

Svensk juridisk nationalrapport, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium, 21–22 maj 2015 i Aarhus, Danmark

Martin Berglund, jur. dr i finansrätt, Uppsala universitet

1 Inledning

I föreliggande rapport behandlas hur ”personelskaber” regleras civilrättsligt och beskattas enligt svensk rätt. I direktiven till nationalrapporterna anges att med ”personelskab” avses det slags bolag som inte är självständiga skattesubjekt utan skatterättsligt transparenta. Bolagen kan vara av två typer: 1) bolag vars förpliktelser samtliga bolagsmän ansvarar för solidariskt och obegränsat, 2) bolag för vilkas förpliktelser vissa bolagsmän ansvarar solidariskt och obegränsat medan andra bolagsmäns ansvar är begränsat. I svensk rätt faller handelsbolaget under den första kategorin, medan kommanditbolaget innefattas i den sistnämnda bestämningen.

Övriga bolagstyper i svensk rätt faller utanför området för rapporten. I aktiebolaget har delägarna begränsat ansvar för bolagets förpliktelser.¹ I det enkla bolaget, som inte utgör en juridisk person, häftar inte bolagsmännen solidariskt för förpliktelser, utan endast de bolagsmän som deltar i en viss rättshandling ansvarar för densamma.² I det följande behandlas därför endast handelsbolag och kommanditbolag.³ När båda bolagsformerna åsyftas används benämningen ”personbolag”.

2 Associationsrättsliga förhållanden

2.1 Allmänt

I svensk civilrätt regleras personbolagen i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (”bolagslagen”). I lagens mening är kommanditbolaget en specialform av handelsbolag.⁴ Lagen innehåller fyra kapitel. Kapitel 1 innehåller grundläggande bestämmelser avseende bolagsformerna, exempelvis villkoren för bolagsbildning. Kapitel 2–4 reglerar i tur och ordning handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag. I det följande behandlas handelsbolag (avsnitt 2.3), och därefter kommanditbolag (av-

¹ 1 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551).

² 4 kap. 5 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (nedan ”BL”).

³ Även det s.k. tysta bolaget lämnas utanför rapporten. Om denna bolagsform, se vidare Nial, Om handelsbolag och enkla bolag (Stockholm 1955) s. 425 ff.

⁴ 1 kap. 2 § BL.

snitt 2.4). Jag begränsar framställningen till sådana frågor som har betydelse för den senare skatterättsliga genomgången. Det betyder exempelvis att regler om bolagets förvaltning i princip inte tas upp.

2.2 Handelsbolag

2.2.1 Villkoren för bolagsbildning

Ett handelsbolag är bildat när ”två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret”.⁵ I svensk rätt finns ett grundläggande, delvis okodifierat *bolagsbegrepp*, som till sitt minst kvalificerade innehåll grundar det enkla bolaget.⁶ Det krävs för det första ett avtal om bolagsbildning mellan minst två personer. Bolagslagen innehåller inga särskilda formkrav för bolagsavtalet, som alltså måste följa allmänna regler om ingående och giltighet av avtal.⁷ Ett bolagsavtal kan följaktligen ingås såväl muntligen som skriftligen av alla rättssubjekt som har rättshandlingsförmåga. Både fysiska och juridiska personer kan vara bolagsmän i ett handelsbolag. Rättsverkningarna vid ett bolagsavtals ogiltighet skiljer sig åt beroende på om de avser förhållandet mellan bolagsmännen eller förhållandet till tredje man.⁸

Det andra, och mest betydelsefulla, villkoret för bolagsbildning rör ändamålet. Bolagsavtalet ska manifesteras ett gemensamt ändamål hos bolagsmännen. Bolagsändamålet innefattar både ett syfte, exempelvis att skapa vinst för delägarna, och ett verksamhetsföremål, det vill säga vad för slags aktivitet som ska bedrivas för uppnåendet av syftet. Det är just det gemensamma ändamålet som skiljer bolaget från andra avtalsförhållanden, exempelvis samäganderätt.

Som ett tredje villkor brukar tas upp att delägarna ska vara skyldiga att verka för det gemensamma ändamålet. Det kan ske genom tillskjutande av kapital eller genom arbete. Det är inte tillräckligt att bolagsmännen faktiskt medverkar till ändamålet, utan det måste finnas en skyldighet till det. Saknas en sådan skyldighet är bolagsmännen snarare att betrakta som gåvotagare. Några bolagstillgångar behöver däremot inte finnas för att ett bolag ska föreligga.

För att ett handelsbolag ska existera krävs således de tre nu nämnda generella villkoren för bolagsbildning. Specifikt för handelsbolaget är villkoret att bolagets verksamhetsföremål är ”att utöva näringsverksamhet”. Det bör noteras att bolagets syfte inte behöver vara att ge vinst, utan det räcker att verksamhetsföremålet är att bedriva näringsverksamhet. I normalfallet är naturligtvis syftet att ge vinst till bolagsmännen.

⁵ 1 kap. 1 § BL.

⁶ För det följande, se NJA II 1980 s. 439 f. och 443 f. Se även t.ex. Dotevall, Samarbeta i bolag (Stockholm 2009) s. 19 ff., Johansson, Svensk associationsrätt i huvuddrag (Stockholm 2011) s. 31 ff. och Nial, Om handelsbolag och enkla bolag s. 24 ff.

⁷ Särskilt lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område.

⁸ Se Nial, Om handelsbolag och enkla bolag s. 65 ff.

Begreppet näringsverksamhet i bolagslagen har samma innebörd som i civilrätten generellt, exempelvis för att avgöra vem som är näringsidkare vid konsumentköp och för att bestämma när bokföringsskyldighet inträder för fysiska personer.⁹ Med näringsverksamhet avses sådan ekonomisk verksamhet som kan betraktas som yrkesmässig.

En bolagsbildning som uppfyller dessa villkor utgör som nämnts ett handelsbolag om det har registrerats. Upptagandet i handelsregistret är således ett villkor för att bolaget blir ett rättssubjekt; dessförinnan föreligger ett enkelt bolag.

2.2.2 Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

Utgångspunkten är att delägarna själva bestämmer sina inbördes förhållanden genom att avtala om dem.¹⁰ Bolagslagen innehåller i princip enbart dispositiva regler om det inbördes förhållandet.¹¹ Utöver förvaltningen gäller reglerna framförallt resultatfördelningen. Resultatet består av det överskott som återstår efter att varje bolagsman har fått dels ränta på sin insats i bolaget och för nödvändiga eller nyttiga kostnader för bolagets räkning, dels ett skäligt arvode för förvaltningen.¹² Detta resultat ska fördelas lika mellan bolagsmännen.¹³ Om delägarna har avtalat endast om fördelningen av vinster, men inte av förluster, ska samma fördelningsprincip tillämpas för förluster. Detsamma gäller det omvända förhållandet.

Bolagsmannen har rätt att få ut sin andel av överskottet när årsredovisningen eller årsbokslutet har upprättats.¹⁴ Andelen läggs istället till insatsen om delägaren inte före utgången av det efterföljande räkenskapsåret gör gällande sin uttagsrätt. Detta får dock inte utan övriga delägars samtycke leda till en förändring av bolagsandelarna jämfört med vad som föreskrivits i bolagsavtalet.

2.2.3 Handelsbolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man

De grundläggande rättsverkningarna av att villkoren för bolagsbildning är uppfyllda är att bolaget kan förvärva rättigheter och ådra sig skyldigheter samt kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter.¹⁵ Denna rättshandlingsförmåga och partsbehörighet betyder att bolaget erkänns som en juridisk person i förhållande till tredje man. Bolagets företrädare, som är var och en av bolagsmännen om inget annat har avtalats,¹⁶ kan alltså ingå avtal eller andra rättshandlingar och företräda bolaget i processer eller and-

⁹ Se här till och för det följande NJA II 1980 s. 445.

¹⁰ 2 kap. 1 § BL.

¹¹ Det finns endast en tvingande regel, vilken gäller förvaltningen (2 kap. 5 § BL). En bolagsman som är utesluten från bolagets förvaltning har fortfarande rätt att granska bolagets räkenskaper och informeras om bolagets angelägenheter.

¹² 2 kap. 6–7 och 13 §§ BL. Omvänt har bolagsmannen en skyldighet att betala ränta för skulder till bolaget.

¹³ 2 kap. 8 § BL.

¹⁴ För det följande, se 2 kap. 9–10 §§ BL.

¹⁵ 1 kap. 4 § BL.

¹⁶ 2 kap. 17 § BL.

ra ärenden. I övrigt är bolagslagens regler om relationen till tredje man i princip av tvingande natur.

Alla bolagsmän svarar solidariskt och obegränsat för bolagets förpliktelser.¹⁷ Det betyder att handelsbolagets borgenärer kan rikta sina krav antingen mot handelsbolaget eller mot någon av bolagsmännen, vilkas ansvar inte är begränsat till något visst belopp. Borgenären behöver inte ha krävt bolaget innan han kräver någon av bolagsmännen.¹⁸ Om en bolagsman får betala någon av bolagets skulder kan han därefter rikta regresskrav mot bolaget. I sista hand kan regressrätt föreligga mot övriga bolagsmän, men det är omdiskuterat hur långt denna rätt sträcker sig. En ny bolagsman ansvarar även för tidigare förpliktelser som bolaget har ådragit sig, medan huvudregeln är att en bolagsman som utträder ur bolaget inte ansvarar för senare förpliktelser.¹⁹

2.3 Kommanditbolag

Med vissa undantag är bolagslagens regler för handelsbolag tillämpliga även på kommanditbolag.²⁰ Skillnaderna är hänförliga till det förhållandet att kommanditbolag har delägare vilkas ansvar är begränsat till det insatta kapitalet. Bolagsmän som har obegränsad ansvarighet precis som i handelsbolag kallas *komplementär*, medan bolagsmän med begränsad ansvarighet kallas *kommanditdelägare*.²¹ Ett kommanditbolag får inte endast ägas av kommanditdelägare, medan ideella föreningar och stiftelser inte får vara komplementärer. Om så är fallet omklassificeras bolaget till ett vanligt handelsbolag.²² Det kan dock noteras att aktiebolag kan vara komplementär i ett kommanditbolag.

En kommanditdelägare kan beskrivas som en person som har investerat kapital i bolaget men däremot inte personligen deltar i förvaltningen eller verksamheten i övrigt. Sålunda anges att en kommanditdelägare inte har rätt att delta i förvaltningen om inget annat har avtalats.²³ En kommanditdelägare får heller inte företräda bolaget på det sätt som var och en av bolagsmännen normalt sett gör i ett handelsbolag.²⁴

Även i ett kommanditbolag kan delägarna själva avtala om vinstfördelningen sinsemellan. Om det saknas ett avtal om hur stor del av vinsten som ska fördelas till en kommanditdelägare ska fördelningen emellertid inte nödvändigtvis ske lika i förhållande till övriga bolagsmän, utan rätten ska avgöra frågan efter skälighet.²⁵ Eftersom fördelningen mellan komplementärerna i bolaget inte regleras särskilt för kommanditbolag ska den precis som i vanliga handelsbolag ske lika efter huvudtalet.

¹⁷ 2 kap. 20 § BL.

¹⁸ Detta framgår inte uttryckligen av lagtexten; se vidare t.ex. Rodhe, Handbok i sakrätt (Lund 1985) s. 336 f.

¹⁹ 2 kap. 22 § BL.

²⁰ 3 kap. 1 § BL.

²¹ 1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § BL.

²² 3 kap. 2 § BL.

²³ 3 kap. 4 § BL.

²⁴ 3 kap. 7 § BL.

²⁵ 3 kap. 5 § BL.

3 Skatterättsliga förhållanden

3.1 Inledning

Skattesubjekt i svensk rätt är, bortsett från fysiska personer, svenska juridiska personer och utländska juridiska personer.²⁶ Huvudregeln är att juridiska personer med tillräcklig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldiga personer. Svenska personbolag utgör visserligen juridiska personer i svensk rätt, men inte i inkomstskattelagens mening.²⁷ Generellt kan sägas att handelsbolagen inte själva är skattskyldiga för sina inkomster, utan istället är delägarna det. Avsnittets upplägg är följande. Beskattningen av inkomster i svenska personbolag behandlas i avsnitt 3.2. Vidare tar jag i avsnitt 3.3 upp frågor om avyttring av handelsbolagsandelar. I avsnitt 3.4 ges en beskrivning av svensk beskattning av utländska personbolag. Därefter redogör jag i avsnitt 3.5 för möjligheterna att erhålla avräkning av utländska skatter på handelsbolagsinkomster. Slutligen behandlas i avsnitt 3.6 några specifika inkomstskatteregler som är särskilt ägnade att motverka oönskad skatteplanering med handelsbolag.

3.2 Beskattning av personbolags inkomster

Beskattning av handelsbolagsinkomster regleras i 5 kap. IL. Till skillnad från andra juridiska personer är inte handelsbolag skattskyldiga för sina inkomster, utan bolagsmännen beskattas istället för dessa.²⁸ Eftersom inkomsterna civilrättsligt finns hos handelsbolaget i egenskap av juridisk person, uppstår frågan hur denna beskattning närmare ska vara utformad.

Metoden för att beskatta handelsbolagsinkomster regleras i 5 kap. 3 § IL. Varje delägare ”ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets [...] inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller ej”. Handelsbolagen betraktas således som *skatterättsligt transparenta*, vilket betyder att de i princip inte utgör självständiga skattesubjekt. Delägarna beskattas löpande för bolagets inkomster, samtidigt som de överhuvudtaget inte beskattas för mottagen utdelning från handelsbolaget. Metoden förutsätter emellertid att resultatet först beräknas hos handelsbolaget. Bolaget erkänns således skatterättsligt i egenskap av *resultatberäkningsenhet*.

Denna metod innebär att bestämningen av beskattningsunderlaget sker på handelsbolagsnivån. Handelsbolagets inkomster och utgifter tas upp och dras av som intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet.²⁹ Överskottet eller underskottet beräknas sedan genom att samtliga intäkter minskas med samtliga kostnader.³⁰ Det bör

²⁶ 6 kap. 3–4 §§ och 6 kap. 7–8 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) (nedan ”IL”).

²⁷ 2 kap. 3 § IL.

²⁸ 5 kap. 1 § IL.

²⁹ Här kan noteras att det civilrättsliga begreppet näringsverksamhet (se t.ex. 1 kap. 1 § BL och 2 kap. 6 § bokföringslagen [1999:1078]) är vidare än motsvarande skatterättsliga begrepp i 13 kap. 1 § IL. Teoretiskt skulle alltså löpande handelsbolagsinkomster kunna hänföras till andra inkomstslag än näringsverksamhet. I praktiken torde det dock inte förekomma.

³⁰ 14 kap. 21 § IL.

noteras att handelsbolaget därvid kan ha resultatpåverkande poster som gäller förhållandet till bolagsmännen.³¹ Som nämnts tidigare gäller detta till exempel arvoden för en bolagsmans förvaltning av bolaget. Dessa dras av innan resultatet fördelas till delägarna.³² Även sådana inkomster och utgifter som för en fysisk person regelmässigt hänförs till inkomstslaget kapital, nämligen kapitalinkomster samt kapitalvinster och kapitalförluster, beskattas avseende ett handelsbolag huvudsakligen i inkomstslaget näringsverksamhet.³³ Ett viktigt undantag är dock handelsbolags kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter. Dessa hänförs till inkomstslaget kapital.

Även andra resultatpåverkande poster än vanliga intäkter och kostnader beaktas på handelsbolagsnivån. Det gäller avdrag som är ett resultat av skattemässiga periodiseringsregler och avdrag för avsättningar till ersättningsfonder.³⁴ Räntefördelning och avdrag för avsättningar till expansionsfond på basis av handelsbolagets resultat görs däremot på delägarnivån, det vill säga först efter att handelsbolagets resultat har fördelats mellan delägarna.³⁵ Reglerna om räntefördelning syftar till att åstadkomma en skattemässigt neutral fördelning av en fysisk persons inkomster mellan inkomstlagen kapital och näringsverksamhet. Därför vore det inte rimligt att genomföra någon räntefördelning på handelsbolagsnivån. Expansionsfonder syftar till att enskilda näringsidkare i viss utsträckning ska kunna uppnå en beskattning som är neutral i förhållande till aktiebolag. Även här är det därför rimligt att tillämpa reglerna på delägarnivån.

Efter att bolagets skatterättsliga resultat har fastställts ska det alltså fördelas till delägarna. Det finns inga särskilda skatteregler om hur denna resultatfördelning närmare ska genomföras. Skatterätten får i detta avseende falla tillbaka på civilrätten. Som vi kunde konstatera ovan är bolagslagens resultatfördelningsregler dispositiva. Det ankommer alltså i första hand på bolagsmännen att sinsemellan avtala om hur resultatet ska fördelas. I andra hand ska resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen. I rättspraxis har bolagsmännens civilrättsliga resultatfördelning i allmänhet godtagits i beskattningen. Det finns emellertid undantagsfall där resultatfördelningen frångås. I rättsfallet RÅ 2002 ref. 115 I–II utvecklades bedömningsgrunder i detta avseende. Högsta förvaltningsdomstolen (”HFD”) sammanfattade också sedan tidigare gällande principer på området. Enligt HFD kan bolagsmännens avtalade fördelning frångås ”om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskal”.³⁶ Om fördelningen frångås gör domstolen en egen bedömning av vilken fördelning som framstår som skälig.

³¹ Dessa dras av innan handelsbolagets skattemässiga resultat bestäms; se t.ex. RÅ 1959 ref. 40.

³² Se t.ex. RÅ 1968 Fi 945 och Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter (Lund 1974) s. 159 f.

³³ 13 kap. 4 § IL.

³⁴ Vad gäller ersättningsfonderna framgår det uttryckligen i 31 kap. 2 § IL. Att den skattemässiga periodiseringen genomförs på bolagsnivån är en följd av att resultatet beräknas där.

³⁵ Se särskilt 33 kap. 19–20 §§ samt 34 kap. 2 och 12–13 §§ IL.

³⁶ HFD hänvisade här till de tidigare rättsfallen RÅ 1957 Fi 2409, RÅ 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35 och RÅ 1997 not. 126.

För att precisera dessa mycket allmänt hållna kriterier hänvisade domstolen inledningsvis till tidigare avgöranden. I bedömningen hade enligt HFD tidigare beaktats ”faktorer som storleken av delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar”. Av dessa faktorer framgår att det som framförallt ska bedömas är om fördelningen av resultatet står i rimlig proportion till vad bolagsmännen investerat i bolaget i form av kapital eller arbete. Faktorer som intressegemenskap och risktagande kan ha betydelse för frågan om det finns en rimlig proportion mellan vad som har satts in i bolaget och vad delägaren får tillbaka. Sådana faktorer kan också vara relevanta för frågan om det huvudsakliga skälet till fördelningen kan antas vara att uppnå skattefördelar.

I det ena av de förenade målen i RÅ 2002 ref. 115 gjorde HFD en omfördelning av resultatet, medan den avtalade resultatfördelningen godtogs i det andra målet. Det är tydligt att bedömningen innebär att det är möjligt att frångå den civilrättsligt giltiga resultatfördelningen, och att det därvid blir fråga om en utpräglad *in casu*-prövning.

Hur handelsbolagsresultatet behandlas hos delägaren beror på om delägaren är en juridisk person eller en fysisk person. Hos juridiska personer finns endast en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet,³⁷ varför en juridisk persons andel av ett handelsbolagsresultat ingår i beräkningen av den juridiska personens totala resultat i näringsverksamheten. Avseende fysiska personer utgör dennes andel av resultatet i ett handelsbolag en separat förvärvskälla.³⁸ Det betyder att överskott eller underskott i handelsbolaget inte kan utjämnas mot den skattskyldiges övriga rörelseinkomster.

I vilken utsträckning en delägare överhuvudtaget är skattskyldig för handelsbolagsinkomster bestäms av om *delägaren* är obegränsat eller begränsat skattskyldig.³⁹ Är delägaren obegränsat skattskyldig beskattas han således som utgångspunkt för sin andel av handelsbolagets resultat, oberoende av varifrån i världen det härrör.⁴⁰ Om delägaren istället är begränsat skattskyldig i Sverige beskattas han endast för sådana inkomster hos handelsbolaget som Sverige gör anspråk på att beskatta hos begränsat skattskyldiga. Framförallt blir det fråga om att beskatta begränsat skattskyldiga delägare i svenska handelsbolag för inkomster från fasta driftställen i Sverige och för avyttringar av näringsfastigheter belägna i Sverige.⁴¹

Sådana ersättningar till delägarna som enligt vad som tidigare nämnts dras av innan handelsbolagets resultat beräknas, exempelvis skäligt arvode för förvaltningen, beskattas hos den delägare som tagit emot ersättningen enligt vad de har mottagit. Sådana ersättningar tas upp i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet, beroende på om de hänför sig till arbete eller är avkastning av tillgångar. Inkomsterna torde dock aldrig tas upp i inkomstslaget tjänst. Inte ens lön som en delägare får från ett handels-

³⁷ 14 kap. 10 § IL.

³⁸ 14 kap. 13 § IL.

³⁹ Detta förtydligas i 5 kap. 3 § 2 st. IL.

⁴⁰ Inkomster kan dock vara undantagna från skattskyldighet enligt skatteavtal.

⁴¹ 3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL.

bolag tas upp i inkomstslaget tjänst, utan sådan ersättning hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.⁴²

Inkomster i kommanditbolag beskattas huvudsakligen i enlighet med vad som ovan beskrivits gällande vanliga handelsbolag. Det finns emellertid undantag beträffande kommanditdelägare, eftersom dessa har ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser. Uppkommer underskott i ett kommanditbolag får inte en kommanditdelägare dra av ett högre belopp än vad som, tillsammans med tidigare års underskottsavdrag, överstiger vad kommanditdelägaren har satt in i bolaget.⁴³ Eftersom kommanditdelägare inte behöver täcka ett underskott med högre belopp än sin kapitalinsats kan det hävdas vara teoretiskt riktigt att ett underskott i kommanditbolag inte ska fördelas till kommanditdelägaren till den del det överstiger kapitalinsatsen. Innan avdragsförbudet fanns kunde kommanditbolag enkelt användas för olika former av skatteplanering.⁴⁴

3.3 Avyttring av andelar i personbolag

Trots att handelsbolagsinkomster löpande flyter igenom till delägarna enligt vad som beskrivits i avsnitt 3.2, betraktas handelsbolagsandelen skatterättsligt som en tillgång som kan avyttras av bolagsmannen. Andelar i svenska handelsbolag räknas aldrig till en enskild näringsidkares näringsverksamhet.⁴⁵ Utgångspunkten är att avyttring av en handelsbolagsandel ses som avyttring av en sådan tillgång som kan ge upphov till en skattepliktig kapitalvinst eller en avdragsgill kapitalförlust i inkomstslaget kapital.⁴⁶ Motsvarande gäller för juridiska personer, med skillnaden att vinsten eller förlusten istället hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.⁴⁷ Kapitalvinstberäkningen sker i båda fallen genom att ersättningen minskas med omkostnadsbeloppet och utgifter för avyttringen.⁴⁸ Särskilda regler om beskattningen vid avyttring av handelsbolagsandelar finns i 50 kap. IL. Med avyttring likställs att en andel inlöses eller att bolaget upplöses.

Justerad anskaffningsutgift är ett nyckelbegrepp vid avyttring av andelar i handelsbolag. Vid kapitalvinstberäkningen enligt svensk rätt består det nyss nämnda omkostnadsbeloppet av tillgångens anskaffningsutgift och eventuella förbättringsutgifter. När en handelsbolagsandel avyttras ska den faktiska anskaffningsutgiften emellertid i vissa fall justeras. Dessa regler gäller på samma sätt för kommanditbolag.

⁴² 10 kap. 4 § IL. Bestämmelsen är något oklart utformad, men den gängse tolkningen är att lönen ska hänföras till samma inkomstslag som handelsbolagets inkomster. Den tidigare lydelsen i anvisningarna till 32 § KL var tydligare i det hänseendet: "Har delägare i vanligt handelsbolag [...] åtnjutit inkomst från bolaget [...] i form av avlöning, hänföres sådan inkomst till intäkt icke av tjänst utan av den förvärvskälla, varur bolagets [...] inkomst härflutit." Se närmare Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter s. 192 ff.

⁴³ 14 kap. 14 § IL.

⁴⁴ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal, Inkomstskatt (Lund 2015) s. 508.

⁴⁵ 13 kap. 7 § IL.

⁴⁶ 41 kap. 1 §, 42 kap. 1 §, och 44 kap. 3 § IL. 50 kap. 1 § IL förtydligar att de grundläggande reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster tillämpas vid avyttring av handelsbolagsandelar.

⁴⁷ 13 kap. 2 § och 25 kap. 2–3 §§ IL.

⁴⁸ 44 kap. 13–14 § IL.

Syftet med reglerna om justerad anskaffningsutgift är att förena handelsbolagets transparenta ställning i den löpande beskattningen med det förhållandet att en avyttring av andelar beskattas hos delägaren. Å ena sidan är det, till skillnad från aktiebolag, inte meningen att handelsbolagsinkomster ska beskattas två gånger. Å andra sidan bör inte inkonsekvensen med löpandebeskattning och kapitalvinstbeskattning av andelarna leda till att delägaren kan tillgodoräkna sig dubbla avdrag för förluster.

Det är i ljuset av detta syfte som justeringsreglerna bör förstås.⁴⁹ Anskaffningsutgiften ska *ökas* med framförallt två poster.⁵⁰ För det första får tillskott som den skattskyldige gjort till bolaget anses vara en förbättringsutgift. Därför ökas anskaffningsutgiften med sådana belopp. För det andra ökas anskaffningsutgiften med belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster. Sådana belopp har redan beskattats löpande hos delägaren, varför det saknas anledning att beskatta dem ytterligare en gång vid avyttringen.

Omvänt ska anskaffningsutgiften *minska* med uttag som den skattskyldige har gjort ur bolaget. Ett uttag beskattas inte särskilt hos delägaren, men får ändå ses som något som har berikat mottagaren på bekostnad av handelsbolaget. Därför bör beloppet öka kapitalvinsten vid en avyttring. Anskaffningsutgiften ska också minska med sådana delar av handelsbolagets underskott som dragits av hos den skattskyldige. Här har delägaren redan fått dra av negativa resultat i handelsbolaget, vilka kan förväntas påverka handelsbolagets värde negativt. Att inte minska anskaffningsutgiften skulle riskera att skapa situationer där en delägare först löpande kan dra av underskott i handelsbolaget, och sedan avyttra handelsbolagsandelen med en kapitalförlust.

Om den justerade anskaffningsutgiften blir negativ sätts omkostnadsbeloppet till noll, samtidigt som ersättningen ökas med det negativa beloppet.⁵¹ På så sätt återförs exempelvis tidigare gjorda underskottsavdrag till beskattning vid avyttringen även om den verkliga anskaffningsutgiften inte räcker för att absorbera underskotten. Denna lösning tillämpas även vid benefika förvärv, vilket innebär att den annars gällande kontinuitetsprincipen frångås i dessa situationer. Benefika överlåtelser – genom arv, testamente, gåva och bodelning – anses utgöra avyttringar om den tidigare ägarens justerade anskaffningsutgift är negativ.⁵² Eftersom det negativa beloppet anses vara en ersättning beskattas i dessa situationer den benefika överlåtelser. Även i sådana fall bestäms förvärvarens anskaffningsutgift till noll.

Att löpande beskatta handelsbolagsinkomster i inkomstlaget näringsverksamhet medan avyttring av handelsbolagsandelar beskattas i inkomstlaget kapital har tidigare skapat särskilda möjligheter till skatteplanering. I inkomstlaget näringsverksamhet gäller för fysiska personer en progressiv skatteskala på mellan cirka 30 och 57 procent, medan inkomster i inkomstlaget kapital beskattas med en proportionell skatte-

⁴⁹ Dessa återfinns i 50 kap. 5 § IL.

⁵⁰ Utöver vad som sägs nedan kan även expansionsfondsavsättningar och underprisöverlåtelser påverka den justerade anskaffningsutgiften.

⁵¹ 50 kap. 3 § 2 st. IL.

⁵² 50 kap. 2 § 2 st. IL.

skala på 30 procent. Det var därför förmånligt att avyttra en handelsbolagsandel vid årets slut till ett helägt aktiebolag och på så sätt åstadkomma en beskattning av årets vinster i inkomstslaget kapital istället för i inkomstslaget näringsverksamhet. Numera finns regler för att motverka denna typ av upplägg i 51 kap. IL. Reglerna innebär huvudsakligen att en kapitalvinst som uppstår när en handelsbolagsandel säljs av en bolagsman som varit aktivt verksam i bolaget till en juridisk person ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet istället för i inkomstslaget kapital.⁵³

I andra fall ska kapitalvinster tas upp i inkomstslaget tjänst istället för i inkomstslaget kapital. Det gäller om en delägare avyttrar andelar i ett handelsbolag som i sin tur äger andelar vilka skulle ha omfattats av reglerna om kvalificerade andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL om de hade ägts direkt av den fysiska personen.⁵⁴ Ett fåmansföretag är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs av ett fåtal personer. Om någon av dessa personer har varit verksam i betydande omfattning i företaget ska utdelningar och kapitalvinster till viss del beskattas i inkomstslaget tjänst istället för i inkomstslaget kapital. Reglerna om att i vissa fall omdirigera vinster vid avyttring av handelsbolag syftar till att motverka kringgåenden av reglerna om fåmansföretagsbeskattning.⁵⁵

3.4 Beskattning av utländska personbolag

Utländska personbolag, det vill säga sådana bolag som inte har registrerats i Sverige, är begränsat skattskyldiga i Sverige om de utgör utländska juridiska personer. Vad som är en utländsk juridisk person definieras i 6 kap. 8 § IL. Begreppets innebörd har varit mycket omdiskuterat i doktrin.⁵⁶ För att ett utländskt personbolag ska vara en utländsk juridisk person ska det enligt sitt eget lands lag kunna förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Dessa två villkor är normalt sett förhållandevis enkla att bedöma. Man kan notera att svensk rätt i princip inte ställer upp några egna kriterier för vilka utländska subjekt som ska anses vara juridiska personer, utan i detta avseende följs klassificeringarna i utländsk rätt.

Det finns dock ett självständigt kriterium som måste vara uppfyllt enligt svensk skatterätt för att ett utländskt subjekt ska vara en utländsk juridisk person. Detta kriterium, som är betydligt mer svårtolkat än de ovannämnda, anger att enskilda delägare inte fritt ska kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa. Något som utmärker en juridisk person är naturligtvis att den är ett självägande subjekt. Om en av delägarna, utan de övrigas samtycke, kan ta ut eller överlåta tillgångar som tillhör bolaget kan man inte tala om någon egendomsbindning som utmärker ett självständigt rättssubjekt. Det är oklart om kravet innebär att det måste finnas kapitalskyddsregler i förhållande

⁵³ Se 50 kap. 1–5 §§ IL.

⁵⁴ 50 kap. 7 § och 10 kap. 3 § IL.

⁵⁵ Se även avsnitt 3.6 angående fåmanshandelsbolag.

⁵⁶ Se vidare t.ex. Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag (Uppsala 2000) s. 132 ff., Mattsson, Skattenytt 2000 s. 100 ff., dens., Skattenytt 2005 s. 112 ff., Barenfeld, Taxation of Cross-Border Partnerships (Amsterdam 2005) s. 272 ff. och Berglund, Avräkningsmetoden (Uppsala 2013) s. 245 ff.

till tredje man, med innebörden att bolagsmännen aldrig fritt kan förfoga över bolagets egendom ens om de är överens. Alternativet skulle vara att villkoret tar sikte på att en enskild bolagsman inte fritt ska kunna förfoga över egendomen, medan det kan ses som en juridisk person om förfogande är möjligt när samtliga bolagsmän är överens.

Vissa tolkningsargument talar för att regeln kräver att det finns tvingande kapital-skyddsregler i bolagets hemviststat. Det finns ett ledande rättsfall på området, nämligen RÅ 1997 ref. 36. Fallet gällde ett tyskt GmbH & Co KG, det vill säga en speciell form av kommanditbolag vars komplementär alltid utgörs av ett Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sistnämnda bolagsform utmärks av att betalningsansvaret för delägarna är begränsat, varvid särskilda regler om kapitalskydd och minimikapital finns för att skydda bolagets borgenärer. Denna typ av kommanditbolag ansågs vara en utländsk juridisk person. Det kan diskuteras hur fallet ska tolkas i förhållande till andra bolagstyper. Min uppfattning, som jag har utvecklat mer utförligt i ett annat sammanhang,⁵⁷ är att rättsfallet *inte* kräver tvingande kapitalskyddsregler utomlands, utan att det är tillräckligt att delägarna i förhållande till varandra är förhindrade att förfoga över bolagsegendomen. Det betyder att de allra flesta typer av utländska personbolag utgör utländska juridiska personer i den svenska beskattningen.

Ett utländskt bolag som inte erkänns som utländsk juridisk person ignoreras helt i den svenska beskattningen. Inkomster och utgifter flyter därför löpande igenom till bolagsmännen i den mån de har bundit sig i de aktuella transaktionerna. Det blir då bolagsmännens skattskyldighet som avgör i vilken utsträckning bolagets inkomster beskattas i Sverige.

Även när ett bolag betraktas som en utländsk juridisk person behandlas det som transparent i den svenska beskattningen om bolaget behandlas på det sättet i beskattningen i sin hemviststat.⁵⁸ Omvänt behandlas bolaget som ett eget skattesubjekt enligt svensk skatterätt om så är fallet i den utländska staten där bolaget hör hemma. Tanken är alltså att bolaget ska behandlas symmetriskt i den utländska staten och i Sverige. Detta syftar till att både internationell dubbelbeskattning och dubbel skattefrihet ska kunna undvikas i högre utsträckning.⁵⁹ Om dessa syften uppnås eller inte beror till stor del på hur man tolkar det ovannämnda RÅ 1997 ref. 36. Det beror också på hur reglerna om avräkning av utländsk skatt är utformade (se nästa avsnitt). Är det utländska personbolaget skatterättsligt transparent utomlands tillämpas samma regler för resultatfördelning som beträffande svenska handelsbolag (se avsnitt 3.2). Även här är det omfattningen av delägarnas skattskyldighet som avgör vad som beskattas i Sverige. Om en av det utländska personbolagets bolagsmän är bosatt i Sverige beskattas han alltså för sin andel av bolagets totala resultat, oavsett varifrån i världen det härrör.⁶⁰

⁵⁷ Berglund, Avräkningsmetoden s. 247 ff.

⁵⁸ 5 kap. 2 a § IL. Bolaget benämns då ”en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”.

⁵⁹ Prop. 1989/90:47 s. 19. Se även skatteavräkningssakkunnigas betänkande SOU 1988:45.

⁶⁰ 3 kap. 3 och 8 §§ IL.

Om det utländska personbolaget behandlas som ett eget skattesubjekt i sin hemviststat är alltså bolaget skattesubjekt även i svensk skatterätt. Det innebär att endast sådana inkomster som omfattas av reglerna om begränsad skattskyldighet för juridiska personer beskattas i Sverige. Det gäller framförallt inkomster från svenska fasta driftställen och svenska fastigheter.⁶¹ Bolagsmän som är obegränsat skattskyldiga i Sverige beskattas först när de tar emot utdelning från bolaget.

3.5 Avräkning av utländsk skatt på inkomster i personbolag

Det är numera uttryckligen lagreglerat i vilken utsträckning avräkning kan medges av utländsk skatt på inkomster som intjänas av skatterättsligt transparenta personbolag. Två bestämmelser i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, 2 kap. 3 § och 1 kap. 5 §, reglerar vem som ska anses ha haft inkomsten i sådana situationer. Bakgrunden är att HFD i rättsfallet RÅ 2001 ref. 46 förklarade att avräkning inte kunde medges när utländska inkomster har intjänats av transparenta personbolag. Domstolen menade att det saknades tillräcklig identitet avseende den som intjänat inkomsterna och den som beskattats för dessa. En sådan rättsutveckling bedömdes inte önskvärd, varför de nya reglerna infördes.

Dessa regler innebär i princip att utländska inkomster som intjänas av transparenta personbolag anses ha intjänats av delägaren själv. Om bolaget har betalat utländska skatter ska också dessa anses ha betalats av delägaren själv. På så sätt möjliggörs avräkning av utländska skatter trots att det kan brista i den subjektidentitet som normalt sett krävs för att det ska vara fråga om en sådan internationell dubbelbeskattning som berättigar till avräkning.⁶²

3.6 Specifika regler för att förhindra kringgåenden

För att förhindra kringgåenden av olika delar av inkomstskattesystemet finns det i vissa fall särregler för handelsbolag, vilka dock inte direkt inverkar på beskattningen av handelsbolagsinkomster.⁶³ Ett exempel är begreppet fåmanshandelsbolag i de ovan beskrivna reglerna om fåmansföretagsbeskattning. Handelsbolag omfattas inte av fåmansföretagsreglernas omfördelning av utdelningar och kapitalvinster till inkomstslaget tjänst. Dessa regler gäller endast aktiebolag och ekonomiska föreningar. För att inte dessa regler ska kunna kringgåas behövs emellertid regler som kvalificerar andelar i fåmansföretag (aktiebolag eller ekonomiska föreningar) om delägaren är verksam i betydande omfattning i ett fåmanshandelsbolag. Ett fåmanshandelsbolag är i princip ett handelsbolag som ägs av ett fåtal fysiska personer.

⁶¹ 6 kap. 11 § IL.

⁶² Se vidare Berglund, Avräkningsmetoden kap. 5. Som nämns i a.a. finns emellertid fortfarande situationer med handelsbolag där det kan ifrågasättas om de nya reglerna i avräkningslagen löser dubbelbeskattningen.

⁶³ För det följande, se särskilt 56 kap. 4 § och 57 kap. 4 § IL.