



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Johan Severinsson

# Skatteflykt eller att hantera lagen snyggt?

En undersökning av skatterättsliga tolkningsmöjligheter vid  
kringgående av kapitalandelskravet

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Ellika Sevelin

Termin: HT 2021

# Innehållsförteckning

<b>SUMMARY .....</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING .....</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR .....</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING .....</b>	<b>4</b>
1.1 BAKGRUND .....	4
1.2 SYFTE .....	4
1.3 FRÅGESTÄLLNINGAR .....	5
1.4 METOD OCH MATERIAL .....	5
1.5 AVGRÄNSNINGAR.....	6
1.6 FORSKNINGSLÄGE .....	7
1.7 DISPOSITION .....	7
<b>2 BAKGRUND .....</b>	<b>9</b>
2.1 FÅMANSFÖRETAG .....	9
2.2 DEN DUALA BESKATTNINGEN.....	9
2.3 NEUTRALITETSPRINCIPEN.....	10
2.4 DEFINITIONEN AV FÅMANSFÖRETAG .....	11
2.5 PARTNERBOLAG.....	12
2.6 UTDELNING I FÅMANSFÖRETAG .....	12
2.6.1 Kvalificerade andelar.....	12
2.6.2 Gränsbeloppet och lönebaserat utrymme .....	13
2.7 KAPITALANDELSKRAVET.....	14
2.7.1 Syfte.....	14
2.7.2 Implementering.....	15
2.7.3 Uppföljning.....	15
<b>3 ATT TOLKA SKATTERÄTT.....</b>	<b>17</b>
3.1 BAKGRUND.....	17
3.2 OM TOLKNING OCH TILLÄMPNING .....	17
3.2.1 Rättstillämpning.....	17
3.2.2 Tolkning och maktindelning .....	17
3.3 LEGALITETSPRINCIPEN .....	18
3.4 ORDALYDELSENS BETYDELSE .....	19
3.5 FÖRARBETENS BETYDELSE .....	19
3.6 LAGTEXT OCH FÖRARBETEN I KONFLIKT .....	19
3.7 HANTERING AV SKATTEFLYKT .....	20
3.7.1 Skatterättslig genomsynsprincip.....	20
3.7.2 Skatteflyktslagen.....	21
<b>4 KRINGGÅENDE AV KAPITALANDELSKRAVET I PRAXIS.....</b>	<b>24</b>
4.1 BAKGRUND.....	24
4.2 OM SKATTERÄTTSNÄMNDEN.....	24
4.3 SRN 42–15/D .....	25
4.4 HFD 2017 REF. 8 .....	27
4.5 REAKTIONER .....	27
<b>5 AVSLUTANDE SYNPUNKTER.....</b>	<b>28</b>
5.1 GÄLLANDE RÄTT .....	28
5.1.1 Analys .....	28

5.1.2 Sammanfattning .....	29
5.2 KAPITALANDELSKRAVETS FRAMTID .....	31
5.2.1 Lagstiftarens möjligheter .....	31
5.2.2 Slutsats .....	32
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING .....</b>	<b>33</b>

## Summary

The complex regulatory system for close companies has been debated since its introduction in the 1970s, and the capital share requirement introduced in 2014 did not escape criticism. The purpose of the capital share requirement is to limit the usage of the favourable, salary-based rule to those holding more than four percent of the company's total capital. Using the salary-based rule can lead to large dividends taxed as income of capital with a lower tax rate than income of employment. Through the capital share requirement, the legislator has aimed to achieve neutrality in the tax system.

In order to avoid the effects of the capital share requirement, several close companies went through reorganizations. By dividing the company into multiple minor companies, more shareholders were able to reach the requirement of four percent. One of these close companies requested an advance ruling from the Council for Advance Tax Ruling. This way, the tax related consequences of the reorganization would be established. Following an appeal to the Supreme Administrative Court, the court concluded that the matter is decided on whether the company is independent or not.

The essay presents multiple ways of interpreting Swedish tax law. This in order to determine if the Council for Advance Tax Ruling and Supreme Administrative Court could have interpreted the capital share requirement differently. For instance, the general clause in lag (1995:575) mot skatteflykt is reviewed. The conclusion to be drawn is that the court's possibilities to interpret the capital share requirement differently – especially considering the principle of legality – were slim. This in turn leads to great difficulties framing a capital share requirement which cannot be evaded. Hence, the author reckons the most appropriate measure would be for the legislator to remove the capital share requirement completely.

## Sammanfattning

Det komplexa regelverk som omgärdar fåmansföretagen har varit omdebatterat sedan dess införande på 1970-talet, och inte heller det kapitalandelskrav som infördes år 2014 har undgått kritik. Syftet med kapitalandelskravet är att endast de delägare som äger mer än fyra procent av kapitalet i ett fåmansföretag ska kunna utnyttja den förmånliga löneunderlagsregeln. Denna regel kan ge upphov till stora, kapitalbeskattade utdelningar med lägre skatteeffekt än tjänsteinkomster. Genom införandet av kapitalandelskravet har lagstiftaren försökt uppnå neutralitet i skattesystemet.

För att undgå kapitalandelskravets effekter genomgick flera fåmansföretag omorganiseringar. Genom att stycka upp företagen kunde fler delägare uppnå en ägarandel som översteg fyra procent. Ett av de berörda företagen begärde ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att få svar på vilka skatterättsliga konsekvenser som skulle följa av omorganiseringen. Efter att avgörandet till viss del överklagats till HFD bedömde domstolen att frågan mynnar ut i huruvida företaget kan anses självständigt eller ej.

I uppsatsen presenteras olika skatterättsliga tolkningsmöjligheter för att undersöka om Skatterättsnämnden och HFD hade möjlighet att tolka kapitalandelskravet annorlunda. Bland annat görs en genomgång av generalklausulen i lagen (1995:575) mot skatteflykt. Den slutsats som dras är att domstolens tolkningsutrymme – mot bakgrund av bland annat legalitetsprincipen – är förhållandevis litet. Detta i sin tur innebär stora svårigheter med att utforma ett kapitalandelskrav som inte kan kringgås, varför lagstiftarens lämpligaste åtgärd enligt författaren är att ta bort kapitalandelskravet helt.

## Förkortningar

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
SRN	Skatterättsnämnden
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
HD	Högsta domstolen
SVT	Sveriges Television
RegR	Regeringsrätten
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
SCB	Statistiska centralbyrån
SvJT	Svensk Juristtidning

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Från amerikanska revolutionens “no taxation without representation” till nutida förstasidesstoff som *Pandoraläckan*. Frågan om vad som utgör rättvis beskattning tycks vara tidlös.<sup>1</sup> I Sverige har sedan 1970-talet delar av diskussionen om beskattning kretsat kring de särregler som finns för *fåmansföretag*.<sup>2</sup> För att uppnå såväl balans som klarhet i lagstiftningen har reglerna ändrats ett flertal gånger.<sup>3</sup> En av lagändringarna – 2014 års införande av ett *kapitalandelskrav*<sup>4</sup> – gjorde att flera advokat- och revisionsbyråer omorganiserade sig för att undvika att träffas av den nya regeln.<sup>5</sup> Dåvarande finansminister Magdalena Andersson uttalade sig år 2015 om byråernas agerande:

“Jag tycker det är djupt upprörande att de här advokaterna och revisionsbyråerna lägger så mycket tid och kraft på att försöka hitta kryphål i lagstiftningen. De borde använda sin tid och kraft bättre. Framför allt tycker jag man ska titta sig själv i spegeln och fråga sig: Kan jag som advokat och revisor stå för det här, är det här ett bra sätt att arbeta på?”<sup>6</sup>

Oaktat den moraliska aspekten ställdes frågan om dessa omorganisationers skattemässiga konsekvenser på sin spets i HFD 2017 ref. 8. Detta efter att Skatteverket överklagat ett av Skatterättsnämnden utfärdat förhandsbesked.<sup>7</sup> Denna uppsats ska granska domstolens roll i målet och undersöka möjligheterna att tolka kapitalandelskravet i ljuset av dess syfte.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna framställning är att avgöra vilka skatterättsliga tolkningsmöjligheter som är relevanta vid kringgående av kapitalandelskravet i 57 kap. 19 § IL. Vidare ska uppsatsen beskriva den väg domstolen valde att gå i HFD 2017 ref. 8 och analysera om en lagändring – till följd av rättsfallets utfall – kan vara aktuell.

---

<sup>1</sup> SVT, ‘Över 200 svenskar i pandoraläckan’ <<https://www.svt.se/nyheter/granskning/ug/over-200-svenskar-i-pandoralackan>> (besökt 2021-12-22); Gunnarsson (2019) s. 422.

<sup>2</sup> Se avsnitt 2.2 och 2.4.

<sup>3</sup> Tjernberg (1999) s. 17.

<sup>4</sup> Se avsnitt 2.6.

<sup>5</sup> Tjernberg (2019) s. 80.

<sup>6</sup> SVT, ‘Finansministern om skattetrixandet – djupt upprörande’ <<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/finansministern-om-skattetrixandet-djupt-upprorande>> (besökt 2021-12-22).

<sup>7</sup> Se avsnitt 4.2 och 4.3.

### 1.3 Frågeställningar

För att uppnå syftet med uppsatsen ställs följande frågeställningar:

- I) Vilka tolkningsmöjligheter hade domstolen inför HFD 2017 ref. 8?
- II) Hur har domstolen de facto hanterat kringgående av kapitalandelskravet?
- III) Är en lagändring gällande kapitalandelskravet motiverad?

### 1.4 Metod och material

En som med få ord lyckats fånga kärnan i den rättsdogmatiska metoden är Marie Sandström. Hon skriver att: "Rättsdogmatikens uppgift är att besvara frågan, vad är gällande rätt, genom att skapa en systematisk enhet av det juridiska material som återfinns i rättskällorna".<sup>8</sup> Mot denna bakgrund står klart att denna framställning – för att uppfylla sitt syfte – utgår från just den rättsdogmatiska metoden.<sup>9</sup> Detta gäller även om det i uppsatsens slutskede lämnas utrymme för vissa *de lege ferenda*-resonemang.<sup>10</sup> Nils Jareborg menar att inget hindrar rättsdogmatikern att sträcka sig utanför gällande rätt i sökandet efter förbättrande lösningar.<sup>11</sup> Synsättet delas av Jan Kleineman som kallar förfarandet för *kritisk rättsdogmatisk forskning*.<sup>12</sup>

Den rättsdogmatiska metoden kräver kunskap om olika arguments styrka och auktoritet. För detta används rättskällevärdet.<sup>13</sup> Alexander Peczenik delar in rättskällor i tre grupper: de som *ska*, de som *bör* och de som *får* beaktas. Till de förstnämnda räknas nationella lagar och det är därför dessa som i första hand använts för att i uppsatsen beskriva gällande rätt.<sup>14</sup> Rättsläget har vidare beskrivits genom användning av i andra hand förarbeten samt praxis och i tredje hand doktrin. Även detta mot bakgrund av Peczeniks redogörelse för vilka rättskällor som bör respektive får användas.

---

<sup>8</sup> Sandström (2002) s. 290.

<sup>9</sup> Jfr. avsnitt 1.2 om uppsatsens syfte.

<sup>10</sup> Resonemang som föreslår lösningar på ännu olösta problem. Se Kleineman (2018) s. 36.

<sup>11</sup> Jareborg (2004) s. 4.

<sup>12</sup> Kleineman (2018) s. 40.

<sup>13</sup> Ibid. s. 28 f.

<sup>14</sup> Peczenik (1974) s. 48 f.



För den deskriptiva redogörelsen av regelverket som berör fåmansföretag har Mats Tjernbergs *Fåmansföretag & beskattning* och *Fåmansaktiebolag* varit till stor nytta. I mer komplicerade och subjektiva frågor – till exempel om legalitetsprincipens innebörd – har ledning hämtats från flera författare i doktrin, bland andra Anders Hultqvist och Robert Pålsson. Detta för att nyansera framställningen. Valet av litteratur har gjorts med utgångspunkt i författarnas auktoritet och relevans. Avhandlingar och litteratur i bokform har prioriterats före artiklar i *Skattenytt* och *Svensk juristtidning* då artiklarna är kortare och i större utsträckning tenderar att vara subjektivt laddade.

Även avgörandena HFD 2017 ref. 8 och SRN 42–15/D har utgjort för framställningen viktigt material. Att Skatterättsnämndens förhandsbesked, som ledde till HFD:s avgörande, inkluderas i tämligen stor omfattning motiveras av att HFD:s avgörande är mycket kortfattat samt att delar av nämndens avgörande inte överklagades. Genom att båda avgörandena presenteras stärks också helhetsbilden av rättsläget.<sup>15</sup>

### 1.5 Avgränsningar

Kapitalandelskravet infördes 2014 och gav under de nästföljande åren upphov till flera uppsatser författade av juriststudenter. För att undvika upprepning av vad dessa uppsatser redan klargjort, hålls den deskriptiva delen av reglerna om fåmansföretag förhållandevis kort. Istället läggs fokus vid de olika skatterättsliga tolkningsmetoder som kan användas vid tillämpning av kapitalandelskravet, samt domstolens roll i HFD 2017 ref. 8.

Utan att gå på händelserna allt för mycket i förväg behandlas 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och gränsen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst flitigt av såväl Skatterättsnämnden som HFD.<sup>16</sup> Frågan om vad som utgör självständig näringsverksamhet blir därmed för rättsfallet högst relevant. Syftet med denna uppsats är trots detta inte att granska bestämmelsen närmre, utan läsaren hänvisas för vidare läsning till den rikhaltiga praxis och doktrin som redan finns.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Se avsnitt 4.1.

<sup>16</sup> Se avsnitt 4.2–4.3.

<sup>17</sup> Se till exempel Burmeister (2018) s. 28.

Slutligen bör påpekas att *legalitetsprincipen* inom skatterätten är ett mycket omtvistat område. Detta gäller såväl dess definition som förankring i grundlagen.<sup>18</sup> Att ge en heltäckande redogörelse för legalitetsprincipen vore därför omöjligt i en uppsats av denna storlek. Avsnittet om principen är därför kort och fokuserar på de för uppsatsen mest centrala delarna.

## 1.6 Forskningsläge

Tjernberg har i sin avhandling *Fåmansaktiebolag* bidragit med en omfattande genomgång av regelverket kring fåmansföretag. Regelverket – inkluderat det för framställningen centrala kapitalandelskravet – kommenteras dessutom löpande i tidskrifterna *Skattenytt* och *Svensk skattetidning*.

Vad gäller legalitetsprincipen inom skatterätten har Hultqvist bidragit till forskningen med *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Ulrika Rosander har genom *Generalklausul mot skatteflykt* behandlat lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, och dess generalklausul. Nämnas bör även Richard Cronebergs examensarbete *Ceci n'est pas une pipe?* som behandlar olika frågor inom skatterättslig tolkning.

Avgörandet HFD 2017 ref. 8 och kapitalandelskravets faktiska konsekvenser vid omorganisation har behandlats sparsamt.<sup>19</sup> En klar majoritet av de uppsatser på kandidatnivå som berör kapitalandelskravet skrevs innan avgörandet kom. Förhoppningsvis kan därför denna uppsats bidra med nya perspektiv och analyser.

## 1.7 Disposition

Efter inledningen i kapitel 1 ges läsaren i kapitel 2 en överblick över regleringen av fåmansföretag i allmänhet och kapitalandelskravet i synnerhet. Särskild vikt läggs vid lagstiftningens syfte. Kapitel 3 behandlar skatterättslig tolkning och ger läsaren förståelse för hur olika rättskällor och principer samspelar. Därefter presenteras det för

---

<sup>18</sup> Se avsnitt 3.3.

<sup>19</sup> Se avsnitt 4.5.

framställningen centrala rättsfallet HFD 2017 ref. 8 i kapitel 4. Även det av Skatteverket överklagade förhandsavgörandet från Skatterättsnämnden redogörs för.

Uppsatsen avslutas med en analys av gällande rätt mot bakgrund av HFD 2017 ref. 8 tillsammans med det underlag som presenterats i kapitel 2 och 3. Frågeställningarna besvaras och dessutom ges vissa resonemang av de lege ferenda-karaktär.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Fåmansföretag

Den skatterättsliga särregleringen för fåmansföretag har sin grund i 1975 års utredning *Fåmansbolag* (SOU 1975:54). I utredningen uppmärksammades de stora möjligheter som fanns för delägare i företag med endast ett fåtal ägare att genomföra transaktioner som minskade den totala skatteeffekten. Beredningen beskrev ett utbrett missbruk av de dåvarande bestämmelserna, något som fick till följd att skatter och avgifter till det allmänna föll bort.<sup>20</sup> Den bakomliggande problematiken som möjliggjorde nämnda missbruk var att fåmansföretagen och deras ägare skatterättsligt betraktades som två självständiga, av varandra oberoende personer. Detta trots att det avgörande inflytandet i flera bolag var koncentrerat till endast ett fåtal personer. Uppdelningen mellan bolag och delägare i dessa situationer beskrevs av beredningen som närmast en illusion.<sup>21</sup>

Utredningen ledde till ny lagstiftning som bland annat innebar att begreppet fåmansföretag definierades i lagtexten, även om uttrycket hade använts i både skatterättslig praxis och doktrin dessförinnan.<sup>22</sup> Reglerna om fåmansföretag har genom åren varit föremål för återkommande kritik och sedan 1990 års skattereform har de reviderats nästintill årligen.<sup>23</sup>

### 2.2 Den duala beskattningen

Sedan Sveriges reformering av skattesystemet i början av 1990-talet kan alla sorters inkomster delas in i tre olika inkomstslag: tjänst, näringsverksamhet och kapital.<sup>24</sup> I samband med skattereformen bildades det *duala skattesystemet* vilket innebär att arbetsinkomster, som beskattas i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet, är föremål för progressiv beskattning medan kapitalinkomster är föremål för en statlig, proportionell beskattning om 30 procent.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> SOU 1975:54 s. 9 f.

<sup>21</sup> Ibid.

<sup>22</sup> Tjernberg (2019) s. 13.

<sup>23</sup> Svensson (2015) s. 579 ff.

<sup>24</sup> Tjernberg (2019) s. 14.

<sup>25</sup> Svensson (2015) s. 579.

I inkomstslaget tjänst beskattas den skattskyldige, i enlighet med 65 kap. 3 § IL, med en av hemorten beroende kommunalskatt. Denna har i genomsnitt legat på drygt 30 procent de senaste decennierna.<sup>26</sup> Ovan en bestämd skiktgräns tillkommer dessutom statlig inkomstskatt om 20 procent, vilket följer av 65 kap. 5 § IL.<sup>27</sup> Mellan åren 1995 och 2019 fanns även *värmskatt* om 5 procent som ytterligare höjde skatten på arbetsinkomster.<sup>28</sup>

I de fall den skattskyldige lagligen har möjlighet att välja mellan att ta ut sina inkomster i form av lön eller kapitalbeskattad utdelning kan det därmed antas att denne väljer det senare.<sup>29</sup> Detta antagande hänger samman med hypotesen om att människan i stor utsträckning är nyttomaximerande.<sup>30</sup>

### 2.3 Neutralitetsprincipen

Vid framtagandet av särregleringen för fåmansföretag var målsättningen att utforma beskattningsregler för fåmansföretag och deras delägare som var neutrala i förhållande till andra företagsformer. Rättvisa och likformiga regler uttalades som en målsättning för hela det skatterättsliga området.<sup>31</sup> Detta ger i stora drag uttryck för *neutralitetsprincipen*.<sup>32</sup>

Av Leif Mutén beskrivs skatterättslig neutralitet som frihet från *snedvridande verkningar*. Med detta menas att individen och dennes val inte ska påverkas av skattemässiga omständigheter vare sig det gäller val av bosättningsort, anställningsform eller företagsform. Mutén menar emellertid att strävan efter neutralitet inte behöver vara absolut, men att avsteg därifrån ska vara medvetna och välmotiverade.<sup>33</sup>

---

<sup>26</sup> För exakta siffror, se SCB:s hemsida < <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finansier-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/tabell-och-diagram/medelskattesatser-19302022-hela-riket/> > (besökt: 2021-12-22).

<sup>27</sup> För beskattningsåret 2021 är denna skiktgräns 523 200 kronor. Se Skatteverkets hemsida <<https://www.skatteverket.se/privat/etjansterochblanketter/svarpavanligafragor/inkomsttjanst/privattjanst/inkomsterfaq/narskamanbetalastatliginkomstskattochhurhogarden.5.10010ec103545f243e8000166.html>> (besökt 2021-11-24)

<sup>28</sup> Prop. 2019/20:1 s. 196 f.

<sup>29</sup> Tjernberg (1999) s. 70.

<sup>30</sup> Jfr. Tjernberg (1999) s. 70.

<sup>31</sup> SOU 1975:54 s. 10.

<sup>32</sup> Jfr. Tikka (2004) s. 660.

<sup>33</sup> Mutén (1959) s. 119.

Roger Persson Österman menar att neutralitet inom skatterätten är ett vagt begrepp med två innebörder. Den första är icke-intervention – att neutrala regler medför att marknaden fungerar mer fritt och att samhällseffektiviteten därmed höjs.<sup>34</sup> Åsa Gunnarsson och Peter Melz framför liknande argument och menar att neutralitetsprincipen ur ett samhällsekonomiskt perspektiv ska motverka effektivitetsförluster.<sup>35</sup> Den andra innebörden av neutralitet är enligt Persson Österman att utifrån en på förhand vald norm beskatta liknande företeelser på samma sätt.<sup>36</sup> Avvikelse från sådan *likformighet* skulle sannolikt innebära att den skattskyldige väljer det alternativ med lägst skattebörda.<sup>37</sup> Slutligen anser Persson Österman att den skattskyldiges valmöjligheter – i synnerhet att utföra val som leder till skattelättnader – ska hållas nere. Inte bara för att öka samhällseffektiviteten utan också för att skattesystemet ska behålla sin legitimitet.<sup>38</sup>

#### 2.4 Definitionen av fåmansföretag

För att tillämpa reglerna om fåmansföretag krävs att företaget i fråga *är* ett fåmansföretag.<sup>39</sup> Definitionen återfinns i 56 kap. 2 § IL och kräver att fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Vid tillämpning av reglerna i 57 kap. IL utvidgas definitionen vidare av 57 kap. 3 § IL som stadgar att:

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

Syftet med den utvidgade definitionen är att till exempel konsultföretag som drivs gemensamt av många delägare som alla arbetar i företaget ska behandlas som fåmansföretag.<sup>40</sup> Detta har också blivit effekten då ett flertal stora revisions- och

---

<sup>34</sup> Persson Österman (1997) s. 50 f.

<sup>35</sup> Gunnarsson (1995) s. 135; Melz (1986) s. 37 f.

<sup>36</sup> Persson Österman (1997) s. 51.

<sup>37</sup> Se avsnitt 2.2 om den nyttomaximerande människan.

<sup>38</sup> Persson Österman (1997) s. 51.

<sup>39</sup> Jfr. Tjernberg (2019) s. 25.

<sup>40</sup> Prop. 1989/90:110 s. 704.

advokatbyråer nu betraktas som fåmansföretag.<sup>41</sup> RegR<sup>42</sup> konstaterade i RÅ 1993 ref. 99 att antalet delägare, till följd av den utvidgade definitionen, inte per se är avgörande för bedömningen om ett bolag är ett fåmansföretag eller ej. Bolaget i fråga ägdes i lika delar av 150 delägare som samtliga var verksamma i betydande omfattning. Detta innebar att de betraktades som en enda delägare vilket gjorde att bolaget genom den utvidgade definitionen klassificerades som ett fåmansföretag.<sup>43</sup>

## 2.5 Partnerbolag

Fåmansföretag likt det i RÅ 1993 ref. 99 har i *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag* (SOU 2016:75) definierats som *partnerbolag*.<sup>44</sup> Kännetecknande för dessa bolag är att de klassificeras som fåmansföretag genom den utvidgade definitionen, samt att delägarna reglerat sina mellanhavanden genom samarbetsavtal. Den vinst som bolaget gör distribueras till varje partner (delägare) i form av lön, pension och aktieutdelning där aktieutdelningen antingen går till partnern eller partnerns helägda bolag.<sup>45</sup> Det faktum att denna typ av bolag betraktas som fåmansföretag beskrevs emellertid av beredningen inte som något problem. Inte heller föreslog de någon lagändring.<sup>46</sup>

## 2.6 Utdelning i fåmansföretag

### 2.6.1 Kvalificerade andelar

Reglerna i 57 kap. IL om utdelning på andelar i fåmansföretag är endast tillämpliga på *kvalificerade andelar*.<sup>47</sup> Huvudregeln vid bestämmande om andelar är kvalificerade eller ej återfinns i 57 kap. 4 § IL. Bestämmelsen stadgar att om delägaren eller närstående under beskattningsåret eller något av de fem senaste beskattningsåren i *betydande omfattning*<sup>48</sup> varit verksam i fåmansföretaget, är delägarens andelar kvalificerade.

---

<sup>41</sup> SOU 2016:75 s. 181.

<sup>42</sup> Namnet ändrades 2011 från Regeringsrätten till Högsta förvaltningsdomstolen. Framöver kommer HFD konsekvent användas. <<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/om-hogsta-forvaltningsdomstolen/historik/>> (besökt: 2021-12-14)

<sup>43</sup> RÅ 1993 ref. 99.

<sup>44</sup> SOU 2016:75 s. 146 ff.

<sup>45</sup> Ibid. s. 178 ff.

<sup>46</sup> Jfr. SOU 2016:75 s.146 och 178.

<sup>47</sup> Tjernberg (2019) s. 54.

<sup>48</sup> Begreppet har behandlats flitigt i praxis. Se till exempel Von Bahr (2018) s. 630 ff.

Av 57 kap. 20 § IL tillsammans med 65 kap. 7 § IL följer att utdelning på kvalificerade andelar ska beskattas med 20 procent. Denna skattesats gäller emellertid endast upp till ett visst *gränsbelopp*. Utdelning på kvalificerade andelar som överstiger detta gränsbelopp ska istället enligt 57 kap. 20 § IL beskattas i inkomstslaget tjänst. Syftet med denna fördelning är att personer med höga löneinkomster ska beskattas likformigt och att normal kapitalavkastning – men inte mer – ska beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>49</sup> Därmed motverkas inkomstomvandling från inkomstslaget tjänst till kapital.<sup>50</sup>

#### 2.6.2 Gränsbeloppet och lönebaserat utrymme

Gränsbeloppet för den utdelning som ska beskattas i inkomstslaget kapital kan beräknas antingen genom en schabloniserad metod (även kallad *förenklingsregeln*) eller genom att utnyttja ett *lönebaserat utrymme*.<sup>51</sup> En lönesummeregeln har funnits i svensk skatterätt sedan år 1994. Gränsbeloppet fick då räknas upp med tio procent av de utbetalda lönerna som översteg tio basbelopp. Löner som betalats ut till aktieägare omfattades inte. I motiven till denna regel anförde regeringen att det var nödvändigt att förbättra situationen för små och medelstora företag och att det kapitalinkomstbehandlade utrymmet därför skulle utvidgas.<sup>52</sup>

Reglerna reformerades sedermera år 2006. Regeringen betonade då att den ökade ekonomiska risken som anställning av personal innebär utgjorde skäl för att ytterligare utvidga det lönebaserade utrymmet. Genom att kompensera företagen för sitt risktagande i form av ett vidgat lönebaserat utrymme skulle incitament att anställa ges.<sup>53</sup>

Den nuvarande regleringen av det lönebaserade utrymmet har sin grund i en lagändring från år 2013. Det lönebaserade utrymmet höjdes då från att innefatta 25 procent av de i företaget utbetalda lönerna, till 50 procent.<sup>54</sup> Samtidigt infördes ett *kapitalandelskrav*.<sup>55</sup> Detta behandlas mer utförligt nedan.

---

<sup>49</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467 f.

<sup>50</sup> Ibid. s. 3.

<sup>51</sup> SOU 2016:75 s. 165 f och 213 ff.

<sup>52</sup> Prop. 1993/94:234 s. 88 ff.

<sup>53</sup> Prop. 2005/06:40 s. 41 ff.

<sup>54</sup> Prop. 2013/14:1 s. 278.

<sup>55</sup> Ibid. s. 264.



## 2.7 Kapitalandelskravet

### 2.7.1 Syfte

Efter 2006 års utvidgning av det lönebaserade utrymmet ställdes regeringen inför uppgiften att undvika att regleringen skulle bli oproportionerligt förmånlig. År 2013 var regeringen av uppfattningen att reglerna överutnyttjades – framför allt av revisorer, advokater och konsulter – och en lagändring stod därför på agendan.<sup>56</sup>

Regeringen beskrev att 2006 års utformning av löneunderlagsregeln gjort att delägare i fåmansföretag med mycket personal kunnat ta ut en stor andel av resultatet som kapitalbeskattad utdelning, trots att deras personliga löneuttag var relativt låga. Den förmånliga löneunderlagsregeln tillsammans med den utvidgade definitionen av fåmansföretag innebar att delägare som tog relativt låg risk ändå kunde erhålla stor kapitalbeskattad utdelning. Regeringen ansåg det därmed föreligga en disproportion mellan avkastning och risk.<sup>57</sup>

Denna disproportion kunde enligt regeringen utnyttjas av vissa fåmansföretag på så sätt att anställda istället för lön erbjöds delägarskap. På så sätt ersattes de för nedlagt arbete i form av kapitalbeskattad utdelning istället för lön. Sådana upplägg riskerade enligt regeringen att undergräva legitimiteten i skattesystemet.<sup>58</sup>

Mot bakgrund av ovanstående bedömde regeringen att det i stora företag med många anställda och många verksamma delägare inte är ändamålsenligt med en så kraftig skattelättnad som tillämpningen av löneunderlagsregeln ger utrymme för. Detta eftersom spritt ägande minskar den risk delägaren tar – och syftet med löneunderlagsregeln är att kompensera för nämnda risk.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Tjernberg (2013) s. 750.

<sup>57</sup> Prop. 2013/14:1 s. 265.

<sup>58</sup> Ibid.

<sup>59</sup> Ibid. s. 261.

### 2.7.2 Implementering

Som lösning på ovan nämnda problematik föreslog regeringen att delägaren för att utnyttja det lönebaserade utrymmet måste äga fyra procent av andelarna i företaget – ett *kapitalandelskrav*.<sup>60</sup> Syftet med regeln var att begränsa användningen av det lönebaserade utrymmet till de delägare vars risk står i proportion till den skattelättnad som det lönebaserade utrymmet ger.<sup>61</sup>

Förslaget kritiserades av Lagrådet. De pekade bland annat på de tröskeeffekter kravet på fyra procent medförde – något som kunde påverka företagens konkurrenssituation. Andra remissinstanser påpekade att vissa grupper kan komma att finna nya vägar för att få lägre skatt. Regeringen bemötte kritiken med att dessa faktorer ändå inte motiverade passivitet i förhållande till de brister i lagstiftningen som propositionen påvisat. De menade att kapitalandelskravet i framtiden kunde komma att omarbetas om det skulle visa sig att företag i stor utsträckning omorganiserar sig för att kringgå regeln.<sup>62</sup>

Lagförslaget genomfördes och skulle öka skatteintäkterna samt minska möjligheten för vissa delägare i fåmansföretag att omvandla högt beskattad tjänsteinkomst till kapitalbeskattad utdelning.<sup>63</sup> Regeln trädde i kraft den 1 januari 2014 och ledde – precis som flera remissinstanser förutsett – till att flera bolag omorganiserade sin verksamhet.<sup>64</sup>

### 2.7.3 Uppföljning

Drygt två och ett halvt år efter ikraftträdandet av kapitalandelskravet kom betänkandet *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag* (SOU 2016:75) som bland annat behandlar kapitalandelskravet. Beredningen ifrågasatte kapitalandelskravets förenlighet med strävan efter neutralitet och likformighet i beskattningen. Detta då kapitalandelskravet hämmar expansion och sammanslagningar av företag och därmed påverkar personers

---

<sup>60</sup> Prop. 2013/14:1 s. 264.

<sup>61</sup> Ibid. s. 266.

<sup>62</sup> Ibid.

<sup>63</sup> Ibid. s. 268.

<sup>64</sup> Tjernberg (2019) s. 80

handlingsalternativ. Slutsatsen var att kapitalandelskravet i sin helhet bör tas bort.<sup>65</sup> Trots detta är reglerna om kapitalandelskrav idag, fem år senare, oförändrade.

---

<sup>65</sup> SOU 2016:75 s. 180 ff.

## 3 Att tolka skatterätt

### 3.1 Bakgrund

Som framgått ovan ledde införandet av kapitalandelskravet till att flera fåmansföretag omorganiserade sig.<sup>66</sup> De skatterättsliga konsekvenserna av sådan omorganisation prövades i HFD 2017 ref. 8 genom att domstolen *tolkade* och *tillämpade* relevant lagstiftning. Kapitalandelskravets faktiska effekter utkristalliserade sig därmed.<sup>67</sup> Innan rättsfallet presenteras ska grunderna inom skatterättslig tolkning redogöras för.

### 3.2 Om tolkning och tillämpning

#### 3.2.1 Rättstillämpning

Att lagstiftaren infört en ny regel – såsom kapitalandelskravet i 57 kap. 19 § IL – leder till nästa steg: *rättstillämpning*.<sup>68</sup> Det är först genom tillämpning av en regel som dess effekter framträder och gällande rätt fastställs.<sup>69</sup> Begreppet rättstillämpning består av två tankeled: tolkning och subsumtion.<sup>70</sup> Peczenik menar att det första ledet – lagtolkningen – tar sin utgångspunkt i lagens bokstav och ett försök att förstå denna. Genom lagtolkning kan till exempel lagens mening och tillämpningsområde fastställas. Subsumtionen är sedan den logiska slutledning som anvisar hur den tolkade regeln kan tillämpas i ett konkret fall.<sup>71</sup>

#### 3.2.2 Tolkning och maktindelning

Även om rättstillämparen måste följa lagen är inte själva lagtolkningen reglerad i lag.<sup>72</sup> Detta hör ihop med den maktindelning som i Sverige råder mellan lagstiftande och dömande makt. Den lagstiftande makten kan inte i detalj bestämma hur skattelag ska tolkas, utan skatterättslig tolkningsmetod formas istället enligt Tjernberg i högsta rättstillämpande instans tillsammans med skatterättslig forskning. Samtidigt finns emellertid grundlagsfästa krav på bland annat föreskriftsstöd och likabehandling.<sup>73</sup> Hur dessa påverkar domstolen behandlas nedan.

---

<sup>66</sup> Tjernberg (2019) s. 80.

<sup>67</sup> Se avsnitt 4.2–4.3.

<sup>68</sup> Jfr. Strömholm (1996) s. 353.

<sup>69</sup> Jfr. Tjernberg (2018) s. 11.

<sup>70</sup> Pahlsson (1998) s. 769.

<sup>71</sup> Peczenik (1974) s. 54 ff.

<sup>72</sup> Pahlsson (2013) s. 87.

<sup>73</sup> Tjernberg (2018) s. 18 f.

### 3.3 Legalitetsprincipen

Något som ska skydda den enskilde från godtyckliga ingrepp från staten är *legalitetsprincipen*.<sup>74</sup> Principen är inte unik för skatterätten utan återfinns även inom bland annat straffrätten – om än inte i exakt samma utformning.<sup>75</sup> Inom skatterätten uttrycks legalitetsprincipen genom rättsgrundsatsen *nullum tributum sine lege* – ingen skatt utan lag.<sup>76</sup> Vidare skriver Hultqvist att legalitetsprincipens kärna är att skatt ska ha stöd i föreskrift – *föreskriftskravet* – och att detta är grundlagsfäst. Denna slutsats drar han utifrån flera förarbetsuttalanden och lagrum, främst 8 kap. 2–3 §§ regeringsformen (1974:152), RF.<sup>77</sup>

Om legalitetsprincipens effekter och huruvida den är kodifierad i grundlagen eller ej, råder emellertid inom doktrin delade meningar. Pålsson instämmer med Hultqvist i att föreskriftskravet är i grundlag reglerat och menar att detta numera är en okontroversiell slutsats. Samtidigt menar han att legalitetsprincipen i själva verket är så vag och värderingsbaserad att den måste karaktäriseras som en värderiktlinje snarare än ett absolut krav.<sup>78</sup> Även Magnus Alhager menar att legalitetsprincipen är vag och därför svår att omsätta i praktiken, även om den är lämplig i teorin. Att föreskriftskravet skulle vara reglerat i grundlagen ställer han sig tveksam till.<sup>79</sup>

Oaktat de meningsskiljaktigheter som råder i doktrin kring legalitetsprincipen och föreskriftskravet har HFD i praxis tillmätt föreskriftskravet en mycket stark ställning. Effekten av detta är att all tolkning måste rymmas inom lagtextens lydelse.<sup>80</sup>

---

<sup>74</sup> Pålsson (2014) s. 563.

<sup>75</sup> Uggla & Carneborn (2015) s. 110.

<sup>76</sup> Hultqvist (1995) s. 5.

<sup>77</sup> *Ibid.* s. 73 f och 113.

<sup>78</sup> Pålsson (2014) s. 558 och 568.

<sup>79</sup> Alhager (1999) s. 97 f.

<sup>80</sup> Tjernberg (2018) s. 25.

### 3.4 Ordalydelsens betydelse

Legalitetsprincipen och föreskriftskravets ställning inom svensk skatterätt medför att *ordalydelsen* i skatterättsliga bestämmelser tillmäts stor betydelse.<sup>81</sup> Eleonor Kristoffersson anser att lagtextens ordalydelse – mot bakgrund av legalitetsprincipen – bör stå högst upp i en skatterättslig *rättskällehierarki*, men påpekar samtidigt att rättskällehierarkier stundom kritiserats i doktrin.<sup>82</sup> Även Stig Strömholm menar att ett tolkningsproblem ska lösas genom lagens ordalydelse – oavhängigt de lagmotiv som kan framgå av förarbetena.<sup>83</sup> Vidare har HD i ett förvisso straffrättsligt avgörande uttalat att ordalydelsen *självfallet* är det viktigaste underlaget vid tolkning av en lagregels innebörd. Av detta följer att lagstiftaren genom sina ordval sätter gränsen för det genomslag som motivuttalanden kan få.<sup>84</sup>

### 3.5 Förarbetens betydelse

Att en lagbestämmelses ordalydelse är den viktigaste rättskällan innebär inte att det är den *enda* relevanta rättskällan. De lagmotiv som framgår av förarbetena har i Sverige stor betydelse för tolkning av lagtext och HFD hänvisar inte sällan till förarbeten i sina domskäl. Förarbetenas starka ställning som rättskälla kan bland annat härledas från att de uttrycker lagstiftarens vilja och att uttalanden från förarbetena kan fungera som preciseringar av lagtexten.<sup>85</sup> Genom att ta ledning i förarbetena kan därmed rättstillämparen bidra till att lagbestämmelsernas syfte uppfylls och att avgöranden blir materiellt lämpliga. Detta kan betraktas som *lojalitet* mot lagstiftaren.<sup>86</sup>

### 3.6 Lagtext och förarbeten i konflikt

I de fall lagtextens ordalydelse inte går att förena med de syften som framgår av förarbetena är utgångspunkten att lagtexten ska ges företräde.<sup>87</sup> Denna princip bekräftas i RÅ 85 1:85 där domstolen framhåller att *entydig* lagtext ska tillämpas efter sin ordalydelse även om den

---

<sup>81</sup> Jfr. Tjernberg (2018) s. 25.

<sup>82</sup> Kristoffersson (2011) s. 835.

<sup>83</sup> Strömholm (1996) s. 452 ff.

<sup>84</sup> NJA 2016 s. 3.

<sup>85</sup> Tjernberg (2018) s. 83 f.; Bergström (1997) s. 351.

<sup>86</sup> Tjernberg (2018) s. 83 f.

<sup>87</sup> *Ibid.* s. 85.

strider mot motiven. Vad som utgör entydig lagtext är emellertid inte alltid klart. Detta framgår bland annat av målet i fråga, där domstolen med knapp marginal (11 mot 8) kom fram till att lagtexten inte var entydig.<sup>88</sup>

Denna av HFD utvecklade princip – att entydig lagtext ska tillämpas efter sin ordalydelse – har dock inte alltid följts. När tillämpning av lagtexten framstått som orimlig och uppenbart inte ändamålsenlig har HFD gjort avsteg.<sup>89</sup> Detta skedde till exempel i RÅ 1998 ref. 31 där domstolen frångick ordalydelsen efter att noga ha undersökt den relevanta bestämmelsens syfte.<sup>90</sup> Tjernberg är kritisk till domstolens avgörande men menar samtidigt att kravet på föreskriftsstöd likväl är starkt hos HFD – möjligen ännu starkare nu än när RÅ 1998 ref. 31 avgjordes.<sup>91</sup>

### 3.7 Hantering av skatteflykt

#### 3.7.1 Skatterättslig genomsynsprincip

För att angripa skatteflyktstransaktioner har Leif Gäverth framhåvt domstolens möjlighet att – istället för att tillämpa lagstiftning i strid med dess ordalydelse – utöva *skatterättslig genomsyn*.<sup>92</sup> Detta definierar han som betraktande av rättshandlingar efter deras *verkliga innebörd* istället för dess formella innebörd.<sup>93</sup>

Gäverth granskade ett flertal rättsfall från 1990- och 2000-talet och drog slutsatsen att det i vissa fall föreligger förutsättningar för domstolen att tillämpa skatterättslig genomsyn.<sup>94</sup> För att sådan genomsyn ska vara för handen räcker emellertid inte att syftet bakom upplägget varit att uppnå betydande skattefördelar. Istället krävs att det är *klart* att rättshandlingarna haft en annan civilrättslig innebörd än den formella. Samtidigt är Gäverth osäker på hur stor vikt som ska läggas vid rättssäkerheten när den skattskyldige ägnat sig

---

<sup>88</sup> RÅ 85 1:85.

<sup>89</sup> Tjernberg (2018) s. 91.

<sup>90</sup> RÅ 1998 ref. 31.

<sup>91</sup> Jfr. Tjernberg (2018) s. 95.

<sup>92</sup> Gäverth (1996) s. 731 ff.

<sup>93</sup> Ibid. s. 734.

<sup>94</sup> Gäverth (1996) s. 735 ff.; Gäverth & Möller (2007) s. 655 ff.

åt skatterättsliga upplägg som strider mot lagstiftningens syfte. Rätten till förutsebarhet är enligt honom mindre ju mer konstlat förfarandet är.<sup>95</sup>

I motsats till Gäverth menar Sture Bergström istället att HFD under perioden *inte* har utvecklat någon skatterättslig genomsynsprincip. Vidare menar han att en skatterättslig genomsynsprincip i vilket fall inte vore nödvändig med hänvisning till *skatteflyktslagens* existens och dess tillämpningsområde.<sup>96</sup> Rosander instämmer i Bergströms bedömning av att det inte tillämpas någon skatterättslig genomsynsprincip, men medger samtidigt att rättsläget är oklart.<sup>97</sup>

### 3.7.2 Skatteflyktslagen

#### 3.7.2.1 Bakgrund

Till följd av legalitetsprincipen och föreskriftskravet – oavsett om detta anses grundlagsfäst eller inte – tillmäts lagtexten stor betydelse inom svensk skatterätt.<sup>98</sup> För att minska rättstillämparens bundenhet av lagtexten kan lagstiftaren utforma *generalklausuler*.<sup>99</sup> Inom skatterätten återfinns en sådan i 2 § skatteflyktslagen. Den stadgar följande:

“Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

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,
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”

---

<sup>95</sup> Gäverth (1996) s. 771 f.

<sup>96</sup> Bergström (2003) s. 645 f.

<sup>97</sup> Rosander (2007) s. 67.

<sup>98</sup> Tjernberg (2018) s. 25 ff.

<sup>99</sup> *Ibid.* s. 104.



Syftet med generalklausulen är att ge rättstillämparen större möjlighet att motverka önskad skatteflykt.<sup>100</sup> Att definiera skatteflykt är enligt Rosander en i princip omöjlig uppgift, men det har i förarbetena beskrivits som civilrättsligt giltiga rättshandlingar den skattskyldige genomför för att uppnå skattelättnader som inte varit avsedda av lagstiftaren.<sup>101</sup> Bestämmelserna i skatteflyktslagen bygger på en avvägning mellan önskemålet att göra skattelagstiftningen effektiv och hänsynen till rättssäkerhet samt förutsebarhet.<sup>102</sup>

I doktrin har skatteflyktslagens generalklausul kritiserats för att leda till intet bättre än juridik baserad på magkänsla.<sup>103</sup> Av Hultqvist har den dessutom kritiserats för att vara oförenlig med legalitetsprincipen.<sup>104</sup> Rosander å andra sidan menar att det är naturligt att rättssäkerheten ibland får stå tillbaka för att skattesystemet ska fungera effektivt – och att båda intressena måste värnas.<sup>105</sup>

### 3.7.2.2 Lagstiftarens passivitet

Lagstiftaren anger ibland i förarbeten till skattelagstiftning att skatteflyktslagens generalklausul ska kunna angripa förfaranden som vid tidpunkten för lagstiftandet inte kunnat förutses. Det är ett primärt mål med skatteflyktslagen att fånga upp sådana situationer. När motsatt scenario föreligger – att förfarandet förutsetts men lagstiftaren agerat passivt – är det mer oklart om detta ska beaktas vid domstolarnas tillämpning av generalklausulen.<sup>106</sup>

Efter granskning av RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 47 I-II har Holstad dragit slutsatsen att lagstiftarens passivitet *kan* vara en omständighet som medför att ett förfarande inte står i strid med lagstiftningens syfte. Sådan passivitet *behöver* dock inte medföra att skatteflyktslagen inte är tillämplig.<sup>107</sup> Tjernberg har mot bakgrund av ett senare rättsfall,

---

<sup>100</sup> Rosander (2007) s. 96 f.

<sup>101</sup> Rosander (2007) s. 14; Prop. 1996/97:170 s. 9 och 13.

<sup>102</sup> SOU 1996:44 s. 10.

<sup>103</sup> Ugglå & Carneborg (2015) s. 21 ff.

<sup>104</sup> Hultqvist (1995) s. 424 f.

<sup>105</sup> Rosander (2007) s. 84.

<sup>106</sup> Tjernberg (2018) s. 106 f.

<sup>107</sup> Holstad (2010) s. 294.

HFD 2016 ref. 61, konstaterat att skatteflyktslagen ansetts tillämplig trots passivitet från lagstiftaren.<sup>108</sup>

---

<sup>108</sup> Tjernberg (2018) s. 109.

## 4 Kringgående av kapitalandelskravet i praxis

### 4.1 Bakgrund

Efter att kapitalandelskravet infördes omorganiserade sig flera av de bolag som träffades av regeln.<sup>109</sup> För att få svar på om sådan omorganisation kunde leda till lagliga skattelättnader eller ej inkom en begäran om förhandsavgörande till Skatterättsnämnden. Nämndens avgörande meddelades år 2016 och överklagades till viss del av Skatteverket.<sup>110</sup>

### 4.2 Om Skatterättsnämnden

Möjligheten till bindande förhandsbesked i skatterättsliga frågor har sin grund i tanken att den enskilde ska kunna be Skatteverket om ett klagande av en regel. Genom åren har möjligheten utvidgats och ansvarig myndighet för förhandsbeskeden är nu Skatterättsnämnden. Nämndens främsta uppgift är att lösa svåra rättsfrågor och bidra till förutsebarhet inom skatterätten.<sup>111</sup> Förhandsavgöranden från nämnden är bindande och kan överklagas till HFD utan krav på prövningstillstånd. Detta är vanligt i kontroversiella skattefrågor.<sup>112</sup>

Persson Österman påpekar att en för legalitetsprincipen relevant aspekt är lagens *förutsebarhet*. Då lagtexten inte kan inkapsla alla möjliga scenarion och oklarheter gör möjligheten till förhandsbesked att förutsebarheten – och därigenom legalitetsprincipen – för den enskilde stärks.<sup>113</sup> Ett typexempel på när möjligheten kan utnyttjas är då den enskilde misstänker att ett förfarande ligger i gråzonen för vad som är tillåtet eller ej.<sup>114</sup>

Att Skatterättsnämndens meddelade förhandsbesked verkar prejudicerande gentemot andra skattskyldiga uttalades i *Betänkande med förslag om inrättande av riksskattenämnd m.m.*

---

<sup>109</sup> Tjernberg (2018) s. 80.

<sup>110</sup> Se avsnitt 4.1–4.2

<sup>111</sup> Persson Österman (2013) s. 24 ff.

<sup>112</sup> Ibid. s. 33.

<sup>113</sup> Ibid. s. 32 f.

<sup>114</sup> SOU 1996:44 s. 122.

(SOU 1949:62).<sup>115</sup> Detta synsätt har sedermera bekräftats, även om den stränga sekretess som omgärdar processen kan minska tydligheten i prejudikaten.<sup>116</sup>

#### 4.3 SRN 42–15/D

Förutsättningarna i Skatterättsnämndens förhandsavgörande SRN 42–15/D var följande. Z AB var moderbolag i en koncern och affärsverksamheten bedrevs huvudsakligen i dotterbolaget Y AB. Moderbolaget ägdes i sin helhet direkt eller indirekt av fysiska personer som var verksamma i koncernen. Ingen av delägarna hade vid tidpunkten för ansökan om förhandsbesked en andel av kapitalet som var större än två procent.

A var partner och delägare i Y AB. A ägde aktier i Y AB genom sitt helägda bolag X AB. Koncernen övervägde att införa ett nytt system där samtliga partners skulle vara anställda i egna ägarbolag. Dessa bolag skulle sedan i sin tur fakturera koncernen för det arbete som ägarbolaget utför mot kunder för koncernens räkning. Syftet med detta system var att ge den enskilde partnern större frihet att disponera över sin inkomst samt minska skillnaden gentemot den skattemässiga situationen för delägare i mindre konsultverksamheter. Skatterättsnämnden skulle mot denna bakgrund besvara följande frågor:

1. X AB vill ha besked om den ersättning bolaget får som underleverantör till Y AB kommer att utgöra intäkt i en av bolaget självständigt bedriven näringsverksamhet
2. Om så inte är fallet vill bolaget veta om svaret förändras om det förutom A finns minst tio personer anställda i X AB
3. A vill även ha klarhet i om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet

För att besvara fråga 1 och 2 tog Skatterättsnämnden 13 kap. 1 § IL som utgångspunkt. Denna bestämmelse avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet från inkomstslaget tjänst.

---

<sup>115</sup> SOU 1949:62 s. 106.

<sup>116</sup> SOU 2014:62 s. 59 f.

För att en intäkt ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet krävs att verksamheten i fråga är *självständig*. 13 kap. 1 § andra stycket IL beskriver vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid denna bedömning: vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Det var också dessa omständigheter – applicerade på X AB och Y AB – som nämnden granskade. Mot denna bakgrund besvarade nämnden fråga 1 nekande men fråga 2 jakande.

För att besvara fråga 3 inledde nämnden med att konstatera följande. A:s ägande i Z AB understeg det införda kapitalandelskravet på fyra procent vilket innebar att han efter 2014 års lagändring inte längre kan använda sig av det lönebaserade utrymmet vid beräkning av gränsbeloppet. Om däremot koncernen omstruktureras i enlighet med förutsättningarna i fråga 2 kommer A att uppfylla villkoret avseende sitt ägande i X AB. Mot denna bakgrund bedömde nämnden att punkt 1–3 i skatteflyktslagens generalklausul var uppfyllda.

Punkt 4 i generalklausulen – som kräver att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte – föranledde en av nämnden desto mer djupgående bedömning. Skatterättsnämnden framförde att rätten att utnyttja det lönebaserade utrymmet enligt förarbetena ska hänga ihop med den risk som tas av delägaren. Detta är en del av kapitalandelskravets syfte. Exempel på sådant risktagande är anställning av personal och i det aktuella fallet skulle A – som ensam ägare av X AB – stå dessa risker. Vidare framförde nämnden att omstruktureringar av det slag som förekommer i målet var väntade. Detta beror på kapitalandelskravets ordalydelse, och framgick också av förarbetena. I förarbetena förklarade regeringen att effekterna av lagstiftningen ska inväntas innan ytterligare åtgärder vidtas.

Mot denna bakgrund ansåg nämnden att kapitalandelskravet enligt sin ordalydelse ska kunna tillämpas generellt. Detta innebär att kravet på fyra procent ska bedömas på samma sätt oavsett om andelarna är hänförliga till nystartad verksamhet eller pågående verksamhet som omstrukturerats. Omstruktureringen ansågs därmed inte strida mot lagstiftningens syfte, varför generalklausulen i skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet.

#### 4.4 HFD 2017 ref. 8

Skatteverket valde att överklaga Skatterättsnämndens avgörande vad gäller fråga 2 – näringsverksamhetens självständighet i det fall X AB har tio eller fler anställda.

HFD konstaterade i sitt avgörande att då verksamheten i ett bolag i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser kan bolagets inkomster komma att beskattas i inkomstslaget tjänst för delägaren. I det aktuella fallet skulle X AB tillhandahålla Y AB tjänster som utförs av delägaren tillsammans med de anställda, och den ersättning som X AB erhåller skulle täcka såväl delägarens som de anställdas arbete.

Mot denna korta bakgrund ansåg HFD att verksamheten i X AB inte i allt väsentligt kunde anses bygga på ägarens personliga arbetsinsatser. De inkomster som X AB erhåller från Y AB ska därmed beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, inte inkomstslaget tjänst.

#### 4.5 Reaktionen

HFD:s avgörande har inte givit några större ringar på vattnet i vare sig *Skattenytt* eller *Svensk skattetidning*. Melz har dock kortfattat kommenterat avgörandet. Han finner det förvånande att HFD över huvud taget meddelade ett förhandsbesked i målet med tanke på att informationen kring sakomständigheterna var knapphändig. För domstolen kunde det enligt Melz ha varit relevant att veta bland annat hur uppdragen skulle erhållas och närmare om hur relationen var mellan de inblandade bolagen.<sup>117</sup>

---

<sup>117</sup> Melz (2018) s. 261.

## 5 Avslutande synpunkter

### 5.1 Gällande rätt

#### 5.1.1 Analys

Kapitalandelskravet återfinns i 57 kap. 19 § IL och stadgar att lönebaserat utrymme ska beräknas endast om delägaren äger andelar som motsvarar minst fyra procent av kapitalet i fåmansföretaget. Vid framväxten av reglerna för fåmansföretag i allmänhet och kapitalandelskravet i synnerhet har lagstiftaren framhåvt skattemässig neutralitet som ett ledande syfte. Detta framgår tydligt av förarbetena. Kapitalandelskravet har också införts för att syftet med det lönebaserade utrymmet ska uppfyllas. Lagstiftaren har uttryckt att utrymmet ska kunna utnyttjas endast av de delägare vars risk står i proportion till de skattelättnader som bestämmelsen medför. Som exempel på en riskhöjande faktor har anställning av personal framhävts.

Likt all lagstiftning kräver även kapitalandelskravet rättstillämpning för att ges effekt. Det första steget vid rättstillämpning är tolkning av bestämmelsen. Vid sådan tolkning är inom skatterätten legalitetsprincipen central. Denna princip – i kombination med bland annat föreskriftskravet och utvecklad praxis – innebär att domstolen i stor utsträckning är bunden av lagtextens ordalydelse. Uttalanden i förarbetena blir relevanta först i de fall lagtexten inte är entydig.

Vad gäller kapitalandelskravet är lagtextens ordalydelse i min mening klar och tydlig. Så länge gränsen på fyra procent uppfylls får den skattskyldige nyttja det lönebaserade utrymmet. Domstolen har mot bakgrund av legalitetsprincipen och föreskriftskravet inte möjlighet att frångå sådan entydig lagtext. Av denna anledning blev frågan i HFD 2017 ref. 8 snarare om näringsverksamheten i X AB var självständig i enlighet med 13 kap. 1 § IL, än om kapitalandelskravet i 57 kap. 19 § IL var uppfyllt.

Mot bakgrund av HFD 2017 ref. 8 kan konstateras att det kan räcka att ett fåtal anställda vid omstrukturering följer med till det nybildade bolaget för att uppfylla kravet på självständighet. En bedömning för var gränsen går får göras i det enskilda fallet mot de riktlinjer som finns i 13 kap. 1 § IL. Jag instämmer här med Melz om att det för domstolen i HFD 2017 ref. 8 vore nyttigt med ytterligare information om uppdragens utformning. Det

hade dessutom givit ett tydligare prejudikat. Samtidigt ska erinras att syftet med denna uppsats inte är att närmare undersöka var gränsen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet går.

Baserat på de uttalanden som finns i förarbeten till skatteflyktslagen är det enligt mig klart att den omorganisation som genomförs i X AB och Y AB i viss mån är att betrakta som skatteflykt. För att motverka detta har lagstiftaren försett rättstillämparen med en generalklausul i skatteflyktslagen. Genom denna kan vissa förfaranden som strider mot lagstiftningens allmänna syfte beivras. Ett syfte med kapitalandelskravet som av lagstiftaren betonats är att delägarens risktagande ska stå i proportion till skattelättnaden det lönebaserade utrymmet erbjuder. Det var också i ljuset av nämnda risktagande som Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att skatteflyktslagen *inte* var tillämplig på förfarandet i SRN 42–12/D.

Det bör tilläggas att frågan om lagstiftarens passivitet i förhållande till generalklausulens tillämplighet diskuterats i doktrin. Även om nämnda passivitet inte alltid förhindrat tillämplighet drar jag slutsatsen att den passivitet lagstiftaren uppvisade i förarbeten till kapitalandelskravet knappast stärkte skatterättsnämndens möjlighet att tillämpa generalklausulen i SRN 42–15/D.

### 5.1.2 Sammanfattning

För att sammanfattande besvara frågeställning I och II kan inledningsvis konstateras att skatterättslig tolkning är starkt präglad av bundenhet till lagtexten. Detta begränsar domstolens tolkningsutrymme och det inflytande som till exempel förarbeten kan få. Att som i RÅ 1998 ref. 31 frångå ordalydelsen till förmån för lagmotiven betraktar jag som ett historiskt undantag snarare än en vedertagen tolkningsmetod aktuell vid HFD 2017 ref. 8.

För att motverka skatteflykt – och ge domstolen större möjlighet att beakta lagstiftningens syfte – har lagstiftaren instiftat en generalklausul i skatteflyktslagen. Med denna bör behovet för domstolen att använda sig av en skatterättslig genomsynsprincip minska. Domstolen har således möjlighet att vid icke entydig lagtext vända sig till förarbeten och



motiven som där framhävs, och vid entydig lagtext använda skatteflyktslagens generalklausul.

Kapitalandelskravet i 57 kap. 19 § IL har en i min mening entydig utformning. När kringgående av bestämmelsen skulle hanteras i HFD 2017 ref. 8 var därför domstolens tolkningsmöjligheter få – och ännu färre efter att Skatteverket valt att inte överklaga frågan om skatteflyktslagens tillämplighet. Domstolen har i fråga om kapitalandelskravet gjort en bokstavstrogen tolkning och därefter riktat fokus mot verksamhetens självständighet. Utrymmet för att göra något annat är litet, för att inte säga obefintligt, och avgörandet är i min mening korrekt.

Till sist bör påminnas om att det prejudikat som Skatterättsnämnden och HFD producerat inte är vattentätt. Detta med tanke på att alla relevanta omständigheter inte presenterades i fallet. Samtidigt är det dessa avgöranden övriga skattskyldiga har att luta sig mot och som vi kan kalla gällande rätt.

## 5.2 Kapitalandelskravets framtid

### 5.2.1 Lagstiftarens möjligheter

Som framgått av uppsatsen kan lagstiftaren inte detaljstyra hur domstolen ska tolka skatterättsliga bestämmelser. Vad lagstiftaren däremot *kan* göra är att utforma regler där endast en rimlig tolkning är möjlig för domstolen. Gör lagstiftaren det, minskar utrymmet för domstolens godtycke. Dessutom är det i linje med legalitetsprincipen. Kapitalandelskravet är genom sin nuvarande utformning entydigt och ger därmed domstolen mycket litet utrymme för egen tolkning. Frågan är vad lagstiftaren kan göra när lagstiftningen då kringgås samtidigt som skatteflyktslagen inte anses tillämplig.

Inledningsvis kan konstateras att det faktum att partnerbolag – likt de advokat- och revisionsbyråer som Magdadela Andersson kritiserat – klassificeras som fåmansföretag inte har betraktats som ett problem. Den utvidgade definitionen av fåmansföretag ämnar träffa just dessa bolag, varför den inte bör ändras. För det andra blev det i HFD 2017 ref. 8 tydligt att bedömningen vid kringgående av kapitalandelskravet mynnar ut i en fråga om näringsverksamhetens självständighet. 13 kap. 1 § IL har berörts mycket kortfattat i uppsatsen och jag avhåller mig därför från att avgöra om denna bestämmelse kan ändras för att kapitalandelskravets syfte bättre ska uppfyllas.

Jag ställer mig istället ödmjuk inför uppgiften att föreslå en reviderad bestämmelse som inte kan kringgås – och kanske har även lagstiftaren kommit till denna slutsats. För redan innan regeln infördes flaggade remissinstanser för att omorganisationer kunde ske och lagstiftaren bemötte detta med att det fick bli ett problem för framtiden. Omorganisationerna ägde rum nästan direkt efter 2014 års lagändring och analyserades i en utredning från 2016. Utredningen visade att farhågorna infriats och det föreslogs att kapitalandelskravet skulle tas bort helt. Efter HFD 2017 ref. 8 har det blivit än tydligare att de partnerbolag som regeringen år 2014 ville komma åt inte alls drabbats. Trots detta har lagstiftaren varit fortsatt passiv.

### 5.2.2 Slutsats

Människan är nyttomaximerande, och mot bakgrund av utgången i HFD 2017 ref. 8 kan vi utgå från att de företag som tjänar på att omorganisera sig på liknande vis också kommer göra det. Den uppmärksamme läsaren noterar att detta utfall är *precis* det som neutralitetsprincipen – som sedan 1970-talet varit central för fåmansföretagens särreglering – ämnar motverka. Nuvarande lagstiftning förefaller därför vara ologisk och orättvis. Detta undergräver skattesystemets legitimitet.

Sedan intervjun i SVT 2015 har mycket hänt och Magdalena Andersson är nu Sveriges första kvinnliga statsminister. Jag misstänker att en ändring av kapitalandelskravet inte står högst upp på agendan inför 2022 års riksdagsval. Samtidigt har uppsatsen visat att kapitalandelskravet i sin nuvarande form är tandlöst och dåligt fyller sitt syfte. Jag menar därför att lagstiftaren gör bäst i att följa förslaget om ett borttagande av kapitalandelskravet. Att behålla en i princip verkningslös regel som gör att samhällsresurser går till skatteplanering tjänar ingen på – allra minst lagstiftaren själv.

## Käll- och litteraturförteckning

### **KÄLLOR**

#### *Tryckta källor*

#### **Offentligt tryck**

##### Utredningsbetänkanden

SOU 1949:62 Betänkande med förslag om inrättande av riksskattenämnd m.m.

SOU 1975:54 Fåmansbolag.

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen: reformerat förhandsbesked.

SOU 2014:62 Förbättrat förhandsbeskedsinstitut.

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

##### Propositioner

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Prop. 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.

Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014.

Prop. 2019/20:1 Budgetpropositionen för 2020.

#### **Rättsfall m.m.**

##### Högsta domstolen

NJA 2016 s. 3.

##### Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 85 1:85.

RÅ 1993 ref. 99.

RÅ 1998 ref. 31.

HFD 2017 ref. 8.

### Övriga svenska domstolar och förvaltningsmyndigheter

Skatterättsnämnden, beslut 2016-06-22 i ärende Dnr 42–15/D.

### **Övrigt**

Skatteverket, *Svar på vanliga frågor - inkomst av tjänst*. Tillgänglig på <<https://www.skatteverket.se/privat/etjansterochblanketter/svarpavanligafragor/inkomsta-privattjansteinkomsterfaq/narskamanbetalastatliginkomstskattochhurhogarden.5.10010ec103545f243e8000166.html>> (besökt 2021-12-22).

Statistiska centralbyrån (2021), *Medelskattesatser 1930–2022, hela riket*. Tillgänglig på <<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finansier-for-den-kommunala-sektorn/kommunalskatterna/pong/tabell-och-diagram/medelskattesatser-19302022-hela-riket/>> (besökt 2021-12-22).

Sveriges domstolar (2020), *Högsta förvaltningsdomstolen genom åren*. Tillgänglig på <<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/om-hogsta-forvaltningsdomstolen/historik/>> (besökt 2021-12-22).

Sveriges television (2015), *Finansministern om skattetrixandet – djupt upprörande*. Tillgänglig på <<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/finansministern-om-skattetrixandet-djupt-upprorande>> (besökt 2021-12-22).

Sveriges television (2021), *Över 200 svenskar i pandoraläckan*. Tillgänglig på <<https://www.svt.se/nyheter/granskning/ug/over-200-svenskar-i-pandoralackan>> (besökt 2021-12-22).



## Litteratur

Alhager, Magnus (1999), *Dispens från inkomstskatt*.

Bergström, Sture (2003), 'Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång'. *Skattenytt* s. 645–646.

Bergström, Sture (1997), 'Tolkning och tillämpning av skattelag'. *Skattenytt* s. 351–352.

Burmeister, Jari (2018), 'Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41'. *Svensk skattetidning* s. 28–59.

Gunnarsson, Åsa (2019), 'Genus- och jämställdhetsperspektiv på skatterätten'. *Juridisk publikation* s. 419–447.

Gunnarsson, Åsa (1995), *Skatterättvisa*.

Gäverth, Leif (1996), 'Regeringsrätten och genomsyn'. *Svensk skattetidning* s. 731–773.

Gäverth, Leif & Lars Möller (2007), 'Har Regeringsrätten frångått genomsyn?'. *Skattenytt* s. 652–662.

Holstad, Per (2010), 'Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten'. *Skattenytt* s. 294–310.

Hultqvist, Anders (1995), *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*.

Jareborg, Nils (2004), 'Rättsdogmatik som vetenskap'. *SvJT* s. 1–10.

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl.

Kristoffersson, Eleonor (2011), 'Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen'. *Svensk skattetidning* s. 835–849.

Melz, Peter (2018), 'Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattning'. *Skattenytt* s. 261–264.

Melz, Peter (1986), *Kapitalvinstbeskattningens problem: företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*.

Mutén, Leif (1959), *Inkomst eller kapitalvinst: inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer*.

Peczenik, Alexander (1974), *Juridikens metodproblem*. 1 uppl.

Persson Österman, Roger (2013), *Förhandsbesked i skattefrågor*. 1 uppl.

Persson Österman, Roger (1997), *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*.

Påhlsson, Robert (2013), *Konstitutionell skatterätt*. 3 uppl.

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

Påhlsson, Robert (1998) 'Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation'. *Svensk skattetidning* s. 769–776.



Rosander, Ulrika (2007), *Generalklausul mot skatteflykt*.

Sandström, Marie (2002), 'Rätt eller vetenskap? Till frågan om rättsvetenskapens nytta'. *SvJT* s. 282–292.

Strömholm, Stig (1996), *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära*. 5 uppl.

Svensson, Bo (2015), 'Tretolv – varifrån och varhän?'. *Skattenytt* s. 579–595.

Tikka, Kari S. (2004), 'Om principer vid tolkningen av skattelag'. *Skattenytt* s. 656–663.

Tjernberg, Mats (1999), *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*

Tjernberg, Mats (2013), 'Förslaget till förändrade fåmansföretagsregler från 2014'. *Skattenytt* s. 750–756.

Tjernberg, Mats (2019), *Fåmansföretag & beskattning*. 1 uppl.

Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*. 1 uppl.

Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian (2015), *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*. 1 uppl.

Von Bahr, Stig (2018), 'HFD och riskkapitalisterna'. *Skattenytt* s. 630–636.

