



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Axel Helgesson

Tolkning och tillämpning av skatterätten

Särskilt vid kringgåendeförfarande

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte och frågeställning	4
1.2 Avgränsningar	5
1.3 Metod och material	5
1.4 Forskningsläge	6
1.5 Uppsatsens disposition	7
2 FÅMANSFÖRETAG OCH AKTIEÄGARAVTAL	8
2.1 Fåmansföretag och kvalificerade andelar	8
2.2 Förfarandet	9
3 TOLKNING OCH TILLÄMPNING INOM SKATTERÄTTEN	11
3.1 Legalitetsprincipen	11
3.1.1 Föreskriftskravet	12
3.1.2 Analogiförbudet	13
3.1.3 Förutsägbarhetskravet	14
3.2 Ord och begrepp	15
3.3 Förarbetens betydelse	16
3.4 Praxis	17
3.5 Doktrin	18
4 SKATTEFLYKTSLAGEN	19
4.1 Väsentlig skatteförmån	20
4.2 Identitetsrekvisitet	21
4.3 Övervägande skälet	21
4.4 Syftesbedömningen	22

4.4.1	Lagsiftarens vetskap och passivitet	23
5	DIFFERENTIERAD UTDELNING	25
5.1	RÅ 2000 ref. 56	25
5.2	RÅ 2007 not. 129	26
5.3	HFD 2020 ref. 1	27
5.4	Rättsläget	27
6	ANALYS OCH DISKUSSION	29
6.1	Förfarandet enligt IL	29
6.2	Förfarandet enligt Skfil	30
6.2.1	Väsentlig skatteförmån	31
6.2.2	Identitetsrekvisitet	31
6.2.3	Övervägande skälet	32
6.2.4	Syftesbedömningen	32
6.3	Differentierad utdelning	33
6.4	Slutsats	34
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	37
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	39

Summary

The courts freedom to judge outside of the written word is dependent on what branch of law that is in question. The court is relatively free to judge outside of a laws wording in civil cases. That freedom is severely limited in criminal cases. This essay will examine how interpretation and application of law works in context surrounding tax law.

The Latin maxim *nullum tributum sine lege*, no taxation without law, is something you often come across in contexts surrounding tax legislation. The principle of legality springs to mind. The principle of legality is structured of several elements and its purpose is to protect the tributary from taxation that is not based in law. The aim with this essay is analyze to what extent interpretation and application of tax law follows the principle of legality. The essay will examine several sources of law relating to tax law and explain their significance for the application of law.

The essay presents a theoretical procedure for evading tax. Thereafter the relevant sources of law will be examined with the aim to determine the taxational consequences of the procedure. The answer will illuminate how interpretation and application of law works in relation to tax law.

The final chapter attempts to answer what taxational consequences will result from the procedure. It turns out that a number of assessment points are so unclear that a concrete answer can not be presented. The purpose of the essay is however primarily to illuminate how interpretation and application of law works in relation to tax law. It turns out that *nullum tributum sine lege* is a truth that are not without exceptions. The court has at several instances deviated from the principle of legality. When a deviation is justified, nevertheless remains unclear.

Sammanfattning

Domstolens frihet att döma utanför lagens ordalydelse är olika beroende på rättsområde. Inom civilrätten har rättstillämparen relativt stort utrymme för tolkning som inte följer en lagregels ordalydelse. I straffrätten är detta utrymme betydligt mer inskränkt. Denna uppsats undersöker hur tolkning och tillämpning av lag sker i skatterättslig kontext.

Den latinska sentensen *nullum tributum sine lege*, ingen skatt utan lag, stöter man ofta på i skatterättsliga sammanhang. Tankarna förs till legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen är uppbyggd av flera beståndsdelar och ska skydda den skatteskyldige från att betungas av beskattning som saknar stöd i lag. Avsikten med uppsatsen är att undersöka till vilken i vilken utsträckning tolkning och tillämpning av skatterätten följer legalitetsprincipen. Uppsatsen kommer att behandla flera av skatterättens rättskällor och redogöra för deras betydelse för rättstillämpningen.

Uppsatsen presenterar ett teoretiskt förfarande för att kringgå skatt. Efter genomgång av relevanta rättskällor görs ett försök till att besvara vilka beskattningskonsekvenser förfarandet skulle resultera i. Själva besvarandet av frågan belyser hur tolkning och tillämpning sker i skatterättsliga mål.

I slutsatsen sker ett försök till att besvara vilka skatterättsliga konsekvenser förfarandet skulle komma att få. Det visar sig emellertid att flera bedömningspunkter är så pass oklara att ett konkret svar inte har kunnat nås. Syftet med uppsatsen är dock först och främst att belysa hur tolkning och tillämpning sker i skatterätten. Det visar sig då att *nullum tributum sine lege* är en sanning som inte är utan undantag. Domstolen har vid flera tillfällen avvikit från legalitetsprincipen. När ett avvikande är rättfärdigat är likväl oklart.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BrB	Brottsbalk (1962:700)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsform
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkfIL	Lag (1995:575) mot skatteflykt

1 Inledning

Strax innan jag började läsa grundkursen i skatterätt på juristprogrammet fick jag höra från andra studenter att skatterätt var som ”filmjuridik”. Att lagens tillämpas precis så som den är skriven och att tolkningsmetoder som inte är bokstavs förenliga är otillåtna. Hur väl stämmer detta överens med verkligheten? Är rättstillämparen verkligen helt bunden till lagtextens ordalydelse? I många fall anger lagtexten tydligt vad som gäller, det finns dock fall där oklarheter uppstår. Lagtexten kan vara tvetydlig, den kan stå i strid med dess påstådda syfte eller så kan den leda till ett oskäligt resultat. Vilka verktyg kan rättstillämparen använda sig av i sådana situationer?

Mitt intresse för ämnet växte när jag under termin fyra på juristprogrammet skrev en kortare uppsats om differentierad utdelning. Jag kunde inte vid tillfället riktigt förstå hur eller varför domstolen dömde som de gjorde i flera av målen.

Uppsatsen kommer att undersöka vilka rättskällor som används och deras betydelse för rättstillämpningen. Vilka tolkningsmetoder som rättstillämparen använder sig av samt vilka som anses inte bör användas kommer också att behandlas.

1.1 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur skatterättsliga regler tolkas och tillämpas av domstolarna. Ett sätt att utreda detta är genom att ställa upp ett förfarande ämnat för att åtnjuta skattelättnader. Avsikten är att genom analys av lagtext, praxis, förarbeten och doktrin besvara hur rättstillämparen skulle se på ett sådant förfarande. Följande fråga ska besvaras:

- Kan en skatteskyldig erhålla skattelättnader genom att kringgå 56 kap. 2 § 1 IL genom ett aktieägaravtal?

Frågeställningen har valts för att besvarandet av den belyser flera av de tolkningsprinciper som tillämpas i skatterätten, särskilt gällande förfarande som är designade för att ge skattelättnader för den skatteskyldige.

1.2 Avgränsningar

Uppsatsen kommer inte att behandla utländsk rätt. Även om en komparativ studie mellan olika staters motsvarande regler vore intressant, har varken tid eller utrymme för att behandla detta i denna uppsats förelegat.

Tolkning och tillämpning av lagar i mål gällande skattebrott kommer inte att behandlas. Detta på grund av att fokus har placerats på det skatterättsliga, snarare än det straffrättsliga.

Legalitetsprincipens retroaktivitetsförbud och bestämdhetskrav kommer inte att behandlas. Båda beståndsdelarna kan spela betydelsefulla roller inom skatterätten. De är dock mindre signifikanta för den specifika fråga som denna uppsats avser att besvara.

Uppsatsen kommer inte heller att behandla de skatterättsliga konsekvenserna för bolaget. Detta eftersom fokus kommer att läggas kring 56 och 57 kap. IL som rör beskattningen av delägarna.

1.3 Metod och material

I denna uppsatts används en rättsdogmatisk metod. Rättskällor som lagtext, rättsfall, förarbeten och doktrin undersöks för att utröna vad som utgör den

gällande rätten.¹ En redogörelse och diskussion kring relevanta principer kommer också att föras, framförallt gällande legalitetsprincipen.

En rättsdogmatisk metod har valts då den utgör ett effektivt verktyg för att finna vad som utgör den gällande rätten. Tolkning och tillämpning, som uppsatsen till stora delar handlar om, finns sällan direkt nedskrivna i lagtexten. Genom en analys av andra rättskällor gemensamt med relevant lagtext kan diskussionen berikas och förhoppningsvis leda till en slutsats som stämmer överens med verkligheten.

1.4 Forskningsläge

Hur tolkning och tillämpning av skatterätt ska ske är ett aktuellt ämne där flera sakkunniga bidragit till diskussionen.

Sven-Olof Lodin har forskat mycket på hur tolkning och tillämpning ska ske i skatterättslig kontext. När det kommer till tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen specifikt har litteratur från Carl-Magnus Ugglå och Christian Carneborn till stora delar använts.

Legalitetsprincipens betydelse i skatterätten har behandlats utförligt av Anders Hultqvist. Sven-Olof Lodin har även bidragit till diskussionen på detta område.

Mats Tjernberg har forskat på flera områden inom skatterätten. Mycket inspiration och information till uppsatsens avsnitt om tolkning och tillämpning av skatterätten har hämtats från hans litteratur.

Det finns mindre skrivet gällande differentierad utdelning. Stora delar av litteraturen på området diskuterar de rättsfall som rör ämnet. Mats Tjernberg är en av de som är tongivande på området.

¹ Kleineman (2018) s. 21 ff.

1.5 Uppsatsens disposition

Uppsatsen kommer under avsnitt 2 att beskriva vissa signifikanta regler gällande fåmansföretag. I samma avsnitt kommer ett förfarande för att kringgå 56 kap. 2 § 1 att presenteras. Därefter kommer det redogöras för hur tolkning och tillämpning av skatterättsliga lagar och principer sker.

Tolkningsmetoder, viktiga principer och rättskällornas respektive betydelse kommer att behandlas under detta avsnitt. Under detta avsnitt kommer även några viktiga relevanta rättsfall att beröras. Nästkommande avsnitt redogör för skatteflyktslagen. Dels berörs hur dess bestämmelser ska förstås och när dessa kan tillämpas, dels några viktiga rättsfall där SkfIL har varit aktuell.

Därefter kommer några av de rättsfall från HFD som rör differentierad utdelning att behandlas. Slutligen kommer frågeställningen att analyseras och diskuteras med utgångspunkt i de tidigare behandlade avsnitten för att nå en slutsats.

2 Fåmansföretag och aktieägaravtal

2.1 Fåmansföretag och kvalificerade andelar

I inkomstskattelagen (IL) 56 och 57 kap. finns särskilda regler för fåmansföretag och dess delägare. Definitionen av fåmansföretag återfinns i 56 kap. samt i 57 kap. 3 § IL. Beskattning på utdelning och kapitalvinster regleras i 57 kap. IL.

Enligt huvudregeln är ett bolag ett fåmansföretag² när fyra eller färre delägare gemensamt eller självständigt innehar andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna i bolaget.³ Ett bolag är även ett fåmansföretag enligt specialregeln då näringsverksamheten är uppdelad i verksamheter som är oberoende av varandra. En fysisk person ska då genom innehav av andelar, avtal eller på liknande sätt ha den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och ska självständigt kunna förfoga över dess resultat.⁴

Delägare som får utdelning från kvalificerade andelar i fåmansföretag beskattas annorlunda för utdelning än delägare i andra bolag. Utdelning beskattas som huvudregel med en skattesats på 30 procent.⁵ Utdelning och kapitalvinster hänförliga till kvalificerade andelar beskattas istället med en effektiv skattesats på 20 procent upp till och med gränsbeloppet.⁶

² Med fåmansföretag menas fortsättningsvis ett fåmansföretag som är ett aktiebolag.

³ 56 kap. 2 § 1 IL.

⁴ 56 kap. 2 § 2 IL.

⁵ 65 kap. 7 § IL.

⁶ 57 kap. 20 § IL.

En andel i ett fåmansföretag kan bli kvalificerad på tre olika sätt. Antingen genom att andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget. Andelar är även kvalificerade om ett företag direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller under de fem föregående beskattningsåren ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag. Slutligen kan en andel vara kvalificerad om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet som ett fåmansföretag som avses i de första två alternativen.⁷

Reglerna gäller även om någon närstående till aktieägaren skulle falla in under bestämmelserna.⁸

2.2 Förfarandet

Frågan denna uppsats har som avsikt att besvara är huruvida ett aktieägaravtal kan användas för att kringgå 56 kap. 2 § 1 IL. Ett sådant förfarande skulle kunna se ut på följande sätt:

A (företagsledaren) är en person som tänker starta ett aktiebolag. A har stor erfarenhet inom branschen som företaget ska vara verksamt i. Enligt A:s beräkningar kommer företaget gå med stor vinst redan efter några år. A planerar att ta del av vinsten genom årlig aktieutdelning. Han kommer att ta ut viss lön, men den huvudsakliga inkomsten planerar A att få genom utdelning. A är ensam aktieägare i företaget vilket innebär att det klassificeras som ett fåmansföretag.⁹ Eftersom A kommer vara verksam i betydande omfattning i bolaget kommer hans andelar vara kvalificerade.¹⁰

⁷ 57 kap. 4 § IL.

⁸ 57 kap. 4 § IL.

⁹ 56 kap. 2 § 1 IL.

¹⁰ 57 kap. 4 § IL.

Detta innebär att utdelningen kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet.¹¹ Hade det istället varit ett onoterat bolag¹² hade utdelningen till sin helhet beskattats med en effektiv skattesats på 25 procent.¹³

Kan A få sitt bolag till att i skatterättsligt hänseende betraktas som ett onoterat bolag snarare än ett fåmansföretag genom ett aktieägaravtal? A kan göra sina vänner B-H till delägare.¹⁴ Eftersom närstående delägare ses som en och samma delägare, kan ingen av dem vara närstående till varandra.¹⁵ Delägarna skriver sedan ett aktieägaravtal. I aktieägaravtalet skriver de med en klausul i vilken det föreskrivs att delägare B-H ska rösta på så sätt som A bestämmer. Detta skulle innebära att A endast innehar andelar som motsvarar 12,5 procent av rösterna. Fyra delägare eller färre kommer tillsammans inte att inneha andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna. Genom att B-H åtar sig att rösta på så sätt som A bestämmer kommer han i praktiken styra över 100 procent av rösterna.

Huvudregeln inom svensk aktiebolagsrätt är att alla aktier har lika rätt i bolaget.¹⁶ För att förfarandet ska vara lönsamt krävs det emellertid att utdelningen differentieras. Differentierad utdelning kan uppnås på flera sätt. Dels kan olika aktieslag ges ut.¹⁷ Dels kan det också regleras rent obligationsrättsligt.¹⁸ Differentierad utdelning kommer att behandlas under avsnitt 5.

¹¹ 57 kap. 20 IL.

¹² Med onoterat bolag menas fortsättningsvis ett onoterat aktiebolag som inte är ett fåmansföretag.

¹³ 42 kap. 15 a §.

¹⁴ Det krävs att de är minst åtta personer för att säkerställa att fyra eller färre delägare gemensamt inte har mer än 50 procent av rösterna. ($100\%/8 = 12,5\% \rightarrow 12,5\% * 4 = 50\%$).

¹⁵ 56 kap. 5 § IL och 2 kap. 22 § IL.

¹⁶ 4 kap. 1 § ABL.

¹⁷ 4 kap. 2 § ABL.

¹⁸ Stattin och Svernlöv (2013) s. 42.

3 Tolkning och tillämpning inom skatterätten

För att kunna besvara frågeställningen krävs det förståelse för hur de relevanta lagarna tolkas och tillämpas av domstolen. När en lagregel ska tillämpas krävs det alltid viss tolkning av lagtexten. Rättstillämparen måste kontrollera huruvida lagregeln kan tillämpas i det konkreta fallet. Det innebär även att ord och begrepp måste tolkas och analyseras.

På vilka sätt rättstillämparen kan tolka och tillämpa lagen skiljer sig delvis mellan olika rättsområden.¹⁹ Detta avsnitt kommer att behandla flera viktiga tolkningsprinciper och regler som gäller i skatterättslig kontext.

3.1 Legalitetsprincipen

På grund av rättssäkerhetssynpunkter råder det stor enighet om att legalitetsprincipen har en stark ställning i skatterätten.²⁰ Dess existens är till stor del en konsekvens av statens starka ställning relativt den enskilde.²¹ Straffrättens ”inget straff utan lag”, *Nullum crimen sine lege* motsvaras av *nullum tributum sine lege* i skatterätten, ”Ingen skatt utan lag”.²² Exakt hur stark ställning legalitetsprincipen har inom skatterätten och vilka tolkningsmetoder rättstillämparen kan använda sig av är emellertid omdebatterat.²³

I doktrinen anses ofta legalitetsprincipen ha fyra beståndsdelar. Dessa är föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och

¹⁹ Emblad (2020) s. 8.

²⁰ Uggla och Carneborn (2015) s. 110.

²¹ Lodin m.fl. (2019) s. 619.

²² Lodin m.fl. (2019) s. 641.

²³ Emblad (2020) s. 495.

bestämmandetskravet.²⁴ Argument har även framförts om att legalitetsprincipen, mer specifikt föreskriftskravet, kan utläsas i lagform. Enligt 1 kap. 4 § RF är riksdagen folkets främsta företrädare och har beskattningskompetens. Riksdagen beslutar om skatt genom föreskrifter i lag.²⁵ Att det är riksdagen som beslutar om skatt genom föreskrift i lag kan med andra ord ses som grundlagsstadgat, vilket i princip leder till att föreskriftskravet inom skatterätten är grundlagsstadgat.²⁶ Tjernberg är inte lika övertygad om att legalitetsprincipen kan anses vara grundlagsstadgat *per se*. Han anser dock att den har en stark ställning inom skatterätten.²⁷

3.1.1 Föreskriftskravet

Betydelsen av föreskriftskravet kan till vis del utrönas genom att studera praxis på området. HFD 2012 not. 48 rör beskattning enligt den dåvarande lydelsen av 42:15a IL. Skatterättsnämnden konstaterade att legalitetsprincipen motverkat att en regels tillämpningsområde utsträcks för att omfatta situationer som ej följer av ordalydelsen, när det är till den skatteskyldiges nackdel. Detta trots att det i det aktuella fallet stred mot lagstiftningens syfte att döma på detta sätt. HFD fastställde skatterättsnämndens avgörande.²⁸

I RÅ 1999 not. 245 hänvisade HFD uttryckligen till legalitetsprincipen. Domstolen konstaterade i målet att den relevanta lagregelns innebörd enligt ordalydelsen var tydlig. Att förarbeten talade emot en bokstavsenslig tolkning ansågs inte vara tillräckligt för att inte göra en sådan tolkning.²⁹

HFD 2011 ref. 79 rörde återföring av skogsavdrag vid avyttring av skogsfastighet som säljaren förvärvat genom benefikt fång. Givaren av

²⁴ Hultqvist (2013) s.15 Samt Lodin m.fl (2019) s. 641.

²⁵ 8 kap. 3 § RF.

²⁶ Hultqvist (2013) s.16.

²⁷ Tjernberg (2018) s. 23.

²⁸ HFD 2012 not. 48.

²⁹ RÅ 1999 not. 245.

skogsfastigheten hade gjort avdraget. Tre av domstolens ledamöter var av uppfattningen att kontinuitetsprincipen skulle tillämpas och att avdraget således skulle återföras hos säljaren. Detta framgick inte av den dåvarande ordalydelsen av lagtexten. Fallet visar på att lagen inte alltid tillämpas snävt, även när det som i detta fall är till nackdel för den skatteskyldige.³⁰ Hur HFD motiverade sitt beslut framstår dock som otydligt.³¹ Minoriteten av ledamöterna ansåg att beslutet stod i strid med legalitetsprincipen.³²

Hur stark ställning föreskriftskravet har inom skatterätten är något omdebatterat i den rättsvetenskapliga litteraturen. Hultqvist argumenterar för en mycket stark legalitetsprincip och föreskriftskrav i sin artikel *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*. Hultqvist menar att det endast är den formellt gällande lagtexten som kan grunda skattskyldighet.³³ Emblad redogör för en mer återhållsam syn på föreskriftskravet i sin avhandling *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*. Emblad presenterar i avhandlingen en problematisering som indikerar att föreskriftskravet inte är lika absolut som Hultqvist argumenterar för.³⁴ Denna slutsats får även visst stöd i HFD 2011 ref. 79.

3.1.2 Analogiförbudet

Analog tillämpning av lagregler kan vid en första anblick verka uteslutet med sentensen *nullum tributum sine lege* i åtanke. I vilken utsträckning analogisk tillämpning är tillåten inom skatterätten är dock omdebatterad.³⁵ I straffrätten är analogiförbudet uttryckligen föreskrivet i 1 kap. 1 § BrB. Samma tydliga analogiförbud finns inte i skatterätten.³⁶ Det har framförts argument för att analogislut till den skatteskyldiges nackdel bör vara

³⁰ Lodin m.fl. (2019) s. 641.

³¹ Tjernberg (2018) s. 82.

³² HFD 2011 ref. 79.

³³ Hultqvist (2013) s.18.

³⁴ Emblad (2020) s. 495 ff.

³⁵ Se bl.a. Lodin m.fl (2019) s. 643 och Emblad (2020) s. 45.

³⁶ Uggla och Carneborn (2015) s. 111.

uteslutet. Andra menar att analog tillämpning helt bör vara uteslutet, oavsett om det är till fördel eller nackdel för den skatteskyldige. Ytterligare andra hävdar att analogislut i viss mån är ofrånkomligt även i skatterättslig kontext.³⁷

HFD avvisade analog tillämpning av lag i mål RÅ 1999 not. 245. Analogisk tillämpning förekommer emellertid, framför allt när 2 § SkfIL, som kommer behandlas nedan, tillämpas.

Rättssäkerhetsskäl talar för att analogislut inte bör användas i skatterättsliga mål, åtminstone när de är till den skatteskyldiges nackdel. När, och till vilken mån, analogisk tillämpning är tillåtet har dock visat sig svårt att precisera.³⁸

3.1.3 Förutsägbarhetskravet

Legalitetsprincipen anses även ha ett inbyggt förutsägbarhetskrav.³⁹ Den skatteskyldige ska på förhand kunna beräkna beskattningskonsekvenserna av sitt agerande. Den relativt snäva tolkningen av skatterättslig lag är en konsekvens av förutsägbarhetskravet. Desto mer bunden domstolen är, desto lättare blir det för den skatteskyldige att förutse beskattningskonsekvenserna eftersom färre rättskällor måste tas i beaktning.⁴⁰

³⁷ Lodin m.fl. (2019) s. 641 f.

³⁸ Lodin m.fl. (2019) s. 643.

³⁹ Lodin m.fl. (2019) s. 645.

⁴⁰ Lodin m.fl. (2019) s. 645.

3.2 Ord och begrepp

Trots legalitetsprincipen finns det fortfarande tolkningsutrymme för rättstillämparen. Lagen ska som huvudregel tillämpas bokstavs förenligt, men även ord och termer måste tolkas, både de mer vardagliga termerna och de juridiska facktermerna.⁴¹ Ett exempel på detta återfinns i ett nyligen avgjort mål från HFD där termen ”golv” noggrant behandlades. Avgörandet i målet hängde till stor del på hur denna vardagliga term skulle definieras.⁴²

I vissa fall finns begrepp definierade direkt i den skatterättsliga lagstiftningen. Exempelvis definieras ”närstående” i 2 kap. 22 § IL. Flera av de juridiska termer som förekommer i skatterättslig lagtext saknar dock skatterättslig definition. Utgångspunkten är att lagstiftaren varit konsekvent i sitt språkbruk, att termer har samma innebörd i samtliga lagrum. Detta är dock en huvudregel som inte saknar undantag, se till exempel RÅ 1997 ref. 5 II där termen ”omsättningstillgång” ansågs ha något olika innebörd i olika kontext.⁴³ Om ingen definition av ett ord ges i den skatterättsliga lagstiftningen är den civilrättsliga definitionen inte sällan prejudicerande.⁴⁴

Att applicera civilrättsliga definitioner i skatterättslig kontext är dock av flera anledningar inte ett problemfritt förfarande. Även i civilrätten finns det termer och uttryck som är mångfacetterade och otydliga. Termer som exempelvis ”gåva” kan ha olika betydelse beroende på vilken civillagstiftning som tillämpas och på kontext.⁴⁵ Det ska påpekas att detta kan problematiseras avsevärt och att redogörelsen ovan endast utgör en huvudregel med flera undantag.⁴⁶

⁴¹ Lodin m.fl. (2019) s. 621.

⁴² HFD, dom 2020-10-27 i mål T 2948-19.

⁴³ Lodin m.fl. (2019) s. 622 f.

⁴⁴ Tjernberg (2021) s. 41.

⁴⁵ Lodin m.fl. (2019) s. 621.

⁴⁶ Jfr. Emblad (2020).

3.3 Förarbetens betydelse

Om lagtexten framstår som otydlig eller svårbegriplig kan rättstillämparen många gånger vända sig till lagens förarbeten för att få klarhet.⁴⁷ Hur stor vikt som förarbetena har, och bör ha, i skatterättsliga kontext är till viss del omdebatterat. Enligt Hultqvist har förarbetena till skatterättslig lagstiftning inte någon större betydelse. Hultqvist menar att lagtexten är den enda primära rättskällan. Hultqvist motiverar sitt ställningstagande genom att påpeka att det är riksdagen som beslutar om skatt genom lag, inte förarbeten. Eftersom skattskyldighet endast kan uppstå genom lag ska förarbeten inte kunna grunda skattskyldighet för den skattskyldige.⁴⁸

Tjernberg å andra sida menar att förarbetena i praktiken har en relativt stark ställning i den skatterättsliga rättskällehierarkin. Som stöd för detta påpekar han HFD:s många hänvisningar till förarbeten i deras avgöranden.⁴⁹

I avgöranden hänvisar rättstillämparen inte sällan till förarbeten.⁵⁰ Det är emellertid inte fullständiga förarbeten som används. Det är i regel kommittébetänkanden, propositioner och skatteutskottets betänkanden som brukas. Andra uttalanden beaktas i normalt inte.⁵¹ Det material som domstolen använder sig av ska inte vara allt för omfattande då den skattskyldige ska kunna förutse beskattningskonsekvenserna av sitt handlande.⁵²

Vad gäller när uttalanden i förarbeten står i strid med lagtextens ordalydelse? Enligt Tjernberg finns det mycket som talar för att lagens ordalydelse i de fallen bör gå före förarbetena. HFD har dock inte alltid gjort på detta sätt. Har lagstiftningen varit uppenbarligen felformulerad eller om

⁴⁷ Tjernberg (2018) s. 83.

⁴⁸ Hultqvist (2013) s.17.

⁴⁹ Tjernberg (2018) s. 83.

⁵⁰ Tjernberg (2018) s. 83.

⁵¹ Lodin m.fl. (2019) s. 624.

⁵² Lodin m.fl. (2019) s. 623.

lagtexten stått i strid med det bakomliggande syftet, har domstolen i vissa fall inte tillämpat lagen i enlighet med dess ordalydelse.⁵³ Någon tydlig regel för när domstolen ska döma på detta sätt tycks dock inte kunna utläsas. Huvudregeln förefaller, trots vissa avsteg, vara att lagens ordalydelse ska väga tyngre än förarbetena.⁵⁴

Förarbeten kan få större betydelse när SkfIL tillämpas. Enligt 2 § 4 SkfIL ska syftet beaktas, vilket till viss del kan utrönas från förarbetena. SkfIL kommer att behandlas under avsnitt 4.

3.4 Praxis

Hur stor betydelse har praxis vid tolkning och tillämpning inom skatterätten? Vid en första anblick kan det förefalla sig vara så att prejudikat bör ha mindre relevans i skatterätten på grund av legalitetsprincipens starka ställning. Denna slutsats är emellertid inte helt korrekt.

HFD:s praxis har stor betydelse för hur den skatterättsliga lagstiftningen ska tolkas. Vid otydlig lagstiftning utgör HFD:s praxis ofta en instruktion för hur lagstiftningen i fråga ska tolkas och tillämpas. Desto mer praxis som det finns på ett område, desto starkare ställning får prejudikaten som rättskälla.⁵⁵ Om lagstiftaren anser att en tolkning inte står i samklang med syftet bakom lagen, ändrar lagstiftaren inte sällan lagtexten. Om lagstiftaren istället finner att domstolens tolkning av lagen är korrekt, förhåller de sig i regel passiva och låter på så sätt rätten utvecklas genom prejudikat.⁵⁶ Flera termer är till sin utformning vaga. Ett exempel på detta är ”väsentlig” i 2 § SkfIL eller ”betydande omfattning” i 57 kap. 3 § IL. HFD:s praxis kan då bidra med att göra dessa och liknande termer tydligare.⁵⁷

⁵³ Tjernberg (2003) s. 22.

⁵⁴ Tjernberg (2018) s. 87 f.

⁵⁵ Lodin m.fl. (2019) s. 628.

⁵⁶ Lodin m.fl. (2019) s. 630.

⁵⁷ Tjernberg (2018) s. 60.

3.5 Doktrin

Doktrin anses i regel ha ett lägre rättskällevärde än både praxis och förarbeten.⁵⁸ Detta kan ses som en följd av legalitetsprincipen.⁵⁹ Beskattningskonsekvenser ska vara förutsägbara för den skatteskyldige, vilket innebär att rättskällorna till viss del anses behöva begränsas.⁶⁰ Det vore därför oskäligt att förvänta sig att den skatteskyldige har god kännedom om den relevanta rättsvetenskapliga litteraturen. Även praxis ger indikation på att doktrin har en relativt låg ställning i rättshierarkin. HFD hänvisar sällan till doktrin i sina avgöranden, åtminstone uttryckligen.⁶¹ Detta innebär emellertid inte att doktrin saknar praktisk betydelse. Den rättsvetenskapliga litteraturen kan bland annat bidra med ökad förståelse för de övriga rättskällorna. Det ställs dock då vissa krav på doktrinen. Till stor del bestäms doktrinen värde som rättskälla av de argument som framförs av författaren eller författarna.⁶²

⁵⁸ Lodin m.fl. (2019) s. 632.

⁵⁹ Tjernberg (2018) s. 110.

⁶⁰ Se avsnitt 3.1.3.

⁶¹ Tjernberg (2018) s. 110.

⁶² Lodin, m.fl. (2019) s. 632.

4 Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen syftar till för att fånga upp förfaranden som ger den skatteskyldige otillbörliga skatteförmåner. Om förfarandet uppfyller samtliga rekvisit i andra paragrafen, ”generalklausulen”, så beräknas skatten för skattesubjektet som om rättshandlingen aldrig hade tagits.⁶³ Skulle det skulle leda till ett oskäligt resultat att helt bortse från rättshandlingen eller om underlaget inte kan fastställas kan även beskattningen uppskattas till ett skäligt belopp.⁶⁴

SkfIL har inte undgått kritik. Det har framförts åsikter om att lagen strider mot legalitetsprincipen. När den skatteskyldige beskattas enligt SkfIL sker detta visserligen genom lag. Problematiken ligger i att ett förfarande beskattas på ett sätt som inte stämmer överens med de direkt tillämpliga skattereglerna. I förarbetena har detta liknats vid en analog tillämpning av skattelagstiftning.⁶⁵ Hultqvist anser att SkfIL i praktiken innebär att beskattningsrätten delegerats till domstolarna. Kari Tikka har kritiserat Hultqvist ståndpunkt. Han anser att Hultqvist givit legalitetsprincipen en för vid omfattning. Tikka menar att legalitetsprincipen inte åsidosätts då föreskriftskravet är uppfyllt samt att det skapas en förutsägbarhet eftersom syftet alltid ska beaktas.⁶⁶

Generalklausulens rekvisit är följande:

1. Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

⁶³ Andersson, Molin, Sandström och Bokelund Svensson (2019), s. 471.

⁶⁴ 3 § sista meningen SkfIL.

⁶⁵ Carneborn och Ugglå (2015) s. 109 ff.

⁶⁶ Carneborn och Ugglå (2015) s. 111.

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Rekvisiten kommer nu att behandlas var för sig för att få förståelse för deras innebörd och hur de tillämpats av domstolarna.

4.1 Väsentlig skatteförmån

För att detta första rekvisit ska anses vara uppnått krävs det att förfarandet ska ha resulterat i en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldige.⁶⁷

Huruvida förfarandet ska anses resulterat i en väsentlig skatteförmån ska primärt grundas på aktuella förhållanden. Eventuella skatteförmåner som kan tänkas gynna den skatteskyldige i framtiden ska alltså i första hand inte beaktas, även om de i slutändan kan ha betydelse.⁶⁸

En följdfråga blir då hur stort skattelättnad det ska handla om för att det ska anses utgöra en väsentlig skatteförmån. Något exakt belopp framkommer inte av lagtexten men det ska enligt förarbeten handla om betydligt mer än ”något tusental kronor”.⁶⁹

Det krävs dessutom, för att SkfIL ska kunna tillämpas, att det rör sig om en skatteförmån som tillåts enligt ordinarie regler.⁷⁰

⁶⁷ Holstad, lag (1995:575) mot skatteflykt 2 §, Juno 2020-12-28.

⁶⁸ Prop. 1980/81:17 s. 28.

⁶⁹ Prop. 1996:97/170 S. 17.

⁷⁰ Prop. 1996/97:170 s. 45.

4.2 Identitetsrekvisitet

Detta rekvisit är också känt som identitetsrekvisitet. Regeln stadgar att det ska föreligga identitet, eller medverkan, mellan den skatteskyldige som åtnjuter skatteförmånen och den som företar rättshandlingen. Även indirekt identitet är tillräckligt för att lagen ska kunna tillämpas.⁷¹

Det finns flertalet rättsfall som berört rekvisitet. I RÅ 1997 ref. 67 ansågs direkt medverkan föreligga då ett bolag som ägdes av en fysisk person delade ut pengar till ägaren.⁷² RÅ 2009 not. 86 behandlade indirekt medverkan. Sökande bolaget hade vid tiden för förhandsbeskedet inte medverkat till den underprisöverlåtelse som underkändes genom SkfIL. Bolaget skulle dock vid en senare tidpunkt få åtnjuta skatteförmåner till följd av underprisöverlåtelsen. Indirekt medverkan ansågs föreligga. Avgörandet indikerar att indirekt medverkan har en någorlunda lång räckvidd.⁷³

4.3 Övervägande skälet

Vid bedömningen om huruvida skatteförmånen utgjort det övervägande skälet för förfarandet ska en objektiv bedömning utföras, där skatteförmånen ska väga tyngre än andra potentiella, exempelvis affärsmässiga, skäl för förfarandet.⁷⁴

Att bedömningen ska ske objektivt framgår dels indirekt av lagtexten, dels av förarbeten.⁷⁵ Bestämmelsen har sällan ställts på sin spets. På de förfaranden som SkfIL har tillämpats på har det i regel varit någorlunda uppenbart att det handlat om ett förfarande där det övervägande skälet

⁷¹ Prop. 1996/97:170 s. 1.

⁷² RÅ 1997 ref. 67.

⁷³ RÅ 2009 not. 86.

⁷⁴ Prop. 1996/97:170 s. 44.

⁷⁵ Uggla och Carneborn (2015) s. 66.

bakom det var skatteförmåner. Det har emellertid förekommit fall då regeln varit mer svårbedömd.⁷⁶

4.4 Syftesbedömningen

Förfarandet som resulterat i skatteförmånen måste stå i strid med lagens syfte för att SkfIL ska kunna tillämpas. Lagtexten ger tre olika sätt att fastställa syftet. Dels ur skattebestämmelsernas allmänna utformning, dels från bestämmelser som är direkt tillämpliga, och slutligen även ur de bestämmelser som har kringgåtts genom förfarandet.⁷⁷ När syftet bakom lagstiftningen ska fastställas är det först och främst lagens ordalydelse som ska användas. Förarbeten kan dock också användas när syftet inte går att läsa ur ordalydelsen.⁷⁸ En konsekvens av att syftet av lagen ska utrönas genom att studera lagtexten är att SkfIL i regel inte kan tillämpas då skatteeffekten är en direkt följd av lagens utformande.⁷⁹

HFD har avgjort ett fall där ägarna till kvalificerade andelar i ett fåmansföretag genom interna aktieöverlåtelser omvandlat deras aktier så att de inte längre var kvalificerade, och på så sätt fått en väsentlig skatteförmån. När HFD bedömde huruvida rekvisitet i 2 § 4 SkfIL var uppfyllt konstaterade de att syftet med lagstiftningen är att fåmansföretagarens inkomster som är hänförliga till arbetsinsatser i bolaget ska beskattas i inkomstslaget tjänst.⁸⁰ Domstolens slutsats kring lagens syfte får även stöd av förarbetena till IL.⁸¹

⁷⁶ Uggla och Carneborn (2015) s. 67.

⁷⁷ 2 § 4 SkfIL.

⁷⁸ Prop. 1996/97:170 s. 40 samt Uggla och Carneborn (2015) s. 71.

⁷⁹ Holstad, lag (1995:575) mot skatteflykt 2 §, Juno 2020-12-28 samt HFD 2012 ref. 58.

⁸⁰ RÅ 2009 ref. 31.

⁸¹ Prop. 1999/00:2 s. 622.

4.4.1 Lagsiftarens vetskap och passivitet

I vissa fall har ett förfarande inte ansetts strida mot syftet med lagstiftningen om lagstiftaren valt att inte reglera förfarandet. Så var fallet i bland annat RÅ 1993 not. 372 och RÅ 2001 ref. 12. I det första fallet hade ett handelsbolag förvärvat en fastighet som skulle användas som bostad av den skatteskyldige. Den relevanta regeln i målet omfattade endast aktiebolag. HFD fann att det inte förelåg utrymme att tillämpa skatteflyktslagen då de berörda reglerna bedömdes vara uttömmande.⁸² I det senare fallet hade ett fåmansföretag gett ut konvertibler i utländsk valuta. Hade konvertiblerna istället givits i svenska kronor hade beskattning skett i inkomstslaget tjänst. Genom att ge ut konvertiblerna i utländsk valuta beskattades de istället i inkomstslaget kapital. HFD fann även i detta fall att lagregeln var uttömmande, då lagen endast behandlade svenska kronor. Domstolen menade att lagstiftaren rimligtvis borde övervägt att även reglera andra valutor.⁸³ Även i HFD 2012 ref. 6 ansåg domstolen att SkfIL inte kunde tillämpas då den relevanta lagregeln ansågs vara uttömmande.⁸⁴

Ur ett förutsägbarhetsperspektiv har det ifrågasatts om situationer som lagstiftaren förutsett, eller borde förutsett, bör föranleda lagändringar snarare än att SkfIL tillämpas.⁸⁵ I RÅ 1994 ref. 52 I fann HFD att lagstiftarens passivitet medförde att SkfIL inte kunde tillämpas. Domstolen kom till en liknande slutsats i RÅ 1995 ref. 84. I RÅ 2009 ref. 31 fann HFD att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. Det särskilt intressanta i målet var emellertid att förfarandet i fråga var känt för lagstiftaren, trots detta hade inga lagändringar gjorts. Skatterättsnämnden menade att passivitet från lagstiftarens håll i detta fall inte skulle innebära att SkfIL inte kunde tillämpas.⁸⁶ Utgången har vidimerats i HFD, dom 2015-03-16 i mål 4132-14 och HFD, dom 2015-03-16 i mål 4382-14. HFD har alltså tillämpat SkfIL trots lagstiftarens passivitet kring förfaranden. Någon regel för när

⁸² RÅ 1993 not. 372.

⁸³ RÅ 2001 ref. 12.

⁸⁴ HFD 2012 ref. 6.

⁸⁵ Uggla och Carneborn (2015) s. 82.

⁸⁶ RÅ 2009 ref. 31.

lagstiftarens passivitet resulterar i att SkfIL inte kan tillämpas tycks inte kunna presenteras.

5 Differentierad utdelning

Förfarandet som beskrevs under avsnitt 2 kräver att utdelningen differentieras för att upplägget ska vara lönsamt. Differentierad utdelning har berörts i ett flertal mål i HFD, några av dessa kommer att behandlas nedan. Jag har valt följande avgöranden då jag anser att de gemensamt sammanfattar rättsläget på ett adekvat sätt.

5.1 RÅ 2000 ref. 56

Till att börja med ska läsaren upplysas om att IL inte tillämpades i detta avgörande då det hänför sig till ett förhandsbesked som påbörjades innan lagen trätt i kraft. De författningsändringar som trädde i kraft i samband med IL påverkar dock inte svaret på frågorna.

Sökande i målet önskade besked om huruvida en planerad differentierad utdelning skulle beskattas som tjänst utöver vad som då gällde enligt reglerna för fåmansföretag. Delägarna skulle bli parter till ett aktieägaravtal i vilket utdelningen reglerades. I aktieägaravtalet var det föreskrivet att utdelningen skulle baseras på lönsamheten i respektive verksamhetsgren.

HFD fann att utdelningen till viss del skulle beskattas i inkomstslaget tjänst utöver vad som framgick av reglerna för fåmansföretag. Domstolen konstaterade att civilrättsligt giltig utdelning som huvudregel även skatterättsligt ska behandlas som utdelning. De gjorde emellertid ett förbehåll till detta uttalande. Domstolen framhöll att detta inte är en huvudregel som kan vidhållas undantagslöst. HFD beslutade i detta fall att utdelningen till viss del skulle beskattas i inkomstslaget tjänst, utöver vad som framgick av reglerna för delägare i fåmansföretag. Dels på grund av att det fanns en direkt koppling mellan delägarens arbetsinsats och utdelat belopp, dels på grund av att det förelåg en aktiebolagsrättslig säregen

situation. De lade även viss tyngd på att det endast fanns en typ av aktie i bolaget.⁸⁷

5.2 RÅ 2007 not. 129

Sökanden i målet begärde förhandsbesked angående huruvida deras planerade differentierade utdelning skulle komma att beskattas i inkomstslaget tjänst utöver vad som följer av bestämmelserna i 57 kap. IL.

Målet rörde bolaget X AB. Det fanns två typer av aktier i bolaget. Vilken aktietyp delägarna hade var baserat på vilken region de var verksamma i. I bolagsordningen var det föreskrivet att A aktier skulle motsvara 1,1 röster och B aktier skulle motsvara 1 röst. Det gjordes emellertid ingen skillnad i rätt till utdelning för de olika aktieslagen i bolagsordningen. I ett samverkansavtal som samtliga delägare var part till fastställdes det bland annat att delägarnas rätt att besluta i bolagets angelägenheter skulle praktiseras under delägarmöten och på bolagsstämman. I samma avtal reglerades det även att delägarna förband sig att rösta på bolagsstämman på samma sätt som de beslutat på tidigare delägarmöte. Bolaget planerade att lämna olika utdelning på de olika aktieslag baserat på resultatet för respektive region.

Skatterättsnämnden ansåg att det inte fanns anledning att beskatta utdelningen på annat sätt än vad som framgick av 57 kap. IL.

Skatterättsnämnden fann att det inte förelåg någon direkt koppling mellan delägars arbetsinsats och respektive regions lönsamhet. Därmed fanns det inte heller anledning att behandla utdelningen som annat än just utdelning.

Ordförande André och sekreterare Roupe var skiljaktiga. De ansåg att det i en skatterättslig kontext inte bör läggas någon vikt på att det finns olika aktieslag om det inte framkommer av bolagsordningen att de skulle ha olika rätt till utdelning. De skiljaktiga ansåg att omständigheterna var så pass lika

⁸⁷ RÅ 2000 ref. 56.

de omständigheterna i RÅ 2000 ref. 56 att beskattningskonsekvensen borde bli densamma.

HFD instämde med Skatterättsnämndens förhandsavgörande och fastställde detta. De lämnade ingen ytterligare motivering.⁸⁸

5.3 HFD 2020 ref. 1

Även detta förhandsbesked rörde frågan om huruvida utdelning skulle beskattas i inkomstslaget tjänst utöver vad som framgår av 57 kap. IL. A och B ägde vardera 50 procent av aktierna i bolaget. Samtliga aktier var kvalificerade. A skulle sluta att arbeta i bolaget och avsåg att sälja sina andelar till B. Delägarna kom överens om att A skulle få ersättning för försäljningen genom utdelning från bolaget. HFD ansåg att det inte fanns anledning att beskatta utdelningen på annat sätt än vad som framgick av 57 kap. IL. HFD motiverade sitt beslut genom att konstatera att den differentierade utdelningen inte hade direkt koppling till A:s arbetsinsatser i bolaget. Utdelningen baserades i sin helhet på att A skulle få ersättning för sin kommande försäljning av andelarna.⁸⁹

5.4 Rättsläget

I samtliga fall ovan har den differentierade utdelningen en grund i någon form av aktieägaravtal. Formen för utdelningen tycks dock inte spela någon större roll, så länge utdelningsbeslutet tas på bolagsstämman. I fall som HFD 2019 ref. 52, 98-19/D och 78-11/D, som också berörde differentierad utdelning, är HFD:s respektive skatterättsnämndens resonemang likartade. En kort sammanfattning av HFD:s praxis är att differentierad utdelning som huvudregel ska behandlas som just utdelning. Emellertid kan utdelning som utgör ersättning för den skatteskyldiges arbetsinsats komma att beskattas i

⁸⁸ RÅ 2007 not. 129.

⁸⁹ HFD 2020 ref. 1.

inkomstslaget tjänst, till den del den överstiger det minst utdelade beloppet. Utöver att utdelningen utgör ersättning för arbetsinsats ska det dessutom handla om en ”aktiebolagsrättslig säregen situation”.⁹⁰

⁹⁰ Tjernberg (2021) s. 41.

6 Analys och diskussion

6.1 Förfarandet enligt IL

Först och främst ska det kontrolleras huruvida förfarandet enligt IL kommer få de konsekvenser som företagsledaren förväntar sig, det vill säga att bolaget är att anse som ett onoterat bolag. En strikt bokstavs förenlig tolkning av 56 kap. 2 § 1 IL leder till ett jakande svar på frågan. Enligt förfarandet som beskrevs under avsnitt 2 kommer varje delägare i bolaget att inneha andelar som motsvarar 12,5 procent av rösterna. Detta innebär att fyra delägare gemensamt inte kommer ha andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna. Företagsledaren kommer i praktiken styra över 100 procent av rösterna genom aktieägaravtalet som är giltigt mellan samtliga delägare. Lagregeln i fråga föreskriver tydligt att det krävs att delägarna har andelar som motsvarar ett visst antal röster för att bolaget ska ses som ett fåmansföretag. Rekvisiten i regeln är alltså inte uppnådda. Hur många röster en delägare har effektiv kontroll över behandlas över huvud taget inte av lagregeln.

Som tidigare diskuterats har legalitetsprincipen en stark ställning inom skatterätten, vilket leder till att den skatteskyldige som huvudregel endast ska beskattas i enlighet med lagens ordalydelse. Legalitetsprincipen förefaller ha en ännu starkare ställning när ett avvikande från principen skulle vara till nackdel för den skatteskyldige. Som praxis visat behöver dock lagstiftningen inte tillämpas snävt, även när en sådan tillämpning av lagen utgör en nackdel för den skatteskyldige. Det är emellertid skillnad mellan att inte tolka lagen snävt och analog lagtillämpning. Att anse att rekvisiten i 56 kap. 2 § 1 IL vore uppfyllda torde vara en allt för extensiv tolkning av lagregeln med beaktande av legalitetsprincipen.

Som diskuterats under avsnitt 3.1.3 så är det omdebatterat i vilken utsträckning analogier är tillåtna när IL tillämpas.⁹¹ HFD har avvisat analog tillämpning av lag. De ger dock vissa intryck om att det inte är uteslutet i alla situationer. I detta fall vore en analog tolkning av lagen till nackdel för den skatteskyldige. Rättssäkerhetsskäl talar då emot att analog tillämpning vore aktuell. Det finns sammantaget både praxis och doktrin som talar emot att en analog tillämpning skulle vara för handen. Samtidigt är det tämligen oklart när rättstillämparen anser att analog tillämpning är möjligt. En analog tillämpning kan därför inte helt och hållet uteslutas, men sammantaget torde det vara tämligen osannolikt att detta vore ett sådant fall då det vore aktuellt. 56 kap. 2 § 1 är tydligt utformad och måste anses vara uttömmande, vilket styrker att analog tillämpning inte är möjligt.

Även förutsägbarhetskravet talar emot att lagregeln skulle kunna tillämpas på förfarandet i fråga. Den skatteskyldige ska kunna förutse vilka beskattningskonsekvenser som kan komma att åläggas honom. Att rättstillämparen då skulle frångå lagens ordalydelse och se bolaget som ett fåmansföretag, skulle innebära att både föreskriftskravet och förutsägbarhetskravet negligeras.

Slutsatsen blir därmed att förfarandet kommer resultera i att bolaget kvalificeras som ett onoterat bolag i enlighet med bestämmelserna i IL. Att tolka reglerna på ett annat sätt torde, med legalitetsprincipen i åtanke, utgöra en allt för extensiv tolkning av lagtexten.

6.2 Förfarandet enligt SkfIL

IL tycks inte utgöra ett hinder för att förfarandet ska kunna användas. Kan förfarandet klassificeras som skatteflykt och falla in under bestämmelserna i SkfIL? Det krävs att samtliga rekvisit i 2 § SkfIL är uppfyllda för att lagen ska kunna tillämpas. Därför kommer varje rekvisit i regeln att behandlas var för sig.

⁹¹ Jfr. RÅ 1999 not. 245.

6.2.1 Väsentlig skatteförmån

Enligt detta rekvisit ska förfarandet ha medfört en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldige. Det ska enligt förarbeten handla om ”betydligt mer än något tusental kronor”. Huruvida förfarandet lett till en väsentlig skatteförmån ska i första hand grundas på aktuella förhållanden. Om företaget redan från start är att anse som ett onoterat bolag kan skatteförmånen erhållas inom en snar framtid.⁹² Om den skatteskyldige faktisk åtnjuter en väsentlig skatteförmån går inte att besvara utan mer information. Ett antagande kan dock göras. Ett sådant förfarande som beskrivs under avsnitt 2 lär inte användas om inte vinsten är mer omfattande än något tusental kronor. Vi kan därför, för att komma vidare i bedömningen, förutsätta att rekvisitet är uppfyllt.

För att punkten ska vara uppfylld krävs det dessutom att det rör sig om ett förfarande som tillåts enligt ordinarie regler. Förfarandet innebär inte något skattebrott utan utnyttjar endast de regler som är föreskrivna i IL. Även detta rekvisit är därmed uppfyllt.

6.2.2 Identitetsrekvisitet

Detta rekvisit tycks vara det som är lättast att bedöma i det konkreta fallet. Det ska föreligga, direkt eller indirekt, identitet mellan den skatteskyldige som åtnjuter skatteförmånen och den som företar rättshandlingen. Rättshandlingen i fråga är aktieägaravtalet. Eftersom företagsledaren är part till avtalet och den som åtnjuter skatteförmånen föreligger identitet och rekvisitet är således uppfyllt.

⁹² Jfr. 57 kap. 6 § IL.

6.2.3 Övervägande skälet

Har skatteförmånen utgjort det övervägande skälet för förfarandet? I detta fall är det tämligen tydligt att skatteförmånen inte bara var det övervägande skälet till förfarandet, det var det enda skälet bakom förfarandet. Det torde inte föreligga några fördelar med förfarandet utöver de skattemässiga.

6.2.4 Syftesbedömningen

De tre första punkterna framstår som att vara uppfyllda. Huruvida förfarandet kommer att kunna angripas genom SkfIL beror då på om det fjärde rekvisitet är uppfyllt. Strider förfarandet mot syftet bakom IL? Syftet bakom lagen ska i första hand utrönas genom en analys av lagens ordalydelse. När syftet inte kan klargöras genom en analys av lagtexten kan lagens förarbeten användas för att söka klarhet. Som HFD konstaterade i RÅ 2009 ref. 31 så är syftet med lagstiftningen att fåmansföretagarens inkomster som är hänförliga till arbetsinsatser i bolaget ska beskattas i inkomstslaget tjänst. I förfarandet i fråga är det endast företagsledaren som är verksam i bolaget. Bolagets vinst, och följaktligen beloppet som kan utdelas, är till stor del beroende av företagsledarens arbetsinsats. Förfarandet tycks därmed strida mot syftet med lagen då utdelningen till stor del måste anses hänförlig till företagsledarens arbetsinsats. Det verkar inte spela någon roll om delägaren tar ut marknadsenlig lön, åtminstone är det inte något som uttryckligen berörs i relevant praxis.

Även om förfarandet anses strida mot syftet bakom lagen, har regeln i vissa fall inte ansetts kunna tillämpas om lagstiftaren varit medveten om förfarandet och förhållit sig passiv. I RÅ 2001 ref. 12 fann domstolen att lagstiftaren borde förutsett att ett förfarande som var aktuellt i målet kunnat användas. Samma argument bör kunna användas för att förfarandet i fråga inte ska falla in under bestämmelserna i SkfIL. Lagstiftaren har valt att tydligt föreskriva att delägarna ska ha andelar som motsvarar röster, inte att delägare ska ha effektiv kontroll över röster. Samtidigt vet lagstiftaren om att röstbindande aktieägaravtal förekommer. Lagstiftaren har därmed varit

medveten, eller åtminstone borde varit medveten, om att 56 kap. 2 § 1 kan kringgås med ett aktieägaravtal. Samtidigt har förfarandet inte prövats av HFD. Att förfarandet inte ha prövats av domstolen innebär i och för sig inte att det är okänt för lagstiftaren, men kan möjligtvis indikera att så är fallet. I vissa fall har dock lagstiftarens kännedom om ett förfarande inte inneburit att skatteflyktslagen inte kan tillämpas.⁹³

I RÅ 1993 not. 372 fann HFD att regeln i fråga var uttömmande, vilket resulterade i att SkfIL inte kunde tillämpas. Detta indikerar att SkfIL inte heller kan tillämpas på förfarandet i fråga. Lagstiftaren har satt tydliga gränser för när bolag ska anses vara fåmansföretag och de relevanta reglerna bör därmed ses som uttömmande, det finns inget som tyder på att de skulle vara exemplifierande. Eftersom regeln i fråga är uttömmande bör det rimligtvis utgöra ett hinder för att SFL tillämpas. Det framstår emellertid som oklart när lagstiftarens medvetenhet och passivitet påverkar tillämpligheten av SkfIL.

6.3 Differentierad utdelning

För att förfarandet ska vara lönsamt för företagsledaren krävs det att utdelningen differentieras.

Det tycks föreligga en viss differens mellan den civilrättsliga och den skatterättsliga innebörden för termen utdelning. Ofta är civilrätten prejudicerande för skatterätten. I flera fall har dock HFD ansett att utdelningen skatterättsligt ska ses som ersättning för arbetsinsats snarare än avkastning från tillgångar, trots att utdelningen har skett i enlighet med de civilrättsliga reglerna. Vad gäller då i detta fallet?

HFD:s praxis förefaller vara någorlunda förutsägbar vad gäller differentierad utdelning. HFD har konstaterat att en civilrättsligt giltig utdelning som huvudregel även skatterättsligt ska behandlas som en

⁹³ Jfr. RÅ 2009 ref. 31.

utdelning. De har dock framhållit att detta är en huvudregel som inte kan vidhållas undantagslöst. Två rekvisit ska vara uppnådda för att utdelningen ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Dels ska det röra sig om en aktiebolagsrättsligt säregen situation, dels ska utdelningen vara baserad på delägarens arbetsinsats. Exakt vad som utgör en aktiebolagsrättsligt säregen situation är emellertid tämligen otydligt.

Formen för utdelningen skulle eventuellt kunna spela viss roll för beskattningen. HFD tycks vara mer benägen att anse att det föreligger en aktiebolagsrättsligt säregen situation om det endast föreligger ett aktieslag i bolaget. Praxis på just detta område är dock inte särskilt utförlig och rättsläget är inte helt klart. Om bolaget differentierar utdelningen på obligationsrättsliga grunder finns det emellertid vissa indikationer på att sannolikheten ökar för att utdelning kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst.

Det går med relativt stor säkerhet att konstatera att utdelningen utgör ersättning för arbetsinsats. Huruvida det föreligger en aktiebolagsrättsligt säregen situation är desto otydligare. HFD har inte preciserat vad som utgör en sådan situation, inte heller har de givit några tydliga indikationer på bedömningspunkter som ska tas med i bedömningen.

6.4 Slutsats

Rättsläget framstår som oklart vid flera bedömningspunkter vid besvarandet av frågeställningen. Det är oklart i vilken mån analog tillämpning är tillåtet, det är oklart när lagstiftarens vetskap och passivitet utgör hinder för att tillämpa SkfIL och det är oklart varför differentierad utdelning i vissa fall beskattas i inkomstslaget tjänst. Legalitetsprincipen tycks inte ha det breda omfång som bland annat Hultqvist argumenterar för.

Särskilt stark kritik kan riktas mot praxis rörande differentierad utdelning. Om det föreligger en aktiebolagsrättsligt säregen situation samt att utdelningen har en direkt koppling till delägarens arbetsinsats har rättstillämparen bedömt att utdelningen till viss del ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Det finns ett antal problem med prejudikaten. Dels har utdelningen varit aktiebolagsrättsligt giltig, dels är det föreskrivet att inkomster endast ska beskattas i tjänst om inkomsten inte är hänförlig till inkomstslaget kapital.⁹⁴ Slutligen så tillämpas inte de lagregler i 57 kap. IL som ligger närmast till hands. HFD har misslyckats med att förmedla grunderna för sina avgöranden. Praxis framstår utöver detta även som ofullständig då den inte förmedlat vilka omständigheter som anses utgöra en aktiebolagsrättsligt säregen situation. Praxis på området framstår sammantaget som avvikande från föreskriftskravet, analogiförbudet och till viss del även förutsägbarhetskravet.

Att det inte med säkerhet går att förutse exakt hur domstolen kommer att bedöma ett beskattningsförfarande är emellertid inte nödvändigtvis till nackdel för samhället i stort. Lagstiftaren kan inte förutse alla möjliga kringgåendeförfaranden och det finns därmed en poäng med att göra reglerna något generella. Den generella utformningen leder till att förfaranden som strider mot lagens syfte, och som ger den skatteskyldige en otillbörlig skatteförmån, kan fångas upp av rättstillämparen.

Legalitetsprincipen är dock enligt flera sakkunniga *de facto* gällande och reglerna bör därmed inte få en allt för generell utformning. Det skulle dels innebära att förutsägbarhetskravet inskränks eftersom det kan bli oklart om en regel kan tillämpas på ett förfarande eller inte. Även föreskriftskravets betydelse kan reduceras om lagreglerna får en för generell utformning. Föreskriftskravet förlorar sin betydelse om lagreglerna kan tillämpas på allt för många fall.

⁹⁴ 10 kap. 1 § IL.

Avsikten med uppsatsen är att genom att undersöka ett kringgåendeförfarande försöka besvara hur tolkning och tillämpning i skatterättsliga mål går till. Huruvida 56 kap. 2 § 1 kan kringgåas genom ett aktieägaravtal förefaller likväl vara oklart. För många bedömningspunkter som är nödvändiga för att besvara frågan är oklara. En slutsats som däremot kan dras är att sentensen *nullum tributum sine lege* förefaller vara en sanning som inte är utan undantag. Efter analys av relevanta rättskällor är det tämligen tydligt att domstolen inte anser sig vara helt bunden av lagtexten. Rättstillämparen tycks vara benägen att avvika från flera av de principer som legalitetsprincipen för med sig. Vilka omständigheter som rättfärdigar ett avvikande kvarstår emellertid som otydliga.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Andersson, Lennart, Molin, Anna, Sandström, Kjell och Bokelund Svensson, Ulf (2019), *Fåmansföretag och Skatteplanering* (Uppl. 1), Näsvisen: Björn Lundén Information AB.

Emblad, Patrik (2020), *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Göteborg: Kompendiet i Göteborg AB,
<https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/66302/1/gupea_2077_66302_1.pdf>.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger (2019), *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del* (Del 1 och 2) (Uppl. 17), Lund: Studentlitteratur AB.

Kleineman, Jan (2018), ”Rättsdogmatisk metod”, i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära* (Uppl. 2), Lund, Studentlitteratur AB.

Statin, Daniel och Svernlöv, Carl (2013), *Introduktion till aktieägaravtal*, (Uppl 2), Norstedts Juridik AB.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning* (Uppl. 1), Uppsala: Iustus Förlag AB.

Uggla, Carl-Magnus och Carneborn, Christian (2015), *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* (Uppl. 1), Stockholm: Wolters Kluwer Sverige AB.

Tidskrifter

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013 nr. 10-21, <<http://diva-portal.org/smash/get/diva2:662369/FULLTEXT01.pdf>> (Besökt 2020-12-16).

Tjernberg, Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt 2003 nr. 1–2.

Tjernberg, Mats, *kommande artikel*, Skattenytt 2021.

Elektroniska källor

Lagkommentarer

Holstad, Per, lag (1995:575) mot skatteflykt 2 §, Juno 2020-12-28

Offentligt tryck

Prop. 1980/81:17.

Prop. 1996/97:170.

Prop. 1999/00:2.

Rättsfallsförteckning

HFD 2011 ref. 79.

HFD 2012 not. 48.

HFD 2012 ref. 58.

HFD 2012 ref. 6.

HFD 2019 ref. 52.

HFD 2020 ref. 1.

HFD, dom 2015-03-16 i mål 4132-14.

HFD, dom 2015-03-16 i mål 4382-14.

HFD, dom 2020-10-27 i mål T 2948-19.

RÅ 1993 not. 372.

RÅ 1994 ref. 52 I.

RÅ 1995 ref. 84.

RÅ 1997 ref. 5 II.

RÅ 1997 ref. 67.

RÅ 1999 not. 245.

RÅ 2000 ref. 56.

RÅ 2001 ref. 12.

RÅ 2007 not. 129.

RÅ 2009 ref. 31.

RÅ 2009 not. 86.

Skatterättsnämndens, förhandsavgörande 2012-02-01, i mål 78-11/D.

Skatterättsnämndens, förhandsavgörande 2020-07-13, i mål 98-19/D.