



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Författare
Fredrik Fihnn

En skatterättslig studie av
utdelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL,
särskilt med inriktning på
verksamhetsrekvisitet

Examensarbete
20 poäng
VT-00

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
9

Innehåll

SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING, SYFTE, METOD, MATERIAL OCH DISPOSITION	8
1.1 INLEDNING.....	8
1.2 SYFTE OCH METOD	8
1.3 MATERIAL	9
1.4 DISPOSITION	9
2 BAKGRUND TILL FÅMANSFÖRETAGS-REGLERINGEN	10
2. 1 FÅMANSFÖRETAGSREGLERINGEN	10
3 DEFINITION AV NYCKELBEGREPP I 3 § 12 MOM. SIL	12
3.1 FÅMANSFÖRETAG	12
3.1.1 Huvuddefinition.....	13
3.1.2 Subsidiär definition	13
3.1.3 Undantag	14
3.1.4 Utländska bolag.....	14
3.1.5 Utvidgade fåmansföretagsbegreppet	15
3.2 DELÄGARE.....	15
3.3 NÄRSTÅENDE.....	16
3.4 KVALIFICERAD AKTIE	16
4 CIVILRÄTTSLIGA OCH SKATTERÄTTSLIGA UTDELNINGSGREGLER	18
4.1 ALLMÄNT OM UTDELNING.....	18
4.2 DET CIVILRÄTTSLIGA UTDELNINGSGREPPET	18
4.3 DET SKATTERÄTTSLIGA UTDELNINGSGREPPET	20
4.3.1 Inledning	20
4.3.2 Gränsbelopp.....	21
4.3.3 Anskaffningskostnaden för aktierna – olika beräkningsmetoder	21
4.3.3.1 Huvudregeln.....	22
4.3.3.2 Indexregeln.....	22
4.3.3.3 Kapitalunderlagsregeln.....	23
4.3.4 Sparad utdelning.....	23
4.3.5 Löneunderlag	24
4.3.5.1 Spärrar på individnivå	24
4.3.6 Reavinst.....	25
4.3.7 Skattelättnader	25
4.3.8 Undantag till de särskilda reglerna i 3 § 12 b mom. SIL.....	26
4.3.8.1 Basbeloppsregeln	26
4.3.8.2 Utomståenderegeln.....	26
5 OSÄKERHET KRING REKVISITET “VERKSAM I FÖRETAGET I BETYDANDE OMFATTNING”	28
5.1 ALLMÄNT OM REKVISITET.....	28
5.2 RÄTTSKÄLLELÄRA INOM SKATTERÄTTEN.....	28
5.3 SKATTERÄTTSLIGA PRINCIPER.....	29
5.3.1 Lagreglerade principer	29
5.3.2 Icke-lagreglerade principer	29
5.4 BAKGRUNDEN TILL REKVISITET	30

6 “VERKSAM I BETYDANDE OMFATTNING”	32
6.1 KAPITAL- OCH FASTIGHETSFÖRVALTNINGSBOLAG	33
6.2 SKATTEFLYKTSREGEL.....	35
6.3 RÄTTSFALLSGENOMGÅNG.....	36
7 “I FÖRETAGET”	41
7.1 KONCERNFÖRHÅLLANDEN.....	41
7.2 LEGALITETSPRINCIPEN.....	42
7.3 OLIKA HANDELSBOLAGSKONSTRUKTIONER	45
7.4 PRINCIPEN OM GENOMSYN.....	46
7.4.1 Allmänt.....	46
7.4.2 Relationen mellan civilrätt och skatterätt	46
7.4.3 Transaktionens verkliga innebörd.....	47
7.4.3.1 Skentransaktion.....	47
7.4.3.2 Felaktig benämning på rättshandlingar.....	47
7.4.4 Skatteflykt.....	47
7.4.5 Principen om genomsyn.....	48
7.4.6 Försäljning av andelar i handelsbolag.....	49
7.4.7 Verksamma aktieägare i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar i.....	49
7.4.8 Skillnaden mellan genomsynsprincipen och legalitetsprincipen.....	54
7.4.9 Förhållandet mellan utdelningsbeskattning och fåmansföretagslagstiftningen.....	55
8 SLUTSATS	56
9 SAMMANFATTANDE AVSLUTNING	59
BILAGA A	63
LITTERATURFÖRTECKNING	64
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	68

Sammanfattning

Genom en grundlig studie av utdelningsreglerna för fåmansföretag med särskild inriktning på verksamhetsrekvisitet har jag i denna uppsats försökt att belysa de problem som uppstår med ett vagt och oklart rekvisit.

I Sverige utgör fåmansföretag en stor andel av de registrerade företagen. En särskild reglering har tagits fram, eftersom det råder ett intimt förhållande mellan företaget och dess ägare, vilket kan resultera i ett skatteundvikande beteende. För att reglera reavinst och vinstutdelning i fåmansföretag har man tagit fram en särreglering som kallas för "3:12-reglerna". Denna reglering är uppbyggd till stor del av begrepp från den allmänna fåmansföretagsregleringen, men har kompletterats med en del nya begrepp. Begrepp som exempelvis har tillkommit är det utvidgade fåmansföretagsbegreppet och kvalificerad aktie.

Beskattningsreglerna för fåmansföretag har utformats så att det finns begränsningar för hur mycket man kan beskatta som inkomst i kapital. Denna begränsning har uppkommit p.g.a. delägarens möjligheter att styra hur vinsterna skall tas ut. För en delägare är det skattemässigt fördelaktigare att ta ut utdelning, eftersom skattesatsen är lägre i inkomstslaget kapital. Begränsningen som lagstiftaren utformat innebär att man fastställer ett schablonmässigt belopp som kallas för normalutdelning och beskattas i inkomstslaget kapital med 30 %. Den överstigande delen av utdelningen kallas för överutdelning och beskattas i det särskilda inkomstslaget tjänst. För att 3:12-reglerna skall bli tillämpliga krävs att delägare eller någon denne närstående är eller varit aktiv i fåmansföretaget. Det rekvisit som är aktuellt är om man varit "*verksam i företaget i betydande omfattning*".

Själva rekvisitet är väldigt oklart och vagt formulerat, vilket har lett till stor osäkerhet vid själva tolkningen av detta. Det förekommer ingen kvantifiering, t.ex. ett visst antal arbetstimmar, utan det avgörs från fall till fall. Det behöver inte vara något heltidsarbete för att en delägare skall anses vara verksam i betydande omfattning, utan tillfälliga insatser i företaget kan innebära att delägaren anses verksam. Denna problematik är ofta aktuell hos kapital- och fastighetsförvaltningsbolag. En stor mängd bolagskonstruktioner både med aktiebolagskoncerner och olika handelsbolagskonstruktioner har medfört en del problem, eftersom de ej alltid täcks in av lagstiftningen. Detta har man i vissa fall löst genom lagstiftning, medan man i andra fall gjort krystade uttalande i förarbetena, som inte klargjort förhållandena på området. Detta har lett till en betydande rättsosäkerhet som inte har förbättrats i och med att det föreligger osäkerhet även om vilken tolkningsmetod som skall användas.

Inom skatterätten finns det ett stort antal principer som man måste beakta vid en lagtolkning. Detta arbete fördjupar sig endast i legalitetsprincipen och

i principen om genomsyn. Legalitetsprincipen kräver att uttag av skatt måste förankras i lag, medan principen om genomsyn innebär att man ser igenom det formella förhållandet och beaktar endast det reella. Vilken av dessa principer som har mest genomslagskraft inom skatterätten är svårt att uttala sig om, men tendensen hos RegR verkar vara att man främst beaktar legalitetsprincipen och är ganska restriktiv med användandet av genomsynsprincipen.

Förord

Juristlinjen avslutas med ett obligatoriskt examensarbete. Att jag valde att skriva mitt examensarbete inom ämnesområdet skatterätt föll sig naturligt då jag parallellt med juristlinjen har studerat till civilekonom på Ekonomi Högskolan i Lund. Att jag inom ämnesområdet valde att behandla just utdelningsreglerna inom fåmansföretagsregleringen, särskilt med beaktande av verksamhetsrekvisitet, var dels p.g.a. fåmansföretagens betydelse för svenskt näringsliv och dels den intressanta konflikt som ofta uppstår mellan fiskus och enskilda skattesubjekt p.g.a. användandet av olika tolkningsmetoder. Jag vill tacka min handledare Jur. dr. Mats Tjernberg på Juridiska institutionen vid Lunds universitet för givande handledning och konstruktiv kritik. Trots att jag till största del har arbetat självständigt har Mats alltid funnits till hands vid behov. Jag vill även tacka Mats Åkesson på skattemyndigheten i Malmö, som har ställt upp på intervju och kommit med värdefulla synpunkter.

Slutligen vill jag passa på att tacka alla som stått bakom mig genom min studietid.

Lund, april 2000

Fredrik Fihnn

Förkortningar

A.a.	anfört arbete
anv. p.	anvisningarna punkt
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
f., ff.	följande sida, följande sidor
HD	Högsta Domstolen
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
mom.	Moment
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
ref	referat
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	stycke
SvSkt	Svensk Skattetidning

1 Inledning, syfte, metod, material och disposition

1.1 Inledning

Företagen i Sverige består till stor del av små aktiebolag som har en eller ett fåtal ägare. Den faktiska situation som uppstår av att aktiebolaget är ett fristående rättssubjekt och ägaren eller ägarna likaså, medför att en del problem kan uppstå. Det finns inga speciella civilrättsliga regler för dessa företag, utan ABL är tillämplig på både små företag och större börsnoterade bolag. De problem som kan uppstå är att det nära sambandet mellan företag och dess ägare, leder till avtalsslut för att skapa ekonomiska fördelar för ägarna. Det finns nämligen en strävan hos sådana företag att undvika dubbelbeskattningseffekterna. Uppsatsen har skrivits med avsikten att behandla de områden inom skatterätten som reglerar fåmansföretagen. Regelverket kring fåmansföretagen är mycket komplicerat. Detta har medfört att RSV har tagit fram detaljerade rekommendationer rörande beskattningen av fåmansföretag.¹ Även ett stort antal författare har skrivit om fåmansföretagen, men trots gedigen litteratur på området finns det fortfarande en del frågetecken och tveksamheter.

1.2 Syfte och metod

Detta arbete skall behandla en avgränsad del inom företagsbeskattningen, nämligen fåmansföretagsreglerna. De har fått en speciell behandling inom skatterätten dels p.g.a. det intima förhållande mellan företag och dess ägare, men även eftersom fåmansföretag utgör kärnan i svenskt företagande. Arbetet syftar främst till att beskriva de konflikter som uppstår vid utdelningar och reavinsten i fåmansföretag när det gäller tolkningen av rekvisitet "*verksam i företaget i betydande omfattning*" i 3 § 12 a mom. SIL. Jag avser att visa på den problematik som uppstår när lagtext och rekvisit är oklara och vilka problem olika tolkningsmetoder innebär för de personer lagarna är ämnade för. Den metod jag har använt mig av är traditionell juridisk metod som innebär att arbetet bygger på studier av lagar, förarbeten, studier av rättsfall och studier av doktrin. Den största delen av doktrinen består av speciallitteratur för fåmansföretag, men även allmän skatterättslig doktrin har varit till stor hjälp.

¹ RSV S 1999: 21: Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag.

Början av arbetet är av deskriptiv natur, men på de ställen jag har konfronterats med oklarheter har jag försökt analysera orsakerna till oklarheterna och angivit hur doktrinen tycker att man skall tolka reglerna.

1.3 Material

Det finns mängder med litteratur inom skatterättsområdet. Vid en grov uppdelning kan man dela in litteraturen efter inkomstlagen; personbeskattning, kapital- och företagsbeskattning. Varje grupp har mängder med underavdelningar. Karaktäristiskt för skatterätt är dess snabba förändringstakt, som avspeglar sig i att litteratur blir fort föråldrad och ej brukbar. I denna uppsats har jag utgått ifrån 1999 års lagstiftning. De författare som främst tar upp och belyser fåmansföretagsproblematiken är Bertil Båvall, Mats Tjernberg, Göran Grosskopf och Ulf Svensson. Rättsfall från underrätt har använts dels p.g.a. att det föreligger en avsaknad av prejudikatfall, men också för att komplettera bilden av hur osäkert rättsområdet är. Flertalet rättsfall refereras översiktligt så att läsaren skall kunna knyta ihop slutsatserna med de faktiska omständigheterna. Jag har använt mig av material från RSV, främst rekommendationer som har hämtats från RSV:s hemsida. Jag har även använt mig av muntlig källa i form av telefonintervju av en skattehandläggare.

Denna uppsats vänder sig främst till juridikstuderande och färdiga jurister med ett intresse för skatterätt och då främst fåmansföretagsreglerna. Jag har därför inte förklarat *alla* begrepp och tidvis brukat ett juridiskt språk.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med ett avsnitt där jag går igenom de grundläggande begreppen och definitionerna inom fåmansföretagsreglerna, för att sedan fördjupa mig i utdelningsreglerna enligt 3 § 12 mom. SIL. Detta avsnitt utmynnar i tre kapitel som behandlar rekvisitet "*verksam i företaget i betydande omfattning*". För att utreda den osäkerhet som uppkommer vid tolkningen av rekvisitet, har jag integrerat legalitetsprincipen och principen om genomsyn i kapitlen om rekvisitet. Sist avslutar jag med en sammanfattande analys och synpunkter.

2 Bakgrund till fåmansföretagsregleringen

2. 1 Fåmansföretagsregleringen

Bakgrunden till att det har uppkommit en särreglering när det gäller fåmansföretag beror på det förhållande som råder mellan ett företag och dess få ägare. Man förutsätter att om det finns en möjlighet till att skapa ekonomiska förmåner genom att undgå dubbelbeskattningseffekten, kommer ägarna i fåmansföretag utnyttja denna. Sådan situation kan uppstå p.g.a. att ett aktiebolag är en självständig juridisk person, som civilrättsligt kan ikläda sig skyldigheter och besitta rättigheter, precis som ett rättssubjekt.² Vidare kan konstateras att betänkandet SOU 1975:54 *Fåmansbolag* ville utforma beskattningsregler för fåmansföretagen som skulle uppnå en ökad neutralitet mellan olika företagsformer. Utredningen resulterade i en proposition som innebar att flera transaktioner kom att beskattas i inkomstslaget *tillfällig förvärvsverksamhet (efter skattereformen kallas det för "särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst")*.³ Även de s.k. *stoppreglerna* utformades och de konstruerades med hårda påföljder för företagen för att inte locka företagsledare och delägare till transaktioner som ledde till obehöriga skatteförmåner.⁴ Ända sedan dess tillkomst hade fåmansföretagsreglerna kritiserats, eftersom de ansågs oklara och fåmansdelägarna själva upplevde en form av förföljelse av skattemyndigheterna.⁵ Reglerna sågs därför över och förslag till förändringar arbetades till stor del in i förslaget till den nu genomförda skattereformen, den som även kallats för "århundradets skattereform".⁶

Att fåmansföretagsreglerna fortfarande är av stor vikt framgår i detta citat från propositionen.

*"1976 års särregler för fåmansföretag (de s k stoppreglerna) infördes i syfte att förhindra att företagsledare och delägare i sådana företag skaffade sig obehöriga skatteförmåner genom olika transaktioner mellan bolaget och sig själva. Reglerna utformades så att den för aktiebolagen gällande dubbelbeskattningseffekten inte eliminerades. Behovet av sådana regler kvarstår även efter en omläggning av skattesystemet."*⁷

² Tjernberg, 1998, s. 16.

³ Prop. 1975/76:79.

⁴ Tjernberg, 1998, s. 17.

⁵ Jernhem, s. 11.

⁶ Prop. 1989/90:110.

⁷ Prop. 1989/90:110 s. 597.

Debatten kring småföretagens betydelse har återigen uppmärksammats mycket, eftersom såväl dagens politiker som dagens ekonomer är överens om att de utgör en viktig del i det svenska företagandet.

3 Definition av nyckelbegrepp i 3 § 12 mom. SIL.

För att reglera reavinst och utdelning i fåmansföretag har man tagit fram en särreglering. Dessa regler tillkom vid 1990 års skattereform, som resulterade i en sänkning av bolagsskatten. I och med denna skattesänkning blev det intressant för en ägare av fåmansföretag som varit verksam i betydande omfattning, att omvandla sin löneinkomst till kapitalinkomst istället.⁸ För att förhindra detta infördes de särskilda reglerna vid utdelning och avyttring av fåmansföretag, som även kallas för 3:12-reglerna. Denna särreglering infördes genom lag 1990:651 som bygger på betänkandet SOU 1989:33 och propositionen 1989/90:110. Eftersom den totala skattebelastningen minskade vid utdelning, blev detta alternativ att rekommendera framför vanlig löneutbetalning. Tabellen nedan visar på fördelen med utdelning jämfört med lön. Viktigt att komma ihåg är att de sociala avgifterna leder till framtida förmåner för löntagaren, vilket medför att visst incitament till löneuttag finns.

Lön		Utdelning	
Vinst i AB	100	Vinst i AB	100
Soc. Avg.	- 25	AB-skatt	- 28
Summa	75	Summa	72
Tjänstebesk.(56%) - 42		Kap.skatt (30%) - 21,6	
Netto	33	Netto	50,4

För att underlätta för läsaren avser jag att nedan definiera en del centrala begrepp i 3:12-reglerna.

3.1 Fåmansföretag

Den skatterättsliga definitionen av fåmansföretag ges i 32 § anv. p. 14, 8 st. KL, samt 3 § 12 a mom. 4 st. SIL. Enligt 32 § anv. p. 14, 8 st. KL finns det två typer av fåmansföretag enligt definitionen:

”Som fåmansföretag räknas

- aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt*
- aktiebolag eller ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom*

⁸ Grosskopf och Söderholm, s. 87.

aktie- eller andelsinnehav, avtal eller därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. Lag (1990:650)”

När man läst ovanstående lagrum finner man att varken enskild firma, enkelt bolag, stiftelser eller ideell förening kan vara ett fåmansföretag.⁹ Handelsbolag nämns inte uttryckligen i definitionen och skall generellt sett inte behandlas som ett fåmansföretag. För de fall särreglerna skall gälla även för fåmansägda handelsbolag skall detta anges *uttryckligen* i lagtexten. En särskild definition av begreppet har tagits fram och finns i 32 § anv. p. 14, 10 st. KL. Viktigt att nämna är att 3:12-reglerna inte är tillämpliga på handelsbolag. Detta har inneburit en mängd försök till kringgående-konstruktioner.¹⁰

3.1.1 Huvuddefinition

Enligt huvuddefinitionen i 32 § anv. p. 14, 8 st. a) KL räknas aktiebolag och ekonomisk förening som fåmansföretag, om en fysisk person eller ett *fåtal* fysiska personer äger direkt eller indirekt så många aktier eller andelar i företaget att de har mer än 50 % av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget.¹¹ Med ett fåtal personer bör normalt menas högst tio personer, enligt RSV:s rekommendationer.¹² Antalet nämns inte direkt i lagen och i förarbetena till lagen nämns att flera personer skulle kunna anses som ett fåtal.¹³ Antalet i sig är inte avgörande, utan det som är av intresse för bedömningen är antalet delägare med väsentligt inflytande i företaget. När det gäller begreppet *fåtal* har det diskuterats bl.a. i SOU 1998:116, där det föreslås att uttrycket *en eller ett fåtal personer* ersätts med en direkt angivelse. Utredningen anser att det vore rimligt att begränsa begreppet till fyra fysiska personer.¹⁴ Så har även skett och begreppet tillämpas vid 2002 års taxering. Det saknar även betydelse vilket land ägarna är medborgare i.¹⁵ Eftersom begreppet inte har prövats i RegR, kan man inte exakt säga vad som ligger i begreppet. Vad som räknas som en enhet framgår av förarbetena och praxis.¹⁶ Dessa räknar varje krets av närstående personer som en enhet, d.v.s. som ett enda individuellt ägande.

3.1.2 Subsidiär definition

Huvuddefinitionen kompletteras med en subsidiär definition i 32 § anv. p. 14, 8 st. b) KL, som täcker in företagskonstruktioner som har delats upp på

⁹ Jernhem, s. 13.

¹⁰ Behandlas mer ingående längre fram i uppsatsen.

¹¹ Lundén och Svensson, s. 15.

¹² RSV S 1999:21 kap. 2.1.

¹³ Prop. 1975/76:79 s. 70, SOU 1989:2 s. 94 ff.

¹⁴ SOU 1998:116 s. 60 f.

¹⁵ Lundén och Svensson, s. 16.

¹⁶ Prop. 1975/76:79 s. 70 f och RÅ 1979 Aa 7.

olika och av varandra oberoende verksamhetsgrenar. Om en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på annat sätt, har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren kan man anse företaget som ett fåmansföretag. Kompletteringsregeln är främst avsedd för företag inom gruppen för fria yrken som t.ex. läkare, advokater, revisorer och konsulter. RegR har tagit upp två fall till prövning.¹⁷ Det första fallet avsåg ett revisionsföretag och det senare avsåg en läkar- och tandläkar-sammanslutning. I båda fallen ansågs inget företag uppfylla kraven enligt den subsidiära definitionen. Trots mycket kritik finns den subsidiära definitionen fortfarande kvar.¹⁸

3.1.3 Undantag

I begreppet fåmansföretag ingår inte aktiebolag som är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Det har ingen betydelse om företaget uppfyller alla andra kriterier, utan noteringen i sig själv är ett tillräckligt skäl till nekande.¹⁹ Detta framgår klart i 32 § anv. p. 14, 9 st. KL. Företag vars aktier är föremål för inofficiella noteringar och handel på marknaden, är departementschefen i propositionen 1989/90:110 inte beredd att föreslå något generellt undantag för. Utan i de fallen får en bedömning göras i varje enskilt fall.²⁰ Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag enligt 2 § 7 mom. SIL.

3.1.4 Utländska bolag

En fråga som diskuteras flitigt är om utländska bolag skall betraktas som ett fåmansföretag. I förarbetena nämns inget huruvida utländska företag kan omfattas eller ej.²¹ En del är av den åsikt att inga undantag nämns i lagtexten. I princip kan alltså reglerna gälla även för utländska företag.²² Andra anser att om det inte uttryckligen ingår i lagtexten kan det inte vara ett fåmansföretag enligt definitionen. RegR har genom ett avgörande klarlagt att utländska bolag inte omfattas av reglerna.²³ Deras motivering var att utländska juridiska personer inte uttryckligen ingår i uppräknningen. Utgången av rättsfallet ledde till en ändring i 3:12-reglerna med innebörden att även utländska juridiska personer skall beaktas.²⁴

¹⁷ RÅ 1978 1:52 och RÅ 1978 1:97.

¹⁸ Båvall, s. 29 ff.

¹⁹ Grosskopf och Söderholm, s. 17.

²⁰ Prop. 1989/90:110 s. 602.

²¹ Båvall, s. 22 f.

²² Jernhem, s. 14.

²³ RÅ 1994 ref 3.

²⁴ Båvall, s. 23.

3.1.5 Utvidgade fåmansföretagsbegreppet

Vid utdelning och reavinst enligt 3:12-reglerna har en utvidgning av definitionen av fåmansföretag gjorts.²⁵ Den utgår från den allmänna definitionen i 32 § anv. p. 14, 8 st. KL, men omfattar även företag som har fler än tio delägare och även utländska juridiska personer. Syftet med den utvidgade definitionen är att fånga in företag med många delägare som arbetar inom företaget.²⁶ Det är främst företag av typen advokat-, arkitektbyråer, kunskap- och konsultverksamhet som träffas av den utvidgade definitionen. Det är ju inte ovanligt inom dessa branscher att företagen är uppbyggda kring ett delägarskap. De delägare eller närstående till dem som varit verksamma i betydande omfattning betraktas som en enda person.²⁷

Begreppet har prövats i RÅ 1993 ref 99. I detta fall avgjorde RegR om det utvidgade fåmansföretagsbegreppet gick att använda på ett konsultföretag som ägdes indirekt och med lika andelar av 150 heltidsanställda *aktiva* delägare. RegR ansåg att företaget skulle betraktas som ett fåmansföretag, eftersom delägarna var verksamma i betydande omfattning och deras arbetsinsatser hade stor betydelse för företagets vinstgenerering.

3.2 Delägare

Lagstiftningen saknar en uttrycklig definition av begreppet delägare. Enligt 32 § anv. p. 14, 11 st. KL anses den som direkt eller indirekt äger aktier eller andelar i företaget vara ägare. Med indirekt ägande menar man t.ex. förmedling av juridisk person.²⁸ Det är av stor vikt att fastställa vem eller vilka som är direkt ägare, eftersom man har särskilda regler för delägarna, t.ex. vid utdelning och reavinst. Enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet som gäller vid utdelning och reavinst kan även små aktieinnehav omfattas av de s.k. 3:12-reglerna.²⁹ Fåmansföretagsreglernas syfte är att reglera transaktioner mellan dubbelbeskattade och enkelbeskattade skattesubjekt. Detta innebär att juridiska personer vars vinster dubbelbeskattas inte bör träffas av beskattning i egenskap av delägare. I lagtexten framgår att även juridiska personer kan räknas som ägare i vissa fall. RSV rekommenderar att endast indirekt ägande genom förmedling av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag bör jämföras med direkt ägande och inte t.ex. ägande genom börsnoterat bolag eller via stiftelser.³⁰ Även indirekt ägande genom förmedling av utländsk juridisk person bör omfattas

²⁵ 3 § 12 a mom. 4 st. SIL.

²⁶ Grosskopf och Söderholm, s. 19.

²⁷ Lundén och Svensson, s. 115 f.

²⁸ A.a., s. 37.

²⁹ A.a., s. 19.

³⁰ RSV S, 1999:21 kap. 2.4.

av definitionen, om den utländska juridiska personen skulle varit att anse som ett fåmansföretag om den varit en svensk juridisk person.³¹

3.3 Närstående

För att hindra att man kringgår fåmansföretagsreglerna genom att använda familjemedlemmar som bulvaner har man tagit fram en vid krets som närstående. I en rad olika bestämmelser skall skatteeffekten för delägaren inträda p.g.a. en transaktion som företagits av en närstående till honom.³² Att lagstiftaren har ett så vitt närståendebegrepp beror på att lagstiftaren utgår ifrån att delägaren har kontroll över samtliga transaktioner som görs inom denna krets och genom sitt inflytande kan delägaren påverka en så pass vid krets av personer.³³ Själva begreppet definieras i 32 § anv. p. 14, 13 st. KL. Denna uppräkningslista är uttömmande, det framgår i RÅ 1987 ref 125. Intressant är att makar jämställs med sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller tidigare varit gifta.³⁴ Övriga sammanboende omfattas inte av närståendekretsen. Man kan fråga sig varför inte lagstiftaren har tagit steget fullt ut och infogat sammanboende som lever under äktenskapsliknande förhållande. Oftast har man en nära relation med denna person, gemensam ekonomi, samt att trenden idag är att färre och färre gifter sig, utan nöjer sig med samboskapet. I SOU 1998:116 har denna situation varit föremål för diskussion, men ej lett till förändring.

I 3:12-reglerna gäller ett utvidgat närståendebegrepp i jämförelse med KL:s närståendebegrepp. Skillnaden är att om en ägare som är innehavare av en kvalificerad aktie dör, anses aktien vara kvalificerad även hos den avlidnes dödsbo. Dödsboets delägare jämställs med närstående, 3 § 12 a mom. 5 st. SIL.³⁵

3.4 Kvalificerad aktie

I 3 § 12 mom. SIL återfinns principerna för beskattning av utdelning på aktier i fåmansföretag. Som nämnts tidigare är syftet med 3:12-reglerna att förhindra att inkomster som härleds från arbetsinkomster lågbeskattas som kapitalinkomster.³⁶ Endast den utdelning som faktiskt utgör kapitalavkastning skall beskattas i inkomstslaget kapital. I de fall utdelning hänförs till arbetsprestationer beskattas den s.k. "överutdelningen" i en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst.³⁷

³¹ Lundén och Svensson, s. 20.

³² Tjernberg, 1998, s. 34.

³³ Lundén och Svensson, s. 22.

³⁴ Se 65 § 5 st. KL.

³⁵ Lundén och Svensson, s. 118.

³⁶ Båvall, s. 122.

³⁷ Tjernberg, 1998, s. 54.

För att bli beskattad enligt de särskilda fåmansföretagsreglerna måste delägare eller någon denne närstående vara eller varit aktiva i fåmansföretaget. Ett aktieinnehav hos en sådan aktiv delägare kallas för kvalificerad aktie. Endast en aktie som är kvalificerad behandlas enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. För att en aktie skall anses som kvalificerad krävs det enligt 3 § 12 a mom. 1 – 2 st. SIL att den skattskyldige eller en närstående till honom varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.³⁸ Även fåmansföretag som direkt eller genom förmedling av annan juridisk person innehar aktier i ett fåmansföretag, i vilket aktieägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning utlöser kvalificering.³⁹ Två viktiga rekvisit måste uppfyllas, man skall vara aktieägare och ha varit verksam i betydande omfattning.

När det gäller indirekt innehav har reglerna ändrats så att regeln berör fler skattskyldiga än tidigare. Ändringen var tänkt att omfatta indirekt ägande oavsett om ett koncernförhållande förelåg eller ej. Detta innebar enligt förarbetena:

*”att en aktie anses kvalificerad om företaget direkt eller indirekt äger aktie i ett annat fåmansföretag i vilket den skattskyldige eller någon honom närstående är verksam i betydande omfattning.”*⁴⁰

Den intention som lagstiftaren hade med ändringen har nyligen raserats i en dom från RegR. RegR har nämligen avgjort hur detta uttryck skall tolkas och har kommit fram till att juridiska personer, utom dödsbo, kan inte indirekt äga kvalificerade aktier i ett fåmansföretag.⁴¹

En aktie anses fortfarande kvalificerad om ett företag upphör att vara fåmansföretag, detta gäller i fråga om aktier som ägdes vid övergången eller förvärvats med stöd av sådan aktie. Denna bestämmelse gäller som längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.⁴² För att avgöra om en aktie är kvalificerad eller inte, använder man sig av en del rekvisit. Verksamhetsrekvisitet är av stor vikt, men preciseras inte i lagtexten. Detta medför att en enskild prövning av varje delägare och dennes närståendekrets måste göras.

³⁸ Jmf 3 § 12 a mom. 1 st. 1p. SIL.

³⁹ Jmf 3 § 12 a mom. 1 st. 2p. SIL.

⁴⁰ Prop. 1995/96:109 s. 88.

⁴¹ RegR:s dom 19 november 1999, mål nr. 1031-1999.

⁴² 3 § 12 a mom. 2 st. SIL.

4 Civilrättsliga och skatterättsliga utdelningsregler

4.1 Allmänt om utdelning

Vinsterna i ett fåmansföretag kan tas ut som lön, utdelning eller genom att avyttra företaget och få en realisationsvinst. För en delägare är det mer fördelaktigt att ta ut utdelning eller avyttra företaget, främst p.g.a. den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital. Beskattningsreglerna för fåmansföretag har därför utformats så att det finns begränsningar för hur mycket man kan ta ut som inkomst i kapital.⁴³ Man har fastställt ett rent schablonmässigt belopp som anses motsvara normal kapitalavkastning som kallas för "normalutdelning" och beskattas i inkomstslaget kapital med 30 % skatt. Den överstigande delen av utdelningen eller realisationsvinsten kallas för "överutdelning" och beskattas i det särskilda inkomstslaget tjänst.

Nuvarande utformning av 3:12-reglerna får den konsekvens att de endast kan tillämpas på aktiva delägare. De skattefria lätnadsreglerna är dock vidare och tillämpas på icke-kvalificerade aktieägare. För ägare med kvalificerade aktier finns det tre sätt att beskatta utdelningen på:⁴⁴

Skattefri del	Kapitalbeskattad del	Tjänstebeskattnad del
0% i skatt	30% i skatt	32-57% i skatt

4.2 Det civilrättsliga utdelningsbegreppet

I syfte att trygga aktiebolagets egna kapital får enligt 12 kap. 1 § ABL utbetalningar till aktieägare inte ske på annat sätt än i enlighet med vinstutdelningsreglerna i 12 kapitlet ABL. Regelsystemet som skyddar borgenärernas intresse benämns som utbetalningsförbudet.⁴⁵ Eftersom det är en borgenärsskyddsregel är den tvingande. Den kan inte ens frångås med samtliga aktieägares samtycke. Vad gäller själva utbetalningsbegreppet får det enligt förarbetena en väsentligt vidare innebörd än bara betalning i pengar.⁴⁶ Det förekommer både öppen och förtäckt vinstutdelning. En analogvis tillämpning av 12 kap. 1 § 1 st. ABL innebär att alla former av utbetalningar räknas oavsett om det sker i form av vinstutdelning, lön till

⁴³ Sandström och Svensson, s. 29.

⁴⁴ I exemplet tillkommer även allmän pensionsavgift.

⁴⁵ Nerep, s. 54.

⁴⁶ Prop. 1975:103 s. 475 f.

aktieägare, skadestånd, koncernbidrag, köp till överpris, m.m. Sammanfattningsvis anser Nerep att alla dispositioner som innebär en minskning av tillgångssidan, eller en ökning av skuldsidan, eller en kombination av detta, skall betraktas som utbetalningar enligt 12 kap. 1 § 1 st. ABL.⁴⁷ Utbetalningsförbudet består av två delar, dels krävs det att den är *vederlagsfri* vid tidpunkten för transaktionen och dels att den inte strider mot 12 kap. 2 § ABL, d.v.s. inte inkräktar på bolagets bundna kapital.

Vilket belopp som är tillgängligt för utbetalning eller utdelning regleras i 12 kap. 2 § ABL. Paragrafen innehåller den s.k. dubbla begränsningsregeln, som innebär att utdelningen måste ligga inom det fria egna kapitalet (årets nettovinst, balanserad vinst och fria fonder) enligt fastställd balansräkning. Den andra regeln är den allmänna försiktighetsregeln som finns i 12 kap. 2 § 2 st. ABL. Enligt denna får inte en utdelning ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt står i strid med god affärssed.⁴⁸ Problem kan uppkomma vid utdelning av sakvärden. Det gäller nämligen tillgångar som kan värderas till antingen marknads- eller bokfört värde. Frågan är vilket av dessa värden som skall läggas till grund för beräkningen av det utdelningsbara beloppet enligt 12 kap. 2 § 1 st. ABL. Man skiljer här mellan brutto- och nettometoden. Bruttometoden ser till marknadsvärdet, medan nettometoden använder sig av det bokförda värdet. HD har slagit fast att nettometoden skall användas vid överlåtelse av sakvärden.⁴⁹

Enligt 12 kap. 3 § 1 st. ABL, är det bolagsstämman som beslutar om vinstutdelning. Stämman har en exklusiv kompetens på det här området, och kan således inte låta något av de andra bolagsorganen besluta om utdelning.⁵⁰

Om utdelning är lovlig eller ej, beror på om utdelningen överskrider det fria egna kapitalet. Om så sker brukar det benämnas olovlig utdelning. Den sanktion som utfärdas är i form av återbärings- och bristtäckningsskyldighet enligt 12 kap. 5 § ABL. Det primära ansvaret vid olovlig vinstutdelning är återbäringskyldighet. Enligt 12 kap. 5 § 1 st. ABL, skall en mottagare betala tillbaka vad han olovligen har fått i utdelning plus ränta enligt räntelagen. Detta gäller endast det belopp som överskrider utdelningsbar vinst. I 12 kap. 5 § 1 st. ABL finns en godtrosregel, vilket innebär att om en mottagare av vinstutdelning var i god tro, blir han inte återbetalningskyldig.⁵¹

⁴⁷ Nerep, s. 58.

⁴⁸ A.a., s. 150 ff.

⁴⁹ NJA 1995 s. 742.

⁵⁰ Nerep, s. 191.

⁵¹ Rodhe, s. 105.

En olovlig vinstutdelning medför ogiltighet. Rättsverkan av ogiltigheten är att tredje man inte kan hävda något anspråk mot bolaget med avtalet som grund.⁵²

4.3 Det skatterättsliga utdelningsbegreppet

4.3.1 Inledning

Som nämnts tidigare har de särskilda fåmansföretagsreglerna införts för att man skall förhindra att ägare i fåmansföretag tar ut sina arbetsinkomster i lågbeskattad eller skattefri utdelning. Syftet med regleringen är att ägare skall beskattas för sina arbetsinkomster på samma sätt som en löntagare utan ägarintresse.⁵³ En del nordiska länder däribland; Finland, Norge och Sverige har valt att fastställa en kapitalavkastning, som de benämner *normal avkastning*, resterande utdelning hänförs till förvärvsinkomst, som i Sverige beskattas i det särskilda inkomstslaget tjänst, 32 § 1 mom. 1 st. h) och i) KL.⁵⁴ Inkomsten i detta inkomstslag leder inte till uttag av socialavgifter, 2 kap. 4 § 1 st. lag (1981:691) om sociala avgifter eller särskild löneskatt, allmänna pensionsavgifter; 3 § 1 st. lag (1994:1744) om allmän pensionsavgift, särskild löneskatt; 1 § 3 st. och 3 § lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster eller grundavdrag; 48 § 2 mom. 4 st. KL, vidare medges inte företaget avdrag.⁵⁵ Eftersom tanken med regleringen är att beskattningen skall vara likvärdig mellan arbetande delägare och vanliga löntagare, hade det varit mer riktigt att utgå från en marknadsmässig lön för delägaren. Om aktieägaren visar att han tagit ut lön som motsvarar hans arbetsinsats, då skulle resterande del av utdelningen beskattas i inkomstslaget kapital. Problemet med denna metod är svårigheten att fastställa en skälig lönenivå. Lagstiftaren har tyckt att det är enklare att använda en schablonmässigt beräknad kapitalinkomst. Vid bestämmande av en skälig kapitalavkastning uppstår, liksom vid bestämmande av skälig lön, problem eftersom många olika faktorer skall beaktas. Vidare bör man tänka på att olika branscher har olika avkastningsstorlekar, så den modell lagstiftaren har beslutat sig för att använda är inte mer lämplig. Detta har resulterat i att en schablonmässig modell används generellt på alla företag oavsett verksamhet och bransch.⁵⁶

I de civilrättsliga utdelningsreglerna gick jag igenom formellt riktiga utdelningar (12 kap. 3 § ABL), men även de tillåtna förtäckta utdelningarna. I lagtext och förarbeten till 3 § 12 mom. SIL framgår det inte om bestämmelserna gäller förtäckt utdelning. Mycket talar för att så är fallet.

⁵² Lindskog, s. 140.

⁵³ Båvall, s. 122.

⁵⁴ Tjernberg, 1999, s. 243.

⁵⁵ A.a., s. 110.

⁵⁶ A.a., s. 256 f.

Annars skulle man kunna kringgå 3:12-reglerna genom att få förtäckta utdelningar, istället för en formellt riktig utdelning.

4.3.2 Gränsbelopp

I 3 § 12 b mom. SIL finns regler för hur utdelning och reavinst på kvalificerade aktier skall beskattas. Det belopp man kan ta ut kapitalbeskattat kallas för gränsbelopp. Gränsbeloppet motsvarar normalutdelningen och inkluderar även sparad utdelning.⁵⁷ Gränsbeloppet beräknas enligt första stycket på följande sätt. Anskaffningskostnaden för aktierna multiplicerat med statslåneräntan med ett tillägg av fem procentenheter vid utgången av november året före beskattningsåret. För övriga finansiella instrument enligt 27 § 1 mom. SIL är tillägget till statslåneräntan en procentenhet. Anskaffningskostnaden som avses är det anskaffningsvärde som används vid reavinstberäkning. Det förekommer även alternativa underlag för att räkna ut anskaffningskostnaden.⁵⁸ Gränsbeloppet är alltså det högsta utdelningsbelopp som en delägare i ett fåmansföretag kan ta ut och få kapitalbeskattat.

Om en aktie har förvärvats av någon inom närståendekretsen och efter det att bolaget lämnat utdelning får övertagaren inte beräkna ett nytt gränsbelopp för förvärvsåret. Ytterligare utdelning som bolaget lämnar under förvärvsåret tas upp som intäkt av tjänst.⁵⁹ Detta gäller även om bolaget lämnat kvar utdelning, d.v.s. sparad utdelning går ej att överföra till övertagaren. Reglerna har utformats på detta sätt för att förhindra skatteundandragande.⁶⁰ Den särskilda bestämmelsen förhindrar att man genom onerösa överlåtelser inom närståendekretsen kan skapa nya belopp som kan kapitalbeskattas. Om den onerösa överlåtelser sker utanför närståendekretsen, med en utomstående, föreligger inget skattemässigt hinder för den nya ägaren att ta emot lågbeskattad utdelning. Förvärvaren kan nämligen beräkna ett nytt gränsbelopp och ta ut kapitalbeskattad utdelning under samma beskattningsår, även om den som avyttrade aktierna har gjort det under samma år.⁶¹

4.3.3 Anskaffningskostnaden för aktierna – olika beräkningsmetoder

Man bestämmer den normala utdelningen efter anskaffningskostnaden för aktierna. I 3 § 12 b mom. 2 st. SIL definieras anskaffningskostnaden som *”det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av*

⁵⁷ Sandström och Svensson, s. 33.

⁵⁸ Redogörs för i avsnitt 4.3.3.

⁵⁹ Båvall, s. 141 f.

⁶⁰ Prop. 1995/96:109 s. 74 f.

⁶¹ Skattehuset i Göteborg, s. 22.

realisationsvinsten, om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen.” Vid beräkning av gränsbeloppet kan man använda sig av olika underlag, vilket man använder beror på när aktierna anskaffades.⁶²

1. Huvudregeln= faktisk anskaffningskostnad
2. Indexregeln
3. Kapitalunderlagsregeln.⁶³

4.3.3.1 Huvudregeln

När man enligt huvudregeln skall räkna ut anskaffningsbeloppet, tittar man närmare på vad man har betalat för aktierna (faktisk anskaffningskostnad) plus löneunderlag⁶⁴ och tar även hänsyn till eventuella ovillkorade aktieägartillskott. Villkorade aktieägartillskott räknas ej med, eftersom de inte är rena kapitalinsatser.⁶⁵ Det är alltså samma värde som används vid en beräkning av reavinsten, om aktierna avyttras vid tidpunkten för utdelningen. Den koppling som sker till reavinstreglerna medför att genomsnittsmetoden skall användas vid själva uträkningen av anskaffningskostnaden.⁶⁶ Metoden innebär att den faktiska anskaffningskostnaden för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort adderas och den summa man får ut divideras med antalet finansiella instrument, typ aktie.⁶⁷

Förarbetena till huvudregeln tar även upp de fall då den skattskyldige har sålt delar av aktierna i företaget. Då skall gränsbeloppet för resterande aktier beräknas med utgångspunkt i återstående genomsnittligt anskaffningsvärde.⁶⁸ En annan konsekvens av att det föreligger en koppling mellan genomsnittsmetoden och reavinstreglerna är att mottagaren övertar överlåtarens anskaffningsvärde vid ett benefikt förvärv, d.v.s. den allmänna regeln om kontinuitet gäller.⁶⁹

4.3.3.2 Indexregeln

Utdelnings- och reavinstreglering i 3 § 12 mom. SIL gäller även aktier som anskaffats före reglernas tillkomst. Anskaffningskostnaden för de aktier man köpt före 1990 och de ovillkorade aktieägartillskott som gjorts före 1990, får räknas upp med ett index. Den s.k. indexmetoden finns i 3 § 12 c mom. 1-2 st. SIL. Den kompletterar huvudregeln genom att anskaffningsvärdet får indexuppräknas, dock tidigast från 1970, fram till 1990.⁷⁰ Man har satt en tidsbegränsning vad gäller indexuppräknningen till 1970, men aktier som förvärvats före 1970 skall också använda den. Uppräknningen skall ske med

⁶² Tjernberg, 1998, s. 67.

⁶³ Indelningen är från Båvall, s. 143.

⁶⁴ 3 § 12 d mom. SIL.

⁶⁵ Sandström och Svensson, s. 126.

⁶⁶ A.a., s. 126.

⁶⁷ Lodin m.fl., s. 165.

⁶⁸ Prop. 1995/96:109 s. 90.

⁶⁹ 24 § 1 mom. 3 st. SIL.

⁷⁰ Båvall, s. 124.

hänsyn till den allmänna prisutvecklingen. Den tidsbegränsning som har brukats har använts av praktiska skäl.⁷¹ Även i indexregeln används genomsnittsmetoden för att räkna ut anskaffningspriset. I förarbetena nämns att den uppräknade faktiska anskaffningskostnaden och uppräknade aktieägartillskott ingår i beräkningsunderlaget.⁷²

Uppräkningsreglerna omfattar inte andra finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL. Den indexserie man använder sig av är samma som användes vid reavinstberäkningen på fastighetsavyttringar 1990.⁷³

4.3.3.3 Kapitalunderlagsregeln

Som ett komplement till huvudregeln infördes en alternativ beräkningsregel för att fastställa anskaffningskostnaden. Kapitalunderlagsregeln skiljer sig från huvudregeln endast när det gäller beräkningen av anskaffningskostnaden. När det gäller statslåneräntan, att utdelning kan sparas o.s.v. är reglerna de samma. Regeln kan bara tillämpas på aktier och andelar i fåmansföretag, inte på andra finansiella instrument.⁷⁴ Vid användande av kapitalunderlagsregeln får man inte företa någon indexuppräknings. Kapitalunderlaget fördelas sedan på samtliga aktier i företaget. En förutsättning för tillämpning av kapitalunderlagsmetoden är att den måste användas på samtliga aktier i företaget som har förvärvats före ingången av 1992.⁷⁵ Skulder och tillgångar värderas efter särskilda regler i 3 § och 6 § i lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag.

4.3.4 Sparad utdelning

Bestämmelserna för sparad utdelning återfinns i 3 § 12 b mom. 3 st. SIL. I denna bestämmelse framgår det att outnyttjat utrymme kan sparas till senare år. Detta innebär att om delägare tar ut mindre utdelning från företaget än det beräknade gränsbeloppet eller företaget inte lämnar någon utdelning får delägaren spara det utrymmet till senare år.⁷⁶ Det sparade utrymmet kan utnyttjas vid senare år som kapitalbeskattad utdelning eller i samband med reavinstbeskattning när aktierna säljs. Om ingen utdelning görs beräknas gränsbelopp och sparad utdelning vid beskattningsårets utgång. Den outnyttjade delen av gränsbeloppet sparas till nästa år och ökar det gränsbelopp som skall beräknas då.⁷⁷ Den sparade utdelningen läggs även till anskaffningskostnaden för aktien och detta får betydande effekter när man beräknar nästa års gränsbelopp, d.v.s. utrymmet för nästa års kapitalbeskattade utdelning. Det ger nämligen en ränta-på-ränta-effekt,

⁷¹ Tjernberg, 1999, s. 264.

⁷² Prop. 1995/96:109 s. 91 f.

⁷³ Indexserien redovisas i Bilaga A.

⁷⁴ Båvall, s. 152.

⁷⁵ Prop. 1995/96:109 s. 92.

⁷⁶ Lundén och Svensson, s. 135.

⁷⁷ Prop. 1995/96:109 s. 90.

vilket leder till att den sparade utdelningen årligen räknas upp med statslåneräntan plus fem procentenheter. Reglerna om sparad utdelning gäller oavsett vilken regel man beräknar anskaffningskostnaden på. Att observera är att sparad utdelning började beräknas från taxeringsåret 1992, detta innebär att någon sparad utdelning före 1991 inte kan existera.⁷⁸

Om aktierna sålts får sparad utdelning tillgodoräknas den som ägde aktierna vid utdelningstillfället. Om ingen utdelning har lämnats under året får den person som äger aktierna vid beskattningsårets slut tillgodoräkna sig den sparade utdelningen. Enligt förarbetena och RSV:s rekommendationer finns det inget som hindrar att den nye ägaren beräknar ett nytt gränsbelopp utifrån sitt anskaffningsvärde under förutsättning att det är ett oneröst förvärv.⁷⁹ Är förvärvaren en närstående kan denne beräkna ett nytt gränsbelopp endast om någon utdelning inte har lämnats under året. Vid benefik överlåtelse får förvärvaren tillgodoräkna sig överlåtarens sparade utdelning, eftersom den nye ägaren träder in i den förre ägarens ställe.

4.3.5 Löneunderlag

Löneunderlaget infördes 1995 för att förbättra situationen för små och medelstora företag. Löneunderlaget är utformat på så vis att anskaffningskostnaden får ökas med en del av de ersättningar som betalas ut till anställda. Regeln finns numera i 3 § 12 d mom. SIL.

Till anskaffningskostnaden får man alltså lägga 100 % av ett särskilt uträknat löneunderlag, till den del det överstiger tio basbelopp. Löneunderlaget beräknas genom att slå samman de löner, förmåner och ersättningar som betalats ut till anställda i företaget och till anställda i dess dotterbolag.⁸⁰

Löner till närstående får också räknas med i löneunderlaget. Däremot får man inte räkna med löner, förmåner och ersättningar som betalats ut till aktieägare, vilket gäller både närstående och utomstående aktieägare.⁸¹ Löneunderlaget utgörs av den del av ersättningsbeloppet som överstiger tio basbelopp. Det basbelopp som skall användas är det som gällde året före beskattningsåret.

4.3.5.1 Spärrar på individnivå

Det finns två spärrar som endast gäller aktieägare som är verksamma i betydande omfattning i företaget eller dess dotterbolag. Dessa spärrar måste uppfyllas för att få använda löneunderlaget.

Den första spärren som finns i 3 § 12 d mom. 2 st. SIL, berör aktieägaren och innebär att dennes ersättning från företaget inte får understiga ett

⁷⁸ Lundén och Svensson, s. 135.

⁷⁹ Prop. 1995/96:109 s. 74 och RSV S 1999:21 kap 11.3.4.

⁸⁰ RSV S 1999:21 kap 11.3.3.4.

⁸¹ A.a.

spärrbelopp. Det aktuella spärrbeloppet räknas fram på två sätt och det lägsta av dem används. Det första sättet är 120 % av den högsta ersättning, som under året före beskattningsåret betalas ut till en arbetstagare och som får räknas in i löneunderlaget. Det andra sättet är att ta ett belopp som motsvarar tio basbelopp som gällde året före beskattningsåret.⁸²

Den andra spärren som finns i 3 § 12 d mom. 3 st. SIL, innebär en begränsning för den enskilde aktieägaren. Den innebär nämligen att en aktieägare inte får använda ett löneunderlag som överstiger 50 gånger den ersättning som aktieägaren för året före beskattningsåret erhållit från företaget.

4.3.6 Reavinst

Man har ansett det nödvändigt att de särskilda reglerna för fåmansföretag även skall omfatta reavinst, eftersom försäljning av fåmansföretag med upparbetade arbetsinkomster kan förekomma. Reglerna återfinns i 3 § 12 b mom. 5 st. SIL. Realisationsvinsten räknas ut på samma sätt som vid vanliga aktieförsäljningar, d.v.s. försäljningsintäkten minus anskaffningskostnad och sparad utdelning.⁸³ Skatteuttaget man genomför är helt schablonmässigt och innebär att hälften av reavinsten beskattas i tjänst, medan resten beskattas i kapital.

4.3.7 Skattelättnader

Från och med den 1 januari 1997 har skattelättnader införts i beskattningen av fysiska ägare till onoterade företag. Skattelättnaden har konstruerats på så vis att en del av utdelningen och reavinsten undantas från beskattningen hos aktieägaren och det medför en lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen. De skatterättsliga bestämmelserna finns i 3 § 1 a-g mom. SIL. En viktig begränsning är att skattelättnaderna gäller endast aktier i onoterade aktieföretag.

Den metod som används för att beräkna skattelättnadsutrymmet kallas för utrymmesmetoden.⁸⁴ Metoden går ut på att beräkna det utrymme aktieägaren har att ta ut skattefri utdelning inom. Själva utrymmet kallas för lättnadsutrymme och beräknas genom att multiplicera 70 % av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med summan av anskaffningskostnaden plus 100 % av ett särskilt beräknat

⁸² A.a.

⁸³ Båvall, s. 169.

⁸⁴ 3 § 1 b mom. SIL Det belopp som undantas från skatteplikt (lättnadsbeloppet) beräknas som 70 % av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret multiplicerad med summan av anskaffningskostnaden för aktien och ett löneunderlag beräknat enligt 12 d mom. första stycket. Är aktien en sådan kvalificerad aktie som avses i 12 mom. tillämpas även 12 d mom. andra och tredje styckena. Lag (1998:593).

löneunderlag enligt 3 § 12 d mom. 1 st. SIL.⁸⁵ Anskaffningskostnaden räknas ut på samma sätt som redogjorts för i ovanstående avsnitt.

Om ett lättnadsutrymme inte utnyttjas ett visst år får det sparas till nästkommande år. Precis som med sparad utdelning, så läggs det sparade utrymmet till lättnadsunderlaget och ökar nästa års lättnadsbelopp, det medför även en ränta-på-ränta-effekt. När det gäller rätten till sparad skattelättnad skiljer bestämmelserna sig från uträkningen av gränsbeloppet. Av 3 § 1 b mom. 2 st. SIL och 3 § 1 d mom. 2 st. SIL framgår att lättnadsbeloppet för aktie endast får beräknas en gång per år, även i de fall aktien har överlåts under året.

4.3.8 Undantag till de särskilda reglerna i 3 § 12 b mom. SIL.

4.3.8.1 Basbeloppsregeln

Denna undantagsregel finns i 3 § 12 b mom. 5 st. SIL och gäller endast vid beskattning av reavinst. Regeln är av schablonkaraktär och innebär att om reavinst uppkommer under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren, gäller att högst ett sammanlagt belopp som uppgår till 100 basbelopp skall tas upp som intäkt av tjänst. Överskjutande reavinstbelopp skall beskattas i inkomstslaget kapital.

4.3.8.2 Utomståenderegeln

De särskilda fåmansföretagsreglerna om utdelning och reavinst i 3 § 12 b mom. SIL gäller inte om någon eller några utomstående äger aktier i betydande omfattning i företaget.⁸⁶ Med betydande omfattning menar förarbetena att utomstående skall äga minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag. Om utomstående äger en så stor del av aktierna blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre. Procentsatsen står inte i lagtexten och bör inte uppfattas som exakt. Vid bedömningen skall man beakta hela den senaste femårsperioden.

Risken för kringgående av de särskilda reglerna har medfört att den skatteskyldige har bevisbördan att visa att utomståendes andel i företaget är av betydande omfattning och att uttag i form av utdelning och reavinst får en nettobehållning motsvarande ett löneuttag. Den skatteskyldige måste även redovisa omständigheter som kan leda till obehöriga skatteförmåner, trots att ägarförhållandena talar emot det. Om sådana särskilda skäl föreligger, kan 3:12-reglerna tillämpas trots att utomstående äger 30 % av aktierna. Exempelvis successiv utförsäljning av aktier, förekomsten av olika aktier som ger olika rätt till utdelning, konvertibla skuldebrev, samt optionsavtal avseende företagets aktier.⁸⁷ Endast sådana delägare som inte omfattas av fåmansföretagsreglerna om utdelning kan räknas som utomstående, de skall med andra ord vara passiva delägare.

⁸⁵ Sandström och Svensson, s. 35 f.

⁸⁶ 3 § 12 e mom. SIL.

⁸⁷ Prop. 1989/90:110 s. 468.

5 Osäkerhet kring rekvisitet “*Verksam i företaget i betydande omfattning*”

5.1 Allmänt om rekvisitet

Verksamhetsrekvisitetet står att finna i 3 § 12 a mom. 1p. 1 st. SIL:

”En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om 1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller”

Som synes är själva rekvisitetet ”*verksam i företaget i betydande omfattning*” väldigt oklart och vagt i lagtexten. Detta medför att man måste ta hjälp av andra rättskällor vid tolkning av rekvisitetet. För fortsatt framställning är det av stor vikt att gå igenom den rättskällelära som föreligger inom svensk rätt.

5.2 Rättskällelära inom skatterätten

Den primära utgångspunkten vid lagtolkning är själva lagtexten. Skatterätten tillhör det rättsområde där reglerna måste ges i lagform. Enlig 8 kap. 3 och 5 §§ RF står det nämnt att föreskrifter om skatt skall meddelas i lag. Detta kallas för det s.k. föreskriftskravet. Skatt får alltså inte tas ut utan stöd i lagtext eller i vidare mån än vad som följer av en föreskrift.⁸⁸ Om lagtexten inte är helt klar måste den tolkas. För att genomföra tolkningen måste rättskällor av lägre rang tillämpas. De sekundära rättskällor som används är främst förarbeten och praxis, men även doktrin, föreskrifter och uttalanden får användas. En viktig distinktion att tänka på är att lagtexten *skall* användas, medan övriga rättskällor *får* användas. Speciellt för skattelagstiftningen är RSV:s rekommendationer som ges ut av RSV för att uppnå sin målsättning, d.v.s. att verka för en enhetlig och riktig taxering. De rekommendationer och allmänna råd som RSV lämnar är inte bindande varken för domstolar, skattemyndigheter eller för enskilda personer. Däremot väger de tungt vid lagtolkningen och utgör ett uttryck för hur RSV anser att lagstiftningen bör tolkas.⁸⁹ I svensk rätt har förarbetena en central roll jämfört med andra länder. Förarbetena är väl genomarbetade och har en utförlig och bra utformad diskussion om rättstillämpningen.⁹⁰ För att få

⁸⁸ Mer om detta i avsnittet 7.2 som behandlar legalitetsprincipen.

⁸⁹ Pahlsson, s. 39 f.

⁹⁰ Bergström, SvSkt 1998 s. 824 f.

någon ledning ifrån förarbetena är det en förutsättning att uttalandena är förenliga med lagtexten. Om så inte är fallet kan de inte tillmätas stor vikt.⁹¹ RegR är prejudikatdomstol i alla skattemål (undantag arvs- och gåvoskattemål, samt stämpelskattemål) och antalet domar är förhållandevis stort. Om rättspraxis är klar torde den ha en högre valör än förarbetena när det gäller tolkningssammanhang. Många delar inom skatterätten regleras av rättspraxis, vilket innebär att för en verksam skattejurist gäller det att ha god kännedom om rättspraxis. Om det efter en genomgång av de befintliga rättskällorna fortfarande inte går att finna ett klart svar, får domstolen använda sig av de principer som finns inom skatterätten.

5.3 Skatterättsliga principer

Inom skatterätten finns det ett stort antal principer som man måste beakta vid en lagtolkning. Syftet med principerna är att de verkar för en konsekvent beskattning. Det finns en mängd principer och jag avser att gå igenom legalitetsprincipen och principen om genomsyn mer ingående vid de olika bolagskonstruktionerna där de blir aktuella. De övriga principerna berör jag endast ytligt nedan.

5.3.1 Lagreglerade principer

Huvudregeln är att alla inkomster är skattskyldiga. Undantagen till detta finns uppräknade i 19 § KL, som reglerar de inkomster som är skattefria. Denna uppräknade är uttömmande så inkomster som inte är med är således skattepliktiga.⁹² Den skattepliktiga intäkten får reduceras med avdragsgilla kostnader. 20 § KL medger avdrag för alla omkostnader som varit nödvändiga för intäkternas förvärvande och bibehållande.

5.3.2 Icke-lagreglerade principer

Likhets- och objektivitetsprincipen är av allmän karaktär och har en vidsträckt betydelse. Dessa principer kommer till uttryck i RF:

*”Domstolar och förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saktighet och opartiskhet.”*⁹³

Båda dessa principer anses utgöra förutsättningar för rättssäkerhet och är grundläggande handlingsregler för myndigheterna. Den stora svårigheten vid tillämpning av likhetsprincipen är att avgöra vilka fall som är lika och vilka som inte är det.⁹⁴

⁹¹ Pelin, s. 37.

⁹² A.a., s. 52.

⁹³ 1 kap. 9 § RF.

⁹⁴ Pahlsson, s. 58 f.

Skatteförmågeprincipen innebär att var och en betalar skatt efter sin förmåga. Denna princip används som argument för att rättfärdiga progressiva skatteskalor.⁹⁵

Neutralitetsprincipen är uttryck för en målsättning att beskattningen skall vara neutral, skattereglernas utformning skall inte påverka den skattskyldiges val. Neutralitetsprincipen används flitigt i förarbetena, för att motivera utformningen av vissa regler. Principen har sin teoretiska grund i de nationalekonomiska teorierna, som menar att man uppnår bäst resursallokering om man lämnar marknaden i fred.⁹⁶

Reciprocitetsprincipen innebär att en intäkt som är skattepliktig hos en skattskyldig motsvaras av en avdragsgill kostnad hos en annan skattskyldig.

Kongruensprincipen innebär att en skattskyldigs intäkter och kostnader behandlas symmetriskt. Med symmetriskt innebär att om ett positivt resultat av en transaktion blir skattepliktigt gäller således att en på motsvarande sätt tillkommen förlust blir avdragsgill.⁹⁷

Kontinuitetsprincipen innebär att egendom kan överlåtas utan att överlåtarens beskattas för den uppkomna värdestegringen. Vid en framtida försäljning skall istället förvärvaren beskattas för värdestegringen.⁹⁸

Det finns många principer inom skatterätten och jag har ovanstående endast behandlat de jag anser vara de viktigaste.

5.4 Bakgrunden till rekvisitet

Som tidigare har nämnts är huvudsyftet med 3:12-reglerna att förhindra arbetsinkomsters förvandling till kapitalinkomster. Denna omvandling är möjlig, eftersom ägare av fåmansföretag har en möjlighet att påverka hur vinsten i företaget skall disponeras. Efter skattereformen har det blivit förmånligt att ta ut utdelning eller sälja aktiebolag med upparbetade vinstmedel, istället för att göra löneuttag.⁹⁹ Eftersom skattesatserna är olika mellan kapital- och förvärvsinkomster och skillnaden är betydande, föreligger det ett starkt incitament för ägarna att välja det alternativ som är mest fördelaktigt för dem.

För att motverka detta har lagstiftaren utvecklat 3:12-reglerna med vaga rekvisit, typ ”*verksam i betydande omfattning*”. Regler som syftar till att motverka kringgående innehåller oftast vaga rekvisit. På detta sätt lämnar

⁹⁵ Pelin, s. 44.

⁹⁶ Pahlsson, s. 60 ff.

⁹⁷ Pelin, s. 63.

⁹⁸ 24 § 1 mom. SIL.

⁹⁹ SOU 1989:33 del II s. 140.

lagstiftaren en viss frihet för domstolarna att ta hänsyn till omständigheter i enskilda fall. Även de skattskyldiga påverkas av detta vaga rekvisit, eftersom de inte riktigt vet var gränsen går och detta medför ovisshet och restriktivitet.¹⁰⁰ Den stora nackdelen med att formulera lagtext på detta sätt är att det uppstår en väldigt stor rättsosäkerhet, vilket kommer att framgå nedan. Jag anser att rekvisitet består av två delrekvisit, nämligen;

1. ”verksam i betydande omfattning”
2. ”i företaget”

Det är främst rekvisitet ”*verksam i betydande omfattning*” som varit aktuellt för domstolsprövning och har kommenterats i förarbetena och av RSV.

¹⁰⁰ Pahlsson, s. 74.

6 “Verksam i betydande omfattning”

Lagen är som jag sagt tidigare väldigt oklar och vag för att täcka in så mycket som möjligt. Det framgår inte i lagtexten vad rekvisitet innebär, så när man skall bedöma om en aktieägare eller andelsägare varit verksam i betydande omfattning får man ta förarbetena till hjälp. Följande har angivits i specialmotiveringen i propositionen 1989/90:110.

” En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.”¹⁰¹

Av förarbetena framgår att det är avgörande om delägaren eller närstående till honom haft betydelse för vinstgenereringen. Det som är helt avgörande är alltså den ekonomiska betydelsen som arbetsinsatserna medför. Det framgår i förarbetena att även en delägare som inte är anställd kan omfattas av 3:12-reglerna. Detta gäller om arbetsinsatserna för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen. Det behöver inte vara något heltidsarbete för att en delägare skall anses som verksam i betydande omfattning, utan tillfälliga insatser i företaget kan innebära att delägaren anses verksam.

För att kunna göra en realistisk bedömning av arbetsinsatsen bör man enligt RSV ta hänsyn till företagets storlek, organisation, verksamhet och övriga omständigheter.¹⁰² Företagets VD och andra högre befattningshavare anses i regel som verksamma i företaget i betydande omfattning. I mindre företag kan även underchefer och arbetsledare anses verksamma. Även anställda utan ledarbefattning kan räknas som verksamma i betydande omfattning om de genom sin arbetsinsats, till följd av företagets organisation och verksamhet, har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.¹⁰³ Vidare anser RSV att anställda utan ledarbefattning och som endast har en mindre del (högst 2 %) av aktierna, normalt inte anses som verksamma i betydande omfattning. Om det däremot genom t. ex. bolagsavtal eller liknande sätt finns en möjlighet för delägaren att få en andel i bolagets vinst, bör sådana

¹⁰¹ Prop. 1989/90:110 s. 703.

¹⁰² RSV S 1999:21 kap. 11.2.2.

¹⁰³ A.a.

ägare i regel anses verksamma i betydande omfattning oavsett ägandets storlek.¹⁰⁴ RSV menar att tillfälliga insatser, typ normalt styrelsearbete inte skall innebära att delägaren är verksam i betydande omfattning. Att avgöra vad som är tillfälliga insatser är inte en lätt uppgift.

Jag anser att denna gränsdragning inte är enkel att göra. En delägare kan nämligen enligt min åsikt, anses som verksam i betydande omfattning även vid tillfälliga insatser. Exempelvis om en styrelseledamot eller annan delägare genom sitt kontaktnät kan få till stånd ett guldkantat kontrakt som innebär vinstgenerering för företaget, måste man anse att denne varit verksam i betydande omfattning. Däremot om man utför normalt styrelsearbete och ser till företagets bästa och har en mer neutral roll, behöver inte detta resultera i att man är verksam i betydande omfattning. Denna gränsdragning är väldigt intressant när det gäller kapital- och fastighetsförvaltningsbolag.

6.1 Kapital- och fastighetsförvaltningsbolag

I kapital- och fastighetsförvaltningsbolag kan arbetsinsatsen vara mycket begränsad och vinsterna vara betydande. Departementschefen uttalade i proposition 1990/91:54 följande:

”Utgångspunkten för dessa regler är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i största möjliga utsträckning skall få samma skatt som en löntagare som äger aktier i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst. Utdelning och reavinst på aktier i fåmansföretag skall således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och reavinst skall behandlas på samma sätt som lön.”¹⁰⁵

Det är dock i praktiken omöjligt att särskilja vad som är arbetsinkomst och vad som är kapitalinkomst för en person som är verksam i ett fåmansföretag. I ett fastighetsförvaltningsbolag behöver ägaren i vissa fall inte göra mycket mer än anställa en fastighetsskötare. Värdet på fastigheten kan sedan komma att stiga p.g.a. externa effekter, t.ex. efterfrågan på fastigheter stiger, fastigheten är belägen i rätt stad eller statsdel. Dessa externa effekter medför vid eventuell avyttring en betydande reavinst och i vissa fall utan att ägaren varit verksam i betydande omfattning.

Det råder en viss osäkerhet när det gäller förvaltningsföretag. I departementschefens uttalande i propositionen 1990/91:54 s. 218 f., kan man tyda att inkomstfördelning mera sällan skall göras för ett förvaltningsföretag. Detta kan motiveras genom att vid direktinnehav av fastigheter för fysiska personer, sker en beskattning av realisationsvinsten endast i inkomstslaget kapital. Om man nu bedriver fastighetsförvaltning i

¹⁰⁴ Se RÅ 1993 ref 99.

¹⁰⁵ Prop. 1990/91:54 s. 218 f.

ett fåmansföretag, träffas avkastningen av såväl egenavgifter, alternativt löneskatt, som av en progressiv beskattning, om avkastningen överstiger gränobeloppet.¹⁰⁶ Detta talar emot att de aktuella reglerna blir tillämpliga på fastighetsförvaltande fåmansföretag. När det gäller kapitalförvaltning i ett fåmansföretag kommer inkomsterna, d.v.s. realisationsvinsterna att dubbelbeskattas, eftersom utdelningen beskattas först i aktiebolaget och sedan vid utdelning hos delägaren. Därmed saknas även här grund för inkomstfördelning.

I ett rättsfall från *Kammarrätten i Sundsvall avdelning 1, mål nr. 2268-1997*, kan man dra vissa paralleller till förvaltningsföretag. Rättsfallet handlar om en revisor som fick ett erbjudande han ej kunde neka till. Han köpte i februari 1990 en koncern innehållande ett försäljningsbolag och ett tillverkande bolag. För ändamålet bildades ett investmentbolag med 50.000 kronor i aktiekapital. Revisorn var ensam ägare och den ende ordinarie styrelseledamot i alla tre bolagen. Först i oktober 1990 började revisorn som företagsledare och fram till dess hade förre ägaren agerat som företagsledare. I mitten av januari 1991 sålde han sina aktier i moderbolaget för 3.050.000 kronor. Reavinsten på 3 miljoner kronor tog revisorn upp i inkomstslaget kapital, men detta godtog inte skattemyndigheten. Länsrätten avlog revisorns överklagande, med motiveringen att han hade varit verksam i betydande omfattning, eftersom han var företagsledare och den enda verkamma personen.

Revisorn överklagade till kammarrätten och där slog kammarrätten fast att det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att det finns förutsättningar att tillämpa 3 § 12 mom. SIL. Revisorn hade genom sitt aktieinnehav och sin ställning haft ett bestämmande inflytande i företaget. Men enbart den omständigheten att han genom sin formella position haft möjlighet att påverka verksamhetens resultat kan *inte* medföra att han anses ha varit verksam i betydande omfattning. Vilken var då den ekonomiska betydelsen av revisorns arbetsinsats? Han hade huvudsakligen sysslat med administrativa uppgifter och datorisering. Kammarrätten ansåg att skattemyndigheten inte lyckats visa att revisorns arbetsinsats haft någon påtaglig betydelse för vinstgenereringen och därför får hela reavinsten tas upp i inkomstslaget kapital.

Likheten med förvaltningsföretagen finns bl.a. i hur man gör bedömningen av arbetsinsatsen. Revisorns administrativa arbetsuppgifter och datorisering var av vardaglig natur för att hålla företaget vid liv. Om man som fastighetsförvaltare sköter om den vardagliga driften av en fastighet, utan några större investeringar, så kan jag inte se några större skillnader jämfört med fallet från kammarrätten. Liknande situation kan uppstå om man är kapitalförvaltare och gör en säker placering, vilken man sedan låter växa år efter år utan att vara verksam, förutom de administrativa arbetsuppgifterna i form av deklarationsskyldighet. Hur skall en sådan situation beaktas?

¹⁰⁶ Grosskopf och Söderholm, s. 95.

Det finns inga klara och givna svar att ge till företag som befinner sig i sådana situationer. Som dagens 3:12-regler är utformade föreligger det en risk för kostsamma skatteprocesser för en delägare i ett fåmansföretag som ägnar sig åt passivt förvaltande av kapital och fastigheter. Eftersom rekvisitet enligt förarbetena inte kräver en viss kvantitet av verksamhet i form av antal arbetstimmar etc., utan baseras på om vederbörandes arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen, råder det en stor osäkerhet inom gällande rätt. Från fiskalt håll anser man att delägarrens verksamhet består i t.ex. aktieportföljens utformning.¹⁰⁷ Värdeökningen av portföljen är således ett resultat av delägarrens arbetsinsats. Från andra håll anser man att det måste anses oskäligt att använda sig av fördelningsreglerna vid passiv kapitalförvaltning. Dels utgör arbetsinsatsens betydelse för vinstgenereringen en alltför begränsad roll jämfört med kapitalinsatsens betydelse. Vidare är skattebelastningen lägre vid ett direktinnehav, än vid ett indirekt ägande via eget fåmansföretag. När det gäller passiv fastighetsförvaltning kan både den kamerala och tekniska förvaltningen vara utlagd på entreprenad. Jari Burmeister skattejurist på KPMG förespråkar i en artikel i Skattenytt att man bör införa undantag från tillämpningen av fördelningsreglerna åt sådana företag som ägnar sig åt passiv kapital- och fastighetsförvaltning. Han anser att man på så sätt hade undanröjt oklarheter i gällande rätt och uppnått ett systemriktigt resultat.¹⁰⁸ Det är inte enbart inom förvaltningsföretag som problemen med att avgöra verksamhetsrekvisitet finns, utan som rättsfallen i denna uppsats kommer att visa, är det ett återkommande problem inom fåmansföretagsbeskattningen.

6.2 Skatteflyktsregel

Vid bedömning av verksamhetsrekvisitet gäller som huvudregel att man beaktar verksamheten under de fem senaste åren. För att förhindra kringgåendeförsök av de särskilda reglerna tillämpas de även om företaget upphört för mer än fem år sedan, men att delägaren istället varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet. I förarbetena motiveras regeln med att annars kunde det bli möjligt att flytta verksamheten mellan olika företag och spara arbetsinkomsten i ett vilande företag.¹⁰⁹ Vad lagstiftaren menar med ”*samma eller likartad verksamhet*” framgår inte i förarbetena och RSV:s rekommendationer ger inga särskilda upplysningar. I RÅ 1997 ref 48 I och II har RegR behandlat frågan om hur rekvisitet skall tolkas och kommit fram till en vidare tolkning än vad som normalt ingår i begreppet. I RÅ 1997 ref 48 I skulle det nybildade företagets verksamhet bestå i att inneha och förvalta en värdemässigt betydande aktiepost som tidigare innehafts av det överlåtande företaget. RegR ansåg att det får antas att anknytningen mellan aktieinnehavet och det överlåtande företagets rörelse kommer att bestå efter

¹⁰⁷ Burmeister, SN 1998 s. 750.

¹⁰⁸ A.a., s. 750.

¹⁰⁹ Prop. 1989/90:110 s. 703 f.

själva överlåtelsen. Detta medför att rekvisitet ”*samma eller likartad verksamhet*” kommer att vara uppfyllt. I RÅ 1997 ref 48 II skulle ett nybildat aktiebolags verksamhet bestå i att inneha och förvalta de fastigheter som de överlåtande företagen bedrev sin verksamhet i. Även i detta fall ansågs rekvisitet vara uppfyllt. Man motiverade det med att den överlåtna fastigheten skulle användas i de överlåtande företagens verksamheter. RegR verkar anse att det räcker med att konstatera att det existerar en anknytning mellan överlåtande företags rörelse och aktieinnehavet i det andra företaget. Tjernberg är kritisk mot denna tolkning och hade önskat en diskussion kring uttryckets innebörd i domskälen.¹¹⁰

6.3 Rättsfallsgenombgång

Osäkerheten kring tolkningen av rekvisitet ”*verksam i betydande omfattning*” är stor inom våra domstolar. Bedömningen av rekvisitet varierar, men tendensen lutar åt att man försöker uppnå regelsystemets allmänna syfte. Det är inte alla gånger så lätt att avgöra en delägars aktivitet och betydelse för vinstgenereringen. Eftersom lagstiftaren inte satt upp några absoluta gränser, i form av nedlagd arbetstid etc., innebär det att man får göra en ny bedömning inför varje ny situation. Detta medför en mängd olika tolkningsmöjligheter. Nedan kommer jag gå igenom en del nya rättsfall från 1998 och 1999, främst från kammarrätten, men även RegR, för att belysa osäkerheten och för att försöka komma fram till en gemensam linje när det gäller tolkningen av verksamhetsrekvisitet.

Kammarrätten i Sundsvall avdelning 3, dom 1999-11-12, mål nr. 2269-1998

Fallet handlade om X som ägde alla aktier i ett företag i trävarubranschen där han arbetade heltid som företagsledare. 1991 förvärvade X tillsammans med Y alla aktier i ett av fem bolag i en koncern, vars tillverkning bestod av halvfabrikat i trä. X och Y ägde hälften var av aktierna i detta bolag, *Träbolaget*. De utgjorde, i vissa fall vid sidan av ytterligare en person, styrelse i alla bolag i koncernen. Y var heltidsarbetande företagsledare. När X avyttrade sina aktier i *Träbolaget* under 1993 tog han i sin deklaration upp reavinsten på 1,1 miljoner kronor i inkomstslaget kapital. Detta godkände inte skattemyndigheten och beskattade hälften av reavinsten som inkomst av tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL.

X överklagade och menade att hans befattning med bolaget varit så liten att hela reavinsten skulle beskattas i inkomstslaget kapital. Hans verksamhet i koncernen där *Träbolaget* ingick hade inte varit mer omfattande än ett sedvanligt styrelseuppdrag, även om hans branschkunskap kom till nytta. Hans eget bolag och *Träbolaget* hade inte särskilt likartade verksamhetsområden och hade inte blandat sina verksamheter. Det var Y, som skötte *Träbolaget* och dess personal som i första hand varit bestämmande för dess

¹¹⁰ Tjernberg, 1999, s. 253 f.

ekonomiska resultat. Efter tagit del av förarbetena och RSV:s rekommendationer ansåg länsrätten att X:s långa erfarenhet, styrelseverksamhet och ägandeandel varit av sådan omfattning att det påtagligt inverkat på vinstgenereringen. Det var alltså korrekt att beskatta halva reavinsten som inkomst av tjänst.

X påpekade i kammarrätten att hans branschkunskap var nödvändig för styrelseuppdraget. Vidare hade han medverkat till beslut som lett till vinster i bolaget, men om man ser till omfattningen av hans verksamhet i koncernen har de inte varit mer tidskrävande än sedvanligt styrelsearbete. Kammarrätten gick X tillmötes och kom fram till motsatt ståndpunkt än länsrätten. Kammarrätten menade att det åligger skattemyndigheten att göra sannolikt att X varit verksam i betydande omfattning i koncernen. Bara för att X genom sin ställning och sitt aktieinnehav haft möjlighet att påverka verksamhetens resultat kan man inte dra slutsatsen att X varit verksam i betydande omfattning. Det är naturligt att en styrelseledamot besitter egenskaper inom det område som företaget verkar inom. Kammarrätten biföll X:s överklagande och förordnade att hela reavinsten skulle beskattas i inkomstslaget kapital.

Kammarrättsfallet visar att det är inte lätt att göra en korrekt bedömning. Dels kommer det fram att X varit verksam i styrelsebeslut som medfört betydande vinster för företaget, vilket talar för att han skall anses verksam i betydande omfattning, eftersom hans insats har påverkat *vinstgenereringen* i företaget. Mot detta får man ställa att hans totala insatser inte varit mer tidskrävande än vanligt styrelsearbete. Kammarrätten har gjort någon form av sammanställning där man beaktar helheten.

Kammarrätten i Jönköping, domar 1999-09-28, mål nr. 2353-2355-1996

Tre bröder X, Y, och Z drev en fastighetsförvaltning och ägde tillsammans fem omsättningsfastigheter. X och Y förvärvade en tredjedel vardera av aktierna i A AB av Z:s två söner. A AB bedrev jämsides med andra av bröderna ägda byggnadsaktiebolag. Fastighetsförvaltningen inklusive de fem fastigheterna överläts till A AB efter X och Y:s förvärv av aktierna. De överläts till skattemässigt restvärde. Aktierna i A AB avyttrades därefter till ett annat av bröderna ägt aktiebolag. Verksamheten i A AB bedrevs före och efter aktieförvärvet av Z:s två söner. Skattemyndigheten beskattade hälften av reavinsten i tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL. Som skäl angav man att X hade en företagsledande position. Därutöver hade mervärdet i bolaget skapats genom underprissättning vid införsäljningen av omsättningsfastigheterna som X:s och hans närstående personer vidtagit. Det huvudsakliga mervärdet har enligt skattemyndigheten skapats genom transaktioner mellan delägare och bolaget. På denna grund har X:s insatser varit av stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget.

Detta beslut överklagades och länsrätten ansåg inte att X:s åtgärd att överföra fastigheternas övervärde till A AB som en arbetsinsats som avses i

3 § 12 mom. SIL. Den egentliga reavinsten är att hänföra till fastigheternas övervärde. Kammarrätten ändrade länsrättens dom, med stöd av 3 § 12 mom. SIL till inkomstslaget tjänst. Kammarrätten motiverar det på följande sätt:

”Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning att åtgärden att överföra fastigheternas övervärden till bolaget i sig inte medför att bröderna X, Y och Z själva kan anses ha varit verksamma i bolaget i betydande omfattning i den mening som avses i 3 § 12 mom femte stycket SIL. Av handlingarna, bl.a. bröderna X, Y och Z:s egna uppgifter, framgår emellertid att bolagets verksamhet helt och hållet bedrevs av Z:s söner. Även om bolagets verksamhet varit av begränsad omfattning måste, de såsom ensamt ansvariga för bolagets skötsel, anses ha varit verksamma i bolaget i den omfattning som anges i det nyssnämnda lagrummet. I egenskap av brorsöner till X tillhör de kretsen av närstående enligt punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL.”

Även i detta fall får man en fingervisning om hur det dyker upp tolkningsproblem kring rekvisitet. Enligt RSV:s mening innefattar rekvisitet *”verksam i betydande omfattning”* att även om delägarens insats varit av ringa omfattning, men det haft en avgörande betydelse för vinsten i företaget så räcker det. Således anser RSV att om delägaren svarar för de nödvändiga åtgärder, såsom rättshandlingar och dispositioner, anses delägaren verksam i betydande omfattning om vinstgenereringen uppkommer i företaget. Denna syn framkommer delvis i en kammarrättsdom från 1998, mål nr. 2277-1995.

Kammarrätten i Sundsvall, dom 1998-01-26, mål nr. 2277-1995. Fallet behandlade rekvisitet verksam i betydande omfattning och även utomståenderegeln.

X kom muntligen överens om att förvärva ett markområde med obebyggda tomter, samt att byta mark med en kommun. För detta ändamål behövde X en finansör och bildade tillsammans med Y A AB. Bolaget träffade avtal och fick ett markområde, där de kunde bygga 15 radhus. A AB bildades enbart för att ta tillvara den värdestegring som uppkom. Själva byggandet på tomterna skulle överlåtas till ett byggföretag. Efter kontakt med ett byggföretag sålde X och Y sina aktier i A AB. Skattemyndigheten delade X:s reavinst enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL, eftersom de ansåg att han varit verksam i betydande omfattning.

Ärendet togs upp i både länsrätten och kammarrätten och i båda fallen avslogs X:s överklagande, med motiveringen att han genom sin arbetsinsats haft stor betydelse för vinsterna i A AB och därför anses varit verksam i betydande omfattning. Kammarrätten slog fast att även om verksamheten i A AB varit av relativt begränsad karaktär, så ansågs ändå X som företagsledare i företaget som svarade för verksamheten. Han hade t.ex. vidtagit de formella åtgärder som medfört att exploateringsgraden hos bolagets fastigheter utökats, d.v.s. han hade varit aktiv i sökandet av ett byggföretag.

I en dom samma dag gällande Y som var finansiären beslutades att Y inte hade varit verksam i betydande omfattning, p.g.a. utomståenderegeln. Detta medförde att konsekvensen blev den att X:s hela reavinst beskattades i inkomstslaget kapital. Han var visserligen verksam i betydande omfattning, men utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL medförde att bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL inte gällde.

Ett annat fall som också går på linjen att delägaren anses vara verksam i betydande omfattning är *SRN:s förhandsbesked från den 23 september 1998*.

I detta förhandsbesked ville sökande A få en del svar när det gällde personen N. N är närstående till A och innehar aktier motsvarande mer än 50 % av rösterna i fåmansföretaget X. A är också delägare i fåmansföretaget X. Företaget bildades under 1980-talet och man tillförde då licensrättigheter avseende N:s litterära verk. N hade avslutat sin litterära produktion före X AB bildades. X AB:s verksamhet består i upplåtande av nämnda rättigheter, samt förvaltning av det kapital som genereras i verksamheten. Förutom aktieinnehavet har N även en styrelsepost och deltar i företagets verksamhet i egenskap av styrelseledamot. N har inte varit anställd i bolaget.

En av frågorna gällde om N anses verksam i sådan omfattning i X AB varigenom aktieinnehavet är att anse som kvalificerat i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL. Nämnden motiverade följande:

” N:s inkomster av författarverksamhet uppkommer genom överlåtelse av rättigheter att i olika begränsade hänseenden utnyttja de litterära verk som N skapat. Denna verksamhet har fortsatt i ett bolag i vilket N är styrelseledamot och genom sitt aktieinnehav har ett dominerande inflytande. Med hänsyn härtill och verksamhetens särskilda karaktär får N anses vara verksam i X AB i betydande omfattning i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL. Eftersom A är närstående blir hans aktier i bolaget kvalificerade.”

I beskedet fanns två skiljaktiga meningar som anser att trots företagets intäkter är hänförliga till N:s tidigare författarskap ger varken förarbeten eller angivna bestämmelser något stöd för att på denna grund anse N verksam.

Samma ärende kom upp som mål i RegR (mål 6630-1998) efter man överklagat förhandsbeskedet. RegR ändrade på SRN:s beslut med följande skäl.

” Av den antagna förutsättningen att det är bolaget som är skattskyldigt för inkomsterna av de rättigheter som tillförts bolaget följer att för inkomster som annars – i vart fall delvis – hade varit arbetsinkomster för N istället kan komma att utgöra kapitalinkomster för N även om N inte alls hade varit verksam i bolaget. Reglerna i 3 § 12 mom. SIL är emellertid inte inriktade på att motverka detta utan detta är en fråga att beakta när rättigheterna tillförs bolaget (jfr 26§ lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse till underpris). Enligt RegR:s mening

skall, vid bedömning av om N varit verksam i betydande omfattning i bolaget i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL, endast N:s arbetsinsats i bolaget beaktas.”

Efter att ha analyserat de senaste fallen som berör verksamhetsrekvisitet verkar det som om överrätten gör en djupare analys av omständigheterna, medan länsrätten förlitar sig mycket på förarbetsuttalanden och RSV:s rekommendationer. Doktrinen på området skiljer sig inte mycket när det gäller verksamhetsrekvisitet, utan anser att uttalandet om rekvisitet i förarbetena är väl förenligt med lagtexten och står i god överensstämmelse med regelsystemets allmänna syfte. Det är först på senare tid som rekvisitet har debatterats och prövats i domstolar med olika resultat, vilket visar på den osäkerhet som denna sorts vaga rekvisit medför. Mats Åkesson på skattemyndigheten i Malmö bekräftar att man använder sig främst av förarbetena och dess uttalanden vid tolkningen av rekvisitet. Några klara definitioner och ramar använder man sig inte av, utan gör en tolkning från situation till situation, vilket i viss mån leder till rättsosäkerhet.¹¹¹ Den tendens som man kan skönja i rättsfallen, är att man vill försöka följa regleringens allmänna syfte och riktar därför in sig på de fall där möjligheten finns att arbetsinkomst förvandlas till kapitalinkomst. Det krävs även en mer aktiv verksamhet än ”*sedvanligt styrelsearbete*”, men hur man gör denna bedömning är fortfarande ovisst och medför att osäkerheten i tolkningen består.

¹¹¹ Telefonintervju med Mats Åkesson den 11 februari 2000.

7 “i företaget”

Detta delrekvisit står nämnt i lagtexten utan precisering, vilket medför att en betydelsefull fråga hur begreppet skall tolkas uppkommer. Det första man associerar till är fåmansföretag i den betydelse som framgår av 32 § anv. p. 14, 8 st. KL. I förarbetena har inget nämnts angående delrekvisitet, ”i företaget”, utan här har man koncentrerat sig till det andra delrekvisitet ”*verksam i betydande omfattning*”. Den ovisshet som föreligger här har medfört att olika företagskonstruktioner har uppstått.

7.1 Koncernförhållanden

Det är alltså fullt tänkbart att en person bildar ett aktieföretag och i sambandet med bildandet skjuter in tillgångar från en enskild näringsverksamhet. Värdet på tillgångarna har till viss del upparbetats genom tidigare arbetsinsatser i den enskilda verksamheten. Om nu den nyblivne aktieägaren inte är verksam i aktieföretaget, uppstår frågan hur man kommer att hantera en sådan här situation.¹¹² Ser man till det bakomliggande syftet med 3:12-reglerna så bör man fånga in utdelningar och reavinster vid sådana konstruktioner. En viktig och allvarlig invändning mot en sådan tolkning är legalitetsprincipens betydelse på rättsområdet, nämligen att arbetet inte har skett ”i företaget”, d.v.s. i aktieföretaget. Enligt min tolkning kan inte 3:12-reglerna enligt deras ordalydelse tillämpas i dessa fall.

Man skall däremot inte kunna kringgå reglerna genom välgenomtänkta företagskonstruktioner, därför har reglerna sedan inkomståret 1996 utvidgats till att avse i princip alla indirekta ägarförhållanden. Sedan utvidgningen, fångar lagtextens ordalydelse inte upp dotterbolagsägares verksamhet i moder- eller systerföretag. Om detta är ett misstag eller har gjorts avsiktligt från lagstiftaren är osäkert. En konstruktion som man kan tänka sig är, om ett moderbolag äger 51 % av aktierna i ett dotterbolag och de övriga 49 % ägs av den person som är ensamägare av moderbolaget. Personen som enbart är verksam i moderbolaget kan uppbära utdelning från dotterbolaget, utan att träffas av bestämmelserna och beskattas således endast i inkomstslaget kapital.¹¹³

Detta är bara ett av de koncernfall som kan användas för att försöka undkomma skatt. Det finns även konstruktioner med helägda koncerner, där man kan laborera med stam- och preferensaktier för att den fysiske dotterbolagsägaren skall få en större utdelning.¹¹⁴ Denna sorts företagskonstruktioner medför att ägare har en möjlighet att erhålla utdelning som endast träffas av kapitalbeskattnings. Orsaken till detta beror på att de inte är

¹¹² Se SRN:s förhandsbesked den 23 september 1998 (mål 6630-1998).

¹¹³ Tjernberg, SN 1996 s. 98 f.

¹¹⁴ Tjernberg, 1999, s. 250.

verksamma i det *aktuella företaget* och enligt legalitetsprincipen kan man endast ta ut skatt när det står skrivet i lag. Nedan tänkte jag gå igenom den viktiga legalitetsprincipen, som har en stor betydelse när det gäller tolkningen av rekvisitet ”i företaget”.

7.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen ligger alltid i botten vid tolkning av svensk skattelag. Legalitetsprincipen används inom flera rättsområden, framförallt i rättsområden med offentlig prägel. Mest utvecklad är den inom straffrätten där *nulla poena sine lege*, (inget straff utan lag) har utvecklats under många år. Den skatterättsliga legalitetsprincipen är inte lika gammal och satsen, *nullum tributum sine lege*, (ingen skatt utan lag) har utvecklats av Ljungman och han använde sig av den straffrättsliga legalitetsprincipen vid formulerandet av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Han uttalade följande:

*”Den ofta omdebatterade, men i vår rätt aldrig övergivna satsen nulla poena sine lege lär åtminstone tillsvidare kunna kompletteras med satsen nullum tributum sine lege.”*¹¹⁵

Legalitetsprincipen medför att skatt inte kan tas ut utan stöd i lag. Principen hänger ihop med en annan princip, nämligen ”*svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta*”. Sambandet mellan principerna består i att svenska folket representeras i riksdagen och det är riksdagen som har kompetens att beskatta.¹¹⁶ Legalitetsprincipen kommer till uttryck dels i 1 kap. 1 § 3 st. RF, där det stadgas att den ”*offentliga makten utövas under lagarna*” och dels i 8 kap. 3 och 5 §§ RF där det stadgas att föreskrifter om skatt skall meddelas i lag. Detta krav kan med en sammanfattande term kallas föreskriftskravet.¹¹⁷ Legalitetsprincipen är en av de viktiga principer som gäller i svensk skattelag och medför att beskattning enligt gällande lag skapar en viss legitim grund för skattekraven.

Det man ofta diskuterar i dessa sammanhang och som även var Ljungmans uppfattning är att rättssäkerheten skall vara av primär natur vid tolkning av skattelagar. Legalitetsprincipen är en rättssäkerhetsgaranti och är viktig, eftersom beskattning medför ett ingrepp i den enskilda människans egendom.¹¹⁸ En annan grundläggande rättssäkerhetsaspekt är kravet att rättstillämpningen inte får vara godtycklig, eftersom den då inte blir förutsebar. Ju vagare en lag är och ju fler oklara rekvisit den innehåller desto mindre förutsebarhet föreligger. Även principen att alla är lika inför lagen som framkommer i 1 kap. 9 § RF är viktig ur rättssäkerhetssynpunkt. Legalitetsprincipens starka fäste inom svensk skatterätt begränsar

¹¹⁵ Ljungman, s. 21 f.

¹¹⁶ Hultqvist, s. 2.

¹¹⁷ Pahlsson, s. 57.

¹¹⁸ Ljungman, s. 21.

användandet av andra rättskällor. Legalitetsprincipen utesluter dock inte användandet av andra rättskällor, men de får inte strida mot någon lagtext.

Welinder framhåller i debatten om legalitetsprincipen att man bör ställa två krav på den offentliga tvångsmakten, dels att det skall ske inom lagen uppdragna gränser, så att myndigheter ej kan inkräkta på individers rätt till egendom, dels att man skall tillämpa principen om likhet inför lagen. Welinder menar att förutom föreskriftskravet så får i lagen givna bestämmelser utvidgas utöver sin föreskrivna räckvidd så länge det ej skadar skattebetalarna.¹¹⁹

Påhlsson diskuterar legalitetsprincipen och nämner bl.a. att legalitetsprincipen inte kan hindra att lagtexten tolkas. När det gäller juridiska problemställningar, även inom skatterätt, är det ovanligt att kunna ge ett klart och koncist svar. Lagreglerna är ofta vagt formulerade och inom regelns tillämpningsområde ryms flera alternativa lagtolkningar. Påhlsson tar upp förutsättningarna för föreskriftskravet och instämmer med Hultqvist, som menar att inga hinder föreligger om lagen tolkas så att den preciserade normen ryms inom mängden rimliga tolkningar.¹²⁰ Om tolkningen inte hålls inom de rimliga tolkningarna så riskerar rättstillämpningen hamna i strid med legalitetsprincipen, vilket leder till otillåtenhet enligt RF. Påhlsson konstaterar att legalitetsprincipen medför att skatteuttag skall ha stöd i lag.¹²¹ Påhlsson betonar särskilt, att legalitetsprincipen inte bara utgör ett skydd mot skatteuttag för den enskilde individen, principen ställer också krav på skattemyndigheten att ta ut skatt när lagen föreskriver detta. Påhlsson anser att legalitetsprincipen bör tolkas på detta sätt, inte bara av formella skäl, utan även av starka rättvise- och legitimitetsskäl.¹²²

Hultqvist anser att ett starkt skäl till att kravet på en föreskriftsbunden beskattning finns är kompetensfrågan, d.v.s. vem som får besluta att skatt skall tas ut. När det gäller kompetensfrågan anser Hultqvist att det är viktigt att skilja mellan *beslut om förutsättningar* för att skatt skall utgå (lagtext) och *beslut om uttagande* av skatt i varje enskilt fall (taxering). Hultqvist har gjort en delning av legalitetsprincipen mellan normgivning och normtillämpning, p.g.a. olika motiv t.ex. förutsebarhets-skäl, förhindrande av godtycke.¹²³

Som jag har uppfattat Påhlsson och Hultqvist så är båda eniga i sina åsikter om legalitetsprincipen. Båda två betonar legaliteten, d.v.s. uttag av skatt kräver ett uttryckligt stöd i lag. De förespråkar vidare en tolkning av lagen som innebär att bestämmelser inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde.¹²⁴

¹¹⁹ Welinder, s. 543.

¹²⁰ Påhlsson, SN 1997 s. 41.

¹²¹ A.a., s. 41 f.

¹²² A.a., s. 42 f.

¹²³ Hultqvist, s. 6.

¹²⁴ A.a., s. 332.

Precis som Hultqvist delar Bergström upp legalitetsprincipen på två nivåer. Bergström benämner nivåerna *lagstiftarnivå* och *tillämparnivå*. När det gäller lagstiftarnivån innebär legalitetsprincipen att ingrepp alltid måste ske med stöd av skriven lag. På lagstiftarnivå måste lagtexten vara klar, begriplig och förutsebar, så att den enskilde skall kunna förutse i vilka typfall lagen är tillämplig. På den andra nivån, rättstillämparnivån, skall rättstillämpningen i det möjligaste vara förutsebar för den enskilde.¹²⁵

Enligt Bergström skall det också råda en naturlig kompetensfördelning mellan lagstiftare och rättstillämpare. Fördelningen innebär att lagstiftaren stiftar lagen och rättstillämparen tillämpar den. Bergström anser att av kompetensfördelningen kan utläsas, att de rättstillämpande myndigheterna i princip inte bör gå in och korrigera brister i lagstiftningen genom olika former av tolkningar. Det är dock möjligt att göra detta, men enligt Bergström åligger det inte de rättstillämpade myndigheterna att skapa regler, utan detta åligger lagstiftaren.¹²⁶ Jag har fått den uppfattningen av Bergström att han inte förespråkar en strikt bokstavstolkning, men är inte heller någon företrädare för extensiv tolkning. Han vill att beskattningen skall ha stöd i någon form av föreskrift, vilket då innefattar kravet på att rättstillämpningen skall vara förutsebar och likformig. Vidare vill han att lagtexten tolkas i sitt sammanhang och i enlighet med lagstiftningens allmänna syfte.¹²⁷

När man talar om legalitetsprincipen brukar man i detta sammanhang även nämna retroaktivitetsförbudet. Sambandet mellan legalitetsprincipen och retroaktivitetsförbudet illustreras av lydelsen i 2 kap. 10 § 2 st. RF. Enligt detta grundlagsfästa förbud får inte skatter uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Om riksdagen finner särskilda skäl till det, får emellertid lag innebära att skatt uttages trots att lagen inte har trätt i kraft.¹²⁸ Retroaktivitetsförbudet har nämnts såsom legalitetsaspekt, men man brukar inte hänvisa till retroaktivitetsförbudet när man diskuterar legalitetsprincipen. Man nämnde inte något om legalitetsprincipen vid förbudets tillkomst. Skälet för förbudsförslaget var att det skulle tillgodose ett rättssäkerhetsintresse, genom att vara förutsebart.¹²⁹ Att inget omnämnande har skett i motiven hindrar inte att retroaktivitetsförbudet ändå kan ses som en del av den skatträttsliga legalitetsprincipen. Med föreskriftskravet följer ett analogiförbud. Ett rimligt antagande till föreskriftskravet är att det därav e contrario följer ett förbud mot analog tillämpning av skattelag.¹³⁰ Detta förbud förekommer dels av legalitetsskäl och dels av förutsebarhetsskäl. Man kan således inte ha stöd för uttagande av skatt utanför föreskriftens tillämpningsområde.

¹²⁵ Bergström, 1987, s. 15.

¹²⁶ A.a., s. 15.

¹²⁷ Bergström, SvSkt 1998 s. 823 ff.

¹²⁸ Pelin, s. 42.

¹²⁹ Hultqvist, s. 5 f.

¹³⁰ A.a., s. 74.

Legalitetsprincipen har en stor betydelse inom rättsområdet och utgör ett skydd för rättssäkerheten. Det är inte bara aktiebolagskonstruktioner som används för att minska ägarnas skatteskyldighet, utan även handelsbolagskonstruktioner används i stor omfattning. I handelsbolagskonstruktioner uppstår ofta konflikt med legalitetsprincipen, eftersom när en bestämmelse skall gälla handelsbolag måste detta uttryckligen framgå i lagtexten.

7.3 Olika handelsbolagskonstruktioner

När det gäller fåmansägda handelsbolag finns det särskilda regler i 32 § anv. p. 14, 10 st. KL. Den ursprungliga fåmansföretagsdefinitionen omfattade även handelsbolag. Detta kritiserades hårt, eftersom fåmansföretagsreglerna slog oerhört hårt mot handelsbolag. Den nya definitionen särskiljer handelsbolag och fåmansföretag och i de fall en bestämmelse skall gälla för handelsbolag måste detta anges *uttryckligen* i lagtexten.¹³¹ Av stort intresse för detta arbete är att reglerna i 3 § 12 mom. SIL om utdelning och reavinst inte är tillämpliga på handelsbolag, vilket har medfört otaliga kringgående-försök med handelsbolagskonstruktioner.

De konstruktioner jag tänker på är de s.k. blandade handelsbolagen, d.v.s. handelsbolag där juridiska personer ingår i delägarkretsen. I betänkandet "*Beskattning av fåmansföretag*" fördes en diskussion om inte fåmansföretagsreglerna kunde kringgåas genom att en fysisk person driver en verksamhet i aktiebolagsform och ett av aktiebolaget och honom själv bildat handelsbolag.¹³² På så sätt skulle man kunna genomföra transaktioner med handelsbolaget som inte varit möjliga med aktiebolaget, p.g.a. att fåmansföretagsreglerna inte gäller på handelsbolag. Genom detta förfarande skulle det föreligga en risk att aktiebolagets vinster genom handelsbolaget skulle komma aktieägaren till del utan dubbelbeskattning, enligt betänkandet.¹³³ Kommittén framhåller möjligheten att s.k. genomsyn kan tillämpas, om det framgår av omständigheterna att ett handels- eller kommanditbolag, med aktiebolag som delägare bildats endast med den avsikt att kringgå de för aktiebolaget gällande fåmansföretagsregler.¹³⁴ Uttalandet har inte kommenterats i propositionen och har därför ett begränsat tolkningsvärde.

Aktiebolag är den företagsform som är mest fördelaktig såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Men om flera fysiska personer med olika skatterättsliga intressen är delägare i ett aktiebolag kan problem uppstå. För att minska dessa problem kan man välja en företagskonstellation där respektive aktieägare bildar ett eget aktiebolag, som i sin tur ingår som delägare i ett handelsbolag alternativt kommanditbolag där själva verksamheten bedrivs.

¹³¹ Svensson, SN 1995 s. 619, se även motiveringen i RÅ 1993 not 372.

¹³² SOU 1989:2 s. 190.

¹³³ Svensson och Tjernberg, SN 1994 s. 184.

¹³⁴ SOU 1989:2 s. 191 f.

Varje delägare kan ta ut lön löpande från handelsbolaget under året med hänsyn till att det inte är fysiska personer som är delägare utan aktiebolagen. Vid varje räkenskapsårs slut fördelas resultatet på respektive bolagsman, i detta fall utgörs de av de enskilda aktiebolagen.¹³⁵ På detta sätt kan varje person göra den skatterättsliga disposition som var och en önskar. Som exemplet visar behöver inte varje handelsbolagskonstruktion ha ett syfte att kringgå skatt, utan kan vara av organisations- och effektivitetsskäl. Om man däremot kan slå fast att ett handels- eller kommanditbolag har bildats endast med avsikten att kunna kringgå gällande fåmansföretagsregler, finns det en möjlighet att tillämpa principen om genomsyn för att förhindra det.

7.4 Principen om genomsyn

7.4.1 Allmänt

I och med kravet på föreskrifter i lag för att skatt skall få tas ut, har möjligheterna till att undvika skatt ökat. De skattskyldiga läser lagen och planerar sina ekonomiska dispositioner så att skatteeffekterna minskar. Denna möjlighet till skatteplanering uppkommer om skattesystemet är heterogent eller skattelagstiftningen är bristfällig. När det gäller skatteflyktstransaktioner, d.v.s. transaktioner som ligger inom lagstiftningens formella regelsystem, men står i strid mot själva syftet, finns det ett antal tillvägagångssätt för rättssamhället att försöka hindra det. Ett av dessa sätt är principen om genomsyn.

7.4.2 Relationen mellan civilrätt och skatterätt

Rättssystemet består av olika rättsområden som har olika relationer till varandra. Sambandet mellan civilrätt och skatterätt är ganska påtagligt, eftersom skatterätten använder en mängd civilrättsliga termer i den innebörd termerna har inom civilrätten. Civilrättsliga rättsfakta ger inte bara civilrättsliga rättsföljder, utan också skatterättsliga.

I svensk skattepraxis har RegR gjort ett principuttalande om att man skall respektera rättshandlingars civilrättsliga innebörd, om inte särskilda omständigheter utvisar, att den verkliga innebörden är en annan.¹³⁶ Om den verkliga innebörden varit en annan än vad den skattskyldige uppgivit har RegR frångått rättshandlingens rubricering och form. RegR har istället tillämpat de regler som gäller för den rättshandling det faktiskt varit frågan om. Exempelvis kan en försäljning och en omedelbar återförsäljning, som avtalats före den första försäljningen, inte ses som en äganderättsöverlåtelse, utan ses som två olika rättshandlingar.

¹³⁵ Svensson, SN 1995 s. 617.

¹³⁶ Bergström, SN 1992 s. 598, RÅ 1989 ref 62.

7.4.3 Transaktionens verkliga innebörd

Vad som är intressant vid beskattningen är att den verkliga innebörden av ett förhållande läggs till grund för beskattningen. Med verklig innebörd menas att det avgörande är de skattskyldigas verkliga avsikter och intentioner och inte bara det yttre skenet.¹³⁷ Man bör därför inte enbart acceptera det formella förhållandet, utan undersöka och tolka om det även motsvaras av det reella förhållandet. Vanligt förekommande transaktioner som innebär svårigheter är främst ogiltiga transaktioner, typ skentransaktioner, samt rättshandlingar med felaktig benämning.

7.4.3.1 Skentransaktion

Den civilrättsliga definitionen på skenträttshandling är en rättshandling som företas utan avsikt att den skall genomföras enligt sitt angivna innehåll. Rättshandlingar ingås ofta för skens skull för att undgå olika rättsverkningar. Lagstiftaren har ansett att en rättshandling för skens skull i princip är ogiltig.¹³⁸ Enligt skatterättslig doktrin anses rättshandlingar för skens skull ha samma innebörd, d.v.s. ogiltighet. Om man skall beskatta ogiltiga rättshandlingar eller ej, är man inte överens om inom doktrinen. Det finns även andra ogiltighetsanledningar än skenträttshandlingar, t.ex. krävs det formkrav vid fastighetsöverlåtelse. Föreligger inte detta är transaktionen ogiltig och realisationsvinstbeskattningen uteblir.¹³⁹

7.4.3.2 Felaktig benämning på rättshandlingar

Det anses irrelevant hur olika skattskyldiga rubricerar en viss transaktion de har företagit. Utgångspunkten tas istället ifrån transaktionens verkliga innebörd. En skattskyldig kan alltså inte minska sin skatt genom att ha en rubricering på transaktionen som är skattemässigt fördelaktigare för honom eller henne.

7.4.4 Skatteflykt

Med begreppet skatteflykt förstås fullt giltiga transaktioner som formellt sett håller sig inom skattelagstiftningen, d.v.s. man strider ej mot ordalydelsen i skattelagstiftningen eller mot praxis. Transaktionerna kan dock verka illojala, eftersom skattelagstiftningen utnyttjas för att uppnå skattefördelar, vilket inte varit lagstiftarens syfte.¹⁴⁰ För att reducera incitamenten till att företa s.k. skatteflyktstransaktioner har man upprättat en skatteflyktslag.¹⁴¹ Denna lag har varit väldigt omdiskuterad och avskaffats, samt återinförts inom kort tidsintervall. Främsta skälet till avskaffandet var rättssäkerhetsskäl, medan de som återinfört den menar att lagen skall tillämpas med stor

¹³⁷ Hjerner, s. 286.

¹³⁸ Bergström, 1978, s. 97 f.

¹³⁹ Gäverth, SvSkt 1996 s. 768.

¹⁴⁰ Pahlsson, s. 103.

¹⁴¹ Lagen (1995:575) mot skatteflykt.

försiktighet och med höga krav på rättssäkerhet och förutsebarhet.¹⁴² Förutom de allmänna bestämmelserna och specialreglerna som finns för att motverka skatteflykt, kan man använda sig av en metod som har växt fram ur rättspraxis och kallas för principen om genomsyn.

7.4.5 Principen om genomsyn

Principen om genomsyn är ett tolkningsförfarande för att angripa transaktioner där den skattskyldige försöker minska sin skatt i enlighet med lagstiftarens *formella* regelsystem, men i strid mot lagstiftarens syfte. För att förhindra detta har RegR utvecklat genomsynsmetoden för att beivra denna typ av agerande. Metoden har utvecklats av RegR¹⁴³ och innebär att om ett skatteflyktsförfarande inte kan angripas med de allmänna bestämmelserna och specialregleringar som finns, kan domstolarna genomföra en genomsynstolkning.¹⁴⁴ En sådan tolkning innebär att domstolen beaktar ett förfarande och ser om den formella konstruktionen motsvarar den reella. Man vill alltså ta fram och belysa transaktionens verkliga innebörd och inte beakta någon fiktiv beteckning som den skattskyldige konstruerat.¹⁴⁵ Domstolen har i vissa situationer tolkat att ett formellt kreditförhållande aldrig har existerat, vilket medför att någon reell ränta inte förekommit och således kan en avdragsgill ränta inte bli aktuell.

Som tidigare nämnts är sambandet mellan civilrätt och skatterätt påtagligt. Om en transaktion är ogiltig på civilrättsliga grunder blir den skatterättsliga transaktionen likaså ogiltig. Om däremot transaktionen är civilrättsligt giltig, men transaktionen strider mot lagstiftarens skatterättsliga syfte, då blir genomsynsförfarandet aktuellt. I den situation som uppstår tar domstolen sikte på transaktionens reella innebörd och tar reda på vad som hänt. På detta sätt ser domstolen igenom det formella förfarandet och lägger den verkliga, reella, händelsen till grund för beskattningen. Det är detta som är syftet med genomsynsförfarandet.

Eftersom det är en rättsprincip som växt fram i rättspraxis finns det en uppsjö av mål som berör genomsynsförfarandet. När det gäller användandet av genomsynsmetoden har RegR iakttagit stor restriktivitet och det finns inga klara principer. Var den absoluta gränsen går för användandet av genomsyn är inte klart och någon vägledning av praxis med sitt restriktiva förhållningssätt får man inte. Tillämpningen av genomsyn sker inte helt konsekvent. I en del fall tycks det ske, men inte i alla uppenbart utstuderade skatteupplägg, där förfarandet är så gott som uteslutande motiverat av skatteskäl.¹⁴⁶ Handelsbolag är ofta inblandade i olika konstruktioner som kan få betydande effekter rent skattemässigt.

¹⁴² Pelin, s. 32 f.

¹⁴³ Exempelvis RÅ 1989 ref 127 och RÅ 1989 ref 62.

¹⁴⁴ Pelin, s. 39.

¹⁴⁵ Hultqvist, s. 486.

¹⁴⁶ Bergström, SN 1996 s. 358 f.

7.4.6 Försäljning av andelar i handelsbolag

Reglerna i 3 § 12 mom. SIL omfattar inte försäljning av andelar i handelsbolag, eftersom i handelsbolag beskattas reavinsten i inkomstslaget kapital. 3:12-reglerna är däremot tillämpliga på fåmansföretag, där hälften av reavinsten blir beskattad i inkomstslaget tjänst och den andra hälften i inkomstslaget kapital. Detta ledde i början av 1990-talet till en omfattande skatteplanering, där man avyttrade handelsbolag innehållande obeskattade vinstmedel.

Om aktieägaren överlåter aktierna till ett handelsbolag och bestämmer överlåtelsebeloppet till aktiernas anskaffningskostnad, då uppkommer ingen beskattningsbar reavinst. Därefter skulle överlåtelsen av andelen i handelsbolaget beskattas i inkomstslaget kapital.¹⁴⁷ För att motverka den här sortens kringgående av 3 § 12 mom. SIL har man infört lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall, (överlåtelselagen), som innebär att reavinsten blir beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet om lagen blir tillämplig. Man har även infört bestämmelser i 24 § 7 mom. SIL. Reglerna i 24 § 7 mom. SIL skall tillämpas endast under förutsättning av att försäljningen inte omfattas av överlåtelselagen. I denna bestämmelse regleras att den del av vinsten som svarar mot aktiens marknadsvärde i förhållande till anskaffningspriset för andelen i handelsbolaget skall till hälften tas upp som inkomst av tjänst.

7.4.7 Verksamma aktieägare i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar i.

Ett vanligt sätt att organisera sin verksamhet på är när en fysisk person äger ett aktiebolag som i sin tur äger en andel i ett handels- eller kommanditbolag där den reella verksamheten bedrivs. Denna organisationsform är vanlig inom konsult-, revisions- och advokatbranschen. Den fysiske personen tar regelbundet ut lön från handels- eller kommanditbolaget där han eller hon arbetar. Den fråga som uppkommer är om reglerna i 3 § 12 mom. SIL blir tillämpliga på utdelning, respektive reavinst vid försäljning av aktierna i företaget. Handelsbolagets vinst kommer att delägarbeskattas hos aktiebolaget. Skall vinsten sedan vidareutdelas till aktieägaren är frågan om aktieägaren träffas av 3:12-reglerna eller endast blir föremål för kapitalbeskattning, eftersom aktieägaren inte varit verksam i aktiebolaget utan endast i handelsbolaget. Enligt den uppfattning som framförts i förarbetena och i promemorian inom Finansdepartementet, 1995-06-28, bör fallet beaktas som att aktieägaren är verksam i handelsbolaget för aktiebolagets räkning. Anledningen är främst att handelsbolagets inkomst beskattas i aktiebolaget och därför bör man jämställa verksamheten i

¹⁴⁷ Melbi, SvSkt 1995 s. 717.

handelsbolaget med verksamhet i aktiebolaget.¹⁴⁸ Uppfattningen i förarbetena är att denna form av handelsbolagskonstruktioner täcks in av regelsystemet och att det därför saknas skäl att uttryckligen reglera dessa situationer:

”En särskild fråga gäller de fall när verksamhet bedrivs i ett handelsbolag, dvs. aktieägaren är verksam i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar. I promemorian anfördes att det i flertalet fall innebär att aktieägarna är verksam i handelsbolaget för aktiebolagets räkning. Handelsbolagets inkomst beskattas dessutom hos aktiebolaget. Verksamheten torde därför jämföras med verksamhet i aktiebolaget och därmed är regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL tillämpligt.”¹⁴⁹

Med stöd av denna uppfattning som framförs i en promemoria inom Finansdepartementet (1995-06-28) och i propositionen 1995/96:109 s. 68, är regleringen i 3 § 12 mom. SIL tillämplig. Vad man bör observera är att situationen inte omfattas av ordalydelsen i lagtexten, varken före eller efter de förändringar som gjordes 1996. Denna avsaknad av stöd i lagtext innebär att förarbetsuttalandet har ett begränsat tolkningsvärde.¹⁵⁰ Under själva lagstiftningsarbetet föreslogs det ett förtydligande i ett remissyttrande från Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet. Detta yttrande föreslog att reglerna för säkerhets skull uttryckligen kunde ange att bestämmelserna även omfattar det fall aktieägaren är verksam i ett av aktiebolaget ägt handelsbolag. Istället valde lagstiftaren en formulering som medfört osäkerhet vid tillämpningen av reglerna. Denna betydande rättsosäkerhet framkommer också i rättsfallen.

Om man stödjer sig på uttalandena i förarbetena använder man sig av principen om genomsyn. Det innebär att man ser igenom det formella förhållandet och koncentrerar sig på det reella förhållandet. Verksamheten i handelsbolaget jämföras med verksamhet i aktiebolaget. Stöd för denna uppfattning finns i RÅ 1978 1:80. Målet gällde om ett moderbolag med avdragsrätt kunde skicka koncernbidrag till ett dotterbolag som inte bedrev någon verksamhet. Dotterbolaget var däremot delägare i ett rörelsedrivande handelsbolag. Kammarrätten ansåg att handelsbolagets inkomst skulle hänföras till aktiebolagets inkomst med belopp motsvarande bolagets ägarandel. Detta förtydligades av kammarrätten genom följande uttalande:

”I och med att lagstiftaren valt att göra handelsbolagsdelägare till skattesubjekt istället för handelsbolaget synes det följdriktigt att anse att delägarna driver samma verksamhet som handelsbolaget.”¹⁵¹

RegR höll med och gjorde inga ändringar i kammarrättens dom.

¹⁴⁸ Tjernberg, SN 1996 s. 99.

¹⁴⁹ Prop. 1995/96:109 s. 68.

¹⁵⁰ Tjernberg, SN 1996 s. 99 och Tjernberg, 1999, s. 254.

¹⁵¹ RÅ 1978 1:80, s. 222 f.

Mål som behandlar likartad problematik angående genomsyn av handelsbolagskonstruktioner pågår i de lägre domstolsinstanserna och debatteras flitigt i artiklar. En nyligen avgjord dom från Länsrätten i Göteborg behandlade just förfarandet av genomsyn vid en konstruktion där ett handelsbolag var inblandat och här använde man sig av uttalandena i förarbetena när man kom fram till sin dom.

Länsrätten i Göteborg, dom 1998-12-28, mål nr. S1278-96

Domen gäller ett överklagat beslut från Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohuslän gällande om en realisationsvinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag i sin helhet skall beskattas i inkomstslaget kapital eller om en fördelning skall ske mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Advokat X var verksam i Advokatfirman Vinge KB, i vilken X AB äger andelar. Advokat X har under beskattningsåret avyttrat samtliga aktier i fåmansföretaget X AB och har i självdeklarationen redovisat hela realisationsvinsten i inkomstslaget kapital. Verksamheten i X AB har omfattat ägande och förvaltning av andel i Advokatfirman Vinge KB. X har i självdeklarationen uppgett att han *inte* varit verksam i aktiebolaget och några vinster har *inte* genererats i bolaget genom hans arbetsinsats. De vinster som uppkommit i aktiebolaget var till följd av att det mottagit resultatandel från Advokatfirman Vinge KB.

Advokat X har gjort gällande att de särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL om fördelning av realisationsvinst på inkomstslagen tjänst och kapital inte är tillämpliga, eftersom han inte varit verksam i det bolag vilket aktierna avyttrats. RSV däremot anser att advokat X skall anses som verksam genom sin arbetsinsats i kommanditbolaget. Verksamheten i Advokatfirman Vinge KB bör jämföras med verksamheten i aktiebolaget och därmed är reglerna i 3 § 12 mom. SIL tillämpliga.

Länsrätten kom fram till att advokat X har varit verksam som advokat i Advokatfirman Vinge KB. Den ersättning han har erhållit var dels i form av lön från kommanditbolaget, dels i form av inkomst för hans aktiebolag X AB. Inkomsten från X AB utgjordes av en resultatandel som aktiebolaget erhållit i egenskap av delägare i kommanditbolaget. Därmed kan konstateras att resultatandelen varit beroende av advokat X:s arbetsinsats i kommanditbolaget. Länsrätten anser att den i målet aktuella situationen omfattas av det i propositionen 1989/90:110 angivna syfte med bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL, d.v.s. att man skall förhindra omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Länsrätten anser inte att regelsystemets tillgänglighet skall begränsas endast till situationer där verksamheten faktiskt har bedrivits i fåmansföretag, utan även vad man kan beteckna som en indirekt verksamhet i fåmansföretag, genom att vinstgenereringen grundar sig på utfört arbete för företagets räkning. Således har advokat X:s arbetsinsats i kommanditbolaget haft en helt avgörande betydelse för genereringen av inkomster i aktiebolaget. Som nämnts tidigare grundar sig resultatandelen på advokat X:s arbetsinsats i kommanditbolaget. Vid angivna förhållanden får enligt länsrättens mening advokat X anses varit

kvalificerat verksam i aktiebolaget, eftersom han varit verksam i kommanditbolaget i betydande omfattning, förutom för egen räkning, även för aktiebolagets räkning. Reglerna i 3 § 12 mom. SIL kan således användas och realisationsvinsten skall fördelas mellan inkomstslagen kapital och tjänst.

Ordföranden var skiljaktig avseende frågan om beskattning av realisationsvinsten. Han anförde att avgörande för tillämpligheten av rekvisitet ”*verksam i företaget i betydande omfattning*” är att den koppling som görs till ”*företaget*” avser det fåmansföretag i vilket aktierna avyttrats. Detta innebär att advokat X måste varit verksam i X AB i betydande omfattning för att fördelningsreglerna skall vara tillämpliga. Ordföranden anser att fördelningsreglerna för fåmansföretagen bör präglas av en betydande restriktivitet. Detta innebär att utrymmet att tolka in förfaranden som inte direkt omfattas av lagtextens ordalydelse är mycket begränsat. Om någon är verksam i företaget får det objektivt sett den innebörd att denne är faktiskt verksam i företaget, d.v.s. utför faktiska arbetsuppgifter i företaget. Ordföranden anser också att det man syftar på i förarbetena måste vara vinster som genereras genom en faktiskt bedriven verksamhet i företaget. Det kan *inte* röra sig om indirekt verksamhet som har sin grund i faktisk verksamhet i ett handels- eller kommanditbolag.

Som domen visar är inte rättsläget klart, utan vaga rekvisit och olika tolkningsprinciper har lett till rättsosäkerhet och debatter. Varken lagtext, förarbetena eller praxis kan ge ett entydigt svar, utan det beror främst på den enskilda situationen. Vad som talar emot denna extensiva genomsynstolkning är främst det faktum att lagtexten uttryckligen anger att det skall vara fråga om ett fåmansföretag som den skattskyldige eller denne närstående varit verksam i. Dessutom finns det en del rättsfall som talar emot en genomsynstolkning.

RA 1993 not 372

I målet var det en fysisk person som ägde två aktiebolag och dessa båda aktiebolag var delägare i ett handelsbolag. Handelsbolaget hade för avsikt att förvärva en villafastighet från en utomstående person som skulle användas som privatbostad åt den fysiske personen. Målet gällde om fåmansföretagsregeln i 32 § anv. p. 14, 1 st. KL gällde även handelsbolag. RegR konstaterade att regelns ordalydelse inte omfattade fåmansägt handelsbolag och bestämmelsen kunde därför inte tillämpas. Enligt förarbetena och lagtext framgår det klart att några andra regler om fåmansföretag kan inte tillämpas än de där det uttryckligen framgår av lagtextens ordalydelse att det gäller fåmansägda handelsbolag. RegR gjorde följande uttalande i domskälen:

” Till detta kommer att det finns åtskilligt som tyder på att spörsmålet om vilka av de regler i syfte att motverka skatteflykt speciellt inom fåmansföretagssektorn som

*behövs även för fåmansägda handelsbolag blivit uttömmande behandlat under lagstiftningsarbetet.*¹⁵²

Tjernberg drar den slutsatsen av RegR:s uttalande, att genomsyn i framtiden inte kommer att ske av handelsbolagskonstruktioner vid tillämpning av fåmansföretagsreglerna.¹⁵³ Risken med genomsynstolkning är att det leder till en väldigt vid tolkning av bestämmelser och man kan ifrågasätta om en sådan tolkning överensstämmer med kravet på förutsebarhet.¹⁵⁴

RA 1998 not 265.

Ett annat mål som talar emot en genomsynstolkning är RA 1998 not 265. I målet ställdes frågan i vilken utsträckning lönesummorna i ett rörelsedrivande kommanditbolag kunde medräknas vid tillämpningen av lönesummeregeln i 3 § 12 d mom. SIL. Revisorn X var ensam ägare till K AB och ägde tillsammans med flera andra aktiebolag ett kommanditbolag. Inget av de delägande aktiebolagen kunde anses utgöra moderföretag till kommanditbolaget. Revisorn X var anställd i K AB och tog där ut en årslön som översteg tio basbelopp. X ansågs inte ha rätt att vid beräkningen av löneunderlag avseende aktierna få medräkna sitt aktiebolags andel av de löner som utbetalats av kommanditbolaget. Skatterättsnämnden motiverar sitt beslut på följande sätt:

*” verksamhet i KB Konsulten kan inte, såvitt nu är i fråga, jämföras med verksamhet i AB K”*¹⁵⁵

RegR gjorde samma bedömning och fastställde nämndens förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked, 1999-09-24 och 1999-10-12

Under hösten 1999 har SRN avgjort ett antal förhandsbesked som behandlar genomsynsproblematiken. I förhandsbesked från 1999-09-24 och 1999-10-12 har nämnden behandlat företagskonstruktioner som var upplagda på det sätt att advokaten bedrev verksamhet i ett handels- eller kommanditbolag, som ägdes av advokatens helägda aktiebolag. Sökandens fråga gällde vad som händer om han tar anställning i aktiebolaget och uppbär lön därifrån. Är lönen som betalats ut till advokaten avdragsgill för aktiebolaget. Nämnden beslutade att aktiebolaget hade rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för den hos aktiebolaget anställda advokaten. Motiveringen är främst att aktiebolaget inte kommer att bedriva verksamhet på annat sätt än att ställa advokaten till handelsbolagets förfogande för att utnyttjas i dess verksamhet. Aktiebolagets inkomster kommer i praktiken att utgöras av dess andel av de inkomster av verksamheten som förvärvades av handelsbolaget och som enligt 6 § 2 mom. SIL skall beskattas hos aktiebolaget.

¹⁵² RA 1993 not 372, s. 674.

¹⁵³ Tjernberg, 1999, s. 126.

¹⁵⁴ Svensson och Tjernberg, SN 1994 s. 188.

¹⁵⁵ SRN:s förhandsbesked 23 december 1997.

En annan intressant fråga som belyser samma situation, men där den sökande är anställd i ett kommanditbolag och erhåller lön från detta framkommer i förhandsbeskedet från 1999-10-12. Det som är intressant i ärendet är om aktierna i sökandens aktiebolag är att anse som kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL. Nämnden lämnade beskedet att sökandens aktier i aktiebolaget inte är kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. SIL. Nämnden motiverade svaret på följande sätt. Först förutsätter man att lönen som utbetalats till sökanden inte står i uppenbart missförhållande till det arbete som han utförde i kommanditbolaget. Vidare kom man fram till att vad som förstås med *fåmansföretag* i 3 § 12 a mom. SIL framgår av definitionen i 32 § anv.p. 14, 8 st. KL. Enligt denna definition räknas inte handels- eller kommanditbolag som fåmansföretag. Nämnden konstaterar att i vissa sammanhang finns det möjlighet att jämställa verksamhet i handels- eller kommanditbolag med verksamhet som bedrivs i aktiebolag som äger del i sådant bolag. Man anser dock att bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL reglerar uttömmande i vilka fall aktierna skall anses kvalificerade och man anser att det *inte* finns utrymme att tillämpa stadgandet utöver dess ordalydelse. RSV har överklagat denna del i förhandsbeskedet.

7.4.8 Skillnaden mellan genomsynsprincipen och legalitetsprincipen

Den viktigaste skillnaden är att legalitetsprincipen inom skatterätten kräver att uttag av skatt måste förankras i lag. I samband med detta har satsen "*nullum tributum sine lege*", (ingen skatt utan lag) tagits fram. För att minska incitamenten till skattekringgående anser Hultqvist att det krävs en skattelagstiftning som inte inbjuder till skatteanpassning och i övrigt håller en hög teknisk standard. Det finns två viktiga förhållanden som sätter gränser för rättstillämparen, nämligen kompetensfördelningen och den enskildes rätt att ordna sina ekonomiska förhållanden.¹⁵⁶

Skatteundvikande förfarande kan enligt Hultqvist motverkas genom att skärpa lagtolkningen respektive kvalificera de faktiska omständigheterna. För att hindra skattekringgående kan man på normsidan använda sig av lagtolkning, precisering och i viss mån specificering av rättsnormerna. På faktumsidan kan man dels söka fakta i målet, samt att kvalificera de föreliggande fakta skatterättsligt.¹⁵⁷

Hultqvist anser att legalitetsprincipen inte innebär att man måste tolka lagen exakt "*efter bokstaven*" eller försöka hitta dess "*grammatikaliska*" innebörd, om dess uttryckssätt ens har någon begriplig innebörd. Han menar att diskussionen kring tolkning av skattelag har uppvisat en rad möjligheter att komma fram till en rimlig tolkning.¹⁵⁸ Frågan är då vad innebörden av

¹⁵⁶ Hultqvist, s. 475.

¹⁵⁷ A.a., s. 479.

¹⁵⁸ A.a., s. 481 f.

”rimlig tolkning” innebär. Är Hultqvist redo att gå så långt att man använder sig av genomsynsprincipen och ser igenom olika förfaranden?

Hultqvist anser att sökandet av den verkliga innebörden eller parternas verkliga intention inte fordrar någon doktrin eller metod såsom principen om genomsyn. Hultqvist anser nämligen att sökandet av den verkliga innebörden ingår i den ordinarie rättstillämpningens arbetssätt.¹⁵⁹ Avslutningsvis säger Hultqvist att när det gäller att komma till rätta med möjligheten att undvika skatt är det främst genom att lagstifta bort problemen. Man kan granska förfarandena och se vad som förevarit, men inte se igenom dem. Hultqvist menar att termen genomsyn såsom etikett på en tolkningsmetod är meningslös. Det har nämligen ingen betydelse vilka former eller beteckningar den skattskyldige använder sig av, eftersom de aldrig skall vara styrande vid beskattningen.¹⁶⁰

7.4.9 Förhållandet mellan utdelningsbeskattning och fåmansföretagslagstiftningen

Även om inte fåmansföretagsreglerna är tillämpliga kan beskattningskonsekvenser uppstå. Detta framgår av bl.a. RÅ 1987 ref 51 och RÅ 1988 ref 85, där delägare i kommanditbolag respektive handelsbolag beskattas enligt allmänna regler för utdelning. I RÅ 1987 ref 51 skulle aktiebolaget överlåta en fastighet under marknadspriset till ett nybildat kommanditbolag med samma ägarförhållanden som i aktiebolaget. Nämnden konstaterade att stoppregeln för fåmansföretag endast var tillämplig då överlåtelsen skedde direkt till aktieägaren. Rättsnämnden meddelade att den fysiske personen skulle beskattas för mellanskillnaden som utdelning i inkomstslaget kapital.

I RÅ 1988 ref 85 var det två makar som ägde båda ett aktiebolag och ett handelsbolag till hälften var. Aktiebolaget hade lånat ut pengar till handelsbolaget, men skrev nu ned denna fordran. RegR ansåg att nedskrivningen av fordran innebar i praktiken att man hade befriat makarna ifrån deras betalningsansvar. Den särskilda fåmansföretagsregeln var ej giltig, utan istället beskattades nedskrivningen som utdelning enligt allmänna regler i inkomstslaget kapital.

Som exemplet visar kan i många fall allmänna regler om förhindrad avdragsrätt eller förtäckt utdelning användas i de fall fåmansföretagsreglerna av olika anledningar inte är tillämpliga. Tjernberg anser att det inte finns någon anledning att åter införa handelsbolag i själva fåmansföretagsdefinitionen.¹⁶¹ För att utdelningsbeskattning skall kunna ske bör dock en del omständigheter föreligga.¹⁶²

¹⁵⁹ A.a., s. 509.

¹⁶⁰ A.a., s. 516.

¹⁶¹ Tjernberg, 1999, s. 126.

¹⁶² Svensson och Tjernberg, SN 1994 s. 185 f.

8 Slutsats

Som har framgått i denna uppsats är rekvisitet ”*verksam i företaget i betydande omfattning*” inte lätt att definiera. Osäkerheten kring rekvisitet är stor och det bekräftar även den mängd med rättsfall som finns på området. Det man kan säga är att lagstiftaren delvis lyckats med rekvisitet. Dess vaga utformning har alldeles säkert medfört, att en del skattesubjekt avhållit sig från vissa dispositioner som ligger inom gråzonen för vad som är godtagbart eller ej. Ser man på det på detta vis, så har lagstiftaren lyckats. Beaktar man däremot den rättsosäkerhet som har uppkommit på rättsområdet, så är inte rekvisitet lyckat. Rekvisitet har medfört betydande brister när det gäller de grundläggande kraven på förutsebarhet och likabehandling.

När det gäller tolkningen av delrekvisitet ”*verksam i betydande omfattning*” blir den antingen för vid eller för snäv. Rekvisitets oklara formulering medför att varje fall blir specifikt, vilket medför att man ej kan ge ett klart svar på hur liknande situationer kommer att resultera. Detta bekräftar av Mats Åkesson på skattemyndigheten i Malmö och han håller med om att det är frustrerande att rättsläget befinner sig i denna situation, men samtidigt leder det till intressanta debatter som för rättsutvecklingen framåt. RSV:s rekommendationer för rekvisitet är till stor del baserade på propositionsuttalandet, och eftersom propositionen inte går in på någon form av kvantifiering uppstår det svårigheter när man t.ex. skall avgöra vad som är normalt styrelsearbete.¹⁶³ Som rättsfallen har visat anser jag att det har skett en förändring i kammarrätternas attityd när det gäller rekvisitet ”*verksam i betydande omfattning*”. Det verkar som att man ser mer och mer till reglernas allmänna syfte och försöker hålla sig inom det. Man tittar alltså mer på det reella handlandet, istället för endast på det formella.

När det gäller delrekvisitet ”*i företaget*” finns det inga direkta uttalanden i förarbetena eller doktrinen. För att avgöra fall där t.ex. aktieägaren är verksam i ett handelsbolag som ägs av hans aktiebolag, har det i förarbetena föreslagits att delägaren skall anses som verksam i handelsbolaget för aktiebolagets räkning.¹⁶⁴ Med denna s.k. genomsynstolkning blir aktieägaren verksam i företaget. Vad som talar emot denna tolkning är det faktum att legalitetsprincipen har ett starkt fäste inom skatterätten, samt att lagtexten uttryckligen anger att det skall vara frågan om ett fåmansföretag som den skattskyldige varit verksam i och handelsbolag är inget fåmansföretag. Även en del rättsfall under det senaste året talar emot en sådan extensiv tolkning.¹⁶⁵ Det är anmärkningsvärt att lagstiftaren inte gör ett lagförtydligande när det gäller konstruktionen där verksamhet drivs i indirekt ägda handelsbolag, utan anser att den vägledning som ges i ett

¹⁶³ Prop. 1989/90:110 s. 703.

¹⁶⁴ Prop. 1995/96:109 s. 68.

¹⁶⁵ RÅ 1993 not 372, RÅ 1998 not 265.

uttalande i propositionen räcker, trots att rättsläget kan betecknas som oklart.

Detta har medfört att debatten om olika tolkningsprinciper har växt inom skatterätten. När det gäller tolkningen av rekvisitet ”*verksam i företaget i betydande omfattning*” är det främst konflikten mellan legalitetsprincipen och principen om gensyn som är aktuell.

Som jag redogjort för ovan finns det både en tolkning av restriktiv natur och en av extensiv natur. Hultqvist och Pålsson representerar enligt min uppfattning den restriktiva sidan. De anser att lagstiftningen skall vara detaljerad och förespråkar en restriktiv tolkning. Det främsta argumentet är satsen ”*nullum tributum sine lege*”, (ingen skatt utan lag). De förespråkar att uttag av skatt kräver ett uttryckligt stöd i lag. Bergström har ett lite annorlunda sätt att se det på. Han kritiserar principer som förespråkar en restriktiv tolkning. Jag har uppfattat Bergström som att han inte vill ha en ren bokstavstolkning, men samtidigt vill han inte ha en för extensiv tolkning. Vidare kräver Bergström att rättstillämpningen skall tillgodose kraven på förutsebarhet och likformighet. Han vill att lagtexten tolkas i sitt sammanhang och att man beaktar lagstiftarens allmänna syfte.

Min egen ståndpunkt är en form av kombination av Hultqvist/Pålsson, Bergström och gensynsprincipen. Först och främst är det lagtexten som man skall gå efter. För att man skall kunna använda lagtexten problemfritt gäller det att lagtexten är klar och koncis så att den ej går att missuppfatta. Min uppfattning är den, att man skall kunna läsa lagen och därefter veta hur ens handlande kommer att beskattas. Det som främst talar för detta är ett rättssäkerhetsargument. Som dagens lagtolkning är uppbyggd använder vi oss mycket av förarbetena. Användandet av förarbeten som skärper lagen inom skatterätten är inte en bra lösning. Jag anser inte det vara en tillfredsställande lösning att man skall behöva tolka förarbetena för att få klarhet i, om eller hur en handling skall beskattas. Med tanke på att det rör sig om det lilla skattesubjektet mot hela etablissemangen, anser jag att det skall framgå klart och tydligt vad som gäller. Staten besitter en maktposition och har resurser för att kunna stifta lagar på ett rättssäkert sätt. Mot detta kan invändas att det är omöjligt att reglera alla former av transaktioner och konstellationer. Denna invändning framförs från fiskalt håll. Jag kan förstå och delvis hålla med. För att minska incitamenten till att företa handlingar, vars enda syfte är att slippa skatt, anser jag att skatteflyktslagen är ett bra alternativ. Men, jag anser att den skall tillämpas väldigt restriktivt och främst mot transaktioner där det är uppenbart att handlingens enda syfte är att minimera skatten. Vid ett närmare studium av skatteflyktslagen visar det sig att den använts ytterst sparsamt. Den har troligtvis dock en preventiv effekt.

Sammanfattningsvis anser jag att en detaljerad lag är att föredra, samt att man använder en restriktiv lagtolkning. Skatteflyktslagen skall användas mot ”*luckor*” i lagen, dock endast i nödfall. Vidare kan gensyns-

principen användas som ett komplement för att komma åt skatteflykt. Om det uppkommer situationer som lagstiftaren har missat, anser jag att lagstiftaren bör ta dessa konsekvenser och bör inte räkna med att domstolarna täcker dessa situationer genom en extensiv tolkning. Om så sker ökar rättsosäkerheten inom skatterätten och kraven på förutsebarhet och likformighet kan ej hållas.

9 Sammanfattande avslutning

Avsikten med den här uppsatsen har varit att behandla utdelningsreglerna, särskilt verksamhetsrekvisitet som återfinns i 3 § 12 a mom. SIL. Rekvisitet skall begränsa delägarnas möjligheter att få utdelning och reavinst hänfört till inkomstslaget kapital vid beskattning av fåmansföretag och dess aktieägare. Jag har försökt att belysa verksamhetsrekvisitet och den problematik som finns kring detta rekvisit. Jag har valt att redovisa resultatet på ett, enligt mitt tycke pedagogiskt sätt, genom att inleda med en definition av de grundläggande begreppen inom fåmansföretagsregleringen. Efter denna genomgång behandlar jag utdelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL, för att sedan fördjupa mig i rekvisitet ”*verksam i företaget i betydande omfattning*” och den problematik som olika tolkningsätt medför.

När det gäller fåmansföretagsregleringen är ett antal begrepp och termer definierade i lagtext. Exempelvis begrepp som *fåmansföretag* i 32 § anv. p. 14, 8 st. KL och *företagsledare* i 32 § anv. p. 14, 12 st. KL. Jag anser att definitioner i lagtext är bra, eftersom man får en klarhet i vad lagstiftaren menar med begreppen. Inom svensk rätt råder ofta motsatsen, d.v.s. det händer ofta att definitionerna sker i förarbetena och inte i lagtexten. Lagstiftning enligt förarbetena är jag kritisk mot och anser inte att det är en tillfredsställande lösning. Även om det som i detta fall rör sig om begreppsdefinitioner, anser jag att en del begrepp är väldigt viktiga och får så stor betydelse för framtida handlande att de skall framgå i lagtext.

De utdelningsregler som lagstiftaren har tagit fram, även kallade 3:12-reglerna, styr i vilket inkomstslag utdelningen och reavinsten på aktier i fåmansföretag skall beskattas. Lagstiftarens allmänna syfte med reglerna är att förhindra att arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattad inkomst. Den situation som föreligger när det gäller fåmansföretag är unik på det sätt, att en delägare kan inneha tre skepnader gentemot aktiebolaget. Delägaren är dels aktieägare, dels anställd och även avtalspart. Detta medför att olika alternativ uppkommer hur aktieägaren kan tillgodogöra sig bolagets medel, antingen som lön eller som utdelning. I och med att delägaren själv kan avgöra hur vinsten skall disponeras, föreligger det en risk att delägaren undviker löneuttag och istället betingar sig stora utdelningar eller säljer bolaget med upparbetade vinstmedel. För att förhindra att man tillskansar sig skattefördelar genom att ta ut utdelning i den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital har lagstiftaren tagit fram 3:12-reglerna. Lagstiftaren har gjort en begränsning som innebär att 3:12-reglerna är endast tillämpliga på s.k. kvalificerade aktier. För att komma fram till vem som innehar kvalificerade aktier har man skapat verksamhetsrekvisit.

Själva verksamhetsrekvisitet är väldigt oklart och vagt framställt i lagtexten. Lagstiftaren har valt att använda sig av detta vaga rekvisit ”*verksam i företaget i betydande omfattning*” för att motverka en förvandling av

arbetsinkomster till kapitalinkomster. Kringgåendelagstiftning innehåller ofta vaga rekvisit som ger domstolarna en viss frihet att ta hänsyn till omständigheter i enskilda fall. Lagstiftaren vill också skapa en viss osäkerhet hos de skattskyldiga för att minska på incitamenten att företa transaktioner som innebär en förvandling av inkomsten. Man kan konstatera att lagstiftaren både har lyckats och inte lyckats. Beteendet hos de skattskyldiga har påverkats av det vaga rekvisitet, eftersom de inte riktigt vet var gränserna går. Detta medför en viss ovisshet och restriktivitet, vilket gör att de tänker igenom situationen ordentligt innan de ger sig in i olika bolagskonstruktioner. Denna förändring talar för att lagstiftaren har lyckats med att använda sig av ett vagt och oklart rekvisit. Det som talar emot ett lyckat resultat är den stora rättsosäkerhet som uppstår när man formulerar en lagtext på detta vaga och oklara sätt.

För att få klarhet i det vaga rekvisitet måste man ta hjälp av andra rättskällor vid tolkningen av rekvisitet. Allt som oftast tar lagstiftaren förarbetena till hjälp och anser att problemet klargjorts och att det täcks av regelsystemet och att det därför inte behövs särskild reglering. Jag anser att den bild som lagstiftaren ger av rättsläget, ej stämmer in på hur verkligheten ser ut. Problemen har inte klargjorts med de, i vissa fall krystade uttalanden som gjorts i förarbetena, utan stora delar av den rättspraxis jag har gått igenom i detta arbete visar på motsatsen. Flera fall som har haft likartade förhållanden och omständigheter resulterar i olika utgång. Det föreligger alltså en stor osäkerhet vid bedömandet av rekvisitet. Även delrekvisitet "*i företaget*" medför osäkerhet om hur tolkningen skall ske. Detta delrekvisit nämns ej i förarbetena, utan där koncentrerar man sig på det andra delrekvisitet "*verksam i betydande omfattning*". P.g.a. att det inte finns någon vägledning när det gäller "*i företaget*" har olika företags-konstruktioner uppstått. För att undvika att reglerna skulle kunna kringgås genom att man fördelade verksamheten och ägandet mellan olika företag så utvidgades 3:12-reglerna till att omfatta i princip alla fall av indirekta ägarförhållanden. Utvidgningen fångar inte upp dotterbolagsägares verksamhet i moder- eller systerföretag, vilket medför att t.ex. en ensamägare av moderbolaget som enbart är verksam i moderbolaget kan uppbära utdelning från dotterbolaget, utan att träffas av bestämmelserna. Det är inte bara i aktiebolagskonstruktioner som delrekvisitet "*i företaget*" vållar problem och osäkerhet, även i handelsbolagskonstruktioner är det aktuellt.

En konstruktion som är väldigt aktuell är när aktieägaren är verksam i ett handels- eller kommanditbolag som ägs helt eller delvis av aktieägarens aktiebolag. Om en sådan konstruktion föreligger har inte aktieägaren varit verksam i aktiebolaget, utan endast i handels- eller kommanditbolaget. Frågan är om den utdelning som sker från aktiebolaget skall träffas av 3:12-reglerna eller om den endast blir föremål för kapitalbeskattning. Den lösning som föreslagits i förarbetena och i vissa delar av doktrinen är att man bör beakta aktieägaren som verksam i handelsbolaget för aktiebolagets räkning, vilket innebär att 3:12-reglerna bör kunna tillämpas. Anledningen är främst att handels- eller kommanditbolagets inkomst beskattas i aktiebolaget och

därför bör man jämställa verksamheterna. Mot denna tolkning talar det faktum att lagtexten uttryckligen anger att det berör *fåmansföretag* som den skattskyldige eller närstående varit verksam i. Definitionen av fåmansföretag tar ej upp varken handels- eller kommanditbolag. Jag anser att tolkningen av situationen strider mot legalitetsprincipen, men detta är tydligen inte självklart, eftersom konstruktionerna i sig strider mot reglernas allmänna syfte. Tjernberg anser att situationen inte omfattas av ordalydelsen i lagtexten och anser därför att förarbetsuttalandet vid tolkningen har ett värde motsvarande doktrin. Den lättaste lösningen på problemet hade varit att innefatta verksamhet i av företaget ägt handelsbolag, genom att t.ex. lägga till orden ”*eller fåmansägt handelsbolag*”. Vad som även talar emot en extensiv tolkning är tendensen i RegR tolkningsprinciper, vilket framgår i bl.a. RÅ 1993 not 372 och RÅ 1998 not 265.

Innebörden av att verksamhetsrekvisitet är vagt och oklart är att lagtolkningen har fått en avgörande roll. Det är främst legalitetsprincipen och principen om genomsyn som står i konflikt med varandra. Legalitetsprincipen är central inom skatterätten med satsen *nullum tributum sine lege*, (ingen skatt utan lag). Legalitetsprincipen återfinns i RF, där det stadgas att föreskrifter om skatt skall meddelas i lag. På senare tid har principen om genomsyn utvecklats genom rättspraxis och det är ett tolkningsförfarande för att angripa transaktioner där den skattskyldige försöker minska sin skatt i enlighet med lagstiftningens formella regelsystem, men i strid mot lagstiftarens syfte. Inom doktrinen finns både förespråkare av restriktiv som extensiv tolkning. Min egen ståndpunkt är en kombination av båda tolkningarna. Jag anser att det är av yttersta vikt att legalitetsprincipen respekteras inom skatterätten, främst av rättssäkerhetsargument. Det handlar om ett rättsområde där staten konfiskerar en del av den ekonomiska frihet individen har och här gäller det att man som skattesubjekt vet vad som gäller. Min kluvenhet till legalitetsprincipen ligger i den möjlighet som öppnas i vissa fall, där en handling endast företas av den anledning att slippa eller minska skatten. I dessa fall bör en genomsynstolkning tillämpas väldigt restriktivt, som ett komplement för att komma åt skatteflykt. Genomsynsprincipen kan alltså tillämpas parallellt med legalitetsprincipen, men jag anser att kraven på rättssäkerhet inom skatterätten förmodligen begränsar detta användande.

3:12-reglerna är i behov av omarbetning. De är uppbyggda kring schabloner, men kritiserar ändå för att vara komplexa. Man anser delvis att reglerna är krångliga och svårtolkade, vilket även har framgått i detta arbete. Reglerna är under utvärdering och framtiden får avgöra hur man skall komma till rätta med problemen.

Avslutningsvis anser jag att lagstiftaren måste ta mer ansvar och konstruera en klar och tydlig lagtext. Både skattemyndigheten och de enskilda skattesubjekten blir besvikna när nya lagregler publiceras och de fortfarande är oklara och vaga. Den osäkerhet som avspeglas i vissa delar inom fåmansföretagsregleringen härstammar kanske från statsmaktens förhåll-

nings sätt till fåmansföretagen, vilket framkommer i ett citat från Kjell-Olof Feldt.

” Det är möjligt att det inte finns någon lösning på småföretagens skatteproblem som tillgodoser alla önskemål. Orsaken är i så fall att lagstiftaren vacklar mellan två ambitioner: att å ena sidan vara generös och liberal mot hederliga och skötsamma företagare och å den andra jaga skattesmitare, en kategori som tyvärr ofta finner sin mest profitabla miljö i fåmansägda bolag eller som egenföretagare.”¹⁶⁶

¹⁶⁶ Feldt, s. 160.

Bilaga A

Indexserie

Ansk. år	Uppräkningstal	Ansk. år	Uppräkningstal
1970	5,04	1981	1,86
1971	4,68	1982	1,71
1972	4,42	1983	1,57
1973	4,14	1984	1,45
1974	3,76	1985	1,35
1975	3,43	1986	1,30
1976	3,11	1987	1,25
1977	2,79	1988	1,18
1978	2,54	1989	1,11
1979	2,37	1990	1,00
1980	2,08		

Indexserien är hämtad från RSFS 1990:13.

Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1975/76:79	Ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1975:103	Aktiebolag m.m.
Prop. 1989/90:110	Reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1990/91:54	om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattning, m.m.
Prop. 1995/96:109	Skattelättnader för riskkapital

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:54	Fåmansbolag
SOU 1989:2	Beskattning av fåmansföretag – översyn av 1976 års lagstiftning
SOU 1989:33	Reformerad inkomstbeskattning Del 1 och 2
SOU 1998:116	Stoppreglerna

Svensk Författnings Samling

Lag (1981:691)	om sociala avgifter eller särskild löneskatt
Lag (1990:651)	om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt;
Lag (1990:659)	om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
Lag (1992:1643)	om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
Lag (1994:775)	om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
Lag (1994:1744)	om allmän pensionsavgift
Lagen (1995:575)	mot skatteflykt

Övrigt

RSFS 1990:13
RSV S 1999:21 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag.

Elektroniska källor

www.rsv.se

Muntliga källor

Telefonintervju med Mats Åkesson på skattemyndigheten den 11 februari 2000.

Litteratur

- Bergström, Sture: Förutsebarhet, 1987, Göteborg, Iustus Förlag.
- Skatter och civilrätt – En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, Stockholm, Liber Förlag.
- Båvall, Bertil: Fåmansföretag, 1997, Göteborg, Tholin & Larssons förlag, 2:a uppl.
- Feldt, Kjell-Olof: Rädda välfärdsstaten, 1994, Stockholm.
- Grosskopf, Göran och Söderholm, Ulf: Den nya fåmansföretagsbeskattningen, 1993, Malmö, Beyronds Förlag AB.
- Hjerner, Lars A.E.: Sken-Bulvanskap-Kringgående, Genomsyn eller förträngning?, i festskrift till Hans Thornstedt 1983, Stockholm, s.269-304.
- Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, Stockholm, Juristförlaget JF AB.
- Jernhem, Jan-Åke: Fåmansföretag – de nya skattereglerna, 1992, Jönköping Aktiv Förvaltningstjänst AB.
- Lindskog, Stefan: Aktiebolagslagen- 12:e och 13:e kapitlet- Kapitalskydd och likvidation, 1995, Stockholm, 2:a uppl.
- Ljungman, Seve: Om skattefordran och skatte-restitution, 1947, Uppsala.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf Melz, Peter och Silfverberg, Christer (Lodin m.fl.): Inkomstskatt- en läro –och handbok i skatterätt, 1999, Lund, 7:e uppl.
- Lundén, Björn och Svensson, Ulf: Fåmansföretag – Skatteregler och skatteplanering, 1996, Näsviken, Björn Lundén Information.

- Nerep, Erik: Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet, 1994, Stockholm, Juristförlaget JF AB.
- Pelin, Lars: Svensk intern- och internationell skatterätt, 1997, Lund, Palmkrons Bokförlag, 2:a uppl.
- Påhlsson, Robert: Inledning till skatterätten, 1998, Uppsala, Iustus Förlag AB.
- Rabe, Gunnar: Skattelagstiftning – Lagar och andra författningar som de lyder den 1 juli 1999, Stockholm, Nordstedts Juridik AB.
- Rodhe, Knut: Aktiebolagsrätt, 1999, Stockholm, Fritzes Förlag AB, 18:e uppl.
- Sandström, Kjell och Svensson, Ulf: Utdelning och reavinst – Praktisk handbok för delägare i fåmansföretag, 1997, Näsviken, Björn Lundén Information.
- Skattehuset i Göteborg: Utdelning – Civilrätt och skatterätt i praktiken, 1998, Göteborg.
- Tjernberg, Mats: Beskattning av fåmansföretag, 1998, Nerenius & Santérus Förlag, 4:e uppl.
- Fåmansaktiebolag –en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl., 1999, Uppsala, Iustus Förlag AB.
- Welinder, Carsten: Beskattning av inkomst och förmögenhet del 2, 1984, Lund, Studentlitteratur, 2:a uppl.
- Artiklar**
- Bergström, Sture: Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder

- och en allmän generalklausul mot skatteflykt, SN 1992 s. 597.
- Tolkning och tillämpning av skattelag, SN 1996 s. 358.
- Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten, SvSkt 1998 s. 823.
- Burmeister, Jari: Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag, SN 1998 s. 750.
- Gäverth, Leif: Regeringsrätten och genomsyn, SvSkt 1996 s. 731.
- Melbi, Ingrid: Beskattning av fåmansföretagsdelägare, SvSkt 1995 s. 717.
- Påhlsson, Robert: RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997 s. 40.
- Svensson, Bo: Skatterättsliga för- och nackdelar med handelsbolag, SN 1995 s. 611.
- Svensson, Bo och Tjernberg, Mats: Kan handelsbolag utnyttjas för att kringgå fåmansföretagsreglerna?, SN 1994 s. 182.
- Tjernberg, Mats: Ändrade regler för fåmansföretag, SN 1996 s. 97.

Rättsfallsförteckning

Regeringsrätten

RÅ 1978 1:52

RÅ 1978 1:80

RÅ 1978 1:97

RÅ 1979 Aa 7

RÅ 1987 ref 51

RÅ 1987 ref 125

RÅ 1988 ref 85

RÅ 1989 ref 62

RÅ 1989 ref 127

RÅ 1993 not 372

RÅ 1993 ref 99

RÅ 1994 ref 3

RÅ 1997 ref 48 I och II

RÅ 1998 not 265

RegR:s dom 27 april 1999, mål nr. 6630-1998.

RegR:s dom 19 november 1999, mål nr. 1031-1999.

SRN:s förhandsbesked 1997-12-23

SRN:s förhandsbesked 1998-09-23

SRN:s förhandsbesked 1999-09-24

SRN:s förhandsbesked 1999-10-12

Kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr. 2277-1995

Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2353-2355-1996

Kammarrätten i Sundsvall, avdelning 1, mål nr. 2268-1997

Kammarrätten i Sundsvall, avdelning 3, mål nr. 2269-1998

Länsrätten

Länsrätten i Göteborg, mål nr. S1278-1996

Högsta Domstolen

NJA 1995 s. 742