



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Nicolas Ek

Omklassificering av differentierad utdelning

- Beaktas tillämpligheten av 57 kap. IL vid omklassificering av differentierad utdelning till löneinkomst?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2020

INNEHÅLL

SUMMARY	I
SAMMANFATTNING	II
FÖRORD	III
FÖRKORTNINGAR	IV
1 INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Syfte och frågeställning	2
1.3 Terminologi	2
1.4 Avgränsningar	3
1.5 Metod och material	3
1.6 Disposition	4
2 INKOMSTSLAGEN KAPITAL OCH TJÄNST	6
2.1 Inledning	6
2.2 Det dualistiska skattesystemet	6
2.3 Inkomstslaget kapital	7
2.4 Inkomstslaget tjänst	7
2.5 Sammanfattning	8
3 FÅMANSFÖRETAG OCH DIFFERENTIERAD UTDELNING	9
3.1 Inledning	9
3.2 Fördelningsreglerna – 57 kap. IL	9
3.2.1 Gräns-, tak- och resterande belopp	11
3.3 Generellt om differentierad utdelning	13
3.4 Civilrättslig tolkning och verklig innebörd	14
3.5 Legalitetsprincipen	15
3.6 Sammanfattning	16

4	RÄTTSFALLSGENOMGÅNG	18
4.1	Inledning	18
4.2	RÅ 1997 ref. 81	18
4.3	RÅ 2000 ref. 56	18
4.4	RÅ 2007 not. 129	19
4.5	RÅ 2008 ref. 66	20
4.6	HFD 2018 ref. 29	20
4.7	HFD 2019 ref. 52	21
4.8	HFD 2020 ref. 1	22
4.9	Rättsfallsanalys	22
5	SLUTSATS	28
5.1	Inledning	28
5.2	Omklassificering av differentierad utdelning till löneinkomst	28
5.3	Diskussion	29
6	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	32
6.1	Offentligt tryck	32
6.1.1	Statens offentliga utredningar	32
6.1.2	Propositioner	32
6.2	Litteratur	32
6.3	Tidsskrifter	33
6.4	Rättsfallsförteckning	34

Summary

Since the tax reform in Sweden, 1990–1991, earned income and capital income has been separated into a dual income tax system. The purpose of the reform was to reduce the opportunities for tax planning and to increase the justice of the system. Unfortunately, the purpose has not been achieved. To prevent income shifting from earned income to capital income the legislature legislated special legal rules in 57 chapter in IL which only apply to companies whom are covered by the chapter, for companies whom are not covered by the chapter there are no such rules to prevent income shifting. In the discourse voices has been raised that reclassification of differentiated dividend to earned income may only apply to companies not covered by 57 chapter IL. Since the chapter is not applicable in these situations there are no special legal rules to prevent income shifting for these companies. The survey shows that HFD reclassifies differentiated dividend *without* respect to if 57 chapter IL is applicable or not. The conclusion raises several interesting questions. For example, the conclusion implies that differentiated dividend from companies covered by the chapter can be divided into three parts – according to 57 chapter IL – and additionally a fourth part qua earned income. Furthermore, the following questions arises: On what grounds is the part of the dividend which is going to be reclassified to earned income decided?

Through precedent HFD has implemented a special doctrine in tax law which enables reclassification of differentiated dividend. Ahead of our dual tax system the legislator realized that special rules had to be implemented to prevent income shifting, therefore it is interesting to reflect upon how HFD's implemented doctrine relates to the principle of legality. Should it not be the Parliament – through legalisation – and not HFD that is to decide in which situations reclassification of differentiated dividend from capital income to earned income is applicable?

Sammanfattning

Genom den svenska skattereformen år 1990–91 skapades ett dualistiskt skattesystem där kapitalinkomster och tjänsteinkomster beskattas separat. Omarbetningen syftade till att minska möjligheterna för skatteplanering samt att öka rättvisan i systemet. Dessvärre har syftet ej uppnåtts. Beskattning av kapitalinkomster är jämförelsevis lägre vilket givit incitament att inkomstomvandla. För att beivra inkomstomvandling har lagstiftaren lagstiftat de s.k. fördelningsreglerna – numera i 57 kap. IL – vilka endast gäller för bolag som omfattas av 57 kap. IL, för bolag som ej omfattas av kapitlet finns det inga liknande rättsregler. I diskursen har det diskuterats huruvida omklassificering av differentierad utdelning till *löneinkomst* endast aktualiseras för bolag som ej omfattas av 57 kap. IL. Detta m.b.a. att fördelningsreglerna ej är tillämpliga för dessa bolag och därmed ej ”täcker upp bakom” – förhindrar inkomstomvandling. Undersökningen visar att HFD omklassificerar differentierad utdelning till löneinkomst *obeaktat* tillämpligheten av 57 kap. IL. Slutsatsen ger upphov till en rad intressanta frågor. Exempelvis medför slutsatsen att för bolag som omfattas av 57 kap. IL kan differentierade utdelningar delas in i tre delar enligt fördelningsreglerna samt ytterligare i en fjärde del – såsom löneinkomst. I en sådan situation uppstår frågan: På vilka grunder bestäms vilken del av utdelningen som skall omklassificeras till löneinkomst?

HFD har genom prejudikat skapat en särskild tolkningsdoktrin i skatterätten – verklig innebörd – vilken möjliggör för omklassificering av differentierade utdelningar. Då lagstiftaren inför vårt dualt designade inkomstskattesystem insåg att särskilda rättsregler – fördelningsreglerna – behövdes för att förhindra inkomstomvandling går det att diskutera hur HFD:s implementering av tolkningsdoktrinen förhåller sig till legalitetsprincipen. Är det HFD och inte riksdagen – genom lagstiftning – som skall avgöra i vilka situationer som differentierad utdelning skall omklassificeras till löneinkomst?

Förord

För all hjälp under skrivandeprocessen vill undertecknad tacka handledaren Mats Tjernberg som bidragit med värdefulla insikter. Därutöver skall fästmo Josefine Måbrink och dessutom Mirjana Jasim ha ett stort tack, bådadera har varit mycket behjälpliga under juristprogrammets gång.

Malmö i januari 2021

Nicolas Ek

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
f., ff.	Följande sida, följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBB	Inkomstbasbelopp
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Århundradets skattereform verkställdes år 1990–91 och där lades riktningen för det nya svenska skattesystemet fram. Inför reformen insåg lagstiftningsmakten att särskilda regler behövdes för att personer som både är anställda och aktieägare i ett och samma företag ej skall inkomstomvandla. Incitament att inkomstomvandla har sin grund i att kapitalinkomster beskattas lindrigare än tjänsteinkomster. För att förhindra inkomstomvandling lagstiftades 3:12 reglerna – numera placerade i 57 kap. Inkomstskattelag (1999:1229) (hädanefter IL) – vilka fångar in särskilt definierade bolag samt aktieägare av dessa. Reglerna fördelar mer eller mindre schablonmässigt utdelningar och kapitalvinster mellan inkomstlagen kapital och tjänst (se 3.2.1 härom). Utifrån de bestämmelser som riksdagen lagstiftat har Högsta förvaltningsdomstolen (hädanefter HFD) under flera decennier avgjort rättsfall som berör differentierad utdelning och huruvida utdelningarna skall beskattas i inkomstlaget kapital, tjänst enligt 57 kap. IL¹ eller såsom lön².

Reglerna är komplicerade och än mer komplicerat har rättsläget blivit då det ter sig som att HFD reserverar lönebeskattning av differentierade utdelningar till situationer då 57 kap. IL *ej* är tillämpligt. Förenklat och med andra ord, aktieägare av bolag som *ej* omfattas av 57 kap. IL som erhållit differentierad utdelning med direkt koppling mellan utdelning och individuell arbetsprestation riskerar att hela utdelningen beskattas såsom lön. Om nyssnämnda omständigheter varit förhanden för aktieägare i ett bolag som *omfattas* av 57 kap. IL går det att undra om omklassificeringen

¹ D.v.s. exklusive möjlighet för bolag att dra av utdelningen såsom en kostnad och i gengäld behöver bolagen ej betala sociala avgifter etc. (Se 3.2 härom.)

² D.v.s. inklusive möjlighet att dra av utbetalningar av lön såsom en kostnad samt skyldighet att betala sociala avgifter etc. för avgiftspliktiga ersättningar. (Se 3.2 härom.)

av utdelningen till lön varit aktuell eller om utdelningen skulle ha beskattats enligt 57 kap. IL. Diskrepansen – om det finns en sådan – beträffande hur differentierad utdelning beskattas för aktieägare av bolag som omfattas av 57 kap. IL respektive för aktieägare av bolag som ej omfattas av kapitlet är föremål för denna uppsats.

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen är ämnad att undersöka huruvida aktieägare av bolag som omfattas av 57 kap. IL respektive aktieägare av bolag som ej omfattas av kapitlet kan förvänta sig different behandling avseende differentierad utdelning. Mer specifikt skall uppsatsen undersöka huruvida omklassificering av differentierad utdelning till löneinkomst reserveras för aktieägare av bolag som *ej* omfattas av 57 kap. IL. För att uppnå syftet med uppsatsen skall följande frågeställning besvaras:

- Under vilka förutsättningar kan omklassificering av differentierad utdelning ske, från kapitalinkomst till löneinkomst, för skatteskyldiga aktieägare av bolag som *ej omfattas* av 57 kap. IL?
- Under vilka förutsättningar kan omklassificering av differentierad utdelning ske, från tjänst enligt 57 kap. IL till löneinkomst, för skatteskyldiga aktieägare av bolag som *omfattas* av 57 kap. IL?

1.3 Terminologi

I uppsatsens förekommer vissa diffusa begrepp vilka med fördel skall klargöras. Uppsatsen berör differentierad utdelning och hur denna ersättning beskattas different i inkomstslaget *kapital*, *tjänst enligt 57 kap. IL* samt såsom lön. Med inkomstslaget *kapital* avses sådana inkomster och utgifter som inte skall hänföras till näringsverksamhet eller tjänst. Med *tjänst enligt reglerna i 57 kap. IL* avses att utdelningen beskattas enligt fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Bolag kan ej dra av denna del av utdelningen som en kostnad och i gengäld betalas varken sociala avgifter eller allmän löneavgift på utgiften (se avsnitt 2.4 samt 3.2 härom). Med *lön*

– vilket hör till inkomstslaget tjänst – avses inkomster och utgifter på grund av tjänst, till den del de inte skall räknas till inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital. För lön är arbetsgivaren skyldig att betala sociala avgifter samt allmän löneavgift. Att förstå diskrepansen mellan beskattning av *inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL* och beskattning av lön är av vikt för att förstå vad uppsatsen utreder.

Beskattning enligt 57 kap. IL och beskattning enligt fördelningsreglerna används växelvis i denna uppsats. Fördelningsreglerna finns i just 57 kap. IL varför uttrycken medför samma beskattningskonsekvenser för den skatteskyldige. Vidare, eftersom fåmansföretag berörs i uppsatsen omnämns delägare. Med *delägare* avses i fåmansföretag en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.³

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen kommer att beröra kvalificerade andelar men ej innehålla någon djupgående analys varken av vad som krävs för att andelar skall bedömas vara kvalificerade eller tillämpliga undantag. Inte heller kommer uppsatsen göra någon djupgående analys av vad som kan anses vara normal avkastning på investerat kapital eller vart skiljelinjen går för när en utdelning har respektive ej har direkt koppling till arbetsprestation. Uppsatsens ämne kan till viss del analyseras utifrån Lag (1995:575) mot skatteflykt, dock kommer så ej att ske. Det aktiebolagsrättsliga utdelningsbegreppet som framgår i Aktiebolagslag (2005:551) (hädanefter ABL) kommer ej att utredas. Avslutningsvis kommer beskattning av kapitalvinster ej att beröras på ett djupare plan då frågeställningen fokuserar på differentierad utdelning.

1.5 Metod och material

För att uppnå uppsatsens syfte lämpar sig den rättsdogmatiska metoden bäst. Detta eftersom metoden innebär att rättskällorna – lagstiftning, rättspraxis,

³ Se 56 kap. 6 § IL.

lagförarbeten och doktrin – analyseras på ett kritiskt sätt för att besvara en viss frågeställning. Vidare lämpas metoden såsom ett tillvägagångssätt för att lösa ett rättsligt problem som exempelvis den som presenteras under *Syfte och frågeställning*.⁴ Mot bakgrund av att uppsatsen för det första berör klassificeringen av inkomst i gränslandet mellan inkomstlagen tjänst och kapital, för det andra att HFD:s domar är sparsamt motiverade och för det tredje att det saknas tydlig och enhetlig lagstiftning beträffande just detta område (se frågeställningen), har den primära rättskällan för att besvara frågeställningen varit rättspraxis.⁵ De sekundära rättskällorna har bl.a. varit lagtext, förarbeten och doktrin. Vidare har systematiken och principerna som presenterats i rättspraxis varit särskilt vägledande vid besvarande av frågeställningen.

Urvalet av rättsfall har gjorts självständigt med ledning av skatterättslig doktrin med målet att urvalet skall vara tillräckligt omfattande och representativt för att principiella ställningstaganden skall vara möjliga. Slutligen, arbetet är en de lege lata-utredning där neutralitet har eftersträvat vid besvarande av frågeställningen.⁶

1.6 Disposition

Framställningen inleds med kapitel två (2) vilket är ett bakgrundskapitel. I kapitlet presenteras inkomstlagen kapital och tjänst. I kapitel tre (3) behandlas dels fördelningsreglerna och differentierad utdelning, dels civilrättslig tolkning, verklig innebörd och legalitetsprincipen. Här utronas grunden för att i efterföljande kapitel kunna besvara frågeställningen i uppsatsen. I kapitel fyra (4) presenteras relevanta rättsfall samt en

⁴ Kleineman, Jan; *Rättsdogmatisk metod*, i: Nääv, Maria; Zamboni, Mauro (red.). *Juridisk metodlära*. Uppl. 2. Lund: Studentlitteratur. 2018.

⁵ Generellt sätt är det på få områden som det finns en så omfattande praxis som på skatteområdet och när HFD:s praxis är tydlig har dessa högre valör än förarbeten. Därmed spelar HFD:s praxis en betydelsefull roll för lagtolkningen på skatteområdet, se Lodin et al. *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*. Lund 2019, s. 628 f.

⁶ Lehrberg, Bert. *Praktisk juridisk metod*. Uppsala 2019, s. 275 ff.

rättsfallsanalys. Uppsatsen avslutas med kapitel fem (5) där frågeställningen besvaras och en diskussion hålls.

2 Inkomstslagen kapital och tjänst

2.1 Inledning

I detta kapitel skall en grundläggande del av det svenska skattesystemet beskrivas, nämligen vårt dualt designade skattesystem och beskattning av inkomstslagen kapital samt tjänst.

2.2 Det dualistiska skattesystemet

Genom århundradets skattereform vilken implementerades i svensk lag år 1990–91 lades riktningen för det nya svenska skattesystemet fram. Genom att omarbeta skattebaserna minskades möjligheterna till skatteplanering och rättvisan ökade i systemet. För att uppfylla detta framfördes att de bärande principerna skulle vara *likformighet*, *neutralitet* och *enkelhet*. Skattebaserna kom att bli bredare och effekterna för den personliga inkomstbeskattningen utmynnade i sänkta skatter för arbetsinkomster simultant som skattesatserna för kapitalinkomster skärptes. Studier visade nämligen att olikformigheten främst utnyttjades av personer med hög inkomst genom exempelvis avancerad skatteplanering.⁷

Eftersom denna uppsats berör inkomstomvandling är det dualistiska systemet med olika beskattning för inkomstslagen kapital och tjänst av intresse. Ex ante reformen adderades kapitalinkomster på toppen av övriga inkomster och omfattades av en progressiv skattesats⁸.⁹ Reformen kom som en naturlig följd m.b.a. att regelverkets komplexitet successivt hade ökat vilket möjliggjorde för nya angreppssätt att skatteplanera. Vidare till ex post reformen där det svenska skattesystemet än idag omfattas av ett dualistiskt

⁷ Prop. 1989/90:50 s. 63 ff.; SOU 2020:7, s. 46.

⁸ Progressiv skattesats innebär att skattesatsen ökar i takt med beskattningsunderlagets storlek ökar.

⁹ Dahlberg, Mattias. *Ränta eller kapitalvinst*. Uppsala 2011, s. 61 ff.

skattesystem. Detta innebär att kapitalinkomster beskattas proportionellt¹⁰ och tjänsteinkomster beskattas progressivt. Särbehandlingen har sitt ursprung i att kapitalinkomster – med beaktande av inflation på underliggande tillgångar – skulle omfattas av en effektiv beskattning liknande beskattningen av förvärvsinkomster.¹¹

2.3 Inkomstslaget kapital

Till inkomstslaget kapital inkluderas enligt 41 kap. 1 § IL inkomster och utgifter till följd av dels innehav av tillgångar och skulder, dels av kapitalvinster och förluster. En grundläggande uppdelning av kapitalinkomster är *löpande avkastning* – såsom utdelning och ränta – samt *kapitalvinster* vilka uppkommer vid avyttring av tillgångar som genomgått en värdestegring.¹² För fysiska personer är skattesatsen för kapitalinkomster 30 % enligt 65 kap. 7 § IL. Dock finns det flera undantag där kvotering för fysiska personer är förhanden, exempelvis för utdelning och kapitalvinst av kvalificerade andelar (se 3.2.1 härom) samt för utdelning och kapitalvinst av onoterade aktier.

2.4 Inkomstslaget tjänst

Till inkomstslaget tjänst inkluderas enligt 10 kap. 1 § IL inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Sociala avgifter, arbetsgivaravgifter, om 19,80 % betalas för avgiftspliktiga ersättningar som den avgiftsskyldige – oftast en arbetsgivare – har utgett under en kalendermånad. Därutöver skall även allmän löneavgift om 11,62 % betalas vilken emellanåt förväxlas med att vara en social avgift.¹³ Dock är avgiften ej en social avgift utan i rättslig och ekonomisk mening en skatt som tillfaller staten.¹⁴

¹⁰ Proportionell beskattning innebär att skattesatsen är statisk.

¹¹ Prop. 1989/90:110, s. 295 ff., 388 ff.

¹² Tivéus, Ulf. *Skatt på kapital*. Stockholm 2010, s. 15 f.

¹³ Se Lag (1994:1920) om allmän löneavgift härom.

¹⁴ Prop. 1994/95:122, s. 18 f.

2.5 Sammanfattning

Genom skattereformen år 1990–91 skapades ett dualistiskt skattesystem där kapitalinkomster och tjänsteinkomster beskattas separat. Kapitalinkomster anses vara inkomster och utgifter till följd av dels innehav av tillgångar och skulder, dels av kapitalvinster och förluster. Tjänsteinkomster anses vara ersättning – både kontant och annan ersättning – som utgår p.g.a. den skatteskyldiges prestation. Syftet med reformen var att dessa inkomster skulle åläggas i princip likvärdig beskattning. Dessvärre har syftet ej uppnåtts. Beskattningen av kapitalinkomster är jämförelsevis lägre vilket givit incitament för inkomstomvandling, exempelvis att arbetstagare önskar att erhålla ersättning i form av kapitalinkomster framför löneinkomster. För att beivra utnyttjande av inkomstomvandling har viss lagstiftning införts, främst de s.k. fördelningsreglerna vilka framgår i 57 kap. IL.

3 Fåmansföretag och differentierad utdelning

3.1 Inledning

Eftersom beskattning av differentierad utdelning från bolag som omfattas såväl som ej omfattas av 57 kap. IL skall undersökas redogör kapitlet dels för fördelningsreglerna och differentierad utdelning, dels civilrättslig tolkning, verklig innebörd och legalitetsprincipen. Varför finns fördelningsreglerna? Vilka förutsättningar skall vara uppfyllda för omklassificering av differentierad utdelning till löneinkomst? Avsikten är inte att ge en heltäckande redogörelse utan att ge en grundläggande bild vilken skall möjliggöra för analys i senare kapitel.

3.2 Fördelningsreglerna – 57 kap. IL

Syftet med fördelningsreglerna är att förhindra att delägare tar ut löneinkomster genom utdelning eller kapitalvinst – vid försäljning av aktier – för att därigenom undvika högre beskattning. Därför har lagstiftaren ansett det vara nödvändigt med särregler för att beskatta utdelning och kapitalvinst av kvalificerade andelar. Särreglerna innebär att ”skälig” utdelning och ”skälig” kapitalvinst behandlas som inkomst av kapital medan överskjutande belopp beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL. Det bakomliggande syftet med att det finns en gräns för beloppet som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL torde vara att lagstiftaren ansett att det finns en gräns för hur mycket en individuell aktieägars arbetsinsatser kan inverka på ett bolags vinster.¹⁵ Delen som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL – även kallat överutdelning och övervinst – är avsedd att beskattas likvärdigt med löneinkomst och beskattas upp till ca 57 %. Då det

¹⁵ Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*. Lund 2005, s. 92 f.

inte anses motiverat att medge sociala förmåner för dessa omvandlade arbetsinkomster finns det inte heller anledning att ta ut sociala avgifter, allmän pensionsavgift eller särskild löneskatt eftersom det inte är fråga om ersättning för utfört arbete. Med andra ord betraktas inkomsten ej som en ”äkta” arbetsinkomst utan som en ”särskild inkomst”. I gengäld berättigar överutdelningen ej rätt till grundavdrag, jobbskatteavdrag eller pensionssparavdrag och beloppet är inte heller avdragsgillt såsom en kostnad – vilket lön är.¹⁶

Å ena sidan har riksdagen beslutat att Sverige skall ha ett dualistiskt skattesystem där det finns påtagliga skillnader mellan inkomstlagen (se 2.2 härom). Å andra sidan arbetar riksdagen för att begränsa inkomstomvandling.¹⁷ Exempelvis kan inkomstomvandling ske genom att delägare sänker sin egen lön – emellanåt under marknadsmässig lön – medförandes lägre kostnader och högre vinster för bolaget. Därefter kan delägarna istället erhålla ersättning för utfört arbete genom att ta del av bolagets vinst vid utdelning eller kapitalvinst efter avyttring av aktier. På detta sätt kan delägare inkomstomvandla löneinkomster till kapitalinkomster, vilket är exempel på förfaranden som lagstiftaren önskar att förhindra. Tillämpligheten av 57 kap. IL prövas för varje enskild delägare. Även om ett företag är ett fåmansföretag innebär detta således inte generellt att reglerna ska tillämpas på varje delägare i företaget.¹⁸

För att bolag skall omfattas av 57 kap. IL behöver andelarna vara kvalificerade – förutsättningarna framgår av 56–57 kap. IL. I kapitlen framgår exempelvis att andelar ej bedöms vara kvalificerade för bolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför EES-området. Skälet är att dessa företag behöver ta hänsyn till övriga aktieägare varför de förfaranden som fåmansföretagsreglerna

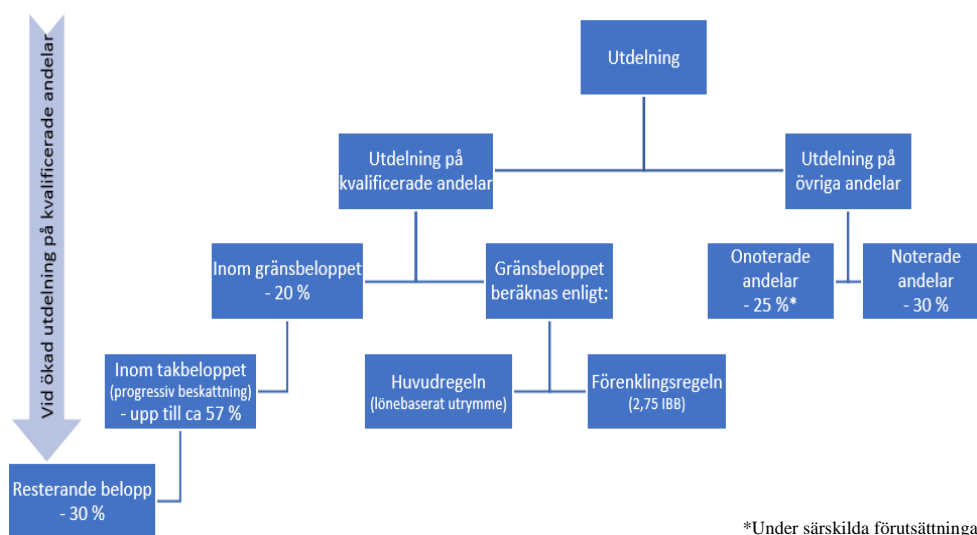
¹⁶ Andersson, Mari et al. *Inkomstskattelagen: en kommentar Del 2 29-67 kap.* Stockholm 2020, s. 1769 f.; Lodin 2019, s. 423 ff.; Rydin, Urban; Båvall, Bertil; Bartels, Katarina. *Beskatning av ägare till fåmansföretag.* Stockholm 2016, s. 60 ff.; SOU 2002:52, s. 353;

¹⁷ Prop. 1989/90:110, s. 467 ff.; Lodin 2019, s. 423 f.

¹⁸ Rydin 2016, s. 60 ff.

riktar sig mot inte ansetts aktuella.¹⁹ De nuvarande reglerna riktar sig huvudsakligen mot aktiebolag där en eller flera av aktieägarna arbetar i bolaget samt där det ej finns ett stort utomstående ägande. Ett stort utomstående ägande – om minst 30 % av aktierna – resulterar i att aktierna ej anses vara kvalificerade varför 57 kap. ej är tillämpligt, nyssnämnda gräns har också tillämpats i rättspraxis. Bakgrunden är att risken för inkomstomvandling minskar när utdelning och kapitalvinst även tillfaller utomstående ägare.²⁰

3.2.1 Gräns-, tak- och resterande belopp



*Under särskilda förutsättningar

Figur 1: Flödesschema för beskattning av utdelning

Avsikten med fördelningsreglerna är att schablonmässigt bestämma hur stor del av en utdelning respektive kapitalvinst på kvalificerade andelar som skall beskattas i inkomstslaget kapital respektive tjänst. Med andra ord är syftet med fördelningsreglerna att försöka skilja på vad som är avkastning på investerat kapital respektive utflöde av aktieägarens individuella arbetsinsats i bolaget. Vad som anses vara normal avkastning beror på investeringens risk och går utöver uppsatsens frågeställning.²¹ Det finns ett

¹⁹ Lodin 2019, s. 422 f.

²⁰ Prop. 1989/90:110, s. 468 f.; SOU 2016:75, s.77 f.

²¹ SOU 2016:75, s. 64 f., 79 f.

tak för hur stor del av utdelning respektive kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL (se 3.2 härom).²²

För utdelningar av kvalificerade andelar gäller att den del av utdelningarna som ryms inom **gränsbeloppet** kvoterar varför den effektiva skattesatsen är 20 %. Summan inom gränsbeloppet kan beräknas på två olika sätt. För det första enligt **huvudregeln** såsom en funktion av anskaffningsvärdet av aktierna samt lönekostnaden. Motiven bakom huvudregeln (även kallat lönebaserat utrymme) var att ge kompensation för de risker som är förknippade med ökad sysselsättning – särskilt i små bolag – och därigenom ge incitament för bolag att efterfråga mer arbetskraft. Taket för det lönebaserade utrymmet är 50 gånger den egna eller närståendes ersättning från bolaget.²³ För det andra enligt **förenklingsregeln** där kvalificerade andelar ger rätt till utdelning om ett belopp motsvarande 2,75 IBB. Vidare till **takbeloppet**, den del av utdelningen som överstiger gränsbeloppet beskattas som tjänst enligt 57 kap IL. Maxbeloppet som tas upp inom takbeloppet vid utdelningar är 90 IBB och vid kapitalvinster 100 IBB. Belopp som överstiger takbeloppet – d.v.s. **resterande belopp** – beskattas med en effektiv skattesats om 30 %. Sammantaget kan sägas att fördelningsreglerna är komplicerade med starka schablonartade inslag.²⁴

För aktieägare av andelar som varken är kvalificerade eller kvoterade är det värt att nämna att utdelningar och kapitalvinster beskattas med 30 % på hela beloppet. Under särskilda förutsättningar är kvotering förhanden vilka kan medföra en effektiv skattesats om 25 % på hela beloppet. Förutsättningarna är exempelvis att andelarna ej är kvalificerade, att bolaget ej är marknadsnoterat m.fl. Därmed är det i vissa situationer fördelaktigt för aktieägare att andelarna ej är kvalificerade eftersom utdelningen eller kapitalvinsten – under särskilda förutsättningar – beskattas med 25 % på hela beloppet istället för att beskattas enligt fördelningsreglerna. För

²² Prop. 1989/90:110, s. 470 f.; Lodin 2019, s. 434 ff.

²³ SOU 2016:75, s. 166 f.; Se 57 kap. 16 § IL.

²⁴ Tjernberg 2005, s. 51 f.

kvalificerade andelar finns det en karenstid om fem år som skall beaktas, regeln förhindrar kringgående av fördelningsreglerna. Under denna tid får aktieägare till kvalificerade andelar ej vara ”verksam[ma] i betydande omfattning” för att aktierna skall omvandlas till okvalificerade andelar. Utan karensreglerna skulle det vara möjligt att upphöra med verksamheten och omedelbart eller åtminstone efterföljande år ta ut uppsamlade förvärvsinkomster såsom utdelning enligt 42 kap. IL.²⁵

3.3 Generellt om differentierad utdelning

Differentierad utdelning innebär olika rätt till utdelning för samma aktieserie, d.v.s. avsteg från likhetsprincipen. Nyssnämnda princip framgår av 4 kap. 1 § ABL och stipulerar att samtliga aktier av samma aktieserie skall ha samma rättigheter. Observera att regeln är subsidiär och bolag därför kan göra avsteg från principen. Exempelvis kan bolag med civilrättslig verkan besluta om avsteg från likhetsprincipen. Ett sådant avsteg kan ske genom ändring av bolagsordning eller aktieägaravtal. Det är värt att nämna att den svenska rättsordningen inte är bunden av avtalets civilrättsliga form. Kort kan också nämnas att det finns goda syften med differentierad utdelning. De kan bland annat vara att attrahera fler investerare eller att attrahera investerare till särskilt riskfyllda projekt vilka kräver differentierad utdelning för tagen risk osv.

Differentierad utdelning skall omklassificeras och beskattas såsom lön när två förutsättningar är förhanden – förutsättningarna framfördes i RÅ 2000 ref. 56 (se 4.3 härom). För det första ska det vara fråga om *en aktiebolagsrättsligt säregen situation*. Vilket innebär olika rätt till utdelning för samma aktieserie. För det andra att det skall finnas en *direkt koppling* mellan utdelningen och arbetsprestationen.

²⁵ SOU 2016:75, s.76 ff.

3.4 Civilrättslig tolkning och verklig innebörd

Inom den skatterättsliga doktrinen finns det i princip en samsyn beträffande att beskattning följer civilrätten, dock råder avtalsparterna ej över inkomsters karaktär.²⁶ Vilket innebär att den svenska rättsordningen kan komma fram till att avtalets civilrättsliga innebörd är en annan än den parterna överenskommit.²⁷ För HFD:s möjligheter att motverka undvikande av skatt har det varit väsentligt att HFD ansett det vara en allmän princip – tillämplig i såväl civilrätten som skatterätten – att HFD ej är bundna av avtalets civilrättsliga form. Avgörande är istället transaktionens verkliga innebörd, vilket innebär att de skatteskyldiga ej kan reducera sin skatt genom att exempelvis rubricera sina transaktioner på ett skatterättsligt fördelaktigt sätt.²⁸ Dock skall omklassificering av rättshandlingar endast ske i ”uppenbara fall”, d.v.s. när sakomständigheterna tydligt visar att den verkliga innebörden är en annan än den avtalade. Således bör en stor restriktivitet iaktas när de av parterna valda formella civilrättsliga rubriceringarna övervägs att omklassificeras.²⁹ Vid på förhand planerade rättshandlingskedjor – när parterna planerat att ingå flera avtal vid olika tidpunkter – tycks omklassificering komma i fråga i följande situationer. Det skall vara fråga om ingångna avtal som innehåller inslag som är uppenbart säregna för normala affärsförhållanden, d.v.s. att avtalen ej skulle ha ingåtts oberoende av varandra. Detta gör att avtalen måste betraktas gemensamt för att klarhet överhuvudtaget skall bringas i vad som avtalats. Alternativt att den skatteskyldige förfogat över inkomster vilka uppenbart ej stämmer överens med valda rubriceringar.³⁰

²⁶ Bergström, Sture. *Skatter och civilrätt*. Stockholm 1978, s. 139 ff.; Hultqvist, Anders. ”Rättshandlingars verkliga innebörd”. I: *Skattenytt*. 2007, s. 696 ff.; Gäverth, Leif; Möller, Lars: ”Har regeringsrätten frångått genomsyn?”. I: *Skattenytt* 2007, s. 652 ff.

²⁷ Burmeister, Jari. *Verklig innebörd – En studie av inkomstskatterätten*. Stockholm 2012, 184 f.

²⁸ Lodin 2019, s. 650 ff.

²⁹ Burmeister 2012, s. 144 ff.

³⁰ *Ibid.*, s. 239 ff.

Att HFD vid behov har möjlighet att (om)klassificera handlingar efter dess verkliga innebörd har framförts bl.a. genom följande uttalande:



“Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.”

RÅ 2004 ref. 27



Vart gränsen går för när HFD skall och ej skall omklassificera avtal efter dess verkliga innebörd har varit föremål för diskussion och rättsläget är ej helt givet.

3.5 Legalitetsprincipen

Uttag av skatt skall vara förenligt med regeringsformen samt legalitetsprincipen. Inom skatterätten tar legalitetsprincipen i första hand sikte på kravet att beskattning skall ha stöd i föreskrift vilket kallas för föreskriftskravet. Med föreskriftskravet följer ett analogiförbud vilket innebär förbud mot uttag av skatt utanför föreskrifters tillämpningsområde, d.v.s. ”ingen skatt, utan lag”. Föreskriftskravet och analogiförbudet hänger ihop och det är dessa två som främst åsyftas när legalitetsprincipen hänvisas till i skatterätten.³¹ Vidare är riksdagen det enda organet som har kompetens att besluta om uttagande av skatt och detta får endast ske genom meddelande av föreskrifter. Eventuella analogier vid uttag av skatt är varken förenliga med legalitetsprincipen eller regeringsformens reglering av

³¹ Även retroaktivitetsförbudet och bestämdhetsförbudet tillskrivs legalitetsprincipen, se Lindelius, Joakim. ”Oförutsebara förhandsbesked”. I: *Skattenytt* 2020, s. 26 ff.

beskattning. De normer som tillämpas vid beskattningen måste grundas på föreskrifterna – ”följa av föreskrift” – eller annorlunda uttryckt följa av en rimlig tolkning av gällande föreskrifter.³² Tolkningen får ej grundas på vad beskattningsmyndigheterna för sin egen del anser vara skäligt. Ovanstående bidrar till förutsebarhet och exklusion av godtycke.³³

Vidare är det ur ett rättssäkerhets- och legalitetsperspektiv av vikt att beslutsfattarna ej sneglar på slutresultatet och låter sig förledas av vad det är för resultat de önskar. Istället skall rättshandlingen eller den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar bedömas på ett neutralt sätt varvid resultatet och efterföljande konsekvenser får levas med på gott och ont. Att parternas syfte med rättshandlingen alternativt rättshandlingarna varit att uppnå skattefördelar saknar betydelse för den civilrättsliga tolkningen. Genom ovanstående skall rättskipningen uppfylla förutsebarhet och frihet från godtycke.³⁴ I domskälen är det ovanligt att HFD refererar till eller ägnar sig åt generella diskussioner om skatterättslig tolkning. För att öka likabehandling och förutsebarheten bör domskäl med fördel presentera principiella och metodologiska ställningstaganden. Vilket också är centralt för att öka styrkan av prejudikaten och för en väl fungerande prejudikatbildning.³⁵ Just förutsebarheten är en betydelsefull del av legalitetsprincipen. Det skall vara möjligt för den skatteskyldige att på förhand kunna bedöma de skatterättsliga konsekvenserna av ett visst agerande, en viss transaktion eller en omstrukturering.³⁶

3.6 Sammanfattning

Fördelningsreglerna är till för att förhindra att delägare inkomstomvandlar löneinkomst till kapitalinkomst i.o.m. att den senare omfattas av en lägre

³² Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995, s. 122 ff.

³³ Bergström 1978, s. 66 ff.

³⁴ Burmeister 2012, s. 144 ff.; Bergström 1978, s. 137 ff.; Hultqvist, Anders: ”Rättshandlingens verkliga innebörd”. I: *Skattenytt* 2007, s. 696 ff.; Lodin 2019, s. 639 f.

³⁵ Tjernberg, Mats. *Skatterättslig tolkning*. Uppsala 2018, s. 63 ff.; Hultqvist, Anders. ”Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen”. I: *Skattenytt*. 2016, s. 730 ff.

³⁶ Lindelius 2020 ”Oförutsebara förhandsbesked”, s. 26 ff.

beskattning. Fördelningsreglerna är komplicerade och de schablonartade inslagen är starka. Enligt likhetsprincipen har aktieägare lika rätt till exempelvis utdelning. Det är dock möjligt för bolag att med civilrättslig verkan göra avsteg från principen genom exempelvis aktieägaravtal. Detta öppnar upp för differentierade utdelningar – vilka även kan medföra positiva konsekvenser. Genom rättspraxis har HFD presenterat två förutsättningar som skall vara vid handen för att omklassificering av differentierade utdelningar skall aktualiseras. Förutsättningarna presenterades bl.a. i RÅ 2000 ref. 56. Vidare har det för HFD:s möjligheter att motverka undvikande av skatt varit väsentligt att HFD ansett det vara en allmän princip – tillämpligt i såväl civilrätten som skatterätten – att HFD ej är bundna av avtalets civilrättsliga form. Det går att fråga sig hur faktumet att HFD dömer utifrån principen om verklig innebörd i skatterätten förhåller sig till legalitetsprincipen och föreskriftskravet. Något som diskuteras i avsnitt 4.9 och 5.3.

4 Rättsfallsgenomgång

4.1 Inledning

I detta kapitel skall en rad relevanta rättsfall presenteras för att därefter analyseras i en rättsfallsanalys. Rättsfallsanalysen är dels ämnad att ligga till grund för besvarande av frågeställningen, dels för vidare diskussion i avsnitt 5.3. Därför kan rättsfallsanalysen i första anblick framstå som omfattande emellertid kan den delvis ses som en brygga till avsnitt 5.3.

4.2 RÅ 1997 ref. 81

I RÅ 1997 ref. 87 önskade ett fåmansföretag att införa olika rättigheter för aktieserierna A-D. Aktieserierna skulle innehålla samma rösträtt, dock olika utdelningsrätt. Aktieserien A skulle medföra lägst ersättning och aktieserien D skulle medföra högst ersättning. Aktieägarnas rätt till en viss aktieserie skulle omvärderas årsvis m.b.a. aktieägarnas interna resultat, därmed kunde en aktieägars aktier omvandlas ”upp och ned”. Utdelningen hade därför en direkt koppling till aktieägarens arbetsprestation. Både Skatterättsnämnden och HFD framförde dock att det saknades grund att behandla bolagsstämmans civilrättsliga beslut som annat än utdelning. Rättsfallet slog härmed fast att bolagsrätten är prejudiciell för beskattning vilket är en betydelsefull princip. Notera att HFD även öppnade upp för att principen kan frångås om grund föreligger dock framfördes ej vilka förutsättningar som skall vara förhållanden för frångående av principen.

4.3 RÅ 2000 ref. 56

I Rå 2000 ref. 56 önskade ett fåmansföretag att införa en resultatberoende fördelning av vinsten. Bolaget gav endast ut en aktieserie och aktieägarna skulle genom aktieägaravtal förbinda sig att på bolagsstämman rösta för en differentierad utdelning. Därigenom skulle en och samma aktieserie

medföra olika utdelning. Detta eftersom utdelningen fastställdes utifrån dels diskrepansen mellan intäkterna och kostnaderna inom respektive verksamhetsgren, dels årets resultat och dels bolagets fria vinstmedel.

HFD framförde att utdelning till aktieägarna i allmänhet skall behandlas i enlighet med bolagsstämmans beslut, d.v.s. principen om att civilrätten är prejudiciell. Vidare konstaterade HFD att denna princip ej skall upprätthållas undantagslöst. Principen skall frångås när det för det första rör sig om en *aktiebolagsrättsligt säregen situation* och när för det andra den differentierade utdelningen har *direkt koppling* till utfört arbete. När bådadera förutsättningar är uppfyllda skall den differentierade utdelningen omklassificeras till lön, d.v.s. beskattning skall ske vid sidan av reglerna i 57 kap. IL.

I Rå 2000 ref. 56 var båda förutsättningarna uppfyllda varför omklassificering aktualiserades. Dock berörde omklassificeringen ej hela utdelningen. Det lägsta beloppet (belopp X) som aktieserien medförde skulle ses som utdelningsbelopp för samtliga aktieägare. De aktieägare som erhöll en högre summa än X skulle ta upp det överskjutande beloppet i inkomstslaget tjänst såsom lön, ersättningen över summan X bedömdes vara ersättning för utfört arbete.

4.4 RÅ 2007 not. 129

Rättsfallet RÅ 2007 not. 129 rörde ett fåmansföretag som omfattades av 57 kap. IL. Bolaget hade verksamhet i två olika regioner och hade utfärdat en aktieserie för respektive region, därmed fanns det två olika aktieserier. Bolagsstämman skulle besluta om olika utdelning mellan de olika aktieserierna. Utdelningen grundades uteslutande på respektive regions bidrag till bolagets totala resultat. Därmed baserades utdelningens storlek på vilken region aktieägaren var verksam inom och ej dennes personliga arbetsprestation. Observera att det fanns flera aktieägare inom samma verksamhetsgren och aktieserie. Sammanfattningsvis bedömdes en direkt

koppling mellan utdelningen och arbetsprestationen saknas varför det inte fanns någon anledning enligt Skatterättsnämnden och HFD att beskatta utdelningen såsom lön. Utdelningen beskattades enligt fördelningsreglerna i 57 kap. IL.

4.5 RÅ 2008 ref. 66

Rättsfallet RÅ 2008 ref. 66 rörde ett fåmansföretag och skatteverket bedömde att de s.k. 3:12 reglerna – numera i 57 kap. IL – ej var tillämpliga. Den skatteskyldige var verksam i bilhandelsföretaget (A-AB) vilka även förmedlade finansieringslösningar. Förmedlingen gav rätt till provisionsinkomster vilka ej gick till A-AB som förmedlade tjänsterna utan istället till helt andra bolag (B-AB och C-AB). Till slut betalades provisionsinkomsterna ut till den skatteskyldige genom försäljning av aktier i B-AB och C-AB. Regeringsrätten (numera HFD) konstaterade att innebörden av avtalen var att provisionsinkomsterna som hörde till A-AB överförts till den skatteskyldige genom avyttring av aktier i B-AB och C-AB. Den skatteskyldige hade varit verksam i A-AB varför provisionsinkomsterna skulle beskattas såsom lön. Omständigheten att inkomsten genom förfarandet formellt hade tillkommit den skatteskyldige via försäljning av aktier saknade betydelse för bedömningen.

4.6 HFD 2018 ref. 29

I rättsfallet HFD 2018 ref. 29 önskade moderbolaget Y-AB att genomföra en omfördelning av ägandet i dotterbolaget X-AB samt inrätta ett kommissionärsförhållande. Omständigheterna i målet var att Y-AB skulle ta upp överskottet av X-AB:s verksamhet i Y-AB, vilket medförde att minoritetsägarna gick miste om sin utdelning i X-AB. För att åtgärda denna situation föreslogs att Y-AB skulle avstå från sin rätt till utdelning i X-AB. I detta fall bedömde HFD att det saknades en direkt koppling mellan aktieägarnas arbetsprestation och den differentierade utdelningen varför

omklassificering ej aktualiserades. Beskattningen skulle ske enligt 57 kap. IL.

4.7 HFD 2019 ref. 52

I HFD 2019 ref. 52 – ett överklagat förhandsbesked – var omständigheterna i huvudsak följande. Ett aktiebolag hade ett stort utomstående aktieäggande varför bolaget ej omfattades av 57 kap. IL.³⁷ Bolagets verksamhet var bl.a. att förvalta fonder och verksamheten var uppdelad i olika verksamhetsgrenar, A-D. Inom respektive verksamhetsgren arbetade minst två personer och maximalt sju personer. Bolaget önskade att ge ut dels stamaktier, dels preferensaktier i serie A-D till vissa utvalda anställda beroende på vilken verksamhetsgren den anställde arbetade inom. Teammedlemmarna i verksamhetsgrenen A kunde endast förvärva preferensaktier av serie A, denna systematik gällde även för resterande verksamhetsgrenar. Antalet preferensaktier varje teammedlem skulle tillåtas förvärva – till marknadspris – varierade bl.a. beroende på senioritet. Inom varje preferensaktieserie var utdelningen lika och utdelningen var tänkt att uppgå till minst 60 % av verksamhetsgrenens resultat. Således var det inte fråga om differentierad utdelning i egentlig mening, dock en differentiering inom bolaget mellan stamaktierna och respektive serie av preferensaktierna.

Beträffande den första förutsättningen för omklassificering av differentierad utdelning torde det centrala varit följande. En teammedlem kunde ensam komma att äga samtliga preferensaktier av en viss serie. Därigenom gick det i praktiken att uppnå en betydande grad av differentierad utdelning aktieägarna emellan, härmed var den första förutsättningen för omklassificering uppfylld. Att varje enskild aktieserie medförde samma rätt till utdelning förändrade inte synen. Vilka andra kriterier som kunde ligga till grund för aktiefördelningen redovisades ej. Vidare till den andra förutsättningen för omklassificering. Utdelningen på preferensaktierna var beroende av resultatet av teammedlemmarnas gemensamma arbete i

³⁷ Se utomståenderegeln 57 kap. 5 § IL.

respektive verksamhetsgren. Observera att en teammedlem ensam kunde komma att äga samtliga preferensaktier av en preferensserie. Därmed bedömde HFD att det skulle finnas en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier.

Utdelningen bedömdes vara ersättning för utfört arbete – härmed var även den andra förutsättningen för omklassificering uppfylld – och hela utdelningen beskattades såsom lön.

4.8 HFD 2020 ref. 1

Rättsfallet HFD 2020 ref. 1 rörde ett fåmansföretag som ägdes till 50 % av A.K. och 50 % av D.L. Bolaget omfattades av 57 kap. IL och aktieägaren A.K. önskade att sälja sina aktier till D.L. eftersom A.K. hade slutat arbeta i bolaget. Bolaget värderades till en miljon kronor och den differentierade utdelningen var en del av ersättningen för försäljningen av aktierna dem emellan. HFD bedömde att den differentierade utdelningen ej hade en direkt koppling till A.K:s arbetsprestation varför det saknades anledning att omklassificera utdelningen. Utdelningen beskattades enligt 57 kap. IL.

4.9 Rättsfallsanalys

Till att börja med kan konkluderas att ABL är prejudiciell för beskattning, vilket är en betydelsefull princip. Principen framfördes i RÅ 1997 ref. 81, notera att HFD även öppnade upp för att principen kan frångås. Vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för frångående av principen presenterades i rättsfallet RÅ 2000 ref. 56. Den första förutsättningen vållar ej några större komplikationer. Däremot vållar den andra förutsättningen komplikationer: Var går gränsen för när en utdelning anses ha direkt koppling till arbetsprestation? Dessvärre finns det inget tydligt svar på den frågan. Till skillnad från 1997 års rättsfall omklassificerades (en del av) den differentierade utdelningen i 2000 års rättsfall till lön. Vad skiljde rättsfallen åt? Den relevanta diskrepansen rättsfallen emellan torde vara att det även

rörde sig om en aktiebolagsrättslig säregen situation i rättsfallet från år 2000 varför båda förutsättningarna för omklassificering var uppfyllda.

I 2007 års fall grundades den differentierade utdelningen uteslutande på regionens resultat och eftersom det fanns flera aktieägare inom samma region bedömdes utdelningen ej ha en direkt koppling till aktieägarnas individuella arbetsprestation. Därför skulle utdelningen beskattas enligt 57 kap. IL. Bolaget i 2007 års rättsfall omfattades av 57 kap. IL vilket bolaget i 2019 års rättsfall ej gjorde. I 2019 års rättsfall var det ej fråga om en differentierad utdelning i egentlig mening eftersom samtliga preferensaktier av ett slag gav rätt till lika utdelning. Observera att tidigare har olika rätt till utdelning för olika aktieserier accepterats så länge samtliga aktieägare av ett och samma slag behandlats lika.³⁸ Dock kunde i 2019 års rättsfall exempelvis person ett ensam erhålla utdelning av preferensaktieserien A och person två ensam erhålla utdelning av preferensaktieserien B. På detta sätt kunde differentierad utdelning aktieägarna emellan indirekt uppnås, därmed var det fråga om en aktiebolagsrättsligt säregen situation. Vidare var den differentierade utdelningen beroende av verksamhetsgrenens resultat varför det återfanns en direkt koppling mellan aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier. Således var båda förutsättningarna uppfyllda för omklassificering. Vidare väcks tanken om utfallet blivit annorlunda ifall det funnits krav om fler preferensaktieägare inom en och samma preferensaktieserie. Sannolikt är svaret jakande. Eftersom utdelningen då av allt att döma ej skulle ha en direkt koppling den individuella preferensaktieägarens arbetsprestation.³⁹ Därmed hade situationen varit mer lik den i 2007 års rättsfall. Naturligt undras: Hur många aktieägare inom en och samma verksamhetsgren och aktieserie som krävs för att en direkt koppling *ej* skall bedömas finnas mellan utdelningen och den individuella arbetsprestationen? Inte heller denna fråga finns det till dagens datum något tydligt svar på. Slutligen uppstår frågan ifall det faktum att bolaget i 2019

³⁸ Tivéus, Ulf. "När kan utdelning på aktier beskattas som lön?". I: *Skattenytt*. 2020, s. 114 ff.

³⁹ För liknande slutsats se *Ibid*.

års rättsfall – till skillnad från 2007 års fall – ej omfattades av 57 kap. IL kan ha inverkat på utfallet (se nedan härom).

För aktieägare av bolag som omfattas av 57 kap. IL medför fördelningsreglerna hinder för inkomstomvandling. För aktieägare av bolag som ej omfattas av 57 kap. IL finns det inga sådana särskilda rättsregler. Beslutet att omklassificera hela utdelningen i 2019 års rättsfall skall jämföras med 2000 års rättsfall där bolaget omfattades av 57 kap. IL och endast en del av utdelningen omklassificerades till löneinkomst. Vidare uppstår frågan om faktumet att det ej finns några särskilda rättsregler som är till för att hindra inkomstomvandling för bolag som ej omfattas av 57 kap. IL kan ha påverkat bedömningen – att (hela) utdelningen omklassificerades – i 2019 års rättsfall? Detta är något som Tjernberg har diskuterat.⁴⁰ Även Tivéus har framfört att faktumet att utomståenderegeln skulle ha varit tillämplig i målet och att bolaget därmed ej omfattades av 57 kap. IL kan ha legat sökanden i fatet.⁴¹ Mot bakgrund av nyssnämnda väcks frågan ifall omklassificering av differentierad utdelning till lön endast aktualiseras för bolag som *ej* omfattas av 57 kap. IL. Det är en rimlig tanke då fördelningsreglerna i 57 kap. IL ”täcker upp bakom” och därigenom förhindrar inkomstomvandling för bolag som omfattas av kapitlet. För förtydligande se **Tabell 1** (se följande sida) där en *tendens* utkristalliseras. Differentierade utdelningar från bolag som omfattas av 57 kap. IL omklassificeras ej – exklusive RÅ 2000 ref. 56 vilket diskuteras nedan – möjligen då 57 kap. IL ”täcker upp bakom”? Differentierade utdelningar från bolag som ej omfattas av kapitlet omklassificeras möjligen då det ej finns några särskilda rättsregler som ”täcker upp bakom” för att förhindra inkomstomvandling?

⁴⁰ Tjernberg, Mats. ”Different skattemässig behandling av differentierad utdelning”. I: *Skattenytt*. 2021, s. kommande artikel.

⁴¹ Tivéus 2020 ”När kan utdelning på aktier beskattas som lön?”, s. 114 ff.

Sammandrag av rättsfallsgenombång		
Rättsfall	57 kap. IL tillämplig?	Omklassificering förhanden?
RÅ 1997 ref. 81	Ja	Nej
RÅ 2000 ref. 56	Ja	Ja
RÅ 2007 not. 129	Ja	Nej
RÅ 2008 ref. 66	Nej	Ja
HFD 2018 ref. 29	Ja	Nej
HFD 2019 ref. 52	Nej	Ja
HFD 2020 red. 1	Ja	Nej

Tabell 1. Aktuellt rättsfall, om 57 kap. IL var tillämpligt i rättsfallet och om omklassificering var förhanden.

Ifall omklassificering av differentierad utdelning till lön endast gäller bolag som ej omfattas av 57 kap. IL uppstår frågan: Är det alltid så att hela utdelningen skall omklassificeras till löneinkomst? Om svaret är nej: Hur stor del av utdelningen skall omklassificeras till löneinkomst? Till dagens datum finns det inget tydligt svar på dessa frågor (för vidare diskussion se avsnitt 5.3 härom).

Vid en mer djupgående analys av rättsfallen från år 1997 och 2000 framgår för det första att det rör sig om ett och samma fåmansföretag som omfattades av 57 kap. IL. För det andra att sökande önskade att få svar på huruvida beskattning av differentierad utdelning kan ske i inkomstslaget tjänst *vid sidan* av reglerna i 57 kap. IL, m.a.o. ifall en differentierad utdelning från bolag som omfattas av 57 kap. IL kan beskattas såsom löneinkomst. Något som HFD svarade jakande på. Varför HFD anses ha tydliggjort sin inställning – att omklassificering av differentierad utdelning till löneinkomst är *oberoende* eventuell tillämpning av 57 kap. IL.

Tivéus har även kommenterat avgörandet från år 2019 med att de speciella omständigheterna i rättsfallet sannolikt medfört att rättsfallet är ett in casuavgörande och rättsläget därför enligt honom är oförändrat. Därutöver framförde Tivéus även att alltför fiffiga metoder för att inkomstomvandla är

dömda att misslyckas.⁴² Avseende samma mål gör Tjernberg reflektionen att HFD fortsatt är beredd, om det finns skäl för det, att omvandla *civilrättsligt korrekt utdelning* till lön. Såldes har domstolen vid sidan av fördelningsreglerna i 57 kap. IL sjösatt en särskild tolkningsdoktrin, vilken innebär att utdelning vars storlek är direkt kopplad till lönsamheten i en gren där aktieägaren är verksam kan komma att beskattas såsom lön.⁴³ Förutsatt att reflektionen är korrekt stödjer även den tesen att HFD omklassificerar differentierade utdelningar till löneinkomst *obeaktat* tillämpligheten av 57 kap. IL. Vidare väcks frågan om HFD m.b.a. legalitetsprincipen agerar korrekt när de omklassificerar en *civilrättsligt korrekt* utdelning till löneinkomst. Observera att det dels är riksdagen som har lagstiftningskompetens i Sverige, dels att lagstiftaren inför vårt dualt designade skattesystem var medveten om behoven av att förhindra inkomstomvandling av delägare och dels att lagstiftaren för att förhindra inkomstomvandling implementerade fördelningsreglerna vilka numera finns i 57 kap. IL (för vidare diskussion se avsnitt 5.3 härom).

Rättsfallet från år 2008 rörde likt rättsfallet från år 2019 ett bolag som ej omfattades av 57 kap. IL. I 2008 års fall rörde målet dock en kapitalvinst som intjänats genom försäljningen av aktier. HFD dömde i målet efter rättshandlingens verkliga innebörd och kapitalvinsten bedömdes vara provisionsinkomster. Inkomsten bedömdes vara hänförliga till arbetsprestationer varför inkomsten omklassificerades till löneinkomst. Att inkomsten omklassificerades till lön har betydelse då frågan om en persons investeringsavkastning kan omklassificeras till ersättning för utförda prestationer således ej utreddes i målet.⁴⁴ Rättsfallet är ytterligare ett exempel på att HFD är beredd, om det finns skäl för det, att omvandla kapitalinkomst till löneinkomst. Detta rättsfall visar att HFD sjösatt en tolkningsdoktrin vilken innebär att *kapitalvinster* – inte enbart utdelningar –

⁴² Ibid.

⁴³ Tjernberg 2021 ”Different skattemässig behandling av differentierad utdelning”, s. kommande artikel.

⁴⁴ Beyer, Carl. ”Skatteverkets offensiv mot riskkapitalbranschen”. I: *Skattenytt*. 2011, s. 332 ff.

kan omklassificeras till löneinkomst. Även i detta fall väcks frågan om HFD m.b.a. legalitetsprincipen agerar korrekt när de omklassificerar kapitalvinsten till lön.

Slutligen till HFD 2018 ref. 29 och HFD 2020 ref. 1. Det förra målet handlade om ett bolag som omfattades av 57 kap. IL. Syftet med den differentierade utdelningen var att kompensera minoritetsägarna för att de skulle gå miste om sin utdelning från X-AB när Y-AB skulle ta upp överskottet av X-AB:s verksamhet. HFD bedömde att det ej fanns en direkt koppling mellan den differentierade utdelningen och aktieägarnas arbetsprestation varför beskattningen skulle ske enligt 57 kap. IL. Vidare till det senare målet – HFD 2020 ref. 1 – vilket berörde ett bolag som omfattades av 57 kap. IL. Den differentierade utdelningen var ersättning för köpeskilling av aktierna. Därför bedömde HFD att det ej fanns en direkt koppling mellan den differentierade utdelningen och utfört arbete varför beskattningen skulle ske enligt 57 kap. IL. Det är värt att belysa att HFD ej påpekade att upplägget var aktiebolagsrättsligt säreget. Möjligen exkluderades en sådan kommentar eftersom omklassificeringen av den differentierade utdelningen redan föll på omständigheten att det ej bedömdes finnas en direkt koppling mellan utdelningen och arbetsprestationen.

5 Slutsats

5.1 Inledning

I detta kapitel kommer frågeställningen till att börja med kort och gott att besvaras i en slutsats. Slutsatsen ger upphov till en rad intressanta frågor vilka presenteras och diskuteras i diskussionen.

5.2 Omklassificering av differentierad utdelning till löneinkomst

Uppsatsen besvarar följande frågeställningar:

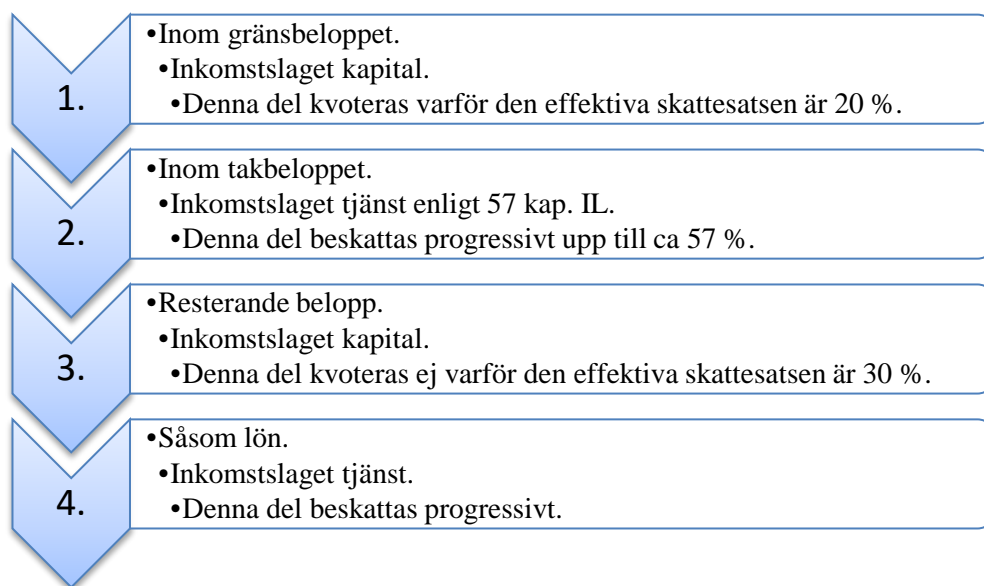
- Under vilka förutsättningar kan omklassificering av differentierad utdelning ske, från kapitalinkomst till löneinkomst, för skatteskyldiga aktieägare av bolag som *ej omfattas* av 57 kap. IL?
- Under vilka förutsättningar kan omklassificering av differentierad utdelning ske, från tjänst enligt 57 kap. IL till löneinkomst, för skatteskyldiga aktieägare av bolag som *omfattas* av 57 kap. IL?

Undersökningen visar att huruvida omklassificering av differentierad utdelning är förhanden eller ej skall bedömas från fall till fall. Vid bedömningen skall för det första utredas om det är fråga om en *aktiebolagsrättsligt säregen situation* och för det andra ska det utredas om det finns en *direkt koppling* mellan utdelningen och arbetsprestationen. Om båda förutsättningarna är uppfyllda är omklassificering av differentierad utdelning förhanden. Ovanstående gäller *obeaktat* om 57 kap. IL är tillämpligt eller ej. Sammanfattningsvis kan sägas att HFD genom en särskild tolkningsdoktrin sjösatt ett verktyg för att omklassificera *civilrättsligt korrekt utdelning* samt *kapitalvinst* till löneinkomst.

5.3 Diskussion

Mot bakgrund av slutsatsen uppkommer flertalet intressanta frågor.

Exempelvis innebär slutsatsen att utdelning från bolag som omfattas av 57 kap. IL kan komma att beskattas i fyra olika delar:



En sådan eventuell uppdelning väcker frågor, exempelvis: Hur bestäms fördelningen avseende de ovanstående fyra delarna för en utdelning? Hur beslutas storleken på den del av utdelningen som skall beskattas såsom lön (d.v.s. den fjärde delen) och på vilka grunder bestäms just detta belopp? För att motverka godtycklighet bör processen för hur beloppet bestäms bl.a. beakta rättssäkerheten samt förutsebarheten. Det ska vara möjligt för den skatteskyldige att förutse de skatterättsliga konsekvenserna av ett visst agerande, viss transaktion eller omstrukturering. Vidare till bolag som ej omfattas av 57 kap. IL. Om endast en del av utdelningen skall beskattas såsom lön uppstår även här frågan om på vilka grunder en sådan uppdelning skall ske. Ett eventuellt svar obeaktat om 57 kap. IL är tillämpligt eller ej skulle kunna grundas på att den del av utdelningen som har direkt koppling till utfört arbete och därmed är ersättning för utfört arbete skall beskattas såsom lön. Följdfrågan blir då: Vart går gränsen för när en utdelning anses ha direkt koppling till utfört arbete? Några tydliga svar på dessa frågor finns till dagens datum ej. Det är även värt att nämna att ifall bolag grundar

differentierade utdelningar på flera parametrar istället för enbart bidrag till vinst, exempelvis rösträtt, storlek på investerat kapital, längden på eventuella lock-up perioder osv. är det inte lika självklart att (hela) utdelningen beskattas såsom löneinkomst. Detta eftersom utdelningen då också grundas på övriga parametrar medförandes att det blir svårare att argumentera för en direkt koppling mellan utdelningen och arbetsprestationen.

Vidare till att diskutera att HFD genom avgörandena skapat prejudikat för när differentierad utdelning skall beskattas såsom lön och hur detta rimmar med legalitetsprincipen. HFD har genom prejudikat implementerat ett verktyg för att beskatta differentierade utdelningar såsom lön. Å ena sidan är det principiellt utmanande att HFD implementerat ett verktyg för att beskatta utdelningar såsom lön vid sidan av reglerna i 57 kap. IL. Detta är principiellt utmanande m.b.a. att lagstiftaren inför vårt dualt designade inkomstskattesystem insåg och lagstiftade särskilda regler för att förhindra att delägare inkomstomvandlar. Varför det går att ifrågasätta om det är HFD och inte riksdagen – genom lagstiftning – som skall avgöra i vilka situationer som differentierad utdelning skall omklassificeras till löneinkomst. Å andra sidan har HFD genom prejudikat implementerat en särskild tolkningsdoktrin – principen om verklig innebörd. Vilken innebär att HFD har möjlighet att göra en civilrättslig bedömning som utmynnar i att en ersättning bedöms vara lön och inte utdelning. I dessa situationer är det på faktumsidan korrigeringen sker – sakomständigheterna korrigeras – och inte genom tolkning av rättsregeln. I och med nyssnämnda torde HFD:s agerande ej vara principiellt utmanande. Följande stödjer också åsikten om att HFD:s agerande är godtagbart. Eftersom HFD i flera decennier genom prejudikat har visat sig dels beredd att emellanåt skapa särskilda skatterättsliga definitioner av civilrättsliga företeelser, dels under särskilda förutsättningar tillämpa doktrinen om verklig innebörd torde HFD:s avgöranden varken vara främmande eller överraskande. Vilket innebär att skatteskyldiga kan förutse de skatterättsliga konsekvenserna. Sammantaget tyder ovanstående på att HFD:s agerande ej strider mot legalitetsprincipen.

Den nyfikna stannar inte här utan går ett steg längre och frågar sig om denna bedömning – att HFD:s agerande ej strider mot legalitetsprincipen – hade blivit detsamma utan tolkningsdoktrinen som HFD skapat genom prejudikatbildningen. Att ge ett svar på denna fråga är mer besvärligt då det är svårt att se vilka rättskällor HFD – utan tolkningsdoktrinen – skulle stödja ett sådant beslut på.

Avslutningsvis, samtliga frågor i denna diskussion är till synes komplexa och intressanta liksom betydelsefulla ur ett förutsebarhets- och rättssäkerhetsperspektiv. Därmed finns det inom området ett behov av vidare forskning alternativt klargörande från HFD:s sida för att kunna besvara frågorna på ett tillfredställande sätt. Tydliga svar skulle föra med sig en ökad förutsebarhet och rättssäkerhet vilket är eftersträvansvärt för såväl den enskilde som samhället i stort.

6 Käll- och litteraturförteckning

6.1 Offentligt tryck

6.1.1 Statens offentliga utredningar

SOU 2002:52

SOU 2016:75

SOU 2020:7

6.1.2 Propositioner

Prop. 1989/90:50

Prop. 1994/95:122

6.2 Litteratur

Andersson, Mari; Dahlberg, Mattias; Saldén Enéerus, Anita & Tivéus; Ulf. *Inkomstskattelagen: en kommentar Del 2 29-67 kap. 20* uppl. Stockholm: Norstedts Juridik, 2020.

Bergström, Sture. *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Stockholm: LiberFörlag, 1978.

Burmeister, Jari. *Verklig innebörd – En studie av inkomstskatterätten*. Stockholm: Norstedts Juridik, 2012.

Dahlberg, Mattias. *Ränta eller kapitalvinst: grundproblem i kapitalinkomstbeskattningen – särskilt vad gäller finansiella instrument i gränlandet mellan lånekapital och eget kapital*. Uppsala: Iustus, 2011.

Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm: Juristförl., 1995.

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

Lehrberg, Bert. *Praktisk juridisk metod*. 11 uppl. Uppsala: Iusté, 2019.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa; Persson Österman, Roger. *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*. 17 uppl. Lund: Studentlitteratur, 2019.

Rydin, Urban; Båvall, Bertil; Bartels, Katarina. *Beskattning av ägare till fåmansföretag*. 4 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik 2016.

Tivéus, Ulf. *Skatt på kapital*. 13 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik, 2010.

Tjernberg, Mats. *Beskattning av fåmansföretag*. Lund: Studentlitteratur, 2005.

Tjernberg, Mats. *Skatterättslig tolkning*. Uppsala: Iustus, 2018.

6.3 Tidsskrifter

Beyer, Carl. "Skatteverkets offensiv mot riskkapitalbranschen". I: *Skattenytt*. 2011: s. 332.

Gäverth, Leif; Möller, Lars: "Har regeringsrätten frångått genomsyn?". I: *Skattenytt* 2007: s. 652 ff.

Hultqvist, Anders. "Rättshandlingars verkliga innebörd". I: *Skattenytt*. 2007: s. 696 ff.

Hultqvist, Anders. ”Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen”. I: *Skattenytt*. 2016: s. 730 ff.

Lindelius, Joakim. ”Oförutsebara förhandsbesked”. I: *Skattenytt*. 2020: s. 26 ff.

Tivéus, Ulf. ”När kan utdelning på aktier beskattas som lön?”. I: *Skattenytt*. 2020, s. 114 ff.

Tjernberg, Mats. ”Different skattemässig behandling av differentierad utdelning”. I: *Skattenytt*. 2021: s. kommande artikel.

6.4 Rättsfallsförteckning

Rå 1997 ref. 81

RÅ 2000 ref. 56

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2007 not. 129

RÅ 2008 ref. 66

HFD 2018 ref. 29

HFD 2019 ref. 52

HFD 2020 ref. 1