

Jari Burmeister

Omfördelning av ersättning vid avyttring av andelar i handels- och kommanditbolag

Skatterättsnämnden tycks i ett under december 2007 avgjort förhandsbesked kommit fram till att någon omfördelning av ersättning vid avyttring av handelsbolagsandelar som föregåtts av en underprisöverlåtelse av tillgångar till handelsbolaget inte skulle ske. Mot detta besked står ett från 2006 meddelat förhandsbesked. Beskeden ligger för överprövning i Regeringsrätten. I artikeln behandlas frågan om omfördelning av köpeskilling vid avyttring av handelsbolagsandelar.

1 Inledning¹

De senaste åren har det varit relativt vanligt att verksamheter (t.ex. fastigheter) "paketerats" genom underprisöverlåtelser till handels- eller kommanditbolag enligt reglerna i 23 kapitlet inkomstskattelagen (IL). Då avyttring av andelar i handels- eller kommanditbolag inte omfattas av bestämmelserna om skattefrihet för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL, har andelarna i handels- eller kommanditbolaget helt eller i huvudsak ägts av ett utländskt koncernföretag. Skälet till att "paketeringar" i många fall har skett till ett handels- eller kommanditbolag, istället för ett aktiebolag, är att den från säljaren helt oberoende köparen föredragit att köpa ett handels- eller kommanditbolag.

Skatterättsnämnden (SRN) har i ett uppmärksammat förhandsbesked, daterat den 31 mars 2006 (överklagat till Regeringsrätten), meddelat att en fördelning av ersättningen vid avyttring av ett handelsbolag efter andelarnas uppgivna storlek inte kan godtas vid beskattningen. Förhandsbeskedet avser ett fall där ett svenskt fastighetsägande aktiebolag (fortsättningsvis Aktiebolaget) avsåg att avyttra en fastighet till ett externt företag, som önskade förvärva fastigheten ägd av ett svenskt handelsbolag (fortsättningsvis Handelsbolaget). Mot bakgrund av detta avsåg Aktiebolaget överlåta fastigheten till underpris till Handelsbolaget. I ansökan om förhandsbesked anger sökanden att Aktiebolaget ägde 0,1 % i Handelsbolaget och att ett cypriotiskt koncernbolag ägde 99,9 % av andelarna. Därefter var avsikten att det cypriotiska bolaget och Aktiebolaget skulle avyttra Handelsbolaget till den externa köparen för marknadspris (dvs. respektive bolagsman skulle erhålla en köpeskilling motsvarande marknadsvärdet på uppgivna ägarandelar i handelsbolaget).

I ett nyligen meddelat förhandsbesked daterat den 18 december 2007 tycks SRN gjort en annan bedömning än i ovan nämnda förhandsbesked (även detta

¹ Ett varmt tack riktas till alla som lämnat värdefulla synpunkter till denna artikel (ingen nämnd ingen glömd). Ytterligare synpunkter gällande artikeln tas gärna emot (jari.burmeister@skeppsbroskatt.se).

förhandsbesked är överklagat till Regeringsrätten).² Förhandsbeskedet gäller bl.a. om det uppkommer någon svensk beskattning för utländska ägarbolag vid en överlåtelse av andelar i ett handelsbolag, där handelsbolaget dessförinnan förvärvat tillgångar från ett svenskt företag genom ett underprisförvärv. Vad gäller förutsättningarna i detta förhandsbesked kan nämnas att ingen svensk juridisk person äger andelar i det svenska handelsbolaget. Den fråga som har intresse för det som behandlas i denna artikel är om det uppkommer någon svensk beskattning för BV 1 och BV 2 vid överlåtelsen av andelar i handelsbolaget till Y AB (fråga 2). SRN meddelade att skattskyldighet i Sverige för de avsedda avyttringarna av andelar i handelsbolaget inte förelåg. Utöver att de utländska bolagens andelar i handelsbolaget enligt SRNs uppfattning inte är hänförliga till eller ingående i den verksamhet som handelsbolaget bedriver (som förutsättning för besvarandet av frågan gällde att andelarna inte är tillgång i något fast driftställe i Sverige) har SRN såvitt jag kan förstå även tagit ställning till att de utländska bolagens ersättning vid avyttring av andelar i handelsbolaget inte kan omfördelas till X AB. Att så är fallet kan utläsas av SRN:s motivering till svaret på fråga 4, fjärde sista stycket första meningen.

”Sökandebolagen har emellertid genom en serie transaktioner i en för ändamålet tillfälligt skapad koncernstruktur åstadkommit att en sådan överlåtelse mellan X AB och Y AB som ordinarie regler avser att förhindra kan genomföras utan motverkande beskattning av vare sig X AB eller något annat bolag inom koncernen.”

Skatteverket delade uppfattningen att någon beskattning inte skulle aktualiseras i den situation som avses med fråga 2.

Skatteverket har på sin hemsida³ beskrivit den s.k. handelsbolagslösningen och anger att man har för avsikt att låta domstolarna pröva om dylika förfaranden kan underkännas bl.a. ”... med stöd av praxis för fördelning av inkomst/vinst mellan delägare i svenska handelsbolag ...”. Skatteverket har fattat beslut om betydande upptaxeringar där skatteverket anger 2006-års förhandsbesked som enda rättskälla.

I denna artikel behandlas frågan om omfördelning av köpeskilling vid avyttring av handelsbolagsandelar med utgångspunkt i 2006-års förhandsbesked.⁴ Artikeln är disponerad på följande sätt. Jag inleder med att redogöra för vad 2006-års förhandsbesked säger (avsnitt 2). Därefter behandlas relevant civilrätt (avsnitt 3). I avsnitt 4 behandlas relevanta frågor gällande underprisöverlåtelser till handelsbolag. I avsnitt 5 behandlas Regeringsrättens praxis angående resultatfördelning i handels- och kommanditbolag och dess tillämplighet på ersättning vid avyttring av andelar i handelsbolag. Därefter diskuteras effekter på handelsbolagsandelars omkostnadsbelopp vid underprisöverlåtelser (avsnitt 6). I avsnitt 7 behandlas omfördelningars förenlighet med EG-rätten. I avsnitt 8 jämförs det under november 2007 meddelade förhandsbeskedet med 2006-års förhandsbesked. Till sist ges några avslutande kommentarer (avsnitt 9).

² För en mera utförlig beskrivning av förhandsbeskedet se www.skatterattsnamnden.se (dnr 121-06/D). I nästa nummer av Skattenytt avser jag återkomma med en mera utförlig kommentar gällande samtliga frågor i detta förhandsbesked.

³ www.skatteverket.se, under ”Skatteupplägg”.

⁴ Analysen är av utrymmesskäl begränsad till frågan om omfördelning av ersättning vid avyttring av andelar i handelsbolag och inkluderar således inte frågor gällande lagen mot skatteflykt etc.

2 Vad säger 2006-års förhandsbesked?

Det besked som SRN:s prövning leder fram till har formulerats enligt följande.

”En fördelning av ersättningen vid avyttringen av handelsbolaget efter andelarnas uppgivna storlek kan inte godtas vid beskattningen.”

I motiveringen till förhandsbeskedet hänvisade SRN till Regeringsrättens praxis angående resultatfördelning.

Vad gäller resultatfördelningen anförde SRN följande.

”Ett tillräckligt underlag för en närmare precisering av hur ersättningen vid avyttringen av handelsbolaget skall fördelas föreligger emellertid inte. Till den del frågan inte besvaras genom förhandsbeskedet bör den därför avvisas.”

Det är således tydligt att SRN i förhandsbeskedet inte haft tillräckligt underlag för en bedömning av hur ersättningen skulle kunna fördelas och än mindre gjort någon sådan omfördelning. SRN har endast uttalat att beskattning *inte* kan ske efter andelarnas *uppgivna* storlek men inte något om *hur* beskattningen istället skall ske. Något stöd i förhandsbeskedet för en konkret omfördelning av köpeskillingen finns inte enligt min mening.

I förhandsbeskedet uttalas att utgångspunkten för ersättningens fördelning bör vara vardera delägarens insats i handelsbolaget. SRN har dock inte preciserat vad som är att anse som ”insats” och någon civilrättslig analys framgår inte av motiveringen eller underliggande dokumentation som jag har haft tillgång till. SRN:s motivering ställt mot de oklara sakförhållandena i förhandsbeskedet innebär att det är svårt att dra några generella slutsatser av beskedet.

Till ansökan om förhandsbesked finns inget handelsbolagsavtal bifogat eller annan uttrycklig avsiktsförklaring bolagsmännen emellan om hur underprisöverlåtelsen skall påverka delägarnas ”insats” i bolaget. Då respektive bolagsmans ägande är angiven i ansökan är det samtidigt enligt min mening rimligt att anta att avsikten varit att Aktiebolagets tillskjutna tillgång genom underprisöverlåtelsen inte skulle utgöra en ”insats”, dvs. att underprisöverlåtelsen skulle vara gjord av Aktiebolaget utan krav på att det skall få något tillbaka i framtiden.

3 Civilrättsliga utgångspunkter

3.1 Insats och tillskott i handelsbolag

Reglerna om handelsbolag och kommanditbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL). Av 1 kap. 1 § HBL följer att ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret. Handelsbolagsavtalet är till stor del vägledande för bedömning av ett handelsbolag. Reglerna i HBL är i stor utsträckning dispositiva, dvs. de gäller endast om inte annat har föreskrivits i bolagsavtalet eller i övrigt avtalats mellan parterna. HBL utgår från att bolagsmännen avtalar om att respektive bolagsman skall tillskjuta något till bolaget. Vad bolagsman åtar sig att tillskjuta utgör bolagsmannens *insats*. Genom bolagsavtalet – som reglerar insatserna – erhåller handelsbolaget en fordran på bolagsmannens insats till dess insatsen är fullgjord. En bolagsmans insats behöver inte bestå av pengar, utan kan även utgöras av tillförda värden i annan form, t.ex. genom en underprisförsäljning.

Man skiljer mellan avtalad insats, inbetald insats och behållen insats. Den avtalade insatsen är ett genom handelsbolagsavtalet fast belopp för respektive bolagsman som förblir oförändrat under bolagets bestånd (såvitt bolagsavtalet inte ändras i dessa delar).⁵ Av 2 kap. 11 § HBL framgår att en bolagsman inte är skyldig att öka sin insats utöver vad som avtalats. Till den del avtalad insats är inbetald föreligger inbetald insats. Behållen insats är den avtalade insatsen minskad med förluster och kapitaluttag. En bolagsmans behållna insats får inte ökas mot någon annan bolagsmans bestridande utöver vad den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen (detta framgår av 2 kap. 10 § HBL).

Det finns inget i HBL som hindrar att en bolagsman efter bildandet av handelsbolaget gör tillskott genom att tillskjuta pengar eller annan egendom som endast höjer den avtalade insatsen om bolagsmännen är överens om detta. Om en till handelsbolaget tillförd tillgång skall utgöra insats eller inte är således helt beroende av vad bolagsmännen avtalat.⁶ Har en överenskommelse träffats blir denna styrande och om inget har kommit till uttryck vid tillskottstillfället får bolagsmännens avsikt utrönas med hjälp av allmänna avtalsrättsliga principer. Finns ingen överenskommelse eller avsikt om att en tillskjuten tillgång skall utgöra en insats innebär detta att tillgången får anses tillskjuten utan krav på att få något tillbaka i framtiden. I vissa situationer får enligt min mening handelsbolagets redovisning av tillskottet betydelse för bedömningen av bolagsmännens avsikt. Om redovisningen utvisar att tillskottet hanterats som ett tillskott som tillkommer flera bolagsmän i proportion till deras respektive insatser alternativt inte ökar tillskottsgivande bolagsmans insats, ger detta uttryck för partsavsikten.

3.2 En andels värde

Vid försäljning av handelsbolag bestäms köpeskillingen med utgångspunkt i köparens värdering av andelarna.⁷ Ett handelsbolag är en juridisk person. Köparen värderar handelsbolagsandelarna utifrån de rättigheter (bl.a. rätt till återbetalning av insatskapital och rätt till handelsbolagets resultat) och skyldigheter som medföljer respektive andel. Principen för värdering av handelsbolagsandelar skiljer sig härvidlag inte från vad som gäller aktier.

Köparens värdering av enskilda handelsbolagsandelar behöver inte påverkas av i vilken mån olika delägare gjort olika stora förmögenhetsöverföringar till handelsbolaget. Under förutsättning att sådana överföringar inte berättigar till återbetalning ökar endast värdet på handelsbolaget totalt sett utan förskjutning av andelstalen. Detta kan jämföras med ovillkorade aktieägartillskott till aktiebolag. Om partsavsikten är att en förmögenhetsöverföring skall utgöra en insats och således berättiga till återbetalning ur handelsbolaget påverkas värdet på den tillskjutande bolagsmannens andel.

3.3 2006-års förhandsbesked – civilrättslig analys m.m.

I den struktur som prövades i förhandsbeskedet fanns inget handelsbolagsavtal ingivet. Det framgick inte om bolagsmännen hade avtalat om övervärdet på fastigheten skulle utgöra en insats eller inte. Eftersom SRN bl.a. inte hade tillgång till någon utredning rörande dessa förhållanden, kunde nämnden uppenbar-

⁵ Se Nial, H., Om handelsbolag och enkla bolag, 3:e uppl., s. 149.

⁶ Se Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3:e uppl., s. 146.

⁷ Jfr t.ex. RSV/FB Dt 1985:2.

ligen inte ha någon bestämd uppfattning om resultatfördelningen/värdet på andelarna. Följaktligen avisades ansökan i den delen.

För det fall en överenskommelse hade träffats (eller avsågs träffas) hade denna blivit styrande för den civilrättsliga bedömningen. Då inget uttryckligen sades om detta i ansökan kan man tycka att SRN borde ha utrett bolagsmännens avsikt. Samtidigt kan det konstateras att när det inte finns någon överenskommelse eller avsikt om att en tillskjuten tillgång skall utgöra en insats innebär detta att tillgången får anses tillskjuten utan krav på att få något tillbaka i framtiden. Det kan således tyckas att SRN borde ha antagit att bolagsmännens partsavsikt varit att Aktiebolagets tillskjutna tillgång genom underprisöverlåtelsen inte skulle utgöra en "insats" (dvs. att underprisöverlåtelsen skulle vara gjord av Aktiebolaget utan krav på att Aktiebolaget skall få något tillbaka i framtiden).

Det kan nämnas att i normala fall framgår det av handelsbolagsavtalet vad respektive delägares avtalade insats är. När ingen överenskommelse finns mellan bolagsmännen om att en underprisöverlåtelse skall utgöra en insats blir konsekvensen att överlåtaren har avhånt sig tillgångar utan krav på att få något tillbaka i framtiden. I dylika situationer kan en underprisöverlåtelse inte utgöra en insats i civilrättslig mening.⁸

När det gäller värdet på en handelsbolagsandel är det bl.a. avhängigt den rätt till handelsbolagets resultat som andelen berättigar till samt den rätt till återbetalning av insatskapital som följer med andelen.

Av ansökan till förhandsbeskedet följer att Aktiebolagets andel i Handelsbolaget skulle uppgå till 0,1 procent och rimligen att Aktiebolaget därmed skulle ha rätt till del av handelsbolagets resultat i förhållande till ägd andel. Aktiebolaget avsåg att avyttra sin andel i Handelsbolaget och som ersättning erhålla marknadsmässigt vederlag från extern köpare, vilket skulle motsvara 0,1 % av hela värdet på Handelsbolaget. Den andel som Aktiebolaget avsåg att avyttra skulle således inte haft ett högre värde än vad som skulle ha erhållits som köpeskilling. Den slutlige köparen hade inte varit beredd att till Aktiebolaget betala det som det cypriotiska bolaget skulle erhålla som köpeskilling. Utifrån en civilrättslig utgångspunkt, och med beaktande av marknadsvärdet på Aktiebolagets andel, är det således felaktigt att hävda att Aktiebolaget skall beskattas för en högre ersättning än den som faktiskt skulle erhållas.

Enligt Regeringsrättens praxis om resultatfördelning i handelsbolag kan det under vissa omständigheter finnas anledning att vid beskattningen frångå vad som avtalats (dessa utvecklas nedan under avsnitt 5). Det kan redan här nämnas att de rättsfall som finns avser förfoganden över värden på ett sätt som inte särskilt reglerats i skattelag.⁹

SRN:s förhandsbesked kan vidare uppfattas på framförallt två sätt. Antingen att SRN är av uppfattningen att alla underprisöverlåtelser till handels- eller kommanditbolag innefattar en insats motsvarande övervärdet eller att detta endast gäller när det finns utländska delägare i handels- eller kommanditbolaget.

⁸ Att en underprisöverlåtelse inte utgör en insats i fall där överlåtaren avhånt sig tillgångar utan krav på att få något tillbaka i framtiden, understryks ofta också av transaktionernas ekonomiska innebörd. Den ekonomiska innebörden är nämligen att underprisöverlåtelsen utgör ett tillskott i proportion till ägarandelarna i handelsbolaget. Detta manifesteras även i handelsbolagets redovisning, dvs. ökar inte underprisöverlåtande bolagsmans insats.

⁹ Det saknas en skatterättslig reglering som tillåter att ersättning för utfört arbete beskattas som kapitalvinst (RÅ 2002 ref. 115 I). Det finns inte heller någon skatterättslig reglering som tillåter avtal om fördelning av skattemässiga resultat (jfr RÅ 1988 not 553) eller någon skatterättslig reglering som tillåter att arbetsinkomst överförs till barn (jfr RÅ 1990 not 274).

Om SRN:s inställning skall förstås enligt alternativ ett behöver det undersökas om detta får betydelse för beräkningen av Aktiebolagets justerade anskaffningsutgift (JAU) på andelen i Handelsbolaget (behandlas nedan under avsnitt 6). Om det är det andra alternativet som gäller bör det undersökas (utöver en JAU-påverkan) om inställningen är förenlig med EG-rätten (behandlas under avsnitt 7). Innan detta behandlas dels relevanta frågor gällande underprisöverlåtelser till handelsbolag (avsnitt 4), dels Regeringsrättens praxis angående resultatfördelning i handels- och kommanditbolag och dess tillämplighet på ersättning vid avyttring av andelar i handelsbolag (avsnitt 5).

4 Underprisöverlåtelser till handelsbolag

En underprisöverlåtelse är – enligt definitionen i 23 kap. 3 § IL – en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt betingat samtidigt som villkoren i 23 kap. 14–29 §§ IL är uppfyllda. Lagstiftaren har i 23 kap. 14 § IL angivit att handelsbolag kan vara förvärvare i en underprisöverlåtelse.¹⁰ I samma kapitel finns det även uttryckligen reglerat när handelsbolag inte kan vara förvärvare.

Om en säljare erhåller någon form av sidoverdrag utöver ”den öppna” likviden och det sammanlagda värdet av detta och övrigt vederlag motsvarar marknadsvärdet är reglerna om underprisöverlåtelser inte tillämpliga.¹¹

I enlighet med vad som anförts ovan får en bolagsman vid avyttring till handelsbolag för underpris ur civilrättslig synvinkel anses ha avhänt sig egendomens övervärde till handelsbolaget utan krav på att få något tillbaka av detta övervärde om detta varit bolagsmännens partsavsikt. Om däremot den underprisöverlåtande bolagsmannen genom avtal tillförsäkrar sig rätt till övervärdet såsom en insats (vilket i handelsbolagets redovisning kommer manifesteras som insats för bolagsmannen) medför övervärdet/värdereserven en förskjutning av andelsvärdet. En sådan förskjutning innebär att den ”underprisöverlåtande” bolagsmannen kompenseras för övervärdet i tillgången, dvs. innefattar ett vederlag. Reglerna om underprisöverlåtelser bör därmed inte vara tillämpliga eftersom bolagsmannen inte avhänt sig tillgången för underpris. Om den handelsbolagsrättsliga möjligheten att göra en förmögenhetsöverföring utan krav på rätt till återbetalning inte skulle godtas är reglerna i 23 kap. IL inte tillämpliga trots att ett handelsbolag kan vara köpare i en underpristransaktion (23 kap. 14 § IL). Detta strider uppenbart mot intentionerna bakom reglerna i 23 kap. IL.

Regelverket i 23 kap. IL bygger (möjligen i motsats till SRN:s syn) på att den s.k. *ekonomiska innebörden* skall följas vid beskattningen. Inom en koncern innebär en underprisöverlåtelse i praktiken att till den del tillgångens värde överstiger köpeskillingen anses den ha gått som utdelning uppåt i koncernen alternativt tillskott nedåt. Sålunda gäller att sådana ”förtäckta” utdelningar alternativt informella tillskott som är en direkt konsekvens av en underprisöverlåtelse under vissa omständigheter inte skall beaktas vid beskattningen.

Den civilrättsliga analysen av 2006-års förhandsbesked visar att en underprisöverlåtelse inte utgör en insats civilrättsligt sett i fall där överlåtaren avhänt sig tillgångar utan krav på att få något tillbaka i framtiden. Den analysen ligger även i linje med analysen av transaktionens ekonomiska innebörd. Den ekonomiska

¹⁰ Se prop. 1998/99:15 s. 154.

¹¹ Se 2002 års Företagsskatteutredning SOU 2005:99 s. 119 och prop. 1998/99:15 s. 128 ff.

innebörden är nämligen att underprisöverlåtelsen utgör ett tillskott i proportion till ägarandelarna i handelsbolaget.

I förhandsbeskedet avsågs fastigheten överlätas genom en underprisöverlåtelse. Det övervärde som skulle överföras vid underprisöverlåtelsen får, eftersom förutsättningarna i 23 kap. IL är uppfyllda, beskattas hos annan än överlåtaren. Det finns med andra ord en uttömmande reglering i skattelagstiftningen som anger vad som är en behörig värdeöverföring till handelsbolag direkt och därmed också indirekt till bolagsmän.

5 Regeringsrättens praxis angående resultatfördelning

Civilrättsligt råder avtalsfrihet när det gäller reglering av delägarnas resultatfördelning. Utgångspunkten i praxis är också att den avtalade resultatfördelningen skall följas vid beskattningen.

I 2006-års förhandsbesked hänvisar SRN till Regeringsrättens praxis angående resultatfördelning i handels- och kommanditbolag. Av denna praxis framgår att en avtalad resultatfördelning kan frångås i vissa situationer. I dessa rättsfall har Regeringsrätten prövat den reella innebörden av vissa transaktioner i samband med resultatfördelningen. Dessa situationer kan sammanfattas enligt följande.

1. Delägare har tillhandahållit en arbetsinsats i ett kommanditbolag utan att erhålla ersättning för detta – Det går inte att omvandla lön eller rörelseinkomst till en lågbeskattad realisationsvinst (t.ex. RÅ 2002 ref. 115).
2. Fördelning av skattemässigt underskott/negativt skattemässigt resultat i handelsbolag utan affärsmässig grund – Det går inte att avtala om fördelning av skattemässigt resultat (t.ex. RÅ 1988 not 553).
3. Värdeöverföring mellan privatpersoner i intressegemenskap via handelsbolag – Det går inte att överföra inkomst till barn (t.ex. RÅ 1990 not 274).

Rättsfallen rör som framgår *resultatfördelning* i handelsbolag, medan 2006-års förhandsbesked rör *fördelning av en köpeskillning* vid försäljning av andelar i handelsbolag. I en situation där Regeringsrättens praxis ger stöd för en omfördelning av ett löpande resultat skulle omfördelning, under vissa förutsättningar, eventuellt kunna ske även vid försäljning av andelar. Detta skulle kunna gälla fall då respektive bolagsmans rättigheter och skyldigheter inte återspeglar dennes andelstal i handelsbolagsavtalet. Om det emellertid saknas förutsättningar att justera det löpande resultatet på en sådan grund påverkas inte värdet på andelarna och följaktligen kan inte heller någon justering av köpeskillningen ske. Enligt min mening ger inte den praxis som åberopas i förhandsbeskedet stöd för mer långtgående slutsatser än vad som framförts ovan.

Varken RÅ 2002 ref. 115 (som lyfts fram i förhandsbeskedet) eller något annat rättsfall innebär att en köpeskillning kan omfördelas utifrån ett allmänt eller fristående orimlighetsresonemang. Detta följer av att skatt inte får tas ut utan stöd i lag.

Rättsläget kan sammanfattas enligt följande.

1. Bolagsmännen äger fritt avtala om fördelningen av det löpande resultatet i ett handelsbolag och den avtalade resultatfördelningen följs vid beskattningen.
2. En fördelning av det löpande resultatet kan frångås efter en analys av den reella innebörden av rättshandlingar och om fördelningen framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal.

- Av Regeringsrättens praxis framgår att det resultat som fördelas mellan bolagsmännen i realiteten just måste vara ett resultat – det går exempelvis inte att omvandla ersättning för en arbetsinsats till ett resultat som kapitalbeskattas.
- En avtalad resultatfördelning får endast avse sådant som parterna kan förfoga över – ett avtal om fördelning av skattemässiga resultat (fördelning av skattemässiga underskott/negativt skattemässigt resultat) gäller t.ex. inte eftersom fördelningen av skattemässiga resultat regleras i skattelagstiftningen.

För att en ”omfördelning” av köpeskilling överhuvudtaget skall komma ifråga krävs det att betalningen inte motsvarar andelens faktiska värde. Vilka faktorer som har betydelse vid värdering av en andel har inte prövats i den praxis som Skatterättsnämnden grundar förhandsbeskedet på. Då uppgiven ägarandel (storleken på ägd andel) av allt att döma inte avsågs ändras genom den enligt 23 kap. IL godkända underprisöverlåtelsen förefaller förhandsbeskedet vara felaktigt enligt min mening. Om däremot uppgiven ägarandel (storleken på ägd andel) förändrats genom vad som avtalats mellan bolagsmännen med anledning av underprisförsäljningen, kan den ursprungligen avtalade uppgivna ägarförändringen inte läggas till grund för en fördelning av köpeskillingen (dvs. bolagsmännen skulle inte erhålla en köpeskilling motsvarande marknadsvärdet på sina respektive ägarandelar i handelsbolaget).

6 Beräkning av JAU

Av 44 kap. 13 § IL framgår att kapitalvinsten vid försäljning av en handelsbolagsandel skall beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade andelen minskad med utgiften för avyttringen och omkostnadsbeloppet.

Enligt 50 kap. 3 § IL skall vid beräkningen av omkostnadsbeloppet anskaffningsutgiften justeras bl.a. enligt bestämmelserna i kapitlets 5 §. Av 50 kap. 5 § 1 IL följer att anskaffningsutgiften skall ökas med den skattskyldiges tillskott till bolaget. Om en tillgång vid en underprisöverlåtelse förvärfvas av ett *företag* skall dock skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som utgift för förbättring av en andel i det förvärvande företaget (23 kap. 12 § IL). Enligt definitionen i 23 kap. 4 § IL utgör emellertid handelsbolag inte företag i underprisreglernas mening varför undantaget i 23 kap. 12 § IL vid en strikt tolkning av ordalydelsen inte är tillämpligt när förvärvaren är ett handelsbolag. Med utgångspunkt i en sådan tolkning skulle ett faktiskt tillskott således öka JAU.¹²

Även äldre praxis stöder enligt min mening nämnda tolkning av reglerna i vissa situationer. I RÅ 1996 ref. 71 har Regeringsrätten prövat effekten av en underpristransaktion ur ett kontinuitetsperspektiv. Summerat innebär rättsfallet att *två* värdereserver inte ska uppstå med anledning av en underprisöverlåtelse av *en* värdereserv. Vidare innebär praxis att om uttagsbeskattning aktualiseras ska inte ytterligare en värdereserv uppkomma.

¹² Se prop. 1998/99:15 s.172. Av praxis från Regeringsrätten framgår att Regeringsrätten tolkat underprisreglerna strikt enligt dess ordalydelse oavsett om en sådan tolkning inte alltid träffar syftet med bestämmelserna (jfr exempelvis RÅ 2001 ref. 24, RÅ 2002 not 103 och RR dom den 5 december 2002, mål nr 7085-2001).

Om en omfördelning av köpeskillingen sker till följd av en underprisöverlåtelse utan att JAU ökar kommer två värdereserver att uppkomma, dels en som ligger latent i handelsbolagsandelen (och senare blir föremål för beskattning genom omfördelning av köpeskillingen), dels en latent i handelsbolaget (lågt skattemässigt värde på köpta tillgångar). Uppkomsten av dessa två värdereserver torde stå i strid med Regeringsrättens praxis.

De kontinuitetseffekter som Regeringsrätten beaktat vid underprisöverlåtelser består dels i den JAU-påverkan transaktionen ska medföra, dels det skattemässiga värde som förvärvaren erhåller. Det som ska tas i beaktande vid prövningen av kontinuitetsfrågan begränsas således till kapitalvinstbeskattningen på handelsbolagsandelarna (JAU) samt skattemässigt restvärde på förvärvade tillgångar i förvärvande bolag. Att utsträcka kontinuitetsprövningen till ytterligare eventuella eller faktiska transaktioner (t.ex. vad som görs hos en extern förvärvare av handelsbolaget) får inte stöd av Regeringsrättens praxis enligt min mening.

För Aktiebolaget i 2006-års förhandsbesked innebär det anförda att kontinuitetsfrågan skall bedömas efter det att underprisöverlåtelsen gjorts. Prövningen skall alltså göras utifrån den effekt överlåtelsen har på Handelsbolagets anskaffningsvärde på köpta tillgångar samt den effekt som transaktionen medför på Aktiebolagets JAU på andelarna i Handelsbolaget. Eftersom det är fråga om en godkänd underprisöverlåtelse kommer skattemässigt värde på förvärvade fastighet i Handelsbolaget vara lågt (föranleder en värdereserv/latent vinst). Då någon omfördelning av köpeskillingen enligt min mening inte bör göras kommer transaktionen enligt praxis inte medföra någon JAU-påverkan på Aktiebolagets andelar i Handelsbolaget. För de fall en omfördelning skulle göras skulle underprisöverlåtelsen medföra att ytterligare en värdereserv/latent vinst uppkom (utöver den nämnda i Handelsbolaget), såvida inte JAU på Aktiebolagets andelar i Handelsbolaget samtidigt skulle öka.

Om man trots det som anförs i styckena ovan skulle fullfölja SRN:s synsätt och analysera konsekvenserna av detta kan följande sägas. SRN tycks mena att det tillskjutna övervärdet utgör en insats som medför att Aktiebolaget skall beskattas för detta övervärde vid avyttring av andelarna. Den rimliga utgångspunkten för SRN:s synsätt måste vara att andelstalet på något sätt har förskjutits från det cypriotiska bolaget till förmån för Aktiebolaget i samband med underprisöverlåtelsen. Innebörden bör då inte vara något annat än att underpristransaktionen innefattar ett "intvingat vederlag" genom vilket Aktiebolaget "får" fler andelar på bekostnad av det cypriotiska bolaget. Med dessa utgångspunkter borde "insatsen" beaktas vid beräkningen av Aktiebolagets JAU på andelarna.

Enligt min mening är synsättet systemfrämmande och ologiskt dels i det avseendet att Aktiebolaget faktiskt inte har erhållit några ytterligare andelar civilrättsligt i samband med underpristransaktionen, dels i det avseendet att med påståendet om att underpristransaktionen innefattar en insats följer att ett vederlag erhållits som förblir obeskattat. Den enda rimliga slutsatsen av synsättet blir att det inte är fråga om en underpristransaktion, utan om en transaktion mot marknadsmässigt vederlag vilket rätteligen borde medfört en beskattning. Av detta skulle följa att ingångsvärdena på såväl andelar som på tillskjutna tillgångar skulle öka till marknadsvärden. Av förhandsbeskedet framgår inte att nämnden beaktat denna helhet.

Eftersom det i 2006-års förhandsbesked är fråga om en godkänd underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL, där övervärdet inte avsågs kompenseras med ett direkt vederlag och där övervärdet inte heller avsågs berättiga till en återbetal-

ning som medför en förskjutning av andelstalen, är enligt min mening (beaktat även det som behandlats i tidigare avsnitt) den enda rimliga slutsatsen att förhandsbeskedet är fel.

7 Förenlighet med EG-rätten

7.1 EG-rättens tillämplighet samt EG-rättsliga rättssäkerhetsprinciper

Kompetensen att utforma den direkta beskattningen tillhör primärt EG:s medlemsstater. Enligt fast praxis från EG-domstolen måste emellertid medlemsstaterna iakttä EG-rätten när de utövar denna behörighet, bl.a. skall EG-fördragets regler om fri rörlighet inom gemenskapen beaktas.¹³ Om nationella skatteregler, inklusive nationell praxis, kan påverka de fria rörligheterna kommer således de nationella reglerna att omfattas av EG-rätten.

I 2006-års förhandsbesked är, som ovan framgått, fråga om beskattning i anledning av Aktiebolagets ekonomiska mellanhanden med ett cypriotiskt bolag. Detta bolag ingår i samma koncern som Aktiebolaget och fallet berör bl.a. frågor om dess förvärv och försäljning av fastighet genom Handelsbolaget och dess mottagande av köpeskilling. I ärendet aktualiseras framförallt den s.k. etableringsfriheten (artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget). Jag har av utrymmesskäl valt att nedan inte behandla artikel 56 (den s.k. fria rörligheten för kapital).

SRN:s resonemang baseras på en skattefrihet som består i att det cypriotiska bolagets andelsavyttringar faller under cypriotisk beskattningsrätt i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern.¹⁴ Det finns därmed ett direkt samband mellan beskattningen av Aktiebolaget och koncernens etablering på Cypern. Det faktum att EG-rätten är tillämplig på aktuella transaktioner får inte enbart betydelse genom att de materiella reglerna om fri rörlighet blir tillämpliga. Av lika stor betydelse är också att EG-rättens allmänna rättsprinciper måste beaktas. Av särskild betydelse är rättssäkerhetsprincipen som innefattar bl.a. krav på förutsebarhet i lagstiftning och rättstillämpningen. Kraven på rättssäkerhet gäller enligt EG-domstolens praxis särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande.¹⁵ I förhandsbeskedsärendet bör det röra det sig om ett potentiellt ekonomiskt sett mycket betungande beslut.

En nationell reglering som berör artikel 43 i EG-fördraget får i enlighet med rättssäkerhetsprincipen inte vara otydligt utformad.¹⁶ Tvärtom krävs att den är så klar och precis att enskilda på ett otvetydigt sätt kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och vidta åtgärder i enlighet därmed.¹⁷ Ett stort skönsmässigt utrymme för nationella myndigheter innebär i sig att den fria rörligheten äventyras.¹⁸ Det måste således i nationella rättsregler (lagstiftning och praxis) anges under vilka specifika och objektiva omständigheter som rörelsefriheten inskränks.¹⁹ Om de nationella reglerna/praxisen inte uppfyller dessa

¹³ Se t.ex. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, p. 19 och C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 29.

¹⁴ Det bör nämnas att jag inte undersökt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern.

¹⁵ Se t.ex. C-255/02 *Halifax m.fl.*, p. 72 och C-94/05, *Elmsland Stärke* p. 43.

¹⁶ Se C-54/99, *Association Église de Scientologie*, p. 21–22 och C-483/99, *kommissionen mot Frankrike*, p. 50.

¹⁷ Jfr 169/80, *Gondrand Frère*, p. 17 och C-94/05 *Elmsland Stärke*, p. 43.

¹⁸ Jfr C-483/99 *kommissionen mot Frankrike* p. 51.

¹⁹ Se C-483/99 *kommissionen mot Frankrike* p. 50.

krav strider de mot EG-fördraget.²⁰ De kan då inte åberopas till nackdel för enskilda.

Av motiveringen till 2006-års förhandsbesked kan inte utläsas vilka särskilda omständigheter som skall föreligga för att en omfördelning av köpeskillingen skall ske, utan det förefaller mera vara fråga om en skönsmässig prövning. I den mån det överhuvudtaget finns ett laga stöd för SRN:s besked är detta enligt min mening alltför oklart utformat för att uppfylla det grundläggande EG-rättsliga kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet vid implementering och tillämpning av EG-rätten. Varken i lag eller i annan bindande rättskälla anges under vilka specifika och objektiva omständigheter som beskattning kan ske, varför det inte är möjligt för enskilda att otvetydigt få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter i detta avseende. Redan på denna grund är det tveksamt om beslut i enlighet med SRN:s motivering kan ske. Den rättsliga osäkerheten kring i vilka fall SRN:s omfördelningsprincip faktiskt kommer att tillämpas av Skatteverket, innebär även i sig ett sådant hinder för de fria rörligheterna som gör att omfördelningen kan vara otillåten enligt EG-rätten.

7.2 Etableringsfriheten

Etableringsfriheten stadfästs i artikel 43 i EG-fördraget.²¹ Av artikel 48 i EG-fördraget framgår att aktiebolag som bildats i en medlemsstat skall likställas med fysiska personer i fråga om rättigheterna till fri rörlighet. Rätten till fri etablering innefattar således en rätt för ett bolag att etablera sig i en annan EG-medlemsstat.²²

Artikel 43 i EG-fördraget skall tolkas som ett restriktionsförbud.²³ Detta medför att bestämmelsen är strängare än ett ordinärt diskrimineringsförbud såtillvida att även restriktioner som utgör andra hinder för den fria rörligheten än öppen eller dold diskriminering kan vara förbjudna.

Med diskriminering avses enligt EG-rätten att jämförbara situationer behandlas olika eller att ej jämförbara situationer behandlas lika. Med öppen diskriminering avses särbehandling på grund av nationalitet eller säte medan det vid dold diskriminering är fråga om annan behandling som får motsvarande effekt.

Som exempel på hinder som faller under restriktionsförbudet kan nämnas skatteregler som verkar avhållande på etableringar i andra medlemsstater.²⁴ Förbudet mot restriktioner innefattar även åtgärder som endast indirekt gör det mindre attraktivt att etablera sig i en annan medlemsstat.²⁵ Det har t.ex. slagits

²⁰ Se C-483/99 *kommissionen mot Frankrike* och C-54/99, *Association Église de Scientologie*.

²¹ "Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital."

²² Se C-196/00, *Cadbury Schweppes*, p. 31 och C-436/00, *X och Y*, p. 37.

²³ Se C-18/95, *Terhoeve*. Se även Dahlberg, M., *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and Movement of Capital*, Kluwer Law International 2005, s. 107. Se även a.a., s. 109 samt C-55/94, *Gebhard*, p. 37.

²⁴ Se C-264/96, *Imperial Chemical Industries*.

²⁵ Jfr t.ex. C-1/93, *Halliburton*, och C-436/00, *X och Y*.

fast att när beskattningen av ett förvärvande nationellt bolag indirekt försämrade villkoren för en försäljning av viss egendom, som avyttrades av ett utländskt bolag, så stred beskattningen av det nationella bolaget mot etableringsfriheten trots att den endast berördes indirekt.²⁶

Om ett taxeringsbeslut skulle fattas i enlighet med 2006-års förhandsbesked innebär detta att Aktiebolaget beskattas för ett annat bolags kapitalvinst. EG-domstolen fann i målet C-196/04, *Cadbury Schweppes*, att den omständigheten att ett bolag beskattades för ett utländskt dotterbolags vinst innebär en sådan nackdel som kunde hindra det förstnämnda bolaget från att utnyttja sin etableringsfrihet (p. 44–46 i domen). Därvid fäste EG-domstolen inget avseende vid möjligheten att beskattningen av det utländska dotterbolagets moderbolag eventuellt kunde bli lägre än den skatt som skulle ha tagits ut av ett inhemskt dotterbolag. EG-domstolen tillämpade således ingen ”koncernsyn” vid bestämmande av om bolaget drabbades av en nackdel, utan fann att en diskriminering förelåg på den grund att ägaren till ett utländskt dotterbolag beskattades för vinsten hos en annan juridisk person, trots att så inte skedde i fråga om inhemska dotterbolag. Det kan även noteras att det enligt EG-domstolen är tillräckligt att den nationella rätten potentiellt kan medföra att utövandet av etableringsfriheten inskränks för att den skall var otillåten. Det behöver inte visas att den aktuella lagstiftningen faktiskt har avhållit företaget från att utöva denna frihet.²⁷

Om förhandsbeskedet skulle fastställas av Regeringsrätten skulle Aktiebolaget riskera att påföras skatt för det cypriotiska bolagets kapitalvinst vilket innebär en restriktion eftersom det gör det mindre attraktivt att etablera dotterbolag på Cypern. Det är även fråga om diskriminering som inskränker etableringsfriheten eftersom en sådan skatt inte hade påförts Aktiebolaget om det cypriotiska bolaget hade varit etablerat i Sverige.²⁸ SRN:s resonemang tycks grundas på att Aktiebolaget får en skatteförmån genom att ingen beskattning sker på Cypern. Hade det cypriotiska bolaget varit svenskt hade ingen sådan skatteförmån uppstått och ingen omfördelning av köpeskillning hade skett.

7.3 Dold diskriminering som hindrar etablering

Det har i litteraturen anförts att en restriktion i vissa fall kan vara tillåten, förutsatt att den inte utgör en negativ särbehandling.²⁹ SRN:s omfördelning i 2006-års förhandsbesked på grund av Aktiebolagets mellanhavanden med ett Cypriotiskt bolag utgör emellertid en dold diskriminering och en negativ särbehandling som inte torde vara tillåten.

Med *dold diskriminering* avses åtgärder där lika situationer behandlas olika eller att olika situationer behandlas lika och där kriteriet för särbehandling inte är nationalitet eller säte, men där kriteriet för särbehandling får motsvarande effekt.³⁰

²⁶ Se åter C-1/93, *Halliburton*, p. 18–20 i domen.

²⁷ Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, (p. 60–61).

²⁸ Se SRN:s förhandsbesked 2005-10-27 där någon omfördelning inte aktualiserades (frågan om skatteflyktslagens tillämplighet är överklagad till Regeringsrätten).

²⁹ Ståhl, K., och Persson Österman, R., ”EG-skatterätt”, Uppsala 2005, s. 96.

³⁰ Se Dahlberg, M., *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Movement of Capital*, Kluwer Law International 2005, s. 95. Det finns även omfattande praxis från EG-domstolen som klargör detta. I t.ex. målet C-330/91, *Commerzbank*, uttalade EG-domstolen följande (p. 14): ”Det framgår vidare av domstolens rättspraxis (dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73 *Sotgiu*, Rec. s. 153) att reglerna om likabehandling förbjuder inte endast öppen diskriminering på grund av

Det bör sägas att det inte krävs att nationella regler innebär ett generellt missgynnande av utländska företag för att de skall anses strida mot EG-fördragets regler om fri rörlighet. Det är fullt tillräckligt att den nationella rättstillämpningen i ett enda enskilt fall kan medföra att det blir mindre attraktivt att utnyttja den fria rörligheten, för att nationella regler skall kunna anses fördragsstridiga. Det finns således inget krav på att diskriminering skall vara generell. Det bör också nämnas att en regel som hindrar de fria rörligheterna inom gemenskapen kan vara otillåtet även om den saknar syfte att diskriminera.³¹

Det måste därför ske en prövning av om SRN:s omfördelningsprincip rent faktiskt kan medföra en negativ särbehandling av verksamhet med utländsk anknytning.³²

Eftersom SRN:s omfördelningsprincip förutsätter en skatteförmån borde det stå klart att nämnden inte skulle ha gjort motsvarande omfördelning för det fall att ingen skatteförmån hade kunnat påvisas. Med skatteförmån torde SRN avse olika situationer där en delägare av ett handelsbolag enligt SRN uppfattning beskattas för lågt. Den skatteförmån som är aktuell i 2006-års förhandsbesked är att det cypriotiska bolaget beskattas enligt cypriotiska regler, vilka enligt SRN:s synsätt medför en alltför låg beskattning.

Jag förmodar att grunden för att det cypriotiska bolagets andelsavyttring endast skall beskattas enligt cypriotisk rätt – och således för att en skatteförmån enligt SRN synsätt skall uppstå – är att bolaget har sin hemvist på Cypern.³³ Genom att utsträcka begreppet ”skatteförmån” till att omfatta beskattning enligt cypriotiska regler har SRN de facto tillskapat en ny skatteregel med direkt koppling till dubbelbeskattningsavtalet. SRN:s omfördelning är fullt utbytbar mot en regel som uttryckligen stadgar att beskattningen grundas på den cypriotiska hemvisten. Hade det enbart varit fråga om svenska skattesubjekt hade ingen ”skatteförmån” i form av beskattning på Cypern uppstått och följaktligen hade det inte blivit fråga om någon omfördelning av köpeskillingen. Regeln är därför otillåten enligt EG-rätten.

Ett bra exempel på dold diskriminering finns i EG-domstolens dom i målet C-107/83, *Klopp*. I målet underkände EG-domstolen en fransk lagstiftning som innebar att en advokat endast fick ha ett enda kontor, eftersom detta krav enligt domstolen kunde hindra etableringsfriheten. Härvid fästes ingen vikt vid att samma krav gällde för franska advokater eller vid att syftet med lagstiftningen inte var att diskriminera, utan att säkerställa nödvändig kontakt mellan advokat och klient m.m. Av målet följer således att nationell lagstiftning kan utgöra ett otillåtet hinder för fördragets fria rörligheter även om dess syfte inte är att diskriminera och även om samma regel är tillämplig i rent nationella situationer. Tillämpad på 2006-års förhandsbesked synes EG-domstolens praxis innebära att det saknar betydelse om omfördelningsprincipen skulle kunna tillämpas på rent interna fall och inte har till syfte att diskriminera. Effekten av omfördelningen är likafullt att Aktiebolaget påförs en särskild beskattning som inte skulle ha påförts detta om transaktionen genomförts med ett svenskt bolag istället för ett bolag med cypriotiskt hemvist.

nationalitet, eller säte när det gäller bolag, utan även varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.”

³¹ Se Hilling, M., ”Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market”, Uppsala 2005, s. 83.

³² Se t.ex. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.

³³ Det bör nämnas att jag inte undersökt varken intern rätt på Cypern eller dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern.

Det bör även sägas att SRN i 2006-års förhandsbesked inte uttalade sig om hur beskattning skulle ske. Man kan därför diskutera om nämnden haft möjlighet att bedöma om det förelåg ett otillåtet hinder för de fria rörligheterna? För de fall att SRN utgick från antagandet att delägarna gemensamt avsett att deras respektive ägarandel i Handelsbolaget skulle påverkas av transaktionerna och således utgått från att övervärdet vid underprisöverlåtelsen utgjorde en insats för Aktiebolaget torde EG-rättens betydelse för beskattningen inte blivit föremål för prövning. Om SRN således grundat sin slutsats på en uppfattning om rättshandlingarnas reella innebörd (förvisso på ett enligt mig felaktigt antagande om vad parterna avsåg) är det rimligt att anta att nämnden inte ansett sig behöva bedöma EG-rättens betydelse.

7.4 Berättigandegrunder

En inskränkning i de fria rörligheterna enligt artiklarna 43 och 56 i EG-fördraget kan i vissa fall vara tillåten om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. En inskränkning av de fria rörligheterna inte kan motiveras av en eventuell risk för minskade skatteintäkter i Sverige. EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen slagit fast att minskade skatteintäkter inte i sig kan utgöra sådana tvingande hänsyn som motiverar en inskränkning av de fria rörligheterna enligt artiklarna 43 och 56 i EG-fördraget.³⁴

EG-domstolen har således ställt sig avvisande till olika försök från medlemsstaterna att begränsa den fria rörligheten i syfte att förstärka sin skattebas. Ovanstående praxis har även ytterligare stöd målet C-196/04, *Cadbury Schweppes* där EG-domstolen uttalade följande (p. 36).

”Det faktum att en gemenskapsmedborgare, oavsett om denne är en fysisk eller juridisk person, har avsett att dra fördel av den förmånliga skattelagstiftning som gäller i en annan medlemsstat än den, i vilken denne medborgare har sitt hemvist, innebär inte i sig att medborgaren kan fråntas sin rätt att åberopa fördragsbestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2003 i mål C 364/01, *Barbier*, REG 2003, s. I 15013, punkt 71).”

Ett liknande synsätt kom till uttryck i p. 49 i samma mål:

”Domstolen erinrar [– – –] om att det utgör fast rättspraxis att förekomsten av en fördel som följer av den låga beskattning som tillämpas på ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än den i vilken moderbolaget bildats, inte i sig ger sistnämnda medlemsstat rätt att kompensera denna fördel med att moderbolaget får en sämre behandling i skattemässigt hänseende.”

Den omständigheten att viss transaktion inte kommer att beskattas i Sverige och att svenska skatteintäkter minskar, medför således ingen rätt att inskränka etableringsfriheten.

³⁴ Se t.ex. C-436/00, *X och Y*, p. 51, C-264/96, *Imperial Chemical Industries*, p. 28 och C-307/97, *Saint-Gobain*, p. 51.

8 Förhandsbeskedet från december 2007

I detta förhandsbesked tycks SRN ha kommit fram till att någon omfördelning inte kunnat ske.³⁵ Den huvudsakliga skillnad i förutsättningarna som finns jämfört med 2006-års förhandsbesked är att de utländska bolagen äger samtliga andelar i handelsbolaget. Frågan är då om Aktiebolagets ägarandel om 0,1 % i Handelsbolaget i 2006-års förhandsbesked har en avgörande betydelse för om omfördelning kan ske. Genomgången ovan har visat att det inte i något av fallen är fråga om en insats om inte avsikten är att det skall vara fråga om en insats. I bägge fallen ökar endast värdet på handelsbolaget totalt sett utan förskjutning i andelstalen. Jämförelse med ovillkorande aktieägartillskott till aktiebolag kan göras. Skulle avsikten vara att förmögenhetsöverföringen skall utgöra insats påverkas värdet på den tillskjutande bolagsmannens/nya bolagsmannens andel. Detta kan jämföras med nyemission av aktier från aktiebolag. Enligt min bedömning finns det inte i något av fallen möjlighet att omfördela köpeskillingen utifrån ett slags allmänt och fristående orimlighetsresonemang.

9 Avslutande kommentar

Slutsatsen av ovan gjorda analys är att en omfördelning av köpeskillingen inte kan göras i 2006-års förhandsbesked i likhet med förhandsbeskedet från december 2007.

Skatteverket har fattat beslut om betydande upptaxeringar där 2006-års förhandsbesked anförs som enda rättskälla. Skatteverkets agerande – dvs. taxeringsbeslut utan direkt stöd vare sig i lag eller praxis – skadar rättssäkerheten och förutsebarheten vid beskattningen.

Om det bedöms att nuvarande regelverk inte i alla delar varit genomtänkt sett tillsammans med praxis avseende kapitalförluster på andelar i handelsbolag ankommer det på lagstiftaren att agera. Detta skulle t.ex. kunna ske genom att handelsbolag inte får vara förvärvare vid underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL eller genom justeringar av reglerna gällande avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag.

Något som slutligen också kan vara värt att reflektera över är att det är accepterat och okontroversiellt att tillgångar kan säljas skattefritt i paketerad form. Lagstiftaren har således accepterat att värdestegringar på tillgångar inte beskattas hos säljaren. En omständighet som är värd uppmärksamhet är att det sätt som försäljningen i 2006-års förhandsbesked var tänkt att genomföras inte skulle ha medfört att Aktiebolaget betalat lägre skatt än om fastigheten hade sålts på motsvarande sätt som lagstiftaren självt noterar som tillåtet och okontroversiellt. Skillnaden mellan att paketera i handelsbolag och aktiebolag ligger inte i försäljningen av andelarna/aktierna, utan i den möjlighet det finns i vissa fall för förvärvaren av ett handelsbolag att hantera övertillgången i den tillgång som paketerats.³⁶

Jari Burmeister är verksam vid Skeppsbron Skatt.

³⁵ Se under inledning i denna artikel samt www.skatterattsnamnden.se (dnr 121-06/D).

³⁶ Se RÅ 2002 ref. 87 (förhandsbesked). Av domskälen i RÅ 2002 ref. 87 framgår att Regeringsrätten anser att kapitalförlusten är en direkt följd av tillämplig lagstiftning (d.v.s. reglerna om underprisöverlåtelser samt reglerna om beräkning av justerad anskaffningsutgift på andelar i handelsbolag). Regeringsrätten konstaterar uttryckligen att befintlig praxis om verklig förlust inte är tillämplig i den aktuella situationen.