



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Solveig Bryngelsson

Fåmansföretagsbeskattning och skatteplaneringsmöjligheter.

-

Tolkning av fåmansföretagsreglerna,
genomsyn och skatteflyktslagen

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2006

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Problemformulering och avgränsning	5
1.3 Disposition	6
1.4 Metod och material	7
2 KRINGGÅENDE AV FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA MED HJÄLP AV BOLAGSKONSTRUKTIONER	8
2.1 Inledning	8
2.2 Kvalificerad andel	9
2.2.1 Verksam i betydande omfattning	11
2.2.2 Verksamhet i indirekt ägande	13
2.2.3 Samma eller likartad verksamhet	14
2.3 Bolagskonstruktioner	15
2.3.1 Exempel 1	15
2.3.2 Exempel 2	16
2.3.3 Exempel 3	17
3 ANGREPPSSÄTT PÅ KRINGGÅENDEN AV SKATTEREGLER	19
3.1 Inledning	19
3.2 Tolkningsmetoden genomsyn	19
3.2.1 Inledning	19
3.2.2 Genomsyn - rättshandlingen eller rättshandlingarnas verkliga innebörd	21
3.2.2.1 Skatterättslig genomsyn – ekonomisk avstämning	21
3.2.2.2 Civilrättslig genomsyn – rättshandlingarnas verkliga innebörd	25
3.3 Lagen mot skatteflykt	26
3.3.1 Generalklausulens användningsområde och utformning	26
3.3.2 Praxis och doktrin angående generalklausulens användningsområde	28
3.3.2.1 Inledning	28
3.3.2.2 Viktig praxis	28
3.3.2.2.1 Lagstiftningens syfte	28
3.3.2.2.2 Skatteförmånen	30

3.3.2.3	Diskussion i doktrin	31
4	ANVÄNDANDE AV ANGREPPSMÖJLIGHETERNA VID KRINGGÅENDEN AV FÅMANSFÖRETAGSREGLERNA	33
4.1	Inledning	33
4.2	Angreppsmöjligheternas användbarhet	33
4.2.1	Analys av den första bolagskonstruktionen	33
4.2.1.1	Lagstiftningens syfte	36
4.2.2	Analys av den andra bolagskonstruktionen	38
4.2.3	Analys av den tredje bolagskonstruktionen	41
5	SLUTSATS	43
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	46
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	48

Sammanfattning

Frågan som ställs i detta examensarbete är om fåmansföretagsreglerna, som de ser ut idag, är tillräckligt effektiva. Ett sätt att kringgå lagen för beskattning av fåmansföretag är att genom en serie interna aktieöverlåtelser uppnå att andelarna i bolaget där vinstmedlen finns inte är kvalificerade enligt 57 kap. IL. Det finns flera varianter av bolagskonstruktioner för att undgå beskattningen enligt denna lag. Om andelsägaren lyckas med detta måste han även beakta resultatet av en tolkning av förfarandet utifrån genomsynsprincipen och skatteflyktslagen. I uppsatsen tas tre exempel på bolagskonstruktioner för att undgå beskattning enligt 57 kap. IL upp. Dessa tre tolkas sedan utifrån lagen och genomsynsprincipen som den ser ut enligt praxis. Endast den civilrättsliga genomsynsprincipen där prövningen av rättshandlingarnas verkliga innebörd får användas. I senare praxis har Regeringsrätten uttalat att det inte är möjligt att utvidga denna princip till en skatterättslig genomsynsprincip. Genomsyn ska dock användas restriktivt och i de exempel som tas upp i uppsatsen finns inte tillräckliga grunder för att underkänna rättshandlingarna. Däremot kan dessa kanske genom en prövning utifrån skatteflyktsklausulen underkännas som skatteflykt. Det som är svårast att bedöma är huruvida förfarandet strider mot lagstiftningens syfte eller inte. Det är syftet med den lag som är direkt tillämplig, syftet med den lag som kringgåts och även det syfte som framgår av skattelagstiftningens allmänna utformning som ska vägas in i bedömningen.

Uppsatsen behandlar även på vilket sätt problemet med skatteupplägg för att kringgå lagstiftningen i fråga lämpligast åtgärdas. Genom den analys som görs av de olika bolagskonstruktionerna kommer jag fram till att det är osäkert hur dessa skulle bedömas av en domstol utifrån skatteflyktslagen. Detta är ett mycket otillfredsställande svar med tanke på rättssäkerheten, som det annars ställs höga krav på inom skattelagstiftning och tillämpning. Slutsatsen som dras är, när ett problem är utbrett och därmed undergräver legitimiteten för en lag som dessutom tar tid och pengar för företagen att rätta sig efter, så borde problemet inte ligga i myndigheten eller domstolens händer att lösa, utan lagstiftaren borde kliva in och ta ställning i frågan.

Förord

Denna uppsats har skrivits under snart ett och ett halvt år. Idén till ämne fick jag under den tid jag praktiserade på Öhrlings i Malmö, februari år 2006. Planerna och skrivandet kom igång. När maj väl kom var uppsatsen inte klar och jag började arbeta på Skatteverket i Karlstad, där jag fortfarande arbetar. Med heltidsjobb och sedan även giftermål att planera gick skrivandet inte i den takt som jag önskat. Nu är jag äntligen klar!

Jag är tacksam för den hjälp till idéer som jag fick på Öhrlings, tacksam för att min handledare Mats Tjernberg haft tålamod med detta utdragna projekt och även tacksam för det tålamod min chef på Skatteverket, Anders Brunzell, visat. Under studietiden träffar man många intressanta människor och några finns kvar i mitt liv idag. Framst tänker jag på min man Johan Bryngelsson, som har varit både ett stöd och till hjälp i mitt skrivande. Jag vill även tacka Maria Jacobsson, Anna Wallgren och Johanna Karlsson för att ha gjort min studietid så mycket roligare. Slutligen vill jag även tacka min familj i Värmland som varit med mig många somrar då jag suttit och läst juridikböcker i stället för att sola och bada.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
FÅAB	Fåmansföretag i aktiebolagsform
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JK	Justitiekanslern
mom.	Moment
NYAB	Nytt aktiebolag
Prop.	Proposition
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SOU	Statens offentliga utredningar
SST	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Syftet med de speciella skatteregler som finns för fåmansföretagsdelägare är att undvika att delägarna omvandlar vad som är att anse som förvärvsersättning, vilket ska beskattas i inkomstslaget tjänst, till lägre beskattade kapitalinkomster. Problemet uppstår på grund av att det civilrättsliga partsförhållandet mellan delägare och företag inte längre anses ge den juridiska personen den självständighet som normalt föreligger. Detta beror på delägarens tätt knutna förhållande till företaget. Den självständighet som den juridiska personen normalt anses ha brister på grund av att besluten fattas av en eller ett fåtal personer, ägarna, som har full kontroll över företagets förfaranden. Att låta en juridisk person bedriva den inkomstbringande näringsverksamheten och stå för de risker detta innebär genom att vara avtalspart i affärsförhållanden, i stället för att låta en fysisk person med enskild firma göra detta, har vissa fördelar. Möjligheten att låta en juridisk person stå för risken, även för ett fåtal personer avseende ansvar, är nödvändigt för att utvecklingen och välfärden i samhället ska fungera. Att förhindra att företagets brist på självständighet gentemot de delägare som vill skapa inkomster utnyttjas, är därför nödvändig enligt beslutsfattarna bakom lagstiftningen i fråga.

Att bedriva näringsverksamhet genom aktiebolag aktualiserar frågor om fördelar för delägaren även på den civilrättsliga sidan av lagstiftningen. De civilrättsliga frågor som uppstår när ett aktiebolag har ett fåtal ägare kommer inte att diskuteras närmare i detta examensarbete. När det gäller den skatterättsliga sidan av lagstiftningen uppstår problem när de som driver näringsverksamheten i fråga vill minimera kostnaderna, d.v.s. betala så lite skatt som möjligt. Bolagsskattesatsen ligger på 28 % i Sverige, men för att delägarna ska kunna använda de vinstmedel som uppstått i verksamheten måste pengarna lämna bolagssektorn. Eftersom den progressiva skattesatsen för inkomst av tjänst är högre än skattesatsen för inkomst av kapital, är det skattemässigt mer fördelaktigt att låta vinsten nå ägaren i form av utdelning. Enligt 42 kap. 15a § IL¹ ska utdelning och kapitalvinster på onoterade andelar, som inte är kvalificerade, tas upp till fem sjättedelar, dvs. kapitalinkomsten beskattas med 25 %. Tidigare beskattades utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag enligt det nu upphävda 43 kap. IL². När inkomsterna ska tas ut från bolagssektorn kan den bristande självständigheten mellan skattesubjekten, bolaget och delägaren eller delägarna, därför vara lockande att utnyttja till skattefördelar som anses otillbörliga.

¹ Lag (2006:619) har trätt i kraft den 18 augusti 2006. Paragrafens tidigare lydelse (2005:1136) trädde i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas vid 2007 års taxering.

² Lagen upphävdes i och med införandet av lag (2005:1136). Se övergångsbestämmelserna för eventuella undantag.

Reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. IL. Fördelningsreglerna för inkomst finns i kapitlets 20-22 §§. Vilka andelar som anses vara kvalificerade definieras i 57 kap. 4 §. Vissa delägare i fåmansföretag har visat stor uppfinningsrikedom beträffande deras argument och konstruktioner av verksamheten för att undgå fåmansföretagsbeskattningen. Många modeller för att kringgå regelverket har skapats. En del av dessa innebär bolagskonstruktioner som resulterar i att andelarna i bolaget som innehar de beskattade vinsterna inte anses vara kvalificerade. Den 9 september 1999 bemyndigade regeringen finansdepartementet att utse en särskild utredare för att se över beskattningsreglerna för fåmansföretag.³ Utredningen, som antog namnet 3:12-utredningen, uppmärksammade problemet med dessa konstruktioner för att kringgå lagen i fråga. Utredningen överlämnade sitt betänkande till regeringen år 2002. Arbetet med att förbättra det komplicerade regelverket för fåmansföretagsdelägare pågick under flera år och resulterade i de nya skatteregler för fåmansföretag som trädde i kraft vid årsskiftet 2005/2006.

Bakgrunden till mitt examensarbete är problematiken med bolagskonstruktioner för att kringgå fåmansföretagsreglerna. Det talas om s.k. dubbla internare, i 3:12-utredningens betänkande kan det bland annat utläsas att det genom denna bolagskonstruktion går att kringgå fåmansföretagsbeskattningen. Detta väckte mitt intresse för att utreda frågan om det är möjligt att med lätta medel kringgå lagstiftningen i 57 kap. IL och även att undersöka lagstiftarens insikt och inställning till problemet. Eftersom problematiken uppstår när företagare försöker konstruera så att deras andelar i bolagen inte anses som kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL är det naturligt att examensarbetet till stor del berör detta begrepp. För att kunna utreda de frågor som beskrivits ovan kommer examensarbetet även att behandla andra områden inom skatterätten.

1.2 Problemformulering och avgränsning

Problemet med kringgående av beskattningsreglerna för fåmansföretag har varit kända länge. Som beskrivits ovan har det sedan reglernas uppkomst funnits många och kreativa sätt att uppnå detta. Min grundläggande frågeställning i denna uppsats är huruvida skattelagstiftningen för fåmansföretag har den effektivitet som lagstiftaren önskar. Problemet jag tar upp med kringgåenden av lagen är en viktig fråga, eftersom regelverket för fåmansföretagsbeskattning är komplicerat och det tar tid och pengar för fåmansföretagarna att efterfölja systemet. Det tar även tid och pengar för det allmänna att upprätthålla ett kontrollsystem så att dessa regler efterföljs. Syftet med reglerna är att inte företagarna ska kunna ta ut vinstmedel så att de blir lägre beskattade än inkomst från förvärvsarbete, med andra ord är anledningen till att reglerna finns att försäkra att det allmänna får in den skatt som ska tas ut på förvärvsarbete. Om systemet inte fungerar, eller om det kostar för mycket, kan det ifrågasättas om det är meningsfullt att upprätthålla detta regelverk. Lagstiftaren har inte lyckats skapa en

³ SOU 2002:52.

lagstiftning som täcker alla fall den avsåg att täcka. Nästa fråga blir därmed hur problemet med kringgåenden lämpligast åtgärdas. I denna fråga ligger en avvägning mellan vad som är lämpligt beträffande lagstiftningens utformning och komplexitet, hur långt domstolarnas makt bör sträckas beträffande frågor som lagstiftaren inte, eller endast kort och i vida ordalag tagit ställning till, och företagarens rättssäkerhet.

För att få svaret på dessa frågor visas först hur upplägg för kringgående av lagstiftningen kan se ut. Sedan visas vilka medel för att angripa dessa kringgåenden som finns att tillgå idag. När reglerna ska tillämpas av domstol tolkas lagen i den utsträckning som tillåts enligt lag och praxis. I detta arbete kommer särskild vikt läggas vid genomsyn av rättshandlingar för att se om detta är ett effektivt sätt att komma åt kringgåenden av fåmansföretagsbeskattningen genom bolagskonstruktioner. I detta arbete kommer även skatteflyktsklausulens funktion och dess användbarhet på dessa bolagskonstruktioner att undersökas.

Min uppsats kommer att inriktas på begreppet ”kvalificerad andel” enligt 57 kap. IL. Jag utgår från att läsaren har grundläggande kunskaper beträffande de skatteregler som kommer i fråga och jag kommer därför endast att beskriva och utreda de begrepp som är centrala för frågeställningen. Det finns många tänkbara sätt att kringgå reglerna. Uppsatsen kommer att begränsas till att undersöka bolagskonstruktioner, som har som följd att andelar som egentligen skulle vara kvalificerade om de varit direkt ägda, inte är kvalificerade på grund av dessa bolagskonstruktioner. För att undgå beskattning enligt 57 kap IL konstrueras bolagens ägandestruktur så att den vertikala ”kvalifikationssmittan” enligt lagen eventuellt inte kan tillämpas.

För att komma ner till en rimlig mängd material att ta ställning till exemplifieras några bolagskonstruktioner som sedan kommer att användas för att få svar på de frågor som ställts. Dessa exempel används sedan som utgångspunkt i undersökningen om problemet med kringgående av lagen. Det som undersöks är huruvida dessa skatteupplägg kan komma åt med hjälp av domstolens tolkning. Här kommer arbetet begränsas till en tolkning av begreppet ”kvalificerad andel” och den genomsyn av förfarandet, d.v.s. den verkliga civilrättsliga innebörden av rättshandlingarna, som domstolen använder. Efter denna del av uppsatsen kommer ett avsnitt där skatteflyktsklausulen analyseras för att se huruvida bolagskonstruktionerna kan angripas med denna.

1.3 Disposition

Mitt examensarbete inleds med en deskriptiv del av begreppet kvalificerad andel. Därefter följer ett avsnitt där tre tänkbara ägandestrukturer i en bolagsfär, som leder till att fåmansföretagsreglerna kringgås, kommer att beskrivas. Denna illustration av kringgåendemöjligheter ligger till grund för analysen av fåmansföretagsreglernas effektivitet som kommer i ett senare avsnitt. Uppsatsens andra del fokuserar på de sätt att angripa problemen som finns att tillgå. Denna del av arbetet kommer att inledas med en deskriptiv del av genomsyn och skatteflyktsklausulen. Efter detta avsnitt kommer en analytisk del där bolagskonstruktionerna granskas utifrån dessa

angreppsmöjligheter. Här kommer problemet med de skatteupplägg som hittills beskrivits ställas på sin spets och resultatet av utredningen om den befintliga lagstiftningen är tillräckligt effektivt att redovisas. Till sist kommer en slutlig kommentar till resultatet av min utredning. Frågan som diskuteras i detta examensarbete har inte något självklart svar. I avsnittet som kallas "Slutsatser" kommer de frågor som arbetet fokuserar på att diskuteras för att komma så nära ett svar som möjligt. Det kommer inte att presenteras en enkel lösning på problemställningen utan utifrån resultatet av min undersökning och det material som genomarbetats kommer mina synpunkter och iakttagelser att redovisas.

1.4 Metod och material

De olika begrepp och rättsområden som arbetet bygger på kommer gås igenom med hjälp av sedvanliga rättskällor som lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin. Materialet kommer att användas i den mån det är aktuellt för utredningen. Det kommer att användas för att få en grundlig och genomarbetad bild av problemställningen av de centrala begreppen i förutsättningarna för frågan som ställts.

2 Kringgående av fåmansföretagsreglerna med hjälp av bolagskonstruktioner

2.1 Inledning

Den s.k. 3:12- utredningen sammanfattade det uppdrag som gavs av regeringen som näst intill omöjligt att genomföra.⁴ Anledningen till detta var ovanliga spänningar i de riktlinjer som gavs för arbetet. De direktiv som lämnades utredarna var av så skilda slag att stora svårigheter uppstod när de försökte hitta lösningar som kunnat få politiskt bred anslutning.

Motsatsförhållandena var som mest påtagliga mellan de näringspolitiska ambitionerna och de skatterättsliga principerna. Dokumentet som utredningen sedan redovisade är mycket omfattande. De har analyserat fåmansföretagsreglernas på ett mycket genomgående och noggrant sätt genom att begreppen i 57 kap. IL otydligheter och brister utreds. Sedan ges förslag på hur det är möjligt att komma till rätta med de problem som bristerna kan ge upphov till. En konsekvens av bristerna i fåmansföretagsbeskattningen är att det går att kringgå reglerna på ett flertal sätt.

En brist som lyfts fram av utredningen är att begreppet ”kvalificerad andel” inte är tillräckligt heltäckande beträffande de personer och situationer där lagstiftningen ska medföra att delägaren beskattas delvis i inkomstslaget kapital och delvis i inkomstslaget tjänst för inkomster som normalt ska beskattas i inkomstslaget kapital. Det är bl. a. möjligt att kringgå att andelar av företag ses som kvalificerade genom olika bolagskonstruktioner. Ett exempel på hur en sådan bolagskonstruktion kan se ut kan kort beskrivas enligt följande:

Den kvalificerande verksamheten som bedrivs i ett företag säljs till ett annat av fåmansföretagsägaren ägt bolag. Efter ytterligare några led i konstruktionen hamnar till slut verksamheten i ett indirekt ägt bolag. Vinsterna från verksamheten finns i ett annat indirekt ägt bolag, och i det bolaget är ägaren inte verksam i betydande omfattning. Bolagskonstruktionen går ut på att komma runt den vertikala ”kvalifikationssmitta” som 57 kap. 4 § IL innebär.

I avsnittet nedan kommer en ingående redogörelse för det för konstruktionen avgörande begreppet ”kvalificerad andel”. När alla förutsättningar är klara kommer exempel ges på modeller för bolagskonstruktioner som innebär att det skulle kunna vara möjligt att komma undan den tyngre fåmansföretagsbeskattningen.

⁴ SOU 2002:52.

2.2 Kvalificerad andel

Regelverket om fåmansföretag har ändrats ett flertal gånger sedan det infördes. En stor genomgång av skattesystemet skedde genom den skattereform som utmynnade i lagändring 1990. Många ändringar skedde sedan i början av 1990-talet och det berodde till stor del på att den politiska makten i Sverige skiftade från socialdemokratisk till borgerlig och sedan tillbaka till socialdemokratisk regering. I och med detta ändrades bolagsskatten, vilket i sin tur påverkade skattereglerna för fåmansföretag. Dessa ändringar ligger till grund för hur reglerna för fåmansföretag ser ut idag. Reglerna medför att personer som är andelsägare i de företag som klassificeras som fåmansföretag, och i dessa verksamma i betydande omfattning, blev tungt beskattade. Begreppet kvalificerad aktie infördes i lagen år 1991.

När de särskilda skattereglerna för fåmansföretag infördes 1976 var dessa utformade som stoppregler. Reglerna var hårt utformade för att uppnå en avskräckande effekt för delägare som skulle skapa sig otillbörliga skatteförmåner. På grund av reglernas hårdhet fick de mycket kritik, vilket ledde till att en kommitté tillsattes av regeringen för att se över dem. I regeringens proposition om reformerad inkomst- och företagsbeskattning år 1990⁵ ansågs denna typ av regler fortfarande behövas för att den för aktiebolagen gällande dubbelbeskattningseffekten inte skulle elimineras.⁶ Stoppreglerna avskaffades dock senare. Definitionen av vilka bolag som skulle anses vara fåmansföretag infördes i 32 § KL. Reglerna om utdelning och reavinst från ett fåmansföretag infördes i 3 § 12 mom. SIL.

Den dåvarande definitionen av ett fåmansföretag innefattade inte handelsbolag. Att denna form för bedrivande av näringsverksamhet var undantaget berodde på att ett handelsbolags vinster inte var uppdelade i två led. All beskattning skedde löpande hos delägaren, vilket ansågs medföra att speciella regler för kapitalvinst och utdelning inte behövdes. Det finns dock särskilda regler i 51 kap. IL när beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Att handelsbolag inte kunde vara fåmansföretag uppmärksammades av dem som var intresserade av att undgå den tyngre fåmansföretagsbeskattningen. Handelsbolagets ställning kunde användas i bolagskonstruktioner för att uppnå detta. Ett handelsbolag, där vinster genererades av en aktiv verksamhet, kunde vara ägt av ett aktiebolag som inte bedrev någon aktiv verksamhet. Aktiebolaget var i sin tur ägt av en fysisk person som var verksam i handelsbolaget. På grund av att handelsbolaget inte kunde vara ett fåmansföretag, kunde ägarens aktiva verksamhet i detta inte smitta aktiebolaget, som i och för sig var ett fåmansaktiebolag. Vinstmedlen som genererades i handelsbolaget betalades sedan ut till aktiebolaget och beskattades i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom ägarens andelar i aktiebolaget inte var kvalificerade kunde sedan vinstmedlen delas ut och beskattas i inkomstslaget kapital. Detta ansåg lagstiftaren skulle förhindras och införde särskilda regler för handelsbolag. Reglerna för handelsbolag

⁵ Prop. 1989/90:110.

⁶ Prop. 1989/90:110, s. 597.

infördes i 24 § 7 mom. SIL. i stället för att inkluderas i regelverket för fåmansföretag.⁷ I princip medförde dessa följande:

När förutsättningarna för fåmansföretagsbeskattning var uppfyllda för handelsbolagsdelägaren, skulle beskattning ske på samma sätt som för fåmansföretagsdelägare. Denna lagstiftning var inte tillräckligt effektiv, vilket slutligen ledde till att handelsbolagen infördes i fåmansföretagsreglerna. I 56 kap. IL finns definitionen av fåmanshandelsbolag och i definitionen i 57 kap. IL av kvalificerad andel inräknas även handelsbolagsandelar.

Lagstiftningen från 1990 reglerade det som senare skulle föras in i lagen som kvalificerad andel i 3 § 12 mom. 5 st. SIL. I specialmotiveringen till 5 st. utvecklas vad som anses vara verksamhet som är kvalificerande.⁸ Det 8 st., som infördes genom den reformerade skattelagstiftningen 1990, reglerar att ”med verksamhet eller innehav av aktier i ett fåmansföretag likställs verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag inom samma koncern”. Detta motiveras med att bolag i samma koncern ska ses som en enhet.⁹ Denna regel kallas koncernregeln och innebar att alla bolag inom en koncern blev smittade om ett utav bolagen i koncernen var ett fåmansföretag. Denna statusmitta verkade vertikalt såväl som horisontellt och kunde dessutom smitta i flera led. Om det fanns ett företag i koncernen med verksamhet som medförde att dess andelar var att se som kvalificerade, smittade detta så att även andelar i de andra koncernföretagen ansågs kvalificerade. Även denna smitta skedde såväl vertikalt som horisontellt. Regeln var dock lätt att kringgå eftersom det räckte med en simpel bolagskonstruktion så att det inte ansågs föreligga någon koncern. Därför togs 8 st. bort från lagstiftningen. De regler som skulle ersätta koncernregeln var de som infördes i 12 a mom. genom lagändringen 1995.¹⁰

Syftet med den föreslagna lagändringen år 1995¹¹ var att regelverket skulle effektiviseras och att de problem som lagstiftaren genom lagstiftningen från år 1990 ville stävja skulle komma åt. Lagen innebar att alla aktieägare som var verksamma i ett fåmansföretag skulle beskattas, när de tog emot utdelning eller gjorde en kapitalvinst, enligt klyvningsreglerna för dessa inkomster. Reglerna från 1990 skulle tillämpas på personer verksamma i fåmansföretag eller i ett koncernföretag. Genom propositionen föreslogs att reglerna skulle tillämpas även när personen är verksam i ett företag, som inte är ett koncernföretag, i vilket han indirekt äger aktier. En förutsättning för tillämpning av regelverket skulle vara att aktieägaren har reellt inflytande i företaget, att det kan anses vara ett fåmansföretag. Det föreslogs även att utländska företag skulle kunna utgöra fåmansföretag.¹² De negativa synpunkter som framfördes om regelverkets komplexitet besvarades av regeringen med argumentet om det nödvändiga i att regelverket täcker möjligheter för kringgående. För att göra regelverket

⁷ Prop. 1989/90:110, s. 602 f.

⁸ Prop. 1989/90:110, s. 703.

⁹ Prop. 1989/90:110, s. 704.

¹⁰ SOU 2002:52, s. 283 f.

¹¹ Prop. 1995/96:109.

¹² Prop. 1995/96:109, s. 64.

lättare att överskåda var lagändringarna också lagtekniska.¹³ Att 3 § 12 mom. SIL delades upp i delmoment gjorde regelverket mer lättöverskådligt. 3 § 12 mom. 5 st., 8 st., 4 st. första meningen och 9 st. SIL, ersattes i och med lagändringen 1995 med 3 § 12 a mom. SIL. Delmomentet innehöll två punkter, vilka definierar kvalificerad aktie. Beträffande tillämpningsområdet för fåmansföretagsreglerna föreslog regeringen att reglerna skulle träffa delägare som var verksamma i betydande omfattning i företaget eller annat fåmansföretag som ägs av detta. Utländska juridiska personer skulle också beaktas.¹⁴ Utgångspunkten när koncernregeln ersattes med reglerna om indirekt ägda andelar var att det inte skulle vara möjligt att kringgå reglerna genom olika bolagskonstruktioner.

Begreppet kvalificerad andel kom efter utvidgningen att innefatta även indirekt ägda företag. Det har varit föremål ytterligare förändringar innan det kom till dagens innebörd. Genom att det i skattelagstiftningen infördes speciella regler för utdelning av andelar till dotterbolag¹⁵ utvidgades begreppet i enlighet med dessa. Uppfylls kriterierna för att skatten på utdelningen ska bli uppskjuten enligt 42 kap IL ska andelsägaren heller inte bli beskattad på grund av att denne är fåmansföretagsdelägare. Regeln i 3 § 12 a mom. SIL, en bestämmelse för att undvika att kringgående skulle kunna göras med hjälp av denna öppning, infördes till följd av ”Lex-ASEA”. Genom att andelar i bolag som kan använda sig av uppskjuten skatt på utdelning alltid ska ses som kvalificerade, är det inte möjligt att utnyttja denna öppning i lagen för otillbörliga skatteundraganden.

Den 1 januari 2006 trädde nya regler för fåmansföretag i kraft.¹⁶ Dessa efterföljdes snabbt av en ny lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2007.¹⁷ I och med detta förändrades den del av lagstiftningen i 57 kap. IL som angav på vilket sätt utdelning och kapitalvinst från fåmansföretag till delägare med kvalificerade andelar i företaget ska beräknas och delas upp mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Definitionen av kvalificerad andel finns i 57 kap. 3- 7 §§ IL. Ingen förändring av definitionen av kvalificerad andel skedde genom lagstiftningen, inte heller förändrades definitionen av indirekt ägande, som genom 3:12- utredningen kritiserats för att inte täcka alla önskvärda situationer. I författningskommentaren till den nya lagstiftningen kommenteras paragrafen endast med att den nya bestämmelsen motsvarar den tidigare. Förutsättningarna för indirekt ägande har inte förändrats och inte heller kommenterats i ärendets beredning.

2.2.1 Verksam i betydande omfattning

I 57 kap. 4 § IL står att den som äger ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag innehar kvalificerade andelar i detta om ägaren eller någon närstående till denne under beskattningsåret eller under något av de

¹³ Prop. 1995/96: 109, s. 65.

¹⁴ Prop. 1995/95:109, s. 66.

¹⁵ 42 kap. 16 § och 16 a §, även kallad Lex-ASEA.

¹⁶ Prop. 2005/06:40.

¹⁷ SFS 2006:1422, prop. 2006/07:2.

fem senast beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet. En person ska anses verksam i betydande omfattning om personens arbetsinsatser har varit betydande för vinstgenereringen i bolaget. Ett exempel är företagsledare eller andra personer med hög befattning i bolaget. Det behöver dock inte vara fråga om någon person med ledande befattning och det behöver heller inte röra sig om en person som har heltidsanställning i företaget. Kontinuerlig verksamhet av en styrelsemedlem medför inte automatiskt att verksamheten är kvalificerande.¹⁸

3:12- utredningen går igenom begreppet ”verksam i betydande omfattning” i kapitel 7.3.2.¹⁹ Begreppets avgränsning har skett genom riklig praxis då förarbetena inte är tillräckligt specifika på detta område. Klarlagt genom dessa är dock att personen ska ha en påtaglig betydelse för vinstgenereringen men att det inte behöver innebära en heltidsanställning. Arbetsinsatsens betydelse prövas i varje enskilt fall då man ser till hur förhållandet mellan andelsägaren och företaget ser ut. Detta har avgörande betydelse för tillämpligheten av regelverket.²⁰

Det svåra med begreppet är att bedöma det kvantifierande begreppet ”betydande”. I lagen specificeras inte hur mycket en person måste göra i ett företag för att anses ha varit verksam i betydande omfattning. Motivuttalandena kring detta begrepp är också som sagts ovan inte så specifika att det kan utläsas någon generell tidsperiod eller något belopp. Tolkningen av begreppet har varit uppe för bedömning i Regeringsrätten vid ett antal tillfällen. Utredningen redogör för en rad fall som har varit avgörande för rättsutvecklingen på detta område för att sedan diskutera rekvisitets språkliga mening och hur diskussionen kring detta sett ut i doktrinen.²¹

I tre rättsfall från 2004 har begreppet utretts av Regeringsrätten. I RÅ 2004 ref. 61 var frågan om en ägare av ett fåmansföretag som bedrev kapitalförvaltning kunde anses vara verksam i betydande omfattning. Ägaren till fåmansföretaget var en utav tre styrelseledamöter i detta. Fåmansföretagets enda verksamhet var att hantera aktierna (12%) i ett börsnoterat bolag som ägaren förvärvat. Ägaren var fåmansföretagets firmatecknare och hans delaktighet i verksamheten skulle endast vara i ytterst begränsad omfattning. Han ansågs inte vara verksam i betydande omfattning. I RÅ 2004 not. 125 ansågs ägaren till ett fåmansföretag inte heller verksam i betydande omfattning. Hans delaktighet i företaget var endast upp till den grad som krävdes av juridiska skäl, han var ordförande i styrelsen. I RÅ 2004 not. 162 föreligger följande förutsättningar. En person äger 75 % av aktierna i ett fåmansföretag och hans hustru äger resterande 25 %. Båda makarna är styrelseledamöter och mannen är även VD i företaget. Bolagets verksamhet bestod av förvaltning av andelar i andra bolag bl.a. ett drygt 70 % innehav av ett börsnoterat fastighetsbolag där mannen också var VD. Fåmansföretaget använde sig av

¹⁸ Prop. 1989/90:110 s. 703.

¹⁹ SOU 2002:52, s. 267 ff.

²⁰ SOU 2002:52, s. 267 f.

²¹ SOU 2002: 52, s. 270 ff.

fondmäklare för handel med värdepapper. På grund av sin tjänst som VD i fastighetsbolaget hade mannen liten möjlighet att medverka i verksamheten i fåmansföretaget, han var endast delaktig som styrelseledamot. Även i detta fall ansågs mannen inte vara verksam i betydande omfattning. Det som dessa tre fall har gemensamt är att samtliga fåmansföretag bedriver förvaltning. Domstolen slår fast det som sagts i förarbetena att endast en styrelsepost inte medför att personen i fråga är verksam i betydande omfattning. I samtliga fall har domstolen även tittat på övriga omständigheter men funnit att personerna inte varit verksamma på så sätt att det varit av stor betydelse för vinstgenereringen och därmed inte uppnått vad som krävs för att rekvisitet ska vara uppfyllt.

Ett lite äldre fall, RÅ 2002 ref. 21, som kommenterats i RättsNytt och SkatteNytt, rörde frågan om en aktieägare varit verksam i betydande omfattning i ett helägt moderbolag. Regeringsrätten konstaterar att arbetet måste ha haft påtaglig betydelse för vinstgenereringen och att arbetsinsatsen ska ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. Vid bedömningen ska hänsyn tas till det grundläggande syftet bakom bestämmelserna, d.v.s. att motverka att arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. I fallet hade ägaren varit verksam som företagsledare ett fåtal månader. Värdestegringen i bolaget i fråga hade med yttre omsändigheter att göra, alltså inte ägarens arbetsinsatser. Slutsatsen som dragits i kommentarerna till detta rättsfall är att de olika omständigheterna som vägs in inte i sig är avgörande utan det sker en individuell bedömning i varje fall som blir aktuellt.²²

2.2.2 Verksamhet i indirekt ägande

Fåmansföretagsreglernas tillämpningsområde går igenom av 3:12-utredningen i dess 7 kapitel.²³ I kapitel 7.3 undersöks gällande rätt beträffande kvalificerad andel²⁴ och i kapitel 7.3.4 går utredningen djupare in på vad som anses med begreppet kvalificerad andel när det gäller verksamhet i indirekt ägda företag.²⁵ Villkoren för att äga en kvalificerad andel kan inte uppfyllas av juridiska personer. För att förhindra att verksamhet läggs i en koncern, för att undvika den tyngre beskattningen, infördes den s.k. koncernregeln (se ovan). Koncernregeln ”smittade” såväl vertikalt som horisontellt och det gällde inte bara ”kvalificeringssmitta” utan även ”statussmitta”. Regeln kunde dock lätt kringgås, eftersom det räckte att konstruera bolagen så att en koncern enligt ABL inte förelåg, och därmed undkomma att andelarna sågs som kvalificerade. I stället för koncernregeln infördes genom ändring i lagen 1995 (se ovan) att verksamhet genom indirekt ägande skulle medföra att andelarna var kvalificerade.

Följande exempel illustrerar hur ersättningsbestämmelsen för koncernregeln fungerar: Aktieägare A är verksam i betydande omfattning i

²² Grosskopf, Göran, Tillämpning av 3:12 reglerna, SkatteNytt, 2003, nr 6 och Harling, Marie Louise, Företagsledare – verksam i betydande omfattning?, RättsNytt, 2003, nr 3.

²³ SOU 2002: 52, s. 253 ff.

²⁴ SOU 2002: 52, s. 266 ff.

²⁵ SOU 2002:52, s. 282 ff.

FÅAB1. Hans andelar anses härmed vara kvalificerade och utdelning och kapitalvinst från bolaget kommer att beskattas i enlighet med 57 kap. IL. A bildar FÅAB2 där han inte är verksam i betydande omfattning. Detta bolag köper samtliga andelar i FÅAB1 som härmed blir dotterbolag till FÅAB2. Verksamheten som bedrivs i FÅAB1 är vinstbringande och utdelning sker till moderbolaget skattefritt²⁶, eftersom andelarna i dotterbolaget är näringsbetingade²⁷, enligt reglerna om beskattning för utdelning mellan aktiebolag i 24 kap. 12-22 §§ IL. Eftersom A är verksam i betydande omfattning i dotterbolaget medför ersättningsregeln att utdelning från moderbolaget kommer att beskattas enligt 57 kap. IL.

Ersättningsbestämmelsen innebär att de kvalificerade andelarna i FÅAB1 (i exemplet ovan) smittar vertikalt uppåt, d.v.s. att andelarna i FÅAB2 också anses kvalificerade. En förutsättning för att regeln ska vara tillämplig är att moderbolaget är ett fåmansföretag. Syftet med regeln är att samtliga aktiva delägare ska omfattas av bestämmelserna för fåmansföretag. Den ska omfatta de situationer då indirekt ägande används som medel för att kringgå regelverket även de fall då koncernregeln inte kunde tillämpas. Avsikten var att skapa ett särskilt koncernbegrepp som är vidare än begreppet i ABL. Ersättningsbestämmelsen omfattar dock inte alla tänkbara kringgåendesituationer.²⁸

3:12- utredningen tar upp två fall²⁹, ett överklagat förhandsbesked och ett förhandsbesked gällande syntetiska optioner. De syntetiska optionerna var utfärdade av ett fåmansföretag till en person i en koncern som är verksam i ett annat bolag i koncernen men inte i det utfärdande bolaget. Förvärvet av optionerna ansågs inte vara att likställa med förvärv av aktier i bolaget där personen varit verksam i betydande omfattning. I och med detta innehar personen inte kvalificerade andelar. Hade optionen utfärdats av bolaget där personen varit verksam hade detta inneburit att han ansågs ha kvalificerade andelar. Slutsatsen som kan dras av dessa fall är att ersättningsbestämmelsen har inneburit en oönskad inskränkning i tillämpningsområdet av fåmansföretagsreglerna.³⁰

2.2.3 Samma eller likartad verksamhet

I 57 kap. 4 § IL finns ett avsnitt som reglerar när delägaren eller någon närstående till denna varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. 3:12- utredningen analyserar detta begrepp i kapitel 7.3.3.³¹ Regeln syftar till att förhindra att verksamheten som bedrivs och är kvalificerande i ett fåmansföretag flyttas mellan olika företag och lämnar vinstmedlen i vilande företag.³² Begreppets definition kan inte hämtas i vare sig lagtexten eller förarbetena. Däremot finns praxis på området som belyser vad som avses med samma eller likartad verksamhet.

²⁶ Enligt 24:17 IL är utdelning på näringsbetingad andel skattefri.

²⁷ Förutsättningarna för näringsbetingade andelar i 24:14 IL är uppfyllda.

²⁸ SOU 2002:52, s. 283 f.

²⁹ RÅ 1997 ref. 71 och förhandsbesked den 26 februari 2001.

³⁰ SOU 2002:52, s. 284 f.

³¹ SOU 2002:52, s. 279 ff.

³² Ibid., s. 279.

Skatterättsnämnden har uttalat att samma eller likartad verksamhet föreligger när ett aktiebolag övertagit aktier i ett annat aktiebolag, vars rörelse har samband med det förra, och aktieinnehavet är betingat av den verksamhet som delägaren bedriver i det förvärvande bolaget. Regeringsrätten ställde sig bakom detta uttalande i sin dom.³³

2.3 Bolagskonstruktioner

En delägare anses verksam i betydande omfattning genom både indirekt ägande av fåmansföretag där verksamhet bedrivs och genom ägande av aktier i ett företag där samma eller likartad verksamhet bedrivs. Lagstiftningen ger vissa oönskade inskränkningar av tillämpningsområdet, som gör det möjligt att kringgå regelverket med olika typer av bolagskonstruktioner. Dessa går ut på att ägarens andelar, i bolaget som delar ut vinstmedlen, inte anses som kvalificerade. Nedan illustreras detta med tre exempel.

2.3.1 Exempel 1

Den fysiska personen S är verksam i AB1 som är ett fåmansföretag. Hans andelar i detta är kvalificerade enligt 57 kap. IL. S bildar NYAB som också är ett fåmansföretag. NYAB förvärvar samtliga aktier i AB1 till omkostnadsbeloppet så att S inte blir beskattad för försäljningen. Den beskattade vinsten i AB1 delas ut till NYAB. Andelarna som S har i NYAB är kvalificerade enligt regeln i 57 kap. 4 § IL.

För att utdelningen ska vara skattefri måste reglerna för utdelning från näringsbetingade andelar i 24 kap. IL vara uppfyllda. I 24 kap. 14 § IL kan utläsas att andelen ska vara en kapitaltillgång och uppfylla något utav kraven som ställs i punkterna 1-3. De olika förutsättningarna är att andelen inte är marknadsnoterad, det sammanlagda rösteantalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar minst 10 % eller att innehavet betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget. Begreppet rörelse definieras i 2 kap. 24 § IL. En rörelse är ett snävare begrepp än näringsverksamhet, då den avser annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Undantaget är dock om dessa medel innehas som ett led i rörelsen. I 24 kap. 20-22 §§ IL finns bestämmelser med tidskrav på hur länge andelen ska ha varit näringsbetingad för att skattefri utdelning ska kunna ske. Detta krav finns på grund av att det är svårt att avgöra om andelsinnehavet är näringsbetingat vid ett kortvarigt ägande och att detta inte ska kunna utnyttjas för att kunna kringgå regelverket.³⁴ Näringsbetingade andelar är andelar som innehas som led i organisationen eller näringsverksamheten. Den skattskyldige hade tidigare bevisbördan att göra sannolikt att andelarna är näringsbetingade. Denna har tagits bort. Numera bestäms innehavet vara betingat eller icke betingat oavsett om någon bevisning förebringats.³⁵

³³ RÅ 1997 ref. 48 I.

³⁴ Prop. 2002/03:96, s. 79.

³⁵ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 57, supplement, s. 5.

Enligt lydelsen av 24 kap. 14 § 1 p. är aktier som är onoterade alltid näringsbetingade. De krav på att de näringsbetingade andelarnas röstetal ska uppgå till minst 10 %, att andelarna ska vara ett led i den rörelse som bedrivs av eller genom organisatoriska förhållanden anses stå ägarföretaget nära, eller att innehavstiden ska vara över ett år, gäller med andra ord inte onoterade andelar.

Eftersom aktiebolagen i detta exempel är onoterade föreligger inte något hinder beträffande aktiernas status som näringsbetingade eller beträffande innehavstiden, för att kunna utnyttja skattefri utdelning till moderbolaget. Det finns även kringgåenderegler i 24 kap. IL. En utav dessa är den s.k. Lundinregeln³⁶ som innebär att ett företag som förvärvat ett annat företag inte kan åtnjuta möjligheten till skattefri utdelning om inte företaget de förvärvat innehåller tillgångar av ”verkligt och särskilt värde” med hänsyn till sin verksamhet. Bestämmelsen har begränsad betydelse och är relativt lätt att kringgå i det fall regeln blir tillämplig. Den träffar bolag som endast innehåller kassa- och bankmedel, d.v.s. ”skalbolag”. I vårt fall bedrivs verksamhet i AB1 så regeln bör inte vara tillämplig.

S bildar NYAB2 som köper AB1 skattefritt. Nu flyttas den sittande kvalificerade verksamheten över till NYAB2 och det medför att andelarna i NYAB2 också blir kvalificerade. Nästa steg i bolagskonstruktionen är att S bildar NYAB3 som köper NYAB1 (bolaget med de beskattade vinstmedlen) skattefritt. S har aldrig varit verksam i NYAB1, så genom detta ägande kan inte andelarna som S har i NYAB3 bli kvalificerade. Nu kan dock Lundinregeln bli tillämplig på utdelning från NYAB1 till NYAB3, men för att kringgå denna så fusioneras de två bolagen. Skattemässigt regleras fusion i 37 kap. IL. Fusionen innebär att det överlåtande företaget inte beskattas och det övertagande företaget inträder i det överlåtandes skattemässiga situation. Om S andelar i NYAB3 inte på något sätt kan ses som kvalificerade, kan vinstmedlen i bolaget betalas ut genom utdelning och beskattas enligt de vanliga reglerna för utdelning, d.v.s. med 30 %.

2.3.2 Exempel 2

En annan typ av upplägg för att undvika beskattningen för fåmansföretag är den som beskrivs nedan. Denna modell är enklare och utförs genom färre steg än den föregående.

Aktieägaren X äger 100 % av fåmansföretaget FÅAB1. Den vinstbringande verksamheten bedrivs av X i detta bolag, så andelarna är kvalificerade enligt 57 kap. IL. FÅAB1 äger i sin tur 91 % av ett dotterbolag, AB1. Resterande 9 % ägs av X. På detta sätt kontrollerar X indirekt 100 % av AB1. För att ett aktiebolag ska vara ett fåmansföretag enligt 56 kap. IL ska de vara ägt direkt, eller genom förmedling av en juridisk person, av fyra eller färre fysiska personer. AB1 är alltså ett fåmansföretag enligt definitionen. I AB1 bedrivs inte näringsverksamhet

³⁶ 24 kap. 19 § IL

som är anknuten till verksamheten i FÅAB1, utan dotterbolagets verksamhet består av att förvalta kapital.

Vinstmedlen som genereras i FÅAB1 förs sedan över till dotterbolaget AB1. Eftersom AB1 ägs till 91 % uppfylls kraven för att det ska anses som helägt, och överskottet kan föras över till AB1 med koncernbidrag. Följden av att koncernbidrag lämnas är att detta måste tas upp som intäkt hos mottagaren. Detta kan vara bra om det kapitalförvaltande bolaget har gjort förluster som koncernbidraget kan kvittas mot. Koncernbidraget ska dras av i det givande företaget, så skatten på vinsten som uppstått blir mindre. Om AB1 inte har förluster som kan användas för kvittning kan vinstmedlen föras över från FÅAB1 skattefritt som ett aktieägartillskott.

Andelarna som X har i FÅAB1 är kvalificerade så utdelning direkt från detta bolag skulle medföra att beskattning sker enligt 57 kap. IL. Utdelning sker därför från AB1 med de vinstmedel som överförts genom aktieägartillskott. För att utdelningen ska kunna beskattas enligt reglerna för fåmansföretag i 57 kap. IL ska förutsättningarna för kvalificerade andelar vara uppfyllda, d.v.s. mottagaren eller någon närstående till denna ska vara verksam i betydande omfattning i det utdelande bolaget. Utdelning från AB1 till X sker eftersom kvalifikationssmittan endast medför att andelar i bolag vertikalt uppåt i ägandestrukturen ska ses som kvalificerade och därmed träffar inte regeln om indirekt ägda bolag där verksamhet av betydande omfattning medför kvalifikationssmitta. Om inte rättshandlingarna kan angripas med hjälp av de tolkningsmetoder som finns att tillgå eller genom prövning enligt skatteflyktslagen³⁷, medför aktieägartillskottet följt av utdelning från AB1 till X att beskattning av denna kommer ske uteslutande i inkomstslaget kapital.

2.3.3 Exempel 3

Det tredje exemplet på bolagskonstruktioner för att undgå beskattning för fåmansföretag är hämtat från ett notisfall från Regeringsrätten³⁸.

Holdingsbolaget AAB ägs av aktieägare A. A bedriver sin kvalificerande verksamhet i ett av AAB helägt dotterbolag, XAB. Ett annat bolag, YAB, äger ett varumärke, med vilket XAB har ett förmånligt franchisingavtal. I YAB bedrivs försäljningsverksamhet i enlighet med franchisingavtalet. Bolaget YAB ägs till lika delar av A och några andra delägare, varav ZAB är en juridisk person. Aktierna i YAB ger alla lika rösträtt. Styrelsen i bolaget består av delägarna och det finns en anställd VD och även anställd administrativ personal. Verksamheten i YAB går ut på att tillhandahålla varumärke och affärskoncept till kunder. Vinstmedlen som uppkommer i franchisingtagarnas verksamheter betalas in till YAB genom franchisingavgifter.

Eftersom alla franchisingtagare har lika rösträtt i YAB kan de som sitter i styrelsen, utan att någon behandlas orättvist, besluta att vinstmedlen, som uppkommit genom franchisingavgifter från bolagen de

³⁷ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

³⁸ RÅ 2006 not. 7.

själva driver, kan delas ut. Om inte deras andelar i YAB kan anses som kvalificerade på grund av styrelseuppdragen de olika aktieägarna sköter, medför detta att de inte är verksamma i betydande omfattning. En annan infallsvinkel är om verksamheten i bolagen hos franchisingtagarna kan vara sådan som räknas som samma eller likartad verksamhet. Om rättshandlingen inte kan angripas på något sätt, beskattas utdelningen i inkomstslaget kapital.

3 Angreppssätt på kringgåenden av skatteregler

3.1 Inledning

Den problematik som belysts ovan innebär att skattskyldiga använder sig av transaktioner som i sig inte är illegala, men ändå oönskade av staten, för att minska sin skattekostnad. På grund av att detta förekommer har det utvecklats tolkningsmetoder för att utröna hur lagens ordalydelse ska tillämpas i det specifika fallet och därmed komma åt den här typen av transaktioner. Det kan i och för sig påpekas att lagstiftaren skulle ha kunnat förutse dessa luckor i lagen, men på grund av att det inte är möjligt att förutspå varje möjlig situation, används i tolkningen av lagen ett synsätt där domstolen avgör vad som anses vara transaktionen eller transaktionernas verkliga innebörd. Skattelagstiftningen bygger på en rad civilrättsliga begrepp för de rättshandlingar som föranleder beskattning. När en viss skatterättslig följd har knutits till en eller flera civilrättsliga fakta ska dessa tolkas enligt vad som anses vara den verkliga civilrättsliga innebörden av handlingen. Förutom rena skentransaktioner och rättshandlingar med oriktig benämning finns det andra ogiltiga transaktioner som kan komma åt med det hjälpmedel som jag nedan kommer att kalla genomsyn. Detta begrepp har också använts i doktrinen när det gäller så kallad skatterättslig genomsyn. Det genomsynsbegrepp som jag kommer att använda mig av nedan är det som används för att se den civilrättsliga handlingens verkliga innebörd.

När man vill gå ett steg längre, när det är fråga om skatteflykt som statsmakten vill ingripa mot, finns det lagstiftning, skatteflyktslagen, att tillgå. Denna lag har inte inkorporerats i IL och har en egen systematik. Lagen omfattar endast kommunal och statlig inkomstskatt samt förmögenhetsskatt på grund av rättsäkerhetsskäl. Om lagens fyra rekvisit är uppfyllda ska hänsyn inte tas till den ifrågasatta rättshandlingen. Eftersom 2 § skatteflyktslagen har utformningen av en generalklausul är praxis på området viktigt för att kunna förutse om en handling kan anses vara skatteflykt. I kapitlet nedan, som behandlar skatteflyktslagen, kommer vad som gäller beträffande skatteflyktsklausulen och praxis på området att belysas.

3.2 Tolkningsmetoden genomsyn

3.2.1 Inledning

Innan tolkning av skattelagar diskuteras så är det viktigt att framhäva att legalitetsprincipen ska efterlevas i största möjliga mån. I svensk lag finns krav på att principen följs. Legalitetsprincipen innebär att ingen skatt ska tas ut utan att det finns stöd i lag för detta. Tolkning och tillämpning av

skattelagar vid domstolsprövning och myndighetsutövning innebär att lagregelns innebörd ska tillämpas i det konkreta fallet. För att kunna göra detta måste först klarhet råda angående den rätta ordningen, tyngden, av rättskällorna. Det återhållsamma förhållningssättet till lagtolkning grundas i att rättssäkerheten för den skattskyldige annars skulle vara hotad. Ett exempel på en sådan otillåten tolkningsmetod är när rättstillämparen frångår lagtextens ordalydelse för att den anses föråldrad eller liknande.

De metoder som används vid tolkning av skattelag kan sammanfattas enligt följande. Om lagtexten är klar ska denna följas. Om oklarhet råder ska i först hand lagens tillämpning i Regeringsrätten sätta måttstocken för hur den ska tolkas. Är detta ändå inte tillräckligt, går tillämparen till lagens förarbeten eller tar ledning av andra rättskällor. Det kan låta som en enkel uppgift att följa ordningen som beskrivits ovan, men det är långt ifrån alltid fallet. När det gäller lagens ordalydelse kan det vara en begränsning att endast använda sig av semantisk tolkning. Alla tänkbara fall, som det vore önskvärt att lagen träffade, kanske inte omfattas vid en sådan strikt tolkning.

Förarbetena till lagen används för att se vad lagstiftaren åsyftat med lagstiftningen i fråga. Vad lagstiftaren åsyftat återfinns i den del av förarbetena som visar motiven till lagstiftningen. Det är inte alla steg i förarbetet till en ny lagstiftning som beaktas vid tolkningen. Endast kommittébetänkandet, som vid frågor med större betydelse publiceras i SOU-serien, regeringens propositioner och riksdagsutskottets betänkande beaktas vid tolkningen. Propositionerna sammanfattar det som regeringen tycker är viktigt av det som under den tillsatta kommitténs utredning publicerats som betänkande och remissyttranden till denna. Skatteutskottet sammanfattar propositionen och tar ställning till de ändringsförslag som framkommit. I allmänhet har själva utskottsbetänkandet relativ liten betydelse för det som styrker regeringens proposition.

När Regeringsrätten ska tolka en lag är det sällan motiven till lagen som frångås, även fast det inte får glömmas att dessa inte har bindande karaktär. Leder varken lagens motiv eller dess ordalydelse till klarhet i hur denna ska tolkas, måste domstolen vara försiktig med att inte försöka läsa ut mer än vad som faktiskt avsetts av lagstiftaren med dessa rättskällor. Här kan andra lagtolkningsmetoder ge ett bättre alternativ.

Regeringsrätten är restriktiv och formalistisk i sin tolkning för att försäkra sig om att medborgarnas rättssäkerhet prioriteras i tillräckligt stor utsträckning. Resultatet av lagtolkningen ska inte innebära att den skattskyldige döms med orimligt hårda ögon eller behandlas otillbörligt fördelaktigt av domstolen.³⁹ När det gäller analogislut och e contrario-slut använder domstolen dessa metoder med försiktighet och metoderna får inte användas till nackdel för den skattskyldige.⁴⁰

Regeringsrätten är högsta instans för tolkning av skattelagar och därför är praxis därifrån avgörande för hur de olika tolkningsmetoderna får användas. För att få veta vad som gäller beträffande ett specifikt lagområde tar underinstanserna och myndigheterna Regeringsrättens praxis

³⁹ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer; Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 10 uppl., 2005. s. 600.

⁴⁰ Ibid., s. 602.

till ledning beträffande tolkning och tillämpning av lagen i sin bedömning. För underinstanserna och myndigheter kan det ibland vara svårt att uttolka vad Regeringsrätten avsett med sin dom. För att lättare få grepp om rättsområdet och på så sätt utröna vad som gäller i det konkreta fallet, är det lämpligast att försöka finna prejudikat som avgjort rättsfrågor inom samma rättsområde. Kan det av dessa prejudikat utläsas en gemensam linje som Regeringsrätten gått på, kan underinstanserna och myndigheterna med relativt stor säkerhet komma till en slutsats om rättsläget.

I kapitlet nedan kommer en annan tolkningsmetod att gås igenom. När rättshandlingar som företagits av den skattskyldige och som i och för sig är oklanderliga, men om de ses i ett gemensamt sammanhang, som något annat än dess rubricering, kan tolkningsmetoden genomsyn användas. I avsnittet nedan kommer först en beskrivning av denna tolkningsmetod. Begreppet genomsyn används normalt för en sammanlagd bedömning av de civilrättsliga rättshandlingarnas verkliga innebörd. Begreppet har i doktrinen även fått en vidare, skatterättslig, betydelse. För att klarhet ska råda över vad som avses med genomsyn kommer även denna vidare betydelse kort att analyseras. Slutligen kommer rådande praxis som visar det gällande rättsläget att läggas fram, för att visa Regeringsrättens ställningstagande i frågan.

3.2.2 Genomsyn - rättshandlingen eller rättshandlingarnas verkliga innebörd

3.2.2.1 Skatterättslig genomsyn – ekonomisk avstämning

Leif Gäverth har i en artikel som skrevs på 1990-talet⁴¹, presenterat en vidare betydelse av tolkningsmetoden genomsyn än vad som tidigare gjorts. Artikeln i fråga inkorporerades tillsammans med andra artiklar som publicerats i skattetidskrifter som del i författarens doktorsavhandling. I artikeln i fråga analyserade han Regeringsrättens praxis och utläste av denna att en vidare metod för tolkning av skattemål än den gängse civilrättsliga har använts. Enligt Gäverth har Regeringsrätten använt genomsynsmetoden då den civilrättsliga och den ekonomiska innebörden av de företagna transaktionerna inte stämmer överens. Slutsatsen han drar är att metoden används i fall där klara situationer av skatteundandragande förekommit.⁴² Prövningen enligt den utvidgade metod som han förespråkar är uppdelad i sex steg, där de företagna rättshandlingarna granskas. Klarar sig rättshandlingarna genom hela kedjan av bedömningsmoment, kan de inte underkännas av domstolen, annars sker genomsyn av dessa enligt det resultat som rätten genom bedömningen kommit fram till. Den av den skattskyldige rubricerade innebörden av rättshandlingarna i fråga kommer att ändras, så att skatteundandragandet kan angripas. Bedömningens första

⁴¹ Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, SST 1996.

⁴² Ibid., s. 763 ff..

moment är, enligt Gäverth, om handlingarna är formellt giltiga eller inte. Sedan bedöms parternas verkliga avsikter med avtalet eller avtalen. Efter detta kommer en undersökning om rättshandlingens eller rättshandlingarnas benämning, är riktig eller inte. Om det är fråga om flera rättshandlingar bedöms den innebörd dessa har fått vid en enskild bedömning jämfört med deras verkliga innebörd vid en sammanlagd bedömning. Har bedömningen av rättshandlingarna inte medfört någon annan bedömning än den av den skattskyldige hävdade betydelsen kan domstolen, enligt Gäverth, gå ett steg längre och använda sig av det ekonomiska resultat som dessa medför. Leder denna ekonomiska avstämning till att rättshandlingarnas benämning inte är korrekt resulterar bedömningen i att en genomsyn av dessa sker, dvs. den form på rättshandlingarna som den skattskyldiges uppgett ändras. Med denna iakttagelse dras en slutsats att Regeringsrätten använt en särskild, vidare, skatterättslig genomsyn när vissa förutsättningar föreligger i det specifika fallet. Kan rättshandlingarna fortfarande inte angripas efter att ha genomgått de fem stegen i tolkningsmetoden, kan prövning enligt skatteflyktslagen göras.⁴³

Den tolkningsmetod som Leif Gäverth beskriver i den artikel som hans avhandling delvis bygger på är mycket omstridd i doktrinen. I avhandlingen analyseras en rad rättsfall där slutsatsen dras att s.k. skatterättslig genomsyn har använts. Med skatterättslig genomsyn menar Gäverth att Regeringsrätten i sin granskning av avtalskonstruktioner kommit fram till att dessa har en annan ekonomisk innebörd än vad den uppgivna formen visar. Vid den skattemässiga behandlingen finns härmed utrymme att tolka dessa avtalskonstruktioner genom att göra en ekonomisk avstämning mellan den uppgivna formen och den reella ekonomiska innebörden för att se om dessa överensstämmer.⁴⁴ Som stöd för sin analys av praxis har en rad rättsfall åberopats. Några rättsfall som han åberopat är de s.k. depositionsleasingmålen.⁴⁵

Det äldsta av dessa rättsfall är ett notisfall⁴⁶ där den skattskyldige var erbjuden att hyra en bil av ett leasingbolag. Under avtalstiden skulle ett belopp motsvarande bilens marknadsvärde på gatan inklusive mervärdesskatt överlämnas till leasingbolaget som deposition. Denna skulle vid leasingperiodens slut, när bilen sålts till utomstående, återbetalas med 75 % av eventuellt överskott. Eventuell negativ differens skulle erläggas av den skattskyldige till bolaget. Den skattskyldige ställde frågor angående hur denna deposition skulle anskaffas och vilka följder de olika alternativen skulle få skattemässigt. Leasingbolaget hade ett fristående finansieringsbolag som erbjöd att låna ut det erforderliga beloppet och skulle på detta erlägga ränta på 25 % per år. Den skattskyldige skulle inte få någon ränta på depositionsbeloppet. Frågan som besvarades av Regeringsrätten gällde om avdrag skulle kunna göras för räntan på det lånade beloppet. Frågan gällde även om det skulle bli någon skillnad i den skattemässiga bedömningen huruvida det erforderliga beloppet betalades med på bank insatta räntebärande medel eller om det skulle betalas med

⁴³ Ibid., s.768 f.

⁴⁴ Ibid., s. 768 f.

⁴⁵ RÅ 82 Aa 72, RÅ 84 1:39 och RÅ 1990 ref. 73.

⁴⁶ RÅ 82 Aa 72.

kapital som inte var räntebärande, t.ex. aktier. Frågan om beräknad ränta, förmån eller liknande skulle påföras på den räntefria depositionen och hur stor sådan skulle bli kunde inte besvaras då rätten ansåg att det material som fanns som underlag för bedömningen inte var tillräckligt. Rätten gjorde en analys av det preliminära avtalet mellan den skattskyldige och leasingbolaget och det erbjudna lånet från finansieringsföretaget. Båda avtalen ansågs tillvarata intressen hos annan än avtalslutande part. Leasingavtalet innehöll bestämmelser för att säkerställa kreditåtagandet för finansiären, kreditavtalet innehöll bestämmelser för att trygga leasingbolagets förfogande över krediten. Den skattskyldige har endast angivits som kredittagare för att få avdragsrätt för räntan. Den verkliga innebörden av transaktionerna ansågs vara att finansiären givit krediten till leasingbolaget och att avdragsrätt därför inte förelåg för den skattskyldige.

Rättsfallet från 1984⁴⁷ är ett referatfall om ett fastighetsaktiebolag som hyrde ut båtplatser. I detta fall skulle båtägarna göra en insats i bolaget utan säkerhet som skulle vara inestående under en viss period. Efter periodens utgång skulle dessa få tillbaka insatsen. Då insatsen skulle vara relativt hög erbjöd bolagets moderbolag att låna beloppet till båtägarna amorteringsfritt men till en ränta på 15 %. Skulle bolaget inte kunna betala tillbaka insatsen skulle moderbolaget avsäga sig sin fordran. Regeringsrätten konstaterade att konstruktionen uppenbarligen hade till syfte att göra så att båtägarna skulle få avdragsrätt för räntan och därmed reducera det reella vederlaget för brygg- och uppläggningsplatserna. Därför ansågs räntan jämsställas med hyra som är en privat levnadskostnad. I RÅ 1990 ref. 73 var frågan om depositionsleasing av personbil uppe igen. I detta fall hade den skattskyldige betalat deposition, för vilken ränta inte hade avtalats. Del av depositionsbeloppet hade lånats av ett finansieringsföretag mot ränta på 20,98 % per år där uthyraren hade gått i borgen för lånet. Leasingbolaget hade även rätt att häva leasingavtalet om lånet inte betalades. I och med att den skattskyldige inte betingat någon ränta på det deponerade beloppet har han minskat uthyrarens finansieringskostnader. Rätten ansåg därför att hyran blivit lägre än vad den annars skulle ha varit. Skillnaden mellan hyresnivåerna är att betrakta som avkastning på det deponerade beloppet och därmed skattepliktig intäkt av kapital för den skattskyldige.

Gäverths syn på Regeringsrättens praxis har kritiserats från många håll. Richard Arvidsson har i sin artikel med anledning av doktorsavhandlingen presenterat en annan syn på rättsläget.⁴⁸ I de s.k. depositionsleasingmålen hävdar Gäverth att Regeringsrätten gjort en ekonomisk avstämning. Arvidsson beskriver tre sätt att se på dessa rättshandlingar. Han anser att oavsett om rätten sett rättshandlingarna som ofullständiga, att det i fallen handlar om oriktig prissättning eller om en civilrättslig helhetsbedömning gjorts, så har rätten i dessa fall gjort en civilrättslig bedömning. Enligt Arvidsson handlar fallen om oriktig prissättning.⁴⁹

⁴⁷ RÅ 84 1:39.

⁴⁸ Arvidsson, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, SST, s. 195 ff.

⁴⁹ Arvidsson, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, SST, s. 213 f.

Gäverth har även framhållit rättsfallet RÅ 1998 ref. 19 som grund för att Regeringsrätten gjort en ekonomisk avstämning i sin tolkning. Fallet gällde ett bolag (A), som ägde 91,5 % av aktierna i bolaget Y, och ett bolag (B), som ägde resterande 8,5 % och även konvertibla skuldebrev i motsvarande proportion. Huvuduppgiften för Y var att inneha aktier i ett dotterbolag Z. Affärsidén för koncernen var att förvärva, omstrukturera och avyttra företag. Eftersom de båda ägarna, A och B, inte alltid var av samma åsikt hur dessa nyinvesteringar skulle genomföras tänkte de bilda ett nytt bolag (X) som skulle ägas av B. B skulle i sin tur överlåta aktierna och de konvertibla skuldebrev i Y till X. Viss del av A:s aktier i Y omstämplas till röstsvaga. Omstämplingen gör så att röstrelationen mellan A och X blir 75 % kontra 25 %. Frågan i målet var om den utdelning från Y av aktier i Z till X och den indragning av aktier i Y från X som ingick som led i planerad omstrukturering av koncernen skulle behandlas var för sig vid inkomstbeskattningen eller om transaktionerna skulle behandlas som en enhet. Det senare skulle innebära att X byter aktierna i Y mot aktierna i Z. Regeringsrätten inleder med att konstatera att det allmänt gäller att ”beskattning ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts”. Rätten hänvisar vidare till RÅ 1990 ref. 115 där det hade uttalats ”att de skattemässiga konsekvenserna av det i målet aktuella avtalet skulle bedömas utifrån en helhetssyn mot bakgrund av att de olika transaktionerna som rymdes inom avtalet var nära knutna till varandra och avhängiga varandra”. Sökandena hade gjort gällande att det bara kunde komma i fråga att frånga de civilrättsliga handlingarnas form i de fall där skatteupplägget var utan affärsässig bakgrund. Rätten uttalade om detta att det inte var något hinder mot att de skattemässiga konsekvenserna bedöms utifrån en helhetssyn. Vidare så uttalades att rättshandlingarna var säregna ur bolagsrättslig synpunkt och att de endast framstod som rimliga om de sågs gemensamt. Härmed ansåg Regeringsrätten att aktierna skulle anses som avyttrade mot vederlag bestående av de genom utdelningen erhållna aktierna. Gäverth hävdar att rätten gjort en ekonomisk avstämning på grund av att transaktionerna konstateras vara förenliga med bolagsrätten men att de anses vara säregna och att rätten därför gjort en helhetsbedömning. Arvidsson tycker att det inte är fråga om någon ekonomisk avstämning utan att rätten gjort en civilrättslig helhetsbedömning. Arvidsson anser att Regeringsrätten möjligtvis i enstaka fall har tillämpat tolkningsmetoden som Gäverth presenterar, men att i de fall som Gäverth åberopar som stöd för att rätten omtolkat rättshandlingar med ekonomisk avstämning har omtolkning skett med stöd av en civilrättslig bedömning av dessa.⁵⁰ Arvidsson anser att den tolkningsmetod som Gäverth beskriver i sin avhandling är teleologisk. Att han vill se hur långt gällande rätt sträcker sig ur ett juridiskt tekniskt perspektiv snarare än ett samhällsekonomiskt. Han anser dessutom att metoden i fråga strider mot legalitetsprincipen. Vidare ställer han sig högst kritisk mot denna analys på grund av att Gäverths rättspolitiska uttalanden grumlat hans objektivitet. Härmed är Arvidssons slutsats att arbetet som Gäverth gjort inte väger särskilt tungt i doktrinen.

⁵⁰ Arvidsson, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, SST, s. 214 ff.

3.2.2.2 Civilrättslig genomsyn – rättshandlingarnas verkliga innebörd

Regeringsrätten har prövat om bolagskonstruktioner eller andra avtalskonstruktioner kan underkännas på grund av att de endast bygger på skattemässiga skäl ett flertal gånger. Ett utav dessa fall är RÅ 1994 ref 52, som kommenterats i Skattenytt⁵¹, där Regeringsrätten i domskälen skrivit, att även om den övervägande anledningen till transaktionerna i fråga var att uppnå skattemässig fördel för den skattskyldige, så var dessa omständigheter inte tillräckliga för att dessa ska anses ha en annan innebörd än vad som uppgivits. Enligt detta rättsfall kan rättshandlingar inte underkännas med någon speciell skatterättslig genomsyn.

Termen genomsyn har inte vid något fall använts i Regeringsrättens domskäl, utan den term som använts är rättshandlingens eller rättshandlingarnas verkliga innebörd. Detta har prövats även i ett senare rättsfall⁵² som kommenterats av Sture Bergström i SkatteNytt.⁵³ Med verklig innebörd menas, enligt rätten, att oavsett vilken beteckning avtal eller vad en serie rättshandlingar har, så ska beskattning ske på grundval av vad som verkligen avses med detta eller dessa. Eftersom beskattningsrätten bygger på civilrättsliga handlingar och begrepp, är det sådana som de skattskyldiga åberopar i rätten och det är dessas innebörd som ska granskas. Som exempel på resultatet av sådan tolkning kan nämnas att skenavtal inte ska ligga till grund för beskattningen.⁵⁴ Regeringsrätten säger i sitt domslut att motiven till rättshandlingarna är av intresse när prövning ska ske enligt skatteflyktslagen, annars ser man endast till de civilrättsliga handlingarnas verkliga innebörd och giltighet. Vidare konstateras i fallet att det inte i skattepraxis krävs att den skattskyldige valt den enklaste vägen till ett resultat. Genom detta rättsfall har Regeringsrätten konstaterat att det enda sätt som avsikten till handlingarna kan användas för att angripa transaktioner är genom skatteflyktslagen.⁵⁵ Rättsfallet har även kommenterats av Mats Tjernberg i Skattenytt⁵⁶, där frågan om allmänna tolkningsfrågor utreds. Tjernberg drar slutsatsen att det inte existerar någon skatterättslig genomsyn, utan att det endast går att bedöma om rättshandlingarna är giltiga eller inte mot bakgrund av det civilrättsliga ”verkliga” förhållandet.

Efter detta avgörande har diskussionen i doktrinen, om det går att argumentera skatterättsligt i genomsynsresonemang, klarnat. Trots att det kan anses som fastslaget att det inte existerar någon skatterättslig genomsyn kan begreppet genomsyn fortfarande diskuteras. Det är inte okontroversiellt att Skatteverket och domstolarnas bedömning använder denna typ av

⁵¹ Skattenytt, nr 6, 1995, s. 342.

⁵² RÅ 2004 ref 27.

⁵³ Bergström, Sture; Rättshandlingars verkliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref 27, SkatteNytt, nr 12, 2004 s. 771 ff.

⁵⁴ Ibid., s. 773.

⁵⁵ Ibid., s. 773.

⁵⁶ Tjernberg, Mats, Skattenytt, 2005, s. 325 f.

tolkningsmetod då den ändrar på fakta som framlagts av den skattskyldige. Hjerner diskuterar vid ett lunchseminarium den 7 april år 2006 hos Mannheimer & Swartling⁵⁷ angående begreppet genomsyn att det är rättsregeln som ska tolkas om den omfattar rättshandlingarna i fråga, inte att de fakta som framlagts ska ändras. Han understryker att när rättshandlingar bedöms efter sin verkliga innebörd så rör det sig om rättstillämpning och inte av tolkning av rättshandlingar. Hur lagtolkning ska gå till beträffande skattelagstiftning finns det många olika uppfattningar om. Det som måste betänkas innan en för vidsträckt bedömning med hjälp av civilrättslig helhetsbedömning av rättshandlingarna sker är legalitetsprincipens tyngd inom skatterätten.

3.3 Lagen mot skatteflykt

3.3.1 Generalklausulens användningsområde och utformning

Genom regeringens reformering av skatteflyktslagen⁵⁸ som trädde i kraft 1998, förändrades rekvisiten för tillämpning av lagen. Generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen fick ny utformning. Först tog regeringen ställning till det fortsatta behovet av en generalklausul mot skatteflykt i den svenska lagstiftningen. På grund av att kringgåenden som inte kan komma åt genom lagtolkning eller stopplagar förekommer, ansågs behovet fortfarande föreligga. Det poängterades dock att detta inte var någon patentrösning på problemet, utan att det även i fortsättningen ansågs lämpligast att komma åt denna typ av transaktioner genom att tillämpa den skattelag som berör det enskilda fallet.⁵⁹ Kritik framfördes dock angående generalklausulens svårighet att tillämpa och att detta medför oförutsebarhet inom skattelagstiftningen. Denna kritik avfärdades dock av JK, som vid granskning av de fall där lagen tillämpats kommit fram till, att det i dessa fall inte kommit som en överraskning för den skattskyldige att dennes förfarande skulle kunna betraktas som skatteflykt.⁶⁰ Lagrådet, som granskade utformningen av den nya generalklausulen, styrker att de nya elementen i utformning kommer att fungera.⁶¹

Det första rekvisitet som förändras genom den nya lagstiftningen var det som tidigare hade lydelsen att rättshandlingen eller rättshandlingarna skulle underkännas för att föranleda skatteflykt, om dessa ansågs ”strida mot lagstiftningens grunder”. Enligt utredningen var detta rekvisit för snävt skrivet och medförde att lagen blev svår att tillämpa på fall som var avsedda att kunna angripas med denna. Av rättssäkerhetsskäl

⁵⁷ Vallgren, Göran, Några tankar som dryftades vid lunchseminarium den 7 april hos Mannheimer & Swartling angående begreppet ”genomsyn”, Skatteverkets intranät, dokument ID: DOMO-6PB5SB, 2006-04-28.

⁵⁸ Prop. 1996/97:170.

⁵⁹ Ibid., s. 33.

⁶⁰ Ibid., s. 34.

⁶¹ Ibid., s. 35.

behölls dock ett objektivet rekvisit som hänvisar till lagstiftningen. Den nya utformningen av lagen säger att rättshandlingen eller rättshandlingarna ska ”strida mot innebörden av lagstiftningens syfte” för att generalklausulen ska kunna användas. I första hand ska lagens lydelse följas, men rekvisitet utesluter inte att motiven till denna tas till hjälp vid bedömningen om rättshandlingarna föranleder skatteflykt. Utgångspunkten för att förutsättningarna i det enskilda fallet ska anses uppfylla detta rekvisit ligger i direkt tillämplig lags allmänna utformning. För att utröna syftet med lagen kan även ledning hämtas av allmänna regler om skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader. Vidare kan rättstillämparen se till de regler som fastställer skatteunderlaget i fråga.⁶² Ett exempel, som nämns i propositionen, av vad som träffas av lagen, är om det finns en regel för avdragsförbud för en viss kostnad, men att detta avdrag uppnås med ett kringgåendeförfarande. Det allmänna avdragsförbudet kan då användas som grund för att utröna syftet med lagstiftningen. Vidare skrivs att civilrättsliga regler inte kan ligga till grund för vad som anses vara syftet med skattelag.⁶³

Nästa rekvisit som omarbetats genom reformeringen av skatteflyktlagen är identitetskravet på den som utfört rättshandlingen eller rättshandlingarna. I den nya lydelsen ska även indirekt medverkan kunna medföra att lagen blir tillämplig. Tidigare kunde den skattskyldige hävda att det t.ex. var en banktjänsteman eller liknande som utfört förfarandet. Nu gäller att lagen kan bli tillämplig om den skattskyldige har påtaglig möjlighet till inflytande över vad som händer.⁶⁴

När det gäller avsiktsrekvisitet har lagtexten ändrats från att skattefördelen ska vara det huvudsakliga skälet, till att skattefördelen ska vara det övervägande skälet. Även denna ändring gjordes på grund av att det tidigare rekvisitet var för svårt att tillämpa och fall där skatteflykt ansågs föreligga inte kunde träffas av lagen. För att visa att det var fråga om att skattefördelen var det huvudsakliga skälet, var myndigheten tvungen att visa att förfarandet i princip var meningslöst utan detta skäl.⁶⁵ Enligt den nya lydelsen räcker det med att skatteskalet väger tyngre än de andra skälen till förfarandet tillsammans.⁶⁶

Vidare för att generalklausulen ska kunna tillämpas ska skatteförmånen ha uppnåtts av den skattskyldige. Tidigare löd rekvisitet att skatteförmånen inte skulle vara oväsentlig. Denna lydelse har ändrats till att väsentlig förmån ska ha uppnåtts.⁶⁷ Förmånen beaktas oavsett om den realiserats eller inte. Prövningen ska visa att den vid tillfället kan realiserats. Hur stor väsentlig förmån är får utrönas i praxis. De direktiv som ges i förarbetena till lagen är att det ska röra sig om betydligt större summor än några tusenlappar på grund av att det annars inte skulle hålla processekonomiskt att genomföra utredningarna. Vid bedömningen ska beloppet inte relateras till hur den ekonomiska situationen ser ut i övrigt för

⁶² Prop. 1996/97:170, s. 39.

⁶³ Ibid., s. 40.

⁶⁴ Ibid., s. 41.

⁶⁵ Ibid., s. 43.

⁶⁶ Ibid., s. 44.

⁶⁷ Ibid., s. 44.

den skattskyldige. I tidigare praxis har slutsatsen, att belopp under 5000 kr är att anse som oväsentliga, dragits.⁶⁸

3.3.2 Praxis och doktrin angående generalklausulens användningsområde

3.3.2.1 Inledning

Skatteflyktslagen tillämpas på transaktioner som har utförts med avsikt att undvika beskattning. Skatteförmånen ska utgöra det övervägande skälet för förfarandet. Däremot är den inte tillämplig om den skattskyldige har en förklaring till varför transaktionerna utförts och denna är rimlig. Lagen träffar bara skatteflykten. Det krävs även att förfarandet ska medföra att taxering på grundval av detta skulle strida mot lagstiftningens syfte för att lagen ska vara tillämplig. Är det fråga om något som ska bedömas enligt civilrättsliga omtolkningsregler som t.ex. genomsyn är lagen inte tillämplig. Avsikten är inte heller att utvidga det skattepliktiga området. De materiella reglerna på området som bedöms ger förutsättningarna för detta område.⁶⁹

Lagens utformning är inte helt okontroversiell och den har kritiserats från många håll. Lagen används flitigt i skattemål vid begäran om förhandsbesked. Kritiken mot detta grundar sig i att rättssäkerheten på området inte är tillräckligt, eftersom den skattskyldige inte säkert vet var gränsen går för lagens tillämplighet när denne utfört transaktioner som kan vara avgörande för t.ex. en näringsverksamhet. I avsnitten nedan kommer först en redogörelse för viktig praxis på området. Främst kommer praxis beträffande bedömningen av vad som avses med det övervägande skälet för förfarandet och vad som avses med lagstiftningens syfte att gås igenom. Bedömningen av det övervägande skälet är en objektiv bedömning av samtliga omständigheter i fallet, vilket utgör svårighet att få grepp om för den som ska försöka förutse lagens tillämpningsområde.

Därefter kommer diskussioner som förts i doktrinen kring dessa frågor att belysas. Avsnittet kommer att sammanfatta den kritik av lagen som framkommit. På grund av att tonvikten i detta arbete läggs på om de olika bolagskonstruktionerna som exemplifierats kan angripas kommer en mer ingående diskussion av de problem som kan uppstå beträffande den lagstiftning som blir aktuell i bedömningen av dessa presenteras i ett eget kapitel nedan. Under avsnittet som handlar om praxis på området, kommer det att redogöras för hur rättsområdet, främst den objektiva bedömningen av skälet till förfarandet och lagstiftningens syfte, har förändrats genom lagändringen som trädde ikraft år 1998. Detta kommer även tas upp under avsnittet som behandlar doktrinen.

3.3.2.2 Viktig praxis

3.3.2.2.1 Lagstiftningens syfte

⁶⁸ Ibid., s. 45.

⁶⁹ prop. 1980/81:17 s. 16.

Det fjärde rekvisitet för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig lyder att taxering enligt förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte. Det är ofta svårt för domstolen att avgöra vad som avses med lagstiftningens syfte. I ett fall från år 1997⁷⁰ gjordes en stor utredning vad som avsågs med lättnadsreglernas syfte. Frågan gällde en fysisk person som förvärvade ett bolag som vid överlåtelse tillfället endast bestod av monetära tillgångar. En betydande del av dessa var utdelningsbara. Bolaget förvärvades till ett värde av 100 % av de beskattade vinstmedlen och 72 % av de obeskattade. Förvärvaren avsåg inte att fortsätta med verksamheten som bedrevs i bolaget. Samtliga de fria vinstmedlen skulle efter bolagsstämma delas ut. En del av denna utdelning skulle bli skattefri enligt lättnadsreglerna i 3 § SIL. Efter utdelningen av de fria vinstmedlen skulle bolaget avyttras till ett värde som understiger anskaffningskostnaden. Frågan som i första hand ställdes var om den skattefria utdelningen skulle frånräknas anskaffningsvärdet vid kapitalförlustens beräkning. I andra hand ställdes frågan, om svaret på första frågan var att justering av anskaffningskostnaden inte skulle ske enligt reglerna i SIL, om skatteflyktslagen skulle bli tillämplig på förfarandet. Regeringsrätten slog fast, att med hänsyn till reglernas utformning, bör det förhållande att utdelning som är undantagen skatteplikt erhållits på aktier som endast innehafts under endast del av beskattningsåret, inte i och för sig påverka avdraget för kapitalförlust.

När frågan om skatteflykt skulle utredas konstaterades först att de tre första rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda. För att se vad som avsågs med lättnadsreglernas syfte lästes förarbetena till lagen. Regeringsrätten tog hänsyn till bakgrunden till reglerna. I utredningen till lagen gjordes bedömningen att den hjälp till investering i små och medelstora företag som avsågs underlättas med reglerna, inte kunde ske annat än i begränsad omfattning, då hänsyn måste tas till de möjligheter till skatteundandraganden som öppnas. Utredningens avvägning av lättnad anförde sammanfattningsvis att syftet med reglerna var att främja investeringar hos mindre företag genom att kompensera dessa för den högre kapitalkostnad som de kan antas ha i förhållande till stora företag. Regeringen ansåg att det bör införas en bestämmelse mot att enkelbeskattad utdelning utnyttjas genom att överlåtelse sker och att enkelbeskattad utdelning därefter sker samma år. Med hänsyn till detta ansåg rätten att taxering enligt förfarandet skulle strida mot syftet med lättnadsreglerna och att skatteflyktslagen härmed var tillämplig.

I fallet RÅ 2001 ref. 12 erbjöds de anställda i ett fåmansföretag att teckna förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. Lånet emitteras i främmande valuta och härmed så omfattas inte avkastning av detta av fåmansföretagsreglerna enligt hänvisning i 3 § 12 mom. SIL till 27 § 1 mom. SIL. Lagen i 27 § 1 mom. SIL ändrades år 1990 till att omfatta endast vinstandelsbevis i svenska kronor. Efter denna ändring omfattas heller inte vinstandelsbevis i utländsk valuta av fåmansföretagsreglerna. I samma lagstiftningsärende ändrades även fåmansföretagsreglerna, men hänvisningen kvarstod och kommenterades inte heller i propositionen. Efter denna lagändring har dessa regler även

⁷⁰ RÅ 1997 ref.67.

genomgått omfattande bearbetning, dock utan att den aktuella hänvisningen har kommenterats. Skatterättsnämnden anser att frågan dock rimligen borde ha övervägts eftersom reglerna samtidigt utvidgats till att avse avkastning på andelar o. dyl. i utländska juridiska personer. Med hänsyn till detta ansåg skatterättsnämnden, vars beslut Regeringsrätten fastställer, att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen inte är uppfyllt i förevarande fall.

I ett annat rättsfall⁷¹ som avgjordes samma år ansåg Regeringsrätten att förfarandet inte medförde att taxeringen enligt detta skedde i strid med syftet till bestämmelsen. I fallet hade två fysiska personer avyttrat sina andelar i ett bolag (55 %), C, till ett av deras svenska bolags, A, helägda dotterbolag, X. Resterande 45 % ägs av ett annat bolag, B. X avyttrar sedan dessa andelar till ett nybildat svenskt aktiebolag till anskaffningsvärdet som understiger marknadsvärdet. Det förvärvande bolaget hade bildats av två av de fysiska personernas ägda nederländska bolag, D och E. Resterande 45 % byts sedan in av B mot andelar i det nybildade bolaget. Om de fysiska personerna hade avyttrat sina andelar i C direkt till det nybildade bolaget till underpris skulle avyttringarna, eftersom det nybildade aktiebolaget ägs av utländska juridiska personer i vilka de fysiska personerna är andelsägare, behandlas som om de skett till marknadsvärdet. Denna konsekvens inträder inte när andelarna avyttras till X. Reglerna om tillskott till företag hade ändrats till att gälla även indirekta ägarförhållanden på ”förvärvssidan”. Vid detta lagstiftningsärende hade någon motsvarande ändring på ”överlåtarsidan” inte varit aktuell. För den efterföljande underprisöverlåtelsen finns uttryckligen regler under vilka villkor den kan ske utan uttagsbeskattning. Eftersom förfarandet rymms inom ramen för vad som är reglerat angående omstruktureringar av företag anses förfarandet inte strida mot lagstiftningens syfte.

I RÅ 2006 not. 89 ansågs samtliga villkor i skatteflyktslagen vara uppfyllda. I fallet ägde en kommun 49,9 % av röstantalet och 9,9 % av aktieantalet samt täckningsoptioner, som gav rätt till upp till 50 % av aktieantalet, i ett bolag, AB Y. AB Z ägde 50,1 % av röstantalet och 90,1 % av aktieantalet. Rätten ansåg att syftet med reglerna om koncernbidrag var att resultatutjämning ska accepteras mellan företag som klart framgår som en enda skattskyldig. I fallet var de formella förutsättningarna för koncernbidrag uppfyllda men det framgick inte klart att kommunen och AB Z var att se som en skattskyldig. Deras samarbete skedde genom samverkan och de avsåg, tvärt emot reglerna om koncernbidrag, att någon reell ägarförändring genom upplägget inte var åsyftad.

3.3.2.2 Skatteförmånen

Det tredje rekvisitet enligt 2 § skatteflyktslagen lyder att skatteförmånen kan antas utgöra det övervägande skälet till förfarandet. I ett fall från år 2002⁷² utreddes frågan vad som avsågs med det övervägande skälet till förfarandet. I fallet ägde en kommun ett bolag till 77,8 %. Resterande del av bolaget

⁷¹ RÅ 2001 ref. 66.

⁷² RÅ 2002 ref. 24.

ägdes av ett annat bolag till 20,6 %, och två andra kommuner till vardera 0,8 %. Den största ägaren, kommunen, vill överlåta sina aktier i bolaget till ett helägt bolag. För att möjliggöra att kommunen bildar en aktiebolagsrättslig koncern, för att koncernbidrag ska kunna lämnas mellan det helägda bolaget och det samägda bolaget, träffas en överenskommelse mellan ägarna om nyemission av aktier och utgivande av konvertibla skuldebrev. I och med dessa transaktioner blir det av kommunen helägda bolaget ägare till 90,6 % av det samägda bolaget. Efter konvertering kommer ägarförhållandena vara samma som innan utställandet av konvertibla skuldebrev. Av denna överenskommelse framgår, enligt rätten, att syftet med förfarandet är att få lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan. Nyemissionen och utfärdandet av konvertibla skuldebrev finansieras genom engångsutdelning från det samägda bolaget. Något nytt kapital har alltså inte tillförts. I och med detta framstår de tänkta transaktionerna som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen. Rätten ansåg därför att denna utgör det övervägande skälet till förfarandet.

3.3.2.3 Diskussion i doktrin

Skatteflyktslagen infördes år 1980 för att göra det möjligt att komma åt kringgående- eller omvägsförfaranden för att undvika beskattning, som annars inte gick att angripa genom tillämpning av skattelagstiftningen. Efter detta har lagen ändrats ett flertal gånger för att få den mer effektiv. När den återopats som grund för ändring av ett förfarande visade det sig att lagen inte hade den räckvidd som var önskvärd vilket ledde till behov av ändring. År 1992 upphävdes skatteflyktslagen men återinfördes igen år 1995⁷³. Lagen som infördes såg i princip ut som den som upphävdes med vissa redaktionella förändringar. I anslutning arbetade skatteflyktskommittén fram ett förslag till ny lag med mer omfattande materiella förändringar. Ett delbetänkande⁷⁴ presenterades som sedan följdes av regeringens proposition⁷⁵ till förändring, vilka resulterade i den nya lagstiftningen.

I propositionen gjordes en utredning av den praxis som fanns på området. Denna visade att rekvisitet ”lagstiftningens grunder” var det som oftast brustit då klausulen återopats men inte kunnat tillämpas. Det förslag till ändring som lämnades innebar inte någon ändring av rekvisitets utformning. Regeringen uttalade att lagens syfte ska bestämmas utifrån bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. I en artikel⁷⁶ från år 2004 beskrivs regeringens uttalande om att skattebestämmelsernas allmänna utformning ska beaktas vid prövningen är kodifiering av gällande rätt. Innebörden av den föreskrift som finns i den aktuella propositionen kan även återfinnas i den proposition som låg till grund för den lagändring som ägde rum år 1983⁷⁷. Föreskriften uttrycker dock en önskan om att det i

⁷³ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

⁷⁴ SOU 1996:44.

⁷⁵ Prop. 1996/97:170.

⁷⁶ Bakkevold, Arne; Skatteflyktsklausulen ändras, SST, 1997, 721ff.

⁷⁷ Prop. 1982/83:84 s. 20.

första hand är skattebestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen.

Även den del av klausulen som behandlar den skattskyldiges avsikt ändrades genom den senaste lagändringen. Den tidigaste lydelsen var att skattefördelen skulle vara det ”avgörande skälet” till förfarandet. Detta ändrades genom 1983 års lagändring till ”det huvudsakliga skälet”. Ändringen kommenterades av departementschefen. Tillämpningsområdet begränsades till att gälla förfaranden som till den helt övervägande delen betingats av möjligheten att uppnå en skatteförmån. Med detta menade han att skattefördelarna ska vara så framträdande att transaktionen i övrigt framstår som mer eller mindre meningslös. Rekvisitet ändrades genom lagändringen år 1997 till ”det övervägande skälet”. Anledningen till detta var att rekvisitet tidigare lydelse tolkats på ett allt för strikt sätt. Med ”det övervägande skälet” menar regeringen att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Detta innebär en påtaglig förskjutning av innebörden av rekvisitet. Bakkevold menar att denna förskjutning innebär att klausulens tillämpningsområde utvidgas så att den även kan innefatta fler fall än de mer eller mindre konstlade förfaranden som den hittills tagit sikte på.⁷⁸ Han skriver vidare i sin artikel att de skatteupplägg som förekommit när den skattskyldige använt de skatteregler och den fasta praxis som funnits för att tillhandahålla sig skatteförmåner varit det som diskuterats mest. Skatteflyktsaspekten kommer in i bilden när många skattskyldiga utnyttjar reglerna till sådana skatteupplägg. Det kan dock vara svårt att hävda att enstaka transaktioner strider mot lagstiftningens syfte när många transaktioner sker i organiserad form.⁷⁹

Hultqvist skriver i en artikel publicerad i Skattenytt⁸⁰ om problem som användandet av en generalklausul för att komma åt de möjligheter som finns till ”moraliskt uppseendeväckande skatteanpassande förfaranden”⁸¹. Han skriver att målet att komma åt denna typ av förfaranden inte får nås genom en utveckling av rättssystemet som leder till att rättssäkerheten försämras. I artikeln framhävs en mycket kritisk synvinkel på skatteflyktsklausulen. Lösningen på problemet med s.k. ”luckor i lagen” bör arbetas fram på lagstiftarnivå, att få en homogen och principiellt hållbar lagstiftning, och inte genom bedömning utifrån skatteflyktslagen i en domstol.⁸²

⁷⁸ Bakkevold, Skatteflyktsklausulen ändras, SST, s. 727.

⁷⁹ Ibid. s. 728.

⁸⁰ Hultqvist, Anders; Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten, Skattenytt 1996, s. 670 ff.

⁸¹ Ibid., s. 680.

⁸² Ibid., s. 681.

4 Användande av angreppsmöjligheterna vid kringgåenden av fåmansföretagsreglerna

4.1 Inledning

I detta avsnitt kommer de bolagskonstruktioner som exemplifieras under avsnitt 2.3 att var för sig granskas för att se om de olika möjligheterna att underkänna förfarandena kan tillämpas. Här kommer problemet med kringgåendet av fåmansföretagsreglerna att ställas på sin spets. I och med att förfarandena i de olika bolagskonstruktionerna kommer tolkas enligt lagen, det utrymme till tolkning som getts enligt praxis, och skatteflyktsklausulen, belyses problemet med skatteplanering med hjälp av bolagskonstruktioner och hur väl angreppsmöjligheterna fungerar i praktiken.

Det första steget i granskningen av de olika bolagskonstruktionerna är att fastställa huruvida delägarna i de bolag som tillhandahåller inkomst av kapital, kan anses äga kvalificerade andelar med tolkning enligt lagens ordalydelse. Enligt praxis, som jag beskrivit ovan, finns möjlighet att tolka de olika rättshandlingarna gemensamt, för att utröna ifall de genom en sådan civilrättslig genomsyn kan klassificeras annorlunda. Till sist ska de olika bolagskonstruktionerna granskas utifrån skatteflyktslagen.

4.2 Angreppsmöjligheternas användbarhet

4.2.1 Analys av den första bolagskonstruktionen

Den första bolagskonstruktionen som beskrivs under avsnitt 2.3 går ut på att bolaget där den verksamhet som kvalificerar andelarna avyttras från ägaren till av denna nybildade bolag, utdelning sker för att flytta de upparbetade vinstmedlen till ett bolag som inte bedriver verksamhet, för att sedan avyttra det mottagande bolaget i flera led så att kvalifikationssmittan inte längre träffar det bolag som slutligen delar ut vinstmedlen till ägaren.

Den första frågan som ställs är följaktligen huruvida delägaren kan anses ha kvalificerade andelar i det fusionerade bolaget, NYAB 3 och NYAB, som ligger sist i kedjan. För att inneha kvalificerade andelar är ett grundläggande kriterium att delägaren varit verksam i betydande omfattning i det utdelande bolaget genom att ha stor betydelse för vinstgenereringen. I mitt exempel har det inte redogjorts för vilken typ av uppdrag delägaren har.

Att endast ha ett styrelseuppdrag medför dock inte att delägaren utfört sådant arbete att han haft stor betydelse för vinstgenereringen. Ett argument för att delägaren haft sådan betydelse för vinstgenereringen är tiden som det nybildade bolaget funnits och vilka rättshandlingar som genomförts under denna tid, jämfört med den inblandning delägaren haft i rättshandlingarnas genomförande. Transaktionerna mellan bolagen i fråga har ökat vinstmedlen genom den kedja av avyttringar som slutligen medför att det sista bolaget i fråga har möjlighet till utdelning. I rättsfallet RÅ 2005 ref. 3 fann domstolen att ett förvärv av fastigheter till underpris till ett nytt bolag, för att senare avyttra bolaget till marknadspris, inte medförde att andelarna skulle anses som kvalificerade. I bolagskonstruktion 1 sker inte bara en överlåtelse, utan flera interna aktieöverlåtelser. Vinstmedlen som förs över mellan bolagen genereras i det första aktiebolaget, som ägaren självklart har kvalificerade andelar i. Ett annat fall⁸³ handlar om ett bolag som bedrev fastighetsförvaltning, vilket avyttrades och det hävdades från den skattskyldiges sida att denne inte varit verksam i betydande omfattning. Detta bolag hade bildats år 1987 och försäljningen skedde år 1999. Tidsperioden att titta på är alltså betydligt längre än i det förra fallet. I detta företag agerade ägarna som skötare av det administrativa, upprättade bokföringen och utfärdade fakturor. Arbetet i fråga uppskattades att ta 2,5 timmar per år. Regeringsrätten, som ändrar kammarrätten och länsrättsens dom, förklarar att syftet med lagen i fråga är att motverka det som i grunden är arbetsinkomster att omvandlas till kapitalinkomster. Det av bakgrunden som läggs fram i domskälen är att ägarnas arbete i företaget tagit endast ca 2,5 timmar och att vinsten som genererats till största del beror på den värdeutveckling som varit god på fastigheter i en rad år. De argument som lagts fram från Skatteverkets sida bestod av, att det inte kan vara så att syftet med lagstiftningen undantar en viss typ av verksamhet, vilket blir följden eftersom alla arbetsuppgifter som erfordras i bolaget utförs av dess ägare, och att ingen lön tagits ut för det utförda arbetet. Det som Regeringsrätten vill framhäva som det tyngsta argumentet är karaktären på inkomsten jämfört med arbetsinsatsen. I detta fall är det värdet på fastigheter som gått upp och administrativt arbete som inte tagit upp mycket tid och inte heller ha ansetts utgöra något avgörande för vinsternas förvärvande. Det torde vara mycket tveksamt att de övergripande besluten om bolagsavyttringar och beslut om utdelning kan medföra att förutsättningen för att inneha kvalificerade andelar kan vara uppfyllda. Lagstiftningen tar sikte på att arbetsinsats för att uppbära vinst medför sådan kvalificering, det lagstiftaren vill komma åt är att lön ska tas ut för den arbetsinsats som utförts. I exemplet har vinsterna genererats i ett bolag där delägaren innehaft kvalificerade andelar. Alltså har delägaren deltagit i arbetet i detta bolag på ett sådant sätt att det är tillräckligt omfattande och tillräckligt inflytelserikt för vinstgenereringen att denne borde få lön för detta. Denna verksamhet finns också kvar efter de interna aktieöverlåtelseerna. Den verksamhet som bedrivs i det fusionerade bolaget med vinstmedlen kan i det närmaste jämföras med förvaltning, då det enda som finns i bolaget är tillgångar i form av pengar.

⁸³ RÅ 2007 ref. 15.

Kan granskande myndighet eller domstol ändå komma åt denna konstruktion genom tolkning av rättshandlingarnas verkliga innebörd? I rättspraxis har fastställts att en speciell skatterättslig tolkning av rättshandlingarnas innebörd, en skatterättslig genomsynsметод, inte finns att tillgå. Däremot finns utrymme för att granska en serie i och för sig giltiga rättshandlingar med ett helhetssynsätt för att utröna deras civilrättsligt verkliga innebörd. Denna civilrättsliga genomsyn har använts restriktivt av domstolen. Beskattning ska ske på grundval av vad som verkligen avses med dessa rättshandlingar.

Det är inte okontroversiellt att ändra de fakta som den skattskyldige lagt fram för granskningen av ett förfarande. Jag utgår i analysen av detta från att rättshandlingarna som utförts är formellt giltiga. I avtalstolkning är det i första hand parternas avsikt som avgör hur ett avtal ska tolkas. I en sådan konstruktion som exemplifieras finns det olika avtalsparter i form av bolag och dotterbolag, men deras ägare är den samma. Utgångspunkten i denna del av granskningen måste bli att de har en gemensam avsikt. Ser vi till var och en utav avtalen som sluts så överensstämmer avsikten med benämningen på rättshandlingen. I de så kallade leasingmålen ansågs avtalen ifråga ta tillvara andra intressen än de mellan de avtalsslutande parterna. Konstruktionerna avsåg att uppnå fördelar, t.ex. avdragsrätt för den skattskyldige, och även att trygga de parter som inte direkt stod i anknytning med avtalet som granskades. I mål RÅ 82 Aa 72 ansågs det avtal som medfört dessa fördelar endast som ett konstruerat mellanled och avtalet sågs igenom. Detta medförde att den verkliga innebörden med avtalen var, att de två bolag som tryggade sin risk i förfarandet stod som de egentliga avtalsparterna. I den exemplifierade bolagskonstruktionen är huvudsyftet med de olika leden i konstruktionen att utdelning ska kunna ske till delägaren utan att denna delvis ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Resultatet av transaktionskedjan är att utdelning sker. I ramen av den rättstolkning som finns att tillgå enligt praxis, kan endast det faktum att den skattskyldige åtnjuter skattefördel genom planerande, inte vara tillräckligt för att genomse ett transaktionsmönster. I detta fall rör det sig inte om att risken med avtalen ligger på någon annan än de egentliga avtalsparterna. I och med att avsikten är att utdelning ska ske och det faktiskt sker, dock fördelaktigare ur skattesynpunkt, anser jag att det inte torde vara möjligt att se igenom handlingarna på ett sådant sätt att utdelning sker direkt från det bolag där den kvalificerade verksamheten bedrivs. Syftet med avtalen överensstämmer med resultatet av en gemensam syn av rättshandlingarna. Det finns inget krav på att transaktioner måste ske den kortaste vägen. Motiven till rättshandlingarna är endast intressanta när en granskning av förfarande sker utifrån skatteflyktslagen.

Skatteflyktslagen ska tillämpas i fyra steg enligt generalklausulen (2 §). Rättshandlingarna tillsammans medför en klar skatteförmån för delägaren, så det första rekvisitet i generalklausulen är uppfyllt. Den skattskyldige har också direkt eller indirekt medverkat till dessa rättshandlingar.

Skatteförmånen ska också, med hänsyn till omständigheterna, vara det övervägande skälet för förfarandet, för att det ska anses vara skatteflykt. Eftersom denna analys grundar sig på ett exempel kan jag endast

diskutera teoretiskt vad som kan utgöra skälet till förfarandet. Tidigare var kravet för att klausulen skall träffa ett förfarande att detta i princip var meningslöst utan skatteförmånen. Enligt den nya lydelsen ska skatteförmånsskälet väga tyngre än de andra skälen tillsammans. I RÅ 2002 ref. 24 bedömde regeringsrätten, vid ett förfarande där bolag använde konvertibler för att konstruera så att koncernbidrag med skatterättslig verkan skulle kunna lämnas, att förfarandet var praktiskt taget meningslöst utan skatteförmånen. Härmed var skatteförmånen det övervägande skälet för förfarandet. I vårt fall har ett flertal interna aktieöverlåtelser utförts för att utdelning ska kunna ske utan beskattning enligt 57 kap. IL. Bolagskonstruktionen i detta fall innehåller flera interna aktieöverlåtelser och jag anser att eventuella organisatoriska skäl eller liknande skulle kännas krystade i situationen i fråga. Det torde vara mycket svårt för den skattskyldige att kunna frambringa skäl som överväger skälet att uppnå skatteförmån.

4.2.1.1 Lagstiftningens syfte

Frågan är om förfarandet strider mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Tillämpning av skatteflyktslagen aktualiseras när tolkning och tillämpning av aktuella lagregler leder till ett otillfredsställande resultat, att tillämpningen strider mot lagstiftningens syfte. För att ta reda på detta måste klargöras vad syftet är med direkt tillämplig lag, med den lag som anses kringgå och syftet med skattebestämmelsernas allmänna utformning. Den direkt tillämpliga lagstiftningen är de bestämmelser som reglerar utdelning och inkomst av kapital. Den grupp av skatteregler som kringgås är fåmansföretagsbestämmelserna, dess definition av kvalificerad andel i 57 kap. IL och de paragrafer som fördelar inkomsten mellan kapital och tjänst. Allmänna skatterättsliga principer ska också beaktas. En princip som ligger bakom fåmansföretagsbestämmelserna är att arbetsersättning i fåmansföretag ska beskattas likformigt med löneinkomster för personer med höga arbetsinkomster. Syftet med införandet av speciella bestämmelser för bolag med få delägare var att stävja det utnyttjande av aktiebolaget som juridisk person och sitt delägarande för att dela ut vinst som inkomst av kapital i stället för ersättning för arbete.

Ett naturligt mål vid tillämpning av skattelagstiftning är att motverka skatteundandragande. Frågan är vad som menas med skatteundandragande? I vårt fall är det inte fråga om att inkomsten inte beskattas, den beskattas som inkomst av kapital. Däremot kan det anses som ett delvis undandragande eftersom fåmansföretagsbeskattningen inte blir direkt tillämplig. Bolagskonstruktionen kan betraktas som ett kringgående av bestämmelserna för beskattning av fåmansföretag. Dessa regler har nyligen omarbetats och som beskrivits ovan har grundligt förarbete till de nya reglerna skett, dels genom 3:12-utredningen som beskrivit problemet med tillämpningen av bestämmelserna och dels genom expertgruppen som utsågs av regeringen som lämnade förslaget till reformerad ägarbeskattning

år 2005⁸⁴, vilkas förarbeten sedan utmynnade i regeringens proposition. I förslaget till reformerad ägarbeskattning lämnades två förslag som rörde tillämpningen av lagstiftningen. Regeringen som ville åstadkomma ändringen i fåmansföretagsreglerna hade dock inte angett att utredningens huvuduppgift skulle vara att ta ställning till de förslag som lämnats av 3:12-utredningen på detta område. Det första förslaget lydte att det inte ska gå att ”bota” fåmansföretag från 3:12-reglerna genom att flytta verksamheten mellan olika företag, det andra förslaget gällde att köpoptioner och andra derivat ska likställas med andelar vid tillämpningen av dessa regler.⁸⁵ I propositionen lades lagförslag fram om att innehav av optioner, konvertibler m.m. i ett fåmansföretag skulle likställas med andelar.⁸⁶ Bestämmelserna i 57 kap. 4 § IL som anger förutsättningarna för kvalificerad andel lämnades dock oförändrade.⁸⁷ I ett rättsfall från 2001⁸⁸ bedömdes frågan vad som avsågs med 3:12-reglernas syfte beträffande avkastning på andelar. I Regeringsrättens domskäl beaktades det resonemang, om att reglerna fått minskat tillämpningsområde utan att detta kommenterats i den omfattande bearbetning som låg till grund för den nya lagstiftningen år 1995, som det avgörande för vad som ansågs vara lagstiftningens syfte. I vårt fall har problematiken med interna aktieöverlåtelser lyfts fram i det omfattande förarbete som 3:12-utredningen gjorde, men detta kommenterades inte i den proposition som lades fram av regeringen. Slutsatsen som Regeringsrätten drog i rättsfallet var att frågan om vinstandelsbevis och valuta rimligtvis borde ha övervägts eftersom 3:12-reglerna i detta fall utvidgats att avse även utländska juridiska personer. I arbetet som lagts fram av den expertgrupp som anlätades för att kommentera 3:12-utredningen, nämns att regeringen inte gett direktiv att kommentera den del som avser reglernas tillämpning. Av detta kan rimligtvis slutsats dras att regeringen är nöjd med reglernas utformning och inte avser att tillämpningsområdet borde utvidgas.

En annan princip i skatterätten är, om det råder oklarhet över syftet med skattereglerna, att detta ska gå ut över det fiskala. Rättsläget beträffande bedömningen av dessa typer av bolagskonstruktioner är ännu oklart. Skatteverket anser att den skatterättsliga principen om likformig beskattning mellan fåmansföretagsdelägare och höginkomsttagare i inkomstslaget tjänst, är en princip som väger så tungt i bedömningen av lagstiftningens syfte att skatteflyktslagen kan användas mot denna typ av bolagskonstruktioner. Synsättet medför att ett förfarande med interna aktieöverlåtelser, på det sätt som beskrivits ovan, och beskattning enligt detta förfarande skulle strida mot lagstiftningens syfte. Min uppfattning är att det kan ligga lite i denna bedömning, det är tveksamt om ett upplägg på detta sätt kan gå igenom en granskning enligt skatteflyktslagen. Eftersom skatteflyktslagen är utformad som generalklausul är det endast bedömning av domstol i det enskilda fallet som kan avgöra vad som just vid dessa förutsättningar anses strida mot lagstiftningens syfte. Skatteverket har

⁸⁴ Edin, Per-Olof, Hansson, Ingemar, Lodin, Sven-Olof, Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, 2005.

⁸⁵ Ibid. s. 75 f.

⁸⁶ Prop. 2005/06:40 s. 71 ff.

⁸⁷ Prop. 2005/06:40 s. 85.

⁸⁸ RÅ 2001 ref. 12.

nyligen genom det allmänna ombudet lämnat in ansökan om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden beträffande frågan om interna aktieöverlåtelse.⁸⁹ Beslut från Skatterättsnämnden har dock inte lämnats ännu.

4.2.2 Analys av den andra bolagskonstruktionen

I det andra exemplet på en bolagskonstruktion äger delägaren ett fåmansföretag som i sin tur äger ett dotterbolag till 91 % av andelarna. Resterande del ägs av delägaren till fåmansföretaget. I och med att den s.k. kvalifikationssmittan endast fungerar vertikalt uppåt så blir andelarna i dotterbolaget till det överliggande fåmansföretaget inte direkt kvalificerade på grund av denna regel. Ägaren av fåmansföretaget har 9 % andelar i det underliggande dotterbolaget, vilket innebär att bolaget kan dela ut vinstmedel till denne om det finns möjlighet enligt bolagsrätten. Bolaget med den kvalificerande verksamheten kan föra över vinstmedlen genom koncernbidrag till dotterbolaget eftersom ägandet uppgår till 91 % av andelarna. Det är sedan, som sagt ovan, möjligt för dotterbolaget att utdela vinstmedlen till aktieägaren. Utdelningen beskattas som utdelning på onoterade andelar i inkomstslaget kapital.

Vid bedömningen av utdelning genom denna typ av bolagskonstruktion ser man endast att ett beslut fattats av det utdelande bolaget, nämligen att dela ut de vinstmedel som överförts med koncernbidrag. Har ägaren till moderbolaget en plats i styrelsen för att genom röstmajoritet på stämman kunna medverka till beslut om utdelning, anser jag att förfarandet är jämförbart med de förutsättningar som låg till grund för Regeringsrättens beslut i RÅ 2002 ref. 24. Det är fråga om ett fåtal, i detta fall ett, beslut och i och med detta torde delägarens insats inte medföra att andelarna ses som kvalificerade.

Även i det andra exemplet på bolagskonstruktion utgår jag ifrån att rättshandlingarna i sig är juridiskt giltiga. Ett koncernbidrag har lämnats, vilket medför att inkomsten ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet i det mottagande bolaget och det givande bolaget har följaktligen avdragsrätt för kostnaden. Efter beskattning till skattesatsen 28 % finns vinstmedel i dotterbolaget som kan delas ut till delägarna efter beslut av bolagsstämman. Genomsyn som tolkningsmetod ska, som sagt ovan, tillämpas restriktivt. Vid en sammanlagd granskning av dessa handlingar blir således frågan om det kan ses som om fåmansföretaget utdelat vinstmedlen direkt till ägaren, dvs. att koncernbidraget underkänns som rättshandling. En bedömning ska härmed göras av partsavsikten och var risken i förfarandet ligger. Parterna i förhållandet är delägaren och de två olika bolagen. Avsikten är att utdela vinstmedlen, men kan man genom detta anse att det inte finns någon avsikt att ge koncernbidrag mellan bolagen. Koncernbidrag finns som möjlighet för att upprätthålla neutralitet mellan att bedriva näringsverksamhet i ett stort bolag jämfört med att dela upp

⁸⁹ Skatteverkets ansökan om prövning av fråga huruvida avyttring av andelar ska beskattas enligt 57 kap. IL, Dnr 131 647579-06/5931.

verksamheten i moder och dotterbolag. Att ge ett koncernbidrag kan motiveras med att det givande bolaget redovisar en vinst och det mottagande bolaget redovisar en förlust och att bidraget jämnar ut detta. I exemplet har jag inte angett några förutsättningar beträffande de olika bolagens lönsamhet, förutom att det genererats en vinst i det givande bolaget. Utdelningen i detta fall sker från det vinstbringande bolagets dotterbolag. Att utdelning sker på grund av att ett koncernbidrag lämnats till dotterbolaget bör inte kunna medföra att någon rättshandling kan ses igenom med civilrättslig genomsyn. Koncernbidrag är en skattemässig justering inom en koncern. Detta har inte något att göra med den civilrättsliga partsavsikten. Även här kan poängteras att motiven till rättshandlingarna inte blir relevanta förrän prövning enligt skatteflyktslagen. Partsviljan är den samma som resultatet, vilket är ett starkt argument mot sådan genomsyn. Eftersom genomsynsmetoden ska användas restriktivt är den svår att tillämpa om det inte rör sig om skenavtal, eller avtal där risken står på någon annan än de angivna parterna. I detta fall torde förfarandet inte kunna ses igenom och underkännas.

När frågan om en tillämpning av skatteflyktsklausulen kan medföra att rättshandlingarna underkänns är skälet till rättshandlingarna och lagstiftningens syfte de två avgörande punkterna. Förfarandet i fråga medför väsentlig skatteförmån och delägare har direkt eller indirekt medverkat till rättshandlingarna. Den första frågan som ska utredas är om skatteförmånen utgjort det övervägande skälet till förfarandet. I den nya skatteflyktslagens formulering är kravet relativt lågt för att detta rekvisit ska anses vara uppfyllt. Om inte de motiv förutom skatteförmånen överväger, anses skatteförmånen vara skälet till rättshandlingarna. Den praxis som finns på området har dock hållit ett striktare synsätt på rekvisitet än vad lagens ordalydelse inbjuder till. I detta fall finns ett koncernbidrag att ta ställning till förutom utdelningen från dotterbolaget. Om koncernen kan motivera att koncernbidraget verkligen behövdes för att utjämna resultat inom denna är det troligtvis svårt att se det som att rättshandlingarna är meningslösa utan den förmånliga beskattningen.

Som beskrivits ovan är frågan om vad som avses med lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, dess allmänna principer, och syftet med direkt tillämplig bestämmelse eller med bestämmelse som kringgått svår att bedöma. Vid bedömningen ska ställning tas till syftet bakom beskattning av inkomst av kapital jämfört med beskattning enligt fåmansföretagsbestämmelserna. Vidare så ska även syftet med koncernbidragsbestämmelserna tas med i bedömningen. Frågan är även vilka allmänna skatteprinciper som ska tas med i bedömningen och hur tungt dessa väger vid bedömningen huruvida förfarandet är att klassificera som skatteflykt. Först ska de syften som ligger bakom skattereglerna som är direkt tillämpliga eller har kringgått gås igenom.

I vårt exempel har den skattskyldige arbetat i ett helägt fåmansföretag. Detta arbete har inbringat vinst till bolaget. Bolaget har ett dotterbolag, vars verksamhet jag inte angett i exemplet. Låt säga att detta bolag t.ex. bedriver värdepappershandel eller förvaltning av fastigheter. Om det finns någon verksamhet som i sig är i behov av finansiering, men inte

befinner sig på obestånd, kan jag inte se att koncernbidraget som rättshandling kan underkännas bara för att en del eller hela kapitalet delas ut till delägaren. Detta är ett företagsekonomiskt beslut i enlighet med bolagsrätten. Trots att det kan finnas skäl som motiverar förfarandet, har domstolen genom den nya skatteflyktslagstiftningens utformning, möjlighet att bedöma att detta strider mot syftet med den lagstiftning som är direkt tillämplig eller den lag som anses ha kringgåts eller det syfte som framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning. Är bolaget endast konstruerat för att ge koncernbidrag och sedan dela ut de beskattade vinstmedlen, väger naturligtvis detta argument tyngre. I avsnittet ovan har fåmansföretagsreglernas syfte diskuterats, vad lagstiftaren genom förarbeten avser med den nya lagstiftningen. I rättsfallet 2002 ref. 24 var förutsättningarna följande. Konvertibla skuldebrev hade utfärdats för att konstruera så att förutsättningar för att lämna koncernbidrag var uppfyllda. Regeringsrätten gjorde bedömningen att syftet med koncernbidragsreglerna är att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än den skulle ha varit om verksamheten bedrivs av ett enda företag och det har framhållits att sådan resultatutjämnning kan accepteras endast då företagen klart framstår som en enda skattskyldig. Sedan diskuteras varför kravet på 90-procentigt ägande satts upp. Dotterföretaget kan i detta fall uppgå i moderföretaget genom absorption. I rättsfallet i fråga underkändes koncernbidraget eftersom ägarförhållandena i realiteten inte förändrats och att företagen i fråga inte framstår som en skattskyldig. I det exempel som diskuteras i detta avsnitt är både moder- och dotterbolag ägda av samma person i praktiken. Dotterbolaget ägs till 91 procent av fåmansföretaget och till 9 procent av den fysiska personen, fåmansföretaget ägs till 100 procent av den fysiska personen. Inflytandet i de båda företagen innehas till 100 procent av den fysiska personen. Om vi ser till de direkt tillämpliga reglerna har inte koncernbidraget utförts under sådana förutsättningar att det strider mot reglernas syfte.

Fåmansföretagsreglernas syfte har diskuterats ovan och de tar huvudsakligen sikte på att förhindra att sådan inkomst som anses förvärvat genom förvärvsarbete inte ska kunna tas ut ur bolagssektorn till den mer förmånliga skattesatsen i inkomstslaget kapital. I detta fall har koncernbidrag skett från moder till dotterbolag. Vinstmedlen som flyttats från moderbolaget till dotterbolaget är förvärvat på ett sådant sätt att verksamheten är kvalificerande i den mening som 57 kap. IL träffar. Enligt min mening borde koncernbidraget sett tillsammans med utdelningen till den fysiska personen inte kunna underkännas på grund av reglerna i skatteflyktslagen. En fråga som jag ställer är dock vilket syfte som väger tyngst, eftersom rättshandlingen inte strider mot syftet med koncernbidragsreglerna eller reglerna om utdelning, utan endast mot de regler som rätten anser att företagaren har kringgått. Eftersom den lagstiftning som är direkt tillämplig inte medför att rättshandlingarna kan underkännas är det endast den lag som anses ha kringgåts som kan medföra detta. Dock väger bedömningen som gjorts i rättsfallet RÅ 2001 ref. 12 in när man ser till kringgående av fåmansföretagsreglerna. Problemet med att kvalifikationssmittan endast verkar vertikalt uppåt har belysts av 3:12-utredningen och det finns en stor möjlighet att rätten bedömer det som att

frågan rimligen borde ha övervägts av lagstiftaren och att förfarandet inte bör anses strida mot lagstiftningens syfte. Rättsskiparen kan även, som det framhållits under det avsnitt ovan där lagstiftningens syfte diskuteras, bedöma frågan som Skatteverket anser att den ska bli bedömd. Att syftet att förhindra att ersättning för förvärvsarbete tas ut till en billigare skattesats väger så tungt att förfarandet kan underkännas. Det beror naturligtvis på omständigheterna i varje enskilt fall hur utfallet kommer att bli, men jag anser att det borde vara möjligt att underkänna denna typ av bolagskonstruktion.

4.2.3 Analys av den tredje bolagskonstruktionen

Det tredje exemplet är hämtat ur ett notisfall från Regeringsrätten där Skatterättsnämndens förhandsbesked undanröjdes på grund av att det inte fanns tillräckligt underlag för att göra en bedömning om förutsättningarna i 57 kap. 4 § första stycket var uppfyllda. Frågorna som ställdes till Skatterättsnämnden var 1) Anses delägaren ha kvalificerade andelar på grund av ett styrelseuppdrag? 2) Anses delägarens andelar vara kvalificerade på grund av att han äger aktier i ett annat fåmansföretag, bedrivs samma eller likartad verksamhet?

Aktieägaren i fallet äger genom ett holdingbolag ett bolag som bedriver försäljningsverksamhet. Andelarna i bolaget är kvalificerade. Ägaren äger även till viss del ett annat bolag som ger ett förmånligt franchisingavtal till bolaget med försäljningsverksamhet. I bolaget som äger ett varumärke sitter aktieägaren med i styrelsen. Vinsten, som betalas till bolaget med varumärket genom franchisingavgifter, delas sedan ut till delägarna som har lika rösträtt i bolaget i fråga. Ett styrelseuppdrag medför inte automatiskt att delägaren är verksam i betydande omfattning. Detta måste avgöras jämfört med bolagets vinstgenerering och om delägaren i fråga kan anses ha utfört arbete som är betydande för denna. I fallet tyder det på att delägaren sitter med i stämman med lika rösträtt som övriga delägare, för att rösta fram eventuella utdelningar. Rörelsen i bolaget sköts av en anställd VD och administrativ personal. På denna grund blir det svårt att se andelarna som delägaren innehar som kvalificerade. Enligt Skatterättsnämnden tar regeln om verksamheter med samma eller likartad verksamhet sikte på om en rörelse helt eller delvis förts över till ett annat företag som bedriver en rörelse som ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten. I fallet har inte någon rörelse förts över. Förhållandet mellan företagen knyts genom franchisingavtalet. Eftersom inte något ägarförhållande finns mellan bolagen kan det inte heller diskuteras om kvalifikationssmitta. Det som kan diskuteras är huruvida den sammankoppling som finns mellan bolagen med tanke på delägaren och franchisingavtalet, medför att de franchisingavgifter som överförs faktiskt kan anses som del av rörelsen i det rörelsedrivande företaget.

Kan franchisingavtalet mellan bolagen om att det rörelsedrivande bolaget ska sälja produkterna och sedan betala en franchisingavgift till bolaget ses igenom? I förhållande mellan parterna finns

även delägarens avsikt att få vinstmedlen utdelade. Om franchisingavtalet är marknadsmässigt utformat är det svårt att komma åt det med genomsyn. Är det däremot utformat på sådant sätt att avgiften som betalas är så hög att vinst inte generas på ett normalt sätt i det rörelsedrivande bolaget kan det diskuteras om detta avtal har en viss grad av skenavtal i sig. Risker står inte mellan bolagen utan i själva verket mellan bolaget som genererat vinstmedlen och delägaren. Avtalet finns till för att underlätta för att delägaren ska kunna få del av vinsten utan att behöva beskattas i inkomstslaget tjänst. Det kan ändå bli svårt att angripa förfarandet på denna grund eftersom genomsynsmetoden bör användas restriktivt. I detta fall är det dock mer sannolikt att en genomsyn kan ske och att franchisingavtalet sett gemensamt med den utdelning som tillfaller delägaren kan underkännas. Det kan ses som ett avtal att dela ut vinsten direkt till delägaren (och de andra delägarna som är inblandade). Om detta sker anses de utdelade vinstmedlen direkt utdelade från det rörelsedrivande företaget där delägaren har kvalificerade andelar.

I ett avgörande från den 16 januari 2007⁹⁰ har Regeringsrätten tagit ställning till frågan huruvida ett sedvanligt styrelsearbete i ett företag som arbetar med ett annat företag på franchisingbasis kan medföra att andelarna i företaget kan anses som kvalificerade. Regeringsrätten dömer frågan i enlighet med Skatterättsnämndens uppfattning. Skatterättsnämnden utgår från att franchisingavtalet är marknadsmässigt utformat. Endast ett sedvanligt styrelseuppdrag medför inte att andelarna är kvalificerade. Vidare slås fast att av praxis framgår att bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet tar sikte på att det inte ska gå att avsluta en aktiv verksamhet i ett bolag för att sedan starta upp samma typ av verksamhet i ett annat bolag och undgå beskattning enligt 57 kap. IL. I fallet har inte någon verksamhet förts över mellan bolagen. Att verksamheten bedrivs i form av franchising kan inte heller innebära att ett likartat samband mellan bolagen uppstår och därmed ska bolagen i fråga inte anses bedriva samma eller likartad verksamhet i enlighet med lagrummet i fråga.

⁹⁰ Regeringsrätten, mål nr 5221-06.

5 Slutsats

Den slutsats som kan dras beträffande fåmansföretagsreglernas effektivitet när det kommer till förfaranden med bolagskonstruktioner för att kringgå beskattning enligt 57 kap. IL, är att reglerna i sig inte är tillräckligt effektiva. Detta beror på att de inte täcker alla situationer där vinstmedel som arbetats upp genom förvärvsarbete delas ut. Den definition av vad som är kvalificerad andel i fåmansföretag är inte tillräckligt utvecklad och det går med lätthet att kringgå denna genom t.ex. bolagskonstruktioner som involverar interna aktieöverlåtelser. Frågan som oftast blir avgörande är hur det arbete som andelsägaren har utfört i samband med transaktionerna ska bedömas, men som det tredje exemplet visar kan även frågan om ägaren anses ha andelar i annat fåmansbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet ställas. I denna fråga finns praxis och även ledning i förarbete till lagstiftningen.

Andelsägaren kan dock inte förlita sig på att förfarandet inte är angripbart endast för att reglerna i 57 kap. IL inte är direkt tillämpliga, utan måste även betänka vad resultatet av en tolkning av vad den verkliga innebörden av hans rättshandlingar innebär och även vad en prövning av förfarandet utifrån skatteflyktslagen kommer att ha för resultat. Den oklarhet som råder i hur rättsföljden blir medför en oönskad rättsosäkerhet på området. Med bakgrund av det resultat som visats i avsnittet ovan, där de exemplifierade bolagskonstruktionerna analyseras, kan rättsföljdens oklarhet sägas vara beroende på hur rätten tolkar de rättshandlingar som utförts, syftet med de regler som är direkt tillämpliga, syftet med de regler som har kringgåts och även syftet med skattebestämmelsers allmänna utformning. Resultatet av denna tolkning är inte lätt att förutspå med tanke på den praxis som finns på området. Om rättshandlingarna tillsammans kan bedömas ha en annan verklig innebörd än den avsedda ska det i princip röra sig om att partsavsikten inte stämmer överens med resultatet så som det redovisas. Det som i praxis ges som det uppenbara exemplet på detta är skenavtal eller transaktioner som har en annan formell benämning än det som om de ses tillsammans sker i verkligheten. Regeringsrätten har även slagit fast att denna typ av klassificering av förfaranden ska användas restriktivt och har underkänt den vidare möjligheten att omtolka förfaranden bara för att skattefördel uppnåts.

De fakta som Regeringsrätten har svårast att ta ställning till vid en prövning utifrån skatteflyktslagen är om förfarandet strider mot något syfte av dem som angetts ovan. I den senaste lagändringen av skatteflyktslagen gavs skatteflyktsklausulen större utrymme för att kunna användas när skattelagstiftningen som sådan inte har varit tillräcklig för att komma åt ett icke önskvärt resultat ur skattesynpunkt. Ett problem med att som lagstiftare förlita sig på att det icke önskvärda förfarandet åtgärdas genom att det klassificeras som skatteflykt är att lagen ifråga inte får tillämpas förrän saken prövas i länsrätten och vidare. På myndighetsnivå i det grundläggande beslutet eller omprövningsbeslutet får endast 57 kap. IL tillämpas och tolkas, vilket kan leda till att Skatteverket gör en tolkning av

förfarandet som liknar den skatterättsliga genomsyn som inte får användas, enligt Regeringsrättens praxis. Ett annat problem som kan uppstå när saken väl prövas i högre instans är att det kan bli en konflikt mellan olika syften. Lagstiftaren kan ha skilda motiv bakom den lag som är direkt tillämplig och den lag som anses ha kringgått, vilket leder till att det blir svårt att på förhand få en känsla för vilket argument som kommer att väga tyngst i den slutliga domen. Som exempel kan nämnas det rättsfall där domstolen såg till vad lagstiftaren hade haft möjlighet till att ta ställning till när lagstiftningen ändrades men inte gjordes (se ovan), vilket fick avgörande utgång i målet. I detta fall var det inte något av lagstiftaren uttalat syfte som avgjorde. Det som domstolen ansåg vara syftet med lagstiftningen i den utredningen hade karaktär av den allmänna skatterättsliga principen ”ingen skatt utan lag”. Även fast förfarandet medförde att beskattning i enlighet med de dåvarande 3:12-reglerna inte kunde ske, och förfarandet därmed stred emot 3:12-reglernas generella syfte, ansågs det inte strida mot lagstiftningens syfte.

Hur problemet med kringgåenden av 57 kap. IL ska kommas tillrätta med är inte lätt att ta ställning till. De alternativ som står till buds är antingen att lagstiftaren ändrar definitionen av vad som anses vara kvalificerade andelar, eller att problemet får lösas av prejudicerande domar. När man ställs inför det senare alternativet är en fråga hur långt rättskiparen egentligen kan gå beträffande bedömningen av hur en skattskyldig får lägga upp sin verksamhet. När går lagtolkningen så långt att det egentligen borde vara lagstiftarens uppgift att klarlägga rättsområdet? Är en skattskyldig genom i och för sig giltiga handlingar, som resulterat i lägre beskattning än vad som skulle ske om dessa inte genomfördes, en skatteflykt? Vad som innefattas i begreppet skatteflykt är bestämt i lagen om skatteflykt. Skatteflyktsklausulen tolkas av domstol, som i sin tur också ska veta vilka övergripande syften som lagstiftaren haft med all relevant skattelagstiftning. Otydlig lagstiftning som ska tolkas i det enskilda fallet eller genom tillämpning av skatteflyktslagen, som också innebär tolkning av lag och även utvidgning av lagrum, är ett stort problem, anser jag. Rättssäkerheten är inte tillräckligt skyddad för medborgarna, när det beror på det enskilda fallet hur ett lagrum kommer att utvidgas genom skatteflyktslagen. Om det finns ett syfte som av rätten ska vaskas fram och som överträder lagens ordalydelse är detta något som borde uppmärksammas av lagstiftaren. Jag anser att det är en orimlig uppgift för den skattskyldige att ha kännedom om detta, när det är svårt för tränade jurister att förutspå hur utgången i ett fall blir. I uppenbara fall av skattefusk kan självklart den skattskyldige veta att denna gjort något klandervärt. I de flesta fall kan dessa personer angripas med hjälp av skattelag.

Problemet när det kommer till tillämpning av skatteflyktsklausulen är också att den inte får användas på myndighetsnivå, utan först vid i länsrätten för talan. Detta innebär också en förvirring för medborgarna då deras förfaranden kan anses rättsenliga i det första beslutet, men att det senare eventuellt kommer att underkännas som skatteflykt. Skatteflyktsklausulen anser jag ska vara en tillflykt när ett rent skatteundrandragande som anses otillbörligt inte kan angripas på ett annat sätt. Exempelvis när en ny lucka i lagen upptäcks och lagstiftaren inte hunnit gripa in ännu. Skatteflyktslagen anser jag vara en lag som högt

sällan ska användas för rättsäkerhetens skull. I fallet med interna aktieöverlåtelser har problemet varit känt länge. Regeringsrätten har tagit ställning mot att lagstiftaren bortsett från ett problem i lagstiftningsprocessen i det fall som diskuterats ovan, vilket jag anser tyda på att domstolen vill ge en signal till lagstiftaren om att något är så fel att det borde göras något åt det på lagstiftningsnivå.

Det bästa alternativet för såväl rättsskipare som medborgare vore, om definitionen av vad som avses med kvalificerade andelar, fått en mer utförlig bakgrund i förarbetena, så att det är klart och tydligt vad som avses med det. Det är också märkligt att ett problem som är så stort bortses från i ett så omfattande lagstiftningsarbete som de nya fåmansföretagsreglerna. Själva grunden till legitimitet i lagstiftningen försvinner om det är relativt lätt att, genom enkla bolagskonstruktioner, frångå denna. I fall reglerna blir så svåra att tillämpa att det tar mycket tid och kraft för medborgaren att använda sig av dem, och dessutom svårigheter på rättsskiparens sida att avgöra hur de olika konstellationerna ska bedömas, tycker jag att det finns starka skäl att antingen avskaffa hela regelsystemet eller att gripa in på lagstiftarnivå för att klargöra hur rättsläget ser ut.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1980/81:17
Prop. 1982/83:84
Prop. 1989/90:110
Prop. 1995/96:109
Prop. 1996/97:170
Prop. 2002/03:96
Prop. 2005/06:40
Prop. 2006/07:2

SOU 1996:44
SOU 2002:52

Edin, Per-Olof, Hansson, Ingemar, Lodin, Sven-Olof; Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet, Rapport från Finansdepartementet, utgiven 26 januari 2005.

Böcker

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer;
Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 10 uppl., 2005.

Tjernberg, Mats; Beskattning av fåmansföretag, 5 uppl., 2001.

Tjernberg, Mats; Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., 1999.

Wiman, Bertil; Beskattning av företagsgrupper (med supplement från 2004 -10-19), 2002.

Artiklar m.m.

Arvidsson, Richard; Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor – Några synpunkter med anledning av en doktorsavhandling, SST, 1999.

Bakkevold, Arne; Skatteflyktsklausulen ändras, SST, 1997.

Bergström, Sture; Rättshandlingars verkliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref 27, 2004, SkatteNytt, nr 12.

Grosskopf, Göran; Tillämpning av 3:12 reglerna, SkatteNytt, 2003, nr 6.

Grosskopf, Göran; Verksam i betydande omfattning, SkatteNytt, 2005, nr 6.

Gäverth, Leif; Regeringsrätten och genomsyn, 1996, Svensk Skattetidning.

Harling, Marie Louise; Företagsledare – verksam i betydande omfattning?, RättsNytt, 2003, nr 3.

Hultqvist, Anders; Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten, 1996, SkatteNytt.

SkatteNytt, nr 6, 1995, 14.2. Genomsyn.

Tjernberg, Mats; Tolkning och tillämpning av skattelag, 2005, SkatteNytt, nr 6.

Vallgren, Göran; Några tankar som dryftades vid lunchseminarium den 7 april hos Mannheimer & Swartling angående begreppet ”genomsyn”, Skatteverkets intranät, dokument ID: DOMO-6PB5SB, 2006-04-28.

Rättsfallsförteckning

RÅ 82 Aa 72
RÅ 84 1:39
RÅ 1990 ref. 73
RÅ 1994 ref. 52
RÅ 1997 ref. 48 I och II
RÅ 1997 ref. 71
RÅ 1998 ref. 19
RÅ 2002 ref. 21
RÅ 2002 ref. 24
RÅ 2004 ref. 27
RÅ 2006 not. 7
RÅ 2007 ref. 15
Regeringsrätten, mål nr 5221-06.