



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

David Naud Björklund

Högsta förvaltningsdomstolens omfördelning av handelsbolagsresultat

- När, hur och varför?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT 2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	7
FÖRKORTNINGAR	8
1 INLEDNING	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställning	10
1.3 Avgränsningar	11
1.4 Metod och material	11
1.5 Forskningsläge	13
1.6 Disposition	14
2 BOLAGSRÄTTSLIG BAKGRUND	16
2.1 Bolagsbegreppet	16
2.2 Olika bolagsformer	16
2.2.1 Handelsbolag	17
2.2.2 Kommanditbolag	18
2.2.3 Aktiebolag	19
2.2.4 Fåmansaktiebolag	21
2.3 Resultatfördelning i handelsbolag	22
2.4 Bolagsrättsliga effekter av aktiebolagsledda handelsbolag	23
3 SKATTERÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER	25
3.1 Grundläggande principer	25
3.1.1 Likformighet och neutralitet	26
3.1.2 Interventionistiska skatteåtgärder	26
3.1.3 Enkelhet och transparens	27
3.1.4 Rättssäkerhet	28
3.2 Behovet av särskilda regler för fåmansföretag	31
3.3 Beskattningen av olika bolagsformer	33
3.3.1 Inkomster i och från handelsbolag	34
3.3.2 Inkomster i och från aktiebolag	35

3.3.3	Inkomster i och från fåmansföretag	36
3.4	Skatterättsliga effekter av bolagsstrukturen	38
4	RESULTATFÖRDELNING I PRAXIS	42
4.1	Högsta förvaltningsdomstolens praxis	42
4.1.1	Inledning	42
4.1.2	RÅ 1957 Fi 2409 - Myrstensfallet	42
4.1.3	RÅ 1988 not. 291 - Advokatfirman	43
4.1.4	RÅ 1990 not. 274 - Familjen	44
4.1.5	RÅ 1995 ref. 35 - Evainetos	45
4.1.6	RÅ 1995 not. 95 - Boutiquen	46
4.1.7	RÅ 1997 not. 126 - Ridcentret	47
4.1.8	RÅ 2002 ref. 115 I och II - Mäklarringen	48
4.1.9	Rättsfallsanalys, när och varför frångås en fördelning?	50
4.1.9.1	När frångås en fördelning?	50
4.1.9.2	Vari ligger obehörigheten?	54
4.1.9.3	Varför frångås fördelningen?	56
4.2	Några underrättsavgöranden	58
4.2.1	Inledning	58
4.2.2	Datakonsulten	58
4.2.3	Framtidstro	59
4.2.4	Mäklarfallen	59
4.2.5	Phuloden AB	60
4.2.6	Rättsfallsanalys, hur har underinstanserna tänkt?	61
5	HUR STÅR SIG RÄTTSLÄGET IDAG?	63
5.1	Hur hade en bedömning kunnat göras idag?	63
5.1.1	Inledning	63
5.1.2	Är inkomstöverföringen obehörig?	63
5.1.3	Medför inkomstfördelningen en skattefördel?	67
5.2	Vad blir en god lagstiftning?	69
5.2.1	Inledning	69
5.2.2	Likformighet och neutralitet	69
5.2.3	Interventionistiska skatteåtgärder	71
5.2.4	Enkelhet och transparens	71
5.2.5	Rättssäkerhet	72
5.3	Sammanfattning	76
6	SLUTSATSER	78
	BILAGA A – SAMMANSTÄLLNING	83
	BILAGA B – HANDELSBOLAG TILL FYSISK PERSON	84
	BILAGA C – HANDELSBOLAG TILL FÅMANSAKTIEBOLAG	85

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	86
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	93

Summary

The Swedish tax system is linked to many civil law concepts and provisions. In taxation, they have been given the same meaning in tax law as in civil law. As a result of the wide freedom of contract, this has given taxpayers great opportunities to influence taxation. Dealings can thus be designed so that they are affected by the tax system's lower tax rates. On the other hand, both the judiciary and the legislator have developed methods to deviate from the civil law meaning when the construction has gone too far.

One such method is the Supreme Administrative Court's practice of deviating from unjust and unreasonable distributions of profits, conditioned by tax reasons, in a general partnership. The thesis examines in one step when, how and why such profit distributions are deviated from in taxation. The thesis shows that the origin of the partners' ability to adjust the profit distribution to suit the tax purposes lies in a lack of a two-party relationship. When neglected, the result can, instead of being distributed commercially, be distributed according to the tax consequences. When this has been the case, the distribution has often been deviated from, and the profit distributed according to reasonableness. To deviate from a distribution, it has been required that the distribution has led to a tax advantage. The thesis finds that it is unclear what requirements are placed on the tax benefit. The thesis advocates that the tax advantage should be assessed in correlation with the business reasons for the distribution. If the tax reasons can then be assumed to have constituted the reasons for the distribution, it should be possible to deviate from them. The assessment of reasonableness has been based on what would have been business-like, by considering the partners' participation and risk-taking in the business.

A significant tax advantage, that taxpayers can achieve, is to take out a surplus in the general partnership via a limited company. The thesis investigates what possibilities it gives the partners to influence the taxation. The surplus can, due to the limited company, be attributed to the income category of capital, which has a lower tax rate than income from general partnerships. However, the legislator has developed a tool to counteract such income conversion. It is the so-called close company rules ("*fämansföretagsreglerna*") that affect the taxation of natural persons' income from limited companies. The rules become applicable if the natural person is active to a significant extent in the general partnership or the limited company. That should often be the case. The close company rules have been added after the court cases that developed the Supreme Administrative Court's deviation practice. Since the rules share

the same background and seek to counteract the same income conversion as the practice, the thesis sees that the reasons for judging procedures as unreasonable have decreased. Other tax benefits can also be achieved, but these are not the main focus of the thesis.

The Supreme Administrative Court's judgment are usually brief, which is why it has been difficult to answer why a different distribution has been justified. The thesis has presented three possible approaches. The first is to counteract tax evasion and achieve the intended tax effect. The second is based on a functionalist view. Since a two-party relationship means that the distribution of results would never be questioned in civil law, it will never become a relevant issue in civil law. The significance first arises in tax law, which is why the distribution needs to be tested against the functions of the tax law. The third deviates from distributions that jeopardize the foundations of the tax system, for example, that income is divided into different types. It is similar to the tax evasion law, which requires that the procedure would be contrary to the purpose of the legislation to be applicable. The short and scanty judgments mean that the practice appears to be exercised relatively free, which is closest to the first approach.

The practice can therefore be seen as a court-created method against tax evasion. This justifies assessing the practice in the light of the rule of law and the desire for good legislation. This is the last part of the essay. It becomes particularly interesting because the legislator has intervened with a method in the form of the close company rules. In assessing the practice, it can thus be set against the close company rules.

The thesis finds that the biggest differences between the methods lie in the interventionist aims of the tax system, the rule of law and efficiency. Concerning the first, the legislator has thereby wanted to stimulate entrepreneurship, which is reflected in the design of the close company rules. It is thus through their care that these aims are met. The practice itself does not take them into account. This leads to different conditions for success between general partnerships and limited companies.

As for legal certainty, the essay divides it into predictability and legality. Predictability benefits from a simple and transparent system. Both methods can be criticized for their complexity. The close company rules contain several vague requirements to determine their applicableness, which required diligent work from the courts. The calculation rules for how the income is to be distributed between the types of income are, however, standardized, which almost automates the assessment in the calculation stage. The practice lacks standardization and is instead seeking a fair business distribution. This has

been shown to lead to several difficult assessments who are among other things connected to the risks of doing business. Unlike the practice, the close company rules are laid down in law, which simplifies the task to find and understand them. As a major change in the rules needs to take place through legislation, individuals are also warned before a major change. All in all, the thesis lands in that the deviation practice does not offer as good legal certainty as the close company rules. In the long run, society is burdened with extra work.

The core of the principle of legality is that a tax must follow from the law. In this regard, the thesis shows that the methods have very different conditions to success. The close company rules are laid down in law and thus follow from the law, while the practice is not and instead developed by the courts. As tax law, as well as this issue, is complicated, it may be appropriate to give courts greater flexibility. The flexibility can be used to make more nuanced and correct assessments in the individual case and to combat tax avoidance. It does not have to conflict with the principle of legality. Especially not in this case when there are no tax law provisions on profit distributions for the courts to base their ruling on. Since a certain interpretation is unavoidable, and appropriate for reasons of efficiency, the principle should be affirmed as closely as possible. The thesis concludes that the principle of legality in these cases should take on a role as a valuable guideline and control station. The limit can then be drawn when the interpretation does not contribute to the principles of good legislation. Or in cases where the principles are incompatible, do not represent the overall assessment of them. The practice should therefore strive to have as good support as possible.

Since the practice method does not have a direct connection to any legal article, the thesis advocates the practice method seeking legal support through a systematic interpretation of the legal system. For the best legality the approach that seeks unreasonableness in the foundations of the tax system would be preferable. The practice is then constructed closer to the tax system. However, this approach is the least flexible for the courts, which impairs their opportunities for nuanced and correct assessments. To combat tax evasion, this is undesirable. It is, therefore, possible to both praise and criticize the deviation practice. In the case when the tax advantage is achieved through income conversion between the types of income, predominant reasons speak against an application of the deviation practice. The core company rules handle that task better.

Sammanfattning

Skatterätten anknyter till många civilrättsliga termer och bestämmelser. Vid beskattningen har de getts samma innebörd inom skatterätten som i civilrätten. Till följd av den vida avtalsfriheten har det gett de skatteskyldiga stora möjligheter att påverka beskattningen. Förehavanden kan således konstrueras så att de träffas av skattesystemets lägre skattesatser. Häremot har såväl rättstillämparen som lagstiftaren utvecklat metoder för att frångå den civilrättsliga innebörden när konstruktionen gått för långt.

En sådan metod är Högsta förvaltningsdomstolens praxis att frångå obehöriga och orimliga resultatfördelningar i handelsbolag som betingats av skatteskäl. Uppsatsen undersöker när, hur och varför resultatfördelningar frångås. Uppsatsens rättsfallsanalys visar på att ursprunget till delägarnas möjlighet att skattemässigt anpassa resultatfördelningen, ligger i ett bristande tvåpartsförhållande. När det eftersatts kan resultatet istället för att fördelas affärsmässigt, fördelas efter skattekonsekvenserna. När det varit fallet har fördelningen ofta frångåtts och resultatet fördelats efter skälighet. För att frångå en fördelning har det fordrats att upplägget lett till en skattefördel. Uppsatsen finner att det är oklart vad för krav som ställs på skattefördelen. Uppsatsen förespråkar att skattefördelen ska ställas mot de affärsmässiga skälen för fördelningen. Om skatteskälen då kan antas ha utgjort skälen för fördelningen torde den kunna frångås. Skälighetsbedömningen har gjorts mot bakgrund av vad som varit affärsmässigt genom att ta hänsyn till delägarnas medverkan och risktagande i verksamheten.

En betydelsefull skattefördel som skatteskyldiga kan uppnå är att ta ut överskott i handelsbolaget via ett aktiebolag. Uppsatsen utreder vad det medför för skatterättsliga dispositionsmöjligheter. Överskottet kan då hänföras till inkomstslaget kapital som har en lägre skattesats än inkomster från handelsbolag. Lagstiftaren har dock utvecklat ett verktyg för att motverka sådana inkomstomvandlingar. Det är de så kallade fåmansföretagsreglerna som påverkar beskattningen av fysiska personers inkomster från aktiebolag. Reglerna blir tillämpliga ifall den fysiska personen är verksam i betydande omfattning i handelsbolaget eller aktiebolaget. Det torde ofta bli fallet. Fåmansföretagsreglerna har tillkommit efter Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden. Eftersom de har samma problembakgrund som praxisen, ser uppsatsen att skälen för att bedöma förfaranden som oskäliga, har minskat. Även andra skattefördelar kan uppnås, men i uppsatsen ligger fokuset på den som uppstår via omvandling mellan inkomstslagen.

Högsta förvaltningsdomstolens domskäl är oftast kortfattade varför det varit svårt att ge svar på varför det motiverat en annan fördelning än den av de skatteskyldiga önskade. Uppsatsen har presenterat tre möjliga angreppssätt. Det första är för att motverka kringgående av skatt och uppnå den avsedda skatteeffekten. Det andra grundas i en funktionalistisk syn. Eftersom tvåpartsförhållande leder till att resultatfördelningen aldrig civilrättsligt skulle ifrågasättas blir det ingen civilrättsligt relevant fråga. Betydelsen uppstår först inom skatterätten varför fördelningen behöver prövas mot skatterättens funktion. Det tredje frångår fördelningar som äventyrar skattesystemets grundvalar, till exempel att inkomst delas upp i olika slag. Det liknar skatteflyktslagens första rekvisit att förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Domskälens knapphändighet gör att praxisen ter sig relativt fri vilket ligger närmast det första angreppssättet.

Praxisen går därför att se som en domstolsskapad metod mot kringgående av skattelag. Det motiverar att bedöma praxisen mot bakgrund av kravet på rättssäkerhet och önskan om en god lagstiftning. Det utgör uppsatsens sista del. Det blir särskilt intressant eftersom lagstiftaren inskridit med en metod i form av fåmansföretagsreglerna. Vid bedömningen av praxisen kan den således ställas mot fåmansföretagsreglerna.

Uppsatsen landar i att de största skillnaderna mellan metoderna ligger i de interventionistiska syftena, rättssäkerhet och effektivitet. Vad gäller det första har lagstiftaren härigenom velat stimulera företagande vilket avspeglats i utformningen av fåmansföretagsreglerna. Det är således genom deras försorg som dessa syften får genomslag. Praxisen tar inte hänsyn till dem. Det medför en olikformighet mellan företagsformerna.

Vad gäller rättssäkerhet delar uppsatsen upp det i förutsebarhet och legalitet. Förutsebarheten gynnas av ett enkelt och transparent system. Båda metoderna kan kritiserar för sin komplexitet. Fåmansföretagsreglerna innehåller flera vaga rekvisit i kvalifikationsledet vilka krävt idogt arbete från domstolarna att bena ut. Beräkningsreglerna för hur inkomsten ska fördelas mellan inkomstlagen är dock schablonartad vilket närmast automatiserar bedömningen i beräkningsledet. Praxisen saknar schablonisering och söker istället efter en skälig affärsmässig fördelning. Det har visat sig medföra flera svåra avvägningar med omständigheter som risken i verksamheten. Fåmansföretagsreglerna är till skillnad från praxisen lagstadgade och samlade, vilket förenklar för den som vill ta till sig dem. Eftersom en större förändring av dem behöver ske genom lagstiftning, förvarnas dessutom de enskilda. Sammantaget ser uppsatsen fler förutsebarhetsbrister i praxisen än

fåmansföretagsreglerna. I längden tynger det samhället som belastas med extraarbete för att tillskansa sig kunskapen.

Legalitetsprincipens kärna är föreskriftskravet och att skatt ska följa av lag. Uppsatsen visar på att metoderna har vitt skilda förutsättningar. Fåmansföretagsreglerna är lagstadgade och följer således av lag medan praxisen inte är det utan istället utvecklats av domstolarna. Eftersom skatterätten, liksom denna problematik, är komplicerad ser jag skäl att ge domstolarna en större flexibilitet. Flexibiliteten kan användas till att göra mer nyanserade och korrekta bedömningar i det enskilda fallet samt att bekämpa kringgåendeförsök. Det behöver inte ligga i strid med legalitetsprincipen och föreskriftskravet. Särskilt inte i det här fallet då det saknas skatterättsliga bestämmelser om resultatfördelningar för domstolarna att anknyta till. Eftersom en viss tolkning är ofrånkomlig, och av effektivitetsskäl lämplig, bör principen bejakas så gott som möjligt. Uppsatsen sluter sig till att legalitetsprincipen i dessa fall bör inta en roll som värderiktlinje och kontrollstation. Gränsen kan då dras när tolkningen inte bidrar till principerna om god lagstiftnings uppfyllande. Eller i de fall principerna är oförenliga, inte representerar den samlade bedömning av dem. Praxisen ska därför eftersträva att ha så gott stöd som möjligt.

Eftersom praxismetoden inte har en direkt anknytning till ett lagrum förespråkar uppsatsen att praxismetoden söker lagstöd genom en systematisk lagtolkningsmetod. För bäst legalitet vore därför angreppssättet som söker obehörighet i skattesystemets grundvalar att föredra. Praxisen konstrueras då runt skattesystemet. Angreppssättet medför dock minst flexibilitet åt domstolarna vilket försämrar deras möjligheter till nyanserade och korrekta bedömningar. För att bekämpa kringgåenden är det oönskat. Det går därför att principiellt såväl hylla som kritisera en omfördelningspraxis. I det enskilda fallet med inkomstomvandling mellan inkomstlagen torde övervägande skäl för praxismetoden idag tala mot en tillämpning. Fåmansföretagsreglerna sköter den uppgiften bättre.

Förord

Förhoppningsvis visar det här arbetet att jag studerat tillräckligt väl för att vara förtjänt av en juristexamen. Förhoppningsvis anar man även mina goda lärare, handledare och föräldrar som under min skolgång försett mig med det nödvändiga därför.

Vad arbetet inte lyckas skildra är alla de vänner som förgyllt min studietid och bidragit med allt det där andra som också behövs. Om det så är en film om kvällen, en drabbning på korpvallen eller en middag med spel ihop. Tack för att ni finns!

Jag är stolt över att kunna titulera mig jurist och er vän!

Lund, 24 maj 2022

David Naud Björklund

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen, Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
HRL	Handelsregisterlag (1974:157)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Not	Notis
Prop.	Regeringens proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SkfIL	Lag (1995:575) mot skatteflykt
VD	Verkställande direktör

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Domstolar ställs stundom inför juridiska problem som blottlägger vaga eller obestämda delar av rättsordningen. Det är då deras uppgift att finna ett svar på problemet. Det är kanske även deras skyldighet att bena ut och klargöra rättsläget.¹ Skattelagstiftningen består av många odefinierade ord och begrepp såsom lön, resultatfördelning och utdelning. Domstolarna har då tolkat dem efter deras civilrättsliga innebörd.

I vissa situationer har domstolarna dock valt att frångå den civilrättsliga innebörden. Det har till exempel skett när aktieägarnas utdelning baserats på deras arbetsprestation, s.k. *differentierad utdelning*², när en annan innebörd framträtt vid en gemensam bedömning av enskilda transaktioner³ och när ett handelsbolags resultat delats upp ojämnt mellan delägarna⁴. I den skatterättsliga litteraturen har det talats om att domstolarna tillämpat en metod om *verklig innebörd*.⁵

En omständighet av betydelse i domstolarnas bedömning av om den civilrättsliga innebörden kan frångås, har varit ifall en skattefördel obehörigen erhållits. Civilrättens vida avtalsfrihet möjliggör nämligen för enskilda att anpassa sina förehavanden efter skattesystemet. Enskilda kan därigenom utnyttja brister i systemet. Till exempel medför den bristande neutraliteten att arbetsinkomster beskattas högre än kapitalinkomster. Att frångå den civilrättsliga innebörden har därför setts som ett domstolsskapat verktyg att bekämpa oönskad skatteplanering⁶ med.⁷ Samtidigt ställs inom skatterätten höga krav på rättssäkerhet. Det blir därför intressant att diskutera hur detta verktyg förhåller sig till rättssäkerhetskravet.

Högsta förvaltningsdomstolens har i vissa fall frångått resultatfördelningen mellan delägare i handelsbolag. I uppsatsen kommer det även benämnas som

¹ Se Tjernberg (2018) s. 56.

² Se t.ex. RÅ 1997 ref. 81, RÅ 2000 ref. 56, HFD 2018 ref. 29, HFD 2019 ref. 52 och HFD 2020 ref. 1.

³ Se t.ex. RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27.

⁴ Se avsnitt 4.1.

⁵ Se t.ex. Lodin m.fl. (2021b) s. 611; Pålsson (2016) s. 105 ff. Rosander (2007) s. 664; Burmeister (2012) s. 19 f.

⁶ Jag använder termerna oönskad skatteplanering, kringgående och skatteflykt som synonymer. Det är inte självklart men relativt gängse, jfr. Pålsson (2016) s. 105.

⁷ Se t.ex. Pålsson (2016) s. 105 ff.; Rosander (2007) s. 663 ff.

omfördelningspraxis. När det gäller samtida delägare⁸ berör de vägledande avgörandena beskattningsår innan 1991. Avgörandena är således från tiden innan de så kallade *fåmansföretagsreglerna*. Reglerna syftar till att avhjälpa neutralitetsbrister och bekämpa skatteplanering. Det blir därför särskilt intressant att undersöka detta domstolsskapade verktyg, omfördelningspraxisen, när lagstiftaren inskridit med ett eget, fåmansföretagsreglerna. Ett annat lagstiftat verktyg är lag (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, som utgör en sorts generalklausul mot skatteflykt. Förutom att undersöka det domstolsskapade verktyget mot rättssäkerhetskravet, kan de olika verktygen även bedömas mot bakgrund av vad som utgör god lagstiftning. Härför har det uppställts ett antal principer och kriterier för vad som utgör en lämplig och önskvärd beskattning. Det blir också intressant att undersöka ifall fåmansföretagsreglerna påverkar bedömningen av när en resultatfördelning kan frångås.

För att bäst åskådliggöra de intresseväckande aspekterna, grundar sig uppsatsen på en viss bolagsstruktur. Det är den med ett handelsbolag eller kommanditbolag i botten vari verksamheten bedrivs. Bolaget ägs av en eller flera fysiska personer och deras helägda aktiebolag. Handelsbolaget och kommanditbolaget ägs således både direkt och indirekt av den eller de fysiska personerna. I uppsatsen benämns strukturen som *aktiebolagsägda handelsbolag*.

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen syftar till att analysera Högsta förvaltningsdomstolens omfördelningspraxis av handelsbolagsresultat, och hur den kan appliceras på aktiebolagsägda handelsbolag sedan införandet av fåmansföretagsreglerna. Det görs mot bakgrund av kravet på rättssäkerhet och vad som utgör en god lagstiftning.

För att uppnå syftet ställs följande frågor:

1. Vad medför aktiebolagsledda handelsbolag för civilrättsliga möjligheter att disponera vinsten, och hur beskattas den?
2. Vad motiverade införandet av fåmansföretagsreglerna?
3. Vilka förutsättningar har Högsta förvaltningsdomstolen tillerkänt betydelse, när en civilrättslig fördelning av resultatet i ett handelsbolag frångåtts?
4. Hur påverkar fåmansföretagsreglerna motiven till att frångå en civilrättslig resultatfördelning i aktieägarledda handelsbolag?

⁸ Till skillnad från när resultatet uppdelats mellan en säljande och en köpande delägare.

5. Hur kan omfördelningspraxisen bedömas mot bakgrund av kravet på rättssäkerhet och önskan om en god lagstiftning?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen begränsas således till att gälla omfördelningspraxisen och endast vid resultatfördelning mellan samtida delägare. Det är nämligen i dessa situationer som bakgrundens intresseväckande fråga aktualiseras. Omfördelning vid resultatfördelning mellan en köpande och en säljande delägare har på senare tid förvisso prövats oftare i Högsta förvaltningsdomstolen. Ur ett strikt praktiskt perspektiv kan den frågan vara intressantare men den har dock inte samma akademiskt intressanta motsättning.

Förutom att enskilda kan utnyttja neutralitetsbrister kan aktiebolagsägda handelsbolag även utnyttjas för att erhålla andra skattefördelar. Till exempel kan vinster i ena bolaget kvittas mot förluster i det andra. Dessa fördelar aktualiserar inte samma avvägningar och berörs endast kortfattat i uppsatsen. Fokus kommer således att ligga på de neutralitetsbrister som medför att kapitalinkomster beskattas lägre än arbetsinkomster.

I bakgrunden sattes omfördelningspraxisen i relation med metoden om verklig innebörd och skatteflyktslagen. Omfördelningspraxisen beskrevs även som ett domstolsskapat verktyg och att det finns lagstiftade verktyg. Syftet med uppsatsen är inte att definitivt utreda dessa andra verktyg eller hur de står sig mot varandra. Syftet är endast att sätta analysen av omfördelningspraxisen i en vidare kontext.

1.4 Metod och material

Uppsatsen består till stor del av en rekonstruktion av rättsläget (frågeställning 1–3). I en andra del appliceras rekonstruktionen på dagens förhållanden (frågeställning 4) och i en avslutande diskussionsdel granskas rekonstruktionen (frågeställning 5). Det motiverar tillgripandet av en rättsdogmatisk metod.

Den rättsdogmatiska metoden har sin grund i användandet av de allmänt accepterade rättskällorna. Det innebär att rekonstruktionen sker med stöd av lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och juridisk litteratur. Lagar, rättspraxis och förarbeten har en formell auktoritet medan den juridiska litteraturen vinner bärighet genom kraften i sina argument.⁹ Den formella

⁹ Se Kleineman (2018) s. 21 och 28; Jfr. Tjernberg (2018) s. 56 – som även ser att en forskares auktoritet kan få praktisk betydelse.

auktoriteten är dock ingen garanti för tillämplighet. Ett uttalande i förarbetena kan frångås vid till exempel konflikt med lagtexten, systematiska brister eller att uttalandet saknar förankring i de rättspolitiska övervägandena.¹⁰ Förarbetena torde dock oftast ha en mycket stark ställning som tolkningsinstrument.¹¹

Det är en bra utgångspunkt för besvarandet av frågeställning 1–4 som i denna del intar rättstillämparens perspektiv. Det är således en resultatnriktad användning av rättsdogmatiken. Detta perspektiv motiverar en mer bunden argumentation, särskilt mot bakgrund av skatterättens krav på rättssäkerhet. Det gör att rättskälleläran utmärker sig inom skatterätten. En bunden argumentation iakttar striktare rättskällorna varför alla argument inte kan tillåtas.¹² Även om det är en korrekt principiell utgångspunkt har den under arbetets gång stött på praktiska svårigheter vad gäller frågeställning 3 och 4. Rättsläget som rekonstrueras har drivits fram i praxis vilket begränsar de tillgängliga rättskällorna. Vidare är avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen ofta kortfattade och sparsamma i sin motivering. Det gäller alldeles särskilt de äldre avgörandena. För att utjämna denna metodologiska uppförsbacke har rättsfallscommentarer i den juridiska litteraturen varit till stor hjälp. Här kan särskilt nämnas Bo Svenssons två artiklar i ämnet, *Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning*, svensk skattetidning nr 10 2007 och *Obehörig resultatfördelning i handelsbolag och angränsande frågor*, Skattenytt nr 12 2020. Oavsett kvarstår alltid en osäkerhet vilket bör tas i beaktande vid värderingen av slutsatsernas säkerhet.

För besvarandet av frågeställning 5 har ett mer akademiskt och lagberedande perspektiv anlagts. Rättsdogmatiken blir i denna del mer kritiskt inriktad vilket ger möjligheten att granska hur lösningen ter sig, konsekvenserna därav och vilka alternativ som hade stått till buds.¹³ Argumentationen har således kunnat ske friare och diskussionsunderlaget breddas. Det har inkluderat principer och mål med lagstiftningen och hänsyn har kunnat ges till skälighets- och rättviseinriktade resonemang.¹⁴ För att diskutera en praxis som grundar sig på *obehörighet* och *orimlighet* har det varit viktiga verktyg.

¹⁰ Se Kleineman (2018) s. 28 f.; Tjernberg (2018) s. 97 f.

¹¹ Se Tjernberg (2018) s. 83 ff.; Kleineman (2018) s. 33.

¹² Se Kleineman (2018) s. 27 f.

¹³ Se Kleineman (2018) s. 35.

¹⁴ Se Kleineman (2018) s. 27 f.

1.5 Forskningsläge

Uppsatsen befinner sig i en större kontext av det civilrättsliga i skatterätten och kringgående av beskattning. Båda dessa har gett upphov till en diger skatterättslig litteratur.

Civilrättens roll inom skatterätten har föranlett en livlig debatt om *genomsyn* och *verklig innebörd*. Begreppen innebär att beskattningen ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd och att skatteskyldiga inte ska kunna minska sin skatt genom att rubricera sina transaktioner på ett skattemässigt fördelaktigt sätt.¹⁵ Tre, för debatten, tongivande författare har varit Bergström, Hultqvist och Gäverth. Författarna är eniga om att den civilrättsliga klassificeringen av rättshandlingar är prejudiciell för skatterätten.¹⁶ Oenigheten ligger främst i om det finns en särskild skatterättslig genomsynsmetod. Gäverth är av uppfattningen att så är fallet medan Bergström och Hultqvist inte ser utrymme för en sådan.¹⁷ Den förhärskande meningen tycks idag vara att någon särskild skatterättslig genomsynsmetod inte finns.¹⁸

För en längre utläggning om författarnas ståndpunkter hänvisas till Burmeister (2012) s. 62–76.

På senare tid har Patrik Emblad lanserat ett tankesätt där civilrätten bör förstås på ett mer funktionalistiskt sätt i skatterätten. Emblad menar att man måste söka sig bortom begreppen och fråga sig vad de har för funktioner inom civilrätten. Vad som är relevant inom civilrätten är det inte alltid inom skatterätten. Vad som kan framstå som en och samma fråga i civil- och skatterätten kan således egentligen vara helt olika frågor. Emblad försöker härigenom visa på det problematiska med att beskatta utefter den civilrättsliga innebörden.¹⁹ I uppsatsen har inspiration tagits från Emblads funktionalistiska tankesätt vid förståelsen av omfördelningspraxisen.²⁰

Hur kringgående av beskattning kan bekämpas, har likaså gett upphov till diskussion, vilket även är förhoppningen med denna uppsats. En vanlig utgångspunkt för diskussionen har varit hur olika metoder mot kringgåenden förhåller sig till effektivitet och rättssäkerhet. Ur den juridiska litteraturen kan

¹⁵ Se RÅ 1998 ref. 19; RÅ 2004 ref. 27; Lodin m.fl. (2021b) s. 611.

¹⁶ Se t.ex. Bergström (1978) s. 81; Hultqvist (1995) s. 362 ff.; Gäverth (1996) s. 731 ff.

¹⁷ Se Gäverth (1996) s. 731 ff.; Bergström (2003a) s. 13; Bergström (2003b) s. 646; Hultqvist (2007) s. 703; Hultqvist (2009) s. 111.

¹⁸ Se Pahlsson (2016) s. 114.

¹⁹ Se Emblad (2021) s. 229 och 238.

²⁰ Se avsnitt 4.1.9.

särskilt Ulrika Rosanders artikel ”Repressiva metoder mot -skatteflykt” i *Skattenytt* 2007 och Robert Pålssons artikel ”Kringgående av inkomstskattelag - en resa utan slut” i *Skattenytt* 2016 nämnas. Rosander belyser att det i många rättssystem i världen används antingen en lagstadgad metod eller en praxismetod mot skatteflykt. I Sverige den förra även om det i vissa avgöranden kan ha runnit över i en praxismetod. Pålsson menar att den svenska rättstillämparen har båda dessa verktyg till sitt förfogande. Båda författarna anser att både effektivitet och rättssäkerhet är viktiga värden i ett rättssystem. Rosander anser att praxismetoden sämre tillgodoser rättssäkerhetsperspektiv. Hon lyfter också att bekämpningen av skatteflykt inte vållat lika stor rättssäkerhetsdiskussion i våra nordiska grannländer som i Sverige.²¹

Vad avser uppsatsens syfte att utreda förutsättningarna för en omfördelning, har Bo Svensson bidragit med två artiklar.²² Svenssons fokus är dock inriktad på de materiella förutsättningarna för en omfördelning. Han berör således inte vad som kan tänkas motivera en omfördelning eller hur den förhåller sig till skatterättsliga principer.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds i avsnitt 2 med en bolagsrättslig bakgrund av de bolagsformer som förekommer i bolagsstrukturer med aktiebolagsägda handelsbolag. Avsnittet beskriver således den kontext i vilken dessa bolag verkar i. Eftersom skatterätten ofta baseras på civilrätten är kunskaper härom nödvändiga. I avsnitt 3 presenteras de olika skatterättsliga utgångspunkterna som kommer ligga till grund för analysen. Avsnitten är till största del deskriptiva med undantag för underavsnitt 2.4 och 3.4. De underavsnitten sammanfattar och tillämpar det tidigare sagda på strukturen aktiebolagsägda handelsbolag.

Avsnitt 4 sammanfattar de viktiga avgörandena för omfördelningspraxisen och är i den delen deskriptiv. I underavsnitt 4.1.9 och 4.2.6 sker dock en analys som syftar till att närmare undersöka när och varför en omfördelning skett. Avsnitt 5 utreder hur omfördelningspraxisen kan förstås idag, mot bakgrund av främst fåmansföretagsreglerna. I underavsnitt 5.1 görs utredningen ur rättstillämparens perspektiv varför argumentationen hålls mer bunden. I underavsnitt 5.2 diskuteras lämpligheten hos omfördelningspraxisen och fåmansföretagsreglerna, och om de är önskvärda. Diskussionen görs med ett friare akademiskt och lagberedande perspektiv.

²¹ Se Rosander (2007); Pålsson (2016).

²² Se Svensson (2007); Svensson (2020).

I avsnitt 6 avslutas uppsatsen med att presentera slutsatserna mot bakgrund av bakgrundens vidare kontext av verktyg skapade av domstolarna eller lagstiftaren.

2 Bolagsrättslig bakgrund

2.1 Bolagsbegreppet

För att det ska bli tal om ett bolag behöver delägarna genom avtal ha förpliktat sig att verka för ett gemensamt syfte.²³ Formerna för samarbetet är underkastat ett civilrättsligt regelverk som i huvudsak består av avtalsrättsliga utgångspunkter²⁴ och särskilda bolagsrättsliga överväganden²⁵. Inom dessa ramar medför avtalsfriheten ett obegränsat spelrum för delägarna att ordna samarbetet sinsemellan. Vidden av spelrummet varierar mellan bolagsformerna beroende på i vilken grad det bolagsrättsliga regelverket är tvingande eller dispositivt. Det enkla bolaget, handelsbolaget och kommanditbolaget lämnar ett stort spelrum åt delägarna.²⁶ Aktiebolaget är i större delar underkastat tvingande regelverk till skydd för borgenärer, delägare och andra med intresse i bolaget.²⁷

2.2 Olika bolagsformer

Vad för form av bolag det rör sig om beror i grunden på hur delägarna reglerat samarbetet i avtalet. Det kan stundtals ställa till med problem. För de flesta bolagsformer uppställs emellertid krav på registrering hos Bolagsverket. I dessa fall föreligger i praktiken inga klassificeringssvårigheter.²⁸

De bolagsformer som är av intresse i det här arbetet är handelsbolaget, kommanditbolaget och aktiebolaget. Det är nämligen dessa som kan förekomma i aktiebolagsägda handelsbolag. Samtliga dessa kräver registrering för att uppstå.²⁹

I de följande görs en kort genomgång av de grundläggande civilrättsliga reglerna för dessa bolagsformer. Det görs i syfte att ge läsaren vissa nödvändiga kunskaper om bolagen och dess kontext. Genomgången har således ingen ambition att uttömmande redogöra för reglerna.

²³ Se prop. 1979/80:143 s. 35 och 108 ff.; Sandström (2021) s. 20; Johansson (2022) s. 32–38; Lindskog (2019) s. 38 och Dotevall (2015) s. 19 ff.

²⁴ Se främst AvtL.

²⁵ Se främst HBL och ABL.

²⁶ Se Sandström (2021) s. 46 och 71 f.; Johansson (2021) s. 27; 2 kap. 1 § HBL; 4 kap. 1 § HBL.

²⁷ Jfr. Johansson (2022) s. 46 f.; Bergström & Samuelsson (2021) s. 17–23 – om intressekonflikterna som motiverar regelverket.

²⁸ Se Sandström (2021) s. 19; Dotevall (2015) s. 19.

²⁹ Se underavsnitt 2.2.1-2.2.3.

2.2.1 Handelsbolag

Handelsbolaget regleras av 2 kap. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. I 1 § uppställs vad för krav som ställs för dess tillkomst. Två eller flera delägare behöver avtala om att gemensamt bedriva näringsverksamhet. Därefter behöver bolaget föras in i handelsregistret, vilket görs genom ansökan till Bolagsverket.³⁰ Genom registreringen blir handelsbolaget en juridisk person som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.³¹ Ifall registreringen uteblir utgör bolaget istället ett enkelt bolag, om avtalet uppfyller kraven för det.³²

Bolagets interna angelägenheter är delägarna fria att bestämma om. Den enda bolagsrättsliga begränsningen är att alla delägare har en ovillkorlig gransknings- och insyns rätt i bolagets räkenskaper och angelägenheter.³³ I övrigt sätts gränserna av andra rättsområden såsom avtalsrätt, straffrätt och skatterätt. Lagen om handelsbolag och enkla bolag erbjuder emellertid dispositiva lösningar som aktualiseras ifall delägarna inte avtalat annat.³⁴

Bolagets förhållande till utomstående berör främst vem som kan företräda bolaget och vem som ansvarar för bolagets förpliktelser. Eftersom bolaget är en egen juridisk person behöver det finnas fysiska personer som sluter avtal i dess namn – *firmatecknare*. Utgångspunkten är att var och en av delägarna kan företräda bolaget. Det gäller ifall inget annat avtalats.³⁵ En firmatecknares behörighet begränsas därpå av olika befogenhetsinskränkningar. De mest betydelsefulla torde vara bolagsavtalet, legala befogenhetsinskränkningar och associationsrättsliga principer samt förbud att vidta förvaltningsåtgärder.³⁶

Delägarnas ansvar för bolagets förpliktelser är obegränsat, primärt och solidariskt.³⁷ Det innebär att en borgenär kan välja att rikta betalningsanspråket mot bolaget som sig eller någon av delägarna.³⁸ Det gäller även om bolaget är kapabelt att infria förpliktelsen.³⁹ Ansvar gäller alla förpliktelser under tiden som delägare. En senare tillkommen delägare ansvarar dessutom för förpliktelser som ingåtts tidigare. Ansvar efter utträde gäller bara om medkontrahenten inte känt till och inte bort känt till utträdet.⁴⁰

³⁰ Se 1, 9 och 12 §§ HBL.

³¹ Se 1 kap. 4 § HBL.

³² Se Lodin m.fl. (2021b) s. 446; Dotevall (2015) s. 28 f.; Stattin & Eklund 1:1 HBL.

³³ Se 2 kap. 5 § HBL.

³⁴ Se 2 kap. 1 § HBL.

³⁵ Se 2 kap. 17 § HBL.

³⁶ Se Stattin & Eklund 2:18 HBL.

³⁷ Se 2 kap. 20 § HBL.

³⁸ Se Sandström (2021) s. 92f.; Johansson (2022) s. 272.

³⁹ Se Johansson (2021) s. 28.

⁴⁰ Se 2 kap. 22 § HBL.

Bolagsavtalet kan ingås för bestämt eller obestämd tid eller på bolagsmans livstid.⁴¹ Handelsbolaget existerar således från och med registrering och under denna tid. För att en delägare ska kunna utträda ur bolaget krävs vid avtal på bestämd tid att den löper ut eller vid obestämd tid att avtalet sägs upp. Därutöver finns ett antal extraordinära uppsägningsgrunder, såsom delägars misskötsamhet och bortgång.⁴²

Ett handelsbolag är således en mycket enkel och flexibel bolagsform, rent civilrättsligt.⁴³ Det bör dock påpekas att flexibiliteten uppstår genom delägarnas avtalsfrihet. Enligt allmänna avtalsregler är alla fria att ingå eller inte ingå avtal. Bolagsavtalet kan således endast ingås och ändras med alla delägars samtycke, om inte avtalet stadgar annat. Flexibiliteten förutsätter därmed att alla delägarna kommer överens.⁴⁴

Mot bakgrund av dessa starka personliga element kan handelsbolaget beskrivas som en personassociation.⁴⁵ Det ställs inget krav på kapitalinsats från delägarna.⁴⁶

2.2.2 Kommanditbolag

Kommanditbolaget är lagtekniskt sett en särskild form av handelsbolag. Det syns inte minst i att reglerna därom finns upptagna i lag om handelsbolag och enkla bolag, 3 kap. Vidare hänvisar kapitlet i 1 § till reglerna om handelsbolag i 2 kap.⁴⁷ Det gör att framställningen om handelsbolag i 2.2.1 äger tillämplighet även för kommanditbolaget.

Det finns emellertid vissa viktiga skillnader som särskiljer det från handelsbolaget. Skillnaderna kretsar kring att bolaget har olika sorters delägare – *komplementärer* och *kommanditdelägare*. En komplementär har samma rättigheter och skyldigheter som en delägare i ett handelsbolag. Kommanditdelägaren däremot har ett begränsat ansvar för bolaget och ingen rätt att företräda bolaget eller delta i förvaltningen av det. Ansvar sträcker sig till kommanditdelägarens insats i bolaget. Vidare gäller ansvaret mot bolaget och inte mot bolagets borgenärer. Detta gäller ifall annat inte avtalats.⁴⁸

⁴¹ Se 2 kap. 24 § HBL.

⁴² Se 2 kap. 24–27 §§ HBL.

⁴³ Se också Lodin m.fl. (2021b) s. 445.

⁴⁴ Jfr. Johansson (2022) s. 76.

⁴⁵ Se Bergström & Samuelsson (2021) s. 37 f.

⁴⁶ Se Dotevall (2015) s. 20; Svensson (2007) s. 703.

⁴⁷ Se också Johansson (2022) s. 45; Sandström (2021) s. 101.

⁴⁸ Se 3 kap. HBL.

Mot bakgrund av delägarnas olika ställningar har lagstiftaren inte velat införa någon materiell huvudregel för vinstfördelning.⁴⁹ Vid handelsbolag gäller som framgått en likafördelning. Har delägarna inte avtalat om en grund för vinstfördelning ska att rätten fördela vinsten efter skälighet, 3 kap. 5 § lag om handelsbolag och enkla bolag.

2.2.3 Aktiebolag

Reglerna kring aktiebolaget återfinns i aktiebolagslag (2005:551), aktiebolagslagen. Lagen består av 33 kapitel som ingående reglerar aktiebolagets funktion och organisation.⁵⁰

I 2 kap. finns reglerna om bildandet av aktiebolaget. Av 1 § framgår att det kan bildas av såväl en som flera fysiska eller juridiska personer. I 2 § stadgas att stiftarna behöver upprätta, färdigställa och underteckna en stiftelseurkund, teckna sig för aktierna, betala för aktierna och registrera bolaget. På stiftelseurkunden uppställs vissa innehållskrav, till exempel att bestämma aktiernas teckningskurs och att ange styrelsens personuppgifter, 5 §. Urkunden ska även enligt 10 § innehålla en bolagsordning med grundläggande regler om bolaget.⁵¹ Bolaget anses bildat i och med undertecknandet av urkunden men blir en juridisk person med full rättskapacitet först vid registreringen.⁵²

Kontrollen och förvaltningen av ett aktiebolag är uppdelad mellan dess tre huvudsakliga organ – bolagsstämman, styrelsen och den verkställande direktören (VD).⁵³ Den mening som inom organen företräds av majoriteten vinner i de flesta frågor.⁵⁴ Utöver dessa organ fattas förstås beslut om bolagets verksamhet även av de anställda i det dagliga arbetet. Dessa beslut regleras dock inte av aktiebolagslagen utan av fullmaktsläran och anställningsavtalet.⁵⁵

Bolagsstämman är det högsta beslutande organet vari aktieägarna bereds möjlighet att delta i beslutsfattandet och får insyn i bolagets förvaltning.⁵⁶ Stämman har i princip kompetens inom alla bolagets frågor och exklusiv

⁴⁹ Se prop. 1979/80:143 s. 139.

⁵⁰ Jfr. Johansson (2022) s. 46.

⁵¹ Se 3 kap. 1 § ABL.

⁵² Se 2 kap. 4, 24 och 25 §§ ABL; prop. 2004/05:85 s. 244; Bergström & Samuelsson (2021) s. 25 f. och 34.

⁵³ Se 7 och 8 kap. ABL. Aktiebolaget har även två granskande organ – revisorer och lekmannarevisorer.

⁵⁴ Se 7 kap. 37 och 40–45 §§ och 8 kap. 22 § ABL.

⁵⁵ Jfr. Johansson (2021) s. 50.

⁵⁶ Se 7 kap. 1 § ABL; Johansson (2022) s. 131; Johansson (2021) s. 50.

kompetens inom en rad av dessa.⁵⁷ En styrelse kan ha en eller flera ledamöter och väljs av stämman.⁵⁸ Av 8 kap. 4 § aktiebolagslagen framgår att styrelsens huvuduppgift är att svara för bolagets organisation och förvaltning. I det ingår att bedöma och kontrollera bolagets ekonomiska situation. Att stadgandet inte är särskilt precist är för att lagstiftaren velat ge utrymme för flexibilitet. Verksamheter ser olika ut mellan bolag och kan dessutom skifta över tid. Ledningen av ett bolag kan därför behöva organiseras olika.⁵⁹ Oavsett är styrelsens ansvar ytterst och omfattande, och begränsas endast av bolagsstämmans exklusiva kompetens, bolagsordningen och lag.⁶⁰ Har styrelsen utsett en VD enligt 8 kap. 27 § aktiebolagslagen har denne hand om den löpande förvaltningen i bolaget, enligt 8 kap. 29 § aktiebolagslagen. Till den hör samtliga åtgärder som inte är av osedvanlig beskaffenhet eller har stor betydelse för bolaget.⁶¹ Styrelsen och VD:n tecknar bolagets firma inom de frågor som de har hand om, 8 kap. 35 och 36 §§ aktiebolagslagen.

I aktiebolaget är kapitalet i fokus varför det lämpligen kan beskrivas som en kapitalassociation.⁶² I 1 kap. 3 § aktiebolagslagen fastslås den grundläggande principen att aktieägarna inte har något personligt ansvar för bolagets förpliktelser. Ägarna riskerar därmed bara vad de betalat för aktierna. Därutöver svarar bolaget ensamt för sina förpliktelser. För att trygga bolagets borgenärer finns istället regler för att säkerhetsställa att det alltid finns tillgångar. Aktieägarnas frihet från personligt ansvar förutsätter att dessa regler efterföljs.⁶³ Detsamma gäller styrelsen som i regel alltså inte har något personligt betalningsansvar.⁶⁴ Det finns även regler om skadestånd till bolaget när aktieägare, styrelsen eller VD:n uppsåtligt eller av oaktsamhet orsakat bolaget skada.⁶⁵ Inom skatterätten kan styrelsen även bli personligt betalningsskyldiga för bolagets skatter ifall dessa inte betalats.⁶⁶

Den vinst som ett aktiebolag upparbetat fördelas huvudsakligen ut på två sätt. Den ena i form av lön till sina anställda och den andra genom vinstutdelning till sina ägare. En vinst kan även tillgodogöras slutligt genom en försäljning

⁵⁷ Se Nerep, Samuelsson & Adestam 7:1 ABL (underrubrik 2.5).

⁵⁸ Se 8 kap. 1 och 8 §§ ABL. I privata aktiebolag kan genom bestämmelse i bolagsordningen ge annan än stämman rätten att tillsätta styrelsen (Johansson (2021) s. 134).

⁵⁹ Se prop. 1997/98:99 s. 78 – till vilken prop. 2004/05:85 hänvisar till på sida 308.

⁶⁰ Se Nerep, Samuelsson & Adestam 8:4 ABL (2.3.1, 2.3.3, 2.3.4 och 2.3.7); Johansson (2021) s. 55.

⁶¹ Se prop. 2004/05:85 s. 308; Nerep, Samuelsson & Adestam 8:29 ABL (2.2); Johansson (2022) s. 143 f.

⁶² Se Bergström & Samuelsson (2021) s. 37 f.

⁶³ Se Johansson (2022) s. 46 f. och 274 ff.; Nerep, Samuelsson & Adestam 1:3 ABL avsnitt 1, 2.1 och 2.2.1–2.2.3; Bergström & Samuelsson (2021) s. 48; 25 kap. 19 § ABL.

⁶⁴ Se t.ex. 25 kap. 18 § ABL – för när ett personligt ansvar kan inträda.

⁶⁵ Se 29 kap. 1 och 3 §§ ABL.

⁶⁶ Se 59 kap. 12–15 §§ SFL.

av aktierna eller en upplösning av bolaget. Vad gäller vinstutdelning beslutas det av bolagsstämman enligt 18 kap. 1 § aktiebolagslagen. En vinstutdelning får dock inte ske om det efter den inte skulle finnas full täckning för bolagets bundna egna kapital eller om det skulle framstå som oförsvarligt mot bakgrund av bland annat bolagets verksamhet och risker, 17 kap. 3 aktiebolagslagen. Detta är en tvingande borgenärsskyddsregel.⁶⁷ Skulle det ske blir aktieägarna vid ond tro återbetalningsskyldiga enligt 17 kap. 6 § aktiebolagslagen. Vid god tro uppkommer ett bristtäckningsansvar för de som ansvarat för utdelningen, 17 kap. 7 § aktiebolagslagen.

Aktiebolaget präglas således av skilda intressen som motiverar det omfattande regelverket som omgärdar det. Aktieägarnas frihet från personligt ansvar motiverar borgenärsskyddsregler och majoritetsbesluten motiverar särskilda minoritetsskyddsregler. Det ökar komplexiteten i systemet och inskränker bolaget handlingsfrihet. I ett bolag med skilda intressen har det dock effektiviserande effekter på beslutsfattandet eftersom samstämmighet inte behöver nås.⁶⁸

2.2.4 Fåmansaktiebolag

Ett fåmansaktiebolag utgör helt och fullt ett aktiebolag och till den grad att termen egentligen inte existerar inom bolagsrätten. Begreppet hör istället till skatterätten och en annan term, som är närmare förknippat med bolagsrätten, är *ägarlett aktiebolag*.⁶⁹ Utläggningen i 2.2.3 gäller således likafullt för fåmansaktiebolaget.⁷⁰ Ett fåmansaktiebolag har dock vissa egenskaper som bolagsrätten tar fasta på. Dessutom får det konsekvenser för reglernas genomslagskraft i praktiken.

Inledningsvis lär fåmansaktiebolaget sällan utgöra ett publikt bolag. Aktiebolagslagen tillhandahåller då smidigare regler kring bolagets organisation. Till exempel *får*, men behöver inte, en VD och revisor utses enligt 8 kap. 27 § och 9 kap. 1 § och aktiekapitalet behöver enligt 1 kap. 5 § bara uppgå till 25 000 kr. Bolaget kan dessutom tillämpa förenklade, schabloniserade, redovisningsregler.⁷¹

Därutöver uppstår skillnader i den praktiska tillämpningen. Som exempel kan styrelsesammanträden nämnas. I fåmansaktiebolaget är oftare aktieägarna styrelseledamöter och i enmansaktiebolag aktieägaren ensam styrelse-

⁶⁷ Se prop. 2004/05 :85 s. 373; Johansson (2022) s. 93.

⁶⁸ Jfr. Johansson (2022) s. 164.

⁶⁹ Se t.ex. Bergström & Samuelsson (2021) s. 55.

⁷⁰ Se också Tjernberg (2018) s. 13.

⁷¹ Se BFNAR 2016:10 s. 11.

ledamot. Besluten tas då i praktiken sannolikt utanför formella styrelsesammanträden. Deras betydelse minskar därmed kraftigt. Så länge som det dokumenteras adekvat torde det dock vara godtagbart.⁷²

Som ytterligare exempel finns den intressekonflikt som motiverar en stor del av aktiebolagslagens skyddsregler. I fåmansaktiebolaget återfinns ofta samma person i flera av bolagets organ. Dessutom fattar aktieägarna i högre utsträckning gemensamma beslut. Det ger en bättre insyn i bolaget som hindrar risken för opportunistiskt beteende.⁷³ Dessutom kan minoritets-skyddsreglerna frångås vid samtliga aktieägares samtycke⁷⁴, vilket oftare torde kunna bli fallet i fåmansaktiebolag.

2.3 Resultatfördelning i handelsbolag

Efter att handelsbolagets inkomster minskats med dess kostnader kan dess resultat framräknas, se 2 kap. 7 § lag om handelsbolag och enkla bolag. Som kostnad räknas bland annat ränta på delägarinsats och skäligt arvode för förvaltning i bolaget, se 2 kap. 6 § samma lag. Resultatet fördelas i ett handelsbolag sedermera lika mellan bolagets ägare, ifall inget annat avtalats, se 2 kap. 1 och 8 §§ samma lag. Mellan delägarna i ett kommanditbolag fördelas det, i brist på överenskommelse mellan dem, efter skälighet, se 3 kap. 5 § samma lag.

Av detta följer att delägarna är fria att efter eget tycke fördela den uppkomna vinsten eller underskottet sinsemellan. Det har emellertid ifrågasatts ifall en delägare kan uteslutas från vinstfördelningen. Lindskog och Dotevall har ifrågasatt om ett gemensamt bolagsändamål i så fall kan anses föreligga.⁷⁵ Eklund och Stattin anser att det är fullt möjligt mot bakgrund att ett bolag inte behöver ha ett vinstsyfte.⁷⁶

Frågan är i sammanhanget intressant eftersom skatteskal kan motivera att hela inkomsten fördelas på en delägare. En sådan fördelning var t.ex. aktuell i RÅ 1995 not. 95. I fallet frångicks i och för sig resultatfördelningen men inte med motiveringen att något bolag inte existerat.⁷⁷ Vidare kan en sådan bedömning kompliceras om bolagsavtalet stadgar att vinstfördelningen ska ske efter överenskommelse av delägarna.⁷⁸ I min mening är bristande bolagskriterier således inget som lett till att en resultatfördelning fränkänns skatterättsligt.

⁷² Se prop. 2004/05:85 s. 309; jfr. Johansson (2022) s. 141.

⁷³ Se Bergström & Samuelsson (2021) s. 55 f.

⁷⁴ Se t.ex. 7 kap. 26 § ABL.

⁷⁵ Se Lindskog (2019) s. 310; Dotevall (2015) s. 58.

⁷⁶ Se Stattin & Eklund 2:8 HBL avsnitt 2.1.

⁷⁷ För mer om avgörandet och motiveringen, se avsnitt 4.1.6.

⁷⁸ En sådan skrivning förekom i bl.a. RÅ 1957 Fi 2409 och RÅ 2002 ref. 115 I och II.

Yrkanden om att underkänna en resultatfördelning på grunden att en person inte inträtt som delägare har dock förekommit.⁷⁹ Det hade därför varit intressant att se hur domstolarna tagit sig an ett liknande yrkande men på den grunden att det inte föreligger något bolag.

2.4 Bolagsrättsliga effekter av aktiebolagsledda handelsbolag

Bolagsstrukturerna av intresse i det här arbetet, är de med ett handelsbolag eller kommanditbolag i botten som ägs av en eller flera fysiska personer och deras helägda aktiebolag. Handelsbolaget och kommanditbolaget ägs således både direkt och indirekt av den eller de fysiska personerna, och är vari verksamheten bedrivs. Det utgör således en form av den så kallade *Helsingborgsmodellen* men med skillnaden att de fysiska personerna även är delägare i handelsbolaget. Det kan sägas att en sådan konstruktion möjliggör för en ensam fysisk person att bedriva verksamhet i handelsbolagsform. Det krävs nämligen minst två delägare för dess konstituerande.⁸⁰ De kan vara såväl fysiska som juridiska.

Resultatet i verksamhetsbolaget kan därmed fördelas antingen direkt till den eller de fysiska personerna eller till dem via aktiebolagen. Det medför inga särskilda bolagsrättsliga konsekvenser annat än att även bolagsstämman måste fatta ett beslut om vinstutdelning och följa regler kring vad som är utdelningsbart.

Att ett aktiebolag står som ägare, medför att det personliga ansvaret för bolagets förbindelser läggs på ett bolag vars ägare är befriade från personligt ansvar. Är bolaget ett kommanditbolag och är aktiebolaget ensam komplementär, undgår de fysiska personerna nästan allt ansvar. Kvarstår gör endast den eventuella insatsen de betalat som kommanditdelägare i kommanditbolaget och det aktiekapital de betalat in som aktieägare i aktiebolaget. Insatsen i aktiebolaget måste åtminstone uppgå till 25 000 kr. I kommanditbolaget finns ingen nedre gräns för insatsen. Har de olika skyddsreglerna för aktiebolagets olika intresser följts, är ansvaret således mycket begränsat. Av denna anledning har det ifrågasatts om aktiebolag ska få vara delägare i handelsbolag och kommanditbolag, något som inte fått genomslag.⁸¹

⁷⁹ Se RÅ 1995 ref. 35.

⁸⁰ Se avsnitt 2.2.1.

⁸¹ Se Sandström (2021) s. 69; RÅ 1932 s. 111; prop. 1979/80:143 s. 42 ff.

Strukturen innebär att verksamheten bedrivs i handelsbolaget. Som framgått medför det en närmast total frihet att ordna bolagets organisation och att fördela det uppkomna resultatet. Strukturen utesluter vidare nästintill helt det personlig ansvaret. Aktiebolagets frihet från ansvar erhålls utan att de tvingande skyddsreglerna påverkar verksamheten. Skyddsreglerna aktualiseras istället i den mån vinsten fördelas till aktiebolaget, något som delägaren fritt beslutar om.

Strukturens fördelaktighet i praktiken, jämfört med att driva verksamheten direkt i ett aktiebolag, är dock inte given. Aktiebolaget är en tämligen flexibel bolagsform som lämpar sig för många olika verksamheter, skyddsreglerna till trots.⁸² Ett fåmansaktiebolag i aktuell bolagsstruktur lär, som nämnt, inte träffas av de strängare regler som gäller för publika aktiebolag. Stora delar av regelverket blir således dispositivt och möjligt för delägarna att justera likt det för handelsbolaget. Dessutom kan minoritetskyddsregler enklare åsidosättas i bolag med en eller få ägare.

En fråga som kan ställas är hur väl dispositiviteten nyttjas. Hanna Almlöf anser att regelverket i praktiken är klart mer tvingande än vad deras utformning indikerar. Hon argumenterar för att ekonomiska och psykologiska spärrar gör att aktieägare avstår från att avtala bort dispositiva regler. Som exempel kan nämnas kostnader att skaffa sig information, vända sig till en jurist och för att uppfylla de formkrav som ställs för att avvika från dispositiva lagregler.⁸³

Oavsett om aktiebolaget är en mer komplicerad bolagsform att driva verksamhet i än handelsbolaget medför denna bolagsrättsliga struktur att två bolag behöver administreras. Vidare präglas även handelsbolagen stundtals av svåröverskådliga civilrättsliga regler.⁸⁴ Det ökar behovet av extern rådgivning.

Ur en bolagsrättslig synvinkel är det således svårt att se några större fördelar med strukturen, annat än att de medför stora civilrättsliga friheter att fördela resultatet. Vad gäller skatterättsligt, se nästkommande avsnitt.

⁸² Se Sandström (2022) s. 46 f.

⁸³ Se Almlöf (2017) s. 9 ff.

⁸⁴ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 447.

3 Skatterättsliga utgångspunkter

3.1 Grundläggande principer

Inom juridiken finns en uppsjö av principer av allehanda slag. De kan ibland vara oförenliga och vissa spänner över flera rättsområden medan andra är mer specifika för skatterätten. De har varierande auktoritativt värde och kan låta sig uppdelas efter omfattning, användning och upphov. Diskussioner om dem förekommer flitigt i läroböcker, avhandlingar och uppsatser på juristprogrammet.⁸⁵

I den juridiska litteraturen refereras ofta till Ronald Dworkin som den som startade den teoretiska diskussionen kring principer. Han menar att principer skiljer sig från normer och regler. Normer och regler antingen tillämpas eller tillämpas inte. Principer däremot kan tillämpas i viss grad och tala olika starkt för en viss tolkning. Det behöver således inte ge något entydigt svar. Principer kan därför vara lämplig att använda som utfyllande rätt där det saknas klara normer och regler eller när en sådan ger ett orimligt resultat.⁸⁶ Ett annat sätt att beskriva principer på är som sammanhållande kitt för det omfattande regelverk som utgör skatterätten.⁸⁷

Inom skatterätten kan principer ha olika användningar. I den skattepolitiska debatten och vid lagberedningen hänvisas ofta till principer. De får då vikt vid utformandet av skattelagstiftningen och utgör allmänna kriterier för en lämplig och önskvärd beskattning. Tillsammans bidrar de till att medborgarna uppfattar systemet som legitimt. De kan därmed tillämpas för att analysera skattesystemet och utforma morgondagens. Vidare kan de tillämpas av rättstillämparen i rättsutövningen.⁸⁸

Det kan dock argumenteras om hur principer kan användas och vilket auktoritativt värde de kan tillerkännas. Vid en blott deskriptiv funktion får det betydelse vid beskrivandet och tolkandet av rätten. Det närmar sig därmed värderiktlinjer och mål som kan uppställas som argument för olika tolkningar.

⁸⁵ Se Dahlberg (2004) s. 664 ff.; Pålsson (2014) s. 554 och 557; Tikka (2004) s. 656.

⁸⁶ Se Dworkin (2013) s. 39–45 och s. 105 ff.

⁸⁷ Se Tikka (2004) s. 656.

⁸⁸ Se Tikka (2004) s. 656 f.; Lodin (2007) s. 477 ff.; Dahlberg (2004) s. 664 f.

En annan möjlighet är att tillerkänna dem ett normativt värde som rättskälla. Härmed kan det utgöra en rättslig grund vid administrativa beslut.⁸⁹

En minsta gemensam nämnare tycks således vara att de utgör argument som drar i en viss riktning. För egen del kan jag även anse att en i förarbetena utarbetad målsättning utgör ett lämpligt argument för en viss tolkning.⁹⁰ För detta arbete är den slutsatsen tillräcklig.

3.1.1 Likformighet och neutralitet

En likformig och neutral beskattning har i lagstiftningsprocesser återkommande lyfts fram som vägen mot en rättvis och konsekvent beskattning.⁹¹ I annat fall riskerar skatteskyldiga att arbeta under ojämna skattemässiga villkor. Det hade vidare skapat incitament för skatteplanering och skatteflykt, vilket spätt på orättvisorna. I förarbetena till 1991 års skattereform identifierades den olikformiga behandlingen av inkomster i kombination med höga skattesatser, som den yttersta orsaken till bristerna i skattesystemet. Förutom att det medförde ett stort skattebortfall undergrävde det olika fördelningspolitiska syften.⁹²

Likformighetsprincipen bygger på tanken att lika eller åtminstone jämförbara fall skatterättslig ska bedömas på samma sätt. Det betyder att personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt.⁹³ Förutom att ha varit en ledstjärna för lagstiftaren gäller principen enligt 1 kap. 9 § regeringsformen även för domstolarna och myndigheterna. Den gäller således både vid utformandet och tillämpningen av lagstiftningen.

Neutralitetsprincipen är snarlik principen om likformighet i den mening att ett likformigt skattesystem för mig sig neutralitet. Principen innebär att den skatteskyldiga inte ska låta sig påverkas av skatten. Står den skatteskyldige inför två handlingsalternativ ska båda dessa betinga samma skatterättsliga konsekvenser.⁹⁴

3.1.2 Interventionistiska skatteåtgärder

Vid utformningen av skattereglerna har även andra, interventionistiska, intressen inverkat. Dessa har tillgodosetts genom diverse särregler för olika skatteskyldiga som inneburit högre eller lägre skatter på visst beteende. Det

⁸⁹ Se Tikka (2004) s. 657; Pahlsson (2014) s. 556f f.; Dahlberg (2004) s. 665.

⁹⁰ Jfr. Lindencrona (1992–93) s. 332 – om vad som utgör en god lagstiftning.

⁹¹ Se t.ex. SOU 1989:33 s. 43, 49, 56 f. och 60 f.; Lodin m.fl. (2021a) s. 42.

⁹² Se SOU 1989:33 s. 56.

⁹³ Se SOU 1989:2 s. 49 och 61; Lodin m.fl. (2021a) s. 42.

⁹⁴ Se Lodin m.fl. (2021a) s. 43 f.; Tikka (2004) s. 660 f.

innebär att avsteg görs från likformighets- och neutralitetsprincipen. Politiskt har det dock ansetts motiverat då det har antagits ha positiva effekter på till exempel samhällsekonomin, miljön och folkhälsan.⁹⁵

Dessa interventionistiska åtgärder är egentligen inte en princip. De utgör dock en del i en tanke att påverka samhället som spänner över fler skatterättsliga regler. Därför delar de vissa karaktärsdrag med principerna. Till exempel kan de användas för att beskriva och tolka reglerna samt utgöra ett argument för en lämplig och önskvärd lagstiftning. De representerar därmed ett intresse att med lagstiftning påverka samhället.

Som exempel på åtgärder infördes 2007 jobbskatteavdraget. Det är i själva verket en reduktion som sänker skatten för den enskilde. Syftet vid införandet var att göra det mer lönsamt att arbeta för de med lägst inkomster jämfört med att leva på bidrag. Härigenom ville lagstiftaren öka incitamenten till att arbeta.⁹⁶

Som annat exempel kan nämnas de lättnader i beskattningen av personaloptioner som infördes 2018. Syftet med lättnaderna var att underlätta för små, unga företag att rekrytera och behålla nyckelpersoner.⁹⁷ För att stärka Sveriges internationella konkurrenskraft och för att stimulera till att förlägga eller behålla koncernledande funktioner i Sverige har även skattelättnader införts för vissa utländska experter och nyckelpersoner.⁹⁸

Vad avser miljön kan den relativt nytillkomna skatten på plastbärkassar nämnas. Skatten syftar till att öka incitamenten för konsumenterna att minska förbrukningen och i längden uppfylla de svenska miljömålen.⁹⁹

Vid utformandet av fåmansföretagsreglerna och inkomstfördelningen mellan inkomstlagen tjänst och kapital, tog lagstiftaren likaså hänsyn till hur samhällsekonomin kunde stimuleras. Det syns särskilt i den omarbetning som gjorde 2006/2007. Mer härom i avsnitt 3.2.

3.1.3 Enkelhet och transparens

En förenkling och en ökad transparens av skattesystemet var ett av huvudmålen med 1991 års skattereform. Inkomstbeskattningen omfattar många ofta komplicerade och svårvärderade transaktioner varför skatte-

⁹⁵ Jfr prop. 2019/20:47 s. 21; Lodin m.fl. (2021a) s. 44; Lodin (2007) s. 477.

⁹⁶ Se prop. 2006/07:1 s. 136.

⁹⁷ Se prop. 2021/22:25 s. 15.

⁹⁸ Se prop. 2000/01:12 s. 18; prop. 2020/21:37 s. 29.

⁹⁹ Se prop. 2019/20:47 s. 21 f.

systemet ansågs ha blivit för komplicerat. Ett tillvägagångssätt för att förenkla systemet har varit en ökad schablonisering. Det innebar dock en motsättning mot kraven på likformighet och rättvisa.¹⁰⁰

En enkel beskattning har flera dimensioner och fördelar. För Skatteverket och domstolarna behöver det vara enkelt att kontrollera för att kunna utföra ett effektivt arbete. Ett enkelt system medför färre oavsiktliga fel och följaktligen ett mindre kontrollbehov. För de skatteskyldiga medför enkelhet en hjälp i uppgiftslämnandet som kan ske på säkrare och effektivare grunder. Sammantaget medför det vinster ur ett samhällsekonomiskt perspektiv då resurser kan prioriteras bättre.¹⁰¹ En för hög fullgörandebörda kan i annat fall göra det oproportionerligt kostsamt att ta ut skatten.¹⁰²

Ett enkelt system är vidare ofta mer transparent vilket har positiva effekter för respekten och legitimiteten av det. Däri finns även ett demokratiskt krav att de skatteskyldiga har en rätt att veta vad de betalar i skatt.¹⁰³

3.1.4 Rättssäkerhet

Rättssäkerhet är en mycket viktig del av vår rättskultur och framhålls ofta som en förutsättning för ett demokratiskt statsskick. Trots det har begreppet inte någon klar och entydig innebörd och är ett ständigt omdebatterat ämne. Det är således inget statiskt begrepp utan har utvecklats över tid. Det förekommer likaså meningsskiljaktigheter vad gäller hur tungt det väger mot andra intressen.

Utgångspunkten för begreppet är likväl att skydda den enskilde mot oberättigade och godtyckliga ingrepp från den offentliga maktens sida. Två grundläggande aspekter av rättssäkerheten har därför blivit kraven på *förutsebarhet* och *legalitet*.¹⁰⁴

Målet med rättssäkerhet är att uppnå förutsebarhet vilket avser att ge rättstillämpningen legitimitet. Den enskilde ska kunna förutse de rättsliga följderna av sitt handlande. Beslut måste därför stödja sig på i förväg kända rättsnormer som är tillräckligt preciserade. Svåra fall med speciella omständigheter uppkommer emellertid alltid båda i lagstiftningsarbetet och vid rättstillämpningen. Lagstiftaren kan härmed finna det nödvändigt med

¹⁰⁰ Se SOU 1989:33 s. 43 och 49; Lodin m.fl. (2021a) s. 47; RSV Rapport 2000:12 avsnitt 3.2.3.

¹⁰¹ Se RSV Rapport 2000:12 avsnitt 3.3.1 och 3.5; Jfr. Lodin m.fl. (2021a) s. 47; Lindencrona (1992–93) s. 332.

¹⁰² Se Lodin (2007) s. 481.

¹⁰³ Se Lodin m.fl. (2021a) s. 47; RSV Rapport 2000:12 avsnitt 3.3.2.

¹⁰⁴ Se prop. 1993/94:151 s. 69 f.; SOU 1993:62 s. 75 f.

vagare normer, generalklausuler och att överlämna vissa frågor till rättstillämpningen att avgöra. Det ställer höga krav på rättstillämpningen att vara rationell och väl motivera sina avgöranden. Dessa kan därmed ligga till grund för bedömning av framtida liknande fall.¹⁰⁵ Det bygger dock på en likformig rättstillämpning där lika fall bedöms lika.¹⁰⁶

En annan central fråga är för vem förutsebarheten ska vara god. Eftersträvansvärt är naturligtvis att alla ska kunna förutse rättsreglerna. Det kommer dock alltid uppstå svåra fall, särskilt inom komplicerade områden som inkomstbeskattningen. En förenkling kan då ställas mot intresset med en korrekt och rättvis beskattning. Det förhärskande synsättet är därmed att en jurist inom berört område ska kunna uttröna rättsläget.¹⁰⁷ Reglerna som omgärdar enklare och vanligt förekommande transaktioner bör dock hållas så klara och enkla som möjligt.¹⁰⁸

Legalitetsprincipen är en mycket central princip inom den offentliga juridiken och har införts i 1 kap. 1 § 3 st. regeringsformen – ”den offentliga makten utövas under lagarna”. Den är nära förbunden med kravet på förutsebarhet. En förutsebar maktutövning behöver nämligen ske mot bakgrund av fastställda normer.¹⁰⁹ Inom skatterätten utgörs kärnan av föreskriftskravet – nullum tributum sine lege eller ingen skatt utan lag.¹¹⁰ Kravet återfinns i 8 kap. 2 § 2 p. regeringsformen.¹¹¹ Vad som åsyftas är således en maktfördelning mellan normgivning och rättstillämpning.¹¹² Myndigheter och domstolar får endast ta ut skatt när stöd finns i lag och inte efter godtycklighet.¹¹³

Liksom rättssäkerhetsbegreppet råder det delade meningar om legalitetsprincipens exakta innebörd. Det får betydelse för hur vida tolkningar som kan tillåtas av rättstillämpningen och var gränsen går mot godtycklighet. I den juridiska litteraturen har författare sedan länge framfört sin syn på legalitetsprincipens innebörd och omfattning. Flera författare har då valt att sammanfatta tidigare meningar i kronologisk ordning.¹¹⁴ Jag väljer att göra på samma sätt då det visar hur principen vuxit fram.

¹⁰⁵ Se SOU 1993:62 s. 75 ff.

¹⁰⁶ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 606.

¹⁰⁷ Se t.ex. SOU 1993:62 s. 77; Bergström (1978) s. 73; Tjernberg (2018) s. 26.

¹⁰⁸ Se SOU 1993:62 s. 77; Bergström (1978) s. 73.

¹⁰⁹ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 606.

¹¹⁰ Se Rabe m.fl. (2011) s. 45; Tjernberg (2018a) s. 23; Jfr. SOU 1993:62 s. 78; Lodin m.fl. (2021b) s. 602.

¹¹¹ Se även Pahlsson (2014) s. 558.

¹¹² Se även Lodin m.fl. (2021b) s. 601 f.; Hultqvist (1995) s. 73; Bergström (1978) s. 65.

¹¹³ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 601 f.

¹¹⁴ Se t.ex. Hultqvist (1995) s. 75–81; Tjernberg (2018a) s. 23 ff.

Det har sedan länge påtalats att den skatteskyldige ej ska betungas med mer skatt än vad lagen säger.¹¹⁵ Men det var inte förrän 1947 och Ljungman som legalitetsprincipen som sådan introducerades inom skatterätten. Han menade att beskattning var jämförbart med bestraffning och att straffrättens höga rättssäkerhetskrav därför borde gälla även inom skatterätten.¹¹⁶ I ett första skede mötte principen starkt motstånd av bl.a. Kuylenstierna. Han menade att det var rättstillämparens uppgift att, genom bl.a. analogislut, åstadkomma en ”jämnhet” i beskattningen så att ”den avsedda skattefördelningen” garanterades.¹¹⁷ Så småningom ökade stödet för en skatterättslig legalitetsprincip genom bl.a. Sandström, Welinder och Bergström.¹¹⁸ Welinder menar att det innebär att skattemyndigheten inte får beskatta utefter skälighet och att en fri lagtolkning inte får ske.¹¹⁹ Enligt Bergström borde legalitetsprincipen följas för att uppnå förutsebarhet och motverka godtycke. Därför behövs generella objektiva normer som rättstillämparen baserar sina avgöranden på.¹²⁰ Det innebär inget absolut krav på bokstavstrogen tolkning. Hultqvist delar den uppfattningen men går ännu längre. Han anser att legalitetsprincipen även innehåller ett analogiförbud, ett retroaktivitetsförbud och ett bestämdhetskrav.¹²¹ Lodin m.fl. instämmer i utvidgningen men anser inte att skattelagstiftning alltid måste ges en snäv tolkning. Vidare anser de att principen även gäller omvänt, det vill säga att om stöd finns så måste skatt tas ut.¹²² Hultqvist strängare syn på föreskriftskravet kan ha sin grund i att han anser den vara grundlagsförankrat.¹²³ Att det skulle vara grundlagsförankrat råder det dock delade meningar om.¹²⁴ Pålsson menar att legalitetsprincipen är viktig men alltför vag och värdeberoende för att fungera som rättsregel. Han menar därför att den förblir en princip med uppgift att vara värderiktlinje och kontrollstation för god och förnuftig juridik.¹²⁵ Tjernberg intar en pragmatisk ställning och anser att principen i vart fall bör kunna fungera som ramar i enlighet med Pålssons syn därpå.¹²⁶

Att legalitetsprincipen och föreskriftskravet har en stark ställning i svensk skatterätt råder det inga tvivel om. Enighet tycks råda kring att en tolkning måste inrymmas inom lagtexten. Den närmare omfattningen av dem har dock

¹¹⁵ Se Hultqvist (1995) s. 75 – som hänvisar till Rydin och Davidson.

¹¹⁶ Se Ljungman (1947) s. 21 f.; Tjernberg (2018a) s. 23; Hultqvist (1995) s. 76.

¹¹⁷ Se Kuylenstierna (1950) s. 23 ff.; Hultqvist (1995) s. 76 f.; Tjernberg (2018a) s. 23 f.

¹¹⁸ Se Sandström (1952) s. 272 f.; Welinder (1981) s. 189; Bergström (1978) s. 65 ff.; Tjernberg (2018a) s. 24; Hultqvist (1995) s. 77 ff.

¹¹⁹ Se Welinder (1981) s. 189.

¹²⁰ Se Bergström (1978) s. 65 ff.; Tjernberg (2018a) s. 24; Hultqvist (1995) s. 79.

¹²¹ Se Hultqvist (2016) s. 730 ff.; Tjernberg (2018a) s. 24.

¹²² Se Lodin m.fl. (2021b) s. 602; se även Tjernberg (2018a) s. 28 f. - som kallar det för föreskriftskravets ”andra sida”.

¹²³ Se Hultqvist (1995) s. 113.

¹²⁴ Se bl.a. Alhager (1999) s. 84; Tjernberg (2018a) s. 24.

¹²⁵ Se Pålsson (2014) s. 568; Tjernberg (2018a) s. 24 f.

¹²⁶ Se Tjernberg (2018a) s. 25.

splittrat doktrinen. För egen del är jag också benägen att inta en pragmatisk inställning. Att alltför strikt binda domstolarna vid lagtext vore olämpligt. I många fall går det inte att omedelbart utläsa något svar varför det blir nödvändigt med tolkning. Vidare kan inte lagtext uttömmande definiera och reglera allt som den befattar sig med. Att tolkningen måste rymmas inom lagtextens lydelse ser jag som en principiellt riktig utgångspunkt, dock svårkontrollerad i praktiken. Därför är jag benägen att sälla mig till Pålsson och Tjernberg vad gäller att principerna i vart fall blir en värderiktlinje och kontrollstation. Vid tolkning av skatterätt behöver en återkoppling ske så det inte runnit över i ett skapande av rätt. En första sådan behöver förstås göras mot lagtexten. En andra skulle kunna göras mot principerna. En indikation på att tolkningen runnit över i skapandet av rätt, torde vara att tolkningen saknar stöd av någon av de intressen och principer som förekommer i skatterätten. Eller har ett alltför svagt sådant, jämfört med ett eller flera motstående intressen.

Rättssäkerhetsintresset anses särskilt betydelsefull vid statens ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Det gör att skatterätten ofta synas mot bakgrund härav och att hårdare krav kan vara motiverade.¹²⁷ En felaktig bedömning av de skattemässiga konsekvenserna av ett handlande kan nämligen få stora konsekvenser för en skatteskyldigs ekonomi.¹²⁸ Målsättningsparagrafer och generalklausuler och de befogenheter som de ger myndigheterna före och under ett förfarande, kan i denna del upplevas som diskretionära. En ökad precisering hos normerna kan därför vara extra angelägenhet.¹²⁹

Rättssäkerhetsbegreppet är som nämnt omgärdat av en flitig debatt och hade kunnat diskuteras långt mer ingående än vad som gjorts i det här avsnittet. Eftersom arbetet endast ämnar använda begreppet som diskussionsunderlag, får det anses tillräckligt med ovan framställning.

3.2 Behovet av särskilda regler för fåmansföretag

Lagstiftaren har sedan en lång tid tillbaka ansett att det i bolag med endast en eller ett fåtal ägare funnits möjlighet att genom utbetalningar eller förmåner minimera skatteeffekten för delägarna.¹³⁰ Dessa bolag har kommit att kallas

¹²⁷ Se SOU 1993:62 s. 76.

¹²⁸ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 606.

¹²⁹ Se SOU 1993:62 s. 78.

¹³⁰ Se Tjernberg (2018b) s. 16.

för *fåmansföretag* och har genom tiden underkastats olika särskilda skatterättsliga regler.

Bakgrunden till den skatterättsliga särbehandlingen är att fåmansbolaget och delägaren oftast måste accepteras som två självständiga rättssubjekt. I bolag med många ägare medför det inget problem eftersom deras skilda intressen leder till ett tvåpartsförhållande mellan bolaget och ägarna. Genom detta upprätthålls en i någon mån objektiv värdering av ägarnas transaktioner. Vid ett fåtal ägare får de så stort inflytande över bolaget att tvåpartsförhållandet bara blir en formalitet utan reell innebörd. Transaktioner mellan bolaget och ägaren kan då sägas innebära att ägaren gör affärer med sig själv. Härigenom uppstår en stor frihet att anpassa dessa efter till exempel de skattemässiga konsekvenserna.¹³¹

Till följd härav inskred lagstiftaren 1976 med en utförlig reglering. Den innehöll dels regler som förhindrade att den progressiva beskattningen kringgicks genom att uppdelade inkomster mellan närstående, dels ett antal stoppregler som belade vissa otillbörliga värdeöverföringar från företaget till ägaren med en strängare beskattning. De flesta stoppreglerna avskaffades 1999 medan de andra har levt vidare.¹³²

Vid 1991 års skattereform skapades det så kallade duala skattesystemet varmed arbetsinkomster och kapitalinkomster kom att beskattas olika. Systemet medförde ett starkt incitament att omvandla de högre beskattade arbetsinkomsterna till lägre beskattade kapitalinkomster. Följaktligen infördes de så kallade 3:12-reglerna. Reglerna fördelar inkomster från ett fåmansaktiebolag mellan inkomstslagen tjänst och kapital genom att sätta en gräns för vad som anses utgöra en normal kapitalavkastning. Inkomster upp till ett visst gränobelopp beskattas som kapitalinkomst. Överstigande beskattas som en särskild inkomstpost i inkomstslaget tjänst. Härigenom eftersträvas ett tillfredsställande beskattningsresultat.¹³³

Vad som utgör ett tillfredsställande beskattningsresultat har dock varit svårt att besvara. Att med större precision ange vad som utgör normal kapitalavkastning eller marknadsmässig lön har inte ansetts möjligt. Förutom att motverka inkomstomvandling har det dessutom funnits en önskan att fördelningen ska ta hänsyn till andra grundläggande mål. Ursprungligen var målsättningen inte att skärpa beskattningen av fåmansägda bolag och deras ägare utan att söka bringa neutralitet mellan dessa och andra bolagsformer.

¹³¹ Se prop. 1975/76:79 s. 38 f. och 68; SOU 2016:75 s. 65; Tjernberg (2018b) s. 16; Rydin m.fl. (2016) s. 59.

¹³² Se prop. 1975/76:79 s. 1; SOU 2016:75 s. 66 f.

¹³³ Se prop. 1989/90:110 s. 467 f.; SOU 1989:33 s. 144; SOU 2016:75 s. 66.

Senare har uttalats att regelsystemet ska sträva efter enkla och lättillämpliga lagregler. Vidare har lagstiftaren velat stimulera entreprenörskap, tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige. Fördelningen har därför kommit att ske utefter en schablon som i möjligaste mån ska ta hänsyn till dessa intressen.¹³⁴

I återkommande försök att tillfredsställa de spretiga intressena har regelsystemet genom åren balanserat mellan att vara nackdelsregler och fördelsregler.¹³⁵ Det stora språnget togs år 2006 varmed sättet gränsbeloppet beräknades på ändrades. Genom att antingen kunna beräkna det som en ren schablon eller med en direkt koppling till bolagets löneunderlag höjdes gränsbeloppet. Mellan 2006–2015 blev beräkningen av schablonen påtagligt fördelaktigare. Genom löneunderlagsregeln kom härmed företag med många anställda och stort löneuttag att gynnas. En generös schablonregeln har en positiv inverkan på mindre nystartade företag.¹³⁶

Från 2006 tas endast två tredjedelar av inkomster upp till gränsbeloppet upp till beskattning i inkomstslaget kapital. En delägare med högt gränsbelopp ser således stora delar av sin inkomst träffas av en lägre skattesats än om systemet inte tillämpats och inkomsterna tagits upp i sin helhet. Det omvända gäller för den med lågt gränsbelopp som ser stora delar av sina inkomster träffas av den högre tjänsteskattesatsen. Från och med år 2006 har reglerna således en dubbel karaktär som tar sig uttryck i att det för vissa är lönsammare att omfattas av regelsystemet medan det för andra inte är det.¹³⁷ Vissa anser att reglerna blivit för lönsamma.¹³⁸

Balansgången mellan intressena har även lett till att reglerna blivit komplexare. Lodin har kritiserat dem för att vara på gränsen till det oacceptabla.¹³⁹

3.3 Beskattningen av olika bolagsformer

Beskattningen skiljer sig åt mellan de olika bolagsformerna. Vidare skiljer sig beskattningen åt för den fysiska personen beroende på varifrån inkomsten härstammar. I underavsnitt 2.2.1-2.2.4 redogörs för beskattningen i fyra olika sorters bolag. Underavsnitten berör dels beskattningskonsekvensen i bolaget, dels hos delägaren.

¹³⁴ Se SOU 2016:75 s. 55–57 och 64; SOU 2002:52 s. 113 ff.; SOU 1975:54 s. 162.

¹³⁵ Se Tjernberg (2018b) s. 48; Svensson (2015) s. 582 f.

¹³⁶ Se prop. 2005/06:40 s. 47 f. och 54 f.; Svensson (2015) s. 587 ff.; SOU 2016:75 s. 64.

¹³⁷ Se Tjernberg (2018b) s. 49 ff.

¹³⁸ Se Svensson (2015) s. 592 f.

¹³⁹ Se Lodin (2007) s. 482.

3.3.1 Inkomster i och från handelsbolag¹⁴⁰

Trots att handelsbolaget som nämnt är en juridisk person är den inte alltid ett skattesubjekt. Vad gäller inkomstskatt stadgar inkomstskattelagen (1999:1229), inkomstskattelagen, att handelsbolaget inte är skattskyldigt för sina inkomster. De beskattas i stället direkt hos delägarna.¹⁴¹ Det sker alltså ingen inkomstbeskattning i bolaget. Resultatet av bolagets verksamhet fördelas istället till delägarna hos vilka det som huvudregel tas upp till beskattning i inkomstlagen näringsverksamhet.¹⁴² Innan fördelningen sker behöver dock resultatet beräknas i handelsbolaget. Det görs genom att intäkterna minskas med kostnaderna, på bokföringsmässiga grunder.¹⁴³

Handelsbolaget är dock skattskyldigt när det kommer till mervärdesskatt¹⁴⁴ och vissa punktskatter samt skyldigt att betala arbetsgivaravgifter åt sina anställda.¹⁴⁵

Varje delägars del av resultatet tas upp för beskattning, oavsett om och hur det disponerats, 5 kap. 3 § inkomstskattelagen. Dessa inkomster tas upp i inkomstlagen näringsverksamhet, 13 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen. Är delägaren ett aktiebolag utgår efter avdrag en skatt på 20,6 procent, se avsnitt 3.3.2. För fysiska personer ter sig beskattningen något mer komplex.

Inkomsten räknas för fysiska personer samman med inkomstlagen tjänst och minskas med allmänna avdrag, grundavdrag och sjöinkomstavdrag, 1 kap. 5 § inkomstskattelagen. Det återstående beloppet utgör den beskattningsbara förvärvsinkomsten och beläggs med en progressiv skatt. Det innebär att för inkomst under skiktgränsen för statlig inkomstskatt betalar delägaren kommunal inkomstskatt. På inkomst över skiktgränsen tillkommer en statlig inkomstskatt på 20 procent.¹⁴⁶ Den kommunala skattesatsen varierar mellan kommunerna med ett medel på 33,16 procent för 2022.¹⁴⁷ På det tillkommer en i sammanhanget låg avgift för begravningslag och public service.¹⁴⁸ Härutöver ska delägaren betala egenavgifter och allmän löneavgift med totalt 28,97 procent på inkomsten från handelsbolaget.¹⁴⁹ För de debiterade egen-

¹⁴⁰ Avsnittet omfattar också kommanditbolag som är en form av handelsbolag och beskattas lika.

¹⁴¹ Se 5 kap. 1 § IL.

¹⁴² Se 13 kap. 4 § IL.

¹⁴³ Se 14 kap. 2 § IL; Lodin m.fl. (2021b) s. 446 f.; Sandström (2021) s. 109 f.

¹⁴⁴ Se 6 kap. 1 § ML.

¹⁴⁵ Se Lodin m.fl. (2021a) s. 229.

¹⁴⁶ Se 65 kap. 3 och 5 §§ IL.

¹⁴⁷ Se SCB 2021.

¹⁴⁸ Se 9 kap. begravningslag och 3–5 §§ lag (2018:1893) om finansiering av radio och tv i allmänhetens tjänst.

¹⁴⁹ Se 3 kap. 1, 3, 12 och 13 §§ SAL och 2 och 3 §§ LAL.

avgifterna får dock göras ett schablonavdrag från inkomsten. Avdraget ska sedermera återföras till inkomsten efterföljande år, då föregående års egenavgifter dras av, se 16 kap. 29 § inkomstskattelagen. Som ett sista steg kan den skatteskyldige vara berättigad till reduktion enligt 67 kap. inkomstskattelagen. Det görs på den uträknade skatten vilken därmed minskas.

Av neutralitetsskäl har det införts möjlighet att ”flytta” inkomster mellan år och inkomstslag. Genom en skattemässig avsättning till en periodisering- eller expansionsfond kan handelsbolag skjuta upp beskattningen och utjämna resultatet mellan åren.¹⁵⁰ Genom att räntefördela kan inkomster hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet istället komma att beskattas som inkomst av kapital.¹⁵¹ Härigenom kan beskattningen minskas. Räntefördelningsmöjligheterna är särskilt goda för en substansrik verksamhet.¹⁵²

Behållningen för en delägare som är ett aktiebolag blir 79,4 procent. Behållningen för en fysisk person varierar beroende på inkomstnivå. I de flesta fall hamnar det dock en bra bit under aktiebolagets behållning. Det är utan att inräkna möjligheten till att ”flytta” inkomster vilket hade ökat behållningen.

3.3.2 Inkomster i och från aktiebolag

Skatterätten utgår från den civilrättsliga definitionen av ett aktiebolag i 2 kap. 25 § aktiebolagslagen. Det innebär alltså att bolaget behöver vara registrerat hos Bolagsverket.¹⁵³ Innan, eller i brist på, registrering behandlas det som ett enkelt bolag, där beskattning sker hos delägarna.¹⁵⁴

Aktiebolaget är ett skattesubjekt i inkomstskattelagens mening vilket innebär att det är skatteskyldigt för alla sina inkomster.¹⁵⁵ Bolagets skattepliktiga inkomst¹⁵⁶ hänförs sedermera till inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁵⁷ Det medför att avdelning fem i inkomstskattelagen aktualiseras vad gäller beräkningen av bolagets skattemässiga resultat. Resultatet minskas med allmänna avdrag och utgör den beskattningsbara inkomsten.¹⁵⁸ På denna inkomst betalar bolaget statlig inkomstskatt på 20,6 procent.¹⁵⁹

¹⁵⁰ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 330; Linders 30 kap. IL; Baran 34 kap. IL.

¹⁵¹ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 429; Baran 33 kap. IL.

¹⁵² Jfr. 33 kap. 3 § IL.

¹⁵³ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁵⁴ Se Lodin m.fl. (2021b) s. 343; Sandström (2021) s. 109.

¹⁵⁵ Se 6 kap. 3 och 4 §§ IL.

¹⁵⁶ All inkomst som inte är skattefri enligt 8 kap. IL.

¹⁵⁷ Se 13 kap. 1 och 2 §§ IL.

¹⁵⁸ Se 1 kap. 7 § IL.

¹⁵⁹ Se 65 kap. 10 § IL.

Det som återstår efter beskattningen kan bolaget dela ut till sina ägare. Gör det i form av en utdelning tas det upp för beskattning hos ägaren. Ifall ägaren är en fysisk person utgör utdelningen en skattepliktig inkomst och ska tas upp i inkomstslaget kapital. Den tas upp till fem sjättedelar ifall bolaget är onoterat och andelarna inte är kvalificerade.¹⁶⁰ På överskottet i inkomstslaget kapital betalar ägaren statlig skatt på 30 procent.¹⁶¹ Den effektiva skatten blir således 25 procent på utdelningen.

I och med att både bolaget och ägaren betalar skatt uppstår en ekonomisk dubbelbeskattning. Behållningen för ägaren efter denna blir 59,55 procent.

Överskottet efter beskattningen kan även betalas ut i form av en lön ifall ägaren är en fysisk person. Ägaren behöver för det även vara anställd av bolaget. Aktiebolaget ska då betala arbetsgivaravgifter på 31,42 procent.¹⁶² Aktieägaren som uppträder som löntagare tar upp inkomsten i inkomstslaget tjänst.¹⁶³ Inkomsten beskattas därefter med kommunal inkomstskatt som för 2022 hade ett medel på 33,16 procent och, för inkomster över gränsen för statlig inkomstskatt, även med statlig inkomstskatt på 20 procent.¹⁶⁴ Upp till skiktgränsen ligger behållningen på knappt 45 procent, utan att räkna med avdrag och reduktion. Behållningen ovanför skiktgränsen blir mindre.

3.3.3 Inkomster i och från fåmansföretag¹⁶⁵

Som framgått av avsnitt 3.2 har lagstiftaren ansett att bolag med endast en eller ett fåtal ägare har behövt särbehandlas skatterättsligt. Det ekonomiskt mest betydelsefulla är de så kallade *fåmansföretagsreglerna* eller *3:12-reglerna*.¹⁶⁶ Idag återfinns de i 56 och 57 kap. inkomstskattelagen. Reglerna tar sikte på beskattningen hos delägaren. Beskattningen i bolaget och löneinkomster påverkas inte.

Reglerna tar sin utgångspunkt i 56 kap. inkomstskattelagen och definitionen av ett *fåmansföretag*. Huvudregeln i 2 och 3 §§ definierar det som ett onoterat aktiebolag eller en ekonomisk förening där fyra eller färre delägare innehar mer än 50 procent av rösterna. 6 § stadgar att en delägare är en fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

¹⁶⁰ Se 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 och 15 a §§ IL.

¹⁶¹ Se 65 kap. 7 § IL.

¹⁶² Se 2 kap. 1, 4 och 10 §§ SAL och 1–3 §§ LAL.

¹⁶³ Se 10 kap. 1 § och 11 kap. 1 § IL.

¹⁶⁴ Se 1 kap. 3 § och 65 kap. 3 och 5 §§ IL; SCB 2021.

¹⁶⁵ Begreppen fåmansföretag och kvalificerad andel beskrivs kort. En mer ingående beskrivning är inte motiverat.

¹⁶⁶ Se Tjernberg (2018b) s. 19.

5 § stadgar att alla delägare i en närståendekrets¹⁶⁷ räknas som en delägare. Flera delägare ska vidare anses som en enda delägare om förutsättningarna i 57 kap. 3 § inkomstskattelagen är uppfyllda.

En delägars andel i fåmansföretaget kan enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen vara kvalificerad. Det är den om delägaren eller någon i dennes närståendekrets under beskattningsåret eller något av de fem föregående varit verksam i betydande omfattning i företaget. Eller i ett företag direkt eller indirekt ägt av det förstnämnda företaget. Eller i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som något av de två förstnämnda företagen. Ett handelsbolag kan utgöra ett sådant företag. I 4 a § finns ett undantag från kvalificering tillämplig vid generationsskiften.

Inkomst i form av utdelning och kapitalvinst från en kvalificerad andel fördelas mellan inkomstlagen kapital och tjänst utifrån ett gränsbelopp. Belopp under det tas upp till två tredjedelar i inkomstlagen kapital och över det i sin helhet som en särskild intäktspost i inkomstlagen tjänst.¹⁶⁸ Gränsbeloppet består i sin tur av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme från tidigare år, uppräknat med statslåneräntan ökat med tre procentenheter.¹⁶⁹ Årets gränsbelopp kan antingen beräknas som en ren schablon, motsvarande två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp, eller enligt huvudregeln mot bakgrund av aktiernas omkostnadsbelopp och företagets löneunderlag.¹⁷⁰ För att få använda huvudregeln krävs att delägaren ägt andelar i företaget som motsvarar minst fyra procent av kapitalet och uppburit en viss kontant ersättning från företaget.¹⁷¹

Det finns emellertid ett tak för hur mycket inkomst som från ett och samma företag kan komma att fördelas till inkomstlagen tjänst. För utdelning ligger taket på 90 inkomstbasbelopp per beskattningsår och för kapitalvinster 100 inkomstbasbelopp för en period om fem beskattningsår. I det inräknas även andra inkomster från företaget som hänförs till inkomstlagen tjänst.¹⁷²

Den del av inkomsten som fördelats till inkomstlagen kapital beläggs med statlig skatt på 30 procent.¹⁷³ Eftersom inkomsten tas upp till två tredjedelar blir den effektiva skatten hos delägaren 20 procent. Den slutliga behållningen efter att såväl bolaget som ägaren beskattats blir i denna del 63,52 procent.

¹⁶⁷ Se 2 kap. 22 § IL.

¹⁶⁸ Se 57 kap. 2 § IL.

¹⁶⁹ Se 57 kap. 10 § IL.

¹⁷⁰ Se 57 kap. 11 § IL.

¹⁷¹ Se 57 kap. 19 § IL.

¹⁷² Se 57 kap. 20 a och 22 §§ IL.

¹⁷³ Se 65 kap. 7 § IL.

Den del av inkomsten som fördelats till inkomstslaget tjänst beläggs med en progressiv skatt. På inkomst under skiktgränsen för statlig inkomstskatt betalar delägaren kommunal inkomstskatt. På inkomst över skiktgränsen tillkommer en statlig inkomstskatt på 20 procent.¹⁷⁴ Den kommunala skattesatsen varierar mellan kommunerna med ett medel på 33,16 procent för 2022.¹⁷⁵ På det tillkommer en i sammanhanget låg avgift för begravning och public service.¹⁷⁶ Inkomsten beläggs inte med några sociala avgifter, vilket är varför den särskilts som en särskild intäktspost.¹⁷⁷ Den slutliga behållningen varierar beroende på inkomstnivå. För inkomster upp till skiktgränsen är den cirka 53¹⁷⁸ procent. Behållningen blir därefter lägre ju högre inkomsten är.

Den del av inkomsten som överstigit takregeln tas upp i sin helhet i inkomstslaget kapital. Kvoteringen fem sjättedelar gäller nämligen inte för kvalificerade andelar. Inkomsten beläggs därefter med 30 procent statlig skatt.¹⁷⁹ Behållningen i denna del uppgår därmed till 55,58 procent.

3.4 Skatterättsliga effekter av bolagsstrukturen

Som framgått av avsnitt 2.3 och 2.4 kan resultatet i handelsbolaget civilrättsligt fördelas fritt, antingen på aktiebolaget eller den fysiska personen. Som huvudregel accepteras den civilrättsliga fördelningen även skatterättslig.¹⁸⁰ Mer härom i avsnitt 4. Härmed påverkar resultatfördelningen beskattningen.

I strukturen kan ett överskott tas ut direkt ur handelsbolaget till den fysiska personen genom resultatfördelning. Det kan också som ett första steg fördelas till aktiebolaget för att i ett andra steg tas ut av den fysiska personen. Överskottet kan antingen tas ut genom att sälja aktierna eller genom en utdelning. Är personen anställd av bolaget kan även lön bli aktuellt. För att löpande ta ut inkomster är en aktieförsäljning knappast lämplig. En kombination av ovan är också ett tänkbart tillvägagångssätt. Att ett aktiebolag kommer in som ägare medför således många möjligheter för ägarna att påverka beskattningen.¹⁸¹

¹⁷⁴ Se 65 kap. 3 och 5 §§ IL.

¹⁷⁵ Se SCB 2021.

¹⁷⁶ Se 9 kap. begravningslag och 3–5 §§ lag (2018:1893) om finansiering av radio och tv i allmänhetens tjänst.

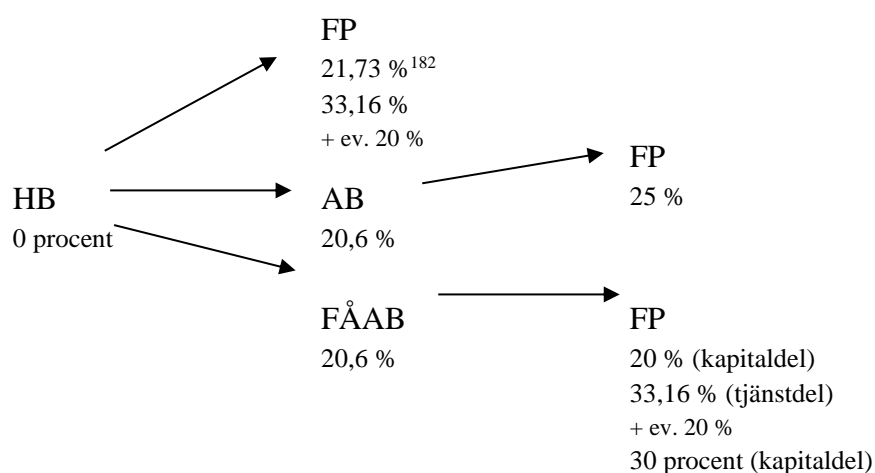
¹⁷⁷ Se 2 kap. 23 § SAL.

¹⁷⁸ Utan att inräkna avgiften för begravning och public service.

¹⁷⁹ Se 65 kap. 7 § IL.

¹⁸⁰ Se t.ex. RÅ 2002 ref. 115 I och II, RÅ 1997 not. 126 och RÅ 1995 not. 35.

¹⁸¹ Se även Lodin m.fl. (2021b) s. 341.



Figur 1. Visar hur och var beskattningen av en utdelning sker i beskattningskedjan. HB står för handelsbolag, FP för fysisk person, AB för aktiebolag och FÅAB för ett aktiebolag med kvalificerade andelar. Skattesatserna är för år 2022.

I det följande görs ett försök att konkretisera de skatterättsliga konsekvenserna beroende på hur inkomsterna fördelas och tas ut. Det görs genom en uträkning av behållningen i det enskilda fallet. Syftet är att använda resultatet som diskussionsunderlag kring eventuella skattefördelar. I bilagorna till uppsatsen återfinns utförligare redogörelser över beräkningarna. I avsnitt 5.1.3 återfinns nedan konkretisering i tabellform. Beräkningarna kan med fördel läsas ihop med avsnitt 3.3.1-3.3.3. Uträkningarna tar inte hänsyn till reglerna om periodisering- och expansionsfond eller räntefördelning. De tar inte heller hänsyn till att beloppen ska avrundas.

I det första alternativet, direkt från handelsbolaget till den fysiska personen, följer skattekonsekvenserna utläggningen i avsnitt 3.3.1. Behållningen varierar därmed mycket beroende på vad resultatet uppgår till. Det varierar även något mellan de olika beskattningsåren i och med att egenavgifterna dras av efterföljande år. Beräkningsexemplen visar att vid ett årligt överskott på 1 500 000 kr blir behållningen för den fysiska personen runt 45 procent. Vid ett överskott på 3 000 000 ligger behållningen på cirka 40 procent och vid 5 000 000 cirka 38 procent.

Vad gäller det andra alternativet, när fördelningen går via aktiebolaget, behöver underavsnitten till 3.3 läsas ihop för att se hur beskattningen blir. Som ett första steg utgår 20,6 procent skatt i aktiebolaget. Som nämnt finns olika alternativ för att därefter ta ut överskottet från aktiebolaget. Dessa genererar olika stor behållning och beror bland annat på om aktiebolaget har kvalificerade andelar eller inte. Av intresse för detta arbete är vad

¹⁸² Efter schablonavdraget på 25 %.

konsekvenserna blir vid en utdelning samt om det kombineras med ett visst löneuttag.

Det absolut vanligaste i aktuell bolagsstruktur torde vara att den enskilde är verksam i betydande omfattning i handelsbolaget eller aktiebolaget och att det senare utgör ett fåmansföretag. Därmed klassificeras andelarna i skatterättslig mening som kvalificerade. Vid utdelning fördelas överskottet därför mellan olika inkomstslag där det tas upp i olika stora delar. Behållningen varierar således beroende på inkomstens storlek. Tas hela överskottet ut som utdelning och ingen lön utbetalas, beräknas gränsbeloppet som en ren schablon. Behållningen blir således på 1 500 000 kr, cirka 50 procent. Vid ett överskott på 3 000 000 ligger behållningen på cirka 43 procent och vid 5 000 000 på cirka 40 procent. Hade aktiebolaget inte klassificerats som fåmansföretag eller andelarna däri inte varit kvalificerade så hade behållningen uppgått till 59,55 procent, oavsett inkomstnivå. Så hade därmed varit fallet om fåmansföretagsreglerna inte funnits.

Ett annat tillvägagångssätt är att ta ut vinsten genom både en utdelning och lön. Som framgått i avsnitt 3.3.2 blir behållningen för löneinkomsterna på knappt 45 procent upp till skiktgränsen. Vid löneinkomster därutöver minskar behållningen. Behållningen på utdelningen påverkas av löneutbetalningen eftersom det då kan bli aktuellt att beräkna gränsbeloppet mot bakgrund av aktiernas omkostnadsbelopp och företagets löneunderlag. Uträkningen kompliceras härav eftersom antalet möjliga utformningar ökar enormt.

För att få använda huvudregeln vid uträkandet av gränsbeloppet krävs enligt 57 kap 19 § inkomstskattelagen, att ägaren (som anställd) året före beskattningsåret inte tagit ut en lön understigande ett visst belopp. Ifall endast ägaren (som anställd) mottagit lön från bolaget behöver, för beskattningsåret 2022, lönen under år 2021 uppgått till minst 430 737¹⁸³ kr. Ifall ägaren (som anställd) tagit ut minsta möjliga årslön, ligger behållningen för ett överskott på 1 500 000 kr på strax under 55 procent. Vid ett överskott på 3 000 000 kr ligger det på strax under 45 procent och för överskott på 5 000 000 strax under 42 procent. Vid en årslön upp till skiktgränsen för statlig inkomstskatt, cirka 540 000 kr, ligger behållningen på marginellt högre.

Har bolaget andra anställda med lönekostnader blir det större skillnad. Ifall de andra anställda har en lön på 800 000 kr behöver ägarens lön uppgå till cirka 472 842¹⁸⁴ kr. Behållningen på ett överskott om 1 500 000 ligger då på

¹⁸³ Se 57:19:2:1 IL som ger att minsta möjliga lön är 409 200/0,95.

¹⁸⁴ Se 57:19:2:1 IL som ger att minsta möjliga lön är 449 200/0,95 (5 procent av 800 000 är nämligen 40 000).

cirka 58 procent, vid ett överskott om 3 000 000 på strax över 44 procent och vid ett överskott om 5 000 000 på strax över 51 procent.

Aktiebolaget medförde många möjligheter att påverka beskattningen. Till följd av fåmansföretagsreglerna divergerar beskattningskonsekvenserna i olika situationer ytterligare. Som framgått av avsnitt 3.2-3.4, medför reglerna att beskattningen ibland blir fördelaktigare och ibland inte. Det beror på situation.

4 Resultatfördelning i praxis

4.1 Högsta förvaltningsdomstolens praxis

4.1.1 Inledning

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal fall tagit ställning till hur ett handelsbolags resultat ska fördelas mellan delägarna vid beskattning. Några av dessa berör resultatfördelning mellan olika samtida delägare. De senaste avgörandena har berört resultatfördelning mellan en säljande och en köpande (icke-samtida) delägare i samband med en överlåtelse av andelen i handelsbolaget.

I följande underavsnitt redogörs för avgöranden med samtida delägare. Alla fallen rör inte den struktur som uppsatsen söker utreda men utgör icke desto mindre den grund mot vilken skattemyndigheten och domstolar lutar sig. Härigenom ämnar jag redogöra och utreda för när och varför Högsta förvaltningsdomstolen frångår en civilrättslig resultatfördelning.

I de fall Högsta förvaltningsdomstolen motiverat avgörandet, redogörs inte för underinstansernas domskäl, ifall det inte ansetts kunna bidra till redogörelsen.

För en komplett genomgång av samtliga fall hänvisas till Bo Svenssons två artiklar därom, *Resultatfördelning i handelsbolag – särskilt om obehörig resultatfördelning*, svensk skattetidning nr 10 2007 och *Obehörig resultatfördelning i handelsbolag och angränsande frågor*, Skattenytt nr 12 2020.

4.1.2 RÅ 1957 Fi 2409 - Myrstensfallet

Handelsbolaget G.M. ägdes av G. Robert M. och Rederiaktiebolaget Gaist. Rederiaktiebolaget ägdes i sin tur med 12/15 av G. Robert M. och hans maka, till 2/15 av hans svärföräldrar och till 1/15 av en annan person. Enligt handelsbolagsavtalet skulle bolagets resultat fördelas enligt överenskommelse mellan bolagsmännen. Vid en likvidation skulle rörelsen och bolagets samtliga tillgångar övertas av G. Robert M. Aktiebolaget skulle helt friskrivs från handelsbolagets ansvar.

Handelsbolaget hade för taxeringsåret 1950 en inkomst på 20 657 kr. Bolagsmännen kom överens om att 19 899 kr skulle tillfalla aktiebolaget och att resterande 758 kr skulle tillfalla G. Robert M.

Tax:intendenten yrkade hos PN¹⁸⁵ att hela inkomsten skulle fördelas till G. Robert M. Han ansåg att handelsbolagsavtalet ”icke vore affärsmässigt betingat utan endast avsåg att emu fördelar vid beskattningen”. PN avslog yrkandet. Kammarrätten fann mot bakgrund av vad som framkommit i målet att inkomsten skulle anses ha tillkommit G. Robert M. i sin helhet. Hans inkomst justerades således uppåt.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att verksamheten drivits i handelsbolaget med både G. Robert M. och aktiebolaget som delägare. Överenskommelsen mellan bolagsmännen angående fördelningen av nettointäkten, ansågs dock uppenbart orimlig mot bakgrund av bolagsmännens medverkan för bolagets ändamål och vad som i övrigt förekommit i målet. G. Robert M. ansågs således, i egenskap av både delägare i aktiebolaget och handelsbolaget, ha förfogat över ett belopp som rätteligen bort tillkommit honom själv. Domstolen bestämde ett belopp om 10 000 kr som skäligt.

Rättsfallet visar härmed att bolagsmäns överenskommelser kan frångås vid beskattningen om den anses uppenbart orimlig. Ägarrelationen och den grundläggande bolagsstrukturen ifrågasattes dock inte. Domstolen tillmätte bolagsmännens medverkan betydelse men domskälen är dessvärre för knapphändiga för att kunna dra några större slutsatser därav. Det går därför inte att avgöra vilket element i bolagsmännens medverkan som domstolen tog fasta vid. Tax:intendentens argumentation erbjuder en möjlig förklaring i att den saknat affärsmässighet.

4.1.3 RÅ 1988 not. 291 - Advokatfirman

Målet anhängiggjordes Högsta förvaltningsdomstolen genom besvär av ett förhandsbesked. Sökanden, en fysisk person, ägde tillsammans med Advokatfirman Kurt L Aktiebolag lika delar i Advokatfirman Kurt L Kommanditbolag. Sökanden var enligt bolagsavtalet kommanditdelägare och aktiebolaget komplementär. Vidare ägde sökanden 90 procent av aktierna i aktiebolaget. Återstående aktier ägdes av en annan i aktiebolaget verksam advokat. Verksamheten bedrevs således i kommanditbolaget vari övriga advokater och jurister var anställda.

¹⁸⁵ Min tolkning är att det står för prövningsnämnd.

Av ett eventuellt överskott i bolaget skulle enligt bolagsavtalet i första hand 375 000 kr inklusive sociala avgifter fördelas till sökanden. Återstående skulle tillfalla aktiebolaget. Frågan i förhandsbeskedet var ifall en sådan fördelning kunde godtas vid beskattningen.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att den civilrättsliga avtalade resultatfördelning mellan bolagsmännen i princip ska läggas till grund för beskattningen ifall den inte innebär en obehörig inkomstöverföring mellan bolagsmännen. I övrigt undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen förhandsbeskedet. Uttalandet är tydligt men inte särskilt utförligt. Vad som kan utgöra en obehörig inkomstöverföring framgår inte.

4.1.4 RÅ 1990 not. 274 – Familjen

Målet har sin utgångspunkt i besvär över ett förhandsbesked. Anna-Lisa X och Hans Y innehade en andel om cirka sex procent i ett kommanditbolag och ett antal aktier i det aktiebolag som var komplementär i kommanditbolaget. Anna-Lisa X och Hans Y avsåg att överlåta stora delar av sina andelar i båda bolagen till sina barn, tre vardera. Efter överlåtelsen skulle de äga 12,5 procent vardera av kommanditbolaget och aktiebolaget.

Anna-Lisa X och hennes tre barn avsåg ingå ett avtal om fördelning av den på andelen belöpande inkomsten. Inkomsten på andelen skulle fördelas med 80 procent till Anna-Lisa X och 20 procent till hennes tre barn. Frågan var om inkomstfördelningen kunde godtas vid beskattningen.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden godtog inte fördelningen. Nämnden anförde att i princip ska den faktiska inkomstfördelningen godtas men att den kan frångås ifall den innebär en obehörig fördelning mellan bolagsmännen. Mot bakgrund av bolagsmännens släktskap och att de inte uppgett något affärsmässigt skäl till fördelningen ansågs så vara fallet.

Anna-Lisa X och ett av barnen yrkade hos Högsta förvaltningsdomstolen att fördelningen skulle godtas. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte ändring.

Det är i fallet alltså inte fråga om en sedvanlig resultatfördelning. Uppe för prövning var istället fördelningen av inkomsten från en andel. Högsta förvaltningsdomstolen utelämnade helt motivering till sitt avgörande. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden upprepade dock de utgångspunkterna som fastslagits i 1988 års avgörande men med det tillägg att det ansåg att släktskapet och bristen på affärsmässighet utgjorde en obehörig fördelning.

4.1.5 RÅ 1995 ref. 35 – Evainetos

Kommanditbolaget Evainetos bildades under hösten 1987. Bolaget ägdes av sju privatpersoner som kommanditdelägare och Stenpiren Finans AB som komplementär. Privatpersonerna hade gått in med en insats om 100 kr vardera och aktiebolaget med 10 000 000 kr.

Parterna genomförde en serie transaktioner av företag och skapade därmed en realisationsförlust. En av kommanditdelägarna, Seth A., redovisade i sin deklARATION för 1987 således att kommanditbolaget haft ett underskott av tillfällig förvärvsverksamhet med 84 560 949 kr, och underskott av kapital med sammanlagt 1 965 133 kr. Av det yrkade han avdrag för sin del med 370 000 kr av underskottet i kapital.

I Högsta förvaltningsdomstolen gjorde Riksskatteverket i första hand gällande att Seth A:s innehav i kommanditbolaget med genomsyn kunde ses igenom. I andra hand att lagen mot skatteflykt var tillämplig och i tredje hand att resultatfördelningen kunde bortses ifrån.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att omständigheterna för en genomsyn inte var tillräckligt starka. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den av bolagsmännen avtalade fördelningen i princip ska godtas även skatterättsligt. Fördelningen kan dock frångås ifall den framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Fördelningen bör då ske efter skälighet. Lagen mot skatteflykt ansågs inte kunna bli tillämplig eftersom det inte uppstått någon väsentlig skatteförmån.

Högsta förvaltningsdomstolen fann att det bara gjorts en skattemässig fördelning av resultatet. Denna innebar en påfallande ojämn behandling av olika delägare. Komplementären tilldelades till exempel ingen del av förlusten. Det hade inte heller påståtts att fördelningen var motiverad med hänsyn till ansvaret för uppkommen förlust eller några andra särskilda förhållanden. Högsta förvaltningsdomstolen frångick därför fördelningen och fördelade istället i proportion till delägarnas gjorda insats.

Avgörandet ligger i linje med tidigare avgöranden. Fördelningen var tydligt ojämn och det framkom inga andra skäl än skattemässiga. En ny aspekt är att bolaget vari resultatet fördelades var ett kommanditbolag. Det tillmättes betydelse vid skälighetsfördelningen av överskottet, som kopplades till insatsens storlek. Det antyds även att det kan få betydelse eftersom delägarna iklär sig olika ansvar för verksamheten.

Det av Seth A yrkade avdraget hade inte kunnat godtas idag enligt 14 kap. 14 § inkomstskattelagen. En kommanditdelägare får numera inte dra av underskott som överstiger delägarinsats i bolaget.

4.1.6 RÅ 1995 not. 95 - Boutiquen

Makarna Kurt S. och Valeria S. ägde tillsammans handelsbolaget Boutique Valeria. Makarna hade avtalat att eventuellt underskott skulle tillgodoföras Kurt S. och eventuellt överskott Valeria S.

För 1990 redovisade de ett underskott för bolaget om drygt 200 000 kr vilket Kurt S. i sin helhet yrkade avdrag för i sin deklaration. Taxeringsnämnden ansåg att det istället var Valeria S. som företagsledare som skulle tillgodoföras underskottet. Kurt S. överklagade beslutet.

Länsrätten inledde med att konstatera att resultatet skulle fördelas till den make som är företagsledare. Ifall båda är det får vanliga vinstfördelningsregler tillämpas. Länsrätten fann att baserat på makarnas ställning i bolaget torde Valeria S. vara att anse som ensam företagsledare. Det var hon som drev boutiquen innan handelsbolagets bildande och hade numera endast haft anställning i handelsbolaget. Det hade dock framkommit att Kurt S. arbetsinsats varit nödvändig för företagets fortgång och att han ensam hade beslutanderätten. Efter en sammantagen bedömning fick således båda anses vara företagsledare.

Länsrätten gick då vidare och konstaterade att en civilrättsligt överenskommen vinstfördelning som regel får godtas vid beskattningen. Eftersom bolagsmän regelmässigt har skilda intressen torde en affärsmässig fördelning i de flesta fall uppnås. Länsrätten fann dock att makarnas avtalade fördelningsregel inte kunde sägas vara objektiv och att den framstod som affärsmässig helt omotiverad. Den verkade istället ha tillkommit för att uppnå skattefördelar och det förelåg en intressegemenskap mellan makarna. Mot den bakgrunden underkände länsrätten makarnas vinstfördelning skatterettsligt och fördelade den istället efter skälighet, vilket innebar lika delar.

Kurt S. överklagade till kammarrätten och anförde där att det varit naturligt att utforma bolagsavtalet på så sätt att ett underskott kunnat utnyttjas skatterettsligt. Kammarrätten lämnade överklagandet utan bifall.

Kurt S. överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen och anförde att fördelningen varit rimlig mot bakgrund av att det varit han som med egna medel försökt infria handelsbolagets skulder. Högsta förvaltningsdomstolen

anslöt sig till underinstansernas bedömning och fastställde kammarrättens dom.

Högsta förvaltningsdomstolen ansluter sig således till länsrättens bedömning. Länsrättens domskäl är i linje med 1990 års avgörande. Två intressanta tillägg görs dock. För det första, erbjuds en förklaring av begreppet *affärsmässighet*. Länsrätten nämner att de torde uppnås i en relation mellan parter med skilda intresse. För det andra nämner länsrätten skattefördelar som förmodat syfte med fördelningen.

I och med skattereformen 1991 begränsades kraftigt möjligheten att kvitta underskott från näringsverksamhet mot tjänsteinkomster.¹⁸⁶ Numera är det endast möjligt i begränsad omfattning för de första fem åren, enligt 62 kap. 2 och 3 §§ inkomstskattelagen. Istället rullas underskottet i näringsverksamheten framåt enligt 40 kap. 2 § inkomstskattelagen.

4.1.7 RÅ 1997 not. 126 - Ridcentret

Sven-Arne R. ägde tillsammans med Thomas R. och Lennart R. lika delar i Jonstaka Ridcenter AB. Aktiebolaget var enligt kommanditbolagsavtalet kommanditdelägare i KB Courmé med ett begränsat ansvar om 1 000 kr. Av avtalet framgick vidare att delägarna inte var berättigade ränta på insatsen men berättigade till skäligt arvode för utfört arbete. Överskott skulle därefter i sin helhet tillfalla aktiebolaget.

I sin inkomstdeklaration för 1988 tog Sven-Arne R. upp inkomst från KB Courmé med 100 992 kr. Återstående del av kommanditbolagets inkomst fördelades med 100 991 kr på vardera av Thomas R. och Lennart R. samt 460 000 kr på Jonstaka Ridcenter. Kommanditbolagets totala inkomst uppgick således till 762 974 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg mot bakgrund av det civilrättsliga avtalet att aktiebolaget var kommanditdelägare i kommanditbolaget. Som princip gäller då att delägarnas beslutade resultatfördelning ska ligga till grund för beskattningen. Fördelningen kan dock frångås om den innebär en obehörig vinstfördelning eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg mot bakgrund av framförallt kommanditdelägarens låga insats att fördelningen var anmärkningsvärd. I målet hade delägarna anfört att målet varit att ombilda verksamheten till aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det skattemässiga resultatet väsentligen motsvarande vad som skulle ha

¹⁸⁶ Se Linders 62:3 IL.

kunnat bli effekten vid en sådan ombildning. Trots det ansågs fördelningen haft ett sådant inslag av skattemässigt obehörig inkomstfördelning att den inte godtog vid beskattningen.

Avgörandet ligger i linje med tidigare avgöranden. Kammarrätten är tydlig med att det är kringgåendet av avdragsförbudet som innebär det obehöriga inslaget. Högsta förvaltningsdomstolen belyser snarare att proportionen insats-avkastning varit anmärkningsvärd.

4.1.8 RÅ 2002 ref. 115 I och II - Mäklarringen

I

Mäklarringen i Hudiksvall HB ägdes med en sjättedel var av I.T, två fastighetsmäklare och tre aktiebolag. I.T ägde helt ett av aktiebolagen och fastighetsmäklarna ägde helt eller tillsammans med närstående var sitt av de två återstående aktiebolagen. Handelsbolaget drev verksamhet i form av förmedling av fastigheter, bostadsrätter och företag. Enligt handelsbolagsavtalet skulle den egentliga ledningen av bolaget ske från aktiebolagen som även skulle tillhandahålla mäklare för handelsbolaget. Resultatfördelningen skulle beslutas av bolagsmännen.

För beskattningsåret 1988 fakturerade aktiebolagen handelsbolaget för mäklartjänster utförda av I.T. och fastighetsmäklarna. I.T:s aktiebolag fakturerade 460 000 kr och handelsbolaget visade för året ingen vinst. I slutet av året överlät I.T. aktierna i sitt bolag som i princip endast inrymde medlen från handelsbolaget. Samtidigt överläts aktiebolagets andel i handelsbolaget till ett nytt, av I.T. ägt, aktiebolag.

I.T. hade i sin deklaration upptagit 10 000 kr i inkomst av tjänst för arbete i aktiebolaget, en bilförmån som härrörde från handelsbolaget, 11 757 kr av handelsbolagets resultat samt 148 000 kr avseende vinst för försäljningen av aktierna i aktiebolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen inledde med att slå fast att den skattemässiga fördelningen i princip ska grundas på vad som avtalats mellan bolagsmännen. Den kan dock frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskäl. I så fall fördelas resultatet efter skälighet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det i tidigare avgöranden tagits fasta på delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att aktiebolaget inte synes ha haft någon konkret funktion, annat än att samla upp vinstmedel. Det hade således inte bedrivit någon från handelsbolaget självständig verksamhet. I.T. hade vidare tagit ut en lön som väsentligen understigit den ersättning handelsbolaget uppburit för hans arbete. Vinstmedlen i handelsbolaget, som kom från hans arbetsinsats, tillskansade han sig som en lägre beskattad realisationsvinst. Vid en samlad bedömning kom Högsta förvaltningsdomstolen således fram till att det inte kunde anses affärsmässigt motiverat. Det var orimligt och väsentligen betingat av skatteskal.

Högsta förvaltningsdomstolen har således dels underkänt faktureringen och istället sett den som en del av resultatfördelning, dels fördelningen. Ett aktiebolag utan självständig verksamhet har vidare inte ansetts affärsmässigt utan som obehörig vinstöverföring. Att omvandla högre beskattade rörelseinkomster till lägre beskattad realisationsvinst bedömdes utgöra en skattefördel.

II

K.-E.A. var en av de två mäklarna som tillsammans med sitt aktiebolag ägde två sjättedelar i Mäklarringen i Hudiksvall HB. K.-E.A:s aktiebolag hade tillförts 355 495 kr från handelsbolaget. Under år 1990 överlät K.-E.A. aktiebolaget medan andelen i handelsbolaget övertogs av ett annat aktiebolag som K.-E.A. ägde.

I deklarationen för 1989 redovisade K.-E.A. 245 188 kr som inkomst av lön från aktiebolaget och ett underskott med 1 495 kr från handelsbolaget.

Högsta förvaltningsdomstolens motivering var till stor del densamma som den i domen ovan under I. K.-E.A. kunde dock konstateras ha tagit ut lön från aktiebolaget med ett belopp som motsvarade vad aktiebolaget uppburit som ersättning för hans arbetsinsats i handelsbolagets verksamhet. Resultatfördelningen kunde för hans del inte antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar. Den skulle således ligga till grund för beskattningen. Överklagandet avslogs.

Målet överensstämmer till stora delar med det ovan under I. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock inte att det fanns någon skattefördel då inkomsten beskattades i inkomstslaget tjänst. Härigenom framgår dels att skattefördelen är ett nödvändigt rekvisit, dels att senare led kan tas i beaktande.

4.1.9 Rättsfallsanalys, när och varför frångås en fördelning?

Att frångå en civilrättsligt avtalad resultatfördelning är något som gjorts sedan lång tid tillbaka, något Myrstensfallet från 1957 visar. Alla fall med samtida ägare från Högsta förvaltningsdomstolen berör beskattningsår innan 1990. Målen har således avgjorts baserat på reglerna innan skattesystemet reformerades 1991 och innan införandet av fåmansföretagsreglerna. Följaktligen tar avgörandena inte hänsyn till dem.

I i princip samtliga avgöranden har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att en resultatfördelning kan frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig eller väsentligen betingad av skatteskäl. I de efterföljande underavsnitten kommer denna lokution att brytas ned och analyseras.

I underavsnitt 4.1.9.1 undersöks vad ovanstående lokution medför för bedömning och vilka omständigheter Högsta förvaltningsdomstolen tillmätt betydelse. Med andra ord undersöks de konkreta rekvisiten eller grunderna för när en fördelning kan frångås.

I underavsnitt 4.1.9.2 utreds vari obehörigheten eller orimligheten ligger. Som underavsnitt 4.1.9.1 kommer visa, sker bedömningen mot ett antal fasta kriterier. Emellertid grundar sig Högsta förvaltningsdomstolens uttalade lokution på begreppen obehörighet och orimlighet. Går kriterierna att härleda till lokutionen? Vad är det som är obehörigt?

Så diskuteras slutligen i underavsnitt 4.1.9.3 varför fördelningen frångås. Som framgått är utgångspunkten att civilrätten, och den av delägarna gjorda fördelningen, ska läggas till grund för beskattningen. Att frångå den grundprincipen torde ha sina skäl. Att ådagalägga dessa kan bidra till en djupare förståelse för omfördelningspraxisen och dennes roll.

4.1.9.1 När frångås en fördelning?

En inledande fråga av störst praktisk betydelse är när en fördelning frångåtts.

I de dubbla fallen med Mäklarringen från 2002 summerar Högsta förvaltningsdomstolen praxisutvecklingen och vilka omständigheter som tillmätts betydelse i bedömningen. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att omständigheterna av betydelse har varit storleken på delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha

tillkommit för att uppnå skattefördelar. Delägarnas kapital- och arbetsinsats samt risktagande i verksamheten bör alltså vara omständigheter som påverkar hur vinsten fördelas mellan dem. Ju högre en delägars insats eller risktagande varit desto större del är motiverat att fördela på denne. Respekteras det inte, föreligger det en intressegemenskap mellan delägarna och har fördelningen istället varit betingad av skatteskäl finns starka skäl att frångå fördelningen.

Betydelsen av delägarnas kapitalinsats syns särskilt tydligt i RÅ 1995 ref. 35 och RÅ 1997 not. 126. I det förra medgavs ena kommanditdelägaren ett avdrag som stod i direkt relation med hans insats om 100 kr, jämfört med den totala insatsen om 10 007 00 kr. I det senare angav Högsta förvaltningsdomstolen relationen insats-avkastning som det huvudsakliga skälet till att fördelningen underkändes.

Vad gäller arbetsinsatsen kan särskilt RÅ 1995 not. 95 och RÅ 2002 ref. 115 I och II nämnas. I det förra fördelades vinsten lika mellan delägarna som bidrog i lika viktig del i verksamheten. I de senare tillmätte Högsta förvaltningsdomstolen avgörande betydelse vid ifall vinsten som delägarna tillskansat sig som realisationsvinst stod i proportion till deras arbetsinsats. När det kommer till vem arbetsprestationen kan hänföras till, talar 2002 års avgörande för att Högsta förvaltningsdomstolen ser till vem som faktiskt har utfört den. I avgörandet hänfördes I.T. den personligen trots att han arbetat som anställt i aktiebolaget och trots att den genererade inkomsten i liknande konstellationer bedömts tillfalla aktiebolaget.¹⁸⁷

I alla fallen förelåg det någon form av intressegemenskap mellan delägarna. I RÅ 1990 not. 274 och RÅ 1995 not. 95 genom släktskap. I RÅ 1957 Fi 2409, RÅ 1988 not. 291, RÅ 1997 not. 126 och RÅ 2002 ref. 115 I och II genom att båda delägarna kontrollerades av samma person. Antingen direkt eller indirekt via ett aktiebolag.

Risktagandet i verksamheten har också tilldelats stor betydelse. I RÅ 1995 ref. 35 hade komplementären inte tilldelats någon del av resultatet trots att denne haft ett obegränsat ansvar.¹⁸⁸ I RÅ 1997 not. 126 hade bolagsmännen fördelat stora delar av resultatet på aktiebolaget tillika kommanditdelägare. Men på grund av aktiebolagets låga insats frångicks fördelningen. Som framgick av avsnitt 2.2.2 begränsas nämligen kommanditdelägarens ansvar av dess insats, varför insatsen även får betydelse vid riskfördelningen.

¹⁸⁷ Se RÅ 2004 ref. 62; RÅ 2007 not. 103.

¹⁸⁸ Se avsnitt 2.2.2 angående en komplementärs obegränsade ansvar.

I alla fallen har någon form av skattefördel uppnåtts. I RÅ 1957 Fi 2409 fanns enligt Sandström ett underskott som kunde utnyttjas i aktiebolaget.¹⁸⁹ I RÅ 1995 not. 95 skulle vinsten tillfalla hustrun och förlusten mannen. Enligt Svensson hade mannen med stor sannolikhet en hög tjänsteinkomst medan kvinnan saknade inkomst. Förutom att fördelningen innebar en progressionsfördel kunde mannen därigenom kvitta förlust i handelsbolaget mot tjänsteinkomst.¹⁹⁰ I RÅ 1997 not. 126 betingande det en lägre skatt att fördela all vinst till ett aktiebolag än att ta ut den och sen tillföra den genom en nyemission eller ett aktieägartillskott. Fördelningen i RÅ 2002 ref. 115 I och II möjliggjorde att arbetsinkomster som skulle beskattats med en hög skattesats kunde beskattas som en lägre beskattad kapitalvinst.

Av rättsfallen framgår inget närmare kring vad för skattefördel som krävs för att fördelningen ska kunna frångås. Jag har därför svårt att dra några säkra slutsatser om den. Rättsläget är i den delen osäkert. Frågan skulle dock kunna angripas genom några olika angreppssätt.

Svensson är av uppfattningen att endast mycket flagranta fall kan angripas. Enligt Svensson kan nämligen även ”normala” bolagsavtal föra med sig någon form av skattefördel. Han tycker sig finna stöd för den slutsatsen hos Sandström.¹⁹¹ Svensson menar alltså att skattefördelen behöver vara av viss storlek. I min mening kommenterar inte Sandström skattefördelen utan ojämnheten i resultatfördelningen. Jag tolkar Sandström som följer. Domstolarna korrigerar en ojämn resultatfördelning efter skälighet. Eftersom en skälighetsbedömning alltid är förenad med svårigheter bör en resultatfördelning endast frångås vid uppenbar ojämnhet. Härigenom tar rättstillämpningen höjd för felmarginalen i skälighetsbedömningen.¹⁹²

För att närmare definiera vad för skattefördel som behöver vara för handen kan ledning sökas i RÅ 1995 ref. 35. Här prövades nämligen även frågan om skatteflyktslagens tillämplighet, vilket var Riksskatteverkets andrahandsgrund. Att frångå fördelningen var tredjehandsgrunden. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det inte förelegat någon väsentlig skatteförmån varför skatteflyktslagen inte kunde tillämpas. Fördelningen kunde dock frångås enligt omfördelningspraxisen. Det talar för att det inte krävs en väsentlig skatteförmån. I domskälen prövas skatteflyktslagen som grund sist. Det kan därför vara så att någon väsentlig skatteförmån inte fanns efter att resultatfördelningen frångåtts men likväl innan. Domskälen är inte tydliga nog för att veta säkert.

¹⁸⁹ Se Sandströms (1970) s. 389 f.

¹⁹⁰ Se Svensson (2007) s. 706.

¹⁹¹ Se Svensson (2007) s. 707 med hänvisning till Sandström (1970) s. 382.

¹⁹² Jfr. Sandström (1970) s. 382.

Svaret hade också kunnat sökas efter med ett mer bokstavstroget, språkligt angreppssätt. Högsta förvaltningsdomstolen återkommer till formuleringen att resultatfördelningen varit ”väsentligen betingad av skattefördelar”. Kärnan däri är ett subjektivt element, nämligen delägarnas syfte med resultatfördelningen. För att frångås ska fördelningen alltså inte ha gjorts mot bakgrund av affärsmässiga övervägningar utan de skattemässiga konsekvenserna. De behöver vidare vara vad som väsentligen påverkat delägarna att företa fördelningen. Detta angreppssätt liknar således *avsiktsrekvisitet* i 2 § 3p. skatteflyktslagen, som är uppfyllt om förfarandet, bortsett skattefördelen, framstår som praktiskt taget meningslöst utan affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl.¹⁹³ I domskälen till omfördelningspraxisen har det återkommande uttryckligen lagts vikt vid att det saknats affärsmässiga skäl till fördelningen.¹⁹⁴ I RÅ 2002 ref. 115 I uttalades att aktiebolaget saknat konkret funktion. Att fastställa en persons avsikt, ett subjektivt element, är dock svårt eftersom det behöver göras mot bakgrund av objektiva konstaterbara förhållanden. Således skulle skattefördelen åter hamna i fokus. En stor sådan hade talat för att det varit delägarnas syfte. Emellertid hade skattefördelen behövt sättas i relation till de affärsmässiga övervägningarna. Om sådana helt saknats torde en mindre skattemässig fördel kunna tala för att det varit det väsentliga syftet med fördelningen. Hur stor skattefördel som krävs hade därför varierat beroende på situation.

Högsta förvaltningsdomstolen har i sina avgöranden inte närmare kommenterat den uppkomna skattefördelen. Det har därför inte ställts några uttryckliga krav på vad för sorts skattefördel som behövs. I de fallen domstolen kommenterat skattefördelen, vilket alltid gjorts i de senare avgörandena, har det endast varit att konstatera att den funnits. I min mening går det därför inte att säga att det alltid krävs en stor skattefördel eller en skattefördel av visst slag för att frångå en fördelning. Kanske kan den uppfattningen dras ännu längre. Det går att argumentera för att skattefördelsrekvisitet är binärt. Finns det en skattefördel, oavsett storlek eller slag, är det uppfyllt. Lodin m.fl. framhävde som nämnt att legalitetsprincipen även innebär att skatt måste tas ut om lagstöd därför finns.¹⁹⁵ Att då se mellan fingrarna vid mindre skattefördelar vore ett godtyckligt inslag. En sådan olik behandling vore dessutom problematisk mot bakgrund av likabehandlingsprincipen. Vid en mindre skattefördel eller mindre flagrant felaktig resultatfördelning kan konsekvenserna för den enskilde i vissa fall begränsas

¹⁹³ Se prop. 1996/97:170 s. 43 f.

¹⁹⁴ Se t.ex. RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1995 not. 95 och RÅ 2002 ref. 115 I.

¹⁹⁵ Även Tjernberg har kommenterat denna ”andra sida” av föreskriftskravet, se Tjernberg (2018a) s. 28 f.

genom en nedsättning av skattetillägget enligt 51 kap. 1 § skatteförfarandelag (2011:1244). En invändning mot en sådan hårdför bedömning är att den ändå får oproportionerliga konsekvenser för den enskilde. Härtill kan nämnas att det är lämpligt att ta försiktigt på en motsatsvis slutsats, även om en sådan är fullt gångbar.¹⁹⁶ Högsta förvaltningsdomstolen har nämligen en tendens att vara sparsamma med sina domskäl. Nämnas det inget särskilt om skattefördelen behöver det inte betyda att inget särskilt krävs.

Jag lutar åt det språkliga angreppssättet och att skattefördelens storlek får betydelse i jämförelse med de affärsmässiga skälen. En sådan tolkning har den fördelen att den ligger nära vad Högsta förvaltningsdomstolen faktiskt uppgett som skäl. Det sker härigenom även en avgränsning mot vad Svensson kallar fördelar från ”normala” bolagsavtal, som får antas ha starkare affärsmässiga skäl. Tolkningen rimmar även bättre med att det görs en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Omständigheterna samspelar med varandra i sökandet efter en slutsats.

4.1.9.2 Vari ligger obehörigheten?

Som nämdes inledningsvis i avsnittet utgör omständigheterna som summerades i RÅ 2002 ref. 115 I och II, det som tillmätts betydelse vid bedömningen om resultatfördelningen innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig eller väsentligen betingad av skatteskal. Grunden i bedömningen är icke desto mindre en obehörighet eller orimlighet, och skatteskal. Vad är det då som är obehörigt?

Det är tydligt att Högsta förvaltningsdomstolen anser att den skattemässiga fördelningen ska vara affärsmässig och att det uppnås genom kriterierna ovan. I min mening bygger en sådan ambition på att delägarna eftersträvar en så stor vinst till ett så litet pris som möjligt vid fördelningen av resultatet. I notisavgörandet från 1995, Boutiquen, uttalas att en sådan objektiv fördelning bör uppnås när delägarna har skilda intressen. Om detta tvåpartsförhållande inte existerar riskerar istället fördelningen att ske på andra, obehöriga eller orimliga, grunder än vinstsyfte. Ägarna har enligt civilrätten nämligen en frihet att fördela vinsten efter eget tycke.¹⁹⁷ När det föreligger en intressegemenskap mellan delägarna har således tvåpartsförhållandet som ska garantera affärsmässigheten eftersatts. Delägarna kan då anpassa den civilrättsliga resultatfördelningen så att den blir skattemässigt fördelaktig. Att det i samtliga fall förelåg någon form av intressegemenskap stärker denna uppfattning.

¹⁹⁶ Vad gäller gångbarheten, se Pålsson (2011) s. 120; Tjernberg (2018a) s. 65.

¹⁹⁷ Se avsnitt 2.3.

I dessa fall har Högsta förvaltningsdomstolen frångått den civilrättsliga fördelningen vid beskattningen och istället fördelat utefter skälighet. Skälighetsbedömningen har gjorts mot bakgrund av de omständigheter som lyftes fram i 2002 års avgörande. I RÅ 1995 not. 95, där delägarna haft en lika viktig del i verksamheten, medförde det att resultatet fördelades lika. Det baserades således huvudsakligen på deras arbetsinsats i bolaget. I RÅ 1995 ref. 35 medgavs ett avdrag som stod i direkt relation med delägarens insats i förhållande till alla delägars totala insats. Det baserades således istället på deras kapitalinsats. Skälighetsbedömningen syftar därmed till att söka finna vad som varit en affärsmässig fördelning. En affärsmässig fördelning är i sin tur baserad på delägarnas bidrag.

Omständigheterna som lyftes fram i RÅ 2002 ref. 115 I och II verkar därmed utgöra ett underlag för att bedöma ifall fördelningen saknat affärsmässighet och istället gjorts för att uppnå skattefördelar. Är så fallet är fördelningen obehörig.

En formulering som återkommit i de flesta avgöranden är att ”en resultatfördelning kan frångås om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal”.¹⁹⁸ Intressant är att ordet *eller* rent språkligt ger sken av två alternativa grunder för att frångå en resultatfördelning – antingen en obehörighet eller en orimlighet och en skattefördel. Jag är istället av åsikten att det rör sig om två kumulativa rekvisit eller i vart fall en helhetsbedömning.¹⁹⁹ Det är mot bakgrund av omständigheterna i 2002 års avgörande, och Högsta förvaltningsdomstolen har alltid gjort ett och samma resonemang. Hade så inte varit fallet borde bedömningen ha delats upp i olika delar eller gjorts på olika grunder.

Varför domstolarna formulerat sig som de gjort är svårt att svara på. Jag kan dock tänka mig att det är ett sätt att samla upp de olika formuleringarna som gjorts genom åren. I RÅ 1957 Fi 2409 motiverade sig Högsta förvaltningsdomstolen med att fördelningen varit orimlig. I RÅ 1988 not. 291 ansågs fördelningen ha medför en obehörig överföring mellan bolagsmännen. I RÅ 1995 ref. 35 beskrevs fördelningen som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Jag anser därför att det rör sig om en standardformulering som tar sikte på två kumulativa rekvisit – obehörighet eller orimlighet och en därigenom vunnit skattefördel.

¹⁹⁸ Se t.ex. RÅ 2002 ref. 115 I och II.

¹⁹⁹ Jfr. Svensson (2020) s. 838, som använder sig av ordet *och*.

4.1.9.3 Varför frångås fördelningen?

En annan fråga som kan ställas är varför Högsta förvaltningsdomstolen frångått fördelningen. Vad är det som motiverat en skatterättsligt särskild syn på resultatfördelning? Det är en viktig principiell fråga som för uppmärksamheten tillbaka till obehörigheten.

Nyss resonerades kring att obehörigheten skulle kunna utgöras av att resultatfördela utefter de skatterättsliga konsekvenserna istället för utefter affärsmässighet. Obehörigheten är i det fallet att uppnå ej affärsmässiga skattefördelar. Med andra ord ska en viss skatt utgå. Det för tankarna till Kuylensstiernas uppfattning att det är rättstillämparens roll att åstadkomma en ”jämnhet” i beskattning så att ”den avsedda skattefördelen garanteras”.²⁰⁰ Det medför en friare bedömning som närmast söker täppa till hål i skattelagstiftningen. Det går att kritisera mot bakgrund av rättssäkerhet, varom mer i avsnitt 5.2.5.

Ett dylikt svar därpå skulle kunna sökas med Patrik Emblads funktionalistiska angreppssätt. Han argumenterar för att en ej affärsmässig resultatfördelning möjligen hade kunnat angripas civilrättsligt med till exempel 36 § lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, avtalslagen. Civilrätten är oklar och kan tolkas på olika sätt. Det gör det problematiskt för civilrätten att vara prejudiciell för beskattningen. Att angripa resultatfördelningen förutsätter vidare att någon väcker talan vilket inte lär hända i en intressegemenskap. Det har därför ingen större civilrättslig relevans hur fördelningen sker. Relevansen uppstår endast inom skatterätten.²⁰¹ I *relevans* hade jag även läst in *problem*. Inom skatterätten blir det därmed orimligt och kanske felaktigt att envetet acceptera parternas resultatfördelning. Vid en civilrättslig prövning hade en allmän domstol kanske kommit fram till att den var felaktig. Det är således den uteblivna, möjligen rättmätiga, civilrättsliga prövningen som får göras inom skatterätten. I annat fall riskerar latent civilrättsliga brister att följa med. Eftersom civilrättslig relevans saknas behöver den prövningen vidare göras mot bakgrund av skatterättens funktioner. Obehörigheten, eller kanske orimligheten, hade därmed utgjorts av att en civilrättslig brist medför skattefördelar. Den civilrättsliga bristen är det icke affärsmässiga.

Ett annat angreppssätt skulle kunna vara att se det som att domstolen fastställer den skatterättsliga resultatfördelningen. Alltså hur resultatet skatterättsligt har fördelats och därmed ska beskattas. Det närmar sig metoden om verklig innebörd men även skatteflyktslagens lagstridighetsrekvisit i 2 §

²⁰⁰ Se avsnitt 3.1.4.

²⁰¹ Se Emblad (2020) s. 341–347.

4 p. Att frångå en civilrättslig resultatfördelning skulle då kunnat motiveras av att det skatterättsliga systemets grundvalar gör det nödvändigt. Systemet bygger på vissa principer och antaganden som, för att de ska bestå, kräver att det görs en särskild skatterättslig bedömning. Den särskilda skatterättsliga bedömningen följer därmed av dessa grundvalar. Obehörigheten skulle då ligga i att skattesystemets grundvalar äventyras.

Som exempel kan nämnas att skattesystemet är dualt och delar upp inkomster mellan olika inkomstslag. Det gör därmed åtskillnad på varifrån inkomster kommer. Till ena sidan hör arbetsinkomster dit inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet hör. De beskattas ihop med kommunal skatt och vid höga inkomster även med statlig skatt. Till andra sidan hör kapitalinkomster som hänförs till inkomstslaget kapital. De beskattas endast med statlig inkomstskatt. Som var fallet i RÅ 2002 ref. 115 I omvandlades inkomster från arbetsinkomster till kapitalinkomster. Fördelningen underkändes då. Till följd av löneutbetalningen i avgörandets andra del skedde ingen sådan omvandling och fördelningen godkändes.

Som annat exempel kan Jan Burmeisters syn därpå nämnas. Han menar att omfördelningspraxisen hänger samman med 5 kap. 3 § inkomstskattelagen. Enligt lagrummet ska varje delägare beskattas för sin del av handelsbolagets inkomster. Burmeister menar att bestämmelsen är ett uttryck för den grundläggande skatterättsliga principen att varje person är skatteskyldig för sina inkomster. Att föra över skattepliktiga intäkter till en annan skatteskyldig innebär ett förfogande som medför beskattningskonsekvenser.²⁰² Det tillfredsställande med denna syn är att den är tillämplig på samtliga avgöranden. Den vinner även visst stöd i domskälen, se ”obehörig inkomstöverföring”.

I min mening stöter Burmeisters syn på patrull i RÅ 2002 ref. 115 I och II. Med hans syn borde nämligen resultatfördelningen i bägge fallen ha underkänts. Burmeister förklarar det med att löneuttaget i II läkte den skattemässigt felaktiga inkomstfördelningen eftersom K.-E.A. därigenom rätteligen kom att beskattas för inkomsten.²⁰³ Så blir dock fallet även i I, den dagen I.T. tillgodogör sig inkomsten genom en utdelning eller en försäljning av aktierna. Felaktigheten borde följaktligen läkas i alla aktiebolagsägda handelsbolag med endast en fysisk person och dennes helägda aktiebolag. Änden i bolagsstrukturen är nämligen alltid den fysiska personen. I min mening hänger antingen utfallet i RÅ 2002 ref. 115 II inte ihop med resterande rättsfall eller så brister denna syn. Jag har därför svårt att finna

²⁰² Se Burmeister (2012) s. 190 f.

²⁰³ Se Burmeister (2012) s. 202.

annat än visst stöd i Högsta förvaltningsdomstolens praxis för den här synen. Det funktionalistiska angreppssättet är mycket intressant och belyser en djupare problematik med att oreflekterat beskatta utefter civilrätten. En del formuleringar i domskälen påminner även om de 36 § avtalslagen. I flera domskäl har fördelningen beskrivits som *orimlig* och *ojämn*. 36 § avtalslagen tar sikte på oskäligen avtalsvillkor. Oskälighet och orimlighet ligger nära varandra i betydelse. Det finns dock inget i domskälen som tyder på att ett resonemang med latent civilrättsliga brister förts. Därför har jag lättast att finna stöd för det första angreppssättet. Högsta förvaltningsdomstolens domskäl är dock sparsamma och kortfattade. Det går därför inte att få en fullständig inblick i hur justitieråden resonerat. Resonemangen kan därför vara mer djuplodande än vad de ger sken av att vara.

4.2 Några underrättsavgöranden

4.2.1 Inledning

I det följande redogörs för fyra kammarrättsavgöranden där det förekommit en resultatfördelning i aktiebolagsägda handelsbolag. Redogörelsen tar alltså inte samma breda tag som rättsfallsgenombången i föregående avsnitt (4.1).

Det snävare urvalet har motiverats av att kammarrättsavgöranden inte har samma prejudiciella värde som avgöranden från högsta instans.²⁰⁴ Icke desto mindre kan de vara av intresse för att se hur högsta instansens praxis mottagits bland underinstanserna och varthän den utvecklas. Vidare är avgöranden från tiden efter fåmansföretagsreglernas införande vilket kan ha påverkat bedömningen.

4.2.2 Datakonsulten²⁰⁵

Handelsbolaget Roba Data MB ägdes av R.S., hans helägda aktiebolag, hans hustru och deras gemensamma barn. Handelsbolagets intäkter genererades endast av arbetsinsatsen R.S. utförde som anställd i aktiebolaget.

För taxeringsåret 1997 hade vinsten i handelsbolaget fördelats med 10 000 kr till honom, 527 588 kr till aktiebolaget, 1 000 kr till hustrun och 0 kr till sonen. Det utgjorde aktiebolagets enda inkomst och det hade inte redovisat några kostnader. R.S. hade i sin tur redovisat inkomst från aktiebolaget med 108 872 kr i inkomstslaget tjänst och från handelsbolaget med 158 234 kr i inkomstslaget näringsverksamhet.

²⁰⁴ Se Tjernberg (2018a) s. 56.

²⁰⁵ Kammarrätten i Stockholms dom den 10 november 2000 i mål nr 8390-1999.

Kammarrätten konstaterade att aktiebolaget inte verkat bedriva någon självständig verksamhet och att R.S. personliga arbetsinsats genererat handelsbolagets inkomster. Av den orsaken och den starka intressegemenskapen mellan delägarna, bedömdes vinstfördelningen inte ha varit affärsmässig utan orimlig till förmån för aktiebolaget. Den ansågs istället ha uppkommit för att uppnå skattemässiga fördelar. Fördelningen skedde istället efter skälighet.

4.2.3 Framtidstro²⁰⁶

Färgterminalen N. KB ägdes av komplementären Framtidstro N. AB och kommanditdelägaren M.S. Kommanditbolaget hade gått med förlust ett tag vilken uppburits av aktiebolaget. I avtal sinsemellan hade delägarna avtalat om att eventuell vinst först skulle fördelas så att aktiebolaget fick täckning därför. Vinst utöver det skulle sedan fördelas till M.S. M.S. har vidare lagt ned en betydande arbetsinsats som varit viktig för att kommanditbolaget genererat vinst.

I målet bedömdes en fördelning enligt avtalet som skett för taxeringsåret 2003. Kammarrätten ansåg att det förelegat en direkt och omedelbar koppling mellan vinster och underskott. Aktiebolaget hade inte bedrivit någon annan verksamhet eller förvärvat underskott utifrån. Vinstfördelningen kunde därför antagits ha uppkommit för att reglera den civilrättsliga fördelningen och ha kunnat förekomma mellan två oberoende parter. Kammarrätten bedömde den därmed som affärsmässig och ansåg inte att den uppkommit endast för att uppnå skattefördelar. Vidare hade aktiebolaget som komplementär tagit hela risken i verksamheten. Att M.S. spelat en viktig roll för vinstgenereringen förändrade inte den bedömningen. Kammarrätten ansåg det välkänt att egenföretagare i perioder av dålig lönsamhet kan behöva utföra oavlönat arbete. Fördelningen godtogs.

4.2.4 Mäklarfallen²⁰⁷

Thorbjörn N. var kommanditdelägare i N. Affärskonsult KB och ägde aktierna i komplementären N. Mäklarbyrå AB. Thorbjörn N. var även anställd som mäklare i aktiebolaget. För åren 2008–2012 fördelades hela överskottet i N. Affärskonsult KB till komplementären N. Mäklarbyrå AB.

²⁰⁶ Kammarrätten i Jönköpings dom den 13 september 2005 i mål nr 3843-04.

²⁰⁷ Kammarrätten i Göteborgs domar den 17 december 2015 i mål nr 6703-14 och 1994–1997-15.

Förvaltningsrätten ansåg att Thorbjörn N. inte gjort någon skattevinst varför fördelningen inte kan ansetts gjord av skatteskal. När Thorbjörn N. tillskansar sig vinsten ur aktiebolaget kommer han att träffa av de så kallade fåmansföretagsreglerna. Vidare ansåg förvaltningsrätten att aktiebolaget bedrivit egen affärsverksamhet och som komplementär stått en avsevärd ekonomisk och affärsmässig risk. Fördelningen godtogs.

Kammarrätten fann att det förelegat en intressegemenskap mellan de olika aktörerna. Vidare ansåg kammarrätten att risken varit låg och inte kunnat motivera den gjorda resultatfördelningen. Dessutom erhöll Thorbjörn N. skattefördelar eftersom han kunde undvika progressiv beskattning genom att portionera ut vinstmedlen från aktiebolaget till honom. Fördelningen underkändes.

4.2.5 Phuloden AB²⁰⁸

Kommanditbolaget Kina Floden KB bedrev restaurangverksamhet och ägdes av F.P., M.P. och Phuloden AB. F.P. ägde samtliga aktier i Phuloden AB. För 2012 hade kommanditbolaget ett överskott om cirka 1,5 miljoner kr. Cirka 25 000 kr fördelades till F.P. och resten till aktiebolaget. F.P. ansåg att resultatfördelningen varit affärsmässig eftersom den ämnat tillföra Phuloden AB kapital till en fastighetsaffär.

Förvaltningsrätten konstaterade att aktiebolaget nästan inte hade ställt något kapital till kommanditbolagets förfogande eller redovisat någon egen omsättning bortsett från överskottet från kommanditbolaget. Inte heller hade aktiebolaget bidragit med några arbetsinsatser i kommanditbolaget. Dessutom fanns en stark intressegemenskap mellan delägarna. Tidigare år hade mellan 69 och 99 procent av resultatet fördelats på F.P. Verksamheten kunde inte motivera den nya fördelningen som medförde en skattemässig fördel genom att det betingar en lägre skatt att beskattningen sker i aktiebolaget istället för hos F.P.

Förvaltningsrätten ansåg därför att fördelningen inte varit ”affärsmässigt motiverad utan framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal”. F.P. påfördes vidare skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

²⁰⁸ Kammarrätten i Göteborgs dom den 17 mars 2016 i mål nr 5026-15 och 5027-15.

Målet överklagades sedermera till Högsta förvaltningsdomstolen som dock endast meddelade prövningstillstånd avseende skattetillägget. F.P. påfördes skattetillägg.²⁰⁹

4.2.6 Rättsfallsanalys, hur har underinstanserna tänkt?

I avgörandena går att se att kammarrätterna tagit fasta på de omständigheterna som Högsta förvaltningsdomstolen utvecklat genom åren och konsoliderat genom RÅ 2002 ref. 115 I och II. Det syns genom att avgörandena baserats på delägarnas arbetsinsats, kapitalinsats, om en intressegemenskap förelegat och om det förekommit någon skattefördel. Det syns även på att de flitigt hänvisat till dem.

I Framtidstro framkommer det inte tydligt ifall det förelegat någon intressegemenskap eller inte. Avgörandet förtäljer inte ägarförhållandena i aktiebolaget. Fördelningen godtogs. I samtliga övriga fall förelåg det en intressegemenskap och fördelningen frångicks. Det ligger i linje med min slutsats i avsnitt 4.1.8 angående bristen på ett reellt tvåpartsförhållande.

Mäklarfallen är i min mening särskilt intressanta. Förvaltningsrätten bedömde att det till följd av fåmansföretagsreglerna inte blev någon skattefördel. Med tanke på den fördelning som reglerna gör mellan tjänst och kapital påverkar det mycket riktigt beskattningskonsekvenserna. Med tanke på att fallen gällde åren 2008–2012 innebär det att fåmansföretagsreglerna fått dess dubbla karaktär.²¹⁰ Det framgår inte om förvaltningsrätten sett till vilken karaktär som reglerna fick i detta fall. Kammarrätten bedömde i vart fall att en skattefördel uppstått redan på den grund att en fördelning till aktiebolaget medförde att den fysiska personen kunde komma att påverka den progressiva beskattningen. Det får stöd av Svenssons tolkning av skattefördelen i RÅ 1995 not. 95. Han menar att den uppkomna skattefördelen var en progressionsfördel och möjlighet att kvitta tjänsteinkomster mot förlust i handelsbolaget. I detta fall rör det sig dock endast om en progressionsfördel varför kammarrätten i så fall tillåtit en mindre skattefördel. En progressionsfördel kan mycket riktigt innebära en skattefördel men för egen del är jag skeptisk till hur stor den fördelen blir. Dessutom måste den fysiska personen för att erhålla skattefördelen portionera ut vinstmedlen vilket skapar inlåsnings effekter i bolaget.

²⁰⁹ Se HFD 2017 ref. 68.

²¹⁰ Se avsnitt 3.2.

Hur som helst anser Svensson att endast mycket flagranta fall kan angripas.²¹¹ Det är därför inte säkert att kammarrättens bedömning är i linje med Svenssons uppfattning. För egen del är jag tveksam till om det kan visa på ett syfte att uppnå skattefördelar. Skattefördelen är som sagt begränsad. Det talar snarare för att kammarrätten haft en binär syn på skattefördelen. En konsekvens av kammarrättens bedömning hade vidare inneburit att det i princip alltid varit en skattefördel att fördela vinstmedlen till ett aktiebolag. Det hade då räckt med bristande affärsmässighet för att frångå fördelningen. Det rimmar i min mening dåligt med RÅ 2002 ref. 115 I och II och min slutsats i avsnitt 4.1.8.

Det föregående talar för att kammarrättens angreppssätt antingen varit att obehörigheten utgjorts av en ej affärsmässig skattefördel eller Emblads funktionalistiska. Jag har nämligen svårt att se hur en fördelning till ett aktiebolag skulle hota skattesystemets grundvalar.

I Phuloden AB ansåg förvaltningsrätten, i vars mening kammarrätten instämde, att det medfört ”en skattemässig fördel att överskottet det aktuella taxeringsåret beskattas i aktiebolaget istället för hos F.P. eftersom det betingat en lägre skatt”. Vad underinstanserna tagit i beaktande vid den beräkningen framkommer inte. Formuleringen talar dock för att de endast sett till det första beskattningsledet, alltså beskattningen i bolaget. I så fall medför det mycket riktigt en stor fördel att fördela resultatet till aktiebolaget. Skattesatsen för aktiebolag är betydligt lägre än skattesatsen för en fysisk persons inkomster från handelsbolag.

För att bedöma den fysiska personens syfte med fördelningen torde den analysen dock vara otillräckligt. Vinsten är nämligen inte färdigbeskattad förrän den tagits ut ur aktiebolaget. En sådan disposition hade triggat en ytterligare beskattning. I fallet påstod F.P. att kapital skulle tillföras till Phuloden AB för att genomföra en fastighetsaffär. Med det i åtanke kan skattemässiga skäl motiverat att fördela resultatet till aktiebolaget. Men även affärsmässiga skäl talar därför, istället för att ta omvägen via den fysiska personen.

Vad avser obehörigheten medför det samma resonemang som för Mäklarfallen ovan. Sammantaget har underinstanserna i dessa fall varit generösa med att finna skattefördelar. Det talar för en mer binär syn därpå. Kammarrätterna har inte heller nämnt fåmansföretagsreglerna eller hur de kunnat påverka beskattningen.

²¹¹ Se avsnitt 4.1.8.

5 Hur står sig rättsläget idag?

5.1 Hur hade en bedömning kunnat göras idag?

5.1.1 Inledning

Genom ett antal avgöranden har Högsta förvaltningsdomstolen utarbetat en praxis för hur fördelning av handelsbolags resultat ska behandlas skatterättsligt. Störst intresse för arbetet är avgörandena från 80-, 90- och 00-talet. Det motiveras av den bolagskonstellation som arbetet riktar in sig på. Samtliga dessa fall berör beskattningsår innan införandet av fåmansföretagsreglerna.

Jag ämnar att i det följande utreda hur Högsta förvaltningsdomstolens praxis skulle kunna komma att appliceras i dag på bolagsstrukturen. I denna del görs analysen således ur rättstillämparens perspektiv och inte i syfte att uttala sig om praxisens lämplighet.

En inledande utgångspunkt för analysen är att bedömningen ska ta hänsyn till båda beskattningsleden såsom var fallet i RÅ 2002 ref. 115 I och II. Svensson har i och för sig kritiserat fallet men jag anser att det är tydligt att flera beskattningsled ska tas med i bedömningen. I annat fall hade det inte gått att beakta progressionsfördelen i 1995 års notisavgörande eller löneutbetalningen i 2002 års avgörande. De sker nämligen i det andra beskattningsledet hos den fysiska personen.

Som framgick av rättsfallsanalysen i avsnitt 4.1.8 kan en civilrättslig resultatfördelning frångås vid beskattningen. Med anledning av slutsatserna därom, delas analysen upp i ett underavsnitt om obehörigheten och ett om skattefördelen.

5.1.2 Är inkomstöverföringen obehörig?

Grunden till det obehöriga, alternativt orimliga, inslaget ligger i min mening i det interna förhållandet mellan delägarna i handelsbolaget. Det har i samtliga fall från Högsta förvaltningsdomstolen där fördelningen frångåtts, rätt någon form av intressegemenskap mellan dem. Jag anser att det inneburit att intressegemenskapen eftersatt det tvåpartsförhållandet som ska garantera att delägarnas förehavanden förblir affärsmässiga. När intressegemenskapen

dessutom leder till att förehavanden istället ordnas för att minska skatteeffekten och att inkomster omvandlas leder det till att fördelningen bedöms vara obehörig.

Det finns flera svar på hur förehavandena kan och har ordnats för att minska skatteeffekten. I Myrstensfallet från 1957 bestod skattefördelen av möjligheten att kvitta överskottet i aktiebolaget mot ett underskott i det underliggande handelsbolaget. I Boutiquefallet från 1995 bestod skattefördelen sannolikt av möjligheten att för två makar påverka den progressiva beskattningen genom att fördela vinst till maken med lägst inkomst. Som framgått är den möjligheten numera begränsad och endast möjligt upp till ett visst belopp under de fem första beskattningsåren. I fallen med Mäklarringen betingade inkomstslagets olika skattesatser att det var fördelaktigt att hänföra inkomst till inkomstslaget kapital än tjänst. Det gjordes genom att utnyttja möjligheten att i aktiebolag välja i vilken form som vinstmedel förs ut.

Ifall omfördelningspraxisen och fåmansföretagsreglerna aldrig hade införts, torde inkomstomvandlingen till kapital ha varit den mest betydelsefulla fördelen idag. Detta ”huvudproblem” är nämligen inte beroende av några andra verksamheter och dess resultat, eller andra personer och deras ekonomiska situation. Vidare hade den kunnat upprepas årligen.

Som framgått i avsnitt 3.2 och 3.3.3 har fåmansföretagsreglerna kommit att inskränka möjligheten att välja till vilket inkomstslag som inkomst från aktiebolag ska hänföras till. Anledningen till att lagstiftaren införde regelsystemet grundade sig, liksom omfördelningspraxisen, i att tvåpartsförhållandet tappat sin reella innebörd. Lagstiftaren ville förhindra att ägaren och aktiebolaget ordnar sina affärer på ett för skattefördelaktigt sätt. Ursprunget till problematiken som motiverat fåmansföretagsreglerna och omfördelningspraxisen är således densamma.

Den kanske mest betydelsefulla fördelen som kan uppstå är, som nämnt och liksom i Mäklarringenfallen, att inkomstslagets olika skattesatser utnyttjas. Eller med andra ord, att delägarna utnyttjar skattesystemets bristande neutralitet. Hur inkomster klassificeras och varifrån de kommer kan nämligen få stor betydelse för skatteskyldiga. Eftersom civilrätten utrustat de skatteskyldiga med en vid avtalsfrihet och att de vid en intressegemenskap representerar det enda intresset, kan de ordna sina förehavanden så att de triggas mildare skattekonsekvenser.

Det är dock just denna (obehöriga) möjlighet som fåmansföretagsreglerna är konstruerade för att täppa till. Istället för att fördelningen sker utefter

delägarnas skattemässiga optimeringssyften sker den såsom lagstiftaren vill. Det har varit att inkomster till följd av arbete beskattas som arbetsinkomster och inkomster till följd av kapitalinsats beskattas som kapitalinkomster. Från och med 2006 är den fördelningen på ett sådant sätt som i viss grad hämmar möjligheten till optimering och i viss grad stimulerar företagande. Idag är det därför denna balansgång som avgör hur utdelningar från ett aktiebolag behandlas skatterättsligt.²¹²

Problemet som fåmansföretagsreglerna och omfördelningspraxisens huvudproblem ställs inför är detsamma. Dessutom har de samma ursprung. Problemet som omfördelningspraxisen ställs inför är att den fysiska personen har valmöjligheten att ta ut vinsten som inkomst av näringsverksamhet ur handelsbolaget eller kapital eller tjänst via aktiebolaget. Problemet som fåmansföretagsreglerna ställs inför är att den fysiska personen har valet att ta ut vinsten ur aktiebolaget som inkomst av kapital eller tjänst. I båda fallen förutsätts för valmöjligheten att inkomsterna passerar aktiebolaget.

Denna förutsättning medför att fåmansföretagsreglerna blir tillämpliga i aktiebolaget i båda fallen.²¹³ Som nämnt innebär det att den fysiska personen inte får välja i vilken omfattning som inkomsten hänförs till kapital eller tjänst. Fördelningen sker istället utefter i lag stadgade fördelningsprinciper. Valmöjligheten för den fysiska personen blir då istället om vinsten ska tas ut som inkomst av näringsverksamheten ur handelsbolaget eller enligt fåmansföretagsreglerna via aktiebolaget.

Fåmansföretagsreglerna har följaktligen förändrat förutsättningarna för resultatfördelningen. När det obehöriga inslaget ska bedömas är det därför inte längre med utgångspunkt i valmöjligheten näringsverksamhet-kapital eller tjänst utan valmöjligheten näringsverksamhet-fåmansföretagsreglerna. Det obehöriga skulle då ligga i att välja fåmansföretagsreglerna. Det har jag svårt att se.

Som nämnt kan fåmansföretagsreglerna utgöra såväl fördelsregler som nackdelsregler. Dessa kan även helt undvikas genom att bolaget läggs i träda i den tid som krävs för att utträda ur reglerna. Det är fem år enligt 57 kap. 6 § inkomstskattelagen. I teorin finns därmed fortsatt valet näringsverksamhet-kapital eller tjänst. Alldeles oavsett karaktären på fåmansföretagsreglerna eller att de helt kan undvikas, så är det lagregler och utgör lagstiftarens vilja. Om de är för fördelaktiga utgör därför en politisk fråga.

²¹² Se mer därom i avsnitt 3.2.

²¹³ I de fall andelarna i aktiebolaget är kvalificerade. I bolagsstrukturen av intresse för denna uppsats torde det vara fallet.

Fåmansföretagsreglerna är förvisso inte skapade för handelsbolag men problemet och problemursprunget är detsamma som för omfördelningspraxisen. Dessutom tar fåmansföretagsreglerna hänsyn till att aktiebolaget kan äga ett handelsbolag. Det syns till exempel vid kvalificeringen av andelar i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen och beräkningen av lönebaserat utrymme i 57 kap. 17 § inkomstskattelagen. Det är således inget systemfrämmande element som lagstiftaren inte förutsett.

Eftersom fåmansföretagsreglerna utgör lagstiftarens lösning på problemet har jag svårare att se att det skulle vara obehörigt att välja dem. Tvåpartsförhållandet är i och för sig åsidosatt i handelsbolaget och resultatfördelningen i handelsbolaget är inte affärsmässig. Men räknas även det andra beskattningsledet in, vilket krävs för att den fysiska personen ska kunna tillgodogöras sig vinsten, så tillrättaläggs bristen. I RÅ 2002 ref. 115 II var det mycket tydligt att Högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg att fördelningen varit obehörig eftersom den "läkts" i det andra ledet. Denna tillrättaläggning fick, liksom fåmansföretagsreglerna får, resultatet att inkomster som uppstått genom K.-E.A:s arbetsinsats beskattades som arbetsinkomster. Att tillämpa dem båda parallellt blir närmast en dubbel tillrättaläggning.

Detta resonemang kan tillämpas oavsett vilket av angreppssätten i avsnitt 4.1.9 som har starkast bärighet. Det första, att obehörigheten ligger i att en skattefördel uppstår, träffas genom att lagstiftaren redan inskridit med ett korrigerande system. Det andra, Patrik Emblads funktionalistiska, träffas inte genom att den civilrättsliga bristen korrigerats men att en eventuell fördelen följer av lagstiftarens intresseavvägning. Det tredje, att obehörigheten ligger i skattesystemets grundvalar, träffas av att fåmansföretagsreglernas fördelning sorterar upp de ihopblandade arbets- och kapitalinkomsterna.

En annan fråga är förstås att det i aktiebolaget fortfarande kan förekomma underskott eller andra element som får fördelningen att bli obehörig. I RÅ 1957 Fi 2409 bedömde Högsta förvaltningsdomstolen att utnyttjande av underskott i ett överliggande aktiebolag var en sådan skattefördel som skulle motivera att resultatfördelningen frångicks. I RÅ 1995 not. 95 bedömdes en uppkommen progressionsfördel i kombination med att kvitta förlust i handelsbolaget med tjänsteinkomster, utgöra en sådan skattefördel. I RÅ 1997 not. 26 betingade det en lägre skatt att fördela vinst till aktiebolaget istället att ta ut den och sen tillföra den till aktiebolaget.

Som framgått har möjligheterna att yrka avdrag och att kvitta förlust mellan inkomstslag dock begränsats., till exempel genom 14 kap. 14 § inkomstskattelagen. Fördelen kan därför inte uppnås i samma grad idag. Det

skulle även kunna vara så att den fysisk person som äger handelsbolaget och aktiebolaget inte är verksam i betydande omfattning i bolagsstrukturen. Fåmansföretagsreglerna blir då inte tillämpliga. För det får dock inte heller någon närstående vara verksam i betydande omfattning.

5.1.3 Medför inkomstfördelningen en skattefördel?

Fåmansföretagsreglerna påverkar som nämnt beskattningen i aktiebolaget. Genom att utdelning och kapitalvinst delas upp i inkomstlagen kapital och tjänst har beskattningskonsekvenserna i bolagsstrukturen förändrats. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolens praxis i RÅ 2002 ref. 115 I och II ser på skattefördel som ett nödvändigt rekvisit, blir det intressant att se över hur fåmansföretagsreglerna kommit att påverka skattefördelen.

Som framgått av avsnitt 3.2 har reglerna sedan 2006 en dubbel karaktär. Under vissa omständigheter utgör de fördelsregler och under andra utgör de nackdelsregler. Redan härav följer det att bedömningen behöver se till det enskilda fallet för att utröna ifall en skattefördel är för handen. Likaså kan en sådan variera i grad. I slutänden blir det en matematisk beräkning utifrån skattelagstiftningens beräkningsgrunder. Behållningen efter skatt för de olika alternativa beskattningsskedjorna får jämföras.

I förra avsnittet (5.1.2) diskuterades hur obehörigheten gör sig gällande sedan fåmansföretagsreglernas införande. Det ifrågasattes därmed om det fortfarande finns någon obehörighet, även i de fall fördelningen medför en skattefördel. För tillfället lämnas det därhän.

I avsnitt 3.3 och 3.4 redogjordes för hur beskattningen sker dels i varje enskild bolagsform, dels i bolagsstrukturen. Som framgick därav finns ett antal faktorer som påverkar vad den totala skatten blir. Som exempel därpå kan nämnas inkomstnivå och ifall löneunderlagsregeln aktualiseras. En slutsats att dra från avsnitten är att behållningen är väldigt individuell och situationsbaserad. Även härav följer således att bedömningen behöver se till det enskilda fallet för att utröna ifall en skattefördel är för handen.

I avsnitt 3.4 redogjordes för vad behållningen kunde bli vid tre olika inkomstnivåerna – 1 500 000 kr, 3 000 000 kr och 5 000 000 kr, vid olika resultatfördelningar och ifall fåmansföretagsreglerna var tillämpliga. Dessa kan sammanfattas i följande tabell.

Överskott	HB - FP	HB - AB - FP	HB - FÅAB - FP 1	HB - FÅAB - FP 2	HB - FÅAB - FP 3	HB - FÅAB - FP 4
1 500 000	45,23 %	59,55 %	50,47 %	54,64 %	55,38 %	57,92 %
3 000 000	39,98 %	59,55 %	42,94 %	44,70 %	45,04 %	54,49 %
5 000 000	38,37 %	59,55 %	40,55 %	41,61 %	41,82 %	51,31 %

Tabell 1. Procentsatserna visar på behållningen efter skatt. HB står för handelsbolag, FP för fysisk person, AB för aktiebolag och FÅAB för ett aktiebolag med kvalificerade andelar. I HB – FÅAB – FP 1 har schablonregeln tillämpats och i 2–4 har löneunderlagsregeln tillämpats. I 2 uppgick lönen till 430 737 kr, i 3 till 540 699,31 kr och i 4 till 1 272 842 kr.

Tabellen ovan ger en fingervisning på hur fåmansföretagsreglerna påverkat skattefördelen. Det är tydligt att ifall fåmansföretagsreglerna inte funnits så hade det idag varit en stor fördel att föra ut överskottet via aktiebolaget, jämför kolumn HB – FP och HB – AB – FP. Fördelen verkar dessutom öka ju högre överskottet är. Av kolumn HB-FP och HB – FÅAB – FP 1–4 framgår att det även är en fördel att föra ut överskottet via ett aktiebolag med kvalificerade andelar, än via handelsbolaget. Fördelen är dock betydligt mindre vid tillämpande av schablonregeln eller ifall företagen inte har några anställda med lön.

Att skattefördelen har bestått men i mindre omfattning, gör det mer angeläget att utvärdera ifall det ställs några omfattningskrav på skattefördelen för att en resultatfördelning ska kunna frångås. Att skattefördelen blivit avhängig så många faktorer gör det även svårt att förutse den. Görs resultatfördelningen år 1 kanske inte vinsten tas ut ur aktiebolaget förrän år 3. Skattefördelen kan därför inte bestämmas förrän i efterhand. Ett sätt att undkomma svårigheten är att förlita sig på att fåmansföretagsreglerna rättar till beskattningen i framtiden.

Beräkningsexemplen har inte visat på att de skulle kunna vara en fördel att fördela vinst direkt till den fysiska personen. Omständigheten att reglerna kan utgöra nackdelsregler talar dock för att så skulle kunna bli fallet. Detsamma skulle även kunna hända genom att reglerna ändras i framtiden. I så fall hade det kanske kunnat bli aktuellt att frångå en ojämn fördelning till den fysiska personens fördel.

5.2 Vad blir en god lagstiftning?

5.2.1 Inledning

Jag anlade i föregående avsnitt synsättet att fåmansföretagsreglerna medfört att det inte längre är obehörigt att fördela resultat från ett handelsbolag till ett aktiebolag med kvalificerade andelar och sedermera ta ut det som utdelning. Nu vill jag även diskutera lämpligheten av metoderna mot bakgrund av de grundläggande principerna som redogjorts för i avsnitt 3.1.

Härmed kommer omfördelningspraxisen och fåmansföretagsreglerna att jämföras som två medel att uppnå samma mål med. Omfördelningspraxisen kan sägas utgöra en *repressiv*²¹⁴ metod att bekämpa obehöriga skattefördelar medan fåmansföretagsreglerna utgör en *preventiv* metod. Den ena metoden utvecklad i praxis, den andra av lagstiftaren.

Diskussionen kommer i denna del att ske friare med målet att utifrån principerna undersöka hur medlen bidrar till en lämplig och önskvärd beskattning. Det är ett mer akademiskt eller lagberedande perspektiv som rättstillämparen inte alltid kan tillåta sig att anta.

5.2.2 Likformighet och neutralitet

Skattereformen 1991 hade som mål att bringa neutralitet till skattesystemet. Målet med ett likformigt och neutralt skattesystem kan, något förenklat, sägas vara att den skatteskyldiges civilrättsliga förehavanden inte ska påverka det slutliga skatteuttaget. En av åtgärderna därför, var att införa fåmansföretagsreglerna. Den preventiva effekten framträder här tydligt.²¹⁵

Fåmansföretagsreglernas utformning har dock även påverkats av andra intressen. Eftersom intressen ibland är oförenliga har det inneburit ett kompromissande. De interventionistiska åtgärderna har till exempel lett till att fåmansföretagsreglerna under vissa förutsättningar blivit till fördelsregler. Beräkningsexemplen i avsnitt 3.4 och 5.1.3 visar på det. Det har även lyfts kritik om att de blivit för fördelaktiga. Det ligger i strid med principen om likformighet och neutralitet vilket riskerar ett orättvist och inkonsekvent beskattningssystem. Principiellt skapar det incitament för skatteplanering. I sammanhanget är de dock mindre och under bolagets aktiva år främst kopplade till att genom löneutbetalningar påverka gränsbeloppet. Det ska

²¹⁴ Se Rosander (2007) s. 663 – en repressiv metod angriper en redan genomförd skattebetingad transaktion medan en preventiv syftar till att undanröja incitamenten därtill.

²¹⁵ Jfr. Rosander (2007) s. 663.

därför nämnas att fåmansföretagsreglerna motverkar vad som annars varit betydligt större möjligheter till skatteplanering.

Högsta förvaltningsdomstolen har i sin omfördelningspraxis varit restriktivare med vilka bedömningskriterier som fått påverka resultatfördelningen. Den har skett efter skälighet och endast på affärsmässiga grunder. En hög medverkan i handelsbolaget, mätt i arbetsinsats, kapitalinsats och risktagande, har resulterat i en större del av vinsten. Det kan kanske sägas utgöra en direktare rättvisa.

Icke desto mindre har en delägare stora möjligheter att påverka bedömningskriterierna. Som framgick i avsnitt 2.2 lämnar civilrätten stort utrymme åt delägare att forma bolaget. Det gäller framförallt handelsbolag men även aktiebolag. Vid en intressegemenskap och ett åsidosatt tvåpartsförhållande kan bolagsstrukturen ordnas så att bedömningskriterierna talar för en skattemässigt fördelaktig fördelning.

Önskar delägarna fördela stora delen av vinsten till ett aktiebolag kan bolagsstrukturen anpassas därefter. Den fysiska personen kan arbeta i handelsbolaget som anställd i aktiebolaget. Det kan gå in med en högre insats än den fysiska personen. Aktiebolaget kan vara komplementär varpå det står ansvaret medan den fysiska personen är kommanditdelägare.

Det är svårt att säga hur stor påverkan det hade fått på resultatfördelningen. Högsta förvaltningsdomstolen verkar nämligen ha förbehållit sig en viss handlingsfrihet. I RÅ 2002 ref. 115 I hänfördes I.T:s arbetsinsats som anställd i aktiebolaget till honom själv personligen trots att den genererade inkomsten i liknande konstellationer bedömts tillfalla aktiebolaget.²¹⁶ En sådan handlingsfrihet ökar möjligheterna för domstolarna att påverka beskattningen och uppnå ”den avsedda skattefördelen”.²¹⁷ De övriga omständigheterna i fallet talade dock inte särskilt för aktiebolaget. Kalibreras samtliga bedömningskriterierna att tala för en fördelning till aktiebolaget torde det bli svårare att frångå den. I annat fall hade kriterierna blivit verkningslösa.

Det föregående talar för att Högsta förvaltningsdomstolens praxis har en viss känslighet för att kringgås. I sådana fall ställs den enskilde inför alternativ som betingar olika skatt. Det är inte ett neutralt system.

²¹⁶ Se RÅ 2004 ref. 62; RÅ 2007 not 103.

²¹⁷ Vilket Kuylenstierna argumenterade för var önskvärt, se avsnitt 3.1.4.

5.2.3 Interventionistiska skatteåtgärder

Syftet med beskattningssystemet är inte bara att finansiera statskassan. Som nämnts tidigare har lagstiftaren även använt det för att uppfylla vissa interventionistiska syften. Det har skett genom diverse särregler. För att de ska uppfyllas krävs därför att dessa regler tillämpas.

Fåmansföretagsreglerna är ett exempel på särregler som påverkats av lagstiftarens interventionistiska syften. Förutom att motverka inkomstomvandling har de nämligen utformats för att stimulera bland annat entreprenörskap, tillväxt och investeringar. I vilken mån det är önskvärt är i första hand en politisk fråga. Så länge lagstiftaren finner det för gott att behålla reglerna får de här anses önskvärda.

Högsta förvaltningsdomstolens praxis har inte tagit hänsyn till några interventionistiska syften. Delen av vinsten som fördelas till aktiebolaget kommer förvisso att göra det, men först genom fåmansföretagsreglernas försorg. Omfördelningspraxisen uppställer därmed ett visst hinder för att beskattningen ska kunna ske med hänsyn till de interventionistiska syftena. Likaså hindras handelsbolagsdelägaren att gynnas av de stimulerande åtgärderna. Som nämnt tar fåmansföretagsreglerna sikte på aktiebolag men handelsbolag är inget systemfrämmande element. Det torde även kunna gälla för de interventionistiska syftena. Det som reglerna ska stimulera förekommer nämligen i lika hög grad i handelsbolagsbedriven verksamhet. Konsekvensen blir därför en olikformighet.

5.2.4 Enkelhet och transparens

Ett enkelt och transparent skattesystem var ett av huvudmålen med 1991 års skattereform. Ett tillvägagångssätt därför var en ökad schablonisering. Det innebär dock en motsättning mot kraven på likformighet och rättvisa.

Fåmansföretagsreglerna är till stor del uppbyggt på schabloner. Det ansågs nämligen omöjligt att med precision ange vad som utgjorde en marknadsmässig fördelning mellan kapitalavkastning och lön. Härmed har lagstiftaren valt att förenkla den omöjliga bedömningen. Det blir därigenom enklare att avgöra och förutse beskattningskonsekvenserna. Resurser hos Skatteverket, domstolarna och den skatteskyldige kan prioriteras bättre.

Fåmansföretagsreglerna har dock inte nått hela vägen och har fått utstå hård kritik för sin komplexitet. Vidare har de en imponerande ändringsfrekvens med 23 ändringar mellan införandet 1991 och 2015. De har dessutom medfört

att Högsta förvaltningsdomstolen under samma period avdömt 87 mål.²¹⁸ Även om förändringarna varierat i storlek ställer de ändå krav på myndigheter och skatteskyldiga att tillägna sig det aktuella rättsläget. Företag med goda resurser torde ha lättare till det vilket kan medföra orättvisor.

Högsta förvaltningsdomstolens praxis bygger inte på schabloner utan söker i möjligaste mån se till de faktiska förhållandena. I varje enskilt fall görs en helhetsbedömning av vissa kriterier. Kammarrätten tog till exempel hänsyn till den faktiska affärsmässiga risken i såväl RÅ 1995 ref. 25 som Mäklarfallen. I vilket mån Högsta förvaltningsdomstolen gjort det är svårt att avgöra. I RÅ 1995 not. 95 blev delägarnas vikt för verksamheten avgörande för resultatfördelningen. Att sådana bedömningar påfordrats gör det mycket vanskligt för en skatteskyldig att deklarerera. Vid felaktigheter riskerar som nämnt skattetillägg. Utrymmet för felmarginal som jag läser att Sandström förespråkar²¹⁹, gör sig i detta sammanhang väl.

Högsta förvaltningsdomstolen har varit tämligen tydliga med vilka kriterier som påverkat bedömningen. De sammanfattas väl i RÅ 2002 ref. 115 I och II. Emellertid har de inte varit lika tydliga med hur tungt kriterierna vägt och hur den slutliga beräkningen av vardera delägars andel gjorts. Det gör det svårt att förstå skälighetsbedömningen och systemet blir inte lika transparent. Redan att svaret behöver sökas i praxis spår på det. Den enskilde kan behöva läsa samman avgöranden och avgöra ifall omständigheterna är tillräckligt lika för att samma bedömning skulle göras i dennes fall.

5.2.5 Rättssäkerhet

Av redogörelsen i avsnitt 3.1.4 framkom att kraven på förutsebarhet och legalitet är två grundläggande aspekter av rättssäkerheten. Vidare bottenar legaliteten i föreskriftskravet och att skatt tas ut med stöd av lag.

När det kommer till förutsebarheten och fåmansföretagsreglerna har de som nämnt fått kritik för sin komplexitet. Antalet ändringar och avgöranden visar på det. Tröskeln för att förstå ett komplext system är högre och ställer högre krav på den som ska ta till sig det. Följaktligen kan alla antagligen inte förutse reglernas utslag, vilket varit eftersträvanvärt. Det finns förmodligen även situationer som inte heller en skattejurist med säkerhet kunnat förutse utgången på. Hur vanliga dessa är i aktiebolagsägda bolag är en fråga jag behövt besvara genom spekulation. Det avhåller jag mig ifrån. Jag kan dock konstatera att sådana situationer inte nödvändigtvis måste uppstå. Aktiebolagsägda handelsbolag är i sig inte särskilt komplicerade.

²¹⁸ Se Svensson (2015) s. 581 ff.

²¹⁹ Se avsnitt 4.1.8.

En fördel med fåmansföretagsreglerna är att de är regler. De är allmängiltiga och samlade. Har de konstaterats tillämpliga är det närmast en matematisk bedömning som krävs för att avgöra beskattningskonsekvensen. Högsta förvaltningsdomstolens omfördelningspraxis är fördelad på ett antal avgöranden vilket försvårar möjligheten att ta till sig den. Vidare behöver rättsreglerna destilleras och tolkas fram. I det arbetet kan det vara svårt att avgöra vilka omständigheter i fallet som motiverar reglernas tillämplighet. Vidare är domskälen ofta knapphändiga vilket spär på svårigheten. I sammanhanget har emellertid bedömningskriterierna samlats tydligt i RÅ 2002 ref. 115 I och II. De påminner således om lagstadgade rekvisit.

Vilken vikt kriterierna givits i konkreta fall följer dock inte av 2002 års avgörande. Så även med bedömningskriterierna fastställda, krävs en svår bedömning där flera omständigheter ska vägas samman. Ta till exempel hur den faktiska affärsmässiga risken ska bedömas eller vem av flera inblandade som haft störst betydelse för verksamheten. Den närmare vikten av varje omständighet och deras inbördes ställning är inte klar. Även med hjälp av den juridiska litteraturen, blir bedömningen svår. Som uppsatsen visat går det att ha olika uppfattningar kring hur bedömningen ska göras. Jag vågar därför påstå att även insatta skattejurister kan komma till olika slutsatser.

Ett sätt att öka förutsebarheten är att identifiera vad det är som motiverar att en resultatfördelning frångås. Med en ökad förståelse därom blir det lättare att förutse. Som framgått i avsnitt 2.3 är delägarna civilrättsligt fria att fördela vinsten efter eget tycke. Det har dock ifrågasatts ifall bolagsbegreppet tillåter att en delägare utesluts helt från vinstfördelningen. Skatterättsligt saknas lagregler härom. Högsta förvaltningsdomstolen har därför som utgångspunkt valt att anamma den civilrättsliga fördelningen. Det har en positiv inverkan på förutsebarheten då det anknyter till förutbestämda regler.²²⁰ På frågan varför det har frångåtts, har jag presenterat tre möjliga angreppssätt. Det är dock svårt att finna konkret stöd för någon av uppfattningarna i domskälen. De ger istället sken av att bedömningen skett relativt fritt, vilket närmast anknyter till första angreppssättet. Det underminerar förutsebarheten men ger domstolarna ett större spelrum i sin rättstillämpning. Används det rätt ger det goda förutsättningar att bekämpa oönskad skatteplanering med. Det kan leda till materiellt riktiga och rättvisa domar.

Vad gäller legaliteten så har fåmansföretagsreglerna en given fördel genom att vara fastställda normer. I den mån skatt tas ut enligt dessa, är det med stöd av lag. Lagstiftaren skapade reglerna och rättstillämpningen tillämpar dem.

²²⁰ Jfr. Gäverth & Möller (2007) s. 652.

Att reglerna genererat en sådan rik domstolspraxis behöver därför inte vara problematiskt. Så länge domstolarna håller sig till att tillämpa, och tolkningen inryms inom lagtexten torde legalitetsprincipen vara tillgodosedd. Om domstolarna tar sig en för stor frihet ligger problemet i så fall hos dem och inte nödvändigtvis i fåmansföretagsreglerna. Fåmansföretagsreglerna blir problematiska först då de är för otydliga för att fastställa och inte är tillräckligt preciserade. Vissa sådana tendenser finns. Vissa regler, kopplat till när reglerna blir tillämpliga, har formulerats med vaga termer såsom *betydande omfattning*²²¹, *samma eller likartad verksamhet*²²² och *särskilda skäl*²²³. Det gör att normgivningen i någon mån överlåtits till domstolarna, även fast förarbetena utvecklar innebörden av termerna.

När det gäller omfördelningspraxisen utreder den ifall delägarnas resultatfördelning kan läggas till grund för beskattningen. Som nämnt saknas skatterättsliga lagregler därom. Det blir därför inte möjligt för domstolarna att ha ett direkt skatterättsligt lagstöd. Som framgått i avsnitt 3.1.4 kan svåra fall nödga lagstiftaren att överlämna vissa frågor till rättstillämparen att avgöra. Ett vanligt tillvägagångssätt är till exempel genom att utforma vagare normer och tillgripa generalklausuler. Så har inte gjorts här. Icke desto mindre behöver domstolarna döma och har lagstiftaren inte satt ned foten blir den praktiska konsekvensen att frågan överlämnas till dem. Det behöver inte ligga i strid med kravet på legalitet.

Legalitetsprincipen och dess delmängd föreskriftskravet fordrar att tolkningen måste inrymmas i lagtexten. Eftersom det saknas specifikt lagrum att tolka utefter försvåras den ambitionen. Eftersom det rör sig om principer så har de dock den egenskapen att de kan tillämpas i viss grad och tala i en viss riktning, utan att ge entydiga svar. Genom att ta hänsyn till andra lagrum torde visst stöd kunna erhållas. Härigenom grundas rättstillämpningen fortfarande på lagregler och mindre på godtycke. Det är en systematisk lagtolkningsmetod. Pålsson och Tjernberg menar att skatterättsens höga komplexitet motiverar att skatterätten uppfattas konceptuellt enhetligt och systematiskt korrekt.²²⁴ Tikka har beskrivit principerna som ett sammanhållande kitt för skatterätten omfattande regelverk.²²⁵ Jag förespråkat att frågan besvaras mot den bakgrunden.

Frågan är därför i vilken grad omfördelningspraxisen kan finna stöd i regelverkets systematik. Jag har som nämnt presenterat tre möjliga

²²¹ Se 57 kap. 4, 4 a och 5 §§ IL.

²²² Se 57 kap. 4 § 3 p. IL.

²²³ Se 57 kap. 5 § IL.

²²⁴ Se Pålsson (2012) s. 343; Tjernberg (2012) s. 372; Tjernberg (2018a) s. 42.

²²⁵ Se Tikka (2004) s. 656.

angreppssätt. De tar alla utgångspunkt i den civilrättsliga innebörden och finner på så sätt lagstöd, fast utanför skatterätten. Emellertid öppnar praxisen även upp för att frångå fördelningen vid en obehörighet och skattefördel. För det första angreppssättet ligger obehörigheten i att ej affärsmässiga skattefördelar uppstår. Det anknyter inte till lagtexten och innebär en låg tröskel för att frångå fördelningar. Rättstillämparen ges härmed stora friheter. För legaliteten är det mycket problematiskt.

Det andra, som tar avstamp i Patrik Emblads funktionalistiska angreppssätt, söker en obehörighet inom det civilrättsliga systemet. I den mån det består av lagregler så är stödet starkt. Inom civilrätten är legalitetsprincipen inte lika stark varför parterna och rättstillämparen friare kan forma och utveckla rättsläget. I den mån systemet består av sådan rätt är stödet svagare. Saknas koppling till lagtexten saknas i princip stöd. Oavsett erbjuder angreppssättet regler som prövningen kan anknyta till. Det gör prövningen mer förutsebar och mindre godtycklig. Det är positivt för legaliteten även om reglerna har oklarheter. Emblad har nämligen kritiserat den civilrättsliga bundenheten på den grund att civilrätten ofta är oklar. Att göra en civilrättslig bedömning inom skatterätten begränsar enligt honom inte prövningen.²²⁶ Emblad har sannolikt rätt. Men även om inte prövningen begränsas kan jag se ett värde i att den ådagaläggs. Som nämnts kommer svåra fall uppkomma som på ett eller annat sätt överlämnas till rättstillämparen att lösa. Viktigt är då att rättstillämparen är rationell och väl motiverar sina avgöranden. Det underlättar för kommande prövningar men ökar även transparensen och legitimiteten. Risk finns förstås att de förvaltningsrättsliga domstolarna härigenom inkräktar på den allmänna sidan. Skapar det parallella civilrättsliga system vore det problematiskt. För legalitetens skull vill jag ändå argumentera för att det har fördelar. Att frångå en fördelning baserat på en civilrättslig brist är i ljuset av legalitet bättre än att frångå en fördelning baserat på en obestämd obehörighet.

Det tredje, att obehörigheten ligger i skattesystemets grundvalar, ger i min mening starkast stöd. Grundvalarna extraheras ur lagtexten och dess systematik. Härmed konstrueras prövningen till att ske föreskriftsbundet. Även detta kräver viss tolkning. I min mening begränsas dock friheten i den och binder den närmare till lagtexten. Det hade Bergström och Hultqvist sannolikt välkomnat. Det torde även begränsa de fall då en resultatfördelning kan frångås eftersom det ställer högre krav på obehörigheten. Härigenom begränsas rättstillämparen, vilket Kuylenstierna varnat för.

²²⁶ Se Emblad (2020) s. 346 f. och 417.

5.3 Sammanfattning

Skattesystemet som var aktuell när Högsta förvaltningsdomstolen utarbetade sin praxis har kompletterats med en ny kugge i form av fåmansföretagsreglerna. Dessa påverkar onekligen beskattningskonsekvenserna i aktiebolagsägda handelsbolag.

Omfördelningspraxisen söker komma till bukt med obehörig inkomstomvandling som leder till skattefördelar. Möjligheten därtill uppstår genom att tvåpartsförhållandet mellan delägarna i handelsbolaget eftersätts. Arbetsinkomster kan därmed omvandlas till kapitalinkomster och andra fördelar uppnås. Fåmansföretagsreglerna är konstruerade för att komma till bukt med det här problemet men när det uppstår i aktiebolag. Uppstår en fördel är det därför till följd av dessa lagstadgade regler. Att dessa skulle vara obehöriga har jag svårt att se.

Fåmansföretagsreglerna har medfört att skattefördelen i vissa fall ökat och i andra minskat. Det gör en in-casu-bedömning nödvändig. En sådan försvåras dock av att fördelen ibland konkretiseras först senare. Genom att förlita sig på fåmansföretagsreglerna behöver det dock inte bli ett problem.

En fördelning av överskottet till aktiebolaget och en efterföljande utdelning är i min mening inte längre obehörig. Skäl att frångå fördelningen saknas i dessa fall enligt gällande praxis. Andra faktorer kan dock fortsatt medföra obehöriga skattefördelar. Vad avser dessa medför gällande praxis fortsatt skäl att frångå fördelningen.

Båda metoderna har haft positiv inverkan på likformigheten och neutraliteten. Utan dem hade det varit betydligt mer fördelaktigt att ta ut vinst från ett handelsbolag via ett aktiebolag. De har således var för sig en positiv inverkan därpå. Fåmansföretagsreglerna har även den rättssäkerhetsfördelen att de är lagstadgade. Förutom att de därigenom är samlade och enklare kan identifieras har det tydliga legalitetsfördelar. Praxisen ger istället sken av att ske friare och är mindre transparent med hur bedömningen sker. Jag har presenterat tre angreppssätt för hur bedömningen kan förstås. Endast den som söker i skattesystemets grundvalar anser jag har tydligt stöd i legalitetsprincipen. Förutsättningarna för domstolens bedömning är dock svår eftersom det saknas skatterättslig lagreglering om resultatfördelning. För att Högsta förvaltningsdomstolen under sådana förhållanden ska kunna skapa prejudikat och klargöra rättsläget²²⁷, kan en generösare hållning behöva

²²⁷ Vilket Tjernberg anser att Högsta förvaltningsdomstolen är skyldiga till att göra, se Tjernberg (2018a) s. 56.

tolereras. Det gäller inte för neutralitetsproblematiken som fåmansföretagsreglerna reglerar.

Båda metoderna kan kritiseras för att vara komplicerade. Det gör dem oförutsebara och ”otransparanta”. Det har likaså sin förklaring i att förutsättningarna är svåra. Lagstiftaren har genom fåmansföretagsreglerna sökt förenkla det genom schablonisering. Det har förenklat bedömningen för alla inblandade parter och ökat förutsebarheten. Vidare beaktar reglerna interventionistiska överväganden vilket saknas i omfördelningspraxisen. Jag ser följaktligen överhängande skäl till stöd för fåmansföretagsreglerna.

6 Slutsatser

Aktiebolagsägda handelsbolag medför rent bolagsrättsligt att en ensam person kan bedriva verksamhet i handelsbolagsform. Det medför vidare att det personliga ansvaret kan läggas på ett aktiebolag. Härigenom kan den fysiska personen helt undgå ansvar trots att verksamheten bedrivs i ett handelsbolag.²²⁸ Handelsbolaget är civilrättsligt friare reglerat än aktiebolaget men det kan ifrågasättas ifall det motiverar strukturer med aktiebolagsledda handelsbolag. En tydlig fördel är emellertid att resultatet civilrättsligt kan fördelas fritt mellan delägarna.²²⁹

Skatterättsligt medför aktiebolagsägda handelsbolag att resultatet kan komma att beskattas olika. Antingen som inkomst av näringsverksamhet, om det förs ut direkt till den fysiska personen, eller som inkomst av tjänst eller kapital, om det förs ut via aktiebolaget. Utan fåmansföretagsreglerna hade det idag betingat en betydligt lägre skatt att fördela vinst via aktiebolaget. Med fåmansföretagsreglerna beror det på en rad faktorer såsom inkomstnivå, löneunderlag och omkostnadsbelopp. Ibland medför de fördelar, ibland nackdelar.

Till skillnad från inom civilrätten har resultatfördelningar inte fått ske fritt skatterättsligt. Även fast det saknas legaldefinition och att domstolarna som utgångspunkt accepterar den civilrättsliga innebörden, sker under vissa förutsättningar en omfördelning. Domskälen är sparsamma vilket gör det svårt att med säkerhet säga när och varför det gjorts. Skatterätten verkar dock uppställa som krav att resultatfördelningar sker affärsmässigt. Det gäller oavsett om förklaringen är för att det annars finns en latent civilrättslig brist eller att inkomster felaktigt kommit annan tillhanda.

I de senare avgörandena har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att resultatfördelningen kan frångås om ”den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal”.²³⁰ En sådan formulering för i min mening tankarna till metoden om verklig innebörd. Principen innebär att beskattningen ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd och att skatteskyldiga inte ska kunna minska sin skatt genom att rubricera sina transaktioner på ett skattemässigt

²²⁸ Bortsett från kapitalinsatsen i aktiebolaget och vissa ansvarsbrytande bestämmelser i ABL och SFL.

²²⁹ Lindskog och Dotevall har dock ifrågasatts om friheten verkligen är total mot bakgrund av bolagsbegreppet och likaså Emblad mot bakgrund av t.ex. 36 § avtalslagen.

²³⁰ Se t.ex. RÅ 2002 ref. 115 I och II.

fördelaktigt sätt.²³¹ Resultatet av en omfördelning kan sägas vara det. Att beskatta vinst som ”orimligen” fördelats till aktiebolaget som om det fördelats direkt till den fysiska personen. Obehörigheten återfinns dock inte i metoden om verklig innebörd.

I RÅ 2002 ref. 115 I och II sammanfattade Högsta förvaltningsdomstolen de kriterier som varit avgörande vid bedömningen. Kriterierna tar sikte på ifall fördelningen varit affärsmässigt omotiverad och medfört skattefördelar. Jag lutar åt att det medför en objektiv bedömning av ett subjektivt rekvisit. En bedömning som ska ta sikte på om de förmodade affärsmässiga skälen väger tyngre än de förmodade skatteskälen. Det för tankarna till skatteflyktslagens rekvisit.

Metoden om verklig innebörd har för att frångå den civilrättsliga innebörden fordrat mer än att upplägget betingats av skatteskäl.²³² Skatteflyktslagen kräver att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. I denna del har jag haft svårt att finna att det för omfördelning uppställs lika stränga krav. I RÅ 1995 ref. 35 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att varken en genomsyn, enligt metoden om verklig innebörd, eller skatteflyktslagen kunde tillämpas. Trots det kunde en omfördelning ske. Vidare har jag resonerat kring vad i omfördelningsfallen som utgjort det obehöriga inslaget. Jag har funnit att det kretsar kring den bristande affärsmässigheten. Ett angreppssätt som, i min mening, starkast slagit vakt om rättssäkerheten är den där obehörigheten bestått av en motsättning med skattesystemets grundvalar. Ett sådant angreppssätt hade legat närmast metoden om verklig innebörd och skatteflyktslagen. Jag har dock inte kunnat påvisa stöd för den tolkningen i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl. Domskälen tyder istället på att det obehöriga eller orimliga inslaget utgörs av en brist på affärsmässighet som medför en skattefördel. Emellertid erbjuder inte domskälen någon grundligare motiverar till varför det är obehörigt, och civilrättsligt är delägarna fria att fördela resultatet. Omfördelningspraxisen påminner därför om en repressiv metod som söker bekämpa skatteflykt vid resultatfördelning av handelsbolagsresultat.²³³

Med en funktionalistisk syn, inspirerad av Emblad, skulle omfördelningspraxisen kunna sägas ta sikte på att ”läka” latent civilrättsliga brister. Till följd av intressegemenskapen saknas inom civilrätten intresse av att tillrättalägga eventuella brister. Prövningen får istället göras inom

²³¹ Se RÅ 1998 ref. 19; RÅ 2004 ref. 27; Lodin m.fl. (2021b) s. 611.

²³² Se t.ex. RÅ 1990 ref. 101; RÅ 2004 ref. 27; RÅ 2010 ref. 51.

²³³ Rosander anser inte att Sverige har en allmän praxismetod mot skatteflykt även om definitionen inte är klar och tydlig. Rättsfallen är svårtolkade varför vissa bedömningar kan ha glidit över i en praxismetod mot skatteflykt, se Rosander (2007) s. 663 ff.

skatterätten. Skatterättsligt finns dessutom intresse att undanröja brister som betingar en lägre skatt. En funktionalistisk syn innebär att omfördelningspraxisen inte är en renodlad metod att bekämpa skatteflykt med. Denna syn grundar sig i ett intresse att korrigera en brist i det civilrättsliga underlaget. Skatteskalen är inte avgörande. Bergström har uttalat att det är naturligtast att bedöma likartade situationer på samma sätt oavsett om de varit skattebetingade.²³⁴ En funktionalistisk syn bidrar till upprätthållandet av en sådan standard, liksom då obehörigheten består av en motsättning i skattesystemets grundvalar. De tolkningarna får därför ett principiellt tillfredsställande resultat.

Omfördelningspraxisen och fåmansföretagsreglerna överlappar varandra när det gäller dess repressiva inverkan på omvandling mellan inkomstlagen. De motverkar båda möjligheter att därigenom vinna skattefördelar. Därför kan de jämföras med varandra.

Bedömningen av metodernas förutsebarhet kan göras ihop med deras enkelhet och transparens. Enkelt och transparent bidrar nämligen till ökad förutsebarhet. Fåmansföretagsreglerna är lagstadgade vilket medför fördelen att lagstiftaren formulerat dem i allmängiltiga satsar som samlats ihop. Omfördelningspraxisen har vuxit fram genom ett antal avgöranden som behöver läsas ihop. Vidare är det upp till läsaren att extrahera fram de prejudiciella reglerna. Högsta förvaltningsdomstolen har inte varit särskilt transparent kring den närmare omfattningen av bedömningen. Vissa bedömningskriterier är till sin art svåra att bedöma, till exempel den affärsmässiga risken. Fåmansföretagsreglerna har kritiserats för dess komplexitet, och genererat en stor mängd rättsfall. Det gör det nödvändigt att läsa samman lagtext med praxis. Av min erfarenhet ligger komplexiteten främst i bedömningen om fåmansföretagsreglerna är tillämpliga, kvalifikationsledet. Enligt Svensson har en stor del av förhandsbeskeden berört frågor i kvalifikationsledet, som begreppet *likartad verksamhet* och utomstående-regeln.²³⁵ Det talar till viss del i samma riktning som min erfarenhet. Övervinns den svårigheten är beräkningsreglerna därefter enklare. Att fåmansföretagsreglerna är lagstadgade medför även att större förändringar måste genomföras genom lagändringar. Enskilda förvarnas därigenom om att det är på gång och kan förhoppningsvis förutse och inrätta sig efter den kommande förändringen.

Vad gäller legaliteten är fåmansföretagsreglerna lagstadgade. En tillämpning av dem följer således kravet på föreskriftsbundenhet. I kvalifikationsledet

²³⁴ Se Bergström (1978) s. 84. – uttalandet gjordes dock i sammanhanget av verklig innebörd.

²³⁵ Se Svensson (2015) s. 584.

förekommer förvisso en del vagare termer. Med förarbetenas hjälp torde tolkningarna därav kunna hålla sig lagtextbunden. Omfördelningspraxisen å andra sidan är inte lagstadgad. Eftersom domstolen måste döma kan det istället vara lämpligt att tolka så att godast möjliga rättssäkerhet uppnås. Rättssäkerheten blir därigenom i vart fall en värderiktlinje. I min mening uppnås godast möjligast rättssäkerhet då obehörigheten baseras på skattesystemets grundvalar. I andra hand en funktionalistisk syn. Det är svårt att inläsa någon av dessa i de korta domskälen.

Båda metoderna hindrar inkomstomvandling mellan inkomstslag. De är i den bemärkelsen två metoder för att avhjälpa skattesystemets neutralitetsbrist. Likformighet och neutralitet är således inget lika starkt argument för omfördelningspraxisen. Tvärtom ökar det skillnaderna mellan att driva verksamhet i aktiebolag och handelsbolag. Det är vidare svårförutsebart och diskutabelt ur rättssäkerhetssynvinkel. En slutlig helhetsbedömning landar i att omfördelningspraxisen i dessa fall inte är nödvändig mot bakgrund av de grundläggande principerna. Att från domstolarnas sida ingripa med en omfördelning blir därför onödigt. Mot bakgrund av min utläggning i avsnitt 3.1.4, kan det vara en indikation på att tolkningen runnit över i ett skapande av rätt.

Vad gäller andra fördelar, såsom att kvitta underskott mot överskott, föreligger inget motsvarande preventivt lagstadgat regelverk. Däremot finns den allmänna repressiva skatteflyktslagen. I RÅ 1995 ref. 35 ansågs den inte tillämplig. Trots det valde Högsta förvaltningsdomstolen att genom en egenutvecklad praxismetod frångå fördelningen. Det är inte helt oproblematiskt för legaliteten. Det finns dock principiella skäl för en omfördelning. Praxismetoden är mycket flexibel och kan anpassas utefter de skatteskyldigas upplägg. I detta sammanhang gör sig korta domskäl väl genom att inte begränsa bedömningen. Det möjliggör för en effektiv bekämpning av skatteflykt men sänker förutsebarheten. Dessa principer står därför i kontrast med varandra. Hur de värderas blir därför intressant. Det har uttalats att den skattskyldiges rätt till en förutsebar rättstillämpning väger lättare ju mer konstlade transaktionerna är.²³⁶ För neutraliteten och en rättvis och konsekvent beskattning skull, där den faktiska inkomsten beskattas, är det mycket positivt. För att dra saken till sin yttersta spets, riskerar skattesystemet annars att bli ett smörgåsbord av regler som den skattskyldige kan välja mellan. För ett mer försiktigare uttalande, hämtat från den skandinaviska realismen och rättspositivismen, ska skatterätten inte bara leda till rättvisa utan även välfärd och social rättvisa.²³⁷ Vid illasinnade och

²³⁶ Se Gäverth (1996) s. 731 ff.; Gäverth (1999) s. 19 ff.; Tikka (1992) s. 587; Jfr. Wennergren (1997) s. 109.

²³⁷ Se Pahlsson (2016) s. 107 f.

konstlade transaktioner kan det därför vara lämpligt att begränsa efterverkningarna av civilrättens vida avtalsfrihet inom skatteverken. Härmed finns principiella skäl för omfördelningspraxisen. Samtidigt har lagstiftaren utformat skatteflyktslagen så att den inte, enligt domstolens bedömning i 1995 års avgörande, blir tillämplig här. En svårförutsebar domstolsskapad omfördelningspraxis, som lämnar stor frihet åt domstolarna, rimmar illa med rättssäkerhetsaspekterna av en god lagstiftning. Det går därför att principiellt såväl hylla som kritisera en omfördelningspraxis. I det enskilda fallet med inkomstmvandling mellan inkomstlagen torde övervägande skäl för praxismetoden idag tala mot en tillämpning. Fåmansföretagsreglerna sköter den uppgiften bättre.

Bilaga A – Sammanställning

Bilagan visar en sammanställning över de beskattningsrättsliga konsekvenserna beroende på hur olika stora överskott tas ut ur ett aktiebolagsägt handelsbolag. Beräkningarna för de olika vägarna återfinns i bilaga B och C.

Sammanställning									
HB/KB direkt till FP*				HB/KB via FÅAB till FP (löneunderlag)				Lön	
<i>Vinst</i>	<i>Total skatt</i>	<i>Behållning (kr)</i>	<i>Behållning (%)</i>	<i>Vinst</i>	<i>Total skatt + AG</i>	<i>Behållning (kr)</i>	<i>Behållning (%)</i>	<i>Ägare</i>	430 737,00
5 000 000	3 081 641,54	1 918 358,46	38,37%	5 000 000	2 919 400,79	2 080 599,21	41,61%	<i>Anställda</i>	0
3 000 000	1 800 745,41	1 199 254,59	39,98%	3 000 000	1 659 075,31	1 340 924,69	44,70%	<i>Totalt</i>	430 737,00
1 500 000	821 575,33	678 424,67	45,23%	1 500 000	680 431,40	819 568,60	54,64%		
HB/KB via AB till FP				HB/KB via FÅAB till FP (löneunderlag)				Lön	
<i>Vinst</i>	<i>Total skatt</i>	<i>Behållning (kr)</i>	<i>Behållning (%)</i>	<i>Vinst</i>	<i>Total skatt + AG</i>	<i>Behållning (kr)</i>	<i>Behållning (%)</i>	<i>Ägare</i>	540 699,31
5 000 000	2 022 500	2 977 500,00	59,55%	5 000 000	2 909 106,52	2 090 893,48	41,82%	<i>Anställda</i>	0
3 000 000	1 213 500	1 786 500,00	59,55%	3 000 000	1 648 781,04	1 351 218,96	45,04%	<i>Totalt</i>	540 699,31
1 500 000	606 750	893 250,00	59,55%	1 500 000	669 278,10	830 721,90	55,38%		
HB/KB via FÅAB till FP (schablon)				HB/KB via FÅAB till FP (löneunderlag)				Lön	
<i>Vinst</i>	<i>Total skatt</i>	<i>Behållning (kr)</i>	<i>Behållning (%)</i>	<i>Vinst</i>	<i>Total skatt + AG</i>	<i>Behållning (kr)</i>	<i>Behållning (%)</i>	<i>Ägare</i>	472 842,00
5 000 000	2 972 260	2 027 739,77	40,55%	5 000 000	2 434 325,42	2 565 674,58	51,31%	<i>Anställda</i>	800 000
3 000 000	1 711 935	1 288 065,25	42,94%	3 000 000	1 365 422,84	1 634 577,16	54,49%	<i>Totalt</i>	1 272 842,00
1 500 000	742 915	757 085,00	50,47%	1 500 000	631 180,26	868 819,74	57,92%		
*Ett snitt av år 2-4.									
Ej skett en avrundning i uträkningarna									

Bilaga B – Handelsbolag till fysisk person

Bilagan visar på de beskattningsrättsliga konsekvenserna när olika stora överskott tas ut ur ett handelsbolag. Eftersom det skiljer sig något mellan åren framräknas även ett genomsnitt för år 2–4. Första året skiljer sig som kan ses varför det inte är signifikativt.

Uträkning förvärsinkomst 1 500 000					Uträkning förvärsinkomst 5 000 000					Uträkning förvärsinkomst 3 000 000				
	År 1	År 2	År 3	År 4	År 1	År 2	År 3	År 4	År 1	År 2	År 3	År 4		
Inkomst tjänst	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
Inkomst näring	1 500 000,00	1 500 000,00	1 500 000,00	1 500 000,00	5 000 000,00	5 000 000,00	5 000 000,00	5 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00		
Återfört schablonavdrag	0,00	375 000,00	375 000,00	375 000,00	0,00	1 250 000,00	1 250 000,00	1 250 000,00	0,00	750 000,00	750 000,00	750 000,00		
Avdrag debiterade egenavgifter	0,00	310 912,50	329 478,65	324 100,04	0,00	1 071 375,00	1 123 122,66	1 108 131,36	0,00	636 825,00	669 611,80	660 113,46		
Schablonavdrag	375 000,00	375 000,00	375 000,00	375 000,00	1 250 000,00	1 250 000,00	1 250 000,00	1 250 000,00	750 000,00	750 000,00	750 000,00	750 000,00		
Skattemässig inkomst näring	1 125 000,00	1 189 087,50	1 170 521,35	1 175 899,96	3 750 000,00	3 928 625,00	3 876 877,34	3 891 868,64	2 250 000,00	2 363 175,00	2 330 388,20	2 339 886,54		
Allmänna avdrag	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
Fastställd förvärsinkomst	1 125 000,00	1 189 087,50	1 170 521,35	1 175 899,96	3 750 000,00	3 928 625,00	3 876 877,34	3 891 868,64	2 250 000,00	2 363 175,00	2 330 388,20	2 339 886,54		
Grundavdrag	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00	14 200,00		
Beskattningsbar förvärsinkomst	1 110 800,00	1 174 887,50	1 156 321,35	1 161 699,96	3 735 800,00	3 914 425,00	3 862 677,34	3 877 668,64	2 235 800,00	2 348 975,00	2 316 188,20	2 325 686,54		
Kommunal skatt	368 341,28	369 592,70	383 436,16	385 219,71	1 238 791,28	1 238 023,33	1 280 863,81	1 285 834,92	741 391,28	778 920,11	768 048,01	771 197,66		
Ställig skatt på förvärsinkomst	114 020,00	126 837,50	123 124,27	124 189,99	639 020,00	674 745,00	664 395,47	667 393,73	339 020,00	361 655,00	355 037,64	356 997,31		
Ställig skatt på kapitalinkomst	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
Begravningsavgift	2 899,19	3 066,46	3 018,00	3 032,04	9 750,44	10 216,65	10 081,59	10 157,78	5 835,44	6 130,82	6 045,25	6 070,04		
Public service-avgift	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00	1 328,00		
Allmän pensionsavgift	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90		
Reduktion för förvärsinkomst	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00	1 500,00		
Jobbskatteavdrag	20 112,33	18 189,71	18 746,69	18 585,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
Reduktion allmän pensionsavgift	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90	40 107,90		
Total reduktion	61 720,23	59 797,61	60 354,59	60 183,23	41 607,90	41 607,90	41 607,90	41 607,90	41 607,90	41 607,90	41 607,90	41 607,90		
Egenavgifter	325 912,50	344 478,65	339 100,04	340 658,22	1 086 375,00	1 138 122,66	1 123 131,36	1 127 474,34	651 825,00	684 611,80	675 113,46	677 865,13		
Avdrag vid avgiftsberäkningen	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00	15 000,00		
Summa egenavgifter	310 912,50	329 478,65	324 100,04	325 658,22	1 071 375,00	1 123 122,66	1 108 131,36	1 112 474,34	636 825,00	669 611,80	660 113,46	662 865,13		
Skatt	775 888,64	830 613,59	814 759,77	819 352,62	2 958 764,72	3 105 935,64	3 063 300,23	3 075 688,77	1 722 899,72	1 816 145,73	1 789 132,36	1 796 958,14		
Behållning (kr)	724 111,36	669 386,41	685 240,23	680 647,38	2 041 235,28	1 894 064,36	1 936 699,77	1 924 311,23	1 277 100,28	1 183 854,27	1 210 867,64	1 203 041,86		
Behållning	48,27%	44,63%	45,68%	45,38%	40,82%	37,88%	38,73%	38,49%	42,57%	39,46%	40,36%	40,10%		
Skatt medel (kr)	821 575,33				3 081 641,54				1 800 745,41					
Behållning medel (kr)	678 424,67				1 918 358,46				1 199 254,59					
Behållning medel	45,23%				38,37%				39,98%					

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:54	Fåmansbolag: delbetänkande av företagsskatteberedningen
SOU 1989:2	Beskattning av fåmansföretag
SOU 1989:33	Reformerad inkomstbeskattning
SOU 1993:62	Rättssäkerheten vid beskattning
SOU 2002:52	Beskattning av småföretag
SOU 2016:75	Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag

Propositioner

Prop. 1975/76:79	Om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.
Prop. 1979/80:143	Med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m.m.
Prop. 1993/94:151	Rättssäkerhet vid beskattningen
Prop. 1989/90:110	Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1996/97:170	Reformerad skatteflyktslag
Prop. 1997/98:99	Aktiebolagets organisation
Prop. 2000/01:12	Beskattning av utländska nyckelpersoner
Prop. 2004/05:85	Ny aktiebolagslag
Prop. 2005/06:40	Reformerade beskattningsregler för ägare fåmansföretag
Prop. 2006/07:1	Budgetpropositionen för 2007
Prop. 2019/20:47	Skatt på plastbärkassar
Prop. 2021/22:25	Utvidgade regler om lättnad i beskattning av personaloptioner i vissa fall

Litteratur

Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus, Diss. Uppsala : Univ., Uppsala, 1999 [Cit. Alhager (1999)].

Almlöf, Hanna, ”När dispositiva lagregler blir tvingande: om behov av kreativitet i det aktiebolagsrättsliga lagstiftningsarbetet”, *Svensk Juristtidning 2017* [Cit. Almlöf (2017)].

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, LiberFörlag, Diss. Uppsala: Univ., 1979, Stockholm, 1978 [Cit. Bergström (1978)].

Bergström, Sture, ”Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?”, *Skattenytt*, 2003 [Cit. Bergström (2003a)].

Bergström, Sture, ”Regeringsrättens tolkningsprinciper - ännu en gång”, *Skattenytt*, 2003 [Cit. Bergström (2003b)].

Bergström, Clas & Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2021 [Cit. Bergström & Samuelsson (2021)].

Burmeister, Jari, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, 1. uppl., Norstedts Juridik, Lic.-avh. Stockholm: Handelshögskolan, 2012, Stockholm, 2012 [Cit. Burmeister (2012)].

Dahlberg, Mattias, ”Om principer vid tolkning av skattelag”, *Skattenytt*, 2004 [Cit. Dahlberg (2004)].

Dotevall, Rolf, *Samarbete i bolag: om personbolag*, tredje upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2015 [Cit. Dotevall (2015)].

Dworkin, Ronald, *Taking rights seriously*, New edition, Bloomsbury, London, 2013[1997] [Cit. Dworkin (2013)].

Emblad, Patrik, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Diss. Göteborg : Göteborgs universitet, Göteborg, 2020 [Cit. Emblad (2020)].

Emblad, Patrik, ” Civilrätt och funktionalism i skatterätten: Hur en funktionalistisk förståelse av civilrätten påverkar den praktiska skatterättstillämpningen”, *Skattenytt*, 2021 [Cit. Emblad (2021)].

Gäverth, Leif, ” Regeringsrätten och genomsyn”, *Svensk Skattetidning*, 1996 [Cit. Gäverth (1996)].

Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag*, Univ., Diss. Uppsala : Univ.,Uppsala, 1999 [Cit. Gäverth (1999)].

Gäverth, Leif & Möller, Lars, ” Har Regeringsrätten frångått genomsyn?”, *Skattenytt*, 2007 [Cit. Gäverth & Möller (2007)].

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995 [Cit. Hultqvist (1995)].

Hultqvist, Anders, ” Rättshandlingars verkliga -innebörd”, *Skattenytt*, 2007 [Cit. Hultqvist (2007)].

Hultqvist, Anders, ” Verklig innebörd i nytt rättsfall”, *Svensk Skattetidning*, Nr. 1, 2009 [Cit. Hultqvist (2009)].

Hultqvist, Anders, ”Om bestämdhetskravet i legalitetprincipen”, *Skattenytt*, 2016 [Cit. Hultqvist (2016)].

Johansson, Svante, *Associationsrätten: en introduktion*, sjunde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2021 [Cit. Johansson (2021)].

Johansson, Svante, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, Trettonde, omarbetade upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2022 [Cit. Johansson (2022)].

Kleineman, Jan, ’Rättsdogmatisk metod’. Juridisk metodlära, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Uppl., 2, Studentlitteratur, Lund, 2018 [Cit. Kleineman (2018)].

Kuylenstierna, Carl W.U., ”Skatterätt och privaträtt”, *Förvaltningsrättslig tidskrift*, 1950 [Cit. Kuylenstierna (1950)].

Lindencrona, Gustaf, ”Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?”, *Juridisk Tidskrift*, 1992-93 [Cit. Lindencrona (1992-93)].

Lindskog, Stefan, *Lagen om handelsbolag och enkla bolag: en kommentar*, tredje upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2019 [Cit. Lindskog (2019)].

Ljungman, Steve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksell, Uppsala, 1947 [Cit. Ljungman (1947)].

Lodin, Sven-Olof, "Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning", *Skattenytt*, 2007 [Cit. Lodin (2007)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1*, Upplaga 18:1, Studentlitteratur, Lund, 2021 [Cit. Lodin m.fl. (2021a)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*, Upplaga 18:1, Studentlitteratur, Lund, 2021 [Cit. Lodin m.fl. (2021b)].

Påhlsson, Robert, "Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys", *Skattenytt* 2011 [Cit. Påhlsson (2011)].

Påhlsson, Robert, "A 4 Inkomst av näringsverksamhet", *Skattenytt* 2012 [Cit. Påhlsson (2012)].

Påhlsson, Robert, "Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen", *Skattenytt* 2014 [Cit. Påhlsson (2014)].

Påhlsson, Robert, "Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut", *Skattenytt* 2016 [Cit. Påhlsson (2016)].

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24. uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2011 [Cit. Rabe m.fl. (2011)].

Rosander, Ulrika, "Repressiva metoder mot -skatteflykt", *Skattenytt* 2007 [Cit. Rosander (2007)].

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, upplaga 4:2, Wolters Kluwer, Stockholm, 2016 [Cit. Rydin m.fl. (2016)].

Sandström, K.G.A, "Om skattelagars tolkning och tillämpning", *Svensk Skattetidning*, 1952 [Cit. Sandström (1952)].

Sandström, K.G.A, ”Om handelsbolag (kommanditbolag) såsom medel att ernå obehörig skatteförmån samt beskattningen därvid”, *Skattenytt* 1970 [Cit. Sandström (1970)].

Sandström, Torsten, *Handelsbolag och enkla bolag : en lärobok*, Nionde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2021 [Cit. Sandström (2021)].

Svensson, Bo, ”Tretolv – varifrån och varthän?”, *Skattenytt*, 2015 [Cit. Svensson (2015)].

Svensson, Bo, ”Resultatfördelning i handelsbolag - särskilt om obehörig resultatfördelning”, *Svensk Skattetidning*, Nr. 10, 2007 [Cit. Svensson (2007)].

Svensson, Bo, ”Obehörig resultatfördelning i handelsbolag och angränsande frågor - En lägesrapport 2020”, *Skattenytt*, 2012 [Cit. Svensson (2020)].

Tikka, Kari S., ”Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen”, *Skattenytt* 1992 [Cit. Tikka (1992)].

Tikka, Kari S., ”Om principer vid tolkning av skattelag”, *Skattenytt*, 2004 [Cit. Tikka (2004)].

Tjernberg, Mats, ”A 14 Tolkning och tillämpning av skattelag”, *Skattenytt*, 2012 [Cit. Tjernberg (2012)].

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Upplaga 1:2, Iustus, Uppsala, 2018 [Cit. Tjernberg (2018a)].

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & beskattning*, Upplaga 1:1, Iustus, Uppsala 2018 [Cit. Tjernberg (2018b)].

Welinder, Carsten, *Beskattning av inkomst och förmögenhet*, Del 2, åttonde upplagan, Tryckeri ab Norden, Malmö 1981 [Cit. Welinder (1981)].

Wennergren, Bertil, ” Skatteflykten i stöpsleven”, *Skattenytt*, 1997 [Cit. Wennergren (1997)].

Övrigt

Stattin, Daniel & Eklund, Karin, Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag 1 kap. 1 §, JUNO (Lexino) [Cit. Stattin & Eklund 1:1 HBL].

Stattin, Daniel & Eklund, Karin, Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag 2 kap. 8 §, JUNO (Lexino) [Cit. Stattin & Eklund 2:8 HBL].

Nerep, Erik, Adestam, John & Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551) 7 kap. 1 §, JUNO (Lexino) [Cit. Nerep, Adestam & Samuelsson 7:1 ABL].

Nerep, Erik, Samuelsson, Per & Adestam, John, Aktiebolagslag (2005:551) 8 kap. 4 §, JUNO (Lexino) [Cit. Nerep, Samuelsson & Adestam 8:4 ABL].

Nerep, Erik, Samuelsson, Per & Adestam, John, Aktiebolagslag (2005:551) 8 kap. 29 §, JUNO (Lexino) [Cit. Nerep, Samuelsson & Adestam 8:29 ABL].

Nerep, Erik, Samuelsson, Per & Adestam, John Aktiebolagslag (2005:551) 1 kap. 3 §, JUNO (Lexino) [Cit. Nerep, Samuelsson & Adestam 1:3 ABL].

Linders, Ann, Inkomstskattelag (1999:1229) 30 kap., JUNO (Karnov) [Cit. Linders 30 kap. IL].

Baran, Mahmut, Inkomstskattelag (1999:1229) 33 kap., JUNO (Karnov) [Cit. Baran 33 kap. IL].

Baran, Mahmut, Inkomstskattelag (1999:1229) 34 kap., JUNO (Karnov) [Cit. Baran 34 kap. IL].

Linders, Ann, Inkomstskattelag (1999:1229) 62 kap. 3 §, JUNO (Karnov) [Cit. Linders 62:3 IL].

Statistiska centralbyrån, 'Totala kommunala skattesatser 2022, kommunvis. Korrigerad 2021-12-20' <[Totala kommunala skattesatser 2022, kommunvis. Korrigerad 2021-12-20 \(scb.se\)](#)> (besökt 2022-02-22). [Cit. SCB 2021].

Bokföringsnämndens vägledning, 'Årsredovisning i mindre företag - vägledning till BFNAR 2016:10', <<https://www.bfn.se/wp-content/uploads/v116-10-k2ar-kons.pdf>> (besökt 2022-05-16) [Cit. BFNAR 2016:10].

Skatteverket, 'RSV Rapport 2000:12, Schablonbeskattning?',
<[https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochs
krivelser/rapporter/arkiv/ar/2000/rapport20001010.4.584dfe11039cdb62698
000249.html](https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochs
krivelser/rapporter/arkiv/ar/2000/rapport20001010.4.584dfe11039cdb62698
000249.html)> (besökt 2022-05-16) [Cit. RSV Rapport 2000:12].

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1932 s. 111

RÅ 1957 Fi 2409

RÅ 1988 not. 291

RÅ 1990 ref. 101

RÅ 1990 not. 274

RÅ 1995 ref. 35

RÅ 1995 not. 95

RÅ 1997 ref. 81

RÅ 1997 not. 126

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 2000 ref. 56

RÅ 2002 ref. 115 I och II

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2004 ref. 62

RÅ 2007 not. 103

RÅ 2010 ref. 51

HFD 2017 ref. 68

HFD 2018 ref. 29

HFD 2019 ref. 52

HFD 2020 ref. 1

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholms dom den 10 november 2000 i mål nr 8390-1999.

Kammarrätten i Jönköpings dom den 13 september 2005 i mål nr 3843-04.

Kammarrätten i Göteborgs domar den 17 december 2015 i mål nr 6703-14 och 1994–1997-15.

Kammarrätten i Göteborgs dom den 17 mars 2016 i mål nr 5026-15 och 5027-15.