveckling har sina rötter i den praxis som hade utbildats före 1965 års lagreglering av de öppna koncernbidragen. Det är inte möjligt att inom ramen för denna artikel mer i detalj redogöra för den praxis som här har utvecklats och samtidigt försöka fastställa om det t ex finns någon klar gräns mot sådana fall av dolda inkomstöverföringar som sker genom rena prissättningsåtgärder. Som nämnts inledningsvis hoppas jag kunna återkomma i denna del.

Har rättsläget förändrats genom de nya reglerna på koncernbeskattningsområdet?

Av den tidigare redogörelsen har framgått att den nyligen genomförda översynen av företagsbeskattningen även har omfattat koncernskatterätten och angränsande rättsområden. En naturlig fråga är om rättsläget ifråga om dolda inkomstöverföringar såsom de har beskrivits i föregående avsnitt har påverkats av detta reformarbete. Svaret torde vara nej. Reformarbetet har nämligen begränsats till vissa klart avgränsade delområden (koncernbidragssystemet i 43 § 3 mom KL, reglerna om kommissionärsföretag etc) men har i övrigt inte berört de grundprinciper som hittills gällt.

Ett nyligen avgjort men hittills inte publicerat ärende om förhandsbesked[8] synes bekräfta den nu gjorda bedömningen. Omständigheterna i ärendet var i korthet följande. Sökanden, en privatperson, ägde samtliga aktier i två aktiebolag, AB X och AB Y. AB X hade i omgångar förvärvat ett antal fastigheter i

[8] Regeringsrättens dom den 8 september 1980. Fallet publicerat med sökandens medgivande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

avsikt att exploatera dem för fritidsbebyggelse. Bolaget hade under en följd av år, med dessa markområden som bas, bedrivit en förhållandevis omfattande tomtstyckningsrörelse. På grund av svårigheter på finansieringssidan hade fråga uppkommit att överlåta en del — ca hundra tomter — i ett planområde till någon utomstående med bättre resurser för att kunna genomföra exploateringen. Följande uppläggning diskuterades. AB X överlät i ett första steg de hundra tomterna till AB Y, som var ett vilande bolag i vilket sökanden innehaft aktierna under mer än två år, för det bokförda värdet. Detta värde uppgick till sammanlagt ca 235.000 kr. Det verkliga värdet uppskattades så högt som till 5 à 10 milj kr — det förelåg alltså en högst betydande dold reserv i det tomtlager som skulle överlåtas. Därefter avsåg sökanden att överlåta hela sitt aktieinnehav i AB Y till ett utomstående exploateringsföretag, varvid köpeskillingen för aktierna beräknades uppgå till 3—6 milj kr. — Sökanden begärde förhandsbesked bl a i frågan om överlåtelsen av det ifrågavarande tomtlagret från AB X till AB Y för det bokförda värdet kunde ske utan att det utlöste någon beskattning hos AB X, d v s utan upplösning av dold reserv i de överlåtna tomterna.

RSV:s nämnd för rättsärenden[9] besvarade frågan jakande med följande motivering:

"De tomter som det är fråga om utgör omsättningstillgångar i AB X:s rörelse. Efter överlåtelsen till AB Y kommer tomterna också i detta bolags hand att utgöra omsättningstillgångar. AB X skall därför inte på grund av den i ansökningen angivna överlåtelsen anses ha haft skattepliktig intäkt av rörelse utöver vederlaget." —

Regeringsrätten beslöt — på besvär från det allmänna — att ej göra ändring i det meddelade förhandsbeskedet. Det bör anmärkas att förhandsbeskedet meddelades efter det att ändringarna på koncernbeskattningsområdet trätt i kraft.

Även om detta enstaka rättsfall — trots de extrema sakomständigheterna — kanske inte bör ges en alltför vid tolkning, ger det dock en antydan om att tidigare praxis i fråga om inkråmsöverlåtelser kommer att stå sig även i fortsättningen. En sådan utveckling förefaller naturlig mot bakgrund av vad som tidigare sagts om utvecklingen på lagstiftningsområdet.

Det refererade förhandsbeskedet är intressant inte bara som en illustration till möjligheterna att föra över dolda reserver mellan företag utan också ur skatteflyktssynpunkt. Jag behandlar denna problematik särskilt i de följande avsnitten.

---

[9]Två skiljaktiga ledamöter ansåg att överlåtelsen borde anses som uttag av omsättningstillgångar i rörelse och att tomternas verkliga värde därför skulle tas upp som intäkt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

Obehörig skatteförmån eller skatteflykt?

I det förhandsbesked som jag har behandlat ovan gjordes från den fiskala sidan bl a den invändningen att sökandens avsikt att först till bokfört värde överlåta tomtlagret till ett vilande bolag för att sedan för marknadsvärdet överlåta aktierna i detta vilande bolag till en utomstående exploatör fick anses som en kringgåendetransaktion med syftet att uppnå en obehörig skattelättnad. Det närmast till hands liggande förfaringssättet skulle enligt detta synsätt bestå i att tomtlagret överläts direkt till den utomstående exploatören för marknadsvärdet.

Innan jag mer i detalj kommer in på skatteflyktsaspekterna vill jag nämna att lagen (1980:865) mot skatteflykt inte hade trätt i kraft vid den tidpunkt då målet blev slutligt avgjort. Domstolarna har alltså inte haft att pröva om förfarandet eventuellt skulle kunna falla in under skatteflyktsklausulen.

Om man tillsvidare bortser från hur det enskilda ärendet kan bedömas från skatteflyktssynpunkt, aktualiseras först en intressant principfråga. Av den föregående redogörelsen har framgått att man tidigare i lagstiftningssammanhang[10] gjort uttalanden av den innebörden att en onormal prissättning mellan företag i intressegemenskap alltid borde kunna underkännas om den utgjorde ett led i åtgärder för att ernå obehöriga skatteförmåner. Det skall understrykas att det här är fråga om ett motivuttalande som gjordes i samband med att man i propositionen uttryckligen avstod från att föreslå en författningsmässig reglering av dolda vinstöverföringar i andra fall än då det var fråga om vinstöverföring till utlandet eller mellan olika kommuner. Någon praxis som närmare belyser om och i vilken utsträckning domstolarna, i fall rörande dolda inkomstöverföringar, tillämpat tolkningsnormen ”obehörig skatteförmån” är svår att finna. Domstolarna har visserligen i allmänhet vägrat att godta en oriktig prissättning om den som därigenom tillförs inkomst är skattskyldig för utdelning från ”givaren”. I dessa fall har korrigeringen skett inte genom ett omräkningsförfarande utan genom att det ”givande” företaget vägrats avdrag för inkomstöverföringen — det har alltså ansetts vara fråga om förtäckt utdelning.

Den omständigheten att det saknas vägledande praxis på området behöver självfallet inte betyda att begreppet ”obehörig skatteförmån” skulle sakna relevans för bedömningen om en oriktig prissättning skulle godtas eller ej. Sannolikt är det väl så att frågan hittills inte har ställts på sin spets eller kanske snarare — i de fall då den oriktiga prissättningen inte godtagits — att det inte av motiveringarna direkt framgår att det varit fråga om ”obehörig skatteförmån”. Man kan t ex fråga sig hur bedömningen hade blivit om den utomstående köparen i fallet med överlåtelsen av de hundra tomterna hade varit ett få-

[10]Se t ex prop 1965:126 sid 54.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

mansföretag med en sådan skattesituation att företaget vid bestämmandet av köpeskillingen på aktierna i det tidigare vilande bolaget kunnat bortse från den latenta skatteskulden i tomtlagret. I detta fall blir det ju särskilt tydligt att säljaren skulle göra en högst betydande skattevinst genom ''omvägen'' att först föra över tomtlagret till ett särskilt bolag.

Det finns enligt min mening anledning att förmoda att domstolarna hittills utan uttryckligt lagstöd men med ledning av uttalanden i förarbetena i en speciell fråga, t ex på det sätt som nu skett i fråga om dolda vinstöverföringar, kunnat falla tillbaka på ett allmänt obehörighetsrekvisit för att korrigera resultatet. En osökt fråga är då om skatteflyktsklausulen kan innebära någon ändring på denna punkt. Frågan kan vara av intresse bl a därför att rekvisiten för en tillämpning av *skatteflyktsklausulen* synes vara betydligt hårdare än vad som gäller för ett allmänt obehörighetsrekvisit.

Övervägande skäl talar enligt min mening för att skatteflyktsklausulen fortsättningsvis helt kommer att styra rättsutvecklingen i situationer sådana som den som här har diskuterats. Det kan knappast ha varit avsikten att man vid sidan om en särskild, generellt utformad lagreglering mot skatteflykt skall ha kvar ett oskrivet regelsystem som i princip riktar sig mot samma form av åtgärder. Som framgått av den tidigare redogörelsen[11] var det främsta skälet till att man avstod från att föreslå en lagreglering om de dolda inkomstöverföringarna svårigheterna att ge reglerna en tillräckligt preciserad innebörd. Det är ju just detta problem — vilket förekommer på så många andra områden inom skatterätten — som varit avgörande för införandet av en allmän skatteflyktsklausul. I motiven[12] till skatteflyktsklausulen uttalas visserligen att kringgåendetransaktioner som faller utanför klausulens tillämpningsområde men som ansetts åtkomliga enligt nuvarande praxis, inte betyder att de fortsättningsvis (dvs till följd av att skatteflyktsklausulen införs; min anmärkning) skulle bli tillåtna. Med ett sådant synsätt borde kringgåendetransaktioner som tidigare har prövats men ej gått att komma åt rimligtvis också lämnas orörda. Detta har emellertid uppenbarligen inte varit lagstiftarens avsikt. Det återstår därför att se om detta motivuttalande verkligen kommer att påverka domstolarnas bedömning.

Är skatteflyktsklausulen tillämplig?

Efter dessa allmänt hållna synpunkter på skatteflyktsaspekterna kan det vara lämpligt att återvända till fallet med ''de hundra tomterna''. Syftet är att undersöka om det i förhandsbeskedet beskrivna förfarandet — dvs själva tekniken att via ett särskilt bolag överlåta rörelsetillgångar — kan falla in under skatteflyktsklausulen.

Expertgruppen inom företagsskatteberedningen ägnade i sitt betänkande

---

[11]Uttalandet i prop 1965:126 sid 54, vilket har refererats ovan.
[12]Prop 1980/81:17 sid 30 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

Allmän skatteflyktsklausul[13] ett förhållandevis stort utrymme åt inkråmsöverlåtelser av olika slag. Expertgruppen uttalade bl a att den av gruppen föreslagna generalklausulen skulle kunna sättas in i sådana fall där ett utnyttjande av reglerna om realisationsvinstbeskattning framstod som ett kringgående av rörelsebeskattningen. Man diskuterade bl a just det fallet att en företagare, vilken driver sin verksamhet i aktiebolagsform, önskar avskilja en del av sin verksamhet till utomstående. Om det är fråga om en hel verksamhetsdel som till bokfört värde förs över till ett särskilt aktiebolag, ansåg expertgruppen att förfarandet i allmänhet var legitimt. Bedömningen blev däremot en annan om det i stället var fråga om separata rörelsetillgångar som sattes på bolag. I denna situation skulle det vara möjligt att tillämpa (den av expertgruppen föreslagna) generalklausulen under förutsättning att det subjektiva rekvisitet var uppfyllt. Beskattningen skulle då ske på det sättet att säljaren (= fysikern) på visst sätt blev rörelsebeskattad. — Det skall tilläggas att expertgruppen ansåg att förfaranden av nu angivet slag klart skilde sig från sådana fall där t ex anläggningstillgångar av organisatoriska skäl flyttades från ett företag till ett annat.

Jag skall inte här närmare gå in på hållbarheten i expertgruppens resonemang. Det må räcka med att konstatera att den nu antagna lagen mot skatteflykt i åtskilliga stycken skiljer sig från expertgruppens förslag och att analysen därför måste bli en annan.

Enligt 2 § första stycket lagen mot skatteflykt skall i kringgåendefall hänsyn ej tagas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige. Vad innebär denna bestämmelse — sedd isolerad — i typfallet med de hundra tomterna? Den fysiske personen har här vidtagit *en* rättshandling, nämligen försäljningen av aktierna i det tidigare vilande bolaget till den utomstående exploatören. Denna åtgärd kan uppenbarligen inte omfattas av klausulen och detta just av den anledningen att det för den fysiske personen egentligen inte är denna rättshandling (utan överlåtelsen av de hundra tomterna till det vilande bolaget) som ger upphov till skatteförmånen. Kan man då istället gå på det säljande bolaget (tomtbolaget)? Svaret blir här detsamma som ifråga om den fysiske personen: tomtbolaget har bara företagit *en* rättshandling nämligen överlåtelsen av de hundra tomterna till det vilande bolaget för underpris. Genom denna rättshandling kan tomtbolaget inte sägas ha kringgått någon skattebestämmelse (det existerar inte något ”närmare till hands liggande förfarande” och tomtbolaget uppnår ju inte någon skatteförmån).

Genom att uttryckligen ange att man skall bortse från rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person vars inkomst helt el-

[13]SOU 1975:77 sid 112 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

ler delvis beskattas hos den skattskyldige — men samtidigt utelämna t ex rättshandlingar vidtagna av ett närstående aktiebolag, skulle man alltså redan före det att man kommer in på något av de fyra huvudrekvisiten finna att klausulen inte går att tillämpa[14].

I och för sig skulle det med den nu gjorda bedömningen inte finnas anledning att föra analysen vidare. Eftersom det yttre skeendet så lätt kan uppfattas som ett typiskt kringgående — i stället för att sälja ut tillgångarna direkt går man omvägen via ett bolag — kan det emellertid finnas skäl att också se något på skatteflyktslagens omvägsrekvisit. Detta rekvisit innebär som bekant att förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultat som, bortsett från beskattningen, har uppnåtts genom förfarandet skall framstå som en omväg i förhållande till det närmast tillhands liggande förfarandet (2 § andra stycket 1 p lagen om skatteflykt). Vad är det närmast tillhands liggande förfarandet i vårt fall? Det är inte på något sätt självklart att en direktutförsäljning av tomtlagret skulle ha legat närmast tillhands om man ser till den affärsmässiga sidan. En sådan åtgärd skulle nämligen stöta på åtskilliga fastighetsrättsliga hinder (planvillkor måste ändras etc.) Viktigt att konstatera är också att det ekonomiska slutresultatet lika gärna hade kunnat nås genom att den befintliga rörelsen i tomtbolaget flyttades över till det vilande bolaget och att därefter tomtbolaget rensat från alla andra tillgångar än de hundra tomterna såldes till den utomstående exploatören.

Ytterligare en kommentar kan här vara på sin plats. I kravet på att det skall vara fråga om en ”omväg” ligger att det närmast tillhands liggande förfarandet skall ge ett i huvudsak likvärdigt ekonomiskt resultat (frånsett beskattningen) som det valda förfarandet.[15] Denna situation torde ytterst sällan föreligga vid inkråmsöverlåtelser av det slag som här behandlats, vilket sammanhänger med att det ekonomiska utfallet vid olika alternativa tillvägagångssätt i första hand blir beroende av den tilltänkte köparens skattesituation.

Det bör slutligen tilläggas att i fallet med de hundra tomterna kommer man även vid prövningen av omvägsrekvisitet tillbaka till de problem som vållas av att det inte råder identitet mellan den som företar rättshandlingen och den som uppnår skatteförmånen. Det ekonomiska resultatet vid en direktförsäljning kommer ju fysikern till del endast indirekt genom en ökning av bolagsförmögenheten. Detta ekonomiska resultat är inte likvärdigt med vad som uppnås genom aktieförsäljningen.

Jag har här begränsat mig till att något beröra de ”tekniskt” betonade rekvisiten i skatteflyktsklausulen i anslutning till ett i praktiken inte ovanligt fall

---

[14]Förarbetena, se t ex prop 1980/81:17 sid 27, förstärker intrycket av att det (utom möjligen i vissa familjesituationer) är ett krav att den rättshandling som ger skatteförmånen skall ha företagits av den som också kommer i åtnjutande av förmånen.

[15]Se prop 1980/81 sid 24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42

av inkomstöverföring mellan företag. Redan denna ytliga granskning torde utvisa att det är många hinder som måste övervinnas för att klausulen skall kunna tillämpas. Man bör sannolikt inte överdriva farhågorna för att den praxis som utbildats ifråga om dolda inkomstöverföringar kommer att skärpas genom existensen av en allmän skatteflyktsklausul. Framtiden får utvisa om den praxis som har utbildats ifråga om dolda inkomstöverföringar kommer att påverkas av skatteflyktsklausulen.

Avslutning

Med denna artikel har jag försökt belysa några problemställningar inom ett område inom företagsbeskattningen som i avsaknad på uttryckliga lagregler ofta kan vålla den praktiskt verksamme juristen bekymmer. För många kan det kanske verka förvånande att ett så pass betydelsefullt område inom företagsbeskattningen lämnats oreglerat. Förklaringen hoppas jag delvis har framskymtat genom den lämnade redogörelsen. Det är för lagstiftaren en hart när omöjlig uppgift att genom ständigt återkommande delreformer inom ett vidlyftigt och komplicerat skattesystem åstadkomma en enhetlig reglering utan inneboende konflikter. En tydlig illustration till detta påstående och som berör en annan sida av inkomstöverföringar inom företagssektorn är rättsutvecklingen på gåvoskatteområdet. De komplikationer som här kan uppkomma har belysts i tidigare artiklar i denna tidskrift.[16]

---

[16]Se SN nr 4 1981 sid 174 och SN nr 7 1981 sid 315.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-01 00:50:42