



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Timothy Andersson

För komplicerat för sitt eget bästa?

- En studie av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen utifrån den skatterättsliga legalitetsprincipen

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT 2018

Innehållsförteckning

1	Inledning	5
1.1	Bakgrund	5
1.2	Syfte och avgränsning	6
1.3	Metod och material	6
1.4	Disposition	7
2	Fåmansföretag	8
2.1	Närmare om fåmansföretag	8
2.2	Kvalificerade andelar och verksam i betydande omfattning	9
3	Legalitetsprincipens roll i skatterätten	11
3.1	Föreskriftskravet	11
3.2	Bestämmdhetskravet	12
3.3	Legalitetsprincipen i domstolarna	13
4	Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet	15
4.1	Inledning	15
4.2	Rättspraxis	16
4.2.1	RÅ 1993 ref 99	16
4.2.2	RÅ 2001 ref. 5 I & II	17
4.2.3	HFD 2017 ref. 1	20
4.3	Den justerade utvidgade fåmansföretagsdefinitionen	21
5	Avslutning och slutsats	24
5.1	Uppfyller den justerade utvidgade fåmansföretagsdefinitionen legalitetsprincipens krav?	24
5.2	Sammanfattning	26
	Käll- och litteraturförteckning	27
	Rättsfallsförteckning	29

Summary

The complicated extended close company definition in the 57th chapter, 3 § of the Swedish income tax law has under 2018 been updated for the first time since 2002. The change was made after it was discovered in HFD 2017 ref. 1 that the previous paragraph had been rendered obsolete and sets the last period in the series that is the extended close company definition.

The extended close company definition takes aim at larger partner-controlled companies and its purpose is to include partners at these larger corporations in the general rules of taxation on income from closely held companies. The purpose is to prevent incomes generated by labour to be taxed as dividends instead of labour income. The principle “taxation after ability” together with a division in the Swedish income tax system is what lies behind these special set of rules. Since labour is taxed more heavily than dividends, the system aims to prevent unfair taxation.

The adjustment of the extended close company definition makes certain to include these larger partner-controlled companies structured in a way that they evaded the extended definition, knowingly or unknowingly leading to inequality in taxation for partners in smaller close companies compared to partners in larger close companies. This thesis aims to answer the question of whether or not this change is acceptable in regard to the principle of legality in general and in that principle more specifically the principle of *nullum tributum sine lege* and the clarity requirement included in the principle of legality.

My conclusion is that the legislation is by no means perfect, however, it should stand a test against the principle of legality and thus legitimacy for the complicated set of rules that defines close companies.

Sammanfattning

Den komplicerade utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § har under 2018 ändrats för första gången sedan 2002. Lagändringen skedde till följd av HFD 2017 ref. 1 och sätter den senaste punkten för den följetongen som varit den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen sedan 1990.

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen medför att större delägarstyrda bolag där verksamheten bedrivs gemensamt träffas av de allmänna fåmansföretagsreglerna i syfte att förhindra arbetsinkomster till kapitalinkomster. I de större delägarstyrda företagen finns oftast ett kvalifikationskrav för att få träda in som delägare och oftast är dessa delägare högvärlöna. För att principen ”skatt efter förmåga” ska upprätthållas är det därför viktigt att även företag antalet delägare är många omfattas av regelverket eftersom dessa annars skulle få en otillbörlig skattelättnad gentemot delägare i andra mindre bolag där delägarna, precis som i de stora delägarstyrda bolagen, är verksamma i betydande omfattning.

Justeringen av 57 kap. 3 § medför att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen utvidgas ytterligare jämfört med tidigare till att täcka in mer avancerade bolagsstrukturer som medvetet eller omedvetet kringgår 57 kap. 3 § och därmed slipper de verksamma delägarna också beskattas i enlighet med 57 kap. Frågan är om ändringen uppfyller sitt syfte och huruvida lagstiftningen är godtagbar ur legalistisk synvinkel.

Min slutsats är att lagstiftningen förvisso inte är perfekt, men att den vid en prövning i domstol borde kunna gå att tillämpa på ett sätt som är tillfredsställande utifrån en legalistisk synvinkel och därmed upprätthålla systemets legitimitet.

Förord

Först och främst vill jag tacka för stöd och givande diskussioner från handledare Mats Tjernberg. Jag vill också tacka Zoubir Laouar på Skatteverket som under min tid där väckt mitt intresse för fåmansbeskattning. Slutligen vill jag tacka Cecilia Delin tillsammans med min familj för att ha piskat på mig när jag hellre gjort annat.

Timothy Andersson

Lund 23/5–2018

Förkortningar

HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
RF	Regeringsform (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrätten
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Regelverket i 56 och 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)¹ om fåmansföretag och dess delägare avser träffa företag med en eller flera delägare där delägarna också arbetar i bolaget.²

Liknande regler har funnits i någon mån sedan 1976 då syftet istället var att förhindra kringgående av den progressiva beskattning som då gällde på kapitalinkomster.³

Sedan 1990 delas det svenska skattesystemet in i tre inkomstslag, tjänst kapital och näringsverksamhet. För delägare i fåmansföretag är det mest intressant att tala om 2 inkomstslag, tjänst och kapital. Skatteuttaget i inkomstslaget tjänst ser annorlunda ut från inkomstslaget kapital. I tjänst beskattas privatpersoner progressivt⁴, dvs enligt principen ”skatt efter förmåga”. För kapitalinkomster betalas statlig skatt som är proportionerligt satt till 30 %. Kapitalinkomster är ibland föremål för kvotering, vilket jag kommer att skriva mer om nedan.

Eftersom skatteuttaget skiljer sig beroende på om en inkomst klassificeras som inkomst av kapital respektive tjänst, jfr 65 kap. 3 § IL och 65 kap. 7 § IL skapas incitament för privatpersoner att omvandla sina arbetsinkomster till kapitalinkomster och därmed också beskattas proportionellt med 30 %.⁵

Regelverket är komplicerat och med tanke på de särskilda krav skatterätten ställer på förutsebarhet och klarhet är det högst relevant att nya regler och lydelse testas särskilt noga gentemot den skatterättsliga legalitetsprincipen för att säkerställa att de uppfyller kraven på god skattelagstiftning.

¹ Hädanefter IL.

² Tjernberg, Mats (2013) *Beskattnings av ägare till fåmansföretag*. (S. 1–49).

³ SOU 2016:75 s. 66.

⁴ Tjernberg, Mats, *Beskattnings av fåmansföretag*, 6 uppl., Thomson Fakta, Stockholm, 2006 s. 13.

⁵ SOU 2016:75 s. 66.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att belysa den problematik som lagstiftningen gällande den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 57 kap. 3 § IL för med sig efter justeringen av lagrummet ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Därför kommer stor vikt läggas på rättsfall som behandlar den specifika definitionen samt legalitetsprincipens roll inom skatterätten. Jag kommer inte analysera huruvida justeringen av 57 kap. 3 § förhindrar kringgående genom diverse upplägg eftersom detta tar fokus från syftet att avgöra huruvida 57 kap. 3 § är lyckad ur legalistisk synvinkel. Som en följd av detta kommer jag heller inte gå närmare in på några associationsrättsliga frågeställningar eftersom det skulle medföra att uppsatsen blir alltför omfattande.

1.3 Metod och material

Den metod som ligger till grund för uppsatsen är den rättsdogmatiska metoden. Metoden innebär att gällande rätt fastställs genom studier av lagtext, förarbeten, prejudikat och doktrin.⁶ På skatterättens område får lagtexten sägas ha en särskilt stark roll till följd av det föreskriftskrav som finns i 8 kap. 2 § regeringsformen (1974:152). Med det sagt kan förarbeten, praxis och doktrin inte förbises utan det krävs att rättskällorna arbetar med varandra för att ge lagtexten liv.⁷

Lagtexten är inte alltid så klar som kanske kan önskas och i sådana fall skulle en textuell metod där enbart en semantisk tolkning görs vara otillräcklig. Därför är det viktigt att även andra rättskällor används vid tolkning av lagtext.⁸ Förarbeten hamnar som nr 2 i ordningen och dess styrka varierar beroende på hur nära riksdagen källan ligger.⁹ Även vad gäller rättspraxis görs skillnad på så kallade referat (förkortas ref.) och notismål (förkortas not.). De mål som blir referat anses generellt ha en starkare prejudicerande verkan varför jag huvudsakligen valt att fokusera på just referat.¹⁰

⁶ Kleineman, Jan, "Rättsdogmatisk metod", *Juridisk metodlära*, 1 u., (red. Korling, Frederic, Zamboni, Mauro) Lund (2016).

⁷ Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1 u., Iustus förlag, Uppsala 2018.

⁸ A.a. s. 20.

⁹ Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt.*, 16 u., Lund (2017) s. 17.

¹⁰ A.a. s. 19.

Jag har även använt ett s.k. allmänt råd från Skatteverket. Dessa är inte bindande och har ingen rättskällestatus men är inte obetydliga då de ofta följs av Skatteverket, som numera är den enda skattemyndigheten i Sverige och därför också den enda instans de flesta någonsin kommer i kontakt med.¹¹

Det bör också påpekas att vid konflikter mellan olika rättskällor tenderar HFD att döma utifrån lagtextens omfattning och inte utifrån det bakomliggande syftet med lagtexten eller utefter motivuttalanden i förarbeten.¹² Det kommer att bli tydligt i den fortsatta framställningen när rättspraxis presenteras.

Jag har även använt mig av artiklar från diverse juridiska tidskrifter, framförallt Skattenytt men också svensk skattetidning och juridisk tidskrift. Vid användandet av artiklar har jag tagit hänsyn till artikelförfattarnas bakgrund.

1.4 Disposition

Avhandlingen inleds i 2 kap. med en allmän presentation av 3:12-reglerna med visst fokus på rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”. I 3 kap. fortsätter jag sedan att diskutera legalitetsprincipens roll i inkomstbeskattningen med fokus på föreskriftskravet och bestämdhetskravet. Jag går också in på legalitetsprincipens roll i domstolarna. I 4 kap. tittar jag närmare på just 57 kap. 3 § och går igenom paragrafens utveckling sedan 1990 och framåt. Därefter diskuterar jag såväl rättsfallen som justeringen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen med legalitetsprincipen som utgångspunkt.

Slutligen för jag i 5 kap. en diskussion huruvida 57 kap. 3 § med allt sammantaget kan anses utgöra god lagstiftning.

¹¹ Lodin, S-O, m.fl., (2017) s. 21 f.

¹² Tjernberg, M (2018) s. 21.

2 Fåmansföretag

2.1 Närmare om fåmansföretag

Reglerna om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag återfinns i 56 och 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).¹³ Definitionen av ett fåmansföretag återfinns i 56 kap. 2§ och av lagtexten framgår att ett fåmansföretag är ett sådant företag där fyra eller färre delägare innehar mer än 50 % av andelarna i bolaget, och således också det bestämmande inflytandet i företaget. Ett exempel kan vara förhållandet att sex personer äger ett aktiebolag till lika delar, alltså omkring 16,7 % ingen av personer är till varandra närstående varför bolaget då också ska anses ha sex delägare. I detta fall äger fyra personer ungefär 66,7 % av bolaget och bolaget är således ett fåmansföretag. Det är inte alltid så enkelt dock. Av 56 kap. 5§ framgår att en persons närstående också ska tas hänsyn till vid bedömningen. Det innebär att en närståendekrets ska anses som en delägare. Ett bolag som har fler än 7 delägare kan därför likväl anses vara fåmansföretag i vissa fall.¹⁴

I 57 kap. 2–5 §§ definieras närmare vilka som kan anses vara delägare och hur antalet delägare ska bestämmas mer ingående. I 57 kapitlet stadgas också hur beskattning på utdelning och kapitalvinster ska ske för de delägare som innehar kvalificerade andelar.¹⁵ En andel är kvalificerad om andelsägaren eller någon till andelsägaren närstående¹⁶ varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Tanken är att om andelsägarens arbetsinsats i bolaget är av en viss omfattning, t.ex. att den är betydande för vinstgenereringen i bolaget, så ska delägaren anses verksam i betydande omfattning enligt 57 kap. 4§.¹⁷

Syftet med reglerna i 57 kap. är att förhindra inkomstomvandling, alltså att delägare omvandlar inkomst av tjänst på grund av sina arbetsinsatser i bolaget till inkomst av kapital genom att ta ut sin lön som utdelning istället för lön. Utan reglerna hade det inneburit att företagare i fåmansföretag fått en skattemässig fördel gentemot löntagare på så sätt att de

¹³ Om inget annat anges åsyftas IL.

¹⁴ Rydin, Urban m.fl., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*. 4 u., Visby (2016) s. 66 f.

¹⁵ SOU 2016:75 s. 72.

¹⁶ Se definitionen av närstående i 2 kap. IL.

¹⁷ SOU 2016:75 s. 73. Se också 2.2 och 2.3.

beskattas med 25 % i inkomstslaget kapital istället för att beskattas enligt den progressiva skala som gäller för inkomstslaget tjänst.¹⁸

2.2 Kvalificerade andelar och verksam i betydande omfattning

Rekvisitet verksam i betydande omfattning är som tidigare konstaterat av stor vikt vid bedömningen om huruvida en andel är kvalificerad för en delägare eller inte. Enkelt sagt innebär rekvisitet att delägaren genom arbetsinsatser bidragit till vinstgenereringen i bolaget. Riktigt så enkelt har det dock inte visat sig vara. Rydin m.fl. argumenterar att lagtexten och förarbetena inte riktigt stämmer överens med varandra. Exempelvis anser Rydin m.fl. att lagtexten ”antyder en kvantitativ bedömning”¹⁹ medan förarbetena ”ger vägledning till en mer kvalitativ bedömning”.²⁰ Rydin m.fl. menar alltså att lagtexten antyder att bedömning ska grundas på total nedlagd arbetstid, snarare än vad arbetsinsatsen egentligen har betytt för företaget. Den sistnämnda uppfattningen finns i förarbetena till de gamla 3:12 reglernas 5 st. I propositionen stadgas att ”verksam i betydande omfattning” innebär att delägarens arbete är av stor betydelse för vinstgenereringen. Det framgår tydligt att det inte spelar någon roll om arbetet är på hel- eller deltid utan istället ska hänsyn tas till arbetets omfattning i förhållande till den övriga verksamheten.²¹

Ulf Tivéus menar att uttalandena i propositionen inte betyder att exempelvis en styrelseledamot automatiskt ska anses vara verksam i betydande omfattning trots att denne utfört arbete av stor betydelse för företaget.²² Tivéus utvecklar genom att hänvisa till ett rättsfall, RÅ 2000 not. 164, där en maka ägde 50 % av ett fåmansföretag men endast arbetade deltid i nämnda bolag. Hennes make var styrelseledamot i bolaget och hade inte varit verksam i den dagliga verksamheten på annat sätt än att han vid två tillfällen undertecknat handlingar gällande förvärv av två lokaler. Det var enligt HFD inte tillräckligt för att maken skulle anses vara verksam i betydande omfattning, trots att förvärvet av de två lokalerna var av vikt för företaget.²³

¹⁸ Tjernberg, M. (2013) Se även 65 kap. IL.

¹⁹ A.a. s. 77.

²⁰ Rydin, U, m.fl. (2016) s. 77.

²¹ Prop. 1989/90:110 s. 703.

²² Tivéus, Ulf. *Tretolv.*, Stockholm (2014) s. 41.

²³ RÅ 2000 not. 164. Jfr Tivéus, U, (2014) s. 41.

Rekvisitet är som ovan konstaterat svårtolkat. Tjernberg har uttalat att rekvisitet bör preciseras och påkallat att en framtida utredning bör undersöka möjligheten att precisera uttrycket, alternativt göra om rekvisitet utan att ersätta rekvisitet med ett annat svårtolkat sådant.²⁴ I SOU 2002:52 frågar sig utredarna huruvida det är möjligt att precisera rekvisitet. Utredningen laborerar med ”jämförande normer” för rekvisitet.²⁵ I den först ställer utredningen upp antagandet att uttrycket ”betydande” kan bestämmas till 30 % av delägarrens totala förvärvsverksamhet. Utredning kommer fram till att en sådan lösning skulle strida mot syftet med fåmansföretagsreglerna eftersom det skulle innebära att en delägare som arbetar heltid och dessutom är verksam delägare i ett fåmansföretag skulle kunna arbeta betydligt mer i sagda bolag utan att omfattas av fåmansföretagsreglerna.²⁶ Det andra alternativet gick ut på en fastställd tidsnorm på mellan 300 och 540 timmars arbete i företaget.²⁷ Det blir dock ett märkligt förslag eftersom en sådan reglering skulle innebära att hänsyn inte längre ska tas till vilken betydelse delägarrens arbete har haft för vinstgenereringen i företaget.²⁸

Lydelsen har uppenbarligen inte förändrats trots kritik och påpekanden att rekvisitet är oklart. Skatteverket har i sitt allmänna råd från 2015 avseende beskattning av delägare m.fl. i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag uttalat att verksam i betydande omfattning är den vars arbete är av stor ekonomisk betydelse för företag. Hänsyn ska enligt Skatteverket också tas till företagets storlek, verksamhet och andra omständigheter.²⁹

²⁴ Tjernberg, Mats, *Tilltänkta kryphål i fåmansföretagsregler.*, Skattenytt 2002 s. 13 f.

²⁵ SOU 2002:52 s. 296.

²⁶ A.a. s. 297.

²⁷ SOU 2002:52 s. 298.

²⁸ Jfr prop 1989/90:110 s. 703.

²⁹ SKV A 2015:9 p. 3.1.

3 Legalitetsprincipens roll i skatterätten

3.1 Föreskriftskravet

Skatterätten som en del av den offentliga rätten ställer höga krav på rättssäkerhet och förutsebarhet för den skattskyldige. Principen ”nullum tributum sine lege” (ingen skatt utan lag) gäller och har enligt Hultqvist stöd i grundlagen.³⁰ Även om lagtexten är central inom alla rättsområden menar Tjernberg att lagtexten är än mer central på skatterättens område.³¹ Föreskriftskravet utgör bara en del av legalitetsprincipen. Anders Hultqvist menar att den skatterättsliga legalitetsprincipen består av fyra beståndsdelar, föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet.³²

Legalitetsprincipens vara inom skatterätten har inte alltid varit solklar. Tjernberg skriver att när en skatterättslig legalitetsprincip först presenterades var det inte utan invändningar.³³ Upphovsmannen (Seve Ljungman) bakom den skatterättsliga legalitetsprincipen menade att beskattning kunde jämföras med bestraffning och han hämtade därför inspiration från straffrätten vid utformningen av en skatterättslig legalitetsprincip.³⁴

Att legalitetsprincipen inte är det samma som föreskriftskravet i 8 kap. 2§ RF är ostridigt. Det är enligt Tjernberg uppenbart att det förstnämnda är betydligt vidare än det sistnämnda.³⁵ Det styrks också av Hultqvist som precis som tidigare nämnt delar upp legalitetsprincipen i fyra beståndsdelar. Hultqvist påpekar att det endast är riksdagen som får lov att besluta om skatt varför det enligt Hultqvist är logiskt att ett föreskriftskrav finns. Hultqvist drar slutsatsen att ”skattskyldighet endast kan uppkomma genom föreskrifter i lag”.³⁶ Tjernberg och Hultqvist är överens om att huvudpunkten för skatterättslig tolkning ska ligga på föreskriftskravet. Hultqvist skriver vidare att föreskriftskravet leder till ett analogiförbud. Han menar att ett sådant förbud är en logisk slutledning ”eftersom en analogi per definition går utöver vad som följer av en föreskrift”.³⁷ Som stöd för sin teori hänvisar Hultqvist till NJA 2016 s. 3 som var ett straffrättsligt mål. I målet prövade HD om en lagändring i 3 kap 1§. BrB medfört en

³⁰ Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och inkomstbeskattningen.*, Stockholm (1995) s. 73.

³¹ Tjernberg, M, (2018) s. 23.

³² Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, 2016, s. 730–748.

³³ Tjernberg, M, (2018) s. 23.

³⁴ Ibid.

³⁵ Tjernberg, M (2018) s. 23.

³⁶ Hultqvist, A, 2016 s. 731.

³⁷ Ibid.

förändring av rättsläget. I punkt 19, som Hultqvist hänvisar till, påtalar HD att det förvisso är så att ordalydelsen utgör det viktigaste tolkningsinstrumentet men att förarbeten, praxis och uttalande i doktrin kan vara vägledande. HD säger dock också att det faktum att lagtextens ordalydelse är av sådan vikt för tolkning att den sätter en gräns för hur en given lagregel ska tolkas.³⁸

Robert Pålsson menar att det i och för sig är okontroversiellt att legalitetsprincipen finns lagreglerad i svensk rätt, åtminstone i form av föreskriftskravet i 8 kap. 2§ p. 2. RF.³⁹ Pålsson fortsätter genom att fråga sig huruvida legalitetsprincipen är en rättsregel eller ”ett värde som skjuter på i en viss riktning”.⁴⁰ Pålsson tar avstamp i Riggs v Palmer från 1889 där en testamentstagare mördar testatorn för att få ut sin del av arvet tidigare. Syftet är att visa att rättssystemet består av både principer och regler och det faktum att legalitetsprincipen är lagreglerad betyder enligt Pålsson inte att den är absolut utan istället ska legalitetsprincipen ses som ett hjälpmedel för att säkerställa god lagstiftning.⁴¹

3.2 Bestämmdhetskravet

Även om föreskriftskravet enligt Hultqvist utgör kärnan i legalitetsprincipen måste det påpekas att även bestämmdhetskravet är av vikt för att upprätthålla rättssäkerheten inom skatterätten. Hultqvist skriver i en rapport att bestämmdhetskravet, liksom retroaktivitetsförbudet och analogiförbudet, är direkt kopplat till föreskriftskravet. Anledningen ter sig vid närmare eftertanke logisk, det saknas poäng med ett föreskriftskrav om lagstiftningen kan se ut hursomhelst.⁴²

Även Lindencrona har ställt upp krav på vad han kallar för ”klarhetsprincipen”. Lindencrona menar att olika grupper har olika intressen för hur skattelagstiftning ska se ut.⁴³ Han påtalar att en skattekonsult kan önska en komplicerad lagstiftning eftersom det genererar arbete samtidigt som skattebetalarna vill ha en lagstiftning som är lätt att kringgå. Lindencrona

³⁸ NJA 2016 s. 3 p. 19.

³⁹ Pålsson, Robert. *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. Skattenytt 2014 s. 554.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Pålsson (2014) s. 569.

⁴² Hultqvist, Anders, *Hur vag får en skattelag va'?* Svenskt näringsliv (2015) s. 12.

⁴³ Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning dålig?* Juridisk tidskrift 1992 s. 332.

kommer till slutsatsen att det i ett demokratiskt samhälle bör vara så att utgångspunkten ligger hos lagstiftaren och dennes intentioner. Det får anses ligga i linje med den skatterättsliga legalitetsprincip som Hultqvist argumenterar för på så sätt att den följer delegationsförbudet i RF. Lindencrona stannar emellertid inte där, han fortsätter med att konstatera att en god skattelagstiftning borde vara en lagstiftning som är klar och tydlig. Han menar att en sådan lagstiftning medför samhällsekonomiska fördelar på så sätt att trycket på domstolar minskar, Skatteverket får en lättare uppgift att upprätthålla skattesystemet samtidigt som de skattskyldiga får lättare att förutse konsekvenser av sitt handlande.⁴⁴

Lindencrona sammanfattar med att konstatera att en bra skattelagstiftning är lagstiftning som förmår förverkliga lagstiftarens intentioner samtidigt som den är klar nog att upprätthålla förutsebarhet och klarhet för tillämparen.⁴⁵

Det bör påpekas att det för lagstiftaren blir en fin lina att vandra på när lagstiftaren tvingas ta hänsyn till legalitetsprincipen genom just föreskriftskravet och bestämdhetskravet, samtidigt som lagstiftarens intentioner ska bejakas genom lagstiftningen, särskilt inom skatterätten. Som tidigare konstaterat har lagtextens ordalydelse en särskilt stark ställning och domstolarna tycks vara tämligen obenägna att döma utanför vad som uttryckligen stadgas i lagstiftningen, även om situationen tydligt ryms inom lagstiftarens intentioner. Detta verkar gälla särskilt för fåmansföretagsreglerna som ändrats ett stort antal gånger sedan de trädde ikraft.⁴⁶

3.3 Legalitetsprincipen i domstolarna

Tjernberg är inte den enda som har ansett att domstolarna går mot en allt mer legalistisk tolkning, alltså att lagtexten inte ska ges vidare innebörd än vad som direkt framgår av ordalydelsen i den mån lagstiftningen är klar.⁴⁷ Sture Bergström ansluter sig till uppfattningen men påpekar att HFD inte uttryckt att det är uteslutet att inte följa ordalydelsen men att HFD i de flesta fall trots allt valt att följa ordalydelsen av förutsebarhetsskäl.⁴⁸ Artiklarna skrevs i början av 2000-talet och fokuserade på utvecklingen från 80-talet och framåt. Så sent som

⁴⁴ Lindencrona, G, (1992) s. 332.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Svensson, Bo, Tretolv, varifrån och varhän., Skattenytt 2015 s. 579.

⁴⁷ Tjernberg, M (1999) s. 58 f. Jfr SOU 1996:44 s. 129 och Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2.

⁴⁸ Bergström (2003) s. 2.

2016 berörde Tjernberg frågan igen och konstaterade att ingen större förändring skett i HFD:s förhållningssätt till legalitetsprincipen. Tjernberg är fortfarande av uppfattningen att legalitetsprincipen bör vara utgångspunkten vid tillämpning av skatterätten. Han tillägger dock att hänsyn måste tas till regelns sammanhang för att tillämparen ska kunna fatta rätt beslut. Han vidareutvecklar sedan genom att klargöra att ändamålstolkning inom skatterätten inte är önskvärd men att vid ett dödläge måste hänsyn tas till andra omständigheter.⁴⁹ Han vandrar sedan in på samma bana som diskuterats tidigare, hänsyn till förarbeten ska bara tas till den del motiven bakom lagstiftningen ryms inom lagtexten.⁵⁰

En annan fråga är hur domstolarna ska behandla uppenbart felaktigt formulerad lagstiftning. Hultqvist är av uppfattningen att det egentligen är ett mindre problem som det allmänna får lida konsekvenserna av. Han anför att lagstiftaren trots allt har stor makt att ändra formuleringen när lagen prövats i rättstillämpningen.⁵¹ Tjernberg är av uppfattningen att det går att ifrågasätta den ståndpunkten när tillämpning av lagstiftningen skulle medföra ett resultat som är ”absurt”. Där väljer Tjernberg vägen att lagstiftningen skall tolkas i sitt sammanhang som jag redogjort för ovan. Däremot ska lagtexten enligt Tjernberg följas när lagtexten är klar och tydlig men syftet kanske inte uppfylls genom ordalydelsen. Där verkar Tjernberg vara enig med Hultqvist i att det allmänna får stå sitt kast.⁵²

⁴⁹ Tjernberg, M, (2016) s. 184.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Hultqvist, A, (1995) s. 111.

⁵² Tjernberg, M, (2016) s. 181.

4 Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet

4.1 Inledning

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är en komplettering till fåmansföretagsdefinitionen i 56 kap. 2 § IL. Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen finns i 57 kap. 3 § IL och tar sikte på situationer då antalet delägare oberoende av varandra är så pass många att fyra av delägarna tillsammans inte innehar mer än 50 % av rösterna och därmed det bestämmande inflytandet i bolaget.⁵³ I praktiken skulle ett bolag kunna ha hur många delägare som helst och ändå vara ett fåmansföretag enligt bestämmelsen i 57 kap. 3 § IL.⁵⁴ Rydin m.fl. menar att anledningen till att regeln finns är att vinstmedel i bolag som träffas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen fortfarande består av sparade arbetsinkomster och att delägarna därför borde träffas av klyvningsreglerna i syfte att förhindra inkomstomvandlingar.⁵⁵

Den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen har justerats ett antal gånger genom ett antal rättsfall där det uppdagats att företag genom olika upplägg kunnat hamna utanför regelverket. Den senaste ändringen trädde i kraft så sent som 2018-01-01 och har sin bakgrund i Högsta Förvaltningsdomstolens dom av den 6 februari 2017. För att få en inblick i hur reglerna har ändrats citerar jag tidigare lagtext och jämför med den nya:

” Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2–5 §§, följande.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, ska de anses som en enda delägare.

Flera delägare ska anses som en enda delägare, om de själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i

- 1. företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag,*
- 2. ett företag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, äger företaget, eller*
- 3. ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägs av ett sådant företag som avses i 2”.*⁵⁶

⁵³ Rydin, U, m.fl., (2016) s. 69.

⁵⁴ Prop. 2013/14:1 s. 259 f.

⁵⁵ Rydin, U, m.fl., s. 69.

⁵⁶ Prop 2017/18:8.

4.2 Rättspraxis

Rättspraxis tycks på området haft en särskilt rättsutvecklande funktion. Det finns en röd tråd i lagstiftningen på området på så sätt att justeringar av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i flera fall föregåtts av ett rättsfall där en lucka i lagen som tillåtit ett kringgående av reglerna i 57 kap. genom mer eller mindre avancerade bolagsstrukturer.⁵⁷

4.2.1 RÅ 1993 ref 99

Den följetong som är den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen påbörjades med RÅ 1993 ref 99. I fallet har vi en företagsgrupp som består av AB Y, AB Z och AB X. AB X, som ägs till 100 % av AB Z är det bolag som verksamheten bedrivs i. Totalt 150 personer är indirekt delägare i AB X. Samtliga av dessa 150 indirekta delägare och också *verksamma i betydande omfattning*⁵⁸ i AB X.

Rättsfallet bygger på ett förhandsbesked från SRN och frågan som ställdes till SRN löd: ”Är bolagen Z och Y vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL att betrakta som fåmansföretag på den grund att delägarna skulle anses verksamma i företaget i betydande omfattning?”. SRN lät meddela att X skulle anses vara ett fåmansföretag. Därför skulle Z också anses vara ett fåmansföretag. Motiveringen löd att företagen förvisso inte kunde anses vara fåmansföretag enligt dåvarande 32 § i kommunsattelagen (KL). Däremot så tillämpade man den utvidgade definitionen som man fann i 3 § 12 mom 9 st 2. men. SIL.

SRN prövade först om det var möjligt att anse att delägarna hade varit verksamma i betydande omfattning. I rättsfallet bekräftar SRN, och i förlängningen regeringsrätten, den syn som presenterats ovan i arbetet. Tolkningen av ”verksam i betydande omfattning” ska vara kvalitativ, inte kvantitativ. Dessutom konstaterade man att förarbetena talar för att syftet med utvidgningen är att träffa delägare i större företag och koncerner.⁵⁹

⁵⁷ Tjernberg, Mats (2002) *Tilltänkta kryphål i fåmansföretagsregler* Skattenytt 2002 s.4.

⁵⁸ Se avsnitt 2.2.

⁵⁹ Jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 704.

SRN påtalar att ”med gängse språkbruk har delägarna varit verksamma i betydande omfattning”. Nämnden kommer fram till att AB X ska anses vara ett fåmansföretag och på grund av detta ska även moderföretaget AB Z vara ett fåmansföretag. HFD fastställde SRN:s beslut utan att ge någon närmare motivering till beslutet.

4.2.1.1 Kommentar till RÅ 1993 ref 99

Rättsfallet ger upphov till ett antal intressanta frågor. Genom sitt fastställande av SRN:s förhandsbesked bekräftas att bedömningen är kvalitativ, inte kvantitativ. Rydin m.fl. får därför rätt när de argumenterar utifrån motiveringen i förarbetena.⁶⁰ Vad som dock är intressant är att SRN påpekar att tolkningen har gjorts dels utifrån förarbetena och dels utifrån en ordalydelsetolkning av lagtexten. SRN anser alltså, till skillnad från Rydin m.fl. att även lagtexten ger uttryck för att bedömningen ska vara kvalitativ och ej kvantitativ.

Att domstolen fastställde SRN:s beslut är i sig inget förvånande utifrån syftet med den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. SRN hänvisar till förarbetena och beskriver den situation som den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är tänkt att träffa. Göran Grosskopf bekräftar detta och lägger till AB X förmodligen inte skulle vara ett fåmansföretag enligt dåvarande 32 § anv p 14 Kommunsattelagen utan istället träffas bolaget av de gamla reglerna i 3 § 12 mom. 9 st SIL.⁶¹ Därför skulle målet då komma att ha betydelse för större konsultbolag som numera också betraktas som fåmansföretag.⁶²

4.2.2 RÅ 2001 ref. 5 I & II

Nästa fall i ordningen blev målen RÅ 2001 ref. 5 I & II. I det första fallet rörde frågan konsultverksamhet som var uppbyggt enligt den s.k. ”Helsingborgsmodellen”. I fallet bedrevs den gemensamma verksamheten i ett kommanditbolag, X KB, samtidigt som de andra delägarna hade varsitt aktiebolag som stod som kommanditdelägare. Alla delägare var gemensamma ägare till ytterligare ett AB som stod som komplementär i kommanditbolaget. Förhandsbeskedet rör personen A som ska träda in som delägare i X KB genom sitt aktiebolag Y AB. Upplägget fungerade som så att Y AB:s verksamhet endast bestod i att hyra ut A till X

⁶⁰ Prop. 1989/90:110 s. 703.

⁶¹ Grosskopf, Göran. *Fåmansföretagens beskattning*. Skattenytt 1994 s. 360.

⁶² Ibid.

KB. Tanken var att vinstmedlen som genereras i X KB skulle fördelas på delägarna genom deras aktiebolag. När A skulle träda in i X KB som delägare ställdes han inför två alternativ; alternativ 1 gick ut på A skulle bli anställd i sitt eget aktiebolag Y och erhålla lön därifrån. Alternativ 2 gick ut på att A stod som anställd i X KB och erhöll lön från X KB istället. Frågan för alternativ 2 var huruvida A:s aktier i Y AB skulle vara kvalificerade enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 12 a mom. SIL.

SRN anförde angående alternativ 2 att 3 § 12 a mom. SIL kräver att aktieägaren eller någon till aktieägaren närstående är verksam i betydande omfattning i företaget eller, i vissa fall, ett annat fåmansföretag. Frågan var i det här fallet huruvida X KB kunde anses vara ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. SRN konstaterade med hänvisning till ordalydelsen i 32 § 14p. KL att X KB inte kunde anses vara ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag och av den anledningen ansåg SRN att andelarna i Y AB inte var kvalificerade.

Beskedet överklagades till HFD av Skatteverket i den del det avsåg svaret på alternativ 2 i frågeställningen till SRN. Skatteverket menade att A:s verksamhet i X KB var av så stor betydelse för vinstgenereringen i Y AB att andelarna i Y AB måste anses vara kvalificerade. Domstolen gjorde dock ingen annan bedömning än den SRN gjort i det tidigare skedet och fastställde SRN:s besked utan närmare motivering

I RÅ 2001 ref. 5 II gällde frågan om den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen var tillämplig på ett moderföretag utifrån vissa givna förutsättningar. Förhållandet bestod av moderföretaget X AB och dotterbolaget Y AB. I moderföretaget fanns totalt 183 delägare varav 170 av dessa delägare var verksamma i dotterbolaget. Den uppmärksamme ser att strukturen påminner starkt om RÅ 1993 ref. 99, vilket Skattemyndigheten också verkade tycka eftersom de stöttade sig dels på RÅ 1993 ref. 99 och motivuttalanden⁶³ när de 1998 fastslog att moderföretaget X AB skulle anses vara ett fåmansföretag. Anledningen var att man ansåg det klart att det faktum att Y AB skulle anses vara ett fåmansföretag även smittade uppåt. SRN höll inte med om detta och besvarade RSV fråga nekande. Motiveringen löd att det förvisso stämmer att Y AB är ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. Enligt SRN gör det dock inte andelarna i X AB kvalificerade eftersom X AB inte kan anses

⁶³ Prop. 1989/90:110 s. 703.

vara ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen. Detta eftersom definitionen endast är applicerbar på det företag där verksamheten bedrivs.

4.2.2.1 Kommentar till RÅ 2001 ref. 5 I & II

Rättsfallen uppdagade stora hål i 3:12 reglerna. Det upptäcktes att lagtexten inte uppfyllde syftena bakom bl.a. den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. I rättsfallen valde domstolen att strikt tolka reglerna utifrån ordalydelsen och i enlighet med föreskriftskravet i 8 kap. 2 § p. 3 RF. I RÅ 2001 ref. 5 I & II blev det tydligt hur svårtolkad lagstiftningen är och dessutom hur lite betydelse SRN och regeringsrätten tillmätte förarbetena och det tidigare rättsfallet RÅ 1993 ref. 99. Tjernberg skrev i Skattenytt att lagstiftaren förmodligen blev överraskad av utgången i I & II.⁶⁴ Han menar att lagstiftaren dock borde ha kunnat anta utgången i målet och hänvisar till att domstolarna sedan slutet av 1980-talet i större utsträckning dömt mer eller mindre strikt enligt lagtextens ordalydelse. Rättsfallen föranledde en reaktion från den dåvarande regeringen som senare ledde till en lagändring som innebar att även moderföretaget ska omfattas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen om delägaren eller en närstående till delägare varit verksamma i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i samma företagsgrupp.⁶⁵

Den nya regel som rättsfallen gav upphov till prövades sedan för första gången i RÅ 2005 ref. 25 där frågan var om delägare i ett moderbolag som i sin tur ägde två dotterbolag där en majoritet av delägarna var verksamma i ett av dotterbolagen. Frågan var huruvida det faktum att delägarna var verksamma i ett av moderföretaget helägt dotterbolag föranledde att moderbolaget skulle anses vara ett fåmansföretag och att andelarna i moderbolaget därför skulle vara kvalificerade enligt 57 kap. 4 §. Regeringsrätten ansåg att så var fallet och att situationen var just en sådan som uppkommit genom RÅ 2001 ref. 5 II och att lagtexten gav utrymme att tolka situationen så att moderbolaget skulle anses vara ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.⁶⁶

⁶⁴ Tjernberg, M (2002) s. 4 ff.

⁶⁵ Prop. 2001/02:46 s. 43.

⁶⁶ Se också RÅ 2010 ref. 102.

4.2.3 HFD 2017 ref. 1

Rättsfallet är det senaste av de rättsfall där den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen prövats och där en lucka i lagstiftningen upptäckts. Fallet gällde personen A som blivit erbjuden att träda in som delägare på en av Sveriges större revisionsbyråer. Erbjudandet bestod i att A skulle förvärva aktier i företaget Y AB, som ägdes till 45,82 % av personer som alla var anställda och verksamma i betydande omfattning i Y AB eller ett till Y AB dotterföretag. Resten av Y AB ägdes av ett utländskt företag, X Limited Liability Partnership (X LLP). X LLP ägs i sin tur av ca 3000 fysiska personer som är verksamma i något av X LLP:s alla dotterbolag, utspridda runt hela Europa. X LLP har det bestämmande inflytandet i Y AB och delägarna i X LLP äger de resterande andelarna i Y AB indirekt och till lika delar. Dessutom är de flesta delägare i Y AB även delägare i X LLP. När dessa delägares indirekta innehav räknas med uppgår de svenska delägarnas, som är verksamma i betydande omfattning, innehav till 47,65 %. A undrar nu om de andelar hon förvärvar ska anses vara kvalificerade för henne.

A anförde att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen fick effekten att andelarna inte kunde vara kvalificerade eftersom Y AB enligt denna inte kunde anses vara fåmansföretag. Till styrkande av detta argumenterade A att endast de delägare med andelar i X LLP som också är verksamma i dotterbolaget ska räknas med vid bedömningen om det bestämmande inflytandet finns hos 4 eller färre delägare.

Skatteverket i sin tur anförde att samtliga delägare i X LLP ska räknas med i den krets som enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionens ska anses vara en delägare.

I fallet, som överklagades till HFD, konstaterade både SRN och HFD att bolaget inte kunde anses vara ett fåmansföretag och A:s andelar skulle alltså inte anses vara kvalificerade. Trots att både SRN och HFD kom till samma slutsats, gjorde man det på olika grunder. SRN menade att vad som stadgas i 56 kap. 6 § om delägare och deras närstående inte är tillämpligt när den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen ska tillämpas. SRN menade alltså att indirekta delägare inte skulle tas med vid bedömningen. Y AB var således inte ett fåmansföretag.

HFD gjorde en annan bedömning. Domstolen konstaterade att 56 kap. 6 § IL visst var tillämplig vid tillämpning av 57 kap. 3 § IL och av den anledningen skulle även delägare i X LLP beaktas vid bedömningen. Av den tidigare lydelsen framgick att 57 kap. 3 § IL endast

var tillämplig på företaget eller ett av företaget ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. Det gällde alltså inte i uppåtstigande led varför de delägare i X LLP som är verksamma i andra bolag inte skulle räknas med vid bedömningen i den delägarkretsen. För att Y AB skulle anses vara ett fåmansföretag krävdes att tre enskilda delägare i X LLP skulle inneha 2,36 % av andelarna i Y AB och så var alltså inte fallet. Y AB var därför inte ett fåmansföretag.

4.2.3.1 Kommentar till HFD 2017 ref. 1

HFD fortsätter på den inslagna banan att inte tillämpa en bestämmelse vidare än vad som framgår av lagtexten och konstaterar enkelt att upplägget inte omfattas av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i sin dåvarande lydelse och därför spelar syftet bakom lagstiftningen ingen roll. Valet att ge legalitetsprincipen så stort utrymme på bekostnad av lagstiftarens intentioner får sägas vara i linje med det Tjernberg uttryckt tidigare, nämligen att när lagstiftning är klar och tydlig lagstiftning ska hänsyn inte tas till lagmotiven i den del de överskrider vad som framgår av ordalydelsen. Frågan är om det betyder att lagstiftningen är dålig som inte lyckas fylla sitt syfte? Inte nödvändigtvis. Lagstiftningen har tidigare kunnat tillämpas på större delägarstyrda företag därför att lagtexten har omfattat de bolagsstrukturer som varit kända och därför varit både klar och uppfyllt intentionerna bakom lagstiftningen. Lagstiftningen är därför inte att anse som dålig skattelagstiftning utifrån bestämdhetskravet, utan istället är det ett tecken på att tiden möjligtvis sprungit ikapp den tidigare lydelsen och att utvecklingen är i sin ordning.

4.3 Den justerade utvidgade fåmansföretagsdefinitionen

Som jag skrivit ovan lade regeringen fram en proposition med ett förslag till en justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen. I propositionen skriver regeringen att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen bör justeras så att den även omfattar den situation som låg till hands i HFD 2017 ref 1.⁶⁷ Regeringen återkommer i propositionen till en diskussion om syftet med 3:12-reglerna. Regeringen påpekar att i företagsstrukturer som det i fallet där alla

⁶⁷ Prop. 2017/18:8.

delägare är verksamma i betydande omfattning, finns det möjligheter till inkomstomvandling.⁶⁸

Förslaget möttes väl av de flesta remissinstanser. Den kritik som framfördes gick ut på att lagstiftningen var oklar och att det riskerade att leda till en situation där delägare inte vet huruvida deras andelar är kvalificerade eller ej.⁶⁹ Sveriges Advokatsamfund hade förvisso inga synpunkter på förslaget som sådant, däremot uttryckte man i remissvaret stark kritik mot 3:12-reglerna i sig.⁷⁰ Advokatsamfundet anförde att 3:12-reglernas komplexitet medför bristande rättssäkerhet då de riskerar bli alltför svårtillämpliga.⁷¹ Advokatsamfundets ställningstagande återges väldigt kort i propositionen men regeringen svarar inte direkt på Advokatsamfundets kritik. Advokatsamfundets inställning verkar stämma bra överens med den syn på bestämdhet och klarhet som Hultqvist, Pålsson och Lindencrona tidigare redogjort för.⁷²

Skatteverket anser dock, tvärt emot advokatsamfundet, att justeringen bidrar till att upprätthålla legitimitet och funktion.⁷³ Vad sedan gäller den ”mindre tillfredställande lagstiftningsteknik” som Melbi tar upp har regeringen inte ändrat i lagtexten till den del lagtexten hänvisar till 56 kap. 2–5 §§ och inte till 6 § som HFD klargjort är tillämplig även på 57 kap. 3 § IL. Även om HFD konstaterade att 56 kap. 6 § är tillämplig genom hela IL får man säga att osäkerhet skapats med tanke på att HFD tidigare konstaterat att man i HFD 2001 ref. 5 I och II konstaterat att den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen inte ska tillämpas vidare än vad som framgår av lagtexten. Ett klargörande hade som Melbi skriver varit önskvärt.

Även om 3:12-reglerna generellt anses vara komplicerade och kanske i synnerhet uträkningsmodellerna och de vaga begrepp som finns spridda bland paragraferna verkar just den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen inte vålla jättestora bekymmer sett till antalet prövningar som gjorts av lagrummets tillämpligt. I alla fall framstår det inte så vid en jämförelse med 3:12-reglerna i stort.⁷⁴ Det talar för att lagstiftningen i stort uppfyllt sitt syfte

⁶⁸ Prop. 2017/18:8. s. 8.

⁶⁹ A.a. s. 6. Jfr NSD:s remissvar SN 75/2017 till Fi201702090/S1 och SVCA remissvar till Fi201702080/S1.

⁷⁰ Remissvar R-2017/0821 till Fi201702080/S1.

⁷¹ Ibid.

⁷² Se kap. 3.

⁷³ Skatteverkets remissvar dnr: 131 201658-17/112 till Fi201702080/S1.

⁷⁴ Svensson, Bo, *Tretolv, varifrån och varthän.*, Skattenytt 2015 s. 579.

och att den också kommer att göra det i framtiden. Regeln har innan den nuvarande ändringen trots allt varit oförändrad sedan 2002 och har, som konstaterat ovan, prövats ett antal gånger och har dessutom ansetts hålla för HFD:s texttroga tolkning.⁷⁵ Trots detta återstår det att se hur lång tid det kommer att ta innan nästa kryphål upptäcks.

⁷⁵ Tjernberg, M, (1999) s. 58. Jfr SOU 1996:44 s. 129.

5 Avslutning och slutsats

5.1 Uppfyller den justerade utvidgade fåmansföretagsdefinitionen legalitetsprincipens krav?

Fåmansföretagsreglerna utgör som tidigare påpekat s.k. kringgåenderegler på så sätt att syftet med reglerna är att förhindra att inkomster som egentligen är resultatet av delägarnas arbete beskattas som proportionerligt som kapitalinkomster till 25 % istället för enligt den progressiva skatteskala som inkomster av tjänst beskattas enligt. Reglerna är således viktiga för att upprätthålla skattesystemets legitimitet och trovärdighet hos medborgarna, något som får anses särskilt viktigt med tanke på den tvingande karaktär skattskyldigheten från det offentliga gentemot den enskilde.

Föreskriftskravet i legalitetsprincipen har till synes varit av stor betydelse för utformningen av 3:12 reglerna i allmänhet och den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i synnerhet. Som tidigare konstaterat har HFD varit mycket ovilliga att tolka reglerna i vidare bemärkelse än vad som direkt framgår av lagtexten. I de fall domstolarna har refererat till förarbeten har de gjort endast till den grad motivuttalanden ryms inom lagtextens gränser.

Eftersom det är snudd på omöjligt att med lagtext täcka in varje möjlig bolagsstruktur får de bolag som har resurser att organisera sig med möjlighet att kringgå 3:12 reglerna också en skattemässig fördel gentemot vanliga anställda i samma bolag eller andra mindre bolag. Det riskerar orsaka konkurrensnedvridning på så sätt att det inte ska spela någon roll om den skattskyldige är delägare i ett mindre bolag eller ett större delägarstyrt bolag, samtidigt som likformighetsprincipen i 1 kap. 9 § RF inte därmed inte upprätthålls. Likformighetsprincipen får därför trots att den är lagstadgad anses vara underordnad legalitetsprincipen även om det inte finns ett uttryckligt svar på hur en sådan konflikt ska lösas.

När det gäller just 57 kap. 3 § tyder det allra mesta på att det i grunden är god skattelagstiftning trots vissa skönhetsfläckar. 57 kap. 3 § kan inte anses vara lagstiftning som är uppenbart felformulerad trots att den vid ett antal tillfällen inte lyckats uppfylla det bakomliggande syftet och därefter blivit ändrad. Vad ändringarna av 57 kap. 3 § har gemensamt är att de endast består i meningar som syftar till att utvidga definitionen till att omfatta nya situationer som lagstiftaren tidigare inte känt till. Det medför kravet på

förutsebarhet uppfylls i och med att det vid det här laget, med de avgörande som finns tillgängliga som rör den utvidgade fåmansdefinitionen, är välkänt hur den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen fungerar och tillämpas i praktiken.

Dock måste det ändå sägas att den komplikationen att likformighetsprincipen i praktiken får stryka på foten trots allt kan vara värd att leva med eftersom skatterätten rör förhållandet mellan det offentliga och den enskilda individen. Hänsyn måste någonstans tas till ”styrkeförhållandena” mellan de två parterna varför förutsebarhetskravet och föreskriftskravet får med avstamp i det som avhandlats ovan anses vara så viktiga att de trumfar nästan alla andra intressen.

Exakt hur stor effekt lagändringen kommer att få är svårt att sja om i nuläget dels eftersom den nyss trätt ikraft och dels på grund av att den ännu inte prövats på en situation lik, eller olik, den i HFD 2017 ref. 1 som den utan tvekan lyckas pricka in.

När det gäller en prövning av 57 kap 3 § IL gentemot bestämdhetskravet blir prövningen något mer ”hands on”. Frågan är istället om lagstiftningen är tillräckligt klar för att kunna uppfylla sitt syfte. Svaret på frågan beror på hur man diskuterar. Som tidigare konstaterat består bestämdhetskravet av två delar, lagstiftningen ska uppfylla lagstiftarens intentioner utan att vara för vag. Problemet när det gäller kringgåendelagstiftning som 57 kap. 3 § är ett exempel på är att risken med en alltför klar lagstiftning är att lagstiftningen inte kan uppfylla sitt syfte därför att föreskriftskravet tycks sätta käppar i hjulet för att tolka bestämmelsen vidare än vad som direkt framgår av lagtexten. Därför blir det också svårt att med enbart lagstiftning förhindra upplägg som syftar till att kringgå fåmansbeskattning samtidigt luckorna i lagstiftningen kan ta tid att upptäcka och täppa igen. Det krävs alltså att rättskällorna samverkar med varandra för att ge lagstiftningen liv och styrka att täcka de situationer den är tänkt att täcka.

Att 3:12-reglerna fått kritik för att de anses vara så pass komplicerade att de är svåra att tillämpa är även det besvärade ur bestämdhetskravets synvinkel. Risken är, precis som advokatsamfundet skriver, att tillämpningen blir ojämn eller klart i strid med det bakomliggande syftet. Dessutom innebär det en risk för företagare generellt eftersom det för företagare blir svårt att förstå de skattemässiga konsekvenserna av vissa typer av transaktioner, exempelvis utdelning eller kapitalvinst.

När förutsebarheten blir lidande på detta sätt går det att argumentera för att folk blir mindre benägna att starta egna företag därför att det helt enkelt blir alltför komplicerat att förutse vilken effekt det kommer få skattemässigt. Det får dock anses gälla fåmansföretagssystemet generellt och inte just den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen som de flesta fåmansföretag inte behöver bry sig om.

5.2 Sammanfattning

Legalitetsprincipens genomslag är för förutsebarheten och rättssäkerheten välkommet och står, om inte som garant för god skattelagstiftning, så åtminstone för att lagstiftningen utvecklas på ett sådant sätt att skattesystemets legitimitet upprätthålls. Att domstolarna dömer i enlighet med lagtexten i den mån lagtexten är klar kan förvisso innebära att lika fall inte behandlas lika enligt likformighetsprincipen då exempelvis företag som klart ska omfattas av fåmansföretagsreglerna inte gör det när småföretagaren som likväl enligt motiven ska omfattas av likhetsprincipen gör det. Att domstolarna synliggör problematiken medför dock att lagstiftaren får en chans att reparera skadan och se till att likformighetsprincipen återigen får genomslag.

Eftersom det med utvidgningen av 57 kap. 3 § uppenbarligen blir svårare att kringgå lagstiftningen samtidigt som det bakomliggande syftet att förhindra inkomstomvandling och att principen skatt efter förmåga upprätthålls får jag anse att justeringen av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen är ett naturligt steg mot ökad likformighet och ökad förutsebarhet i beskattningen samtidigt som jag håller med regeringen och Skatteverket, ändringen var nödvändig för att förhindra konkurrensnedvridning på marknaden och att upprätthålla fåmanssystemets legitimitet trots att det är oerhört komplicerat och svårt att tillämpa.

Förhoppningsvis är justeringen av 57 kap 3 § första steget mot ett omarbetat, mer rättssäkert system för beskattning av delägare i fåmansföretag.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?.*, Skattenytt 2003 s. 2-13.

Grosskopf, Göran. *Fåmansföretagens beskattning*. Skattenytt 1994 s. 360–363.

Hultqvist, Anders, *Hur vag får en skattelag va'?* Svenskt Näringsliv (2015).

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995.

Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, 2016, s. 730–748.

Kleineman, Jan, ”Rättsdogmatisk metod”, *Juridisk metodlära*, 1 u., (red. Korling, Fredric, Zamboni, Mauro), Studentlitteratur, Lund, 2013.

Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Juridisk tidskrift, 1992 – 1993:2, s. 331 – 341.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 16 u., Studentlitteratur, Lund, 2017.

Melbi, Ingrid, *Tolkningen av 57 kap. 3 § IL – ett HFD avgörande*, Skattenytt, 2017, s. 244 – 250.

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. Skattenytt 2014 s. 554–570.

Rydin, Urban, Båvall, Bertil, Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4 u., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Svensson, Bo, *Tretolv – varifrån och varthän?*, Skattenytt, 2015, s. 579 – 595.

Tivéus, Ulf, *Tretolv – skatt på kvalificerade andelar*, 1 u., Norstedts juridik, Stockholm, 2014.

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*. 6 u., Thomson Fakta, Stockholm, 2006.

Tjernberg, Mats, *Beskattning vid utdelning och beskattning*. I *Beskattning av fåmansföretag* (s. 1–49).

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag*, Iustus, Uppsala, 1999.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar.*, Skattenytt 2016 s. 167–184.

Tjernberg, Mats, *Tilltänkta kryphål i fåmansföretagsregler.*, Skattenytt 2002 s. 4–14.

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och kapitalbeskattning

Prop. 1999/00:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2001/02:46 Ändring i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

Prop. 2017/18:8 Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen.

Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52 Beskattning av småföretag.

SOU 2016:75 Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag.

Motioner

Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen, Fi2017/02080/S1 Justering av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen, 2017-05-04

Remissvar

Advokatssamfundets remissvar R-2017/0821 till Fi201702080/S1

NSD:s remissvar SN 75/2017 till Fi201702090/S1

Skatteverkets remissvar dnr: 131 201658-17/112 till Fi201702080/S1

SVCA remissvar till Fi201702080/S1

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1993 ref. 99

RÅ 2000 not. 164

RÅ 2001 ref. 5 I & II

RÅ 2005 ref. 25

RÅ 2010 ref. 102

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2017 ref. 1

Högsta domstolen

NJA 2016 s. 3