



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Gustaf Hylén

Utdelningsbeskattningen

- En studie av det svenska systemet ur ett rättssäkerhetsperspektiv

JURM02

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg
Vårterminen 2017

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställning	5
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Terminologi	10
1.7 Disposition	10
2 RÄTTSSÄKERHET	12
2.1 Inledning	12
2.2 Rättssäkerhet i teori och förarbeten	12
2.3 Rättssäkerhet i lagstiftningen	16
3 BEHANDLINGEN AV CIVILRÄTTSLIGA BEGREPP I SKATTERÄTTEN	19
3.1 Inledning	19
3.2 Civilrättsliga begrepp i skatterätten	19
3.3 Lagtolkning i skatterätten	21
3.4 Verklig innebörd	24
4 VÄRDEÖVERFÖRING I AKTIEBOLAGSRÄTTEN	27
4.1 Inledning	27
4.2 Begreppets bakgrund och syften	27

4.3	Begreppets regelsystematik	29
4.4	Värdeöverföring	30
4.4.1	Inledning	30
4.4.2	Öppna värdeöverföringar	30
4.4.3	Förtäckta värdeöverföringar	33
4.4.3.1	Inledning	33
4.4.3.2	Affärshändelse	34
4.4.3.3	Bolagets förmögenhet minskar	35
4.4.3.4	Inte rent affärsmässig karaktär	38
4.5	Sammanfattande analys	40
5	UTDELNING I SKATTERÄTTEN	43
5.1	Inledning	43
5.2	Utdelningsbeskattningens bakgrund och syfte	43
5.2.1	Beskattningens utgångspunkter	43
5.2.2	Det svenska skattesystemet	44
5.2.2.1	Inledning	44
5.2.2.2	Utdelning och ekonomisk dubbelbesattning i skattesystemet	45
5.3	Utdelningsbegreppet	47
5.3.1	Inledning	47
5.3.2	Öppna värdeöverföringar och utdelning	48
5.3.3	Förtäckt utdelning	49
5.3.3.1	Ekonomiskt värde lämnar bolaget	49
5.3.3.2	Nyttjande eller dispositionsrätt	50
5.3.3.3	Baseras på ställning i bolaget	51
5.3.3.4	Undvikande av dubbelbeskattning	52
6	AVSLUTANDE ANALYS	54
6.1	Jämförelse av begreppen	54
6.2	Lagstiftningen och rättstillämpningen i ljuset av rättssäkerhet	57
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	61
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	66

Summary

In Swedish tax law concepts from civil law are often used as prerequisites for determining how income is to be classified and taxed. How the concepts should be interpreted in application of the tax law have been discussed in the literature. Efficiency reasons compete with the rule of law. This study intends to analyze the concept “dividend”¹ which is used in both tax law and company law for transactions from a company to its owner. The study makes an effort to investigate the legal definition of the dividend concept in both areas. Furthermore, the study discusses legal security aspects of the tax legislation and the application of the law.

Due to unclear declaration of *ratio decidendi* in the case law, it has been proved difficult to define the concept “dividend” in the tax law. However, the study shows that some discrepancies appear to exist between the two legal areas. Since tax law, like criminal law, can be radical to the citizens there are good reasons for maintaining a high level of legal security within the tax law. Whether the discrepancy which, in my opinion, seems to exist between the terms is appropriate or not is to be judged on the basis of how civil law concepts are generally perceived in tax law and what level of legal security that is required. The study explains the concept of legal security and theory of concepts from civil law used in tax law. Some criticisms are directed against the law application due to unclear decisions. Whether the legislation is to be criticized or not depends on which view of legal security is required. With the pragmatic attitude in these issues that emerges in preliminary work, the legislation itself may seem appropriate as it satisfies both the predictability and efficiency of taxation to a reasonable extent.

¹ Swedish: ”Utdelning”.

Sammanfattning

I den svenska skatterätten används ofta begrepp från civilrätten som rekvisit för att avgöra på hur inkomster ska klassificeras och beskattas. Hur detta bör ske och hur reglerna sedan ska tillämpas har diskuterats i litteraturen där effektivitetsskäl står mot rättssäkerhetsskäl. Denna studie avser att titta närmare på begreppet utdelning som används i skatterätten och aktiebolagsrätten för transaktioner från ett bolag till dess ägare. I studien görs en ansats till att utreda de principiella gränser som kan definiera de båda utdelningsbegreppen. Vidare diskuterar uppsatsen lämpligheten i lagstiftningen och rättstillämpningen ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

På grund av otydlig praxis har det visat sig svårt att kategoriskt måla upp klara principiella gränser för framförallt det skatterättsliga begreppet. Av studien framgår dock att vissa diskrepanser verkar finnas mellan utdelningsbegreppen. Inom skatterätten finns goda skäl att upprätthålla en hög grad av rättssäkerhet. Huruvida den diskrepans som enligt min mening verkar finnas mellan begreppen är lämplig eller inte får bedömas med utgångspunkt i dels hur civilrättsliga begrepp uppfattas i skatterätten och dels vilka rättssäkerhetskrav som finns inom skatterätten. Studien redogör därför för begreppet rättssäkerhet och behandlingen av civilrättsliga begrepp i skatterätten. Mot bakgrund av utredningen riktas viss kritik mot en enligt mig allt för otydlig rättstillämpning. Huruvida lagstiftningen ska kritiseras eller inte beror på vilken syn man har på rättssäkerhet. Med den pragmatiska inställning i dessa frågor som framkommer i förarbeten kan lagstiftningen i sig tyckas ändamålsenligt då den både i rimlig mån tillgodoser förutsebarhet och effektivitet vid beskattningen.

Förord

En god vän sa en gång att det finns två typer av människor som läser ett förord, de som tror att de ska vara omnämnda och är det samt de som tror att de är omnämnda och inte är det. Tillhör du som läser detta den första kategorin så vill jag tacka dig för den betydelse du uppenbarligen haft för mig under min studietid och specifikt den gångna våren. Tillhör du den andra vill jag be om ursäkt för att jag inte nämnt dig här och försäkra dig om att du har ett tack i tanken. Sånär efter fyra och ett halvt år i det härliga Lund är det lätt att bli sentimental. Framförallt med tanke på alla fantastiska upplevelser och möten som staden berikat mig med.

I första hand vill jag rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg. Du har visat enorm förståelse för den stressiga situation jag befunnit mig i under våren. Dessutom har du kommit med enormt värdefulla och kloka råd och lugnat mig med dina vänliga ord. Det stödet har varit mycket betydelsefullt. Tack till mina under våren nyfunna kollegor för att ni välkomnat mig och hjälpt mig att lära mig massor. Ett stort tack också till Emil Ekdahl som tagit sig tid att agera bollplank under uppsatsskrivandet trots många andra åtaganden för egen del. För en vapendragare tar du dig alltid tid. Slutligen ett tack till Egon Micevic som stått ut med och lugnat en stressad vän.

Ett evigt tack till familjen.

Gustaf Hylén

Den 25 maj 2017, Lund

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
HD	Högsta Domstolen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen/Regeringsrätten
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JuU	Justitieutskottets Betänkande
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Få, om ens några, transaktioner är isolerade till att kunna bedömas ur endast ett enda rättsligt perspektiv. En transaktion som leder till en rättsföljd för någon mot bakgrund av en rättsregel kan leda till en annan rättsföljd mot bakgrund av en annan. För bolagsjuristen, som har ett behov av att kunna förutse vilka rättsföljder som kan förväntas vid en transaktion, medför detta naturligt att vissa frågor uppkommer.

Ett transaktionsrelaterat begrepp som återkommer i fler än ett rättsområde är utdelningsbegreppet.² I Sverige delas 100 miljardtals kronor ut varje år bara från de största börsnoterade bolagen.³ Vad som utgör utdelning och inte kan på många sätt göra stora skillnader för företagen och företagaren. Inom inkomstskatterätten används utdelningsbegreppet i en regelsystematik som avgör vilken, om ens någon, beskattning som ska påföras ett skattesubjekt. Inom aktiebolagsrätten används samma begrepp framförallt för att skydda bolagets borgenärer och minoritetsägare från plundring av bolagets tillgångar. En uppfattning i doktrin är att det tidigare begreppet refererar till det senare och att begreppen därför bör stämma överens någorlunda i omfattning.⁴ Frågan är om bolagsjuristen som ska planera bolagets transaktioner kan förlita sig på detta.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna framställning är framförallt att definiera det skatterättsliga begreppet utdelning för att få vetskap om när utdelningsbeskattning kan vara aktuell enligt huvudregeln. I enighet med detta syfte uppstår följande

² En problematik som sedan länge uppmärksamats, se till exempel Sandström 1962.

³ Se rapport ”Aktieutdelningar 2014” från Svenskt Näringsliv vid intresse av statistik fram till år 2014.

⁴ Tjernberg 2006 s. 116 och Melz 2008 s. 228.

frågeställning; *Hur skiljer sig det skatterättsliga utdelningsbegreppet från det aktiebolagsrättsliga? Kan man tala om ett fristående skatterättsligt utdelningsbegrepp?*

Vidare ska framställningen diskutera och eventuellt kritisera användandet av utdelningsbegreppet i skatterätten ur ett rättssäkerhetsperspektiv stående mot syftet med beskattningen. I enighet med detta syfte uppstår följande frågeställning; *Hur väl överensstämmer användandet av utdelningsbegreppet i skatterätten med de rättssäkerhetskrav som finns i lagstiftning och förarbeten? Kan det finnas alternativ till dagens lagstiftning och rättstillämpning som har fördelar rättssäkerhetsmässigt men som fortfarande tillgodoser lagstiftningens syften?*

Det senare är särskilt intressant inom skatterätten där rättssäkerhetsdebatten engagerat många författare genom åren, inte minst mot bakgrund av det som brukar kallas det skatterättsliga föreskriftskravet, och användandet av civilrättsliga begrepp i skatterätten.⁵ Uppsatsen syftar till att ingå i ledet av sådana framställningar och kommer, med den utformning och de perspektiv som valts, naturligt att kommentera på användandet av civilrättsliga begrepp i skatterätten i stort, även om just utdelningsbegreppet står i fokus för denna uppsats.

1.3 Avgränsningar

Som nämnt används begreppet utdelning inom skatterätten i en systematik för beskattning.⁶ Inom detta system kan kortfattat sägas att när en transaktion omfattas av utdelningsbegreppet ska mottagaren beskattas. Till denna huvudregel finns undantag och skillnader i beskattningen för vissa typer av transaktioner.⁷ Uppsatsen avser inte att behandla dessa. Vidare avser uppsatsen inte att, mer än nödvändigt för läsarens grundläggande förståelse,

⁵ Se nedan avsnitt 1 och 2.

⁶ Se nedan avsnitt 5 för en mer ingående beskrivning.

⁷ Ett exempel är att utdelning på näringsbetingade andelar som huvudregel inte beskattas, se 24 kap. 17 § Inkomstskattelag (1999:1229).

behandla övriga beskattningseffekter som uppstår i samband med en skatterättslig utdelning. Fokus ligger snarare i det tidigare led som begreppens omfattning utgör. Detsamma gäller för utredningen av det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Mot bakgrund av framställningens syften förklaras regelsystematiken i vilken detta ingår endast i den mån det är nödvändigt för att ge läsaren en inblick i hur begreppet används och vilka syften som ligger bakom begreppets användande i aktiebolagsrätten.

Uppsatsen syftar till att beskriva vilken bakgrund och vilka syften utdelningsbeskattningen har för att bedöma regelsystematiken ur ett rättssäkerhetsperspektiv. I detta ingår inte någon finansvetenskaplig bedömning av huruvida de syften som angivits i förarbeten framstår som motiverade eller inte.⁸ Slutligen kan nämnas att uppsatsen endast avser att beskriva svensk intern rätt. Internationella och EU-rättsliga perspektiv lämnas därhän.

1.4 Metod och material

Mot bakgrund av uppsatsen syfte är den skriven huvudsakligen med utgångspunkt i rättskällor där lagtext används så långt möjligt och sedan efterföljande källor i rättskällehierarkin, det vill säga rättspraxis och förarbeten. Dessa källor analyseras och värderas för att besvara frågeställningarna i den mån det är möjligt. För att utveckla resonemang och tolka rättskällorna används i vissa delar juridisk doktrin. Med andra ord används huvudsakligen en rättsdogmatisk metod.⁹ Det kan här nämnas att en rättsdogmatisk metod behöver anpassas efter vilka rättsområden som är aktuella för en undersökning.¹⁰ Lämplig metod för de rättsområden som denna framställning analyserar, skatterätt och aktiebolagsrätt, skiljer sig åt mot bakgrund av de ofta högt ställda kraven på lagtextbunden tolkning i skatterätten.¹¹

⁸ Se Lodin m.fl 2016. s. 16 om olika typer av skatterättsliga studier.

⁹ Kleineman 2013 s. 21 f.

¹⁰ Kleineman 2013 s. 22 f.

¹¹ Se nedan i avsnitt 2.3.

För att utreda det civilrättsliga begreppet utdelning används i uppsatsen i första hand lagtext. För öppen utdelning och de andra öppna värdeöverföringsformerna kan i princip uteslutande lagtext användas för att besvara uppsatsens frågeställning mot bakgrund av de tydliga beslutsprocesser i 18 till 20 kap. Aktiebolagslag (2005:551)¹² som definierar dessa.¹³ För förtäckt utdelning, vilken är mer vagt utformad i lagtexten, används istället förarbeten, praxis och doktrin för att resonera om de rekvisit lagen tillhandahåller. För att utreda det skatterättsliga begreppet utdelning används genomgående praxis och förarbeten så långt möjligt. Doktrin används endast i den mån den tillför ett gott och väl underbyggt resonemang kring de primära rättskällorna.

Uppsatsen ska, förutom att definiera utdelningsbegreppen, även värdera den svenska lagstiftningen och rättstillämpningen på området ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Detta sker dels genom en redogörelse för filosofiska tankar om rättssäkerhet och dels också genom återgivande av uttalanden om rättssäkerhet och lagstiftningens samt rättstillämpningens förhållande till den från förarbeten. Om vad den rättsdogmatiska metoden innehåller råder delade meningar. En ståndpunkt är att rättsdogmatiken inte värderar rättskällor utifrån andra instrument än rättskällorna själva tillhandahåller. Med andra ord att den beskriver rätten inifrån.¹⁴ I denna del kan metoden tyckas vara vidare än en rent rättsdogmatisk metod med den ståndpunkten, men fortfarande rättsvetenskaplig.¹⁵

Framställningen innehåller vissa komparativa inslag, framförallt i det analyserande avsnittet. Jämförelseobjekten för studien är i detta fall de båda utdelningsbegreppen.¹⁶ I och med att jämförelseobjekten härstammar från samma rättskultur uppstår inte de vanliga jämförelseproblemen.¹⁷

¹² I fortsättningen ABL.

¹³ Se nedan avsnitt 4.4.

¹⁴ Se till exempel Sandgren 2015 s. 45.

¹⁵ Se Sandgren 2006 s. 530 f. samt Sandgren 1995/1996 Del 1. s. 727 f.

¹⁶ Se Denk 2002 s. 31 f.

¹⁷ Bogdan 2003 s. 39 ff.

1.5 Forskningsläge

Det skatterättsliga begreppet utdelning har i viss mån behandlats i ”*Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*”, 2016, av bland andra Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona och Peter Melz m.fl.¹⁸ Denna doktrin har använts som källmaterial i uppsatsen. Relevant för att utreda utdelningsbegreppet blir i stor utsträckning praxis avseende skattepliktiga förmåner. I ”*Beskattning av fåmansföretag*”, 2006, har Mats Tjernberg ägnat ett avsnitt åt att redogöra för och diskutera kraven för att en förmån ska anses föreligga. Denna utredning bygger uppsatsen vidare på.¹⁹ Det aktiebolagsrättsliga begreppet utdelning, eller värdeöverföring, har ägnats stort intresse i doktrin. Många har beskrivit begreppet tidigare i olika sammanhang. En stor del av den doktrin som finns på området har använts som källmaterial i avsnitt 4 i denna uppsats.

De frågor som uppsatsen diskuterar och analyserar mer specifikt har behandlats sparsmakat i doktrin innan denna framställning. En författare som resonerat om det skatterättsliga utdelningsbegreppet i relation till det aktiebolagsrättsliga är Peter Melz, i sin artikel ”*När föreligger utdelning skatterättsligt?*” från Skattenytt 2008 s. 225, som också använts som källmaterial i uppsatsen. Artikeln av Melz har naturligtvis många gemensamma beröringspunkter med denna framställning. Artikeln tar dock inte upp alla relevanta aspekter på området, vilket Melz själv inte heller gjort anspråk på. Vidare har Gustaf Sandström i ”*Beskattning vid aktieutdelning*”, 1962, berört ämnet. Vid tiden för studien gällde andra regleringar inom såväl aktiebolagsrätten som skatterätten. De slutsatser Sandström kommit fram till har inte utgjort underlag för denna uppsats. Slutligen har jag själv skrivit en PM på området inom ramen för fördjupningskursen *Teman i Offentlig rätt* vid Juridiska fakulteten vid Lunds universitet hösten 2016. Denna framställning bygger i vissa aspekter vidare på tankar som uppkom i samband med det

¹⁸ Lodin m.fl. 2017 s. 394 ff.

¹⁹ Tjernberg 2006 s. 116 ff.

arbetet. I övrigt saknas arbeten, som kommit till min kännedom där samma analyser av begreppen komparativt förekommer.

1.6 Terminologi

Begreppet *utdelning* är centralt för uppsatsen. Begreppet används i uppsatsens rubrik och sedan löpande i alla delar av studien. Det kan vara förvirrande för läsaren att begreppet *värdeöverföring* förekommer under uppsatsen som en synonym till aktiebolagsrättslig utdelning. *Värdeöverföring* är numera den korrekta termen för vad som tidigare kallades utdelning i ABL. I detta ingår det smalare begreppet *vinstudelning*.²⁰ Av studien har blivit uppenbart intressant att jämföra skatterättslig utdelning med hela värdeöverföringsbegreppet. Uppsatsen refererar av praktiska skäl också vid flera tillfällen till *utdelningsbegreppen*. Med detta avses det skatterättsliga utdelningsbegreppet och det aktiebolagsrättsliga värdeöverföringsbegreppet. I uppsatsen används också begreppet *transaktioner* löpande. Detta begrepp används för att beskriva alla ekonomiska förehavanden, benefika eller onerösa, på vilka värdeöverföringsbegreppet eller det skatterättsliga utdelningsbegreppet ska prövas.

I de delar av uppsatsen som berör skatterätt används termerna *skattesubjekt* och *skatteobjekt*. Dessa termer används av praktiska skäl. Termen skattesubjekt ska förstås som den person, fysisk eller juridisk, som är skyldig att betala skatt. Termen skatteobjekt ska förstås som den inkomst som ska beskattas.

Ett annat begrepp som är centralt för uppsatsen är begreppet *rättssäkerhet*. Detta har tillägnats ett eget delavsnitt under avsnitt 2.2.

1.7 Disposition

Efter det inledande avsnittet, i *avsnitt två*, ger framställningen läsaren en inblick i rättssäkerhetsbegreppet genom en diskussion om vad rättssäkerhet

²⁰ Se avsnitt 4.4.1 nedan.

egentligen innebär och om dess funktioner. Läsaren introduceras här även för vilka krav på rättssäkerhet som följer av svensk lagstiftning. I *avsnitt tre* diskuterar framställningen hur civilrättsliga begrepp används och bör användas i skatterätten, mot bakgrund av de rättssäkerhetskrav som finns, för att senare dels kunna bedöma hur HFD egentligen tillämpar begreppet utdelning och dels kunna kritisera denna tillämpning. I denna del presenteras också läsaren för det som brukar kallas ”rättshandlingars verkliga innebörd”, av samma anledningar. I *avsnitt fyra och fem* utreder framställningen innehållet i aktiebolagsrättens respektive skatterättens utdelningsbegrepp. I det avslutande avsnittet, *avsnitt sex*, diskuterar uppsatsen frågeställningarna i en avslutande analys.

2 Rättssäkerhet

2.1 Inledning

Uppsatsen avser att diskutera och kritisera såväl den svenska lagstiftningstekniska lösningen för samt rättstillämpningen vid utdelningsbeskattning ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Begreppet rättssäkerhet är i sig omdebatterat och omskrivet, varför ett avsnitt om rättssäkerhet som det beskrivs i denna framställning är motiverat. Följande avsnitt är tänkt att ge inblick i och förklara teoretiska utgångspunkter kring rättssäkerheten. Vad som uttrycks av författare i teorin är inte bindande för domstolarna men kan användas för att diskutera den lagstiftning och rättstillämpning av det skatterättsliga utdelningsbegreppet som föreligger idag.²¹ Avsnittet återger också de krav på rättssäkerhet i lagstiftning och vid rättstillämpning som är förankrade i rättskällorna. Dessa utgångspunkter ska istället användas för att kritisera lagstiftning och rättstillämpning.

2.2 Rättssäkerhet i teori och förarbeten

Redan den semantiska lydelsen kan ge viss ledning i vad begreppet rättssäkerhet egentligen syftar till. Begreppet består av två delar i form av sammansatta ord. Det första, ”rätt”, kan åsyfta rättvisa, lag eller i övrigt associeras med en rättsordning.²² Det andra, ”säkerhet”, kan åsyfta trygghet eller pålitlighet.²³ Redan i detta kan slutsatsen kanske dras att det rör sig om ett betryggande eller försäkrande av rätten eller rättvisan.

Ändå har begreppet innehåll diskuterats i århundraden. Sedan 1800-talet har begreppet diskuterats i relation till rättsstatsbegreppet.²⁴ Enligt Peczenik bygger rättsstaten bland annat på att maktutövningen utövas inom en rättslig

²¹ Se Hultqvist 2013 s. 20.

²² Nationalencyklopedin om ordet ”Rätt”.

²³ Nationalencyklopedin om ordet ”Säker”.

²⁴ Prop. 1993/94:151 s. 69.

ram på ett förutsebart sätt. Vid avsaknad av regler eller inkonsekvent tillämpning av rättsreglerna upplöses rättsstaten. På så sätt kännetecknas rättsstaten av att maktutövningen i hög grad utövas enligt rättsreglerna.²⁵ Med andra ord upprätthåller rättsstaten en hög grad av det som Peczenik kallar ”formell rättssäkerhet”, i vilken förutsebarheten och likhet inför lagen utgör viktiga beståndsdelar. Att vi ser rättsstaten och rättssäkerheten som något beaktansvärt är en värderingsfråga. Ytterst är det en fråga om att föredra ordning framför det kaos som ett rättslöst samhälle kan innebära.²⁶ Rättssäkerhet är således en viktig förutsättning för en fungerande och ordnad rättsstat. Kring vad begreppet egentligen avser, och vad som främjar rättssäkerheten, råder dock delade meningar.

”Formell rättssäkerhet”, och förutsebarhet, främjas enligt bland andra Peczenik och Ekelöf av att rättsreglerna är exakta och allmängiltiga. Vidare får inte rättsreglerna utsättas för en allt för hög grad av förändring. Medborgarna måste kunna planera sina handlingar framåt enligt gällande rättsregler någorlunda. Rättsreglerna och rättspraxis måste också vara öppna för insyn för medborgarna. Med detta menas dels att regler och domslut ska vara offentliga och dels att domstolar ska offentliggöra tydliga skäl för och emot sina ställningstaganden i olika frågor.²⁷ Angående betydelsen av det sistnämnda har Pahlsson framfört en liknande åsikt. Han anser att förutsebarheten kräver att rättstillämparen redovisar sina tolkningsmodeller noggrant för att möjliggöra medborgarnas kontroll och insyn i rättens innehåll. Detta framförallt när vaga regler eller begrepp ska tillämpas.²⁸

Vid sidan av den formella rättssäkerheten menar Peczenik att man kan tala om ”materiell rättssäkerhet”, utan vilken den formella rättssäkerheten blir värdelös. Med den materiella rättssäkerheten värderas rättsreglernas innehåll. För att en hög grad av materiell rättssäkerhet ska upprätthållas krävs att lagen

²⁵ Peczenik 1995 s. 50 f.

²⁶ Peczenik 1995 s. 51 och 89 f.

²⁷ Peczenik 1995 s. 51 ff; Ekelöf 1942 s. 11 f.; Se vid intresse även Peczeniks resonemang om fler rättssäkerhetsfrämjande omständigheter som på grund av uppsatsens syften inte här lyfts fram.

²⁸ Pahlsson 1998.

tillgodoser vissa etiska värden. Peczenik menar att det framförallt rör sig om grundläggande frihet och mänskliga rättigheter.²⁹ Ett liknande resonemang har framförts av Ramberg som anser att, vid sidan av att rättsreglerna måste tillämpas enligt vedertagna principer, vissa etiska värden ska upprätthållas för att rättssäkerhet ska föreligga. Ramberg gör dock inte anspråk på att behandla begreppet uttömmande.³⁰

Jareborg, till skillnad från Peczenik och Ramberg, skiljer på rättssäkerhet och det han kallar för ”rättstrygghet”. Med detta menar Jareborg att rättssäkerheten inte är moraliserande, den värderar inte innehållet i rätten. Rättssäkerheten fungerar istället som ett skydd mot statens ingrepp mot medborgaren. Dessutom ska rättssäkerheten skydda mot annan utövning av maktutövning än den som är lagstadgad. I detta skydd utgör förutsebarheten en viktig del enligt Jareborg. Medborgaren ska på förhand ha viss insikt i rättsreglernas tillämpning. För att värdera rättens innehåll används istället begreppet ”rättstrygghet”.³¹ Liknande uppfattningar kan hämtas från andra författare på området. Ekelöf menar att rättssäkerheten inte tar hänsyn till det materiella innehållet i rätten utan avser vikten av förutsebarhet vid rättens tillämpning.³²

En annan fråga som uppkommer är huruvida rättssäkerheten ska stå som yttersta rättesnöre vid lagstiftning och tillämpning av lag. Kuylenstierna har gett uttryck för att rättssäkerhetens betydelse för skattelagstiftningens tillämpning bör vara begränsad. Ytterst styrande måste beskattningens syften vara.³³ Axberger menar att rättssäkerheten ska ses som ett mål vid tillämpning av lag snarare än en orubblig princip som ska följas. Ibland måste rättssäkerheten stå åt sidan för att inte tillämpningen ska förta de mål som ligger bakom rättsreglerna. Hur målprincipen ska användas måste skilja från fall till fall, där väsentligt ingripande lagstiftning för den enskilde ska

²⁹ Peczenik 1995 s. 60 f och 91 f.; Se också SOU 1999:58 s. 22 f.

³⁰ Ramberg 2007 s. 154 f.

³¹ Jareborg 1992 s. 80 ff.

³² Ekelöf 1942 s. 11 ff.; vilket förvisso av förtroendeskäl inte hindrar att rättsreglernas innehåll ska bygga på medborgarnas moral.

³³ Kuylenstierna 1950 s. 23 ff.

tillämpas med en hög grad av rättssäkerhet och förutsebarhet.³⁴ Specifikt för det huvudsakliga rättsområde som denna uppsats avser att diskutera, skatterätten, uttalar Hultqvist en uppfattning om rättssäkerhet som har beröringspunkter med Axbergers. Hultqvist menar också att förutsebarhet har en tydlig förankring i rättssäkerheten. Samtidigt lyfter Hultqvist fram att det ibland kan finnas andra intressen, som till exempel att undvika kringgående av skattereglerna, som i vissa fall motiverar en avvägning mot rättssäkerhetens krav. I optimala fall är dock rättssäkerhet och dessa intressen förenliga, varpå båda bör beaktas vid lagstiftning och rättstillämpning.³⁵ På sin sida av spektrumet står Ljungman som menar att rättssäkerheten ska stå i första rummet vid tolkning av just skattebestämmelser mot bakgrund av beskattningens ingripande karaktär för den enskilde.³⁶

Även i förarbeten har rättssäkerhetsbegreppet diskuterats och värderats. Enligt en utredning för medborgerliga fri- och rättigheter gäller allmänt att rättssäkerhet ska värderas högt vid stiftande av lag. I utredningen poängteras vikten av förutsebarhet som rättssäkerhetens kärna.³⁷ Av förarbeten som behandlar rättssäkerhet i skatterätten specifikt framgår att en viktig komponent i rättssäkerheten framförallt anses vara medborgarnas möjlighet till att förstå innehållet i lagstiftningen, med andra ord ska lagstiftningen möjliggöra förutsebarhet. Regler ska mot den bakgrunden inte vara otydliga och sedan tillämpas på ett sätt som tydligt framstår som förenligt med lagen vid en kontroll av domskälen. Detta innebär dock inte att reglerna ska vara kasuistiska, utan tvärt om är generella normer att föredra. Ibland är det dessutom lämpligt att lämna ett visst utrymme till rättstillämpningen, i de fall där inte preciserade lösningar bedöms möjliga genom lagtext.³⁸ Att rättssäkerheten värderas högt är av yttersta vikt för att medborgarna ska ha tillit till rättstillämpningen. Detta särskilt när det allmänna utöver ingripande myndighetsutövning mot medborgarna.³⁹ Nämnvärt är att rättssäkerheten

³⁴ Axberger 1988 s. 153 ff.

³⁵ Hultqvist 1998 s. 763 f.

³⁶ Ljungman 1947 s. 21.

³⁷ SOU 1978:34 s 50.

³⁸ Prop. 1993/94:151 s. 69 f; SOU 1993:62 s. 76 ff.

³⁹ SOU 1993:62 s. 75 f.

trots detta måste ställas mot effektivitetsskäl och andra syften enligt utredningen. Rättssäkerheten ska med andra ord inte ses som det yttersta och enda rättesnöret vid stiftandet av lag.⁴⁰ I förarbeten har också diskuterats rättssäkerhetens materiella sida. I förarbeten som behandlar straffrättsliga frågor har enskildas skydd mot ingrepp framhållits som ett viktigt värde som ska värderas för att upprätthålla en hög grad av materiell rättssäkerhet.⁴¹

Sammanfattningsvis kan konstateras att samstämmighet i stora delar råder i den uppsjö av litteratur samt i de förarbeten som beskriver rättssäkerheten. De flesta beskrivningar som här lyfts fram möts i att *förutsebarhet* är en central förutsättning för rättssäkerheten. Vidare lyfter flera författare fram betydelsen av *tydliga generella regler* och *tydlig redovisning av rättstillämpningen* från domstolarnas sida. En intressant aspekt som också ska nämnas är huruvida rättssäkerheten är *absolut* eller ibland måste *ge vika för andra intressen*, som till exempel lagstiftningens *bakomliggande mål, allmänna eller speciella*.

2.3 Rättssäkerhet i lagstiftningen

Land ska med lag byggas. Det svenska demokratiska bygget står med legalitetsprincipen i fundamentet. All offentlig makt utgår i Sverige från folket och utövas under lagarna.⁴²

Legalitetsprincipen har en erkänt stark ställning i skatterätten.⁴³ Av 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. RF följer det som brukar kallas *föreskriftskravet*. Föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna och innebär ett ingrepp i de enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Skatt kan endast tas ut genom föreskrift i lag, meddelad av

⁴⁰ SOU 1993:62 s. 78 f och 85, se också Prop. 1984/85:32 s. 36 f och JuU. 1984/85:28 s. 25.

⁴¹ Prop. 1984/85:32 s. 36 f; JuU 1984/85:28 s. 23 ff.; I den utredning som ligger till grund för den senare propositionen anges att det saknas anledning att skilja mellan det straffrättsliga och det skatterättsliga rättssäkerhetsbegreppet mot bakgrund av de likheter som föreligger mellan områdena, se SOU 1984:15 s. 129.

⁴² 1 kap. 1 § 1 och 3 st. Regeringsform (1974:152), i fortsättningen RF.

⁴³ Se bland annat Tjernberg 2016 s. 168.

riksdagen.⁴⁴ Detta framgår vidare, avseende skatter, av bestämmelsen i 1 kap. 4 § 2 st. RF, där ett påbud om riksdagens ansvar för skattefrågor stadgas.

I NJA 2016 s. 169 menar HD att föreskriftskravet är sprunget ur rättssäkerheten och medborgarnas behov av att kunna förutse när dem kan vara föremål för ingripanden. I detta menar HD ligger ett förbud mot analogier.⁴⁵ I doktrin framgår att ett sådant *analogiförbud* anses föreligga även inom skatterätten. Enligt Hultqvist är det en logisk nödvändighet mot bakgrund av bestämmelserna i RF.⁴⁶ Något som enligt Hultqvist inte följer rent logiskt av föreskriftskravet, men som också gäller med grund i behovet av rättssäkerhet och förutsebarhet, är ett retroaktivitetsförbud. Ett sådant har grundlagsstadgats i 2 kap. 10 § 2 st. RF. Förbudet avser tillämpning av skattelagstiftning på företeelser som skett innan lagens ikraftträdande.⁴⁷

Slutligen ska bestämmelser till följd av föreskriftskravet ha en viss grad av bestämdhet enligt Hultqvist, vilket han kallar *bestämdhetskravet*. För generella bestämmelser som kan tolkas påför många sätt överensstämmer inte med föreskriftskravet. En bestämmelse som är för vid eller vag i sin ordalydelse uppfyller inte de krav om förutsebarhet som grundlagen ställer på skattelagstiftningen.⁴⁸ Det ska här nämnas att bestämdhetskravet är obestämt i sig. Det finns inga tydliga gränser för vad som är en bestämd regel och inte. Dessutom finns inga bestämmelser om att obestämda föreskrifter inte får tillämpas eller är ogiltiga.⁴⁹ I praxis finns dock exempel på hur HFD till synes menat att regler är för obestämda för att lämpa sig för ett förhandsavgörande.⁵⁰

⁴⁴ I Prop. 2009/10:80 s. 226 beskrivs föreskriftskravet som en ”grundläggande princip” på skatteområdet; Se också 8 kap. 3 § 2 st. 2 p. RF som stadgar att avseende skatter kan inte kompetens att meddela föreskrifter delegeras till regeringen.

⁴⁵ NJA 2016 s. 169 p. 13 och 21.

⁴⁶ Hultqvist 2016 s. 730 f.

⁴⁷ Hultqvist 2016 s. 731 f; Vissa undantag kan till retroaktivitetsförbudet kan göras när särskilda skäl finns.

⁴⁸ Hultqvist 2016 s. 732 ff.

⁴⁹ Hultqvist, Svenskt Näringsliv, 2015 s. 25 f och 35, Hultqvists eget exempel på en föreskrift som borde anses obestämd är ”skatt ska utgå efter vad som finnes rättvist”.

⁵⁰ Se till exempel HFD 2014 not. 84 och 85; Hultqvist 2015 s. 562 ff.

Sammanfattningsvis finns ett föreskriftskrav, ett analogiförbud, ett förbud mot retroaktiva föreskrifter samt, i någon mån, ett förbud mot allt för innehållsmässigt obestämda föreskrifter.

3 Behandlingen av civilrättsliga begrepp i skatterätten

3.1 Inledning

En insikt i hur civilrättsliga begrepp behandlas i skatterätten är viktig för att kunna sätta sig in i kritik mot eller i övrigt resonemang om hur begrepp behandlats i skatterättslig praxis. I denna del redogörs först kort för synsätt på civilrättsliga begrepp i skatterätten för att ge läsaren en grundläggande förståelse för fenomenet. Vidare redogörs för hur skatterättslig lagtolkning går till och hur den, att döma av praxis, borde gå till - där innefattat hur bestämmelser relevanta för denna framställning därmed bör tolkas. Slutligen behandlas den princip som ofta kallas principen om rättshandlingars verkliga innebörd som ett komplement till den skatterättsliga lagtolkningen. Även detta för att ge verktygen för att kunna resonera om hur civilrättsliga begrepp används i skatterätten.

3.2 Civilrättsliga begrepp i skatterätten

Ett sätt att beskriva skatterättsliga normer är att dela in dem i normer med systeminterna, systemspecifika respektive systemexterna rättsfaktum. Systeminterna rättsfaktum är sådana som direkt anknyter till andra skatterättsliga normer. Systemspecifika rättsfaktum är sådana som anknyter till begrepp som är specifika för skatterätten på olika sätt.⁵¹ Systemexterna rättsfaktum är sådana som anknyter till händelser eller omständigheter utanför skatterätten. Ett exempel på sådana är civilrättsliga begrepp.⁵² Att avskärma skatterätten från civilrätten helt är ingen enkel, om ens möjlig, uppgift. De skatterättsliga bedömningarna avser fysiska och juridiska personers ekonomiska förhållanden och rättshandlingar, som ur andra perspektiv och med andra syften regleras inom civilrättens olika områden. Av denna

⁵¹ Hultqvist 1995 s. 352 f.

⁵² Hultqvist 1995 s. 358 f.

anledning kan det tyckas naturligt att civilrättsliga begrepp ofta fungerar som rekvisit i skattelagstiftningen.⁵³

En fråga som naturligt uppkommer är hur civilrättsliga begrepp ses och bör användas i skatterätten. Bergström har gjort bedömningen av uttalanden i förarbeten från 1900-talets första hälft att civilrättsliga termer som huvudregel ska ha samma innebörd i skatterätten. Detta åtminstone när en i civilrätten starkt förankrad term används utan indikation om en särskild skatterättslig betydelse.⁵⁴ Detta uppfattades också av flera aktiva inom området som en allmän princip vid tiden för Bergströms avhandling i ämnet, vilken idag i viss mån verkar stå fast. Åtminstone har flera betydelsefulla forskare på området gett uttryck för uppfattningen att ledning får sökas i civilrätten när civilrättsliga begrepp används i skatterätten.⁵⁵ Ett problem som uppstår vid förekomsten av en sådan princip är när civilrättsliga begrepp inte har en enhetlig betydelse i civilrätten. Identiska begrepp kan till exempel existera på flera civilrättsliga områden eller åtminstone användas på olika sätt i olika bestämmelser.⁵⁶ Vid dessa tillfällen bör enligt Bergström och bland andra Hagstedt begreppet i skatterätten överensstämma med den innehållsmässiga kärnan i de civilrättsliga begreppen. Med det menas att behandlingen i skatterätten ska följa de gemensamma nämnarna i de civilrättsliga begreppen, eller åtminstone den allmänna civilrättsliga innebörden.⁵⁷ Det framstår dock inte som helt rimligt att civilrättsliga termer ska kunna ha skiftande innehåll mellan rättsområden, samtidigt som detta inte tillåts i skatterätten. Visst utrymme för anpassade definitioner måste kanske finnas, åtminstone för sådana civilrättsliga begrepp som inte har en entydig civilrättslig innebörd. Vid sådana tillfällen är det dock viktigt att domstolarna tydligt motiverar varför och på vilka grunder en viss tillämpning har gjorts.⁵⁸ Har ett begrepp en relativt klar civilrättslig definition bör innehållet i större

⁵³ Bergström 1978 s. 13 f.

⁵⁴ Bergström 1978 s. 60.

⁵⁵ Bergström 1978 s. 81; Se till exempel Sandström 1952 s. 248, Melz 2008 s. 228 och Tjernberg 2006 s.116.

⁵⁶ Bergström 1978 s. 76.

⁵⁷ Bergström 1978 s. 81 f; Hagstedt 1972 s. 49 ff.

⁵⁸ Bergström 1978 s. 82 f.

utsträckning stämma, då benägenheten att uppfatta begreppet som ett särskilt skatterättsligt begrepp är mindre i dessa fall, enligt Hagstedt.⁵⁹

Bergströms huvudsakliga skäl till att civilrättsliga begrepp bör ha samma innehåll i skatterätten är att rättssäkerheten kräver det. Samtidigt menar Bergström att det inte går att förutsätta att tillämpningen av komplicerade skatteregler skulle vara förutsebara för den enskilde, utan vill snarare utgå ifrån vad en skattejurist kan tänkas uppfatta vid läsning av rättsreglerna.⁶⁰ Den senare uppfattningen har delats i en utredning avseende rättssäkerhet i skatterätten.⁶¹

3.3 Lagtolkning i skatterätten

Lagtolkning handlar i grund och botten om att utröna lagens innehåll för att applicera rättsreglerna på olika konkreta fall.⁶² I många fall kan situationer kanske klart sorteras in i eller utanför en bestämmelses tillämpningsområde. Att kunna tolka lagen är dock viktigt i de fall som ligger i en rättsregels ”gråzon”.⁶³ Allmänt kan sägas att det inte finns en universell och allmängiltig tolkningsmetod, istället kan några egenskaper hos olika tolkningsmetoder beskrivas. En bokstavstrogen, eller objektiv, tolkningsmetod utgår ifrån lagtexten. Lagen ska tolkas i enighet med lagtextens semantiska lydelse oavsett vad andra tolkningsdatum ger uttryck för. En sådan tolkning kan anses tillgodose förutsebarhet och därav vara att föredra ur ett legalitetsperspektiv.⁶⁴ En systematisk tolkning innebär att lagen ska tolkas i sitt sammanhang, där innehållet i till exempel andra bestämmelser kan vara vägledande för tolkningen. En teleologisk tolkning innebär att lagen ska tolkas i ljuset av de ändamål som ligger till grund för bestämmelsen, till exempel förarbetsuttalanden (subjektivt teleologisk), eller juridiska ändamål över lag

⁵⁹ Bergström 1978 s. 88; Hagstedt 1972 s. 51 f; se också Lodin m.fl. 2017 s. 704, där författarna verkar utgå ifrån att en klar civilrättslig definition hos ett begrepp i skatterätten innebär att tolkningsproblem minskas.

⁶⁰ Bergström 1978 s. 76 ff och 88.

⁶¹ SOU 1993:62 s. 77.

⁶² Lodin m.fl. 2017 s. 703.

⁶³ Ekelöf 2002 s. 81 f.

⁶⁴ Peczenik 1987 s. 50; Lodin m.fl. 2017 s. 711.

(objektivt teleologisk).⁶⁵ I många fall tillämpas troligen inte en av dessa tolkningsmetoder, utan överlappande med varandra och med andra som inte varit intressanta för denna studie.⁶⁶

Enligt Tjernberg har HFD med tiden fått en allt mer legalistisk inställning vid sin tolkning av skatterättsliga bestämmelser.⁶⁷ I RÅ85 1:85 ansåg HFD att lagtexten ska vara vägledande i första hand om den har en entydig innebörd. Andra tolkningsdatum kan användas först för att bestämma innehållet i en icke entydig bestämmelse. Denna inställning gäller oavsett om tillämpningen skulle innebära att lagstiftningens syfte förtas till följd av rättstillämpningen. Inställningen har senare bekräftats i en mängd efterkommande rättsfall, bland andra RÅ 2005 ref. 3 och HFD 2012 not 48.⁶⁸ Denna uppfattning beskrivs i doktrin som okontroversiell.⁶⁹

En fråga som ställts i doktrin är huruvida bestämmelser ska tolkas fristående eller i ett, och i så fall vilket, sammanhang vid avgörande av om bestämmelsens innehåll ska anses entydigt. I RÅ 1987 ref. 6, avseende ett schablonavdrag för tjänsteinkomst, uttalar HFD att det står i strid med ”vedertagna principer” att läsa lagtext lösryckt ur sitt sammanhang. I fallet hade en lösryckt läsning av ett moment i lagtexten inneburit ett avsevärt högre avdrag för den skattskyldige än vad som varit tanken med bestämmelsen. Mot bakgrund av exempel på avdrag i den relevanta bestämmelsen tillämpades den, till den skattskyldiges nackdel, inte enligt sin direkta ordalydelse utan tolkades i sitt ”inbördes sammanhang”.⁷⁰ I RÅ 1992 ref. 60 läste SRN en bestämmelse som var aktuell för frågan i målet tillsammans med andra bestämmelser och fann en tolkning som gick i linje med förarbetsuttalanden vilken tillämpades. HFD menade att det inte vore förenligt med ordalydelsen hos den aktuella bestämmelsen med en sådan tillämpning. Tjernberg uppfattar

⁶⁵ Peczenik 1987 s. 50 f samt 56 f.

⁶⁶ Det finns givetvis betydligt fler sätt att dela upp tolkningsmetoder än den som använts här, se t.ex. Peczenik 1987 s. 50 f.

⁶⁷ Tjernberg 2016 s. 170.

⁶⁸ Tjernberg 2016 s. 171; Se också till exempel RÅ 2000 ref. 59, där en sådan tillämpning vidtogs till den skattskyldiges nackdel.

⁶⁹ Lodin m.fl. 2017 s. 703 f.

⁷⁰ Se Bergström 2003 s. 4 f.

detta som att HFD menade att lagtexten var tillräckligt klar även vid läsning av bestämmelsen i sitt systematiska sammanhang och att tillämpning därför inte skedde i linje med förarbetena.⁷¹ I HFD 2010 ref. 109 var fråga om RUT-avdrag. Det fanns en diskrepans mellan dåvarande bestämmelser för ROT- och RUT-avdrag. Mot bakgrund av detta tolkar Tjernberg HFD som att de, vid en läsning av bestämmelserna tillsammans, ansåg att lagtextens betydelse var oklar. Därför användes bestämmelsernas syften i förarbeten för avgörandet.⁷² I HFD 2011 ref. 79 tillämpade HFD bestämmelser om återförande av skogsavdrag för en ny ägare baserat på avdrag som den tidigare ägaren beviljats. Detta framgick inte direkt av då aktuell bestämmelse. I samma kapitel fanns dock regler om kontinuitet vid gåvor av fastighet. Tjernberg tolkar detta som en tolkning av bestämmelsen i sitt systematiska sammanhang, vilken gav att kontinuitet skulle gälla för avdraget vid ägarbytet. Huruvida HFD resonerat så eller inte framgår dock inte direkt av domskälen.⁷³ Ett sista mål som ska nämnas är HFD mål 1578-14. I en bestämmelse angavs inte uttryckligen att ägande av handelsbolag kunde vara en relevant omständighet för bestämmelsens tillämpning. HFD konstaterade i målet att förekomsten av bestämmelser i andra delar av inkomstskattelagen i vilka handelsbolag uttryckligen inkluderades inte kunde ligga till grund för den motsatstolkning att bestämmelsen inte skulle tillämpas.

En annan fråga som här kan belysas är om förarbeten har någon betydelse för lagtolkningen inom skatterätten och, i så fall, hur förarbeten kan användas. Enligt Bergström har förarbeten en framträdande betydelse även inom skatterätten.⁷⁴ Även Tjernberg har uppfattningen att förarbeten ska fungera som tolkningsdatum i skatterätten när lagtexten inte är entydig.⁷⁵ I det ovan nämnda ROT-fallet användes de syften som framkommit i förarbeten som vägledning vid tolkningen efter att det konstaterat att relevant bestämmelse

⁷¹ Tjernberg 2016 s. 177 f.

⁷² Tjernberg 2016 s. 175 f.

⁷³ Tjernberg 2016 s. 174 f.

⁷⁴ Bergström 2003 s. 7.

⁷⁵ Tjernberg 2016 s. 175.

inte var entydig.⁷⁶ Detta har även varit fallet i ett flertal andra mål där lagtext inte ansetts entydig.⁷⁷

Sammanfattningsvis visar refererad praxis att lagens ordalydelse ska tillmätas stor betydelse. Det framgår att lagen dock inte ska läsas helt lösryckt ur sitt sammanhang. Mindre klart är vilket sammanhang som lagen ska läsas i. Till synes har HFD använt liknande bestämmelser (RUT-fallet) och bestämmelser i samma kapitel (Skogsavdragsfallet) för att avgöra lagens innehåll. Om hur extensiv en sådan systematisk tolkning ska vara tvistar de lärde.⁷⁸ Tjernberg menar dock att det är en allt för vidsträckt systematisk tolkning om en bestämmelse läses tillsammans med hela inkomstskattelagen.⁷⁹ I det fall att en rättsregel inte entydigt kan appliceras på det konkreta fall som står att bedömas kan lagens syften användas för att tolka rätten. Vid behovet att etikettera en skatterättslig lagstiftningsmetod mot bakgrund av den praxis som här lyfts fram kan sägas att metoden är en *blandning av den bokstavstroga och i någon mån de systematiska och teleologiska metoderna*.

3.4 Verklig innebörd

Något som kanske kan ses som konträrt i förhållande till att skattelagstiftning ska tillämpas i enighet med sin ordalydelse är principen om att rättshandlingar ska behandlas i enlighet med sin verkliga innebörd.⁸⁰ Själva existensen av denna princip är knappast kontroversiell. HFD har i flera mål tydligt angett att ”allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts”. Detta innebär med andra ord att konstlade upplägg och egna rubriceringar på rättshandlingar eller rättsförhållanden inte ska läggas till grund för beskattning.⁸¹ Kring vad principen närmare innebär råder dock inte samma enighet. Gäverth har

⁷⁶ Se HFD 2010 ref. 109, där SRN refererade till det allmänna syftet bakom bestämmelsen, som det ansågs framgå av proposition och lagrådets yttrande.

⁷⁷ Se bland andra RÅ 2002 ref. 15 och RÅ 2002 ref. 21.

⁷⁸ Jfr Tjernberg 2016 s. 174 ff och 180 och Rydin 2012 s. 160 ff., där den senare förespråkar en betydligt mer snäv bokstavstolkning än den förre.

⁷⁹ Tjernberg 2016 s. 179, se dock HFD mål 1578-14 där HFD tittat på flera olika bestämmelser om handelsbolag i inkomstskattelagen.

⁸⁰ Bergström 2003 s. 9.

⁸¹ Se bland andra RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27, RÅ 2008 ref. 54 och RÅ 2008 ref. 169.

uttryckt att det finns en särskild ”skatterättslig genomsyn”⁸². Sitt resonemang bygger han på att det öppnats i förarbeten för att behandla civilrättsliga termer annorlunda i skatterätten, enligt hans mening. Vidare genom läsning av praxis menar Gäverth att HFD kan tyckas ha tillämpat en skatterättslig genomsyn.⁸³

I domskälen i RÅ 1998 ref. 19, som avsåg en serie transaktioner vid en omstrukturering, anges att den verkliga innebörden av inte bara varje transaktion för sig utan också för en serie transaktioner tillsammans ska bedömas vid fråga om beskattning. De transaktioner som förekom i fallet sedda var för sig framstod som ”bolagsrättsligt säregna”, utan att beakta dem tillsammans menade HFD att transaktionerna inte framstod som rimliga och att den verkliga innebörden av transaktionerna sammantaget skulle utgöra grund för beskattning. Detta menar Bergström utgör civilrättslig genomsyn, vilket är i enighet med sedvanlig avtalstolkning.⁸⁴

I de senare målen RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2008 ref. 169 resonerade HFD kring ramarna för när principen om rättshandlingar verkliga innebörd ska tillämpas. I det förra fallet, som rörde en serie överlåtelser av avverkningsrätter, framgår uttryckligen av HFD:s domskäl att motiven för att vidta rättshandlingar på ett visst sätt eller i en viss följd saknar betydelse för bedömningen av deras verkliga innebörd. I det senare fallet görs samma bedömning. Målet rörde en aktieöverlåtelse från ett utländskt bolag till ett svenskt aktiebolag. Denna överlåtelse hade föregåtts av att en option om att förvärva aktierna till underpris hade utställts till det utländska bolaget från bolagets enda aktieägare, vilken också skötte försäljningen till det svenska bolaget i egenskap av företrädare för det utländska. Skatteverket och Kammarrätten ville, trots att rättshandlingarna var formellt civilrättsligt riktiga, bortse från det utländska bolagets inblandning och beskatta ägaren för försäljning till det svenska bolaget. HFD menade att inget i utredningen

⁸² ”Genomsyn” används här synonymt med ”verklig innebörd”.

⁸³ Gäverth 1996 s. 731 ff.

⁸⁴ Bergström 2003 s.11; Se också RÅ 1990 ref. 73 och RÅ 1993 ref. 86 för vilka Bergström använder samma resonemang för att det rör sig om civilrättslig genomsyn snarare än skatterättslig sådan.

visade att rättshandlingarna hade en annan innebörd än vad den skattskyldige angett.⁸⁵ Ett fall som här ska nämnas är förhandsbeskedet i HFD 2013 ref. 43. I målet hade en serie transaktioner planerats av den enda aktieägaren med utfallet att ett större belopp skulle tillkomma en stiftelse. HFD konstaterade att varje transaktion förvisso inte varit säregen, men att andra rättshandlingar planerats för att tillintetgöra alla effekter av transaktionerna förutom själva överföringen av pengar till stiftelsen. Mot den bakgrunden bedömde HFD att den verkliga innebörden av transaktionerna var en utdelning till aktieägaren. Två justitieråd var dock skiljaktiga mot bakgrund av att varje transaktion enligt dem utgjordes av en civilrättsligt giltig rättshandling.

I stort är HFD:s genomsyn av rättshandlingar restriktiv och ovanlig. Enligt Hultqvist och Lodin m.fl. vinner annan genomsyn än just civilrättslig sådan inte gehör i HFD.⁸⁶ Med andra ord rör det sig om civilrättslig avtalstolkning av en eller flera rättshandlingar snarare än en skatterättslig genomsyn enligt Bergström.⁸⁷ Även Burmeister uttrycker att civilrätten är avgörande för genomsyn åtminstone vid användandet av civilrättsliga begrepp i skatterätten.⁸⁸ Enligt min uppfattning talar utgångarna i refererade mål i denna riktning, mot den bakgrunden och avsaknaden av övertygande argument i annan riktning sluter jag mig till refererade uppfattningar.

⁸⁵ Se också RÅ 2010 ref. 51 vars domskäl går i linje med detta.

⁸⁶ Hultqvist 2009 s. 111; se Lodin m.fl. 2017 s 733; att principen skulle användas med försiktighet angavs i förarbeten redan på 30-talet, se SOU 1931:40 s. 381.

⁸⁷ Bergström 2003 s. 9 ff; Vilket kan tyckas framstå som naturligt mot bakgrund av att verklig innebörd ofta beskrivs en allmän rättsgrundsats inom civilrätten, se t.ex. Prop. 1972:93 s. 31.

⁸⁸ Burmeister 2012 s. 277 ff.

4 Värdeöverföring i aktiebolagsrätten

4.1 Inledning

Det är inom den aktiebolagsrättsliga doktrinen som den påläste juristen troligtvis har stött på diskussioner om utdelning. Begreppet ingår i det större begreppet värdeöverföring. Det senare begreppet har under studiens gång blivit uppenbart nödvändigt att utreda. Följande delar av avsnittet ska ge läsaren en inblick i dels den regelsystematik i vilken värdeöverföringsbegreppet igår och dels vilka syften som ligger bakom begreppets användande. I avsnittet utreds sedan värdeöverföringsbegreppets legala omfattning som sen kan användas för att diskutera hur väl utdelningsbegreppen överensstämmer.

4.2 Begreppets bakgrund och syften

I 17 kap. ABL används begreppet värdeöverföring i en systematik för att skydda bolagets minoritetsägare och borgenärer från att förmögenhet strömmar ur bolaget. Tidigare, i aktiebolagslag (1975:1385)⁸⁹ användes begreppet utdelning för en liknande regelsystematik med samma syften.⁹⁰ Denna terminologi lever sedan införandet av ABL nu bara kvar i doktrin i viss mån. Lagstiftaren hade dock aldrig som syfte att utveckla begreppet eller åstadkomma några större förändringar i reglernas funktion. Förändringen var snarare resultatet av ett önskat förtydligande.⁹¹ Systematiken och tanken med värdeöverföringsbegreppet är alltså densamma som för utdelningsbegreppet i 1975 års ABL. Tanken om att kapital och minoritetsägare i ett bolag måste ha

⁸⁹ I fortsättningen 1975 års ABL.

⁹⁰ Se 12 kap. 1975 års ABL; Prop. 1975:103 s. 475.

⁹¹ SOU 1997:168 s. 66; Prop. 2004/05:85 s. 370 f.; Syftet var framförallt en semantisk förändring, begreppet utdelning associerades enligt lagstiftaren endast med transaktioner med pengar som betalningsmedel, vilket inte återgav begreppets praxisutvecklade omfattning korrekt.

ett visst skydd är inte ny och kan förklaras med några av de grundproblem som brukar nämnas i aktiebolagssammanhang.⁹²

Som huvudregel saknar aktieägaren personligt ekonomiskt ansvar för bolagets utfästelser och skulder.⁹³ Samtidigt är det som huvudregel ägarmajoriteten i ett bolag som tar beslut för dess räkning på bolagsstämman.⁹⁴ Med dessa faktum uppstår en teoretisk risk att bolagets majoritetsägare utnyttjar bolagets förmögenhet för sin personliga vinning på bekostnad av minoritetsägare och intressenter i bolagets kapital, t.ex. bolagets eventuella borgenärer, genom att göra uttag ur bolaget för sina personliga intressen.⁹⁵ Förutom för minoritetsägare och borgenärer är detta även ur bolagets perspektiv inte önskvärt. Ett bolag där risk för plundring av tillgångarna finns har dåliga förutsättningar för kapitalanskaffning både genom lånat och eget kapital, på grund av osäkra borgenärer och låg investeringsvilja hos den potentiella minoritetsägaren.⁹⁶

De transaktioner som bolagets borgenärer och minoritetsägare ska skyddas mot är framförallt icke affärsmässiga transaktioner. I varje verksamt bolag är transaktioner som innebär att förmögenhet förs ur bolaget ett naturligt och nödvändigt inslag. Givetvis måste bolag kunna bedriva verksamhet utan att sådana transaktioner träffas av stoppregler. Minoritetsägare och bolagets borgenärer ska snarare skyddas mot transaktioner som avviker från den normala verksamheten, enligt förarbeten. Med andra ord måste minoritetsskyddet och borgenärsskyddet vägas mot bolagets behov av transaktioner.⁹⁷

⁹² Se Lindskog 1995 s. 35 om att reglering av det som idag kallas värdeöverföringar fanns redan i 1910-talets ABL.

⁹³ 1 kap. 3 § ABL.

⁹⁴ 7 kap. 1 och 8 §§ ABL; Det är också aktieägarna som tillsätter bolagets styrelse, se 8 kap. 8 § ABL.

⁹⁵ Prop. 2004/05:85 s. 370; Bergström och Samuelsson 2015 s. 133 f. och 205 ff.

⁹⁶ SOU 1997:168 s. 65 f; Lehrberg 2016 s. 42 f och 47 f.

⁹⁷ Prop. 2004/05:85 s. 370 f.

4.3 Begreppets regelsystematik

Regelsystematiken i vilken värdeöverföringsbegreppet används kan kortfattat beskrivas genom att en transaktion, eller annan ekonomisk händelse, som omfattas av värdeöverföringsbegreppet kan vara lovlig eller olovlig beroende på hur bolagets ekonomiska situation ser ut samt hur transaktionens genomförande beslutats.

För det första ska varje transaktion bedömas mot borgenärsskyddet i form av en beloppsspärr och en försiktighetsregel. Dessa regler är tvingade för bolaget och olovligheten kan inte läkas genom aktieägarnas samtycke.⁹⁸ Beloppsspärren innebär att en värdeöverföring som medför att bolagets förmögenhet inte täcker det bundna egna kapitalet efter transaktionen är att anse som olovlig. Bedömningen utgår ifrån bolagets senast fastställda balansräkning.⁹⁹ Försiktighetsregeln innebär att behovet av fritt kapital med hänsyn till bolagets verksamhets art, omfattning och risker samt bolagets konsolideringsbehov och ställning i övrigt ska bedömas för varje transaktion. Är behovet större än vad transaktionen ger utrymme för är den otillåten.¹⁰⁰

För att tillgodose minoritetsägarnas skydd har istället formerna och beslutsordningen för transaktioner av olika slag reglerats i ABL. För att en transaktion ska vara tillåten måste den följa vissa beslutsprocesser, vilka uppsatsen återkommer till för att definiera vissa värdeöverföringstyper. Vissa transaktioner är med andra ord per automatik otillåtna oavsett om beloppsspärren och försiktighetsregeln har beaktats, förutsatt att inte samtliga aktieägare har gett sitt samtycke till transaktionen med full insyn.¹⁰¹

⁹⁸ Prop. 2004/05:85 s. 376 och 750 f.

⁹⁹ 17 kap. 3 § 1 st. ABL.

¹⁰⁰ 17 kap. 3 § 2 st. ABL.

¹⁰¹ Prop. 2004/05:85 s. 373; Lehrberg 2016 s. 289 f.; Det ska nämnas att det, avseende alla öppna värdeöverföringar finns tvingade delar av beslutsprocesserna också, se Lehrberg 2016 s. 275 ff.

4.4 Värdeöverföring

4.4.1 Inledning

I 17 kap. 1 § ABL anges vad begreppet värdeöverföring innefattar genom en uppräkningslista av transaktionstyper. Bestämmelsen har följande lydelse;

Med värdeöverföring avses i denna lag

- 1. vinstutdelning,*
- 2. förvärv av egna aktier, dock inte förvärv enligt 19 kap. 5 §,*
- 3. minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och*
- 4. annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget.*

I utredningen inför lagstiftningsprocessen fanns tankar om att inkludera även ekonomiska överföringar i samband med fusion eller fission av bolag samt utskiftning vid bolagets likvidation. Dessa transaktioner har dock aktivt undantagits för att istället särregleras.¹⁰²

I doktrin och det praktiska livet delas de fyra transaktionstyper som begreppet innefattar vanligen upp i två kategorier, öppna och förtäckta (eller dolda) värdeöverföringar.¹⁰³ Med denna uppdelning ska framställningen i följande delar försöka definiera begreppet värdeöverföring mer ingående än vad som kanske direkt framgår av lagstiftningen.

4.4.2 Öppna värdeöverföringar

De typer av transaktioner som brukar kallas öppna värdeöverföringar är vinstutdelning, förvärv av egna aktier samt minskning av aktiekapital eller reservfond för återbetalning till aktieägarna. Med andra ord punkterna 1 till 3 i 17 kap. 1 § ABL. Den gemensamma nämnaren mellan dessa är att de alla

¹⁰² Prop. 2004/05:85 s. 371.

¹⁰³ Se till exempel Skog 2014 s. 105 och Sandström 2015 s. 300 ff.

redovisas öppet i bolagets bokföring.¹⁰⁴ I 18 till 20 kap. ABL finns tydligt stadgade beslutsprocesser för dessa överföringstyper som definierar vilken omfattning begreppen har, det vill säga vilka transaktioner som ska sorteras in under respektive överföringstyp. Det är för att skydda minoritetsägarens intressen dessa utformats. Mot bakgrund av detta är öppna värdeöverföringar tillåtna enligt 17 kap. ABL så länge de genomförs inom de borgenärsskyddande reglernas gränser.¹⁰⁵

Vinstutdelning definieras genom beslutsprocessen i 18 kap. ABL. Om öppen utdelning finns inget beaktansvärt att redogöra för inom ramen för denna uppsats vid sidan av den beslutsprocess som följer nedan. Det kan nämnas att utdelning vanligen sker utdelning i pengar, men det finns inga hinder i 18 kapitlet ABL mot att besluta om utdelning i annat, två vanliga exempel är fastigheter och aktier.¹⁰⁶ Utdelning belöper på aktierna och sker således direkt till aktieägarna.¹⁰⁷ Värdeöverföring genom förvärv av egna aktier definieras genom bestämmelserna i 19 kap. ABL. Som huvudregel är det inte tillåtet för bolag att förvärva egna aktier.¹⁰⁸ Undantagen till detta finns i 19 kap. 5 § samt 19 kap. 13-30 §§ ABL. Det tidigare är uttryckligen undantaget från värdeöverföringsbegreppet enligt 17 kap. 1 § ABL. Intressant för denna uppsats är det senare undantaget, vilket innebär att publika bolag i vissa fall får förvärva egna aktier.¹⁰⁹ Minskning av aktiekapital eller reservfond kan tillåtligt göras med olika syften som anges i 20 kap. ABL.¹¹⁰ Endast minskning med syfte att återbetala kapitalet till aktieägarna definieras som en värdeöverföring enligt lagtexten i 17 kap. 1 § ABL. En minskning kan genomföras med eller utan indragning av aktier.¹¹¹

¹⁰⁴ Prop. 2004/05:85 s. 747.

¹⁰⁵ 17 kap. 2 § 1-3 p ABL; Prop. 2004/05:85 s. 372 ff; Här kan nämnas att andra regler givetvis kan göra transaktionen otillåten, t.ex. vid reell särbehandling av vissa aktieägare, se generalklausulen i 8 kap. 41 § ABL.

¹⁰⁶ 18 kap. 3 § 1 st. 4 p ABL; Af Sandeberg 2007 s. 184.

¹⁰⁷ 18 kap. 3 § 1 st. 1 p ABL.

¹⁰⁸ 19 kap. 1 § ABL.

¹⁰⁹ Detta medför dock för giltighet att flera förutsättningar som här inte är nödvändiga att beskriva är uppfyllda, se Lehrberg 2016 s. 275 ff.

¹¹⁰ 20 kap. 1 § ABL.

¹¹¹ 20 kap. 2 § ABL.

Gemensamt för alla öppna värdeöverföringstyper är att ett officiellt beslut från stämman ligger till grund för dem.¹¹² Beslutet ska ha visst stöd i förslag från styrelsen. Avseende utdelning och minskning av aktiekapitalet får som huvudregel inte beslutet överträda styrelsens rekommendationer.¹¹³ För utdelning och minskning av reservfonden fattas beslutet med enkel majoritet och för minskning av aktiekapital eller reservfonden samt förvärv av egna aktier krävs att två tredjedelar av såväl de avgivna aktierna som aktierna som är företrädda vid stämman backar beslutet.¹¹⁴ I förslaget ska vissa lagstadgade frågor tas upp.¹¹⁵ För utdelning till exempel utdelningsbelopp belopp per aktie samt form och tidpunkt för utdelningen.¹¹⁶ Styrelsen ska också uttala sig om huruvida utdelning eller förvärv av egna aktier är försvarligt med hänsyn till borgenärsskyddet i 17 kap. 3 § ABL.¹¹⁷ För minskning av aktiekapitalet krävs istället ett beslut från Bolagsverket om minskningen innebär att bolagets bundna egna kapital eller aktiekapital minskar. Bolagets borgenärer har sedan möjlighet att invända mot beslutet.¹¹⁸

Det kan nämnas att de transaktioner som inte uppfyller någon del av beslutsprocessen i respektive kapitel får bedömas enligt fjärde punkten, om förtäckta värdeöverföringar, framförallt vad avser utdelning till aktieägarna.¹¹⁹ Många gånger faller dock dessa transaktioner på att dem redan vid avvikande av beslutsprocesserna blir ogiltiga.¹²⁰

Sammanfattande kan konstateras att reglerna som definierar de öppna värdeöverföringstyperna är mycket detaljerade och präglas av insyn i bolagets verksamhet för framförallt aktieägare men även bolagets övriga intressenter. Den redogörelse av processerna som gjorts ovan hade kunnat göras än

¹¹² 18 kap. 1 §, 19 kap. 17 § och 20 kap. 3 § ABL.

¹¹³ 18 kap. 1 § 2 st. och 2 §; 19 kap. 19 §; 20 kap. 3 § ABL.

¹¹⁴ Sandström 2015 s. 314; 19 kap. 18 §; 20 kap. 5 och 36 § ABL.

¹¹⁵ 19 kap. 20 §; 20 kap. 7 § ABL.

¹¹⁶ 18 kap. 3 § ABL.

¹¹⁷ 18 kap. 4 §; 19 kap. 22 § ABL.

¹¹⁸ 20 kap. 23 och 26 §§ ABL.

¹¹⁹ Sandström 2015 s. 313 f. Även förvärv av egna aktier kan dock under vissa förutsättningar utgöra förtäckta värdeöverföringar, se Karnov, lagkommentar till 17 kap. 1 § ABL avsnitt 3.2.2.

¹²⁰ Se till exempel 19 kap. 3 §; 20 kap. 22 § ABL.

utförligare. För denna uppsats saknas dock större intresse i en redogörelse än att läsaren ska få en viss inblick den mycket precis beslutsordning som definierar de öppna värdeöverföringarna.

4.4.3 Förtäckta värdeöverföringar

4.4.3.1 Inledning

De transaktioner som inte definieras av att de redovisas öppet i bolagens redovisning kallas förtäckta värdeöverföringar. Dessa är som huvudregel otillåtna oavsett om beloppsspärren och försiktighetsregeln beaktats.¹²¹ Det enda som kan göra transaktionen tillåten är samtliga aktieägares samtycke.¹²² Även med ett samtycke måste dessutom vissa bestämmelser i ABL beaktas.¹²³

För dessa finns inte någon tydligt definierande beslutsprocess vilket försvårar bedömningen av begreppets omfattning, vilket poängterats i förarbeten.¹²⁴ Istället får lydelsen i 17 kap. 1 § 4 p ABL och praxis användas för att definiera vilka transaktioner som ska behandlas som förtäckta värdeöverföringar. En inledande enkel beskrivning av förtäckta värdeöverföringar kan hämtas från lagtexten. Minskar bolagets förmögenhet på grund av en affärshändelse som inte har rent affärsmässig karaktär omfattas den av begreppet. Krav att transaktionen ska vara direkt till en aktieägare i bolaget finns inte, oavsett mottagare kan en transaktion träffas av begreppet.¹²⁵ Definitionen är vid och otillräcklig för att uppsatsens syfte ska uppnås. I följande delar ska bestämmelsen delas upp i rekvisit som behandlas var för sig för att slutligen sammanfatta och applicera på exempeltransaktioner.

¹²¹ 17 kap. 1 och 2 §§ ABL; se dock undantag om gåva till allmännyttigt ändamål eller koncerninternt finansiellt stöd i 1 st. 4 och 5 p.

¹²² Prop. 2004/05:85 s. 373; Sandström 2015 s. 314.

¹²³ Prop. 2004/05:85, s. 749, Till exempel styrelsens vetorätt vid vinstutdelning enligt 18 kap. 1 § 1 st. 1 och 2 p.

¹²⁴ Prop. 2004/05:85 s. 371.

¹²⁵ Prop. 2004/05:85 s. 376; Sandström 2015 s. 305.

4.4.3.2 Affärshändelse

Ett första rekvisit att bedöma för att avgöra om en transaktion (eller annan företeelse) utgör en förtäckt värdeöverföring är om det är en ”annan affärshändelse”. Alla affärshändelser ska bokföras löpande enligt Bokföringslag (1999:1078)¹²⁶ där termen fått en definition, till vilken förarbetena till ABL hänvisar i fråga om rekvisitet affärshändelse.¹²⁷ Enligt denna definition är en affärshändelse alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomsten av fordringar eller skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Med andra ord kan en del typtransaktioner föras till värdeöverföringsbegreppet redan där. I doktrin råder dock inte fullständig samstämmighet kring huruvida denna definition är tillräcklig för att beskriva vad en affärshändelse i värdeöverföringssammanhang kan vara.

Enligt Andersson ska rekvisitet affärshändelse för värdeöverföringar tolkas fristående från nämnd definition i BFL oavsett de förarbetsuttalanden som hänvisar till definitionen. Tvärt om menar Andersson att det finns stöd för sin ståndpunkt i samma förarbete genom uttalandet att redovisningen inte ska ha någon ”avgörande betydelse” för hur begreppet värdeöverföring ska tolkas.¹²⁸ Andersson ser därför istället till syftet bakom användningen av värdeöverföringsbegreppet i ABL när han tolkar rekvisitet affärshändelse. Alla transaktioner som ett bolag företar med omvärlden ska omfattas. Istället för termen affärshändelse hade därför ”rättshandling” kunnat användas.¹²⁹

Lehrberg uppfattar inte förarbetena som Andersson beskriver dem. Istället menar han att hänvisningen till BFL är otydlig men att man inte kan utesluta att affärshändelse ska tolkas i enlighet med vad som ska bokföras enligt

¹²⁶ I fortsättningen BFL.

¹²⁷ 1 kap. 1 § 1 st. 6 p och 4 kap. 1 § 1 st. 1 p BFL; Prop. 2004/05:85 s. 747.

¹²⁸ Andersson 2010 s. 92 och Prop. 2004/05:85 s. 747.

¹²⁹ Andersson 2010 s. 92.

BFL.¹³⁰ Med detta följer motsatsvis att sådana händelser som inte ska bokföras i så fall aldrig kan utgöra värdeöverföringar. Detta innebär att många rättshandlingar som bolag och bolagspersoner företar som inte behöver bokföras löpande inte ska omfattas av värdeöverföringsbegreppet trots att de medför att bolagets förmögenhet minskar, till exempel processhandlingar och passivitet.¹³¹ Det öppnar emellertid också upp för att sådant som inte utgör rättshandlingar kan anses medföra en värdeöverföring. Ett exempel är skadegörande handlingar.¹³²

4.4.3.3 Bolagets förmögenhet minskar

Oförändrad eller ökad förmögenhet i bolaget till följd av en transaktion kan aldrig medföra en förtäckt värdeöverföring. En förutsättning för att en förtäckt värdeöverföring ska föreligga är att bolagets förmögenhet minskar.¹³³

En fråga som uppstått i doktrin är vilket värde som ska ligga till grund för bedömningen av huruvida bolagets förmögenhet minskat, det bokförda värdet eller marknadsvärdet av en tillgång. Som exempel kan ges att värdet av en tillgång i bolaget skrivits av under tid och det bokföringsmässiga värdet därför understiger marknadsvärdet. Frågan är om bolagets förmögenhet minskat om tillgången avyttras mot en ersättning om det bokföringsmässiga värdet i ett sådant fall.¹³⁴ I ”Åstropsfallet” överlät ett bolag en fastighet till det bokförda värdet, vilken senare visade sig ha ett betydligt högre marknadsvärde varpå bolagets konkursbo väckte talan. HD konstaterade att det bokförda värdet skulle ligga till grund för bedömningen huruvida de borgenärsskyddande reglerna beaktats.¹³⁵ I viss doktrin har detta uppfattats som att värdeöverföringar ska bedömas enligt det bokförda värdet.¹³⁶ I förarbeten har dock uttalats att ”allmänna principer” ska ligga till grund för bedömningen av rekvisitet. Vilka allmänna principer som åsyftas preciseras

¹³⁰ Lehrberg 2012 s. 542 f.

¹³¹ Lehrberg 2012 s. 543-546.

¹³² Lehrberg 2016 s. 292.

¹³³ Prop. 2004/05:85 s. 747.

¹³⁴ Sandström 2015 s. 308.

¹³⁵ NJA 1995 s. 742.

¹³⁶ Karnov, lagkommentar till 17 kap. 1 § ABL avsnitt 3.3.2.

inte närmare men det framgår som tidigare nämnt att bokföringen inte ska ha någon avgörande betydelse.¹³⁷ Att betydelsen av själva bokföringen inte ska vara avgörande innebär inte nödvändigtvis att inte det bokförda värdet kan användas för att bedöma vissa transaktionstyper förvisso. Vissa värdeöverföringar är till exempel i praktiken alltid en effekt av det bokförda värdet. Så är fallet med förvärv av egna aktier. Förvärvade aktier ska inte tas upp som tillgång i bolaget, varför en minskad förmögenhet alltid föreligger i de fall någon ersättning för aktierna betalats ut av bolaget.¹³⁸ Vid sidan av detta undantag är gängse mening i doktrin att ”allmänna principer” bör tolkas som att marknadsvärdet är det relevanta för att bedöma förmögenhetsminskningen. Med andra ord kan inte en tjänst eller vara överlåtas till det bokförda värdet för att undgå värdeöverföringsbestämmelserna, så länge det bokförda värdet är lägre än marknadsvärdet.¹³⁹

Vidare kan sägas att bedömningen utgår från ett faktiskt värde snarare än ett formellt. I det så kallade ”Suecia-målet”, NJA 1951 s. 6, lämnade bolaget ett lån till den enda aktieägaren. Formellt fick bolaget en fordran på aktieägaren. Denne var dock i praktiken värdelös mot bakgrund av aktieägarens ekonomiska situation, vilket var vad HD uttalade i fallet. Hur detta formades Sueciaprincipen, vilken innebär att ett lån till en icke betalningsduglig gäldenär utgör en förtäckt värdeöverföring. Avseende ställda säkerheter och borgensförbindelser till förmån för en icke betalningsduglig gäldenär har HD resonerat på samma sätt i NJA 1980 s. 311 respektive NJA 1995 s. 418. Skäligt vederlag ska krävas för den kreditrisk det innebär att ställa säkerhet för annans lån. Det är kreditrisken vid säkerhetsutfästelsens uppkomst som ska bedömas.¹⁴⁰

¹³⁷ Prop. 2004/05:85 s. 747.

¹³⁸ 4 kap. 14 § 1 st. Årsredovisningslag (1995:1554); Karnov, lagkommentar till 17 kap. 1 § ABL avsnitt 3.3.2.

¹³⁹ Se till exempel Lehrberg 2016 s. 293; Andersson 2010 s. 93 f; Sandström 2015 s. 308; Karnov, lagkommentar till 17 kap. 1 § ABL avsnitt 3.2.2.

¹⁴⁰ Se Skog 2014 s. 122.

En ytterligare fråga som uppstår vid bedömningen av rekvisitet är huruvida indirekta förmögenhetsminskningar kan omfattas av det. Med indirekt förmögenhetsminskning menas här sådana transaktioner som inte har en direkt inverkan på bolagets faktiska förmögenhet men som innebär att förväntad eller åtminstone potentiell förmögenhet går förlorad.¹⁴¹ Ett exempel som debatterats är underlåtenhet att delta i en förväntat lönsam affär. Lehrberg menar att en sådan underlåtenhet, om underlåtelser över huvud taget är en affärshändelse, endast ska kunna träffas om den är ägnad att gynna en aktieägare.¹⁴² Samuelsson och Nerep har konstaterat att avstående från affärer inte bör kunna omfattas av rekvisitet.¹⁴³ Andersson menar att avstående från lönsamma affärer inte obegränsat kan omfattas av rekvisitet. En sådan tillämpning hade inneburit stora effekter som inte varit avsedda med lagstiftningen.¹⁴⁴ I förarbeten anges att indirekta förmögenhetsförluster i viss utsträckning ska kunna omfattas av rekvisitet. Givet exempel belyser att det är svårt att avgöra vilken utsträckning det rör sig om. I avsaknad av praxis och enig doktrin är det svårt att dra en tydlig gräns. Det kan åtminstone konstateras att utlåning av tjänster, varor eller medel från bolag utan marknadsmässig hyra eller ränta ska omfattas, då dessa utgör typexempel i förarbeten.¹⁴⁵

Slutligen kan diskuteras vilken storlek en förmögenhetsminskning måste vara av för att omfattas av rekvisitet. Givetvis kan bevissvårigheter uppstå vid mycket små förmögenhetsförluster.¹⁴⁶ Frågan är dock om det i teorin räcker att bolagets förmögenhet minskat, oavsett hur stor minskningen är, för att rekvisitet ska träffa en transaktion. I tidigare förarbeten angavs uttryckligen att en värdeöverföring krävde en ”uppenbar” förmögenhetsminskning.¹⁴⁷ I förarbeten till ABL finns ingen liknande formulering. Många sluter sig därför

¹⁴¹ Andersson 2010 s. 92 f.

¹⁴² Lehrberg 2012 s. 548 f.

¹⁴³ Karnov, lagkommentar till 17 kap. 1 § ABL avsnitt 3.3.2.; Se dock Nerep 1994 s. 59, där författaren öppnar för att förlustaffärer skulle kunna omfattas.

¹⁴⁴ Andersson 2010 s. 95 ff.

¹⁴⁵ SOU 1997:168 s. 66; Prop. 2004/05:85 s. 747.

¹⁴⁶ Mycket små förmögenhetsförluster påverkar dessutom bedömningen av en transaktions affärsmässiga karaktär, se avsnitt 4.4.3.4.

¹⁴⁷ SOU 1947:84 s. 61.

till uppfattningen att det inte finns något storlekskrav för rekvisitets uppfyllande.¹⁴⁸

4.4.3.4 Inte rent affärsmässig karaktär

Ett tredje och sista rekvisit som ska uppfyllas för att en värdeöverföring ska anses föreligga är att transaktionen inte ska ha rent affärsmässig karaktär. Att en transaktion ingår i något som visat sig vara en misslyckad affär ska inte innebära att den utgör en förtäckt värdeöverföring.¹⁴⁹ Andersson uttrycker detta som att endast icke kommersiella transaktioner är tänkta att träffas av bestämmelserna om värdeöverföringar.¹⁵⁰

En fråga som uppstår är vilka verktyg som ska användas för att avgöra huruvida en transaktion är kommersiell eller inte. Ett första konstaterande som kan härledas direkt ur lagtexten är att det ska röra sig om inte *rent* affärsmässiga transaktioner. Transaktioner kan alltså vara delvis affärsmässiga och fortfarande träffas av rekvisitet. Det går med andra ord inte att maskera benefika transaktioner i en onerös klädsel, genom att ge avtalet en viss benämning eller liknande, för att unga bestämmelserna om värdeöverföringar. I dessa fall ska det värde som tillkommer någon benefikt, vanligen skillnaden mellan den ersättning som faktiskt tillkommer bolaget och den förmögenhetsförlust som bolaget lider, som utgör värdeöverföringen.¹⁵¹

För att i övrigt försöka definiera rekvisitet ger förarbeten viss ledning. I förarbeten konstateras att det i första hand är ”objektivt iakttagbara kriterier” som ska styra bedömningen av affärsmässigheten hos en transaktion.¹⁵² En viktig faktor som beskrivs är hur transaktionen förhåller sig till bolagets normala verksamhet. Är transaktionen onaturlig mot bakgrund av bolagets naturliga verksamhet är det nära till hands att betrakta den som icke

¹⁴⁸ Lehrberg 2016 s. 294; Lindskog 1995 s. 43 som dock samtidigt menar att värdediskrepansen måste vara tydlig, även om dess storlek är utan betydelse.

¹⁴⁹ Prop. 2004/05:85 s. 748.

¹⁵⁰ Andersson 2010 s. 99.

¹⁵¹ Prop. 2004/05:85 s. 748; Andersson 2010 s. 100.

¹⁵² Prop. 2004/05:85 s. 372.

affärsmässig. I denna bedömning kan finnas skäl att bedöma huruvida transaktionens rättsliga form är normal för bolagets verksamhet.¹⁵³ Vidare spelar mottagarens relation till bolaget och bolagspersonerna (ägare, styrelse, VD etc.) roll för att bedöma rekvisitet. Bolaget har mot bakgrund av vinstsyftet inte vanligen något intresse i att berika någon annan än sig själv och aktieägarna.¹⁵⁴ Det kan kanske därför antas att transaktionen är affärsmässig om mottagaren är helt orelaterad till bolaget. En transaktion till en person med praktiskt inflytande i bolaget eller dennes närstående talar det istället för att transaktionen inte är affärsmässig. Samtidigt måste bolaget kunna handla med personer som har inflytande i bolaget och deras närstående, tanken är inte att omöjliggöra detta.¹⁵⁵ Vid detta kriterium läggs i doktrin märkbar vikt.¹⁵⁶ Slutligen ska också värdediskrepansen mellan bolagets prestation och eventuell motprestation vägas. Enbart det faktum att det finns en värdediskrepans ska dock inte leda till att en transaktion ses som en värdeöverföring.¹⁵⁷ Dessa kriterier ska sedan vägas ihop för en bedömning. Ett bolag som vanligen säljer fastigheter kan troligen göra det med en större värdediskrepans eller till en närstående i större utsträckning än ett bolag som har en helt annan verksamhet. Vägningen mellan dessa ”kriterier” lämnas dock i förarbetena till praxis.¹⁵⁸

Något som diskuterats i doktrin är i vilken utsträckning subjektiva faktorer kan spela in vid bedömningen av huruvida en transaktion är affärsmässig. Med andra ord, hur tungt bolagets motiv bakom transaktionen spelar in. En ståndpunkt är att det som kan utläsas ur en handling inte kan förklaras med en uppsåtsterminologi. Samuelsson och Bergström har därför tagit ställningen att subjektiva faktorer, bolagets inställning, inte ska användas för att bedöma affärsmässighet åtminstone vid en initial bedömning. Bolagets subjektiva

¹⁵³ Prop. 2004/05:85 s. 748; Andersson 2010 s. 99.

¹⁵⁴ 1 kap. 3 § ABL; I teorin kanske bolaget framförallt vill skapa vinst inom bolaget, men vinsten är i det senare ledet till för att delas ut och berika aktieägarna.

¹⁵⁵ Prop. 2004/05:85 s. 748; Andersson 2010 s. 99 f.; Här ska nämnas att det finns uttryckliga förbud mot affärsrelationer med aktieägare och deras närstående som av andra skäl är otillåtna, se till exempel låneförbudet till aktieägare 21 kap. ABL.

¹⁵⁶ Lehrberg 2012 s. 548 f.

¹⁵⁷ Prop. 2204/05:85 s. 748; Andersson 2010 s. 99.

¹⁵⁸ Prop. 2004/05:85 s. 371 f.

motiv skulle möjligen kunna föra transaktionen i nytt ljus i efterhand och förändra bedömningen.¹⁵⁹ Andra har snarare bildat sin uppfattning med utgångspunkt i vinstsyftet. Endast transaktioner som inte företagits mot bakgrund av vinstsyftet ska träffas av värdeöverföringsbegreppet. Av detta menar bland andra Sandström och Lindskog att bolagets subjektiva inställning till en transaktion måste ha betydelse vid bedömningen av huruvida en transaktion är att anse som affärsmässig eller inte. Har bolaget önskat att genomföra en benefik transaktion är rekvisitet uppfyllt.¹⁶⁰

Frågan om subjektiva rekvisit har ställts på sin spets i doktrin. Som exempel kan vara det ovan nämnda ”Suecia-målet”, NJA 1951 s. 6, användas. En fråga som kan ställas är i vilken utsträckning bedömningen hade kunnat förändras av att bolaget hade affärsmässiga skäl till lånetransaktionen. Man kan tänka sig en situation där det utlånande bolaget befinner sig i en beroendesituation till gäldenären. Ett exempel kan vara att utlånande bolag A är beroende av bolag B:s leveranser för att kunna upprätthålla sina egna avtal. I ett fall då bolag B har ekonomiska problem och bolag A inte snabbt kan sluta avtal med en ny leverantör kan ett lån till bolag B kanske upplevas ha affärsmässig karaktär trots att gäldenären saknar betalningsförmåga.¹⁶¹ Ett annat exempel är en koncernintern transaktion från ett moderbolag till ett icke betalningsdugligt dotterbolag. Det kan tänkas att ett dotterbolags konkurs till exempel skulle innebära skada för koncernens renommé eller varumärken. Detta kan kanske innebära att ett lån trots betalningssvårigheter har rent affärsmässig karaktär.¹⁶²

4.5 Sammanfattande analys

Som framgått av utredningen finns inga större frågetecken kring de värdeöverföringstyper som kallas öppna. Att avgöra hur de ska definieras görs genom att läsa den tekniska lagstiftning som finns i 18 till 20 kap. ABL.

¹⁵⁹ Bergström och Samuelsson 2015 s. 221.

¹⁶⁰ Sandström 2015 s. 309; Lindskog 1995 s. 41 f.; Se också Lehrberg 2012 s. 563 och 565 f.

¹⁶¹ Se Skog 2014 s. 121; Lindskog 1995 s. 48.

¹⁶² Sandström 2015 s. 309; Lindskog 1995 s. 49.

I försöket att definiera de förtäckta värdeöverföringarna krävs en mer djupgående analys. Direkt av utredningen kan en relativt god bild skapas av vilka krav som gäller för att en förtäckt värdeöverföring ska föreligga. Det finns dock anledning att resonera kring vissa frågor som kvarstår när avsnittets innehåll är färskt för läsaren.

Avseende att *bolagets förmögenhet ska ha minskat* får anses klart att det är marknadsvärdet mellan bolagets prestation och en eventuell motprestation som ska vara avgörande vid en bedömning. Det framgår åtminstone av förarbeten att bokföringen inte ska ha någon avgörande betydelse för detta rekvisit. Det finns inte heller som tyder på att det skulle finnas något krav på att förmögenhetsförlusten ska vara av en viss storlek. Jag ansluter mig därför till den populära åsikten att det inte kan krävas. Avseende huruvida termen *affärshändelse* ska uppfattas enligt sin definition i BFL eller inte kan först sägas att det argument emot en sådan tolkning som Andersson framför inte enligt min uppfattning är giltigt. Det uttalande i förarbeten om att bokföringen inte ska ha någon avgörande betydelse avser som sagt huruvida bolagets förmögenhet minskat till följd av en transaktion eller inte. Samtidigt har framgått av utredningen att viss passivitet från bolaget, till exempel underlåtenhet att kräva hyra, ska kunna utgöra förtäckta värdeöverföringar. Sådana handlingar har Lehrberg vid en tolkning av affärshändelse enligt bokföringslagen uteslutit från värdeöverföringsbegreppet. Det finns inget givet exakt svar på frågan hur termen affärshändelse ska tolkas. Troligen får frågan bara betydelse i extremfall för vilka praxis saknas. Åtminstone kan man sluta sig till att viss passivitet omfattas av begreppet. Slutligen återstår bedömningen av en *affärshändelses affärsmässiga karaktär*. I förarbeten har lagstiftaren gjort tydligt att en dålig affär inte ska utgöra en värdeöverföring och att bolag måste kunna bedriva sin normala verksamhet. Vidare är bolagets styrande ändamål som huvudregel vinstsyftet, som ska vara styrande för bolagets beslut. Av de exempel som ges i avsnitt 4.4.3.4 framgår att en strikt objektiv bedömning potentiellt hade inneburit märkliga resultat vid vissa typer av transaktioner där vinstsyftet varit helt styrande för beslutet. Är en transaktion affärsmässigt motiverad bör den med andra ord kunna

genomförs oavsett hur den framstår vid beaktande av ”objektivt iakttagbara kriterier”. Min uppfattning går i linje med bland andra Sandströms och Lindskogs. En annan sak är att de objektivt iakttagbara kriterier som förarbetena anger som underlag för en bedömning givetvis utgör starka indikatorer för eller emot en transaktions affärsmässiga karaktär.

5 Utdelning i skatterätten

5.1 Inledning

I detta slutliga avsnitt innan uppsatsens frågeställningar ska analyseras ska det skatterättsliga utdelningsbegreppet behandlas. I de inledande delarna får läsaren en inblick i beskattningssystemet och vilka principer som ska styra beskattningen generellt och utdelningsbeskattningen speciellt. Efter detta följer en utredning där ett försök görs att definiera utdelningsbegreppet i skatterätten.

5.2 Utdelningsbeskattningens bakgrund och syfte

5.2.1 Beskattningens utgångspunkter

Den svenska beskattningen har flera syften. Primärt är det fiskala syftet, det vill säga finansiering av den offentliga sektorn. Vidare finns en fördelningspolitisk tanke med beskattningen. Förmögenhet ska fördelas mellan samhällets medborgare.¹⁶³

Den svenska beskattningstanken bygger på att ”inkomster” ska beskattas. Vad som menas med inkomst definieras inte direkt i Inkomstskattelag (1999:1229).¹⁶⁴ Vad som innefattas i inkomstbegreppet har under det förra seklets gång utvidgats successivt.¹⁶⁵ Med detta menas att endast innehav av kapital inte beskattas utan snarare det faktiska mervärde som tillkommer ett skattesubjekt när mervärdet kan disponeras.¹⁶⁶ Endast detta talar dock inte om hur beskattningen ska struktureras eller i vilken omfattning skattesubjekten

¹⁶³ Lodin m.fl. 2017 s. 1 f.

¹⁶⁴ I fortsättningen IL; Lodin m.fl. 2017 s. 45.

¹⁶⁵ Lodin m.fl. 2017 s. 33 f och 41 ff.

¹⁶⁶ Rabe och Melbi 2008 s. 35; Lodin m.fl. 2017 s. 45; Vilket också framgår av beskattningstidpunkten för olika inkomster, se till exempel 41 kap. 8 § IL.

ska belastas. Beskattningsunderlaget måste baseras på något. För detta ändamål finns principer som styr den svenska beskattningen.¹⁶⁷

Den grundläggande princip som här ska nämnas är skatteförmågeprincipen. Skatteförmågeprincipen ligger till stor del till grund för den svenska inkomstbeskattningen och innebär att det skattesubjekt som har ekonomisk förmåga att betala skatt ska göra det. I vilken utsträckning också avgörs genom en bedömning av skatteförmågan.¹⁶⁸ För att beskattningen ska vara jämlik mellan skattesubjekten måste uppoffringen vara jämlik mellan dem.¹⁶⁹ I hop med skatteförmågeprincipen hör det som brukar kallas likformighetsprincipen. Skatt ska betalas efter förmåga, vid lika stor förmåga ska lika mycket skatt betalas.¹⁷⁰

5.2.2 Det svenska skattesystemet

5.2.2.1 Inledning

Det svenska beskattningssystemet är ett så kallat dualt skattesystem, vilket innebär att kapitalinkomster och andra inkomster separeras från varandra.¹⁷¹ Inkomster delas sedan 1991 års skattereform in i tre inkomstslag där respektive inkomst beskattas olika. De tre inkomstlagen är inkomstlaget tjänst, inkomstlaget näringsverksamhet och inkomstlaget kapital.¹⁷²

Till inkomstlaget tjänst räknas alla inkomster som erhålls på grund av tjänst, det vill säga till exempel löner och löneförmåner.¹⁷³ Till inkomstlaget näringsverksamhet räknas inkomster som erhålls på grund av näringsverksamhet. Ett aktiebolags samtliga inkomster beskattas i detta

¹⁶⁷ Lodin m.fl. 2017 s. 45 ff.

¹⁶⁸ Rabe och Melbi 2008 s. 34 f.

¹⁶⁹ Lodin m.fl. 2017 s. 32; SOU 1989:33 s. 50, I detta ligger också antagandet att den som har en högre inkomst får anses ha lägre marginalnytta per intjänad krona och därmed offra lika mycket trots progressiv beskattning.

¹⁷⁰ Prop. 1989/90:110 s. 294.

¹⁷¹ Lodin m.fl. 2017 s. 44.

¹⁷² Tjernberg 2006 s. 13 f.

¹⁷³ 11 kap. 1 § IL.

inkomstslag.¹⁷⁴ Beskattningsunderlaget räknas ut genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna, vilka hänförs till beskattningsåret enligt god redovisningssed.¹⁷⁵ Således beskattas bolagets vinst. Till inkomstslaget kapital hör alla inkomster som erhålls på grund av innehav av tillgångar, det vill säga löpande kapitalinkomster, samt kapitalvinster, vilka uppstår framförallt vid avyttringar av kapitaltillgångar.¹⁷⁶

5.2.2.2 Utdelning och ekonomisk dubbelbesattning i skattesystemet

Utdelning är en inkomsttyp som hänförs till inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 1 § IL. Bestämmelsen har följande lydelse;

*Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster ska tas upp som intäkt ...*¹⁷⁷

Denna beskattning sker i ägarledet, det vill säga hos aktieägaren, när utdelningen kan disponeras av denne.¹⁷⁸ De medel som delas ut beskattas dock inte endast i inkomstslaget kapital. I det tidigare ledet, hos bolaget, har vinst redan beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet och utdelningen är inte avdragsgill för bolaget. Således är utdelning föremål för ekonomisk dubbelbesattning,¹⁷⁹ åtminstone i ekonomisk bemärkelse.¹⁸⁰ En fråga som naturligt uppkommer i detta är varför utdelnings över huvud taget ska beskattas när medlen redan blivit beskattade en gång.¹⁸¹ Den ekonomiska dubbelbesattningen för utdelning har i princip utan uppehåll upprätthållits i ett drygt sekel, om än debatterats hårt sedan dess införande.¹⁸² De

¹⁷⁴ 13 kap. 1 och 2 §§ IL; 15 kap. 1 § IL.

¹⁷⁵ 14 kap. 2 och 21 §§ IL.

¹⁷⁶ 41 kap. 1 och 2 §§ IL.

¹⁷⁷ Min redigering, avslutande mening saknar relevans för studien.

¹⁷⁸ 41 kap. 8 § IL.

¹⁷⁹ Lewander 2017 s. 94 ff; se 16 kap. IL för vad som är avdragsgillt i inkomstslaget näringsverksamhet.

¹⁸⁰ Mutén 1959 s. 58.

¹⁸¹ Se Prop. 1910:88 s. 167, om att dubbelbesattning av inkomst vanligtvis är oönskad.

¹⁸² Lodin m.fl. 2017 s. 398 f.

ursprungliga motiven för att utdelning skulle beskattas var framförallt den starka skatteförmåga som aktiebolag ansågs ha, således ansågs dubbelbeskattning motiverad med hänvisning till skatteförmågeprincipen. Kärnan i resonemanget beskrivs enligt Lewander som att befriandet av ansvar som föreligger för aktieägare medförde ekonomisk slagkraft genom goda möjligheter till kapitalanskaffning.¹⁸³ Detta argument har tidigare avslagits av Mutén som menar att ett sådant resonemang är hänförligt till den tid då rätten att driva bolag var ett privilegium. Han menade istället att rent fiskala skäl står bakom dubbelbeskattningen.¹⁸⁴ Argumentet att ekonomisk dubbelbeskattning motiveras av bolagens särskilt starka skatteförmåga har dock återkommit i senare förarbeten. Vidare har anförts att dubbelbeskattningen är motiverad av fördelningspolitiska skäl.¹⁸⁵

Det ska här nämnas att dubbelbeskattningen inte har stått helt okritiserad. Framförallt har dock beskattning av bolaget ifrågasatts snarare än i ägarledet, som denna uppsats tar sikte på.¹⁸⁶ En avvikelse från detta är den lagstiftning som följde med Proposition 1993/94:50, där utdelningsbeskattningen avskaffades fram till nästa regeringsskifte året efter. Det uttrycktes vid återinförandet att avregleringen inte var fördelningspolitiskt underbyggt. Det rådande ordningen, med dubbelbeskattad utdelning, får anses luta sig mot de tidigare motiveringarna. Sammanfattningsvis står principen om den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagets vinster fast och lutar sig kanske framförallt mot att bolagsinkomsterna har en särställning mot bakgrund av aktieägarnas begränsade ansvar, vilket ökar skatteförmågan. Vidare har fiskala effektivitetsskäl motiverat dubbelbeskattningen.¹⁸⁷

¹⁸³ Lewander 2017 s. 95; Prop. 1902:16 s. 47 och 48; Prop. 1910:88 s. 171; se också 1 kap. 3 § ABL om frihet från ansvar för aktieägare.

¹⁸⁴ Mutén 1959 s. 59.

¹⁸⁵ Se SOU 1977:27 s. 437 f.

¹⁸⁶ Prop. 1902:16 s. 44, utdelningsbeskattningen i ägarledet är en självklarhet. Endast bolagets beskattning kan diskuteras. Denna ståndpunkt har senare i mångt och mycket följt med i de utredningar som gjorts, se Lewander 2017 s. 96 ff.

¹⁸⁷ Lewander 2017 s. 101.

5.3 Utdelningsbegreppet

5.3.1 Inledning

Med den inblick läsaren fått till beskattningssystemets behandling av utdelning och vilka skäl som ligger till grund för denna kvarstår inramningen av själva begreppet. Som framgått av uppsatsen saknar inkomstskattelagen en tydlig definition i lagtexten av vad som utgör utdelning, förutom vissa särskilda fall som specialreglerats direkt i IL.¹⁸⁸ Ingen förklaring av begreppet eller direkt hänvisning till den aktiebolagsrättsliga definitionen görs i 42 kap. 1 § IL.¹⁸⁹ Principiella uttalanden om det skatterättsliga utdelningsbegreppet saknas dessutom i förarbeten. Utdelningsbeskattningens gränser får framförallt undersökas genom praxis.¹⁹⁰ Regelmässigt infördes viss speciallagstiftning för vissa typer av transaktioner och bolag år 1976.¹⁹¹ Idag är de flesta av dessa regler avskaffade och tidigare praxis för utdelningsbeskattning från HFD är fortsatt relevant.¹⁹²

Av naturliga skäl hamnar fokus i denna uppsats framförallt på de transaktioner som kan beskrivas som förtäckta, då det främst är dessa transaktioner som medför gränsdragningsproblem som uppmärksammas i doktrin och praxis. Förtäckt utdelning eller värdeöverföring är skatterättsligt en förmån. En skatterättslig förmån kan också utgöra inkomst av tjänst om den utgår på grund av ett anställningsförhållande.¹⁹³ Avgörande för vilket inkomstslag som transaktionen ska beskattas i hos mottagaren är vilket förhållande denne har till bolaget. Huruvida en förmån föreligger eller inte avgörs dock med samma kriterier oavsett i vilket inkomstslag beskattningen ska ske, varför generell praxis avseende förmåner är relevant för studien.¹⁹⁴

¹⁸⁸ Melz 2008 s. 228; Se för transaktioner som uttryckligen ska behandlas som utdelning till exempel 42 kap. 18 och 19 §§ IL, om utskiftning från ideella och ekonomiska föreningar.

¹⁸⁹ Till skillnad från till exempel bestämmelser om beskattning av förbjudna lån som hänvisar direkt till 21 kap. ABL, se 15 kap. 3 § IL.

¹⁹⁰ Melz 2008 s. 233.

¹⁹¹ De så kallades ”stoppreglerna” för fåmansbolag, se Tjernberg 2006 s. 16 f.

¹⁹² Lodin m.fl. 2017 s. 399 f.

¹⁹³ Tjernberg 2006 s. 116 f.

¹⁹⁴ Prop. 1999/00:15 s. 146; Lodin m.fl. 2017 s. 401 ff.

5.3.2 Öppna värdeöverföringar och utdelning

Som ovan beskrivet finns det tre typer av transaktioner som brukar beskrivas som öppna värdeöverföringar. Den första, och kanske viktigaste, är den som kallas vinstutdelning. Redan i detta skede kan uppsatsen sluta sig till att vinstutdelning som bolag öppet redovisar som utdelning normalt verkar omfattas av det skatterättsliga utdelningsbegreppet.¹⁹⁵ Det finns praxis som kan tyckas nyansera denna uppfattning. I RÅ83 1:42 skulle ett bolag lämna ett villkorat aktieägartillskott till sitt helägda dotterbolag med villkor om återbetalning ur framtida vinstmedel. SRN uttalade i förhandsbeskedet att av det skäl att återbetalning utgjorde civilrättslig utdelning skulle det också beskattas hos mottagaren.¹⁹⁶ I det teoretiska scenario som senare föranledde RÅ85 1:10 lämnade den enda aktieägaren ett villkorat aktieägartillskott till ett bolag med redan vinstbeskattade medel. Villkoret som bolaget åtog sig var även i detta fall att återbetalning till aktieägaren skulle ske med framtida vinstmedel. SRN uttalade att en förutsättning för att utdelningsbeskattning ska utgå i detta fall är att det rör sig om avkastning på det kapital som investerats i bolaget. SRN menade också att skatterätten skiljer sig från aktiebolagsrätten i denna fråga.

Avseende de övriga två öppna värdeöverföringstyperna får rättsläget anses vara klart. Minskning av aktiekapital för återbetalning till aktieägarna utan att aktier dras in är specialreglerat i 42 kap. 17 § IL. Bestämmelsen ger uttryckligen att återbetalningen ska behandlas som utdelning. Om aktier istället dras in behandlas återbetalningen som att aktierna avyttrats, således enligt de vanliga reglerna om kapitalvinstbeskattning.¹⁹⁷ Ett bolags förvärv av egna aktier ses skatterättsligt som en avyttring av delägarätter i ägarledet. Beskattning sker även i dessa fall enligt vanliga regler för

¹⁹⁵ Se till exempel RÅ 2004 ref. 1, i domskälen anger HFD att utdelnings i skatterätten i första hand tar sikte på ”vid bolagsstämma beslutad utdelning”.

¹⁹⁶ Som en parentes kan nämnas att moderbolagets aktier utgjorde lageraktier och omfattades inte av undantag från beskattning för näringsbetingade aktier, se domskäl i RÅ83 1:42.

¹⁹⁷ Lodin m.fl. 2017 409 f.

kapitalvinstbeskattning.¹⁹⁸ Detta kan anses framgå bland annat av 48 kap. 6 a § IL, som stadgar att kapitalvinst vid avyttring av egna aktier under vissa förutsättningar inte ska beskattas.

5.3.3 Förtäckt utdelning

5.3.3.1 Ekonomiskt värde lämnar bolaget

Ett rekvisit för att en förmån ska föreligga är att ett *ekonomiskt värde lämnar bolaget*, enligt Tjernberg. Detta kan vara en direkt förmögensminskning genom att egendom överläts benefikt eller en indirekt genom att bolaget avstår möjlighet till framtida vinst. Det senare framgår bland annat av RÅ 1990 ref. 15 i vilket en förmån ansågs utgå vid ett bolags underlåtenhet att ta ut hyra för boende i bolagets fastighet. Marknadsvärdet av bolagets prestation och eventuell motprestation som ska bedömas, vilket Tjernberg menar är en bedömning av affärsmässigheten hos en transaktion.¹⁹⁹

I praxis har flera gånger en bedömning av affärsmässigheten hos en transaktion varit avgörande för fråga om förmåner. I RÅ 1998 ref. 9 hade ett bolag fått ett lån från sitt nyförvärvade dotterbolag efter en serie transaktioner. Formellt hade en fordran motsvarande utbetalningen från dotterbolaget med andra ord uppkommit. Moderbolaget var vid tillfället dock inte betalningsdugligt för lånet. HFD menade att situationen är densamma som i NJA 1951 s. 6²⁰⁰ och konstaterade att det saknades skäl att göra en annan bedömning vid beskattningen än vid en bolagsrättslig bedömning. Transaktionen som formellt utgjorde ett lån beskattades därför som utdelning hos bolaget.²⁰¹

Avseende detta rekvisit ska också nämnas att HFD i ett antal fall ansett att förmåner utgått även när bolaget till synes inte haft några utgifter för

¹⁹⁸ Lodin m.fl. 2017 410 f.

¹⁹⁹ Tjernberg 2006 s. 117; se RÅ 1988 not. 819 där skillnaden mellan marknadsvärdet och köpeskillingen vid överlåtelse av fastighet ansågs utgöra utdelning.

²⁰⁰ Se ovan i avsnitt 4.4.3.3.

²⁰¹ Se också RÅ83 1:52 där förmånliga priser för delägare ansågs affärsmässigt motiverade och inte ansågs utgöra utdelning.

förmånen. I RÅ 1987 ref. 81 hade et bolag ingått ett avtal om att få köpa rabatterade tågbiljetter hos SJ utan begräsning mot ett fast pris för bolaget. Denna möjlighet nyttjades av bolagspersoner privat i ett senare skede utan att priset förändrades för bolaget. I RÅ 1988 ref. 30 (II) hade en anställd facklig representant fått en fackresa betald av en av bolagets leverantörer. Detta utan att bolaget betalade något. Trots att bolagen i båda fallen inte hade behövt betala något för de ekonomiska fördelar som tillkommit de anställda ansåg HFD att förmåner hade utgått.

5.3.3.2 Nyttjande eller dispositionsrätt

En annan fråga som uppstår i fråga om förmåner är i vilken grad en *tillgång eller liknande inom bolaget faktiskt måste ha utnyttjats av en potentiell mottagare* för att en förmån ska anses föreligga. En uppfattning som kan hämtas från förarbeten och tidigare praxis är att en tillgång måste ha nyttjats av mottagaren för att denne ska förmånsbeskattas. I RÅ 1992 ref. 108 fastslog HFD avseende en kostförmån att det inte är tillräckligt att kost erbjudits på arbetsplatsen för att en förmån ska föreligga. I fallet hade en anställd kunnat visa att denne inte nyttjat möjligheten till fri kost, och förmånsbeskattades därför inte. I förarbeten till ändring av IL föreslogs också en omformulering av en bestämmelse i inkomstslaget tjänst för just förmåner. Termen ”tillhandahållits” som användes i lagstiftningen ansågs missvisande. Det konstaterades att termen ”åtnjutits” bättre kunde återspegla gällande rätt i och med att huvudregeln borde vara att faktiskt nyttjande krävs för att en förmån ska anses föreligga.²⁰²

I utredningen till nämnda förarbeten öppnas dock för att frågan i vissa fall inte enkelt kan besvaras med huvudregeln att nyttjande krävs.²⁰³ HFD har bedömt frågan huruvida dispositionsrätt kan vara grund för förmånsbeskattning i ett antal fall. I RÅ 2003 ref. 53 ägde ett bolag tre fritidsfastigheter som inte användes i verksamheten och inte hyrdes ut. HFD menade att den enda aktieägaren hade haft en förmån från bolaget för sin

²⁰² Prop. 1993/94:90 s. 81 f.

²⁰³ Prop. 1993/94:90 s. 82.

faktiska möjlighet att disponera fastigheterna. Detta gäller oavsett i vilken utsträckning ägaren faktiskt utnyttjat dem. I HFD 2011 ref. 55 (I) och (II) ägde två bolag båtar. I det första fallet ägde ett mäklarbolag båtar som till viss del användes i verksamheten. HFD konstaterade att en helhetsbedömning ska göras av omständigheterna i varje fall för att avgöra huruvida en förmån har utgått. Faktorer i bedömningen är till exempel aktieägarens tillgång till substitut, om tillgångarna används i verksamheten samt aktieägarens faktiska möjlighet till utnyttjande. En aktieägare beskattades i fallet för sin möjlighet att disponera över båtarna trots att denne kunde visa att den hade tillgång till en annan båt privat. I det andra fallet hade en segelbåt införskaffats av bolaget för uthyrning. Båten hade i perioder hyrts ut och i vissa perioder nyttjats av en aktieägare som redovisade i vilken utsträckning detta hade skett. Trots detta beskattades ägaren för all tid båten inte varit uthyrd. Hur mycket hen faktiskt utnyttjat båten var inte relevant. Enligt Rydin kan dessa domar kanske förklaras av ett förarbetsuttalande om att avseende dyrare egendom, så som fastigheter och båtar, kan dispositionsrätt utgöra grund för förmånsbeskattning för delägare i så kallade fåmansbolag.²⁰⁴ De ovan anförda fallen där en förmån utgått redan vid aktieägarnas dispositionsrätt rör alla just fåmansbolag.²⁰⁵

5.3.3.3 Baseras på ställning i bolaget

En förmån i form av utdelning ska också enligt doktrin kunna *baseras på någon aktieägars ställning i bolaget*. Med andra ord ska transaktionen ha utgått på grund av ställningen, och inte ha företagits om ställningen inte existerade. Detta innebär dock inte att inte transaktioner till andra än ställningsinnehavaren kan anses utgöra utdelning, utan bara att transaktionen till den utomstående mottagaren ska kunna hänföras till ställningsinnehavaren på något sätt. Här kan RÅ 1996 ref. 16 stå som exempel. I målet beskattades delägars sambos förvärv av en bil till underpris från bolaget som utdelning

²⁰⁴ Rydin 2016 s. 151; Prop. 1999/00:15 s. 59; Här kan också nämnas kammarrättens dom i mål 927-928-12 där dispositionsrätt till en motorcykel var nog för att förmånsbeskattning skulle utgå.

²⁰⁵ Fåmansbolag är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i vilket maximalt fyra delägare, med närstående, innehar hälften av aktierna, se 57 kap. 1 och 2 §§ IL.

hos delägaren. Enligt Tjernberg borde kravet kunna omfatta i princip vilken mottagare som helst.²⁰⁶

I ett antal mål har frågan uppkommit huruvida ett ekonomiskt intresse mellan mottagaren och ställningsinnehavaren påverkar bedömningen. I RÅ 2007 not. 161 gjordes en utbetalning från ett bolag till en stiftelse. Denna stiftelse hade inga ekonomiska kopplingar till aktieägaren. Domstolen menade ändå att transaktionen inte var affärsmässigt motiverad, utan utgick på grund av aktieägarens ställning i det givande bolaget. Därför beskattades utbetalningen som utdelning hos aktieägaren. I HFD 2013 ref. 43 där en utbetalning genom en serie transaktioner skedde till en stiftelse gjorde HFD samma bedömning av transaktionernas samlade verkliga innebörd.²⁰⁷ Fallen kan kontrasteras med RÅ 2006 ref. 45 där en aktieägare istället skänkt bort sin rätt till utdelning definitivt innan beslut om utdelning tagits. HFD ansåg då att rätten till utdelning gått förlorad och att utdelningen inte ska tas upp till beskattning hos aktieägaren.²⁰⁸

5.3.3.4 Undvikande av dubbelbeskattning

I det omtalade Sipano-målet, RÅ 1992 ref. 56, överlät ett bolag en tillgång till ett bolag med vilket ett oäkta koncernförhållande fanns. Det vill säga att bolagen hade samma ägare.²⁰⁹ Frågan i målet var huruvida överlåtelsen innebar en förtäckt utdelning för ägaren i bolaget. HFD konstaterade i fallet att en förtäckt utdelning i dessa fall normalt kräver att den skattskyldige för ut egendom ur den dubbelbeskattade sektorn. Ett sådant fall kan vara när den verkliga innebörden av en överlåtelse är att ägaren styr över egendom från ett bolag till ett annat skattesubjekt, som inte är föremål för dubbelbeskattning. I och med att dispositionen inte innebar att vinstmedlen undvek

²⁰⁶ Tjernberg 2006 s. 122; Bevisläget bör dock bli svårare ju otydligare kopplingen mellan någon ställning och mottagaren är, se RÅ 1996 not. 54.

²⁰⁷ Se ovan i avsnitt 3.4.

²⁰⁸ Se dock RÅ 2009 ref. 68, där HFD öppnade för att utdelningsbeskattning kunde komma att påföras delägare av samma skäl som i RÅ 2007 not. 161 vid överläter av utdelningsrätten.

²⁰⁹ Lodin m.fl. 2017 s. 420.

dubbelbeskattning fanns inte underlag för att behandla transaktionen som utdelning enligt HFD.

I det senare målet RÅ 2004 ref. 1 stod HFD inför liknande förutsättningar. Lagstiftningen avseende underprisöverlåtelser hade tillkommit i 23 kap. IL för att underlätta generationsskiften och omstruktureringar skattemässigt. Med dessa regler följer att utdelning inte ska beskattas om transaktionen uppfyller reglernas krav för en underprisöverlåtelse.²¹⁰ Mot denna bakgrund menade HFD att bedömningen av vad som utgör utdelning i dessa fall förändrats. Förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad ska i sådant fall som målet avsåg utgöra utdelning. HFD uttrycker i målet att det inte finns anledning i fallet att behandla överföringen annorlunda än i aktiebolagsrätten. Överföringen beskattades därför som utdelning trots att inget värde förts ur den dubbelbeskattade sfären. Det ska nämnas att sju justitieråd förklarade sig skiljaktiga i utdelningsfrågan mot bakgrund av Sipano-målet.

²¹⁰ 23 kap. 11 § IL.

6 Avslutande analys

6.1 Jämförelse av begreppen

En inledande anmärkning som måste göras vid en jämförelse av utdelningsbegreppen är den som gjort det nödvändigt att redan i inledningen beskriva varför begreppet värdeöverföring förekommer så frekvent i en uppsats om begreppet utdelning. Utan någon djupare analys kan konstateras att begreppet utdelning i skatterätten inte överensstämmer med begreppet utdelning (eller vinstutdelning) i aktiebolagsrätten. Begreppet får snarare jämföras med värdeöverföringsbegreppet, eller åtminstone vinstutdelning och förtäckta värdeöverföringar enligt 17 kap. 1 § 1 och 4 punkterna ABL. Av studien framgår att minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna endast behandlas som utdelning om aktierna inte dras in. I övrigt ska minskning av aktiekapitalet och förvärv av egna aktier behandlas som kapitalvinster hos aktieägaren.

Vid en djupare analys av skatterättsliga utdelningsbegreppet jämfört med vinstutdelning i aktiebolagsrätten framgår att begreppen inte överensstämmer helt. I den praxis som refererats i avsnitt 5.3.2 uttrycker HFD att en förutsättning för att utdelning ska anses föreligga i de fall som målet avser är att medel förs ur den dubbelbeskattade sfären. De transaktioner som fallen avser skulle dock enligt utredningen utgöra en värdeöverföring från det bolag ur vilket överlåtna tillgångar fördes ur, vilket HFD också uppmärksammat att döma av sin kommentar att skatterättslig utdelning skiljer sig från aktiebolagsrättslig i dessa fall. Möjligen kan denna praxis anses överspelad mot bakgrund av utgången i RÅ 2004 ref. 1, där utdelning vid andra sakförhållanden förelåg trots att inga medel förts ur den dubbelbeskattade sfären. HFD anger dock i domskälen att ingen annan bedömning var motiverad i just det fallet vilket kan tyckas indikera att bedömningen skett in casu och kanske inte kan anses gälla generellt.

Än mer intressant är en jämförelse mellan förtäckt utdelning för förtäckta värdeöverföringar. För att en förtäckt utdelning ska föreligga krävs i princip att ett ekonomiskt värde har lämnat bolaget enligt doktrin. Detta krav har enligt min uppfattning getts en mycket bred omfattning i praxis. I de mål som refererats i avsnitt 5.3.3.1 har bolaget inte betalt något för den faktiska förmån som utgått till ställningsinnehavarna. Enligt min uppfattning om förtäckta värdeöverföringar hade inte transaktionerna till ställningsinnehavarna ansetts utgöra värdeöverföringar eftersom bolagets förmögenhet inte minskat till följd av dem. Möjligen hade man kunnat argumentera för att andra transaktioner möjliggjort de förmåner som utgått. I RÅ 1987 ref. 81, SJ-avtalet, hade en värdeöverföring legat för handen om avtalsslutandet egentligen motiverats av att anställda skulle utnyttja avtalet privat. Inget i domskälen indikerar att en sådan bedömning gjorts. Klart är åtminstone att bolagets förmögenhet inte minskat till följd av det privata utnyttjandet. Hade det privata utnyttjandet inte skett hade fortfarande fast pris betalats för avtalat. Det skatterättsliga rekvisitet framstår i praxis som att det snarare avser att ett värde tillkommit någon än att ett värde lämnar bolaget. Vidare ska värdet ha tillkommit någon på grund av sin ställning i bolaget.²¹¹ Detta krav ställs inte för att en aktiebolagsrättslig värdeöverföring ska föreligga. Det ska dock nämnas att mottagarens relation till bolaget eller bolagspersonerna såklart påverkar bedömningen av en transaktions affärsmässiga karaktär, varför denna skillnad kanske inte har någon större betydelse i praktiken.

För åtminstone delägare i fåmansbolag kan argumenteras för att en ytterligare skillnad föreligger avseende utdelningsbeskattning vid dispositionsrätt till ”dyrare egendom” i bolaget. Förvisso ska utlåning av egendom från bolaget utan marknadsmässig ersättning, eller passivitet vid krav om betalning av fordran, utgöra både en aktiebolagsrättslig värdeöverföring och skatterättslig utdelning. Det finns dock inget som tyder på att en värdeöverföring skulle kunna föreligga vid delägars teoretiska möjlighet att använda bolagets

²¹¹ Samma resonemang kan appliceras på RÅ 1988 ref. 30 (II), fackresan. En diskussion kan föras kring vilken betydelse det har att båda målen rörde anställda. Enligt min mening finns inget som tyder på att bedömningen skulle göras annorlunda för en delägare.

egendom på det sätt som skett vid beskattning av delägarna i de fall som refererats i avsnitt 5.3.3.2. Tvärt om kan argumenteras för att bolagets innehav av båtarna i HFD 2011 ref. 55 (I) och (II) kan anses ha affärsmässigt motiverade mot bakgrund av att de använts i verksamheterna. Dessutom har inte bolagets förmögenhet minskat, om egendom inte hållits från uthyrning till förmån för delägarnas möjlighet att disponera över den.

Oavsett de exempel som givits kan med allt tagit i beaktning sägas att utdelningsbegreppen också överensstämmer på många punkter. HFD har visat i sin bedömning av lånetransaktionen i RÅ 1998 ref. 9 att samma krav om affärsmässighet och att faktiskt värde av prestation och motprestation gäller inom skatterätten som i aktiebolagsrätten. Generellt gäller också att värdeavhändandet bedöms med utgångspunkt i marknadsvärdet hos en transaktion snarare än det bokförda värdet. Även tolkningen av termen affärshändelse överensstämmer, så långt uppsatsen kunnat utreda dess aktiebolagsrättsliga innebörd. Av refererad praxis framgår till exempel att passivitet från bolagets sida kan innebära att en utdelning föreligger vid underlåtenhet att kräva hyra och likande.

Sammanfattningsvis kan sägas att det skatterättsliga utdelningsbegreppet är avsevärt vidare än det aktiebolagsrättsliga begreppet vinstutdelning. Istället ligger begreppet nära det som tidigare utgjorde utdelning aktiebolagsrättsligt, med andra ord vinstutdelning och förtäckta värdeöverföringar. I uppsatsen har en ansats gjorts för att försöka reda ut hur nära begreppen egentligen ligger varandra. I brist på mer principiella uttalanden har det dock inte varit en lätt uppgift. Även i de fall där en något som liknar en hänvisning till aktiebolagsrätten gjorts av HFD, se här till exempel RÅ 2004 ref. 1²¹², har HFD också öppnat för att begreppen skulle kunna skilja sig när det finns skäl för det.

²¹² Där en förmögenhetsöverföring som inte var affärsmässigt motiverad skulle anses utgöra utdelning.

6.2 Lagstiftningen och rättstillämpningen i ljuset av rättssäkerhet

Rent semantiskt refererar som nämnt inte längre det skatterättsliga utdelningsbegreppet till aktiebolagsrätten. Detta kan förklaras av den lagändring som introducerade värdeöverföringsbegreppet. Trots detta menar såväl Melz som Tjernberg att ledning får sökas i civilrätten vid tillämpningen av begreppet utdelning i skatterätten. Mot bakgrund av detta verkar inte de faktum att värdeöverföringsbegreppet och en semantisk skillnad mellan begreppen tillkommit ha medfört benägenhet att uppfatta begreppet utdelning som systemspecifikt inom skatterätten.

Frågan uppstår om en tydlig hänvisning till ABL hade varit att önska i lagstiftningen. Det får anses självklart att en hänvisning i så fall inte kan göras till begreppet vinstutdelning. De syften som ligger till grund för utdelningsbeskattningen hade inte kunnat tillgodoses med en sådan definition då kringgående av den ekonomiska dubbelbeskattningen hade kunnat ske genom att undvika ett formellt beslut på bolagsstämman. Närmare ligger då en hänvisning till vinstutdelning och andra icke affärsmässiga affärshändelser enligt definitionen i 17 kap. 1 § 1 och 4 punkterna ABL. Av praxis framgår dock att inte heller detta hade innefattat de transaktioner som idag utgör skatterättslig utdelning. Enligt vad som framgår av refererade förarbeten kan det ibland vara lämpligt att lämna visst utrymme till rättstillämpningen genom en relativt öppen bestämmelse i de fall inte lagen kan preciseras tillräckligt för att tillgodose effektiviteten i beskattningen. I detta fall går att argumentera för att så är fallet. Bestämmelsen i sin nuvarande form kan inte anses strida mot de rättsliga krav på rättssäkerhet som redogjorts i uppsatsen. Bestämmelsen är inte så vag att man kan tala om att beskattning behöver tas ut utan stöd i lag vid dess tillämpning.²¹³ Ser man dessutom rättssäkerheten som en målprincip och inte det yttersta rättesnöret för lagstiftandet, en åsikt som förekommer såväl i litteraturen som i förarbeten, är enligt min mening bestämmelsen i 42 kap. 1 § IL ganska välanpassad för ändamålet. En mer

²¹³ Jfr Hultqvists extremexempel ”skatt ska utgå efter vad som finnes rättvist”.

detaljerad bestämmelse hade inte lämnat något utrymme till rättstillämparen och därmed varit lättare att kringgå, varpå den ekonomiska dubbelbeskattningen (och i förlängningen skatteförmågeprincipen) hade satts på spel.

Oavsett har av utredningen framgått att skattelagstiftningen ska hålla en hög grad av rättssäkerhet. Av den doktrin som refererats framgår att begreppet uppfattas som en hänvisning till aktiebolagsrätten. Värdeöverföringsbegreppet används inte, som till exempel gåvobegreppet, inom ett stort antal olika civilrättsliga områden utan har en relativt enhetlig civilrättslig innebörd. Därmed minskar benägenheten att uppfatta utdelning som ett skatterättsligt begrepp och en tillämpning som avviker från civilrätten blir i teorin mindre förutsebar. En alternativ lösning till dagens system som mot den bakgrunden hade varit tänkbar är en intern definition av begreppet utdelning i skatterätten eller åtminstone en tydlig kommentar i förarbeten om att det skatterättsliga utdelningsbegreppet till viss del skiljer sig från det aktiebolagsrättsliga.²¹⁴ Som utredningen har visat ligger helt olika syften till grund för utdelningsbegreppen. I aktiebolagsrätten används begreppet för att hålla medel bundna i bolaget. I skatterätten används begreppet för att beskatta sådant mervärde som tillkommer bolagets ägare. Mot den bakgrunden kan det tyckas vara naturligt att begreppen flyter isär i tillämpningen med tiden och att förutsebarhetsproblem därmed uppstår.

För att kunna analysera hur rättstillämpningen förhåller sig till de den teori om rättssäkerhet samt de rättssäkerhetskrav som presenterats i uppsatsen måste först klargöras hur HFD egentligen resonerat vid tillämpningen av utdelningsbegreppet.

En första fråga är huruvida lagstiftningen på vilken utdelningsbeskattningen baseras är entydig eller inte. En allmän uppfattning verkar som sagt vara att civilrättsliga begrepp i skatterätten ska följa sin civilrättsliga innebörd

²¹⁴ Här kan naturligtvis en diskussion om vilken roll förarbeten har i skatterätten föras. Utredningen har dock visat att förarbeten kan användas i skatterätten i viss utsträckning.

någorlunda. Lagen ska dock läsas i sitt systematiska sammanhang för att avgöra huruvida den har en entydig betydelse eller inte. Att se till andra bestämmelser där civilrättsliga begrepp förekommer ligger då kanske nära till hands. I inkomstskattelagen finns bestämmelser med direkta hänvisningar till ABL, som till exempel 15 kap. 3 § IL som beskattning av förbjudna lån. Detta faktum borde enligt min uppfattning dock inte kunna ligga till grund för att vad som menas med utdelning inte ska anses entydigt. Att läsa och förstå hela inkomstskattelagen vid tolkningen av en bestämmelse är inte ett rimligt krav att ställa på den som ska tolka lagen.²¹⁵ I det fall att HFD uppfattar lagen som entydig kan man resonera om huruvida HFD i de fall där den skatterättsliga bedömningen verkar skilja sig från en aktiebolagsrättslig bedömning har menat att den verkliga innebörden av de transaktioner som har vidtagits ligger inom utdelningsbegreppets tillämpningsområde. I HFD 2013 ref. 43 framgår av domskäl att detta har varit fallet. Fallet rör en samling tekniska transaktioner vilka hade den ekonomiska innebörden att pengar överfördes från bolaget till en stiftelse. Enligt min mening finns inget i flera av de fall där en skatterättslig bedömning till synes skiljer sig från en aktiebolagsrättslig som tyder på att avtal haft en annan innebörd än den som parterna angivit.²¹⁶ I brist på hänvisningar i är det svårt att uttala sig i frågan.

I domskälen till RÅ85 1:10 uttalade HFD att en förutsättning för att utdelningsbeskattning skulle utgå i det fall som målet avsåg var att det rörde sig om avkastning på det kapital som investerats i bolaget.²¹⁷ Till synes har HFD utgått från principen om ekonomisk dubbelbeskattning i sin bedömning och därmed indirekt skatteförmågeprincipen. Utgången tyder enligt min mening på att HFD anser att begreppet utdelning inte är entydigt i inkomstskattelagen, i och med att bestämmelsen tolkats i enighet med utdelningsbeskattningens syften. I det senare målet RÅ 2004 ref. 1 uttalade HFD förvisso att det saknade betydelse för bedömningen huruvida medel förts ur den dubbelbeskattade sfären eller inte. Det framgår dock som tidigare

²¹⁵ För ett liknande resonemang av Tjernberg, se ovan i avsnitt 3.3.

²¹⁶ Till exempel HFD 2011 ref. 55 (I) och (II) om båtförmaner.

²¹⁷ Vilket inte skulle vara fallet i och med att aktieägartillskottet gjordes med redan vinstbeskattade medel som sedan skulle betalas tillbaka.

nämnt inte tydligt av domskälen huruvida den bedömningen gjordes in casu eller inte och HFD lämnar dessutom som öppet för att den skatterättsliga bedömningen kan skilja sig från den aktiebolagsrättsliga.

Mot bakgrund av svårigheter att veta hur HFD har resonerat i de olika fallen är det också svårt att bedöma hur rättstillämpningen förhåller sig till de rättssäkerhetskrav som uppsatsen redogjort för. Är bestämmelsen att anse som entydig är det svårt att argumentera för att den skulle hänvisa till något annat än det civilrättsliga utdelningsbegreppet mot bakgrund av hur civilrättsliga begrepp i allmänhet uppfattas i skatterätten. Med den utgångspunkten kan HFD:s tillämpning i flera fall kritiseras mot bakgrund av föreskriftskravet.²¹⁸ Oavsett hur HFD resonerat kan avsaknaden av tydliggöranden i domskälen kritiseras. Tydligare motiveringar i praxis hade ökat förutsebarheten utan att effektiviteten i beskattningen hade behövt äventyras. I det fall att HFD anser att bestämmelsen inte har en entydig innebörd hade tydligare riktlinjer för hur utdelningsbegreppet ska tolkas varit välkomna.

²¹⁸ Bland annat utgången i RÅ85 1:10.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1931:40 - Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktieföretag och andra näringsföretag m. m. Del 1.

SOU 1947:84 – Utdelningsstopp och spärrkontoavsättning för aktieföretagen.

SOU 1977:27 – Kontroll, reavinst, värdepapper.

SOU 1978:34 – Förstärkt skydd för fri- och rättigheter

SOU 1984:15 - Ekonomisk brottslighet i Sverige

SOU 1989:33 – Reformerad inkomstbeskattning Del 1.

SOU 1993:62 – Rättssäkerhet vid beskattningen

SOU 1997:168 - Vinstutdelning i aktieföretag.

SOU 1999:558 – Löser Juridiken demokratins problem?

Riksdagens propositioner

Prop. 1902:16 – Angående en inkomstskatt för år 1903.

Prop. 1910:88 – Med förslag till förordning om inkomstskatt och förmögenhetsskatt.

Prop. 1972:93 - Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370).

Prop. 1975:103 - förslag till ny aktieföretagslag m.m.

Prop. 1993/94:50 - Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 1993/94:90 - Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen.

Prop. 1993/94:151 - Rättssäkerhet vid beskattningen.

Prop. 1984/85:32 - om riktlinjer för det framtida arbetet mot ekonomisk brottslighet m.m.

Prop. 1989/90:10 - Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Prop. 1999/00:15 - Slopade stoppregler.

Prop. 2004/05:85 - Ny aktieföretagslag.

Prop. 2009/10:80 – En reformerad grundlag

Justitieutskottets betänkanden

JuU 1984/85:28 – Om riktlinjer för arbetet mot ekonomisk brottslighet. m.m.

Litteratur och artiklar

Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag - en lärobok*, 6 uppl., LitteraturCompagniet AB, Stockholm, 2010 (Citeras *Andersson 2010*).

Axberger, Hans-Gunnar, *Eko-brott, Eko-lagar och Eko-domstolar – en rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet*, Allmänna Förlaget, Stockholm, 1988 (Citeras *Axberger 1988*).

Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2015 (Citeras *Bergström och Samuelsson 2015*).

Bergström, Sture, *Skatter och Civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber Förlag, Stockholm, 1978 (Citeras *Bergström 1978*).

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, i *Skattenytt* 2003, s. 2 (Citeras *Bergström 2003*).

Bogdan, Michael, *Komparativ rättskunskap*, Nordstedts juridik, Stockholm, 2003 (Citeras *Bogdan 2003*).

Burmeister, Jari, *Verklig innebörd – en studie av inkomstskattepraxis*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2012 (Citeras *Burmeister 2012*).

Denk, Thomas, *Komparativ metod – förståelse genom jämförelse*, Studentlitteratur, Lund, 2002 (Citeras *Denk 2002*).

Ekelöf, Per-Olof, *Rättssamhälle och rättssäkerhet*, i *Svensk Juristtidning* 1942, s. 7 (Citeras *Ekelöf 1942*).

Ekelöf, Per-Olof, *Rättegång – första häftet*, 8 Uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2002 (Citeras *Ekelöf 2002*).

Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, i *Svensk skattetidning* 1996 s. 731 (Citeras *Gäverth 1996*).

Hagstedt, Jan Anders, *Om beskattning av stiftelser*, Norstedt, Stockholm, 1972 (Citeras *Hagstedt 1972*).

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995 (Citeras *Hultqvist 1995*).

Hultqvist, Anders, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*, i *Svensk Skattetidning* 2009, s. 106 (Citeras *Hultqvist 2009*).

- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, i Skattenytt 2013, s. 10 (Citeras Hultqvist 2013).
- Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, i Skattenytt 2016, s. 730 (Citeras Hultqvist 2016)
- Hultqvist, Anders. *Inga förhandsbesked om ränteavdragsbegränsningen*, i Skattenytt 2015, s. 560 (Citeras Hultqvist 2015).
- Jareborg, Nils, *Straffrättsideologiska fragment*, Iustus förlag, Uppsala, 1992 (Citeras Jareborg 1992)
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i Korling, Fredric, Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Stockholm, 2013. (Citeras Kleineman 2013).
- Kluyenstierna, C.W.U, *Skatterätt och privaträtt. Några reflektioner i anslutning till Seve Ljungman: Om skattefordran och skatterestitution*, i Förvaltningsrättslig Tidskrift 1950 s.19.
- Lehrberg, Bert, *Begreppet förtäckt värdeöverföring – särskilt om rekvisitet "Rent affärsmässig karaktär för bolaget"*, Svensk Juristtidning 2012 s. 537 (Citeras Lehrberg 2012).
- Lehrberg, Bert, *Aktiebolagsrätt*, Iuste förlag, Uppsala, 2016 (Citeras Lehrberg 2016).
- Lewander, Anna, *Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning – klassificering på gränsen mellan skatterätten och redovisningsrätten*, Iustus förlag, Uppsala, 2017 (Citeras Lewander 2017).
- Lindskog, Stefan, *Aktiebolagslagen – 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation*, 2 Uppl, Juristförlaget, Stockholm, 1995 (Citeras Lindskog 1995).
- Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksells, Uppsala, 1947 (Citeras Ljungman 1947).
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 16 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2017 (Citeras Lodin m.fl. 2017).
- Melz, Peter, *När föreligger utdelning skatterättsligt? Synpunkter mot bakgrund av RÅ 2007 not. 161*, i Skattenytt 2008, s. 225 (Citeras Melz 2008).
- Mutén, Leif, *Inkomst eller kapitalvinst – inkomstskatteproblem vid obligations- och skatteaffärer*, Nordstedts, Stockholm, 1959 (Citeras Mutén 1959).
- Nerep, Erik, *Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet*, Juristförlaget, Stockholm, 1994 (Citeras Nerep 1994).
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Norstedts juridik, Stockholm, 1995 (Citeras Peczenik 1995).
- Peczenik, Aleksander, *Rättsnormer*, Nordstedts juridik, Stockholm, 1987 (Citeras Peczenik 1987)

- Påhlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, i Svensk skattetidning nr 8/98 s. 770 (Citeras Påhlsson 1998).
- Rabe, Gunnar, Melbi, Ingrid, *Det svenska skattesystemet*, 21. Uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2008 (Citeras rabe och Melbi 2008).
- Ramberg, Anne, *Tvångsmedel, rättssäkerhet och integritet – går det att förena?*, i Svensk Juristtidning 2007, s. 154 (Citeras Ramberg 2007).
- Rodhe, Knut och Skog, Rolf, *Rodhes aktiebolagsrätt*, 24 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014 (citeras Skog 2014).
- Rydin, Urban, *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – En analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD*, i Skattenytt 2012, s. 160 (Citeras Rydin 2012).
- Rydin, Urban, *Beskattning av förmåner enbart utifrån dispositionsrätt? – en uppmaning till en ny utredning*, i Skattenytt 2016 s. 148 (Citeras Rydin 2016).
- Sandeberg, Catarina Af, *Aktiebolagsrätten*, 2 uppl., Studentlitteratur, Pozkal, 2007 (citeras Af Sandeberg 2007).
- Sandgren, Claes, 1995/96, *Om empiri och rättsvetenskap – del I* i Juridisk Tidskrift 1995-96 s. 726-748 (Citeras Sandgren 1995/96).
- Sandgren, Claes, 2006, *Vad är rättsvetenskap?*, s. 527-552, i Magnusson Sjöberg, Cecilia och Wahlgren, Peter (red), 2006, Festskrift till Peter Seipel, Nordstedts Juridik: Stockholm. (Citeras Sandgren 2006).
- Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?* i Sandgren, Claes (red.), 2009, *Vad är rättsvetenskap?* Jure Förlag: Stockholm. (Citeras Sandgren 2009).
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2015 (Citeras Sandgren 2015).
- Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2015 (citeras Sandström 2015).
- Sandström, K.G.A, *Beskattningen vid aktieutdelning*, Norstedts, Stockholm, 1962 (Citeras Sandström 1962).
- Sandström, K.G.A, *Om skattelagars tolkning och tillämpning*, i Svensk Skattetidning 1952 s. 241.
- Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, 7. uppl., Thomson Fakta, Göteborg, 2006 (Citeras Tjernberg 2006).
- Tjernberg, Mats, *Skatterättsliga tolkning på inkomstbeskattningens område – Lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, i Skattenytt 2016, s. 167 (Citeras Tjernberg 2016).

Elektroniska källor

Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?*, I Svensk Skattetidning 1998 (Citeras *Hultqvist 1998*). Åtkomst den 17 maj 2017. URL: https://zeteo-wolterskluwer.se.ludwig.lub.lu.se/document/svskt_svskt19988_s1_s3.

Hultqvist, Anders, Hur vag får en skattelag va´?, I rapport för Svenskt Näringsliv 2015 (Citeras *Hultqvist, Svenskt Näringsliv, 2015*). Åtkomst: 19 maj 2017 URL: https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter/hur-vag-far-en-skattelag-vapdf_633211.html/BINARY/Hur%20vag%20f%C3%A5r%20en%20skattelag%20va.pdf.

Nationalencyklopedin, rätt. <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/rätt> (hämtad 2017-05-26).

Nationalencyklopedin, säker. <http://www.ne.se> (hämtad 2017-05-26).

Nerep, Erik, Samuelsson, Per, lagkommentar till Aktiebolagslag (2005:552), från pro.karnovgroup.se. (Citeras *Karnov, lagkommentar ...*). Åtkomst den 25 maj 2017. URL: <https://pro.karnovgroup.se/document/2161990/1>

Rapporten *Aktieutdelningar 2014*, Svenskt Näringsliv. Åtkomst: 17 maj 2017. URL: https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter/aktieutdelningar_2014pdf_587363.html/binary/Aktieutdelningar_2014.pdf.

Rättsfallsförteckning

Praxis från Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ83 1:42.
RÅ83 1:52.
RÅ85 1:10.
RÅ85 1:85.
RÅ 1987 ref. 6.
RÅ 1987 ref. 81.
RÅ 1988 ref. 30 (II).
RÅ 1988 not. 819.
RÅ 1990 ref. 15.
RÅ 1990 ref. 73.
RÅ 1992 ref. 56.
RÅ 1992 ref. 60.
RÅ 1992 ref. 108.
RÅ 1993 ref. 86.
RÅ 1996 ref. 16.
RÅ 1996 not. 54.
RÅ 1998 ref. 9.
RÅ 1998 ref. 19.
RÅ 2000 ref. 59.
RÅ 2002 ref. 15.
RÅ 2002 ref. 21.
RÅ 2003 ref. 53.
RÅ 2004 ref. 1.
RÅ 2004 ref. 27.
RÅ 2005 ref. 3.
RÅ 2006 ref. 45.
RÅ 2007 not. 161.
RÅ 2008 ref. 54.
RÅ 2008 ref. 169.
RÅ 2009 ref. 68.
RÅ 2010 ref. 51.
HFD 2010 ref. 109.
HFD 2011 ref. 55 (I) och (II).
HFD 2011 ref. 79.
HFD 2012 not. 48.
HFD 2013 ref. 43.
HFD 2014 not. 84 och 85.
HFD mål 1578-14.

Praxis från Högsta domstolen

NJA 1951 s. 6.

NJA 1980 s. 311.

NJA 1995 s. 742.

NJA 1995 s. 418

NJA 2016 s. 169.

Praxis från Kamrarrätterna

Kamrarrätten i Göteborg, dom meddelad den 9 juli 2013, målnummer: 927-928-12.