MATS TJERNBERG

FÅMANSAKTIEBOLAG

en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.

IUSTUS FÖRLAG

Juridikbok.se

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

• Kopiera och vidaredistribuera materialet oavsett medium eller format

• Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

• Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.

• Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.

• Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att gör något som licensen tillåter.

Se även information på
https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv

http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:juridikbokse-f43f9

Fåmansaktiebolag

Fåmansaktiebolag

– en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.

Mats Tjernberg

IUSTUS FÖRLAG

Abstract

Tjernberg, M. 1999. Fåmansaktiebolag. En skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl. Close companies – a study of specical regulation and general principles of income taxation for close companies and shareholders. Iustus Förlag. 365 pp. ISBN 91-7678-413-4.

The purpose of this dissertation is to examine whether special taxation rules for close companies and their owners are necessary, or that taxation in accordance with the general principles of income taxation will suffice.

The principles of statutory interpretation of the Supreme Administrative Court and development trends in this area are described. These trends are then examined in relation to the development of the particular practice in respect of the rules governing close companies.

A general question discussed is whether the community of economic interests between a close company and its owners justifies a system of special treatment. The dissertation also contains a discussion of different situations in which it is disputable whether it is the company or its owners that should be the tax subject. A comparison with Danish law is made here. The current special regulation of close companies is described and analysed in respect of its character and against the historical and systematic background of the regulation. Further more an account is given on the law regarding the taxation of concealed benefit-in-kind, as developed by the courts –applying general principles of taxation– in both Denmark and Sweden. I have also dealt with the problem concerning the apportionment between capital and earned incomes in respect of a shareholder's withdrawal of profit from a close company. This area is subject to, in my opinion, justified special regulation in Swedish law. Special regulation is in my opinion otherwise justified only when it is aimed at transactions, which would fall outside the scope of application of the general principles of income taxation. Special regulation should neither become hindrance to a company's legitimate business activities.

Keywords: Close companies, income taxation, special regulation, general principles, apportionment between capital and earned incomes, interpretation

Mats Tjernberg, Juridiska institutionen, Lunds universitet
Box 207, S-221 00 Lund, Sweden

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 1999
ISBN 91-7678-413-4
Sättning: Typ & Grafik, Köping
Tryck: Novum Grafiska AB, Göteborg 1999
Förlagets adress: Östra Ågatan 9, 753 22 Uppsala, tel: 018-69 30 91

Förord

Professor Sture Bergström har varit min handledare under arbetet med avhandlingen. Hans uppmuntran var till stor hjälp inför uppstarten av avhandlingsprojektet. Han har sedan varit en utmärkt mentor under hela genomförandet av avhandlingen och har varit mycket generös med sin erfarenhet, tid och intresse. Tack Sture!

Till stor hjälp och inspiration under ett viktigt skede i skrivandet var också, tack vare sina konstruktiva synpunkter, professor Claes Norberg och docent Robert Påhlsson. Robert har allt sedan vår gemensamma tid vid Rättsvetenskapliga institutionen i Göteborg varit en stödjande och inspirerande samtalspartner. Det samma har varit fallet med likaledes f.d. göteborgskollegan universitetsadjunkt Bo Svensson. Han har liksom professor Peter Melz, professor Anna Christensen, universitetslektorerna Stefan Aldén och Lars Pelin läst manuskriptet i tidigare versioner och lämnat användbara synpunkter.

Jag har, trots att jag inte har innehaft doktorandtjänst, haft förmånen att under hela forskningstiden få vara knuten till Juridiska institutionen i Lund, som frikostigt låtit mig få ta del av nödvändiga resurser.

För studiet av dansk rätt har det årliga utbytet mellan forskarkollegerna i skatterätt i Lund respektive Aarhus varit viktigt. Mötena med de danska kollegerna, under ledning av professor Jan Pedersen och professor Aage Michelsen, har varit givande och stimulerande. Jag har också haft förmånen att vid två personliga besök i Aarhus få tillfälle till och hjälp med nödvändig materialsamling. Jag vill också framföra ett särskilt tack till Ph.d stipendiat Malene Kerzel som tagit sig tid att läsa de danska avsnitten i avhandlingen.

Jur. kand. Christoffer Wong har på ett förtjänstfullt sätt stått för översättningen till engelska.

Ekonomiskt stöd till avhandlingen har erhållits av Stiftelsen TOR/ Skattenytt, Insitutet för rättsvetenskaplig forskning, Emmy Ekbergs stipendiefond, Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet, Landshövding Per Westlings minnesfond samt resebidrag från Juridiska fakulteten i Lund. Tryckningsbidrag har erhållits av Juridiska fakulteten i Lund och Emil Heijnes stiftelse för rättsvetenskaplig forskning.

Mina föräldrar har också varit ett stöd under skrivandet. Min mor Ingegerd Tjernberg har på ett noggrannt sätt hjälpt till med korrekturläsning. Jag vill rikta ett stort tack till alla, vilket även framförts på

personlig väg till här ej nämnda, som har hjälpt mig under avhandlingens gång.

Det finns också de som varit nödvändiga för avhandlingens genomförande på ett mer indirekt sätt. Jag tänker då i första hand på Lena och Christian, men även på tenniskamraterna i Båstad.

När det gäller svensk rätt har jag kunnat ta del av material t.o.m. utgången av 1998, och i något undantagsfall början på 1999. I fråga om dansk rätt har jag beaktat rättsläget t.o.m. 1 juli 1998 och endast i undantagsfall tiden därefter.

Båstad i februari 1999.

Innehåll

Förord 5

Förkortningar 14

1 Inledning 17

1.1 Avhandlingens ämne och syfte 17
1.2 Ämnesval och avgränsning 20
1.3 Metodfrågor 24
1.4 Forskningsläget 27
1.5 Disposition 28
1.6 Terminologi 29

2 Tendenser i RegR:s lagtolkningsprinciper 32

2.1 Inledning 32
2.2 Allmänt om skatterättslig lagtolkning 32
2.2.1 Förarbetenas betydelse vid konflikt med lagtexten 32
2.2.2 Förarbetenas betydelse vid oklar lydelse 43
2.2.3 Kritisk användning av förarbeten 44
2.2.4 Framtida utveckling 45
2.2.5 Regelkonkurrens 47
2.2.6 Sammanfattning 50
2.3 Särskilt om tolkning av fåmansföretagsregler 51
2.3.1 Allmänt 51
2.3.2 Tidigare utveckling 51
2.3.3 Senare utveckling 55
2.3.4 Regelkonkurrens 57
2.4 Sammanfattande utvärdering av tendenser i RegR:s lagtolkningsprinciper 58

3 Dansk skatterätt 60

3.1 Inledning 60
3.2 Något om det danska skattesystemet 60
3.3 Dansk skatterättslig lagtolkning 61
3.4 Sammanfattning 65

4 Motiv för särbehandling 66

4.1 Inledning 66
4.2 Ekonomisk intressegemenskap 66
4.3 Skattemässig neutralitet 68
4.4 Motiv för särbehandling visavi önskemål om likabehandling 71
4.5 Sammanfattning 74

5 Aktiebolaget som skattesubjekt för personliga arbetsinkomster 75

5.1 Inledning 75
5.2 Bakgrund 75
5.3 Lønmodtagerselskaber i dansk rätt 77
5.4 Svensk rätt 82
5.4.1 Inledning 82
5.4.2 Praxis där bolag ifrågasatts som rätt inkomstmottagare 83
5.4.2.1 Formella brister 83
5.4.2.2 Bristande självständighet 85
5.4.2.3 Uppdrag av personlig art 87
5.4.2.4 Uppnående av skatteförmåner 89
5.5 Sammanfattande kommentarer 89

6 Aktieägarens rättsliga ställning gentemot bolaget 92

6.1 Inledning 92
6.2 Aktiebolagsrättslig synvinkel 92
6.3 Skatterättslig synvinkel 94
6.3.1 Allmänt 96
6.3.2 Aktieägaren som aktieägare 96
6.3.3 Aktieägaren som anställd 98
6.3.4 Aktieägaren som avtalspartner – självkontrahering 100
6.4 Sammanfattning 102

7 Beskattning enligt särregler 104

7.1 Inledning 104
7.2 Reglernas tillkomst 107
7.3 Fåmansföretagsbeskattningens systematik 110
7.4 Fåmansföretagsreglernas karaktär 111
7.4.1 Allmänt om särreglering 111
7.4.2 Fåmansföretagsreglernas karaktär 113

7.5 Definitioner 115
7.5.1 Fåmansföretag 115
7.5.2 Undantag 119
7.5.3 Utländska juridiska personer 121
7.5.4 Företagsledare 122
7.5.5 Närstående 123
7.5.6 Fåmansägda handelsbolag 125
7.6 Transaktioner som träffas av reglerna 127
7.6.1 Neutralitetsskapande regler 127
7.6.1.1 Allmänt 127
7.6.1.2 Inkomstfördelningsregler 127
7.6.1.3 Avyttring av immateriell rättighet 128
7.6.2 Stoppregler 130
7.6.2.1 Allmänt 130
7.6.2.2 Rörelsefrämmande egendom 130
7.6.2.3 Införsäljning av onyttig egendom 135
7.6.2.4 Ränteförmånliga lån 138
7.6.2.5 Förbjudna lån 140
7.6.3 Felprisregler 142
7.6.3.1 Allmänt 142
7.6.3.2 Överlåtelse av egendom till över- och underpris 143
7.6.4 Övriga särregler 145
7.6.4.1 Nedskrivning av lån 145
7.6.4.2 Uthyrning av lokal 147
7.6.4.3 Pensionskostnader 148
7.6.4.4 Personalstiftelser 149
7.6.4.5 Förmån av utbildning vid personalavveckling 150
7.6.4.6 Tantiem 151
7.6.4.7 Substansminskning 152
7.6.4.8 Vinstandelslån 153
7.7 Intern regelkonkurrens mellan fåmansföretagsregler 153
7.8 Kontrolluppgiftsskyldighet 155
7.8.1 Allmänt 155
7.8.2 Upgiftsskyldigheten 156
7.8.3 Uppgiftsskyldighetens betydelse i bevishänseende 158
7.8.4 Uppgiftsskyldighetens betydelse i sanktionshänseende 159
7.9 Sammanfattning 164

8 Beskattning enligt allmänna regler 166

8.1 Inledning 166
8.2 Allmänt 167
8.2.1 Svensk rätt 167
8.2.2 Dansk rätt 171
8.3 Subjektsprincipen 177
8.3.1 Svensk rätt 177
8.3.2 Dansk rätt 182
8.3.3 Jämförande sammanfattning 183
8.4 Direkta överföringar såsom lön m.m. 183
8.4.1 Svensk rätt 183
8.4.2 Dansk rätt 184
8.4.3 Jämförande sammanfattning 185
8.5 Bolagets erläggande av privata utgifter och tillhandahållande av löpande förmåner 186
8.5.1 Svensk rätt 186
8.5.1.1 Den principiella problematiken 186
8.5.1.2 Krav på att förmånen skall ha åtnjutits 190
8.5.1.3 Värderingsfrågor 192
8.5.2 Dansk rätt 194
8.5.2.1 Den principiella frågan 194
8.5.2.2 Krav på att förmånen skall ha åtnjutits 197
8.5.2.3 Värderingsfrågor 199
8.5.3 Jämförande sammanfattning 200
8.6 Uthyrning av lokal till bolaget 202
8.6.1 Svensk rätt 202
8.6.2 Dansk rätt 203
8.6.3 Jämförande sammanfattning 204
8.7 Överlåtelser mellan bolag och aktieägare 205
8.7.1 Svensk rätt 205
8.7.2 Dansk rätt 209
8.7.3 Jämförande sammanfattning 210
8.8 Värdeöverföring mellan bolag med gemensam ägarkrets 211
8.8.1 Svensk rätt 211
8.8.2 Dansk rätt 215
8.8.3 Jämförande sammanfattning 216
8.9 Förvärv av värdepapper 216
8.9.1 Svensk rätt 216
8.9.2 Dansk rätt 221
8.9.3 Jämförande sammanfattning 221

8.10 Låneavtal mellan bolag och ägare 221
8.10.1 Svensk rätt 221
8.10.2 Dansk rätt 225
8.10.3 Jämförande sammanfattning 227
8.11 Fiktiv beskattning vid överföring av värde till bolaget 227
8.11.1 Svensk rätt 227
8.11.2 Dansk rätt 229
8.11.3 Jämförande sammanfattning 232

9 Principiell utvärdering i komparativ belysning 234

9.1 Inledning 234
9.2 Jämförelse mellan svensk och dansk rätt 234
9.3 Principiella förutsättningar för beskattning av förtäckta förmåner enligt allmänna regler 236
9.3.1 En förmögenhetsöverföring från bolaget 236
9.3.2 En konkret direkt eller indirekt förmån åtnjuts 236
9.3.3 Skattesubjekt 237
9.3.4 Värdering av förmån 238

10 Fördelningsreglerna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL 239

10.1 Inledning 239
10.2 Allmänt 240
10.3 Översiktlig jämförelse med andra nordiska länder 242
10.4 Tillämpningsområdet för fördelningsreglerna 244
10.4.1 Företag som omfattas 244
10.4.2 Berörda skattesubjekt – kvalificerat aktieinnehav 247
10.5 Fördelningsmodellen 256
10.5.1 Inledning 256
10.5.2 Beräkning 257
10.5.2.1 Allmänt 257
10.5.2.2 Utdelning 258
10.5.2.3 Reavinst 260
10.5.3 Möjlighet att spara kapitalutrymme 261
10.5.4 Anskaffningskostnaden 263
10.5.4.1 Fastställelsetidpunkten 263
10.5.4.2 Huvudregeln 264
10.5.4.3 Alternativregeln 264
10.6 Beaktande av uttagna löner 266
10.7 Undantag från tillämpningsområdet 271
10.7.1 Allmänt 271
10.7.2 Takregeln 272

10.7.3 Utomståenderegeln 273
10.8 Uppskov vid andelsbyte 277
10.9 Utvärdering och kritik av fördelningsreglerna 282
10.9.1 Tillämpningsområdet 282
10.9.2 Ändamålsenligheten 285
10.9.3 Komplexiteten 287

11 Behov av särreglering 290

11.1 Inledning 290
11.2 Neutralitetsskapande regler 291
11.2.1 Inkomstfördelningsregler 291
11.2.2 Avyttring av immateriella rättigheter 292
11.3 Särreglerna för rörelsefrämmande egendom i 32 § anv. p. 14 KL 293
11.4 Låneförbudet samt nedskrivning av lån 295
11.5 Särreglerna för förtäckta förmåner i 32 § anv. p. 14 KL 298
11.6 Övriga särregler 301
11.6.1 Allmänt 301
11.6.2 Uthyrning av lokal 301
11.6.3 Pensionskostnader 302
11.6.4 Avsättning till personalstiftelse 302
11.6.5 Förmån av utbildning vid personalavveckling 303
11.6.6 Tantiem 305
11.6.7 Substansminskning 306
11.6.8 Vinstandelslån 306
11.7 Särreglerna i 3 § 12 mom. SIL 306
11.8 Kontrolluppgiftsskyldighet 308
11.9 Sammanfattning 308

12 Sammanfattning och utvärdering 310

12.1 Inledning 310
12.2 Fåmansföretagsproblematiken 310
12.3 Val av särbehandlingsform 311
12.4 Behov av särreglering 312
12.5 Allmänna regler 313
12.6 Fördelning mellan kapital- och förvärvsinkomster 314

Summary in English **317**

Bilaga **334**

Källförteckning **346**

Sakregister **364**

Förkortningar

A.a. s.	Anfört arbete sidan
A. st.	Anfört ställe
anv. p.	Anvisningarna punkt
ABL	Aktiebolagslagen
ApSL	Anpartsselskabsloven
DI	Dagens industri
Dir.	Direktiv
Dnr	Diarienummer
Ds	Departementsserien
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
f., ff.	följande sida, följande sidor
FB	Föräldrabalken
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
GML	Gamla mervärdesskattelagen
H	Højesteretsdom
HD	Högsta domstolen
JT	Juridisk Tidskrift
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätten
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
LOS	Lag om sociala avgifter
LR	Länsrätten
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
LSLF	Lag om särskild löneskatt på förvärvsinkomster
LSR	Landsskatterettskendelse
LV	Ligningsvejledningen
mom.	momentet
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv, avdelning I
Not	Notismål
NSFS	Nordiska skattevetenskapliga forskningrådets skriftserie
OTC	On the counter
Prop.	Proposition
PSL	Personskatteloven
Ref	Referatmål
RegR	Regeringsrätten
RN	Riksskattenämden
R&R	Revision og Regnskabsvæsen

RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SCB	Statistiska centralbyrån
SEL	Selskabsskatteloven
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om stalig inkomstskatt
SKBL	Skattebetalningslagen
SKD	Afgørelse fra skattedepartement
SL	Statsskatteloven
SM	Skattemæssige meddelelser
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SOU	Statens offentliga utredningar
SpO	Skattepolitisk Oversigt
SST	Svensk Skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning
TfS	Tidskrift for Skatteret
TL	Taxeringslagen
UfR	Ugeskrift for Retsvesen
VLD	Vestre Landsretsdom
ØLD	Østre Landsretsdom

Det är möjligt att det inte finns någon lösning på småföretagens skatteproblem som tillgodoser alla önskemål. Orsaken är i så fall att lagstiftaren vacklar mellan två ambitioner: att å ena sidan vara generös och liberal mot hederliga och skötsamma företagare och å den andra jaga skattesmitare, en kategori som tyvärr ofta finner sin mest profitabla miljö i fåmansägda bolag eller som egenföretagare.

KJELL-OLOF FELDT[1]

[1] Feldt, "Rädda välfärdsstaten!", s. 160

1 Inledning

1.1 Avhandlingens ämne och syfte

Den svenska skattelagstiftningen innehåller ett stort antal regler, i fortsättningen kallade särregler, som enbart tar sikte på fåmansföretag och deras ägare. Bestämmelserna kan grovt delas upp i två regelsystem, dels reglerna som rör transaktioner av karaktären värdeöverföringar från företag till ägare och anskaffning av rörelsefrämmande egendom, dels reglerna som begränsar möjligheten att beskatta utdelningar och reavinster i det lägre beskattade inkomstslaget kapital. Ett viktigt motiv vid införandet av de ursprungliga särreglerna för fåmansföretag, numera i huvudsak placerade i 32 § anv. p. 14 KL, var att förhindra skapandet av obehöriga skatteförmåner. Motivet grundade sig på gjorda erfarenheter vid det praktiska taxeringsarbetet, och problematiken ansågs ha sin orsak i avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande. Till stor del kom lagstiftningen dock endast att innebära en reglering av i praxis redan utformade principer för upprätthållande av löne- respektive dubbelbeskattning. Ett ytterligare syfte var att förbättra kontrollmöjligheterna av fåmansföretag och dess ägare.

Den år 1991 genomförda skattereformen innebar bl.a. en rejäl sänkning av skattesatsen på kapitalinkomster jämfört med arbetsinkomster. Uppdelningen mellan inkomstslagen innebar att behov uppkom av ytterligare ett regelkomplex för fåmansföretag, nämligen fördelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL.

Företagen i Sverige består till stor del av aktiebolag med endast en eller ett fåtal ägare. Därför uppkommer ofta frågor rörande i vilken utsträckning och med vilka konsekvenser ägarna kan ingå avtal mellan sig själva och bolaget. Den grundläggande frågan är om civil- och skatterätten som utgångspunkt accepterar bolag med få, och t.o.m. endast en ägare, som ett eget subjekt skilt från dess ägare. Innebär det faktum att aktiebolaget är en juridisk person, att det i princip inte finns något hinder mot att en aktieägare kan uppträda i även andra roller än just som delägare gentemot bolaget? Det möjliggör i så fall ingående av avtal i syfte att skapa ekonomiska fördelar av skattemässig natur. Det är därför betydelsefullt att undersöka i vilken utsträckning civilrätten och framför allt skatterätten accepterar dessa bolag som från ägarna fristående rättssubjekt. De olika roller som en aktie-

ägare civilrättsligt ikläder sig gentemot bolaget bör som utgångspunkt få rättsverkan även vid den skatterättsliga tillämpningen. Även om aktiebolaget civilrättsligt och skatterättsligt accepteras som ett självständigt subjekt är det, när det gäller bolag med ett fåtal ägare, tillsammans med ägarna i praktiken ofta en ekonomisk enhet. Syftet för verksamhet bedriven med vinstsyfte är både i stort, och vid enskilda transaktioner, att nå ett ekonomiskt utfall som är till gagn för ägarna. Man skulle därför kunna säga att både civilrätten och skatterätten i vissa delar bygger på en fiktion om bolaget som ett från ägarna fristående subjekt.

I tidig skatterättslig praxis har domstolar, i syfte att förhindra kringgående av lönebeskattning eller dubbelbeskattning av utdelning, ansett sig kunna pröva transaktioner som inneburit att ägarna tillgodogjort sig förmåner på "bekostnad" av bolaget. Praxisen har så småningom formulerats i lagstiftning, och det har även uppställts regler vars syfte är att hindra utnyttjande av avdragsmöjligheter, t.ex. för avsättningar till pensionsstiftelser, som står till buds enligt de allmänna skatterättsliga reglerna.

De frågeställningar som behandlas i avhandlingen är alla sammanlänkade av den beskrivna bilden av fåmansföretaget och ägaren som en praktisk ekonomisk enhet. Den ekonomiska intressegemenskap som råder mellan bolaget och ägaren gör det angeläget att undersöka om samma normer kan tillämpas för fåmansföretagen som för bolag med ett flertal ägare.

Det *övergripande syftet* med min avhandling är att analysera huruvida beskattning av fåmansföretag och dess ägare kan ske efter allmänna skatterättsliga regler, eller *om det är motiverat med skattemässig särbehandling av fåmansföretag*. För att skapa ett underlag för analysen kommer jag att företa en komparation med ett skattesystem som i princip saknar särbehandling, nämligen det danska. Undersökningen innebär därför en jämförelse av dessa två olika rättsliga modeller för att komma till rätta med ett skatterättsligt problemområde. Den ena modellen innebär att särbehandla vissa skattskyldiga och/eller transaktioner. Den andra modellen är att i stället använda allmänna regler och delvis överlåta åt praxis att närmare bestämma tillämpningen.

1. En primär fråga är naturligtvis om det är motiverat att särbehandla fåmansföretag. Om så skulle vara fallet föreställer jag mig ett antal *olika redskap eller medel* för särbehandling som skulle kunna användas. Ett eventuellt användande av dessa redskap bör i sin tur vägas

mot de nackdelar som det kan innebära ur företags- och samhällssynpunkt.

Det första redskapet riktar sig mot en grundläggande anledning till att en stor del av problematiken uppkommer, nämligen möjligheten att bedriva personlig förvärvsverksamhet i enmansaktiebolag. Jag kommer därför att undersöka danska och svenska domstolars inställning till detta. Även det lämpliga i att lagstiftningsvägen ingripa mot företeelsen kommer att diskuteras.

Det andra medlet skulle kunna vara att inskränka de rättsliga verkningarna av självkontrahering, d.v.s. att bolagsägaren ingår avtal mellan sig själv och bolaget. Till grund för den diskussionen genomför jag en analys av de olika rättsliga roller en aktieägare kan ikläda sig gentemot sitt aktiebolag.

Det tredje redskapet är att behålla eller införa konkreta särregler riktade mot vissa utvalda situationer och transaktioner.

2. Det alternativ som skall jämföras med särbehandling är att helt avstå från att skattemässigt särbehandla fåmansföretag och delägare i dessa. Man skulle på de aktuella transaktionerna då *i stället tillämpa allmänna regler*, i huvudsak genom att beskatta utgående förmåner till delägarna antingen som lön enligt 32 § 1 mom. KL, eller utdelning enligt 3 § 1 mom. SIL. Beskattningskonsekvenserna grundas då på att förmånerna anses som ersättning för utfört arbete alternativt betraktas som förtäckt utdelning.

3. En analys av ovanstående innefattar en *värdering och jämförelse* mellan fördelar och nackdelar med *de båda modellerna*. I den mån det är möjligt kommer undersökningen avslutningsvis att resultera i ett förslag om den från teoretisk synpunkt lämpligaste beskattningsformen, som kan bestå av enbart allmän reglering alternativt särbehandling eller en blandning av dessa två modeller.

4. En rikhaltig praxis har utvecklats på de områden som hittills har varit föremål för särreglering. Praxisen sträcker sig från slutet av 1970-talet och framåt. Under denna tid har det i skatterättslig vetenskap uppmärksammats att RegR:s lagtolkningsprinciper kan ha förändrats. Mot bakgrund av en allmän analys av *tendenser i RegR:s lagtolkningsprinciper*, avser jag att undersöka huruvida en eventuell tendens avspeglar sig i de avgöranden som gäller det särreglerade området.[2] Är det så att RegR:s tolkning har förändrats över tiden bör det beaktas vid analyser av tidiga avgöranden angående särreglerna.

Eventuella tendenser bör dessutom beaktas vid tolkning av de särregler och/eller situationer som ännu inte har behandlats i praxis.[3] RegR:s förändrade tolkningsprinciper kan också vara en faktor att beakta vid bedömningen av behovet av särbehandling.

5. Före inkomståret 1991 beskattades alla inkomster för en fysisk person samlat och efter en gemensam progressiv skatteskala. Efter genomförandet av 1991 års skattereform råder en uppdelning i skattesystemet mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster. De jämförelsevis låga skattesatserna för aktiebolag och kapitalinkomster gör att de skattskyldiga kan väntas sträva efter att få beskatta så mycket som möjligt av inkomsterna i inkomstslaget kapital.[4] Fåmansföretagsägarna anses, genom sin möjlighet att själva styra uttagen till olika alternativ, ha särskilt stora möjligheter att realisera detta. Särskilda fördelningsregler har därför införts i 3 § 12 mom. SIL. Jag vill understryka att det inom det övergripande syftet, även ligger att undersöka dessa reglers berättigande, tillämplighet och ändamålsenlighet. Det kan exempelvis vara så att alternativet att avstå från särreglering av förtäckta förmåner m.m., innebär att behovet av fördelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL förstärks. Skillnaden i skatteuttag mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster kan vidare öka vid ett eventuellt avskaffande av ekonomisk dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomster.

1.2 Ämnesval och avgränsning

Som alltid inom skatterätten kan det ligga en fara i att forska kring frågor som har alltför stark anknytning till materiella regler. Med tanke på den höga förändringstakt som skatterätten är underkastad, särskilt under senare tid, finns det en risk att ett skatterättsligt forsk-

[2] Analysen av praxis angående det särreglerade området sträcker sig från de första avgörandena i slutet av 1970-talet till utgången av år 1998.

[3] Jfr Påhlsson, 1998 s. 82, som menar att man kan studera praxis i syfte att vinna närmare kunskap om hur RegR principiellt ställer sig till vissa regelområden.

[4] Dessutom är en viss del av utdelningen på aktier i onoterade företag sedan inkomståret 1997 undantagen från beskattning enligt 3 § 1a-g mom. SIL, vilket ytterligare förstärker skillnaden i skatteuttag mellan utdelning och lön. Lättnadsreglerna, som de kallas, har förmodligen störst praktisk betydelse just för fåmansföretag.

ningsarbete delvis är inaktuellt innan det ens har presenterats.[5] I princip samtliga skatterättsliga avhandlingar utmärks dock av att de är inriktade på övergripande frågor av principiell natur.[6] När det gäller fåmansföretagsreglerna är den materiella osäkerheten inför framtiden särskilt tydlig. Under hela 1990-talet har det förts en politisk debatt om dubbelbeskattningens fortlevande. Under en kort period var dubbelbeskattningen avskaffad, för att strax därpå återinföras. Omedelbart därefter infördes en selektiv lättnad på ägarnivå som framför allt är tillämplig på fåmansföretag. Motiven för och behovet av särregler för fåmansföretagen har dessutom alltid varit föremål för diskussion och debatt. Detta har förstärkts under senare tid då politiska signaler har givits angående nödvändigheten av att värna om småföretagen. Ett inlägg i debatten gjordes av Industriförbundet som ifrågasatte existensen av de speciella "stoppreglerna" för fåmansföretag.[7] I april 1997 tillsatte också regeringen en kommitté med uppgift att se över de s.k. stoppreglerna, d.v.s. framför allt regelsystemet i 32 § anv. 14 KL och 2 § 13 mom. SIL.[8] Kommittén presenterade i oktober 1998 en utredning där det föreslogs att i princip samtliga särregler för fåmansföretag skulle avskaffas, utom reglerna i 3 § 12 mom. SIL som i enlighet med direktiven inte behandlades av utredningen.[9]

Båda regelkomplexen har starka kopplingar till det sätt på vilket aktiebolagens inkomster dubbelbeskattas. Behovet av fördelningsreg-

[5] Av särskilt intresse för min situation är att jämföra med den situation som förelåg när Grosskopf skrev sin avhandling "Beskattning av fåmansbolag" som utkom i början av 1976. Grosskopf hann beakta SOU 1975:54, "Fåmansbolag", men själva lagstiftningen, som till vissa delar kom att avvika från betänkandet, beslutades efter avhandlingens publicerande. Som von Bahr påpekade i sin anmälan av avhandlingen, SN 1977 s. 68, var den ändå av stort värde för förståelse av såväl den äldre som den nyinförda lagstiftningen. Något som så här i efterhand verkligen kan bekräftas, inte minst mot bakgrund av det lagda förslaget, SOU 1998:116, om att avskaffa stora delar av de ursprungligt införda särreglerna.

[6] Förutom Grosskopfs avhandling är bl.a. Samuelssons "Förlustutjämning" och Thorells "Skattelag och affärssed" avhandlingar med principiella ansatser, som dessutom är tillkomna vid tidpunkter där stor osäkerhet funnits kring eventuella regelförändringar på de behandlade områdena.

Det finns även många skatterättsliga avhandlingar med mer allmänna ansatser. Utan att markera olika skatterättsliga avhandlingars inbördes betydelse, kan det vara intressant att från 1990-talet nämna Påhlssons "RSV:s rekommendationer" 1995, Gunnarssons "Skatterättvisa" 1995, Hultqvists "Legalitetsprincipen" 1995, Kellgrens "Mål och metoder vid tolkning av skattelag" 1997 och Persson Östermans "Kontinuitetsprincipen" 1997. Det finns även exempel på mer regelorienterade avhandlingar med betydelsefulla principiella inslag såsom Aldéns "Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten" 1998.

[7] Industriförbundet, "Fåmansföretagsbeskattning", PM 1997.

[8] Dir. 1997:70.

[9] SOU 1998:116.

lerna i 3 § 12 mom. SIL bör inte påverkas i avsaknad av dubbelbeskattning, eftersom skillnaden i beskattning och avgiftsuttag mellan kapitalinkomster och förvärvsinkomster då skulle bli ännu tydligare. Snarare finns det skäl att tro att frånvaro av dubbelbeskattning av utdelade aktiebolagsvinster skulle förstärka behovet av fördelningsreglerna. Även för de transaktioner som nu regleras i 32 § anv. p. 14 KL, bör i princip någon beskattningsform behövas, såväl i närvaro som frånvaro av en klassisk ekonomisk dubbelbeskattning. Risken för materiella förändringar avdramatiseras dessutom av det faktum att avhandlingen behandlar centrala frågeställningar av principiell natur.

Det finns ingen helt given avgränsning när det gäller vilka av de materiella fåmansföretagsreglerna som bör behandlas inom ramen för avhandlingen. Som framgår i nästföljande avsnitt är framställningen till stor del problemorienterad. Med tanke på avhandlingens principiella ansats, anser jag det inte nödvändigt att sträva efter att behandla samtliga särregler helt uttömmande. Förutom i 32 § anv. p. 14 KL finns bl.a. regler i 21 § KL angående byggmästarsmitta och avyttring av immateriella rättigheter. I 32 § anv. p. 15 KL finns låneförbudsregeln som har stor praktisk betydelse för fåmansföretagen, men har ett vidare tillämpningsområde. I 32 § anv. p. 13 KL finns regler för inkomstfördelning mellan föräldrar och barn. Även andra regler med specifik betydelse för fåmansföretagen finns utspridda på olika håll i skattelagstiftningen.

För helhetens skull är min avsikt att, i någon form, behandla i princip samtliga särregler på inkomstskatteområdet för fåmansföretag. Jag har dock valt att inte behandla reglerna i 21 § anv. p. 4 KL angående byggmästarsmitta. Reglerna är intimt förknippade med systemet för beskattning av byggnadsrörelse m.m. På grund av de omfattande och speciella frågor som rör beskattning av byggnadsrörelse, anser jag det inte meningsfullt att behandla de särskilda reglerna för fåmansföretag på detta område isolerat från den allmänna problematiken.[10]

"Hindrande" regler som i och för sig kan ha stor praktisk betydelse för fåmansföretag, men som i princip riktar sig mot en vidare krets av skattskyldiga, kommer inte att behandlas.[11] Undantag görs dock för

[10] Det har för övrigt fattats beslut om en översyn av reglerna gällande byggnadsrörelse m.m., dir 1998:55.

[11] Således kommer inte de s.k. spärreglerna för ägarförändringar i lagen om underskottsavdrag att behandlas. Inte heller regeln i 2 § 4 mom. SIL avseende möjligheten att utnyttja underskottsavdrag efter fusion berörs. De principiella frågeställningar som rör förlustutjämning har för övrigt redan behandlats i en avhandling av Samuelsson, 1994. För en kort redogörelse av underskottspärreglernas betydelse för fåmansföretag, se Tjernberg 1998.

låneförbudsregeln i 32 § anv. p. 15 KL av bl.a. det skälet att den har behandlats i ovannämnda utredning. Den brukar också i allmänhet betraktas som en del av regelkomplexet rörande fåmansföretag.[12]

Det ligger inte inom ramen för avhandlingsarbetet att beskriva och analysera förekomsten av uttryckligt "gynnande" regler för fåmansföretag och andra småföretag. Jag behandlar därför inte t.ex. reglerna om viss skattefrihet för utdelning på onoterade aktier, även om dessa regler har flera materiella frågeställningar gemensamt med reglerna i 3 § 12 mom. SIL.[13] Det innebär inte att jag tar ställning mot förekomsten eller införandet av gynnande regler. Sådana kan mycket väl vara befogade ur både företags- och samhällsekonomisk synpunkt. Den särbehandling som diskuteras i avhandlingen har dock sitt ursprung i ett behov av att förhindra ett ej önskvärt skattemässigt utnyttjande av den ekonomiska intressegemenskap som föreligger i fåmansföretagsfallen. En sådan särbehandling behöver inte utesluta att även regler av gynnande karaktär kan vara motiverade. Det är emellertid enligt min mening viktigt att ett eventuellt behov av uttryckligt gynnande lagstiftning, inte förväxlas med ett alternativ där småföretag behandlas generöst ur kontrollsynpunkt, eller ges ett allt för stort utrymme vid tillämpning av allmänna beskattningsregler. Frågan om uttryckliga gynnande regler riktade till småföretag är av främst politisk och samhällsekonomisk natur, och jag lämnar frågan utanför avhandlingsarbetet.[14]

Såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar kan uppfylla definitionen för fåmansföretag. Vissa av de regler som rör fåmansföretag gäller dessutom fåmansägda handelsbolag. Eftersom systematiken för beskattning av ekonomiska föreningar respektive handelsbolag till stora delar skiljer sig från beskattningen av aktiebolag, har jag valt att i avhandlingen endast behandla aktiebolagsformen.

[12] SOU 1998:116.

[13] Reglerna är placerade i 3 § 1 a-g mom. SIL Jag har för min egen del behandlat dem i Tjernberg 1998.

[14] Det kan nämnas att det inom EU pågår ett arbete för att förbättra bl.a. skattesituationen för små- och medelstora företag. Som exempel kan nämnas kommissionens rekommendation 94/390/EC, som bl.a. behandlar införande av skattelättnader för "sole proprietorships and partnerships". Rekommendationen berör främst målet att skapa bättre skattemässiga förutsättningar för motsvarigheterna till enskild näringsverksamhet och handelsboag.

1.3 Metodfrågor

Av ämnesbeskrivningen ovan framgår att min avsikt inte har varit att göra en renodlad regelorienterad framställning, utan snarare en framställning med problemorienterad ansats. En analys av de olika reglerna har därför främst skett endast om, och i anslutning därtill, det varit befogat av de principiella resonemangen. En renodlad deskriptiv studie är i regel endast befogad om ett ämnesområde inte tidigare har blivit föremål för några rättsvetenskapliga forskningsinsatser, och det därför finns ett behov av att systematisera och tolka gällande rätt.[15] Så är inte fallet för de rättsregler som berör fåmansföretagen.[16] Jag vill därför beskriva min metod som i huvudsak problemorienterad. Jag har därvid använt mig främst av lagtexten och i den mån det varit behövligt tagit stöd av förarbeten, praxis och doktrin. Jag utvecklar närmare min syn på den skatterättsliga lagtolkningen och tendenser i denna i kapitel 2.

Den del av avhandlingen, kapitel 4–6, som innebär en undersökning av de bakomliggande förutsättningarna för fåmansföretagsproblematikens uppkomst, har en problemorienterad infallsvinkel. Beskrivningen av de existerande särreglerna för fåmansföretag, kapitel 7 och 10, kan karaktäriseras som rättsdogmatisk med vissa normativa inslag. Jag lämnar därför även förslag på hur reglerna kan förbättras för att uppnå sitt syfte.

De *allmänna* lagregler som kan användas för att beskatta förtäckta förmåner är, i både Sverige och Danmark, mycket allmänt hållna. Deras innebörd har illustrerats via en *rikhaltig praxis*. Syftet med den del av studien som rör beskattning av förtäckta förmåner enligt allmänna regler, kapitel 8 och 9, är att fastställa vilka principiella förutsättningar som skall vara uppfyllda för att beskattning skall ske. En vanlig modell för detta är att kartlägga och analysera domstolarnas praxis och utifrån det uttala sig om gällande rätt. Ett alternativt sätt är att utgå ifrån en teoretisk analys som kan innebära en kartläggning och diskussion kring rimliga kriterier och principer.[17] Praxis kan

[15] Se Peczenik 1988 s. 15 och 1990 s. 42. Se för ett exempel på vad jag uppfattar vara en skatterättslig rättsdogmatisk avhandling med denna innebörd Moëll, "Harmoniserade tulltaxor" 1997.

[16] I litteraturen har fåmansföretagsreglerna behandlats av bl.a. mig själv, "Beskattning av fåmansföretag" 1998, Söderholm och Grosskopf, "Den nya fåmansföretagsbeskattningen" 1993 samt Båvall, "Fåmansföretag" 1995.

[17] Se t.ex. Påhlsson 1997 s. 26 ff. Den konkreta frågan i Påhlssons studie var att studera den juridiska betydelsen av gränsdragningen mellan omkostnader och levnadskostnader.

sedan granskas och kritiskt prövas mot den bakomliggande teoretiska analysen.[18] Min i denna del utförda undersökning har skett med den förtsnämnda modellen. Anledningen är att jag har uppfattat att det principiella mönstret för beskattning av förtäckta förmåner till stor del successivt formats just via praxis.[19] Presentationen har dock, för att öka tillgängligheten, systematiserats efter *olika huvudtyper* av förtäckta förmåner. Den teoretiska analysen förs löpande, för att sedan utmynna i en sammanfattning och kritisk granskning av de i praxis framvuxna principerna. För att på lämpligt sätt belysa det komparativa inslaget, vilket utvecklas nedan, presenteras svensk och dansk rätt gemensamt efter samma systematik. Mot bakgrund av genomgångarna av dels särreglerna, dels de allmänna reglerna, är min avsikt att i kapitel 11 avväga nödvändigheten av de olika särreglerna mot möjligheten att använda allmänna regler.

En jämförande analys av det slag som är avhandlingens övergripande syfte, kan berikas genom studier av andra länders skattesystem. Utländskt material kan visa på alternativ till det inhemska regelsystemet och ge stöd åt kritik och förslag till hur det svenska regelsystemet kan förändras.[20] Relevansen av sådana jämförande studier är beroende av flera olika faktorer, bl.a. rättslikhet, språkkunskaper och tillgång till litteratur. Den viktigaste faktorn i mitt fall är hur det jämförda landets skattesystem är utformat. För att en jämförelse skall vara adekvat krävs att skattesystemet uppvisar i vissa avseenden betydande likheter med det svenska. Vad som i mitt fall bör vara uppfyllt är för det första att aktiebolag, eller motsvarande, bör vara underkastade ekonomisk dubbelbeskattning i någon utsträckning. Vidare bör beskattningen av utdelningsinkomster vara separerad från beskattningen av löneinkomster, samt att beskattningen av de förra är proportionell och de senare progressiv i någon form. Det ter sig närmast ogörligt att söka efter dessa förutsättningar bland all världens länder. Jag begränsade av praktiska skäl därför urvalet till länderna inom

[18] I Påhlssons fall framstod den alternativa modellen som ändamålsenlig eftersom praxis på det område som Påhlsson undersökte är mycket in casubetonad och i vissa fall motstridig, s. 27. Persson Österman har i SN 1998 s. 305 ff. uttalat viss kritik mot metoden. Se dock också Gunnarssons anmälan i Retfærd 1998 s. 87 ff.

[19] Man bör här bortse från de särregler som från tid till annan gäller och har gällt för olika typer av förmåner, och vars innebörd inte sällan präglats av annat än rent rättsliga principer. Jag tänker bl.a. på den nyinförda skattefriheten vid användandet av arbetsgivarens dator för privat bruk enligt 32 § 3 c mom. KL

[20] Se Melz 1986 s. 6.

Norden samt EU.[21] En översiktlig studie av de aktuella länderna visade att vårt grannland Danmarks skattesystem lämpar sig utmärkt för en jämförande studie. Danmark har liksom Sverige genomfört en skattereform i början av 1990-talet, vilken bl.a. innebar en uppdelning mellan vissa kapitalinkomster å ena sidan och arbetsinkomster å andra sidan. Precis som i Sverige har det inneburit en lindrigare beskattning av utdelningsinkomster än av löneinkomster, jämfört med före skattereformerna då läget var tvärtom. Danmark är vidare ett av de få länder som förutom Sverige har kvar ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningsinkomster i någon form. Dessutom finns i båda länderna en viss lindring av dubbelbeskattningen på aktieägarnivå. Som kommer att framgå av avhandlingen saknar Danmark i princip särregler för fåmansföretag, vilket innebär att möjligheten att beskatta förtäckta förmåner i dansk rätt är begränsad till en användning allmänna regler. En komparation med dansk rätt i detta avseende bör därmed kunna ha en utmärkt tjänande funktion.[22] Det finns även andra länder inom EU som uppfyller en del av de ovan nämnda kraven och som därför skulle kunna ligga till grund för en komparation. Jag valde emellertid att begränsa komparationen till ett lands system, eftersom det skapar möjlighet till en mer fördjupad analys jämfört med en utökad komparation i bemärkelsen fler skattesystem. Det är vidare så att Olli Ryynnänen nyligen i en avhandling behandlat frågor med anknytning till förtäckta förmåner. Studien behandlar finsk rätt och innehåller komparationer med svensk, norsk, engelsk, tysk och amerikansk rätt. Jag finner därför ingen anledning att göra egna utredningar inom dessa områden. I de fall det är befogat kommer jag dock

[21] Sverige verkar vara unikt när det gäller omfattningen av särskilda regler för fåmansbolag. Skatteregler rörande bolag med ett fåtal ägare existerar visserligen i flera andra länder. Det rör sig dock oftast om mer isolerade företeelser och innebörden varierar med hänsyn till bl.a. hur bolagsskattesystemen är utformade. I USA tillämpas för bolag med ett mindre antal ägare under vissa förutsättningar en enkelbeskattning enligt handelsbolagsmodell. Den reducerade bolagsskattesatsen för bolag med lägre inkomster tillämpas inte på vissa bolag som ägs av anställda. Tysk rätt ställer särskilda krav för godkännande av avtal som ingås mellan bolaget och ägare med bestämmande inflytande. Även Storbrittanien har restriktiva regler för fåmansbolag. För lån till vissa delägare sker beskattning av bolaget som om lånet varit att betrakta som utdelning. Uppgifterna har hämtats från Ault m.fl. 1997 s. 348 ff. Burmeister har, enligt en artikel i SN 1998 s. 739 ff., undersökt ett flertal länder men funnit att speciella regler för fåmansföretag endast existerar i ett fåtal länder, se vidare om detta i avsnitt 10.3.

[22] Se Strömholm i SvJT 1971 s. 251 ff. och SvJT 1972 s. 456 ff. angående komparationer i tjänande respektive härskande syften. En skatterättslig avhandling som innehåller ett stort mått studier av utländsk rätt, dock utan att vara uttalat komparativ, är Wimans "Prissättning inom multinationella koncerner" 1987.

att diskutera de resultat som framkommit i Ryynnänens avhandling.

Jag har övervägt frågan om det hade varit berikande att även mer ingående komparera med ett skattesystem som inte innehåller ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsinkomster. Eftersom ett eliminerande av dubbelbeskattning kan ske enligt flera alternativa modeller anser jag, med hänsyn till den i huvudsak tjänande funktionen, att en sådan komparation vore allt för hypotetisk. En översiktlig studie av skattesystemen i Norge och Finland, som båda har enkelbeskattning av bolag, har dessutom visat att problematiken i stort sett inte skiljer sig åt. Båda länderna beskattar i någon form förtäckta förmåner och har dessutom fördelningsregler av den typ som 3 § 12 mom. SIL utgör i Sverige. När det gäller den senare problematiken företar jag dock en viss komparation med Norge och Finland. Anledningen är att Danmark saknar även denna typ av regler.

Som bl.a. Bogdan anfört riskerar man vid begränsade studier av utländsk rätt att inte i tillräcklig utsträckning beakta andra samhälleliga företeelser.[23] Rättslikheten och den kulturella likheten mellan Sverige och Danmark är dock så betydande, att problem av detta slag normalt inte föreligger.[24]

Jag kommer också att jämföra med vad som gällde i Sverige fram till 1975 innan fåmansföretagsreglerna trädde i kraft. Dubbel- och lönebeskattning upprätthölls då genom allmänna regler och en rikhaltig praxis växte fram. Det bör dock beaktas att skattesystemet vid denna tid var annorlunda utformat. Alla inkomstslag beskattades före 1991 års skattereform efter en gemensam progressiv skala, till skillnad från nu när kapitalinkomster beskattas separat med 30 procent. Ekonomisk dubbelbeskattning genom utdelningsbeskattning i kapital innebar därför tidigare ett högre skatteuttag än beskattning av löneinkomster i inkomstslaget tjänst, vilket är en faktor som måste beaktas vid analysen av äldre praxis.

1.4 Forskningsläget

När det gäller tidigare forskningsarbete bör naturligtvis Grosskopfs avhandling "Beskattning av fåmansbolag" beaktas. Den behandlar äldre praxis angående förtäckta förmåner i fåmansbolag och diskuterar främst dubbelbeskattningens bärighet på dessa bolag. När det gäl-

[23] Bogdan 1993 s. 57 ff. Se också Påhlsson 1995 s. 47 och Wiman 1987 s. 26 ff.
[24] Jfr Silfverberg 1992 s. 8 och Påhlsson 1995 s. 47.

ler Grosskopfs avhandlings relation till mitt arbete kan först konstateras att den färdigställdes 1976, d.v.s. precis innan "stoppreglerna" för fåmansföretag trädde i kraft. De senare har därför av Grosskopf endast översiktligt kommenterats utifrån lagförslaget. Vidare finns numera en rikhaltig praxis gällande stoppreglerna, och dessutom har det genom 1991 års skattereform delvis förändrade skattesystemet inneburit att många av de frågeställningar Grosskopf diskuterade fått nya infallsvinklar. Grosskopfs arbete utgör dock ett värdefullt jämförelseinstrument vid analys av i vilken utsträckning de införda särreglernas existens verkligen är en förutsättning för en fungerande beskattning av fåmansföretag och dess delägare.

Givetvis är även Olli Ryynnänens tidigare nämnda arbete av intresse för den allmänna diskussionen. Samspelet mellan beskattningen av aktiebolag och aktieägare har även varit föremål för ett seminarium under 1995 anordnat av Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet.[25]

1.5 Disposition

Fortsättningen av avhandlingen är disponerad på följande sätt. I kapitel 2 beskrivs först skatterättslig lagtolkning och dess utvecklingstendenser. RegR:s lagtolkningsprinciper i stort speglas i utvecklingen av den specifika praxisen angående fåmansföretagsreglerna. I kapitel 3 redogörs översiktligt för dansk skatterätt. Kapitlet utgör en grundläggande bakgrund till de avsnitt med dansk skatterätt som följer längre fram i avhandlingen. Dessa båda kapitel är placerade inledningsvis därför att de är av renodlad teoretisk karaktär och utgör en referens för avhandlingens fortsatta analys.

Därefter följer en problemorienterad del i avhandlingen. Avsikten är där att undersöka dels om det föreligger motiv för att särbehandla fåmansföretag, dels olika medel för att komma till rätta med de skatterättsliga problem som är knutna till bolag med en eller ett fåtal ägare. I kapitel 4 diskuteras allmänt huruvida den ekonomiska intressegemenskapen mellan fåmansbolag och dess ägare gör det motiverat med skatterättslig särbehandling. I kapitel 5 diskuteras olika situationer där det kan ifrågasättas vem av bolaget och aktieägaren som bör vara rätt skattesubjekt för inkomster härrörande från av aktieägare personligen utförda prestationer. I kapitlet sker en komparation med

[25] NSFS skriftserie nr 33, 1996.

dansk rätt, där frågan blivit flitigt behandlad i både praxis och doktrin. Kapitel 6 innehåller en analys av de olika rättsliga och ekonomiska roller som en aktieägare kan uppträda i gentemot bolaget. Mot bakgrund av detta diskuteras i vilken utsträckning s.k. självkontrahering skall accepteras.

I kapitel 7 beskrivs och analyseras de existerande särskilda fåmansföretagsreglerna mot en bakgrund av historik, systematik ock karaktär. I kapitel 8 lämnas en redogörelse för hur beskattning av förtäckta förmåner enligt allmänna regler har utvecklats i såväl dansk som svensk praxis. Jämförelsen mellan svensk och dansk rätt görs löpande för att i följande kapitel 9 utmynna i en principiell utvärdering.

Kapitel 10 behandlar fördelningsproblematiken mellan kapital och tjänst avseende fåmansföretagsägares uttag av vinstmedel från företaget. Detta område är också föremål för särreglering i svensk rätt. Jag har dock bedömt att denna problematik är av något annorlunda karaktär jämfört med vad som diskuteras i kapitel 7–9, och anser det därför mest ändamålsenligt att behandla frågeställningen för sig. Dansk rätt saknar fördelningsregler av detta slag, beroende på en i jämförelse med svensk rätt inte lika uttalad skiljelinje mellan beskattning av förvärvs- och kapitalinkomster. Däremot gör likheterna i uppdelning av inkomstslag mellan svensk, norsk och finsk rätt, det befogat att i den principiella analysen göra en komparation mellan dessa tre länders sätt att angripa problematiken.

Mot bakgrund av de tidigare analyserna sker i kapitel 11, som en viktig del i avhandlingens syfte, en jämförelse och utvärdering mellan de två olika modellerna att skattemässigt behandla transaktioner mellan fåmansföretag och dess aktieägare. Jag har funnit det mest ändamålsenligt att presentera analysen regelvis och utifrån frågan om nödvändighet föreligger av de olika särreglerna. I det 12:e och avslutande kapitlet görs en sammanfattning och kritisk utvärdering.

1.6 Terminologi

Avhandlingen behandlar i första hand regler som rör fåmansföretag i enlighet med de särskilda lagstadgade definitionerna. På en del ställen använder jag för den språkliga variationens skull även uttrycken fåmansaktiebolag eller fåmansbolag synonymt med fåmansföretag. Oavsett vilket av dessa uttryck som jag använder, avser jag inget

annat än ett företag som inordnas under de lagreglerade definitionerna av fåmansföretag.

I den allmänna debatten, och förvisso även i såväl svenska som EG-rättsliga utredningar och andra produkter, förekommer ofta uttrycket småföretag.[26]

Någon svensk rättslig reglering finns ej av denna term. Uttrycket används ofta för att ringa in en typ av målgrupp för olika regler och andra åtgärder. Somliga menar att termen småföretag används vid beskrivning av gynnande åtgärder och regler, medan termen fåmansföretag har en mer negativ klang.[27] Jag har inte funnit att det för mitt ändamål finns ett behov av att närmare försöka definiera uttrycket småföretag. De regler jag behandlar är nämligen knutna till i lagtexten definierade uttryck.

I de delar där jag för mer allmänt hållna diskussioner, och även anknyter till politisk opinionsbildning och debatt, använder jag stundtals uttrycket småföretag. Med tanke på den rättsliga definitionen av fåmansföretag, som i korthet omfattar aktiebolag eller ekonomiska föreningar där ett fåtal ägare har rösträttsmajoriteten, är det rimligt att anta att många fåmansföretag har karaktären av småföretag. Den debatt som förs kring dessa företag har med andra ord giltighet även för många fåmansföretag.

I avhandlingens centrala syfte ligger att behandla behovet och förekomsten av *särbehandling* av fåmansföretag. I samband med den grundläggande diskussionen kring fåmansföretagsproblematiken använder jag uttrycket i vid bemärkelse. Särreglering ser jag sedan som *en* form av särbehandling. Särregler kännetecknas enligt min uppfattning av att de, till skillnad från allmänna regler, uttryckligen riktar sig enbart mot vissa uttryckligen definierade grupper av skattskyldiga subjekt. Jag själv föredrar i sammanhanget uttrycket särregler framför specialregler, eftersom de senare ofta även används, utan att rikta sig mot särskilda grupper av skattskyldiga, för att t.ex. undanta vissa typer inkomster från skatteplikt och begränsa eller utvidga avdragsrätten för kostnader. Den närmare innebörden av och indelningen i olika typer av särregler behandlar jag i avsnitt 7.4.

I dansk rätt förekommer olika "aktiebolagsformer": aktieselskab och anpartsselskab, vilka båda starkt påminner om den svenska aktiebolagsformen. I referat av danska avgöranden använder jag ibland

[26] Se t.ex. EG-kommissionens rekommendation 94/390/EC om beskattning av "small and medium-sized enterprises". Det senare uttrycket har definierats i 96/280/EG.
[27] Jfr Melz SN 1991 s. 463.

dessa uttryck. I den principiella diskussionen använder jag dock oftast den svenska termen "aktiebolag", eller helt enkelt "bolag". För den allmänna diskussionens skull uppfattar jag det inte som nödvändigt att hela tiden återge den juridiskt korrekta termen för dessa olika "bolagsformer". I referat och diskussion angående den danska rätten använder jag ibland en försvenskning av det danska uttrycket "hovedaktionær", nämligen "huvudaktieägare". En motsvarande term finns inte i svensk rätt men uttrycket bör kunna jämställas med majoritetsägare eller liknande.

2 Tendenser i RegR:s lagtolkningsprinciper

2.1 Inledning

Fåmansföretagsreglerna har varit uppe till RegR:s bedömning i ett stort antal fall efter reglernas tillkomst i mitten av 1970-talet fram till dags dato.[1] För många av de frågor som analyseras i avhandlingen utgör därmed praxis en viktig rättskälla. Det är därför angeläget att ingående *undersöka RegR:s tolkningsmetoder* och se och om dessa utvecklats över tiden. I den mån det skett en utveckling i någon riktning, finns det anledning att vid tolkning av fåmansföretagsreglerna begagna sig av äldre rättspraxis med viss försiktighet. Syftet är också att se om RegR:s sätt att tolka bestämmelserna kan tillföra något till den övergripande analysen av behovet av särregler. Kapitlet inleds med en allmän diskussion om tolkningsmetoder, för att avslutas med en spegling av metoderna i den praxis som utvecklats rörande fåmansföretagsreglerna.

Oavsett om särregler för fåmansföretag existerar eller inte, föreligger i vart fall vid en ytlig betraktelse, hypotetiska möjligheter att beskatta vissa förtäckta förmåner enligt *mer än en regel samtidigt*. I kapitlet diskuteras därför också kortfattat hur denna problematik bör lösas på ett principiellt plan. De principiella lösningarna ligger sedan till grund för diskussion kring regelkonkurrens. Denna diskussion förs löpande i anslutning till att de olika reglerna analyseras längre fram i avhandlingen.

2.2 Allmänt om skatterättslig lagtolkning

2.2.1 Förarbetenas betydelse vid konflikt med lagtexten

I syfte att skapa förståelse för den längre fram i avhandlingen förda diskussionen, är det viktigt att här kort redogöra för den allmänna

[1] Ståhl har i SST 1989 s. 77 ff. presenterat en genomgång av rättsfall på fåmansföretagsområdet t.o.m. utgången av 1988.

utvecklingen inom skatterättslig lagtolkning. Flitiga diskussioner har förts i litteraturen, av bl.a. Sandström, Welinder, Mattsson, Lindencrona, Bergström, Melz, Hultqvist och Kellgren.[2] Främst har intresset riktats mot förarbetenas betydelse, dels ur en allmän synvinkel, dels mer speciellt kring konflikter mellan lagtext och förarbeten. Även om skilda synsätt framförts angående den generella betydelsen av förarbeten, vilket jag återkommer till nedan, verkar det föreligga stor enighet om att lagtextens ordalydelse som utgångspunkt bör ha prioritet framför förarbetsuttalanden som kolliderar med lagtexten. Welinder har ställt problematiken på sin spets genom att formulera frågeställningen "skall man i så fall följa lagens ord med risk att synas hemfallen åt en formalism... eller skall man avvika från lagens ord på ett sätt, som kan synas sätta rättsäkerheten i fara?". Welinder anser dock att lagtexten knappast bör ha företräde om man tror sig kunna fastställa att lagstiftarens vilja blivit illa uttryckt genom en redaktionell felaktighet eller liknande lapsus.[3] Han framhåller också att skattelagen bör läsas som en helhet utan avseende på mindre lyckade detaljformuleringar. Även Sandström anser att reservation bör göras för sådana fall där ordalydelsen leder till uppenbart orimliga resultat.[4] Hultqvist å sin sida framhåller att regering och riksdag har stor frihet att formulera villkoren för skattskyldighet och skatteplikt. Det allmänna får därför bära konsekvenserna av misstag, dels för att inte låta den enskilde lida rättsförluster, dels för att upprätthålla ett högt kvalitetskrav på lagstiftningen.[5]

Det finns i praxis några exempel som illustrerar att lagtexten faktiskt under vissa förutsättningar har frångåtts till förmån för en mer subjektiv tolkning.

> I RÅ 1974 A not 850 prövades en begränsningsregel för underskott uppkomna genom avskrivning på fartyg i rederirörelse. Av lagtexten framgick att underskottet fick utnyttjas så länge det inte översteg 10 procent av anskaffningskostnaden, oavsett avskrivningens storlek. Av förarbetena framgick tydligt att det var avskrivningarnas storlek som skulle begränsas, inte storleken på underskottet. Lagtexten var således genom ett redaktionsfel felaktig. RegR konstaterade att det "måste anses följa av" lagrummet att det var avskrivningen som skulle begränsas till 10 procent. Ett regeringsråd

[2] Se K.G.A. Sandström SST 1952 s. 241 ff., Welinder SST 1953 s. 78 ff., Mattsson SST 1981 s. 291 ff., Lindencrona 1983 s. 491 ff., Bergström SN 1984 s. 309 ff., Melz SN 1992 s. 613 ff. och SN 1993 s. 138 ff., Hultqvist 1995 och Kellgren 1997.

[3] Welinder SST 1953 s. 87 f.

[4] K.G.A. Sandström SST 1952 s. 243.

[5] Hultqvist 1995 s. 111 f.

yttrade särskilt att bestämmelsen genom en bokstavstolkning framstod som så egenartad och irrationell att det fanns anledning att söka stöd i förarbetena till lagstiftningen.

RegR tog i avgörandet hjälp av ett tydligt uttalande i förarbetena för att frångå lagtexten. Bergström menar att RegR vilseleder läsaren av målet genom att påstå att det "måste anses följa" av lagrummet.[6] Utgången har dessutom kritiserats av bl.a. Mattsson.[7] Han uttalar att det måste vara en uppgift för lagstiftande myndighet att skriva en lagtext som överensstämmer med motiven. Om detta inte sker får lagtexten ändras. Melz instämmer i kritiken och menar att om man frångår lagtextens innebörd är det inte ens längre fråga om lagtolkning, möjligen i så fall en extremt subjektiv lagtolkning.[8] Även Lindencrona har ansett domen vara diskutabel och uttalat att förarbetena måste inrymmas i lagtexten.[9]

Även i RÅ 1987 ref 6 frångick RegR den isolerade lagtexten efter att först ha analyserat bestämmelserna "sedda i sitt inbördes sammanhang" och därefter ha konstaterat att en sådan tolkning ledde till den innebörd som lagstiftaren avsett.

> Avgörandet gällde det tidigare gällande schablonavdraget under inkomst av tjänst. Den skattskyldige hade anfört att lagtexten gav stöd för tolkningen att avdrag skulle medges med 5 procent av intäkten, dock alltid *minst* med 1.000 kr. RegR ansåg dock att regeln skulle förstås så att schablonavdraget *inte fick överstiga* 1.000 kr. Ett märkligt uttalande, som knappast kan sägas vara ett relevant tolkningsargument, är domstolens påstående att tolkningen överensstämde med vad som angavs i RSV:s handledning för taxering och hittills allmänt hade tillämpats i taxeringsarbetet. Av lagens förarbeten framgick dock också klart att lagstiftaren avsett att reglerna skulle ha denna innebörd.
>
> RegR menade att en strikt bokstavstolkning av regeln "synes möjlig endast om bestämmelserna i 2 mom. i strid mot vedertagna tolkningsprinciper läses helt lösryckta ur sitt sammanhang". Utgången i det senare rättsfallet står i överensstämmelse med Welinders ovan angivna synsätt att systematiken bör tillmätas stor betydelse. Påhlsson har åberopat avgörandet för att illustrera distinktionen mellan intuitivt upptäckande och rättfärdigande ("discovery and justification"). Utgången sägs spegla uppfattningen "hos nästan alla med kunskaper i skatterätt". Påhlsson menar att det kan antas att RegR:s

6 Bergström SST 1984 s. 310.
7 Mattsson SST 1981 s. 296 f.
8 Melz SN 1992 s. 615.
9 Lindencrona 1983 s. 493.

motiveringar "tillkommit först sedan man intuitivt bestämt sig för vad man var ute efter".[10] Påhlssons tanke hindrar enligt min mening inte att utgången också kan vara förenlig med allmänna tolkningsprinciper. En bestämmelse bör inte läsas lösryckt ur ett större sammanhang. Enligt min mening är även utgången i RÅ 1994 ref 74 förenlig med att systematiken bör tillmätas stor betydelse.

En pensionsstiftelse, som inte bedrev livförsäkringsrörelse, var skattskyldig enligt lagen om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag m.m. Enligt en annan paragraf i lagen framgick dock att endast förmögenhet hänförlig till livförsäkringsrörelse skulle beskattas. En motsättning förelåg således i det att stiftelsen var skattskyldig, samtidigt som begränsningsregeln tillämpad isolerad innebar att skattepliktig förmögenhet saknades.

Begränsningsregeln ansågs inte tillämplig i fallet och RegR klargjorde att en skatteregel inte kan läsas isolerad för sig, utan måste ses i det sammanhang där den ingår. I fallet ansågs att man vid tolkning av en regel inte kan bortse från lagens övriga bestämmelser. En bokstavstolkning av begränsningsregeln isolerad ansågs uppenbart komma i konflikt med den lagens grundläggande bestämmelse liksom uttalanden i förarbetena.

Det finns ett flertal mål där RegR lämnat uttalanden i förarbetena utan beaktande.[11] RÅ 1947 ref 40 och RÅ 1961 ref 26 har framhållits som tidiga fall där RegR inte accepterat de motiv som låg bakom lagstiftningen på ett visst område.[12]

Fri avskrivningsrätt för ett leveranskontrakt angående fartyg medgavs i RÅ 1947 ref 40 trots att detta inte varit lagstiftarens uppfattning enligt en tidigare proposition. Strax därefter ändrades lagtexten som en följd av utgången i målet.

I RÅ 1961 ref 26 ansågs inte en person, som avsåg att sälja eller ta ut virke för eget bruk från egen jordbruksfastighet, skattskyldig för allmän varuskatt. Anledningen var att sådana transaktioner på grund av ett redaktionsfel inte omfattades av lagtexten.

Enligt Bergström kan skillnaden i utgång jämfört med det ovan refererade RÅ 1974 A not 850 bero på att lagtexten som prövades i RÅ

[10] Påhlsson SN 1998 s. 448. Se för en allmän diskussion om rättfärdigande vid juridisk argumentation, Peczenik 1987 s. 59 ff.
[11] Jfr Kellgren 1997 s. 92 och Lodin m.fl. 1997 s. 533.
[12] Se Welinder SST 1953 s. 85 och Mattsson SST 1981 s. 297.

1961 ref 26 var logisk och begriplig vilket gjorde det svårt för den skattskyldige att upptäcka att det förelåg ett redaktionsfel i lagtexten. När det gäller RÅ 1974 A not 850 var lagtextens innebörd tolkad efter ordalydelsen irrationell, och misstanke borde föreligga om att det förelåg ett redaktionsfel.[13] Enligt min mening är detta en rimlig utgångspunkt. Förutsebarheten som ett argument för strikt lagtexttolkning kan inte anses lika hållbar i situationer där missar i lagtextkonstruktionen inbjuder de skattskyldiga att i skatteplaneringssyfte utnyttja misstagen. Kellgren verkar vara av samma uppfattning, och menar att de skattskyldiga många gånger själva tillskapar svårigheterna och på sätt och vis frivilligt väljer osäkerheten.[14]

Det finns ytterligare ett antal rättsfall som samtliga visar att RegR som huvudprincip ger lagtexten företräde.

> Av RÅ85 1:85 framgår enligt uttalanden av såväl majoriteten som minoriteten att en entydig lagtext skall tillämpas efter ordalydelsen, även om denna strider mot motiven. I det konkreta fallet ansåg dock majoriteten att regeln inte var entydig, och tolkade därför bestämmelsen i enlighet med klara uttalanden i förarbetena.

Rättsfallet visar att RegR även har funnit en möjlighet att lösa problemet inom ramen för lagtolkningen, d.v.s. att en del av en regel inte kan läsas isolerat utan i sitt systematiska sammanhang. Annorlunda formulerat skulle man kunna säga att även om ett stycke av en paragraf är entydig i sin lydelse, framstår den som oklar om den är motsägelsefull i jämförelse med andra delar av regeln. I RÅ 1992 ref 60 var RegR dock inte benägen att använda sig av en tolkning med stöd i förarbetena, eftersom en sådan tillämpning skulle "vara oförenlig med lagtextens ord".

> Fallet gällde värderingen av aktier när kapitalunderlaget skulle bestämmas enligt 5 § 1 stycket p. 5 i den numera upphävda "survlagen". Vid en jämförelse med lagtexten framgick att det förelåg ett redaktionsfel i lagtexten. RegR tillämpade dock lagtexten, eftersom man ansåg att det var oförenligt med hänsyn till regelns ordalydelse att värdera aktierna på det sätt förarbetena föreskrev.

Enligt Bergström har RegR:s tolkning i detta fall fog för sig, eftersom survlagstiftningen var en komplicerad lagstiftning och det inte var

[13] Bergström 1978 s. 70.
[14] Se Kellgren 1995 s. 59.

möjligt för den skattskyldige att förstå att det förelåg ett redaktionsfel.[15]

Bergström har tidigt uttryckt att lagstiftningens syfte efter en kritisk granskning kan beaktas, om den ryms inom ramen för en normal tolkning av lagtextens ordalydelse.[16] Hultqvist har ingående studerat föreskriftskravets betydelse för skatterättslig lagtolkning. Vad som kan vara intressant i detta sammanhang är att även han anser att föreskriftskravet inte hindrar en normprecisering, "under förutsättning att den preciserade normen *ryms inom mängden rimliga tolkningar*".[17] Däremot får enligt Hultqvist bestämmelser inte "*tillämpas utanför sitt betydelseområde* (utanför 'mängden rimliga tolkningar')".[18] Hultqvist slår fast att föreskriftskravet synes ha vunnit sådant insteg i RegR:s praxis att det i dag närmast uppfattas som en självklarhet.[19] Frågan belyses också väl i RÅ 1998 ref 27. Avgörandet gällde om bristande efterfrågan på hyreslägenheter kunde grunda en nedsättning av fastighetsskatten. RegR fann att den begränsning som anges i förarbetena ej stöds av lagtexten.

> Enligt 3 § fjärde stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt får nedsättning av fastighetsskatt medges om en byggnad som avses för året-runt-användning består av hyreslägenheter som inte kunnat hyras ut. Det första ledet i stycket syftar enligt förarbetena på byggnaders obrukbarhet till följd av eldsvåda eller liknande. Enligt RSV skulle bestämmelsen om nedsättning av fastighetsskatt för hyreslägenheter som ej kan hyras ut, kopplas till eldsvåda eller annan liknande händelse som fastighetsägaren inte råder över. Fastighetsägarna anförde däremot att den aktuella bestämmelsen skulle tolkas så att hinder mot uthyrning skulle räcka som självständig jämkningsgrund, utan att det skulle behövas en koppling till förekomsten av en eldsvåda eller liknande händelse. RegR fann efter en satsgrammatikalisk analys av bestämmelsen att satsdelen "har i sådan byggnad för uthyrning avsedd lägenhet inte kunnat uthyras, får fastighetsskatten nedsättas" innebär att hinder mot uthyrning utgör en fristående jämkningsgrund. Denna tolkning fann domstolen vara i överensstämmelse med den äldre bestämmelsen i 24 § 2 mom. tredje stycket KL som utgör förebilden till 3 § fjärde stycket i

[15] Bergström SN 1993 s. 341. Melz har uttryckt att det inte är helt oförenligt med lagtextens ordalydelse att tolka regeln med stöd av systematiska skäl i enlighet med förarbetena, SN 1993 s. 141.

[16] Bergström 1987 s. 20.

[17] Hultqvist 1995 s. 332.

[18] Jfr Lindencrona 1983 s. 491 ff., som anser att förarbetena skall följas så länge de ryms inom lagtextens betydelse. Bergström framhåller att skattedomstolarna inte bör känna sig så bundna av förarbetsuttalanden, SN 1984 s. 312.

[19] Hultqvist 1995 s. 86.

lagen om statlig fastighetsskatt. I denna äldre bestämmelse utgjorde hinder mot uthyrning en självständig grund för jämkning. En begränsning till uthyrningshinder med koppling till lagens förarbeten finner enligt RegR inget stöd i lagtexten. Ett regeringsråd var skiljaktigt angående hur lagregelns ordalydelse skulle uppfattas, och tolkade bestämmelsen i överensstämmelse med förarbetena samt i förhållande till fastighetsskattesystemet i övrigt.[20]

RegR ansåg således att den begränsning som framgick av uttalandet i förarbetena inte hade stöd i lagtexten.[21] Bergström har anfört att RegR i princip har likartade tolkningsprinciper på alla rättsområden.[22] Av intresse är därför även, trots att det inte är ett skattemål, det omtalade rättsprövningsärendet RÅ 1997 ref 18, "Norra länken". RegR ansåg att ett beslut om att fastställa detaljplan "helt klart" stred mot ordalydelsen av lagtexten, trots att det i förarbetena till lagtexten uttryckts att just det aktuella konkreta ingreppet inte stred mot den aktuella regeln.[23] Avgörandet har kommit att framstå som ett utmärkt exempel på att RegR inte längre accepterar lagstiftning genom motiven.[24] Orsaken till uppmärksamheten är förmodligen avgörandets symboliska värde, det faktum att stora ekonomiska värden stod på spel samt närheten i tiden till Sveriges inträde i EU.[25]

Stundtals har det framförts att lagstiftningens karaktär kan vara av betydelse i lagtolkningssammanhang.[26] Detta skulle i så fall vara en följd av hur reglernas karaktär påverkar utformningen av själva lagtexten. En fördelslagstiftning utmärks ofta av att lagtexten är så precist utformad som möjligt, jfr t.ex. reglerna om koncernbidrag i 2 § 3

[20] Se prop. 1989/90:110 s. 732.

[21] Före det att RegR prövade ärendet behandlades problematiken av Tegnander i SN 1997 s. 185 ff. Tegnander pekade just på att RegR:s under senare tid mer lagtextorienterade tolkning och friare inställning till förarbetena mycket väl kunde påverka utgången i ärendet.

[22] Bergström SN 1997 s. 351. Han menar dock att domstolen inom skatterätten tar särskild hänsyn till legalitetsprincipen.

[23] Konsekvensen blev att RegR genom sin dom kom att stoppa den tänkta dragningen av Norra länken, en del i det s.k. Dennis-paketet, genom en tunnel i nationalstadsparken. Rättsfallet uppmärksammades stort av massmedia och har kommenterats av bl.a. Warnling-Nerep, FT 1997 s. 177 ff. och Bexhed 1998 s. 451 ff.

[24] Se föregående not.

[25] Avgörandet har allmänt tolkats som ett möjligt tecken på svensk rätts europeisering. Se Warnling-Nerep, FT 1997 s. 178 och Bexhed, 1998 s. 463. Bexhed går t.o.m. så långt, s. 458 f, att han menar att rättsfallet "i flera avseenden illustrerar det paradigmskifte som den svenska rättsordningen f.n. genomgår som en följd av Sveriges medlemskap i EU och införlivandet av Europakonventionen".

[26] Se t.ex. Grosskopf och Rabe del 2 1994 s. 743.

mom. SIL. Kringgåendelagstiftning å andra sidan utmärks ofta av relativt vaga uttryck och rekvisit, jfr t.ex. 32 § anv. 14 första stycket KL som omfattar förvärv av egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande skall användas för privat bruk. Studerar man exempelvis fåmansföretagsreglerna finner man, trots den karaktär av kringgåenderegler de har, att de även innehåller en hel del precisa uttryck. Det gäller i 32 § anv. p. 14 KL särskilt i fråga om vilken typ av transaktioner som träffas samt vilka personer som dels ingår transaktionerna, dels skall beskattas som en följd av dem. I de fall den precisa lagstiftningstekniken används kan den inskränka domstolarnas möjligheter att tillämpa reglerna i enlighet med syftet. För detta skulle i många fall krävas en analog eller åtminstone extensiv tolkning.[27] En sådan tolkning är som framgått av diskussionen i detta avsnitt inte förenlig med föreskriftskravet.

Den rådande huvudprincipen bör sammanfattningsvis vara att *förarbeten inte bör beaktas om de står i strid med lagtextens ordalydelse objektivt tolkad.*[28] En objektiv tolkning bör innefatta att *regeln läses i sitt sammanhang* och inte helt fristående.

Enligt min uppfattning kvarstår emellertid en viss osäkerhet angående hur RegR ser på fall där innebörden av lagtexten framstår som orimlig och uppenbarligen inte avsedd.[29] Från senare tid har Bergström anfört RÅ 1996 ref 53 som ett exempel på när RegR gjort avsteg från huvudprincipen, här till nackdel för den skattskyldige. För att förhindra kringgående av syftet med en regel, ansåg RegR att avstående av hyresrätt mot ersättning var att betrakta som en avyttring av hyresrätten, trots att det civilrättsligt inte är fråga om samma sak. Bergström drar slutsatsen att RegR undantagsvis är beredd att bortse från en regels ordalydelse objektivt tolkad, om mycket starka skäl talar för detta.[30]

Ett exempel från senare tid där RegR frångått lagtextens ordalydelse *till fördel för den skattskyldige* är RÅ 1995 not 84.

Den dåvarande vinstbolagsregeln var tillämplig enligt sin ordalydelse, eftersom dels större delen av bolagets tillgångar avyttrats före aktieöverlåtelsen, dels obeskattade vinstmedel uppstått till följd av detta. Bolagets vinstmedel hade dock uppkommit efter hot om tvångsinlösen och RegR ansåg att det inte var förenligt med grun-

[27] Jfr Landerdahl 1988 s. 82.
[28] Jfr Bergström SN 1997 s. 352 och Peczenik SN 1998 s. 440.
[29] Lodin m.fl. 1997 s. 533 synes lämna en möjlighet till förarbetsanvändning i dessa fall.
[30] Bergström SN 1997 s. 352.

derna för lagstiftningen att tillämpa vinstbolagsregeln i det aktuella fallet.

Bergström har i en kommentar till målet uttalat att domstolar inte bör frångå skattereglernas ordalydelse vare sig resultatet är till fördel eller till nackdel för den skattskyldige.[31] Precis som Melz anfört är det sannolikt att RegR här tagit hänsyn till billighetsskäl.[32] Welinder har framhållit att det inte kan uteslutas att hänsyn tas till vad som är skäligt och billigt i situationer där en strikt tillämpning av lagens ord kan leda till orimliga resultat.[33] Hultqvist menar att den omständighet att termen billighet saknas i modern lagstiftning, inte nödvändigtvis innebär att sådana hänsyn inte får tas. Legalitetsprincipen torde enligt Hultqvist inte uppställa något hinder mot detta, "om det är fråga om fall där en strikt tillämpning leder till uppseendeväckande resultat".[34] Bergström förordar för sin del en konsekvent "normal" tolkningsmetod, vare sig resultatet blir fördelaktigt eller ofördelaktigt i förhållande till konsekvenserna av en friare lagtillämpning.[35] Tanken att föreskriftskravet bör ha lika stor betydelse när det gäller att inte i strid med lagtexten tolka vare sig till den skattskyldiges fördel eller till nackdel är således inte ny, men har framförts än starkare under senare tid. Oftast koncentreras naturligen diskussionen till att legalitetsprincipen skall verka som ett skydd för den enskilde gentemot betungande offentlig maktutövning utan stöd i lag. Enligt Påhlsson bör principen om maktutövningens lagbundenhet dock sträcka sig längre än så. Utan särskilt lagstöd får inte skattebeslut fattas som lättar de bördor som läggs på den enskilde i skattelag. Påhlsson karaktäriserar detta som "legalitetsprincipens andra sida" och menar att inte bara formella utan även starka rättvise- och legitimitetsskäl talar för en sådan uttolkning.[36] Utgången av RÅ 1995 not 84 visar emellertid enligt min mening att RegR skapat ett utrymme för en bedömning in

[31] Bergström SN 1996 s 358.

[32] Melz SN 1996 s. 324. Möjligen kan också den hårda beskattning som blir följden av att regeln tillämpas ha haft betydelse. Se för en diskussion kring regelns "skattestraffrättsliga" karaktär Bergqvist 1988 s. 9 ff.

[33] Welinder SST 1965 s. 324.

[34] Se Hultqvist 1995 s. 64.

[35] Bergström 1978 s. 71. Han menar att det finns fog för att tillämpningen i skatterätten i princip skall ha en likformig karaktär.

[36] Se Påhlsson 1995 s. 135 f. Påhlsson anför, 1998 s. 79, också till stöd följande uttalande av RegR i RÅ 1996 ref 101: "Uttalanden i motiven får dock inte leda till att undantagsregeln ges en mer restriktiv eller generös tillämpning än lagtexten ger utrymme för". I målet ställdes dock inte problematiken om generös tolkning på sin spets.

casu i situationer med annars uppenbart orimliga resultat.[37] Ett sådant ställningstagande är ändamålsenligt och förtar knappast vikten av den motsatta principiella inställningen.

Betydligt mer anmärkningsvärt är enligt min mening RÅ 1998 ref 31. RegR för där ett långtgående resonemang kring syftet med de regler som är under prövning i fallet. Ett aktiebolag hade uppfört industrifastigheter i syfte att hyra ut dessa till lokala företag inom industri- och entreprenadservice. Enligt GML (1968:430) undantas från skatteplikt bl.a. upplåtelse av hyresrätt till fastighet. Av 2 § tredje stycket samma lag följer dock att skattemyndighet efter ansökan av fastighetsägaren kan besluta att denne skall vara skattskyldig (s.k. frivillig skattskyldighet) för uthyrning av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt lagen för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Skattskyldigheten innebär bl.a att fastighetsägaren kan erhålla avdrag för ingående mervärdesskatt. Aktiebolaget gick dock i konkurs innan byggnationerna färdigställts och någon mervärdesskatteregistrering hunnit göras.

> Konkursboet byggde färdigt fastigheterna och lade själv ned mellan 11 och 12 milj. kr för färdigställandet av fastigheterna. Bolaget hade inte före konkursen ansökt om medgivande att bli frivilligt skattskyldigt till mervärdesskatt. Konkursboet kunde således inte träda in som skattskyldigt vid fortsättning av konkursgäldenärens verksamhet med stöd av 3 § andra stycket GML.
>
> RegR konstaterade inledningsvis att bestämmelsen i 2 § GML om frivillig skattskyldighet efter ordalagen öppnade möjlighet till sådan skattskyldighet endast för fastighetsägare. Ett konkursbo brukar inte rättsligt betraktas som ägare av de tillgångar som ingår i konkursen. Att en konkurs inträffar innebär inte någon äganderättsövergång utan egendomen tillhör alltjämt konkursgäldenären. RegR tog dock, till stöd för en extensiv tolkning till konkursboets fördel, intryck av bestämmelserna i 15 § femte och sjätte styckena GML. I reglerna föreskrivs att avdragen skall återföras när "den som är skattskyldig enligt 2 § tredje stycket" inom viss tid uthyr eller upplåter fastigheten för ändamål som inte medför skatteplikt. RegR menade att det framstår som uppenbart att återföring skall kunna ske även under en konkurs. Domstolen fann därför att det förhållandet att ansökan enligt 2 § tredje stycket skall göras av fastighetens ägare inte utgör hinder mot bifall till konkursboets ansökan. Syftet med bestämmelsen i GML synes enligt RegR i första hand ha varit att upprätthålla en kontinuitet i beskattningshänseende mellan den av konkursgäldenären före konkursen bedrivna verksamheten

[37] Det faktum att det är ett notismål innebär möjligen att den principiella vikten av avgörandet bör tonas ned.

och konkursboets fortsättning och avveckling av denna samt att skattefordringen för händelser efter konkursutbrottet skulle utgöra massafordran. Reglerna om frivillig skattskyldighet fanns inte vid denna tidpunkt, och med hänsyn till konkursförfarandets inriktning saknades det anledning att ta ställning till om skattskyldighet kunde uppkomma under konkursen även i fall då konkursgäldenären inte tidigare varit skattskyldig. Bestämmelsen i 3 § andra stycket GML om när konkursbo inträder som skattskyldig berördes inte när frivillig skattskyldighet infördes. Enligt RegR mening borde inte heller bestämmelsen i 3 § andra stycket GML utgöra hinder för att ett konkursbo som fortsätter konkursgäldenärens verksamhet registreras som frivilligt skattskyldigt. En sådan tolkning strider enligt RegR inte heller mot motivet för regleringen av den frivilliga skattskyldigheten.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och menade att frivillig skattskyldighet efter ordalagen öppnar möjlighet till sådan skattskyldighet endast för fastighetsägare, och att egentlig vägledning i den aktuella frågan inte synes kunna hämtas ur terminologin eller innehållet i lagen i övrigt. Något förarbetsuttalande som ger hållpunkter för att avsikten varit att i begreppet fastighetsägare i 2 § tredje stycket GML kunna innefatta ett konkursbo kan inte heller åberopas. Det grundläggande motivet för regleringen av den frivilliga skattskyldigheten - intresset av att kunna undvika kumulativa skatteeffekter - saknar enligt den skiljaktige i och för sig inte bärkraft för sådana fall då ett konkursbo fortsätter en uthyrningsverksamhet som konkursgäldenären såsom fastighetsägare bedrivit före konkursen eller då ett konkursbo fullföljer en sådan verksamhet. Det skulle dock enligt den skiljaktige för dessa fall kunna hävdas att det av konkursförfarandets inriktning, nämligen att så snart det låter sig göra avveckla de tillgångar som ingår i konkursboet, följer att det nämnda intresset inte har samma tyngd. Av betydelse för den frivilliga skattskyldighetens avgränsning kan vidare vara i vad mån det vid konkursförfaranden uppkommer förlustrisker avseende fordringar på återföringspliktig mervärdesskatt.

RegR gick här således ifrån ordalydelsen efter en omfattande analys av reglernas syfte, trots att förarbetena inte innehöll direkt vägledning. Resultatet är möjligen materiellt ändamålsenligt. Utan att kommentera den komplicerade materiella frågan är jag ändå benägen att instämma i den skiljaktiges ståndpunkt, att det framstår som "en tämligen komplex fråga, som närmast är lämpad att övervägas i lagstiftningssammanhang, huruvida ett konkursbo med hänsyn till lagstiftningens syfte bör jämställas med fastighetsägare vid prövning av framställning om frivillig skattskyldighet." Min uppfattning är att RegR i det aktuella fallet, förutom att avvika från ordalydelsen, allt för mycket ägnat sig åt att försöka uttolka reglernas syfte. Till skillnad från i RÅ 1995 not 84 är det här inte fråga om ett avgörande in

casu. Domskälen är tvärtom av mycket generell karaktär. En tolkning av motsvarande natur till den skattskyldiges nackdel hade varit ett stort fall bakåt för förutsebarheten och rättssäkerheten. Även om det här skedde till fördel för den skattskyldige menar jag att kritik ändå kan riktas mot RegR:s tolkning i det aktuella fallet. Särskilt som RegR inte, varken i detta fall eller annars, uttryckligen tagit ställning till hur man uppfattar i vilken utsträckning en lagtextavvikande tolkning kan ske till den skattskyldiges fördel.

Bergström har tidigare uttalat att de få avsteg som gjorts i praxis från föreskriftskravet, om det inte var frågan om omedvetna misstag, borde bli färre efter Hultqvists avhandling.[38] Enligt Hultqvist har det inte varit något stort problem. Hultqvist menar att RegR dels visat stor flexibilitet att förena lagtexten med godtagbar tillämpning, dels tagit fasta på principen om föreskriftsstöd vid beskattningen.[39] Min uppfattning är att det, trots förekomsten av avvikelser i enstaka fall, finns en stark principiell tendens hos RegR att upprätthålla kravet på föreskriftsstöd.[40] En viss ovisshet råder dock huruvida avvikelse kan ske till den skattskyldiges fördel.

2.2.2 Förarbetenas betydelse vid oklar lydelse

Är lagtexten oklar bör förarbetena, tillsammans med rättspraxis, kunna tillmätas stor betydelse av domstolarna. Framför allt Bergström och Mattsson har dock förespråkat en friare och mer kritisk inställning till förarbetena.[41] Som utvecklas nedan i avsnitt 2.2.3 verkar RegR i visst hänseende ha "uppfyllt dessa önskemål". Kellgren anser att bl.a. de avgöranden som diskuterats ovan, möjligen innebär att lagtexten under senare tid betonats mer än tidigare på bekostnad av förarbetena.[42] Han anser dock att underlaget ännu är för litet för ett säkert uttalande i frågan.[43] Totalt sett anser Kellgren ändå att förarbeten fortfarande kommer att ha ett mycket starkt genomslag om de är

[38] Se Bergströms anmälan i JT 1995–96 s. 483. Bergström tror att de avsteg från föreskriftskravet som tidigare gjorts i praxis, i viss utsträckning kan skyllas på att föreskriftskravet inte var lika klart uttalat före 1974 års regeringsform.

[39] Hultqvist 1995 s. 112.

[40] Det bör påpekas att lagen mot skatteflykt (1995:575) under vissa förutsättningar kan bli tillämplig när en lagtext inte är tillämplig enligt sin lydelse. Jag behandlar dock inte den problematiken i avhandlingen. Tilläggas kan att frågan om skatteflyktsklausulens förhållande till föreskriftskravet har blivit utförligt behandlad av Hultqvist 1995.

[41] Bergström SN 1993 s. 325 och Mattsson SST 1981 s. 313.

[42] Kellgren 1997 s. 101.

[43] A.a. s. 95.

förenliga med lagtexten.[44] Påståendet måste bedömas som okontroversiellt. Som kommer att framgå av följande avsnitt har dock RegR under senare år intagit en kritiskt granskande inställning i förhållande till enskilda uttalanden i förarbetena.

2.2.3 Kritisk användning av förarbeten

Förarbetsuttalanden skall som ovan nämnts inte användas helt okritiskt vid lagtolkning. För det första har uttalanden i andra lagmotiv än de som skett i anslutning till lagens tillkomst, t.ex. beskrivningar av vad som uppfattas som gällande rätt, inte karaktär av förarbetsuttalanden. Sådana uttalanden kan snarast jämställas med doktrin. Av RegR:s uttalanden i det uppmärksammade rättsfallet RÅ 1994 ref 31 framgår dessutom att även rena förarbetsuttalanden bör bli föremål för kritisk granskning.[45] RegR bortsåg där vid tolkningen från departementschefens uttalande i en viss specifik fråga, då uttalandet inte låg i linje med de bakomliggande motiven till lagregleringen.[46]

Liknande inställning togs i RÅ 1996 ref 101.

> Där prövades om utdelning från ett svenskt aktiebolag, Volvo, i form av aktier, Swedish Match, var skattefri enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL. Bl.a. är förutsättningen att den verksamhet som bedrivs eller skall bedrivas i vardera bolaget, efter utdelningen, är av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Lagtexten är således obestämd och i specialmotiveringen angavs att betydande omfattning innebar minst 20 procent. Relationstalet i det aktuella fallet var 14 procent. Skattefrihet medgavs ändå med tanke på lagtextens övergripande syfte att underlätta eller möjliggöra strukturrationaliseringar av allmänt syfte.

Av principiell vikt är RegR:s uttalande om att önskemålen om likformighet och förutsebarhet vid taxeringen talade för att man i en situation då lagtexten är obestämd, fäster särskild vikt vid uttalanden i motiven. Ett klart lägre relationstal än 20 procent skulle därför kunna godtas endast i undantagsfall. RegR frångick dock i det aktuella fallet

[44] Kellgren 1997 s. 101.
[45] Se Hultqvist 1995 s. 337.
[46] Jfr Påhlsson, 1998 s. 78, som anser det klart att RegR numera är fullt beredd att pröva inte bara om ett motivuttalande har stöd i lagtexten, utan även om det med hänsyn till lagens syfte är sakligt motiverat.

det detaljerade förarbetsuttalandet till förmån för reglernas allmänna syfte. Wiman menar att det stora värdet på Swedish Match i sig var tillräckligt för att verksamheten i detta bolag skulle kunna anses vara av betydande omfattning, och att verksamhetsvillkoret har såväl en relativ som absolut innebörd.[47]

RÅ 1993 ref 57 är ett exempel på att förarbetsuttalanden frångåtts eftersom de stod i strid med systematiken och det bakomliggande ändamålet.

> Avgörandet gällde en mervärdesskattefråga angående huruvida legitimerad optikers synundersökningar skulle anses utgöra sjukvård och därmed vara undantagna från mervärdesskatt. Lagtextens ordalydelse torde kunnat inrymma ett sådant tolkningsalternativ. Av förarbetena framgick emellertid att det inte var tänkt att regeln skulle omfatta legitimerade optiker. RegR fann att undersökningen var skattefri och att förarbetsuttalandena stod i strid med lagtextens innebörd.[48]

RegR ansåg i detta mål att lagtexten var så klart utformad att uttalandena i förarbetena inte kunde ges företräde framför lagtexten.[49] RegR:s ovan angivna ställningstaganden skall emellertid inte tolkas som ett totalt diskvalificerande av förarbeten som rättskälla.[50] Vad det handlar om är att enskilda uttalanden i förarbetena skall prövas kritiskt mot framför allt lagtexten men även reglernas allmänna syften. Håller sig förarbetsuttalandena inom dessa ramar bör de även fortsättningsvis ha ett starkt tolkningsvärde.

2.2.4 Framtida utveckling

Som framgått har RegR allt mer använt sig av en lagtolkningsprincip innebärande en minskad benägenhet att tolka regler extensivt eller inskränkande med stöd av förarbeten. En subjektiv tolkning förekommer som huvudprincip endast vid tolkning inom utrymmet för en regels betydelseområde. En utveckling har också skett när det gäller att beakta preciserande uttalanden i förarbetena. Dessa prövas mot regelns bakomliggande allmänna syfte. Bergström menar därmed att ett stort steg har tagits mot EG-domstolens tolkningsprinciper även

[47] Se Wiman SN 1997 s. 339.
[48] Jfr Kellgren 1997 s. 93. Bergström menar att RegR:s rättskällelära delvis har förändrats genom de båda rättsfallen, SN 1997 s. 351.
[49] Kleerup SN 1994 s. 416 f.
[50] Jfr Warnling-Nerep FT 1997 s. 181.

för skatterättens del.[51] Som Warnling-Nerep uttrycker det är det "emellertid ingen konstitutionell innovation att lagtexten utgör den främsta rättskällan och att förarbetena såtillvida är en sekundär källa". Som framgått ovan finns det dessutom även tidigare avgöranden som markerar en bundenhet till lagtexten. Det är väl ändå så att tendensen har förstärkts betydligt under 1990-talet och att RegR mer *uttalat* än tidigare markerat än kritisk inställning till förarbetena.

På senare tid har i skatterättslig doktrin diskuterats om inte tolkningsutrymmet bör kunna utvidgas till att t.ex. innefatta även överordnade normer, principer och värderingar. En sådan utveckling skulle kunna antas leda till en mer realistisk lagtolkningsmodell. Mot bakgrund av den ovan beskrivna tendensen bör emellertid principiella resonemang endast accepteras inom lagtextens betydelseområde. Persson Österman och Gunnarsson har diskuterat möjligheten att använda juridiska principer i rättstillämpningen. Kellgren har lanserat en modell kallad "målstyrd lagtolkning" och Påhlsson har bidragit med tankar kring värderingar samt intuition och rättfärdigande.[52] Jag tolkar diskussionen så att det inte är fråga om ett ifrågasättande av lagtexten som primär rättskälla. Uppfattningen att beskattningen står under ett föreskriftskrav måste betraktas som allmänt accepterad. Omfattningen av oklara och oprecisa skatteregler är dock stor. Inom detta område kan det därför tänkas att det finns utrymme för att beakta ytterligare faktorer än de redan etablerade. Jag kan inte se att en eventuell europeisering av rätten automatisk skulle diskvalificera detta. Persson Österman är relativt pessimistisk när det gäller överordnade normers betydelse vid tillämpning av skatterätten. En princip måste härledas från lagtext och rättsfall. Eftersom det skatterättsliga materialet i huvudsak är kasuistiskt och splittrat, anser Persson Österman att det skatterättsliga systemet av lagregler troligen måste förändras för att principens betydelse i lagtolkningen skall kunna öka.[53] Kellgren och Påhlsson står för en öppnare syn, och i en undersökning av skatterättens omkostnadsbegrepp har Påhlsson byggt upp en teoretisk modell med vilken han analyserar RegR:s praxis. Modellen byg-

[51] Se Bergström SST 1998 s. 836 ff. Bergström är av uppfattningen att svenska domstolar och skattemyndigheter i framtiden kommer att påverkas i än större utsträckning, och att det vore en stor vinst för rättssäkerheten vid beskattningen. Se även Påhlsson, SST 1998 s. 774, som menar att EG-domstolen relativt utförligt argumenterar för sin bedömning, och att även kvaliteten i RegR:s domar blivit stadigt bättre i detta avseende.

[52] Se Påhlsson SN 1998 s. 448. Dessutom har Alhager, SN 1998 s. 471 ff., anfört att administrativ praxis inom vissa ramar bör ges följsamhet av skattemyndigheterna.

[53] Persson Österman 1997 s. 64 och 487.

ger visserligen på de rättsdogmatiskt accepterade rättskällorna. Dessa är dock på detta område mycket motsägelsefulla, och Påhlsson använder sig därför även av traditionella skatteprinciper för att utkristallisera de kriterier som han anser bör ingå i omkostnadsbegreppet.[54]

Gunnarsson pekar på att domaren kanske inte kan tillåta sig samma frihet i argumentationen som forskaren. Även om metodiken kan vara densamma för forskare och domare, kan forskaren ta sig rätten att väga in andra aspekter i sin tolkning, "särskilt med hänsyn till att forskarens verksamhet till en del består av överprövning av prejudicerande praxis".[55] Enligt min mening kan därmed den skatterättsliga vetenskapen föra utvecklingen inom rättsbildningen framåt. Påhlsson visar på att en sådan koppling är möjlig. Med motiveringar av god kvalitet kan tankegångar bekräftas som man anser "böra genomströmma skatterätten, och som därför åtnjuter legitimitet, t.ex. önskemålen om neutralitet, legalitet och likhet inför lagen".[56] Påhlsson går t.o.m. så långt att han menar att en större öppenhet för övergripande målsättningar, "kan möjliggöra kraftfulla insatser mot skatteflykt såväl som välmotiverade generösa bedömningar in casu".[57] Detta måste dock, som tidigare anförts, i enlighet med föreskriftskravet givetvis ske *inom ramen för rättsreglerna*.

2.2.5 Regelkonkurrens

Det faktum att lagstiftaren väljer att specialreglera ett område där beskattningsfrågan kan besvaras redan utifrån allmänna regler, kan innebära att vissa transaktioner skulle kunna bli föremål för tillämpning enligt mer än en regel. Problematiken har varit särskilt stor när det gäller intern konkurrens mellan fåmansföretagsreglerna.[58] I samband med skattereformen löstes en del av problematiken men flera frågor kvarstår. En sådan regelkonkurrens måste lösas i syfte att avgöra om de båda reglerna skall tillämpas samtidigt, eller om endast en av reglerna skall tillämpas och i så fall vilken.

Aldén har nyligen gjort en utförlig genomgång av dels den rättsteo-

[54] Se Kellgren 1997 och Påhlsson 1997. Se även Påhlsson, 1998 s. 94 ff., för en diskussion om tolkning i ljuset av skatteförmågeprincipen. Jfr också Gunnarsson, SN 1998 s. 460, för en diskussion om användbarheten av principer i lagtolkningen.

[55] Gunnarsson, SN 1998 s. 454.

[56] Påhlsson i SN 1998 s. 452.

[57] A.a. s. 453.

[58] Bergström, 1988 s. 35, har belyst de interna konkurrensproblem som förelåg avseende vissa av fåmansföretagsreglerna före skattereformens införande.

retiska principiella bakgrunden, dels hur den bör appliceras på regelkonkurrenssituationer inom just inkomstskatterätten.[59] Min avsikt är inte att föra en tillnärmelsevis lika omfattande teoretisk diskussion som Aldén. Jag har i stället valt ett mer praktiskt inriktat synsätt. Medan Aldén lagt stor vikt vid att ta fram en generell metod för att hantera regelkonkurrensproblem, är mitt syfte snarare att finna praktiskt användbara lösningar på konkreta avgränsade konkurrensproblem avseende just fåmansföretagsreglerna, både inbördes och jämfört med allmänna regler. Jag uppfattar det som att Aldén, mot bakgrund av syftet med sitt arbete, varit angelägen att föreslå vilka principiella metoder som bör användas för att lösa olika konkurrenssituationer. Han synes vidare främst ha inriktat diskussionen på konkurrensen mellan regler som sådana. Mitt primära syfte har som redan nämnts varit att lösa förekommande regelkonkurrenser, inte i avsikt att föreslå en inbördes hierarki mellan reglerna, utan direkt applicerat på transaktioner mellan fåmansföretagen och dess ägare. Jag har därvid bedömt det vara av underordnad betydelse vilken av de principiella metoderna lösningarna har förankrats i.

> Aldén använder uttrycket *regelkonflikt* i inskränkt betydelse jämfört med uttrycket regelkonkurrens. Vissa konkurrensproblem är enligt Aldén dessutom endast skenbara och inte orsakade av rättsliga defekter. En regelkonflikt föreligger enligt Aldén enbart om de ifrågavarande reglerna är omöjliga att tillämpa samtidigt och därför försätter rättstillämparen i en "regelvalssituation". Jag är enig med Aldén om denna teoretiska utgångspunkt. För egen del är jag av åsikten att regelvalssituationer är ständigt förekommande inom juridiken och därmed även skatterätten. Huruvida orsaken till konflikten är verklig eller skenbar är ur min synvinkel inte lika nödvändigt att fastställa. Resultatet av valet bör i båda fallen ofta bli detsamma.

Jag anser det angeläget att även belysa en fråga som enligt min uppfattning sammanfaller med regelkonkurrensen. I många inkomstskatteregler beskrivs noga vilken typ av situationer som omfattas. I de fall samtliga rekvisit inte är uppfyllda uppkommer frågan om ett e contrarioslut av en regel är möjligt, d.v.s. innebärande att någon beskattning inte alls kan komma i fråga för transaktionen, eller om det finns någon annan regel som skall betraktas som subsidiär i dessa

[59] Aldén 1998. Avhandlingen är särskilt inriktad på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet. För de allmänna rättsteoretiska aspekterna hänvisas till Aldén och där angivna källor.

fall och träda i funktion i stället. Det finns inget entydigt svar på i vilka fall e contrarioslut accepteras skatterättsligt. Givetvis är dock sådana slut ej möjliga om de kommer i konflikt med legalitetsprincipen. För att ett e contrarioslut skall vara möjligt bör krävas att bestämmelsen uttömmande reglerar när rättsföljden skall inträda. I rättslig doktrin brukar härvidlag diskussion föras kring tre huvudtyper av regler.[60] För det första sådana som innehåller rekvisit som utgör *tillräckliga* förutsättningar för att en rättsföljd skall inträffa. För det andra regler som innehåller *nödvändiga* rekvisit för inträdandet av en rättsföljd. För det tredje bestämmelser där rekvisiten utgör både och. Det är således framför allt i den sistnämnda situationen som tolkning kan ske e contrario. För att bedöma rekvisitens karaktär bör ofta även andra omständigheter än lagtexten beaktas. Sådana omständigheter kan vara förarbeten, tidigare praxis och inte minst andra närliggande bestämmelser.[61] Skattelagstiftningen innehåller få helt uttömmande reglerande bestämmelser. I vart fall när det gäller frågor om skatteplikt och avdragsrätt. Ett exempel på en skatterättslig bestämmelse med tillräckliga men ej nödvändiga rekvisit är 19 § KL, som bl.a. anger att till skattepliktig inkomst "enligt denna lag" räknas inte vad som erhållits genom benefika förvärv såsom bodelning, arv, testamente eller gåva. Visserligen innehåller regeln tillräcklig information för att konstatera att dessa förvärv inte kan beläggas med inkomstskatt. Däremot regleras inte huruvida annan skatt kan uttas eller om alla andra inkomster är inkomstskattepliktiga. Av t.ex. 32 § KL och dess moment framgår ju att inkomster kan vara skattefria även under andra förutsättningar. De flesta skatterättsliga bestämmelser karaktäriseras just av att de inte kan läsas lösryckta, utan i sitt systematiska sammanhang. För att hitta skatterättsliga bestämmelser som innehåller både tillräcklig och nödvändig information får man gå till regler av mer definierande karaktär. Ett exempel är 5 § KL som anger att fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet, samt anvisar rekvisit för de olika alternativen. Bestämmelsen kan tolkas motsatsvis, så att om rekvisiten för privatbostadsfastighet ej är uppfyllda, är i stället en näringsfastighet för handen. Ett annat exempel på en regel som skall tolkas e contrario är närståendedefinitionen i 32 § anv. p. 14 trettonde stycket KL.[62] Bestämmelsen innehåller en

[60] Se Evers, 1987 s. 27 ff. och 1993 s. 65 ff. samt Hellner 1994 s. 52 ff.
[61] Jfr Aldén 1998 s. 39, och där angiven hänvisning till Evers 1987 s. 27.
[62] Se exempelvis RÅ 1992 ref 56 och RÅ 1996 ref 16.

uttömmande uppräkning och kan därför inte tillämpas om en förmån riktar sig till en annan person än de uppräknade.[63]

2.2.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis finns det mycket som talar för att en lagtexts objektiva lydelse inte bör kunna frångås även om den inte står i överensstämmelse med syftet enligt förarbetena. RegR har dock i några fall frångått lagtexten när denna har blivit uppenbart felformulerad respektive inte stått i överensstämmelse med de bakomliggande ändamålen. Någon generell entydig princip verkar därför vansklig att fastslå. En skillnad bör dock kunna göras mellan de fall där ordalydelsen inte följer mer generellt uttalade syften, och de fall där lagstiftaren i motiven uttalat sin avsikt att utforma en regel på ett specifikt angivet sätt men sen har gjort ett misstag vid själva lagformuleringen. Min åsikt är att det endast i de senare fallen kan finnas fog för att frångå lagtextens ordalydelse utan att åsidosätta föreskriftskravet. Särskilt i de fall där det finns anledning att tro att den skattskyldige bör misstänka att det föreligger ett redaktionsfel i lagtexten, t.ex. genom att se regeln i det systematiska sammanhang den förekommer. I fall som dessa gör sig förutsebarhetsmotivet för legalitetsprincipen inte lika starkt gällande. På senare tid har emellertid antalet fall där RegR frångått lagtexten till den skattskyldiges nackdel minskat. Det är därför möjligt att tendensen, enligt inflytande av bl.a. europarätten, går mot en ännu mer fullständig bundenhet av lagtexten.

Det förekommer också avvikelser från lagtexten till den skattskyldiges fördel. De fall från senare tid där detta har skett kan delvis förklaras med ett billighetsresonemang utifrån omständigheter i de enskilda fallen.[64] Det kan dock inte anses vara förenligt med legalitetsprincipen och principen om likformighet att RegR, varken till nackdel eller fördel för den skattskyldige, frångår lagens ord efter en argumentering kring regelns syfte.[65] Särskilt inte om syftet inte kommit till klart uttryck i förarbetena.

Som berörts ovan har det ibland antytts att reglernas karaktär har betydelse för hur tolkning bör ske. Vid tolkning av fåmansföretagsregler liksom annan kringgåendelagstiftning, skulle det i så fall före-

[63] I RÅ 1996 ref 16 riktade sig visserligen förmånen till en samboende person, men beskattning i målet skedde enligt den allmänna regeln i 32 § 1 mom. KL. Utrymmet för denna regel har i stället utvecklats genom praxis.

[64] Se t.ex. RÅ 1995 not 84 som behandlas i avsnitt 2.2.1.

[65] Se den kritik som jag riktat mot avgörandet RÅ 1998 ref 31 i avsnitt 2.2.1.

komma subjektiva inslag i större utsträckning än annars. Detta som en följd av att reglerna innehåller många vaga formuleringar, vilka ofta leder till osäkerhet kring tolkningen och gränserna för lagstiftningens tillämpningsområde.[66] Min uppfattning är att det snarare är det sätt som själva lagtexten är utformad på, som kräver en ökad förarbetsanvändning, än att regeln skulle vara av en speciell karaktär.

2.3 Särskilt om tolkning av fåmansföretagsregler

2.3.1 Allmänt

Vid en studie av fåmansföretagsreglerna finner man, trots att de riktar sig mot kringgående transaktioner, att de förutom vaga rekvisit även innehåller en hel del precisa uttryck. Det gäller i 32 § anv. p. 14 KL särskilt i fråga om vilken typ av transaktioner som träffas samt vilka personer som dels ingår transaktionerna, dels skall beskattas som en följd av dem. I de fall den precisa lagstiftningstekniken används kan den inskränka domstolarnas möjligheter att tillämpa reglerna i enlighet med syftet. För detta skulle i många fall nämligen krävas en analog eller åtminstone extensiv tolkning, vilken står i strid med föreskriftskravet såsom det i dagens läge används vid RegR:s tolkning.[67]

2.3.2 Tidigare utveckling

Studerar man praxis från slutet av 1970-talet till mitten 1980-talet återfinns flera avgörande där RegR med angivet stöd av förarbeten företagit en extensiv tolkning. Avgörandet RÅ 1979 Aa 7 bekräftade ett uttalande i förarbetena att vid bedömningen av antalet ägare skall varje krets av närstående personer räknas som en enhet, d.v.s. som en fysisk person.[68] För att ett fåmansföretag definitionsmässigt skall föreligga skall det ägas till mer än hälften av ett *fåtal* fysiska personer. Att räkna varje närståendekrets som *en* person är väl förenligt med reglernas syfte men tolkningen är ändå mycket tveksam eftersom

[66] Jfr Söderholm och Grosskopf, 1993 s. 10, som även spekulerar i att det i många fall kan vara önskvärt ur lagstiftarens synpunkt.
[67] Jfr Landerdahl 1988 s. 82.
[68] Prop. 1975/76:79 s. 70 f.

den enligt min mening innebär en utvidgning av ordalydelsen.[69] Möjligen kan ett "fåtal personer" anses vara ett relativt uttryck och därför öppna för en mer subjektiv tolkning. RegR för dock inget resonemang kring detta utan hänvisar enbart till uttalandet i förarbetena.

I avgörandet RÅ79 1:98 ställdes frågan om en bostadsrättsförening skulle betraktas som ett fåmansföretag. Precis som nu kan ekonomiska föreningar vara fåmansföretag per definition. I den ursprungliga lydelsen, som här prövades, fanns inget undantag för äkta bostadsrättsföreningar.[70] RegR fastställde RN:s beslut att "med hänsyn till sin speciella karaktär och till grunderna för bestämmelsen...inte anses omfattas av bestämmelserna". Enligt Mattsson kan det knappast finnas någon erinran mot utgången om man anlägger ett ändamålsenligt synsätt.[71] Syftet har alltså här haft avgörande betydelse för utgången. Även om utgången kan uppfattas som tillfredsställande, är min uppfattning att ordalydelsen är såpass entydig att något utrymme för förarbetsanvändning inte bör föreligga i ett fall som detta.[72]

Det bör vara förbehållet lagstiftaren att inskränka tillämpningsområdet på sådant sätt som skett i dessa avgöranden. Som framhållits i avsnitt 2.2.1 är det osäkert om detta gäller även i de fall där inskränkningen är till fördel för den skattskyldige.

> I RÅ 1986 ref 75 prövades om en konkret särregel, felprisregeln – som numera är placerad i 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL, kan tillämpas på transaktioner med ett indirekt ägt företag, d.v.s. när en fysisk person via ett moderbolag indirekt äger aktier i ett dotterbolag som tillika är ett fåmansföretag enligt definitionen i 32 § anv. p. 14 åttonde och elfte styckena KL. Något stöd för en sådan tolkning finns inte i lagtexten som entydigt uttrycker "delägare i fåmansföretag eller närstående till sådan".
>
> Ett dotterbolag till ett enmansägt aktiebolag sålde en fastighet till en utomstående köpare. Samma dag avtalade den fysiske ägaren till moderbolaget med köparen om att delägaren skulle få förvärva en del av fastigheten efter avstyckning till en köpeskilling under marknadsvärdet. Dels skedde aktieägarens förvärv från en utomstående, dels ägdes fastigheten inte ens ursprungligen av det bolag där fysiske personen var ägare. RegR tillämpade dock felprisregeln och ansåg att det båda avtalen skulle ses som av varandra

[69] Jfr dock Ståhl, SST 1989 s. 80, som menar att utrycket "ett fåtal" är ett relativt begrepp som måste få sin närmare precisering genom t.ex. lagförarbeten.
[70] Se nu 32 § anv. p. 14 nionde stycket KL.
[71] Mattsson i SST 1981 s. 291 ff.
[72] Jfr för liknande uppfattning Landerdahl 1988 s. 80.

beroende transaktioner. Domstolen bortsåg alltså här i från vad man ansåg vara en skentransaktion.

RegR:s tolkning i detta mål innebär enligt min mening en utvidgning av ordalydelsen, och bygger uppenbarligen på en användning av reglernas allmänna syfte. Eftersom tolkningen förmodligen inte ryms inom lagens ordalydelse är utgången i ljuset av den rådande tolkningsuppfattningen mycket tveksam. Modellen att fastställa en transaktions verkliga innebörd kan möjligen försvaras, men förklarar inte det faktum att felprisregeln tillämpades trots att fastigheten ursprungligen ägdes av dotterbolaget och således inte kan anses ha förvärvats från moderbolaget.

Ett ytterligare exempel på subjektiv tolkning av lagtexten är RÅ 1986 ref 47.

> Enligt den ursprungliga definitionen av fåmansföretag, 35 § 1 a mom. KL, förelåg ett fåmansföretag om ett fåtal personer ägde mer än 50 procent av aktierna i företaget. I avgörandet ägde ett fåtal personer endast 30 procent av aktierna, men röstade för 52 procent. Av förarbetena framgick att avgörande för frågan om ett aktiebolag skall räknas som fåmansföretag är om en person eller en viss grupp av personer har den reella beslutanderätten i bolaget och att därför de ägda eller innehavda aktiernas röstvärde måste beaktas. RegR menade att bestämmelsens avfattning inte kunde anses hindra en sådan tolkning som anges i förarbetena.[73]

RegR gjorde således en extensiv tolkning av lagtexten med stöd av förarbetena och ansåg definitionen uppfylld. Målet återförvisades till RN för att nämnden skulle ta ställning till betydelsen av att aktierna i bolaget blivit föremål för OTC-notering. Beskedet prövades sedan i RÅ 1986 ref 165 där RegR fastställde RN:s besked att OTC-notering var skäl att undanta företaget från fåmansföretagsdefinitionen.

> Frågan om betydelsen av att aktierna i ett företag blir föremål för börsnotering eller liknade uppmärksammades i förarbetena. Departementschefen anslöt sig till uppfattningen att företag som inregistrerats vid fondbörsen eller noterats på fondhandlarlistan inte skulle anse som fåmansföretag. I vad mån reglerna skulle tillämpas på andra slag av marknadsbolag, d.v.s. bolag där aktierna säljs och köps i någorlunda utsträckning på marknaden, fick enligt departementschefen bli beroende på omständigheterna i det särskilda fallet.[74] RN anförde fåmansföretagsreglernas utpräglade karaktär av stopp-

[73] Lagtexten ändrades i samband med skattereformen så att det numera framgår att röstvärdet skall beaktas, 32 § anv. p. 14 åttonde stycket KL.
[74] Prop. 1975/76:79 s. 71.

lagstiftning. Av förarbetena kunde utläsas att det ansetts föreligga stora tekniska och praktiska svårigheter att klart avgränsa de typer av företag som bör träffas av lagstiftningen samt att lagstiftaren inför dessa svårigheter valt tekniken att i lagtexten införa en ganska allmänt hållen definition som kompletterats och begränsats med hjälp av motivuttalanden.[75] Med hänsyn till fåmansföretagsreglernas syfte ansågs det enligt dessa uttalanden motiverat att undanta vissa marknadsbolag. RN uttalade vidare att man vid den praktiska tillämpningen och i den skatterättsliga litteraturen allmänt synes ha utgått från att de i förarbetena angivna begränsningarna skall gälla.[76] Med hänsyn till de regler som styr en OTC-introduktion och den tillsyn som OTC-marknaden är underkastad fann nämnden att de skäl som i förarbetena anförts för att undanta de börsregistrerade företagen från fåmansföretagsreglerna har giltighet även beträffande OTC-företagen.

Ett regeringsråd var av skiljaktig mening och anförde att förarbetena var oförenliga med lagtexten och att rättssäkerhets- och effektivitetshänsyn talade för att lagtexten skulle följas.

RegR accepterade således en argumentation och motivering med stöd av argument hämtade från förarbetena. Tolkningen måste betraktas som mycket extensiv jämfört med den rådande tendensen.

Ett avgörande som tidsmässigt egentligen borde vara att hänföra till den senare utvecklingen är RÅ 1989 ref 119. Där tillämpades den ovan omtalade felprisregeln vid en överlåtelse av tillgångar till underpris mellan två aktiebolag i en s.k. oäkta koncern. En fysisk person som var delägare i två fristående bolag beskattades för mellanskillnaden mellan marknadspris och försäljningspris. Utgången strider mot ordalydelsen och rättsfallet är i denna del överspelad genom att RegR i plenimålet RÅ 1992 ref 56 uttalade att felprisregeln i normala fall inte är tillämplig vid överföringar mellan aktiebolag. RegR tolkade i det senare fallet regeln enligt ordalydelsen, och konstaterade att det förvärvande bolaget varken var delägare eller närstående till delägare i det överlåtande bolaget.[77]

Utgången i RÅ 1992 ref 56 är, när det gäller fåmansföretagsreglernas tillämplighet, helt i linje med ett flertal mål som avgjorts både tidigare och senare. Det tillfälliga avsteg som gjordes i RÅ 1989 ref 119 var mot den bakgrunden mycket märkligt, särskilt som någon närmare motivering inte angavs. Förmodligen var det fråga om ett

[75] Se SOU 1975:54 s. 174 och prop. 1975/76:79 s. 70.

[76] Som exempel anfördes bl.a. RSV Dt 1980:13 avsnitt 2.1 och GRS Skattehandbok 1985 s. 35:73.

[77] RegR prövade också om beskattning kunde ske enligt den allmänna regeln i 3 § 1 mom. SIL, se vidare för denna diskussion avsnitt 8.8.1.

rent feldomslut i denna del. Intressant är att RegR i RÅ 1992 ref 56 uttalade att felprisregeln *normalt* sett inte är tillämplig i dess fall. Man kan misstänka att formuleringen skedde med baktanke av att inte helt vilja förkasta slutsatsen i RÅ 1989 ref 119. Å andra sidan är det inte ovanligt att man inom skatterätten är försiktig med att fastslå entydiga principer.[78] Min mening är dock att felprisregeln, liksom de övriga fåmansföretagsreglerna, *aldrig* kan tillämpas utöver ordalydelsen.

2.3.3 Senare utveckling

Sedan slutet av 1980-talet har avgöranden angående fåmansföretagsreglerna kommit att spegla RegR:s, i föregående avsnitt 2.2 omtalade, allt mer formella lagtolkning. Ett enligt min åsikt mycket viktigt avgörande är RÅ 1987 ref 51.

> En person ägde alla aktier utom en i C AB. C AB övervägde att överföra en affärsfastighet till bokfört värde till ett nybildat kommanditbolag med samma ägarförhållanden. Fråga uppkom bl.a. om en överlåtelse under marknadspriset skulle innebära någon form av inkomstbeskattning hos den fysiske personen. RegR fastställde RN:s besked. Vid en överlåtelse av fastigheten till kommanditbolaget, skulle fastigheten lämna den dubbelbeskattade sektorn. Framtida avkastning och värdestegring skulle komma att beskattas hos den fysiske personen direkt i egenskap av delägare i kommanditbolaget. Nämnden menade därför att överlåtelsen skulle komma att medföra utdelningsbeskattning för övervärdet hos den fysiske personen. Nämnden diskuterade också tillämpning av den speciella felprisregeln. Man konstaterade dock att den endast avsåg det fall då överlåtelsen sker direkt till aktieägaren.

I avgörandet uttrycktes därmed en strikt tolkning av den uppräknade personkretsen i felprisregeln.

Avgörandet RÅ 1987 ref 125 gällde tillämpningen av den i samband med skattereformen avskaffade lagstiftningen om interna aktieöverlåtelser. Av principiellt intresse är att RegR särskilt uttrycker att lagstiftningen inte inrymmer en tolkning i överensstämmelse med syftet.

> Dödsboet efter M sålde aktier i ett AB till ett annat AB i vilket aktierna ägdes av delägarna i dödsboet. De senare var närstående till M. Hade M

[78] Jfr Peczenik SN 1998 s. 442 f.

själv överlåtit aktierna hade stoppregeln därmed varit tillämplig. Domstolen konstaterade först att närståendekretsen bestäms med utgångspunkt i den skattskyldiges person. Är dödsboet skattskyldigt i egenskap av säljare omfattas därför inte delägarna i dödsboet av definitionen. Skattemyndigheten menade att det med hänsyn till lagstiftningens syfte fanns fog för att anse ett dödsbo ha samma närstående som den avlidne. Som sagt menade RegR att lagstiftningen inte gav utrymme till en sådan tillämpning. "Bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser har karaktär av stoppregler. Den föreskrivna beskattning av hela köpeskillingen skall inträffa endast i de av lagstiftaren beskrivna situationerna. Det resultat som erhålls när närståendedefinitionen tillämpas enligt sin lydelse *framstår inte som så uppenbart orimligt att tillämpningen bör utvidgas till fall som inte täcks av lydelsen*"(min kursivering).

Regeln om nedskrivning av ett fåmansföretags fordran på företagsledare eller närstående, 32 § anv. p. 14 sjunde stycket KL, prövades i RÅ 1988 ref 85.

En skattskyldig och hans hustru ägde hälften var i både ett aktiebolag och ett handelsbolag. Aktiebolaget hade lämnat ett lån till handelsbolaget. Aktiebolaget avskrev så småningom sin fordran på handelsbolaget. RegR konstaterade först att makarna som delägare i handelsbolaget var betalningsansvariga för lånet såsom för egen skuld. Genom att aktiebolaget efterskänkte sin fordran på handelsbolaget ansåg domstolen att makarna befriats i motsvarande mån från sitt betalningsansvar. Beskattning för det efterskänkta beloppet skulle därför ske såsom för utdelning. I de lägre instanserna diskuterades om 35 § 1 a mom. femte stycket KL var tillämpligt (den äldre motsvarigheten till 32 § anv. p. 14, sjunde stycket KL). Bestämmelsen var då som nu tillämplig på nedskrivning av lån till företagsledare och närstående till denne. I det aktuella fallet rörde det sig om ett lån till ett handelsbolag. KR konstaterade att handelsbolag inte enligt ordalydelsen ingick i närståendekretsen och att regeln därför inte var tillämplig. RegR uttalade sig inte i frågan utan valde i stället att, i enlighet med praxis (t.ex. RÅ 1987 ref 51) beskatta förmånen såsom utdelning i inkomstslaget kapital.

Utgången i målet är ett bra exempel på hur legalitetsprincipen hindrar en tillämpning i strid mot en regels ordalydelse. Lagstiftaren har genom formuleringen av lagtexten valt att begränsa regelns tillämplighet till vissa personer. Således omfattas inte heller delägare som inte är företagsledare och inte heller närstående till sådan. Möjligen kan det faktum att det inte var fråga om nedskrivning, utan avskrivning, också vara en anledning till att regeln inte ansågs tillämplig. En domstol kan i vart fall inte utvidga tillämpningen, även om det skulle vara förenligt med det allmänna syftet. Som framgår ansåg RegR det

dock möjligt att påföra aktieägaren beskattning enligt allmänna regler.

Även uppfattningen att någon avvikelse från ordalydelsen normalt inte heller bör ske till den skattskyldiges fördel kan speglas i praxis angående fåmansföretagsreglerna. Särskilt tydligt framgår det av RÅ 1993 not 683.

> Av felprisregeln i 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL framgår att ytterligare beskattning inte sker vid utköp av egendom till underpris, om beskattning skett enligt stoppregeln i 32 § anv. p. 14 första stycket KL vid företagets förvärv av egendomen. Ett sådant undantag är väl förenligt med reglernas allmänna syfte. I rättsfallet hade företagsledaren beskattats för företagets anskaffande av ett antal tavlor för ca 125.000 kr. Bolaget avyttrade sedermera tavlorna till utomstående för 84.000 kr. Företagsledaren begärde ett besked om han nu kunde ta ut likviden utan ytterligare beskattning. RegR konstaterade att det enligt ordalydelsen inte är möjligt att, om bolaget sålt den aktuella egendomen till utomstående, i stället ta ut ett belopp motsvarande försäljningslikviden från bolaget utan beskattning.

Någon skillnad i sak jämfört med det uttryckliga undantaget verkar inte föreligga. RegR.s tolkning kan därför tyckas väl formell, men är helt i linje med en legalistisk tolkning av en regels entydiga ordalydelse.[79] RegR har i och för sig i vissa fall frångått en ordalydelse när det har inneburit en fördel för en skattskyldig.[80] Från flera håll har dock framförts att legalitetsprincipen bör verka åt båda hållen.[81]

2.3.4 Regelkonkurrens

Det kan knappast råda någon tvekan om att särreglerna för fåmansföretag är att betrakta som mer speciella jämfört med de allmänna inkomstbeskattningsreglerna i t.ex. 32 § 1 mom. KL och 3 § 1 mom. SIL. Ett karaktäristiskt drag för specialregler är att de inte är möjliga att tillämpa på alla de fall som skulle kunna omfattas av de allmänna reglerna.[82] Orsaken till detta är att tillämpningsområdet är mer

[79] Grosskopf har i en rättsfallskommentar, SN 1994 s. 362, menat att det faktum att det är fråga om en uttrycklig undantagsregel gör att en extendering av ordalydelsen inte kan ske till den skattskyldiges fördel. Jfr Båvall 1995 s. 58 f. angående innebörden av detta avgörande.

[80] Se särskilt RÅ 1995 not 84 som kommenterats i avsnitt 2.2.1. Det är svårt att se vad som skulle vara den principiella skillnaden mellan de två olika sluten i fallen.

[81] Se avsnitt 2.2.1.

[82] Det fall att en regels tillämpningsområde endast utgör en delmängd av en annan regels tillämpningsområde brukar benämnas *inskränkning*. Jfr Frändberg 1984 s. 86 och även Aldén 1998 s. 34 f.

avgränsat och att specialregler därmed naturligen är mer precisa i vissa av sina rekvisit än de allmänna reglerna. I fåmansföretagsreglerna anges ofta noga vilka typer av transaktioner som omfattas, samt vilka subjekt som skall ha ingått transaktionerna. Är rekvisiten uppfyllda tillämpas den speciella regeln framför den allmänna. Är rekvisiten inte uppfyllda bör det emellertid finnas ett utrymme att i stället tillämpa allmänna inkomstbeskattningsregler. Diskussionen kommer att utvecklas löpande i anslutning till att de olika reglerna analyseras.

2.4 Sammanfattande utvärdering av tendenser i RegR:s lagtolkningsprinciper

Det har särskilt under 1990-talet framstått som allt mer tydligt att det finns en tendens hos svenska förvaltningsdomstolar att sträva efter en tolkning som direkt anknyter till lagtexten.[83] Om detta är en självständig utveckling eller beror på det ökade inflytandet av europarätten är osäkert. Klart är i alla fall att motivuttalanden som inte ryms inom lagtextens ordalydelse som huvudprincip inte längre beaktas. Som anförts ovan ökar detta förutsebarheten och därigenom även rättssäkerheten. Hultqvist har anfört att förutsebarheten är betjänt av att viktiga normpreciseringar skrivs in i lagtexten.[84] RegR har också på senare tid frångått detaljerade uttalanden i förarbeten om dessa inte stämt överens med det allmänna syftet.

Tendensen avspeglas väl i den ovanstående analysen av rättsfallen avseende fåmansföretagsreglerna. En brytpunkt kan utläsas ungefär vid tidpunkten för RÅ 1987 ref 51 med RÅ 1989 ref 119 som ett tillfälligt, och vad det verkar, oavsiktligt återfall. Det är naturligtvis svårt att sia om tendensen är bestående. Även i detta sammanhang bör förutsebarheten vara ett viktigt skäl för att RegR bör stå fast vid den inslagna vägen. Kuylenstjerna har uttalat att "då regeringsrätten dömt på ett visst sätt, det normalt kan förväntas att den ånyo skall i ett liknande mål döma likadant".[85] Melz menar att RegR visar stor följsamhet mot tidigare avgöranden, och ogärna vill medge brister i tidigare analyser.[86] Melz har också anfört att det inte är förvånande att det finns olika uppfattningar om lagtolkningsmetoder, och att det är

[83] Jfr uttalande i SOU 1996:44 s. 129.
[84] Hultqvist 1995 s. 341.
[85] Se Kuylenstiernas anmälan av Welinder, SvJT 1952 s. 136 f.
[86] Se Melz i SN 1992 s. 620 som anför uttalandet om tillämpningen av felprisregeln i RÅ 1992 ref 56 och von Bahrs kommentarer till domen i SST 1992 s. 262.

naturligt att dessa uppfattningar kan förskjutas med tiden.[87] Ett eller annat avsteg kan säkert förekomma då man t.ex., som Melz också menar, inte kan utgå från att RegR i alla olika sammansättningar tillämpar samma lagtolkningsmetod.[88] För min egen del menar jag att ledamöterna i domstolen, för att inte äventyra förutsebarheten och rättssäkerheten, så långt som möjligt bör uppträda kollegialt. Inte bara för att främja lojaliteten ledamöterna sinsemellan, utan också för att enhetliga tolkningsprinciper ökar förutsebarheten. Som Påhlsson anför brukar RegR inte i sina domskäl uttryckligen ta ställning för en särskild tolkningsmetod, utan snarare växla mellan olika metoder. Det vore dock önskvärt med en strävan efter "grundläggande metodologisk kontinuitet eller stabilitet".[89] RegR har visserligen på senare tid blivit mer utförlig och öppen i sina motiveringar.[90] Domstolen undviker dock att föra mer allmänna tolkningsdiskussioner, vilket bl.a. har skapat viss osäkerhet om rättsläget när det gäller tolkningar till den skattskyldiges fördel och vid misstag vid utformandet av lagtexten.

Den antagna tendensen som här påvisats bör kunna utsträckas till att gälla mål inom samma regelkomplex, och naturligtvis även skatterätten i stort. Påhlsson anför som ett tänkbart antagande att den textbundna tolkning som kommer till uttryck i avgöranden på fåmansföretagsområdet, är uttryck för ett generellt förhållningssätt hos RegR visavi regelkomplexet. Han menar emellertid vidare att ett sådant slags resultat uppvisar betydande osäkerhet, och måste behandlas mycket försiktigt.[91] Jag menar dock att den av mig företagna genomgången av praxis uppvisar mycket tydliga tendenser av lagtextbunden och förarbetskritisk tolkning. Slutsatsen gäller både tolkning av skattelag i allmänhet och regelkomplexen för fåmansföretag i synnerhet. Naturligtvis är skatterätten stadd i ständig utveckling, och det finns ingen garanti för att det av mig uppfattade rådande tolkningsläget utgör en slutstation. Tvärtom är det troligt att den fortgående flitiga diskussionen i skatterättslig doktrin, eventuellt under inflytande av europarätten, kommer att tillföra ytterligare faktorer att beakta vid rättstillämpningen.

[87] Melz SN 1993 s. 142.
[88] A. st.
[89] Jfr Påhlsson 1998 s. 82.
[90] Se t.ex. den utförliga motiveringen i 1998 ref 31. Avgörandet är kommenterat i avsnitt 2.2.1.
[91] Påhlsson 1998 s. 81 f.

3 Dansk skatterätt

3.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs kortfattat den danska skatterätten. Tonvikten ligger på skattesystemets uppbyggnad och dansk skatterättslig lagtolkning.[1] Kapitlet är nödvändigt för att skapa förståelse för de delar av dansk skatterätt som beskrivs i avhandlingen och som utgör en del av den företagna komparationen.

3.2 Något om det danska skattesystemet

Liksom Sverige har Danmark under senare år genomgått en genomgripande skattereform. Ett av syftena var att, precis som i Sverige, minska värdet av ränteavdrag och i stället uppmuntra sparande. För avhandlingens syfte är det i första hand av vikt att kort redogöra för indelningen i inkomstslag samt hur skatten beräknas för dessa.

Fysiska personers inkomster delas upp i personlig inkomst, kapitalinkomst, skattepliktig inkomst och aktieinkomst.

- Den *personliga inkomsten* består i huvudsak av löneinkomster och inkomster av personlig näringsverksamhet.
- *Kapitalinkomsten* omfattar framför allt nettointäkten av ränteinkomster och ränteutgifter samt reavinster och reaförluster.
- Den *skattepliktiga inkomsten* är ett övergripande begrepp som omfattar både personliga inkomster och kapitalinkomster och med beaktande av allmänna avdrag som inte är hänförliga till något av inkomstslagen.
- Utdelningar beskattas enligt en särskild inkomstform, "*aktieindkomst*", med 25 procent källskatt upp till ett visst belopp, (1999 37.000 kr) och därutöver med 40 procent inkomstskatt. Till aktieinkomst hänförs också vinster vid försäljning av börsnoterade aktier som ägts i 3 år samt vinster vid avyttring av andelar i "anpartsselskaber" som innehafts i 3 år.

[1] För en elementär genomgång av det danska skattesystemet, se Andersen m.fl. 1997.

Den danska direkta inkomstskatten fördelar sig på statsskatt, kommunalskatt, "amtskommuneskatter" och kyrkskatt. Den senare erläggs endast av medlemmar i "Folkekirken". Sedan 1997 är förmögenhetsskatten avskaffad.

Den personliga statliga inkomstskatten fördelar sig på tre olika skatter enligt följande och med beaktande av 1999 års skattesatser. En lägsta skatt på 7,5 procent av den skattepliktiga inkomsten. En mellanskatt på 6 procent av den del av nettoinkomsten som överstiger ett gränsbelopp på 151.000 kr. Därutöver tillkommer en "toppskatt" på 15 procent av summan av den personliga inkomsten och kapitalinkomsten. Toppskatten erläggs enbart för den del av summan som överstiger 258.400 kr.

Marginalskatten på personliga inkomster kan därmed, i de områden där kommunskatterna är mer än 30 procent, uppgå till över 58 procent. Därutöver tillkommer det 1993 införda arbetsmarknadsbidraget, som är en bruttoskatt på 8 procent beräknat på bruttolönen. Enligt en begränsningsregel i 19 § PSL får ingen del av den personliga inkomsten belastas med högre skatt än 58 procent, dock med bortseende från kyrkskatten och arbetsmarknadsbidraget.[2]

Juridiska personer beskattas proportionellt med 32 procent.[3] I princip gäller traditionell ekonomisk dubbelbeskattning. En viss generell lättnad gäller som framgått ovan för lägre utdelningsbelopp.

3.3 Dansk skatterättslig lagtolkning

Det är också av vikt att i korthet beskriva den danska taxeringsorganisationen och rättskällornas roll. Rättskällorna och deras betydelse företer stora likheter med förhållandena i Sverige. Det skatterättsliga området förutsätts enligt den danska grundlovens § 43 vara reglerat genom lag. Offentliga förarbeten produceras och har relativt stor betydelse vid tolkning. De danska domstolarnas uttryckliga användning av förarbeten tycks ha ökat under senare år.[4] Det förekommer även att skatteministern utfärdar "bekendtgørelser", vilka i svensk rätt motsvaras av regeringens förordningar.[5] Reglering sker också via "cirkulærer" som är bindande för de myndigheter som organisatoriskt

[2] Den högsta marginalskatten ligger därmed på ca 62 procent, jfr Hulgaard m.fl. 1997 s. 1005.
[3] Bolagsskattesatsen är sänkt till 32 procent fr.o.m. 1999.
[4] von Eyben 1991 s. 28 ff. och Nielsen 1992 s. 133.
[5] Påhlsson 1995 s. 49.

är underställda utfärdaren. Cirkulär utfärdas av Skatteministeriet och Told- och Skattestyrelsen.[6]

Givetvis förekommer även praxis av olika slag. Antalet avgöranden av den högsta instansen Højesteret är dock förhållandevis litet. Från svensk synpunkt har Bergström sett orsaken till detta i att taxeringen kan prövas så många gånger innan sista instans sagt sitt.[7] I litteraturen har man som en trolig följd därav fäst stor vikt vid underrättspraxis och administrativ praxis. Förutom avgöranden från Højesteret, som ju är den högsta domstolsinstansen, uppmärksammas i dansk doktrin påfallande ofta såväl avgöranden från underrätter som myndighetspraxis. I första instans fattas beslut av skattemyndigheterna. Taxeringsbeslutet kan överklagas till skatteankenævndet, vars beslut i sin tur kan överklagas till Landsskatteretten. Landsskatteretten är en fristående administrativ myndighet som arbetar under domstolsliknande förhållanden. Dess beslut kan av båda parter överklagas först till Landsretten (Østre och Vestre) och därefter till Højesteret.[8] Förhandsbesked kan sökas hos det s.k. Ligningsrådet och även dessa kan överklagas vidare till Landsskatteretten och sedan till domstolarna.

Precis som i Sverige skiljer man i Danmark mellan subjektiva och objektiva lagtolkningsteorier. Michelsen har uttryckt att domstolarna inte följer någon enskild princip utan tillmäter såväl regelns allmänna språkliga innebörd som lagförarbetena betydelse. Vidare beaktas även regelns placering i lagen.[9] Pedersen har karaktäriserat den skatterättsliga lagtolkningen som realistisk, i motsats till formell, i den bemärkelse att domstolarna tar intryck av en rad sekundära tolkningshjälpmedel. De sekundära medlen går utöver den språkliga lydelsen och klara uttalanden i lagförarbeten m.m. Pedersen har menat att domstolarna präglas av en resultatvärderande hållning och ser som sin uppgift att nå resultat som ger rättspolitiskt rimliga avgöranden.[10] Det är dock inte tillräckligt i sig att beskattningen i en konkret situation kan uppfattas som rimlig. En utvidgande tolkning måste hållas inom lagens ordalydelse. Pedersen menar att det ofta är svårt att bestämma denna gräns på ett tillfredsställande sätt.[11] Michelsen har, utan att

[6] Påhlsson har i sin avhandling om RSV:s rekommendationer även kort behandlat de danska cirkulärens rättsliga karaktär, 1995 s. 53 ff.

[7] Bergström 1990 s. 52.

[8] Andersen m.fl. 1997 s. 26. Till skillnad från i Sverige finns ingen uppdelning mellan förvaltningsrättsliga och allmänna domstolar.

[9] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 68 f.

[10] Engholm Jacobsen m.fl. del 1 (Pedersen) 1995 s. 92 f.

[11] Andersen m.fl. (Pedersen) 1997 s. 29.

uttalat gå i polemik med Pedersen (min kommentar), menat att det i nyare praxis har markerats en prioritetsordning av rättskällorna, på så vis att lagens ordalydelse beaktas i första hand och klara förarbetsuttalanden i andra hand. Det finns ett antal avgörande från senare tid som enligt Michelsen mycket klart bekräftar tendensen av en mer formell tolkning.[12]

Ett enligt Michelsen, ur tolkningssynpunkt, betydelsefullt avgörande som bekräftar tendensen är TfS 1996.654 H.

> Frågan gällde anskaffningstidpunkten för aktier som nytecknats till nominellt belopp. Skattemyndigheterna hade sedan en tid tillämpat en praxis som innebar att, en förutsättning för att anse de nytecknade aktier som anskaffade samtidigt som moderaktierna, var att teckning skett till underkurs. Højesteret frångick denna myndighetspraxis och uttalade att det varken enligt lagtextens ordalydelse eller förarbetena fanns grund för en sådan väsentlig begränsning av regeln.[13]

Enligt min mening är det svårt att tydligt utläsa ur domskälen om det för domstolen hade räckt med ett uttryckligt stöd i förarbetena, oavsett lagtextens lydelse, för att komma till motsatt slutsats. En sådan ställning verkar Landsretten ha tagit i TfS 1993.209 ØLD.[14] I domskälen uttalas där att varje tolkning som går utöver lagens ordalydelse måste kräva ett klart stöd i lagens förarbeten. I TfS 1994.812 H, som behandlade frågan om undantag av stämpelskatt vid försäljning av fast egendom under en viss tidsperiod, lade Højesteret särskild vikt vid att tolkningen skulle ha stöd enligt lagbestämmelsen även om lagens förarbeten pekade i en riktning av ett vidare tillämpningsområde.[15]

Højesteret har i ett uppmärksammat mål tagit ställning till om det finns grund för att påföra fiktiv ränta vid räntefria lån. Højesteret har där, tvärtemot tidigare myndighetspraxis, uttalat att det inte finns stöd i lagstiftningen att påföra sådan beskattning, TfS 1998.199 H. Intressant är emellertid att Højesteret i domen ändå öppnar för en realistisk tolkning under vissa förutsättningar. Man säger att beskattning av räntefritt lån kan aktualiseras endast vid "en omgåelse av skattelovgivningen". Frågan har då väckts huruvida formuleringen innebär att Højesteret accepterar en generell "omgåelseklausul" och om det finns

[12] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 69.
[13] Lauesen har, SpO 1996/7 s. 281, uttalat följande om domskälen: "Dommens præmisser kan anvendes i undervisningen i lovfortolkning"
[14] Se Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 69. Se också Strobel, SpO 1995/5 s. 114.
[15] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 69.

stöd för en sådan, helt fristående från lagstiftningen. Avgörandet är förmodligen det första där Højesteret använder sig av uttrycket "omgåelse".[16] Pedersen har definierat omgåelse som att en disposition tillrättaläggs så att den inte omfattas av en skatteregel, även om dispositionens resultat motsvarar det ekonomiska resultat som regeln syftar till att beskatta.[17] Pedersens definition är ett uttryck för en *realitetsgrundsats* och låter sig jämföras med den s.k. genomsyn som ibland företagits i svensk rätt, d.v.s. att beskattning skall ske på grundval av de faktiska förhållandena. Ramskov menar att ordet omgåelse i domen skall förstås som den av Pedersen anförda definitionen och inte tas till intäkt för en generell omgåelseklausul.[18]

Tendensen av en mer formell tolkning förstärktes även av utgången i TfS 1998.485 H, "operasangermålet".[19] Højesteret slog fast att tidigare restriktiv praxis angående möjligheten att bedriva konstnärlig verksamhet i bolagsform inte hade stöd i lagtexten. Domstolen konstaterade att det faktum att den konstnärliga verksamheten endast kunde utövas av ägaren själv, inte skilde sig från andra verksamheter som i praxis ansetts kunnat bedrivas i bolagsform. Enligt Pedersen illustrerar domen det självklara i att skattemyndighetens beslut skall har klart och tydligt stöd i skattelagstiftningen, grundat på 43 § Grundloven. Lagtolkning skall ske med övervägande huvudvikt i lagens ordalydelse, och användning av sekundära tolkningsdata, såsom förarbeten och kontextuella sammanhang, kan endast ske subsidiärt och med stor försiktighet.[20] En intressant fråga är hur tolkningstendensen står i förhållande till den ovan omnämnda *realitetsgrundsatsen*. Pedersen finner ingen motsättning däremellan. Han menar att realitetsgrundsatsen endast kan användas vid motsättning mellan en transaktions yttre formalitet och dess inre ekonomiska realitet. Således inte när yttre formalia överensstämmer med underliggande realitet. I operasångarmålet förelåg enligt Pedersen ingen motsättning mellan formalia och realitet.[21]

[16] Overgaard TfS 1998 s. 519.
[17] Engholm Jacobsen m.fl. del 1 (Pedersen) s. 100 f. Se också Pedersen 1989 s. 262 ff.
[18] Ramskov TfS 1998 s. 854.
[19] Domen gäller möjligheten att bedriva personlig verksamhet, närmare bestämt konsertverksamhet, i "aktiebolagsform". Domen behandlas utförligt i avsnitt 5.3.
[20] Pedersen R&R 1998.9. Bostrup menar i SpO 1998/5 s. 201 att domen är en seger för rättssäkerheten. Det kan tilläggas att Bostrup uppträdde som ombud för operasångaren.
[21] Pedersen R&R 1998.9.

3.4 Sammanfattning

Det danska skattesystemet företer stora likheter med det svenska. Marginalskatten för förvärvsinkomster ligger på ca 58 procent. Till skillnad från Sverige beskattas visserligen kapitalinkomster till viss del tillsammans med förvärvsinkomster. Av betydelse för komparationen i avhandlingen är dock att aktiutdelning bryts ut och beskattas för sig med något lägre skatt. Dessutom föreligger ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsinkomster.

Även när det gäller skatterättslig lagtolkning föreligger betydande likheter. Det finns ett grundlagsstadgat föreskriftskrav också i Danmark. En rad avgöranden under senare tid markerar också en tendens av att skatterättslig lagtolkning förutsätter att resultatet inryms i lagtextens ordalydelse. Möjligen framstår detta inte riktigt lika tydligt som i svensk rätt.

4 Motiv för särbehandling

4.1 Inledning

I kapitlet diskuteras om det är motiverat att behandla bolag med ett fåtal ägare skattemässigt annorlunda än övriga bolag. Diskussionen förs med anknytning till frågor om skattemässig neutralitet mellan olika former av förvärvsverksamhet och möjligheten till skattemässigt utnyttjande av ekonomisk intressegemenskap å ena sidan, och önskemål om likabehandling och undanröjande av misstänksamhet å andra sidan. Kapitlet utgör grunden för de tre följande kapitlen där olika redskap eller modeller för att komma till rätta med problematiken presenteras enligt en "steg för steg-modell".

4.2 Ekonomisk intressegemenskap

Såväl i nationell som internationell skatterätt kan problem uppkomma vid dispositioner mellan rättssubjekt som är sammanbundna av gemensamma intressen. Pedersen menar att detta är fallet vid huvudparten av förekommande "skatteutnyttjanden".[1] Pedersen definierar intressegemenskap som en generell eller konkret gemenskap som uppstår vid sammanfallande ekonomiska intressen hos två eller flera formellt självständiga rättssubjekt. Den omfattar därvid varje förmögenhetsöverföring som uppstår ur parternas gemensamma vilja. En skattemässig intressegemenskap, som ett snävare uttryck, omfattar en gemenskap bestående av två eller flera formellt självständiga skattesubjekt, med gemensamma ekonomiska intressen, och med möjlighet att tillrättalägga inbördes dispositioner så att gemenskapens samlade skatt minimeras.[2] En sådan intressegemenskap finns bl.a. inom familjen, mellan majoritetsaktieägare och bolag samt inom koncerner. Utgångspunkten måste vara att intresseförbundna parter har samma rätt som andra rättssubjekt att vid utformning av avtal ta skattemässiga hänsyn. Det kan därför knappast ifrågasättas att intressegemenskapen utnyttjas för att minimera skatten så länge det sker inom lagens gränser.[3] Det finns flera områden där den svenske lagstiftaren

[1] Pedersen 1989 s. 315.
[2] A. st.
[3] Jfr a.a. s. 317.

har ingripit. Nationellt finns bl.a. regler om den skattemässiga behandlingen av koncernbidrag i 2 § 3 mom. SIL, uttagsbeskattning i 22 § anv. p. 1 a KL och inkomstfördelning i familj i 32 § anv. p. 13 och 52 § anv. p. KL. Vad gäller den internationella beskattningen finns bl.a. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL som reglerar icke affärsmässiga transaktioner mellan näringsidkare i intressegemenskap. I dansk rätt har under 1998 införts skattemässiga vittgående regler gällande prissättning mellan intresseförbundna parter.[4]

Som Pedersen påpekar kan intressegemenskap föreligga också mellan rättssubjekt som inte har annan beröring utöver ett konkret ekonomiskt avtal. Det kan tänkas att avtalet utformas på ett sätt som minimerar parternas gemensamma skatteansvar. Det torde exempelvis inte vara ovanligt när det gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare. Detta till trots bör de tidigare beskrivna situationerna innebära större möjligheter att forma dispositionerna på från skattesynpunkt bästa möjliga sätt jämfört med avtal mellan fristående parter.[5] Normala ekonomiska avtal innebär att två motstridiga parter förhandlar sig fram till någon form av kompromiss. Enligt Pedersen bör därför i de senare fallen en presumtion föreligga att avtalets yttre form speglar dess inre ekonomiska realitet.[6]

Jag bedömer det som självklart att lagstiftare och domstolar bör vara extra vaksamma inför olika typer av ekonomiska intressegemenskaper, av vilka den praktiska ekonomiska enheten mellan majoritetsägare och bolag är en. Synsättet skapar enligt min mening förståelse för att särbehandling i vissa fall kan anses nödvändig. Det bör dock betonas att en presumtion knappast bör uppställas för att *alla* avtal mellan intresseförbundna parter brister i affärsmässiga villkor. Intressegemenskap kan emellertid innebära att höga dokumentations- och beviskrav bör ställas på de skattskyldiga.[7]

[4] De har bl.a. kommenterats av Pedersen 1998. Reglerna är generellt tillämpliga och gäller både vid nationella och internationella transaktioner. Se vidare avsnitt 8.2.2 och 8.11.2. I dansk rätt anses det finnas långtgående möjligheter, både genom i praxis skapade allmänna principer och konkreta lagregler, att åsidosätta intresseförbundna avtal som har skattebetingade orsaker, Pedersen 1998 s. 35 f. Se också Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 536 och 739 ff.

[5] Pedersen 1989 s. 36.

[6] A. st.

[7] Pedersen har, 1989 s. 318, angivit tre principiella betingelser för att en skattemässig korrektion skall kunna göras i konkreta fall. Skattemyndigheten skall visa, (1) att intressegemenskap föreligger och (2) att transaktionens innehåll och utformning är osedvanlig jämfört med en affärsmässig transaktion. Den skattskyldige skall för sin del göra sannolikt, (3) att transaktionen, trots intressegemenskapen och det osedvanliga innehållet, präglas av rimliga och verkliga affärsmässiga hänsyn.

4.3 Skattemässig neutralitet

En aspekt som enligt min mening är viktig att beakta i sammanhanget är den skattemässiga neutralitetsprincipen. Som Mattsson uttrycker det är "neutralitet ett honnörsord, till vilket alla kan bekänna sig".[8] Jag vill därför först definiera i vilken, relativt avgränsad, betydelse jag använder mig av uttrycket. Neutralitetsprincipen använder jag här som ett uttryck för att reglerna skall vara utformade så att valet av verksamhetsform i möjligaste mån inte kommer att styras av skattereglernas utformning. Frågan om neutralitet kan möjligen även anses innnefatta att ägare och/eller anställda i fåmansföretag bör ges likartad skattemässig behandling som ägare och/eller anställda i flermansföretag. Jag är dock tveksamt till detta. Frågan om det berättigade i likabehandling i den senare bemärkelsen utvecklas i nästa avsnitt.

Neutralitet har länge varit en vanligt förekommande ansats för såväl skatterättslig lagstiftning som analys i litteratur.[9] Mutén åberopar vad som i tysk diskussion tidigare betecknades "Wettbewerbsneutralität" och översätter detta med frihet från "snedvridande verkningar". Meningen är enligt Mutén att en "neutral beskattning inte skall påverka individernas val mellan oavsett skatten likvärdiga ekonomiska handlingsalternativ, exempelvis valet av företagsform, anställningsform, bosättningsort eller... form för upptagande av lån resp. investering i värdepapper".[10] På senare tid har bl.a. Gunnarsson och Persson Österman utförligt diskuterat neutralitetsbegreppet. Den senare har utifrån ekonomiska teorier diskuterat om det är eftersträvansvärt att beskattningssystemet är neutralt. Han anser att termen har två huvudsakliga betydelser. Den ena innebörden är att icke-intervenerande skatteregler skall medföra att marknaden som helhet fungerar mer fritt, med ett minimum av restriktioner, och att samhällseffektiviteten därigenom höjs.[11] Uppfattningen anses av Persson Österman vila på teoretiska svagheter och är av honom därför knappast tänkbar eller önskvärd.[12] Den andra innebörden av neutralitetsbegrep-

[8] Mattsson SST 1998 s. 231.

[9] Se Persson Österman 1997 s. 31 och där angivna källor. Nyligen har Gunnarsson, SN 1998 s. 454, diskuterat denna fråga.

[10] Mutén behandlade i sin avhandling, 1959, skillnader i beskattning mellan inkomst och kapitalvinst 1959.

[11] Jfr också Melz 1986 s. 37

[12] Se vidare Persson Österman 1997 s. 51. Mattsson är i sitt uttalande enig med att intervention genom skatteregler kan vara nödvändigt, men uttrycker sig tveksam till att regler som är avsedda att ändra marknadens sätt att handla skulle kunna anses vara neutrala, SN 1998 s. 151.

pet är målet att beskatta likformiga företeelser på samma sätt.[13] En avvikelse från denna norm kan medföra att skattskyldiga väljer det alternativ som ger lägst beskattning. Till skillnad från den förstnämnda innebörden är det svårt att utröna om det senare alternativet verkligen leder till ökad samhällseffektivitet. Det finns enligt Gunnarsson ingen automatik i detta. Omvänt finns det inget som säger att neutralitet utifrån företagets vinstperspektiv är en nödvändighet för samhällets allokeringseffektivitet.[14] Som Persson Österman påpekar leder dock ett system med flera valmöjligheter till improduktiv skatteplanering eller skatteanpassning.[15] Möjlighet till skatteflyktstransaktioner är enligt Melz inte önskvärda vare sig från samhällsekonomisk synpunkt eller från rättvisesynpunkt.[16] Enligt min uppfattning är ingen av företeelserna önskvärd till sina ytterligheter. Det ligger emellertid utom ramen för mitt arbete att undersöka hur en avvägning bör ske utifrån ett bredare finansvetenskapligt perspektiv. Något som enligt Gunnarsson för övrigt kanske kan betraktas som näst intill omöjligt, eftersom de ekonomiska neutralitetsbegreppen fogar sig efter den marknadsmässiga ordningen. Värderingar för neutral skattebelastning ersätts därmed av marknadsmekanismer.[17] Ett etablerat mål med det svenska skattesystemet torde i vilket fall som helst vara en utformning så att skattebelastningen inte påverkas av möjligheter till olika val. Något som särskilt underströks vid införandet av skattereformen.[18] Jag är dock helt enig med Mutén som påpekar att neutralitetskravet inte bör missförstås som något slags exklusiv högsta norm för beskattningen. Neutralitetskravet kan inte upprätthållas om avsteg motiveras av finanspolitiska skäl.[19] Givetvis är det en önskan att eventuella avvikelser från neutraliteten bör vara väl genomtänkta och motiverade.

Som antytts är neutralitetsbegreppet behäftat med oklarheter. Försiktighet vid användning av neutralitetsargument har som visats åberopats från flera håll. I det fortsatta arbetet nöjer jag mig därför med att beakta neutraliteten med utgångspunkt i samma begränsade innebörd som Mutén anförde, d.v.s. likformighet för individen mellan

[13] Mutén anser att denna önskan om likformighet har ett samband med den mer övergripande neutralitetsprincipen, 1960 s. 48. Jfr också Melz 1986 s. 38.
[14] Se Gunnarsson 1995 s. 136.
[15] Person Österman 1997 s. 51.
[16] Melz 1986 s. 38.
[17] Gunnarsson 1995 s. 136 f.
[18] Jfr Persson Österman 1997 s. 50 f. och där gjorda hänvisningar till Mattsson SN 1992 s. 629 och Feldt 1994 s. 379 ff.
[19] Mutén 1959 s. 120.

olika handlingsalternativ. Jag ansluter mig också till Persson Österman som hävdar att olika möjligheter att lagligt nå ett mål skapar valmöjligheter för den skattskyldige. Det kan presumeras att den skattskyldige då väljer det mest förmånliga alternativet.[20] En "potentiellt negativ situation" föreligger därmed. Genom att undanröja valmöjligheter minskar i vart fall nedlagda resurser på av systemet ej sanktionerad skatteplanering.[21]

Det kan konstateras att skillnaden i beskattning mellan olika företagsformer har utjämnats betydligt under 1990-talet. De materiella reglerna för inkomstberäkningen har länge varit i huvudsak gemensamma. Den möjlighet till enkelbeskattning av kvarhållna vinstmedel som finns för aktiebolag, har för enskild näringsverksamhet och handesbolag efterskapats genom regelsystemet för avsättning till expansionsmedel.[22] Även skillnaden i beskattning av uttagna vinstmedel är till stor del utjämnad. Den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolag kan sägas motsvaras av beskattning i två led även för fysiska personers näringsverksamhet, nämligen skattedelen av sociala avgifter och den progressiva inkomstbeskattningen. Ett alternativt sätt att finansiera verksamheten med eget kapital är att "låna ut" kapital, vilket är fullt möjligt för aktiebolagsformen och innebär enkelbeskattning av ränteinkomster. För näringsverksamhet som bedrivs av fysiska personer och handelsbolag har motsvarande möjligheter skapats genom regelsystemet för räntefördelning. Utjämnandet under 1990-talet av skillnader i beskattning mellan företagsformer har möjligen lett till materiellt svårtillämpade regler, men har samtidigt inneburit att de mer avgörande skillnader som tidigare förelåg är utsuddade.[23]

Betraktar man beskattningen av förvärvsinkomster i ett något större perspektiv kan man dock konstatera att skillnaden mellan att bedriva förvärvsverksamhet i företag och som anställd alltjämt är betydande. I det senare fallet saknas i princip de möjligheter att välja mellan olika sätt att använda arbetsinsatsens avkastning som finns för näringsidkare. Denna skillnad verkar emellertid, inom vissa ramar, i

[20] Grunden till antagandet är hypotesen om "den ekonomiska människan", d.v.s. att människan är en nyttomaximerande varelse som agerar rationellt, se Eklund 1993 s. 39 ff. Som Ståhl påpekar, 1996 s.41, kan hypotesen ifrågasättas: "det är uppenbart att människor inte alltid är så rationella och välinformerade som teorin förutsätter".

[21] Persson Österman 1997 s. 49.

[22] För alla företagsformer är därmed den teoretiska skattesatsen på kvarhållna vinstmedel 28 procent.

[23] Jfr för läget under slutet av 1980-talet Mattsson, SST 1988 s. 231 ff. Se också Mattsson i SN 1992 s. 629.

princip vara accepterad av det svenska skattesystemet. Det har vidare under 1990-talet blivit en allt mer uttalad politisk målsättning att uppmuntra bildande och drivande av småföretag, som ett led i att nå förbättrad ekonomi och ökad sysselsättning. Av delvis den senare anledningen, men främst av utrymmesskäl, kommer jag inte att fördjupa mig i frågan. För mitt syfte räcker det att konstatera att det av neutralitetsskäl, så långt det är möjligt, är önskvärt att förhindra att det i näringsverksamhet i allmänhet, och aktiebolag i synnerhet, inte bereds möjlighet att utnyttja företagsformen för att jämfört med anställningsformen uppnå obehöriga skatteförmåner.

4.4 Motiv för särbehandling visavi önskemål om likabehandling

Frågan om det är berättigat att rikta misstankar mot vissa grupper av skattskyldiga är naturligtvis känslig. Det skulle naturligtvis vara angeläget att undersöka om det är så att statens misstankar om missbruk verkligen har varit och fortfarande är befogade. Jag har av utrymmesskäl valt att inte göra en undersökning av denna fråga, eftersom det skulle kräva ett omfattande empiriskt material. Det torde dock vara så att ett stort handlingsutrymme för en skattskyldig ökar risken för av staten oönskad skatteplanering eller rent av "skattefusk".[24] Egna företagare anses ha större möjligheter till utelämnande av inkomst och avdragsfusk än vanliga anställda. Vidare skapar avsaknandet av det reella tvåpartsförhållandet *möjligheter* till skatteundandragande transaktioner, varav en del förmodligen är oönskade av staten. Att så har varit, och alltjämt är fallet, visas inte minst av de utredningar av praktiska erfarenheter som föregick införandet av de ursprungliga särreglerna.[25] Såväl före som under särreglernas existens har dessutom åtskilliga fall kommit upp till prövning hos skattedomstolarna. I sammanhanget måste emellertid även beaktas att skatteproblem på grundval av intressegemenskap existerar också på andra områden. På arbetsmarknaden kan val mellan olika former av ersätt-

[24] Se t.ex. Laurin, 1986 s. 375, som dragit slutsatsen att individens handlingsutrymme är den främsta anledningen till skattefusk. Enligt Laurin tillhör de egna företagarna de grupper som flitigast utnyttjar möjligheten. Det är viktigt att påpeka att skattefusk givetvis är en allmänt utbredd problematik och att skillnader också föreligger mellan olika yrkeskategorier och branscher. Laurin konstaterar att de som objektivt sett synes ha goda möjligheter att fuska med inkomsterna, i stor utsträckning använder sig av dem.

[25] Se vidare avsnitt 7.2.

ning ske med det för parterna gemensamma syftet att nedbringa uttag av skatter och avgifter. Liknande situationer kan uppträda i bolag med spridd ägarkrets.[26] De senare situationerna brukar i allmänhet bedömas efter generella regler. Det kan därför anföras att särbehandling för en viss grupp av skattskyldiga endast är motiverad om allmänna regler inte anses tillräckliga eller osäkerhet föreligger om tillämpligheten av allmänna regler. Det är också angeläget att särbehandling inte försvårar för en viss grupp av skattskyldiga att, under lika former som övriga, bedriva ekonomisk verksamhet inom ramarna för allmänna skatterättsliga regler.

Familjeföretag och övriga små- och medelstora företags betydelse för svensk samhällsekonomi, har från mitten av 1990-talet uppmärksammats opinionsmässigt och politiskt ur en mer positiv synvinkel än vad som var fallet när särreglerna infördes i mitten av 1970-talet.

> Opinionsföreträdare för småföretagen menar att skattelagstiftningen fortfarande präglas av statsmakternas negativa inställning till fåmansföretagen. Det anses föreligga en diskriminering av fåmansföretagen. Om så är fallet kan en konflikt sägas föreligga gentemot det uttalade politiska målet att ett främjande av småföretagsverksamheten leder till expansion och därmed en väg ut ur arbetslösheten.[27] Från företagarhåll har därför framförts krav på ett undanröjande av särregler, eftersom dessa uppfattas som ett uttryck för misstroende. Större frihet bör vidare lämnas företagarna att dra fördel av den riskfyllda verksamhet som det innebär att starta och driva små företag. Det framhålls att starka sakskäl bör krävas för att införa och behålla sådana särregler för småföretag som diskriminerar dessa företag i förhållande till stora företag. De senares intressenter anses inte ha annan avsikt än att få så god avkastning som möjligt på insatt kapital. "Det finns inga skäl att gynna placerare framför entreprenörer."[28] Den förutvarande regeringen har uppen-

[26] Jfr SOU 1998:116 s. 42.

[27] Se bl.a. Berggren m.fl. 1997 s. 11 ff. De hinder mot expansion och nyanställning som oftast framhålls är skatterna och arbetsrätten, se t.ex. Industriförbundet "Ge Sverige chansen" s. 84 och artikeln "Arbetsrätt och skatter stoppar jobben" i DI 1998-09-09. Enligt en undersökning av Företagarnas riksorganisation avseende 600 småföretagare, rangordnar dessa arbetsgivaravgifter, företags- och inkomstbeskattning samt arbetsrätten som viktigast att förändra, pressmeddelande 1998-10-16. På "Småföretagsriksdagen" 1998 antogs som en av tio punkter på "Småföretagsmanifestet", krav på ett reviderande av fåmansföretagsreglerna för utdelning och reavinst (3 § 12 mom. SIL) samt avskaffande av "stoppreglerna" (32 § anv. p. 14 KL m.m.). I en intervju i DI 1998-10-13 av "de nya tillväxtministrarna Björn Rosengren och Mona Sahlin", framhåller dessa att småföretagarnas skattesituation måste ses över. I vetenskapligt sammanhang har problematiken analyserats av bl.a Henreksson, Ekonomiskt Samfunds Tidskrift 1998 nr. 2 s. 99 ff.

[28] Berggren m.fl. 1997 s. 50.

barligen visat ett visst gehör för de framförda önskemålen, genom tillsättandet av den särskilda utredningen om avskaffandet av "stoppreglerna".[29]

En andra viktig fråga att diskutera är därför hur önskemålen från småföretagarnas sida om likabehandling med "vanliga" anställda och aktieägare, bör vägas mot motiven för särbehandling. Jag ställer mig som sagt tveksam till huruvida frågan äger berättigande i sammanhanget. Det är i och för sig inte oproblematiskt att avgöra vilka jämförelser som skall prioriteras. Melz menar att småföretagares inkomstsituation visar på flera likheter med löntagares.[30] I princip kan båda grupperna själva besluta om när inkomster som intjänats skall konsumeras. Småföretagsinkomster är vidare till väsentlig del resultat av företagarens arbetsinsats. En viktig skillnad är dock att näringsverksamhet normalt kräver en kapitalinsats. Neutraliteten och likformigheten bör främst avse drivande av företag i olika former och kanske även förvärvsarbete i en vidare benämning. Ett visst mått av jämförelse med beskattning av kapitalinkomster bör också ske.[31] Tillräcklig grund saknas dock för att hävda att likabehandling skall råda mellan drivande av aktivt företagande i fåmansbolagsform och kapitalplacering via renodlat passivt ägande i företag. När det gäller kapitalplacering bör strävan efter likabehandling avse olika former av placeringar såsom aktieägande, utlåning och andra investeringar. Dessutom bör påpekas att passiva kapitalplaceringar i fåmansbolag i princip inte är diskriminerade jämfört med flermansföretag. Fördelningsreglerna mellan kapitalinkomst och förvärvsinkomst är ju per definition endast tillämpliga på vissa verksamma aktieägare.[32] Det är således främst visavi andra företagsformer, men även jämfört med anställningsformen, som neutralitet bör vara ett mål, inte gentemot alternativa kapitalplaceringar. Avvägningen mellan skatteuttag av kapitalinkomster och förvärvsinkomster är en fråga av allmän natur som enligt min mening måste lösas inom ramen för frågan hur ett skattesystem skall vara utformat.

Det är i och för sig angeläget att de tankar om misstänkliggörande, som förmedlas av företagarna själva, tas på allvar. En skattemässig särbehandling bör därför ha som mål att inte inverka negativt på företagsamheten. En särbehandling utifrån dessa utgångspunkter kan dessutom mycket väl kombineras med politiskt motiverad fördelslag-

[29] Dir. 1997:70, som under hösten 1998 lett till SOU 1998:116.
[30] Melz SN 1991 s. 464 ff.
[31] Jfr a.a. s. 465.
[32] De s.k. 3:12-reglerna analyseras i kapitel 10.

stiftning. Ett exempel vad gäller aktiebolagsbeskattningen är reglerna om viss skattefrihet för utdelning på aktier i onoterade företag, 3 § 1 a – g mom. SIL. Andra exempel är lättnadsreglerna vid arv och gåva av företagsförmögenhet.

4.5 Sammanfattning

Även om misstänksamhet från lagstiftaren inte är grundad för samtliga skattskyldiga, eller kanske inte ens för en majoritet av dem, kan nödvändigheten av någon form av skattemässig särbehandling knappast ifrågasättas. Som jag ser det är en eventuell misstänksamhet, även om den skulle föreligga, inte ens en nödvändig betingelse för särbehandling. Särbehandlingens främsta motiv är själva förekomsten av den ekonomiska intressegemenskap som är särskilt framträdande mellan fåmansaktiebolaget och dess fåtal fysiska ägare. Särbehandlingen bör riktas mot i sig onaturliga eller företagsekonomiskt omotiverade transaktioner. Som framgått är neutralitetsaspekten vid jämförelse med andra verksamhetsformer betydelsefull. Min uppfattning är således att förekomsten av särbehandling kan motiveras i detta sammanhang, i vart fall principiellt. En eventuell särbehandling bör dock inte utformas så att den blir betungande för företagen och/eller ägarna. Föreligger det politiska motiv för att uttryckligen uppmuntra och gynna småföretagen bör det enligt min mening ske genom lagstiftning i form av fördelsskapande regler.

5 Aktiebolaget som skattesubjekt för personliga arbetsinkomster

5.1 Inledning

I detta kapitel behandlas frågan om i vilken utsträckning ett enmans- eller fåmansaktiebolag skatterättsligt accepteras som skattesubjekt för prestationer som utförs av aktieägaren personligen. Diskussionen bygger främst på praxis och en jämförelse görs med rättsläget i Danmark. Presentationen av dansk rätt görs före analysen av svensk rätt. Anledningen är att det faktum att Danmark saknar särregler för fåmansföretag, kan skapa en förväntan om en större restriktivitet än i Sverige när det gäller accepterandet av enmansbolag. En del av problematiken kunde på så sätt undanröjas i förtid. Avslutningsvis diskuteras den materiella riktigheten i svensk gällande rätt som den har utvecklats i praxis, och om det är befogat med ingripanden genom lagstiftning.

5.2 Bakgrund

I förarbetena till de ursprungligen införda fåmansföretagsreglerna framhölls, som en orsak till de uppkomna problemen i denna typ av bolag, att det blivit vanligt att enskilda personer "satte sig på bolag" och till bolaget hänförde inkomster som var ett utslag av personliga arbetsinsatser. Det ansågs vara speciellt framträdande hos utövare av s.k. fria yrken, vid administration av bisysslor samt i fråga om "konsultuppdrag m.m. där intäkterna i flertalet fall snarast varit att hänföra till inkomst av tjänst om bolagsformen inte använts".[1] Det påtalades t.o.m. att den huvudsakliga anledningen till den intensiva bolagsbildningen i slutet på 1960-talet och början på 1970-talet, torde ha varit intresset att uppnå skattefördelar. Förutom tekniska fördelar menade man att det i dessa bolag också förelåg stora möjligheter att minska inkomsterna, bl.a. genom att kostnadsföra privata utgifter och ingå olika transaktioner mellan ägaren och bolaget.[2] Företagsskattebered-

[1] SOU 1975:54 s. 63.
[2] SOU 1975:54 s. 44 ff.

ningen var faktiskt inne på att i skattehänseende underkänna aktiebolagsformen där denna skjutits in mellan fri yrkesverksamhet och dess utövare. Det konstaterades dock att det i så fall vore en aktiebolagsrättslig fråga, och att skattereglering utan stöd i civilrättsliga regler skulle vålla alltför stora problem.[3]

> Aktiebolagsformen ger en möjlighet för en ensam företagare att begränsa sitt ansvar för bolagets skulder. Enligt Rodhe fanns ursprungligen inte tanken att ett aktiebolag skulle kunna ha endast en ägare. ABL 1910 krävde minst fem stiftare som måste teckna varsin aktie. Om antalet aktieägare understeg fem måste bolaget likvideras. Genom ABL 1944 accepterades enmansaktiebolaget. Fortfarande krävdes flera stiftare, men likvidationskravet vid minskat antal ägare upphörde. Sedan 1975 krävs endast en stiftare och enmansaktiebolaget är civilrättsligt således numera fullt ut accepterat.[4] Inte heller ställs några krav på vilka typer av verksamhet som kan bedrivas i aktiebolagsform. En annan sak är att man funnit skäl att uppställa speciella regler för den händelse enmans- och fåmansaktiebolag går i konkurs. Den problematiken ligger dock utanför mitt avhandlingsområde.[5]

Frånsett eventuella möjligheter att påverka bolagets inkomster och utgifter finns det, med beaktande av dagens skatteregler, även andra fördelar med bolagisering av inkomster. Bolaget beskattas inledningsvis endast i första ledet med en proportionell skattesats på 28 procent, jämfört med den progressivitet som gäller för fysiska personers inkomster av tjänst och näringsverksamhet.[6] Bolaget kan användas för att skjuta upp beskattning i andra ledet och jämna ut progressiviteten vid framtida löneuttag.[7] Med tanke på fördelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL finns det inga större vinster att uppnå genom omvandling av arbetsinkomsterna till utdelning, men längre fram i avhandlingen kommer det att undersökas om reavinstalternativet, särskilt i kombination med det s.k. takbeloppet, kan innebära fördelar jämfört med

[3] SOU 1975:54 s. 63. Ryynnänen, 1996 s. 8 f., menar att problematiken har nära anknytning till frågan om i vilken utsträckning den skattskyldige, inom civilrättens gränser, har rätt att fritt välja företagsform för sin verksamhet. Numera skulle det oftast handla om i vad mån skatterätten tillåter bruk av bolag som bortsett från skatteförmånen i huvudsak är obehövliga bolag, s. 8 f.

[4] Rodhe 1995 s. 26 f.

[5] Se a.a. s. 282 ff. för något om dessa regler.

[6] För enskild näringsverksamhet och handelsbolag finns möjlighet att sätta av viss del av vinsten till fond för expansionsmedel. De avsatta medlen beskattas inledningsvis med endast 28 procent.

[7] Boström har i en artikel, SN 1993 s. 665 ff., även framhållit att stora fördelar föreligger avseende sociala avgifter vid val av aktiebolagsformen jämfört med anställningsformen.

tjänstebeskattning.[8] Dessutom finns det som nämnts risk för att möjligheten till självkontrahering utnyttjas för att uppnå obehöriga skatteförmåner. En teoretisk möjlighet att i viss mån minska fåmansföretagsproblematiken vore att myndigheter och domstolar intog en restriktiv inställning till möjligheten att godkänna bolaget som rätt skattesubjekt.

Naturligtvis kan intäkter i en verksamhet med flera anställda, tillgångar och många uppdragsgivare utan tvivel tillgodoföras bolaget. Problematiken ställs på sin spets om aktieägaren ensam, eller som en av ett fåtal, personligen ställer sina prestationer till förfogande för aktiebolagets räkning. Jag instämmer med Ryynnänen som menar att de allmänna principerna i skatterätten i sig förutsätter att inkomst beskattas hos rätt skattesubjekt. Inte minst mot bakgrund av den skarpa skiljelinje som civilrätten drar mellan aktiebolaget och dess ägare.[9]

> En närliggande fråga är vilket subjekt som skall beskattas för inkomst som oriktigt uteslutits från inkomstredovisningen i ett aktiebolags bokföring. Problemet skall inte diskuteras vidare eftersom det ligger utanför området för avhandlingen och dessutom redan är utförligt diskuterat av Leidhammar. Den presumtion som intagits i praxis är att det är ägaren själv som skall beskattas för oredovisade inkomster, under förutsättning att de inte använts för att bestrida kostnader i bolaget eller att medlen finns kvar i bolaget.[10]
>
> Det bör påpekas att valet mellan aktieägare och aktiebolag som skattesubjekt för arbetsinkomster, förutom för inkomstskatt, även har betydelse för mervärdesskatt, sociala avgifter och sociala försäkringsförmåner.

5.3 Lønmodtagerselskaber i dansk rätt

Frågor avseende fördelning av inkomster mellan aktieägare och bolag är flitigt diskuterade i dansk rätt. Förutom frågan om fiktiva vederlag för av aktieägaren utförda prestationer åt bolaget, är problematiken kring att "sätta sig på bolag" flitigt berörd i så väl doktrin som praxis.[11] Den gängse uppfattningen verkar länge ha varit att löntagare inte kan sätta sig själv på aktier. Framför allt administrativ praxis, men även domstolspraxis, har varit mycket restriktiv när det gäller att

[8] Se avsnitt 10.5.2.3.
[9] Jfr Ryynnänen 1996 s. 10.
[10] Se Leidhammar, 1995 s. 382 ff., för en utförlig analys.
[11] Se angående frågan om beskattning av fiktiva vederlag i dansk rätt avsnitt 8.11.2.

godkänna att en verksamhet som bedrivs personligt, och som *endast kan presteras av en bestämd person*, kan bedrivas i bolagsform.[12]

> I LSR I 1961/62 nr. 31394/84 togs ställning till om en skådespelare eller ett av denne bildat bolag var skattepliktigt för intäkter av skådespelarens prestationer. Skådespelaren hade ställt sig själv till förfogande för bolaget mot ett visst vederlag. Landsskatteretten underkände avtalens skatterättsliga verkan med motiveringen att bolagets intäkter var betingade av skådespelarens personliga arbetsinsats.[13]
>
> Inte heller i LSR 1986.44 (professionell idrottsman) och TfS 1986.503 SKD (professionell boxare) godtogs bolaget som inkomstmottagare.

I TfS 1994.830 ØLD, överklagat och sedan avgjort av Højesteret till vilket jag återkommer nedan, önskade en känd operasångare bilda ett bolag för att via detta upprätta avtal om uppträdanden i in- och utlandet. Landsretten underkände konstruktionen med motiveringen att den huvudsakliga anledningen till bolagsbildandet var att uppnå en skattebesparing genom att dela upp intäkterna mellan sångaren personligen och dennes bolag. Uppdelningen ansågs inte stå i överensstämmelse med bakomliggande realitet.

> Vårdinkomst kunde i TfS 1995.270 ØLD inte placeras i bolag, eftersom vårdtillståndet förutsatte att aktiviteterna i det väsentligaste utövades av den skattskyldige.

Som Pedersen har påpekat var inställningen i praxis inte betingad av verksamhetens art i sig, utan endast av verksamhetens unika och uteslutande personliga karaktär i de olika fallen.[14] Av den anledningen har i andra fall godkänts att orkester, skådespelartrupp, professionellt idrottslag m.m. med skatterättslig verkan kunnat drivas som aktiebolag.[15]

> I TfS 1992.550 LSR godtogs att en show utförd av två skådespelare och en rad orkestermedlemmar, scenfolk m.m. kunde utföras i bolagsform. LSR lade vikt vid att bolaget tillsammans med ett annat bolag arrangerade sho-

[12] Se Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 399 f. Rimligtvis bör i alla situationer krävas att avtalet formellt sett ingåtts med bolaget och inte aktieägaren personligen. I TfS 1998.312 ØLD hänfördes ett konsultarvode till aktieägaren personligen då Landsretten menade att det var den skattskyldige personligen som ingått kontraktet med uppdragsgivaren.

[13] Hulgaard m.fl. 1997 s. 531.

[14] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 400.

[15] Se a.a s. 398.

wen och därmed tog en ekonomisk risk.[16] Även i TfS 1991.550 LSR uttrycktes att två konstnärers intäkter i form av royalty, tv-intäkter samt intäkter som medarrangörer av konserter och shower, med rätta kunde hänföras till bolaget. Att förekomsten av ekonomisk risktagande spelar en avgörande roll framgår tydligt av TfS 1993.247 LSR, där en konstnär inte ansågs kunna bedriva konsertverksamhet och andra konstnärliga aktiviteter i bolagsform, eftersom bolaget i allt väsentligt eller uteslutande skulle tillvarata den personliga utövningen av konstnärsskapet, och inte i motsvarande omfattning verka som medarrangör.

Den eventuella ekonomiska risken spelar uppenbarligen en betydande roll. Enligt Pedersen är kriteriet en allmän förutsättning för att självständig verksamhet skall vara för handen. Pedersen kritiserar dock att kravet utvidgats till att avse risken för den samlade prestationen, och inte enbart risken för den egna förvärvsmässiga prestationen. Han menar vidare att en rad övriga former av självständig förvärvsverksamhet utövas utan annan risk än för den egna prestationen, utan att det medför en begränsning i möjligheten att bedriva verksamheten i bolagsform. Något exempel på vilka former som avses ges dock inte.[17]

Michelsen behandlar särskilt frågeställningen om konsultverksamhet kan ske via eget bolag som mellanled, i de fall bolaget avtalar med uppdragsgivarens verksamhet och uppbär arvodet, och bolaget sedan avlönar aktieägaren vilken endast utför en arbetsinsats.[18]

I TfS 1987.457 ØLD godtogs intäktsföring av konsultarvode i ett bolag. Arvodet omfattade ekonomisk och redovisningsmässig rådgivning till huvudaktieägarens tidigare arbetsgivare. Det framgick att aktieägaren hade sagt upp sin anställning som ekonomichef, men under en övergång utfört uppgifter åt den förre arbetsgivaren via ett bildat bolag. Såväl skattemyndigheten som LSR fann att vederlaget helt och hållet var knutet till direktörens personliga arbetsinsats, och att vederlaget skattemässigt måste anses vara intjänat av ekonomichefen. Landsretten godkände dock intäktsföring i bolaget trots att bolaget varken hade andra anställda eller andra uppdragsgivare. Dessutom hade endast 1/3 av arvodet slutligen uppburits av aktieägaren och resterande del fonderats i bolaget.

Enligt Pedersen lade Landsretten vikt vid att det vid bildandet hade påräknats även annan ekonomisk verksamhet i bolaget, och att den

[16] Se kommentar av Amstrup i TfS 1992.541.
[17] Se Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 400 f.
[18] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 532.

gjorda konsolideringen var en naturlig driftsmässig disposition.[19] I LV anses prejudikatvärdet ringa, då man menar att frågan endast gällde fastställandet av arvodets storlek. Något som tillbakavisas av Michelsen.[20] Pedersen framhåller att domstolen lagt avgörande vikt vid de konkreta omständigheterna, av vilka framgick att direktörens frånträdande av anställningen var verklig, och att det ingångna samarbetsavtalet följde efter i tiden och hade för avsikt att fylla ett akut ledningsbehov av tillfällig karaktär.[21]

> I TfS 1998.114 H behandlades frågan om en inkomst var bolagsinkomst eller personlig inkomst för en skattskyldig som ansågs ha ett bestämmande inflytande över bolaget. Efter att den skattskyldige vid ett tillfälle försatts i konkurs bildade den skattskyldiges tre minderåriga barn ett bolag A med den skattskyldige som anställd. Övriga anställda fanns ej. Därefter bildades ytterligare ett bolag B med det första bolaget och en utomstående person som ägare med 50 procent var. Bolag A ställde den skattskyldiges arbetsinsats till förfogande för bolag B. Ersättning för detta erlades till bolag A. Den skattskyldige förlade all sin arbetstid på arbete för bolag B. Så småningom förvärvade bolag A tio målningar av en konstnär och lämnade dessutom ett lån på 20.000 kr. till konstnären. Højesteret fann att konstruktionen, som gav den skattskyldige möjlighet till skattemässiga fördelar, inte hade sådan realitet att den kunde läggas till grund för fastställa de inblandades skattepliktiga inkomster. Den skattskyldige ansågs ha ett bestämmande inflytande över båda bolagen. Hela vederlaget för arbetsinsatsen ansågs vara personlig inkomst för den skattskyldige. Konstinköpen och utlåningen ansågs inte vara affärsmässigt motiverade utan motsvarande belopp beskattades hos den skattskyldige.

Utgången visar att Højesteret under visa förutsättningar är benägen att bortse från det formella förhållandet och i stället tillämpa en slags realitetsgrundsats.[22] Domstolen omtalar särskilt att konstruktionen gav möjlighet för den skattskyldige att uppnå skattemässiga fördelar.

De olika ställningstaganden som tidigare gjorts i praxis beträffande konstnärer och konsulter verkar något motsägelsefulla. Som anförts ovan anses inte arten av verksamheten vara av betydelse. Engholm Jacobsen har kritiserat den restriktiva hållning som intagits gentemot "konstnärsbolagen". Han menar att praxisen saknar stöd om det är bolaget som uppträder som avtalspart mot tredje man, och därmed ensamt bär den ekonomiska risken för att prestationerna utförs. Moti-

[19] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 402.
[20] LV 1996 S.C. 1.1.1 och Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 532.
[21] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 397.
[22] Jfr avsnitt 3.3 om dansk skatterättslig lagtolkning.

vet för att underkänna vederlaget som bolagsinkomst är att konstnären som person är förpliktigad gentemot avtalsparten. Engholm Jacobsen underkänner argumentet mot bakgrund av att situationen i princip är likadan, som i de fall engagemanget i stället skulle förmedlas av ett utanförstående bolag. Han menar vidare att motsatt slutsats skulle dras om en klient gentemot t.ex. ett revisionsbolag, skulle kräva att en bestämd revisor skulle utföra det avtalade arbetet.[23] Författaren verkar vara av uppfattningen att konsultmålen bör vara ett uttryck för gällande rätt och att utgångarna i konstnärsmålen därmed måste kritiseras.

> Engholm Jacobsen menar att jämförelsen mellan de två olika verksamhetstyperna försvåras, genom att de yrkanden som bl.a. konstnären formulerar är oklara. Om en konstnär har till önskan att arbeta för ett bolag som han själv äger, och som för egen räkning skall förmedla arbetsprestationer till tredje man, bör detta klart framgå av yrkandet. Som jämförelse åberopar han avgörandet om operasångaren, TfS 1994.830 ØLD, där denne inte fick medhåll av ØLD i yrkandet att det skulle godtas att den skattskyldige med skattemässig verkan kunde bedriva bl.a. "virksomhed som operasanger i selskabsform". Engholm Jacobsen menar att utgången förmodligen skulle blivit likadan om ett sådant yrkande skulle lagts fram i fråga om verksamhet som revisor.

Enligt mitt synsätt intar Engholm Jacobsen en formell hållning. Hans uppfattning verkar vara att avgörande vikt bör tillmätas hur avtalet konstruerats. Är det bolaget som uppträder som avtalspart bör enligt hans uppfattning bolaget även ha rätt att med skattemässig verkan uppbära inkomsten. Det har visat sig att Engholm Jacobsen fått rätt i sin kritik. I Højesterets slutliga avgörande av "operasanger-fallet", TfS 1998.485 H, godkändes att konstnärsverksamhet kan bedrivas i bolagsform. Att de konstnärliga aktiviteterna enbart kan utövas av ägaren personligen, ansågs inte skilja denna typ av verksamhet från andra verksamheter. Enligt Højesteret fanns det inte lagstöd för att frånkänna konstnärlig verksamhet i bolagsform skattemässig verkan.

Sammanfattningsvis visar genomgången av dansk rätt att det ursprungligen uppställts närmast en presumtion för att inkomster av aktieägarens *personliga verksamhet* inte med skatterättslig verkan kunnat hänföras till ett av personen ägt bolag. Särskilt inte i de fall som rört konstnärlig verksamhet som varit knuten till aktieägaren personligen. Prövning av om bolaget eller ägaren är rätt skattesubjekt har tidigare skett med beaktande av faktiska förhållanden, och inte mot

[23] Engholm Jacobsen 1997 s. 60 f.

bakgrund av den formella konstruktionen. TfS 1998.485 H utgör en klar svängning i synsättet. Pedersen har i en kommentar till domen framhållit att det är klart att traditionella löntagarförhållanden utan självständighet inte kan försiggå i bolagsform.[24] Framgår det av de faktiska omständigheterna att uppdraget är av självständig karaktär, som t.ex. i TfS 1987.457 ØLD, bör dock accepteras att bolaget är rätt skattesubjekt. Vid bedömningen av självständigheten har faktorer som ekonomisk risk och antalet uppdragsgivare tillmätts betydelse. Är inte uppdraget i det väsentligaste knutet till aktieägaren personligen, som t.ex. var fallet i TfS 1992.550 LSR, visar naturligtvis dansk rätt en välvilja att acceptera bolaget som rätt inkomstmottagare.

5.4 Svensk rätt

5.4.1 Inledning

Svensk praxis verkar stundtals ha visat sig generös och har, om vissa förutsättningar varit uppfyllda, godtagit att bolaget och inte aktieägaren redovisat inkomsterna. Dåvarande RN:s formulering i ett förhandsbesked ger intryck av att en presumtion för godtagande av bolaget som skattesubjekt uppställts: "En förutsättning för att inkomsten av verksamheten skall beskattas hos bolaget och således inte direkt av aktieägaren har dock varit att det av omständigheterna klart framgått att det är bolaget – och inte aktieägaren personligen – som har bedrivit verksamheten."[25] Lodin m.fl. menar att RegR varit påfallande tolerant i frågan och endast i undantagsfall hänfört inkomsten till ägarna i stället för till bolaget.[26]

Redan 1969 togs frågan upp till diskussion i en artikel av K.G.A. Sandström.[27] I blickfånget var verksamhet inom s.k. fria yrken. Som sådana brukar räknas yrkesmässigt bedriven verksamhet som inte har karaktär av industri eller hantverk men som ofta förutsätter speciell utbildning inom visst fack och där det väsentliga är den enskildes egen personliga insats. Enligt K.G.A. Sandström är det närmast tal

[24] Pedersen R&R 1998. 9 SM 305.
[25] RSV/FB Dt 1986:9 (ej överklagat), refererat av Lodin m.fl. 1997 s. 304.
[26] Lodin m.fl. 1997 s. 304 f. Ryynnänen, 1996 s. 11, tycker sig ha sett en trend i finsk rätt mot en större tolerans för fritt val av bolagsform, "dock utan att *uppenbar löneinkomst* eller löntagares *biinkomster* kunde allokeras till aktiebolag".
[27] Sandström SN 1969 s. 575 ff.

om intellektuell verksamhet i vid bemärkelse utan något nedlagt kapital och utan anlitande av anställda.[28] Han delar in de fria yrkena i tre grupper: (1) *Tillämpande av förvärvade kunskaper* – t.ex. läkare, advokat, arkitekt och revisor, (2) *skapande konstnärlig eller litterär verksamhet* – t.ex. författare, skulptör, målare och kompositör, och (3) *utövande konstnärlig verksamhet* – t.ex. skådespelare, musiker, sångare, dirigenter och andra. K.G.A. Sandström bygger sina skattemässiga slutsatser på bakomliggande civilrättsliga regler och synpunkter. Hans slutsats är att alla andra yrken än konstnärsyrken kan bedrivas av aktiebolag. Verksamheter under den första gruppen kan med vissa avvikelser utövas av varje därtill utbildad person, medan verksamheterna under de två andra grupperna enligt K.G.A. Sandström kännetecknas av att det personliga momentet är det centrala i verksamheten, "ej blott en variation av ett för alla utövare av yrket gemensamt tema".

Det finns dock flera exempel i praxis där aktiebolaget har ifrågasatts som skattesubjekt. Praxisen kan delas upp på de olika grunder som ifrågasättande har skett.

5.4.2 Praxis där bolag ifrågasatts som rätt inkomstmottagare

5.4.2.1 Formella brister

I RÅ 1969 ref 19, som gällde sångaren Owe Törnqvist, gjorde RegR ett principiellt betydelsefullt ställningstagande.

> Törnqvist hade fört över gager och royalties m.m till ett av honom helägt aktiebolag. Frågan gällde om Törnqvist eller dennes bolag skulle beskattas för inkomsterna. Domskälen inleds med följande konstaterande: "Hinder kan visserligen icke anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse, varom är fråga i målet." Domstolen konstaterade dock vidare att handlingarna visat att Törnqvist själv förvärvat intäkterna, vilka därefter tillkommit bolaget. Med hänsyn till detta och vad som i övrigt förekommit i målet ansågs Törnqvist och inte bolaget ha bedrivit rörelsen.[29]

Målet visar att det är möjligt att driva fri yrkesverksamhet som

[28] K.G.A. Sandström SN 1969 s. 575 f.

[29] Se också RÅ 1973 Fi 85 där artist träffat avtal om engagemang i Sverige via ett utländskt bolag. RegR menade att artisten personligen skulle beskattas för intäkterna, eftersom det inte hade styrkts att rätten till ersättningarna hade tillkommit någon annan.

enmansaktiebolag.[30] Som framgått godtog dock inte RegR förfarandet på den formella grund att rätten till inkomsterna inte tillkommit bolaget utan Törnqvist personligen. Törnqvist hade slutit avtalen för egen räkning och inte som firmatecknare för bolaget. RegR ifrågasatte uppenbarligen inte att självständighet förelåg, vilket bör innebära att bolaget hade accepterats som skattesubjekt om avtalen hade ingåtts för bolagets räkning. Sandström har som nämnts ifrågasatt möjligheten för vissa fria yrkesutövare, framför allt utövande konstnärsverksamhet, att med skatterättslig verkan bedriva verksamheten i aktiebolagsform. Han menar att verksamheten är av så personlig art för yrkesutövaren att denne borde beskattas för aktiebolagets inkomster.[31] Som målet visar ansåg RegR dock att det var principiellt möjligt att bedriva fri yrkesutövning i aktiebolagets form. Sandström har kritiserat domen och menar att domstolen felaktigt antagit att det var civilrättsligt möjligt att bedriva verksamheten i bolagsform.[32] Det är dock ett välkänt faktum att det nu för tiden har blivit än mer vanligt att bedriva såväl konstnärsverksamhet som elidrottsverksamhet i bolagsform. Flera mål som berör den senare frågan är föremål för prövning i domstolarna. RegR har hittills inte haft tillfälle att pröva frågan vad gäller idrottsverksamhet men mycket talar för att gällande rätt innebär att det i princip är möjligt, så länge inte uttryckligt förbud stadgas i lag, att bedriva alla typer av verksamhet i bolagsform. Frågan om möjligheten att bedriva idrottsverksamhet i aktiebolagsform har nyligen diskuterats av Rydin. Han menar att det är möjligt för en idrottsman att bolagisera utnyttjandet av sitt namn och kringtjänster av typen tillhandahållande av föredrag m.m. Rydin är dock mycket tveksam till om det är möjligt att bolagisera även tävlingsverksamhet.[33]

[30] Jfr Bergström 1978 s. 232. Av visst intresse är att Bergström hänvisar till att man i Norge vid liknande situationer i underrättspraxis bortsett från bolagsbildningen. Enligt Zimmer, 1997 s. 142, saknas i Norge fortfarande avgöranden från högsta instans. Liksom i Sverige och Finland finns numera i Norge särregler om uppdelning av bolagsinkomster mellan kapitalavkastning och arbetsinkomst, vilka till viss del kan korrigera eventuella problem.

[31] Se K.G.A. Sandström SN 1969 s. 580 f. Uppfattningen kan härledas från att Sandström, s. 595, ansåg att litterär eller konstnärlig verksamhet förmodligen inte ur civilrättslig synpunkt kunde utövas av ett aktiebolag,. Han menar att även om konstnärens reproduktionsrätt med vissa begränsningar kan överlåtas, sker därmed inte någon överlåtelse av själva verksamheten som konstnär till bolaget.

[32] A.a. s. 587.

[33] Rydin i SN 1999 s. 30. Rydin menar att tävlingsverksamhet är av sådan personlig art att den är oskiljaktigt förbunden med den fysiska personen och därför skall ses som en rättighet vilken normalt inte kan överlåtas till ett aktiebolag.

Frågan om formella brister har även prövats i ett antal notismål.

> I RÅ 1973 Fi 85 hade artisten Anita Lindblom träffat ett avtal mellan henne och ett bolag i Lichtenstein om att bolaget skulle anlita henne för samtliga framträdanden under en viss tid. RegR ansåg det inte styrkt att ersättningarna tillkommit bolaget. Domstolen grundade ställningstagandet på att det var Lindblom själv som träffat avtal med folkparkerna och kontant kvitterat ersättningarna
>
> I RÅ 1974 A 2069 arbetade en redaktör på Sveriges Radio. Ersättningen gick dock till ett av honom helägt bolag. RegR ansåg att intäkterna som bolaget hade förvärvat var redaktörens personliga.
>
> I RÅ 1975 Aa 210 var en person anställd som VD på ett grammofonbolag. Lönen uppbars personligen, men vinstandelar och provision skulle gå till bolaget. RegR ansåg att även de senare ersättningarna fick anses ha uppburits personligen. Bolaget hade endast uppträtt som mottagare av intäkterna.

I alla dessa tre avgöranden underkände RegR bolaget som skattesubjekt, eftersom bolaget endast hade uppträtt som *mottagare* av intäkterna. RegR:s prövning kan därför i dessa fall sägas endast ha varit av formell karaktär.

5.4.2.2 Bristande självständighet

I RÅ 1977 ref 130 frångick RegR den formella lydelsen av avtalet.

> Målet gällde ett bolag som träffat ett avtal om att ställa regissören Åke Falck till Sveriges Radios förfogande för att medverka i TV mot viss månatlig ersättning. Falck hade tidigare varit anställd hos Sveriges Radio. Ersättningen skulle ökas med samma generella tillägg som kunde komma att utgå till Sveriges Radios tjänstemän. Kontraktet innehöll en uttrycklig bestämmelse om att Falck var arbetstagare hos sitt bolag och att detta bolag skulle svara för arbetsgivaravgifter etc. RegR menade att avtalet från uppbördsrättslig synpunkt inte kunde tillämpas efter det innehåll som avtalskontrahenterna velat ge det. Skälet var arten av "den verksamhet som Falck bedrivit hos Sveriges Radio under kontraktstiden."

Sagen har givit uttryck för att RegR gjort en genomsyn av bolaget och att den, trots att domstolen uttryckligen gjort den på uppbördsrättslig grund, har inspirerats av ett arbetsrättsligt tankesätt.[34] Hansen betecknar det som en klassificering utifrån faktiska omständigheter. Om dessa vid en sammantagen bedömning resulterar i att relationen klas-

[34] Sagen SN 1993 s. 738.

sificeras som ett anställningsförhållande, "bör detta snarare ses som en konsekvens av den begränsade rätten att avtala bort ett faktiskt anställningsförhållande".[35] Jag instämmer med Hansen i slutsatsen och jag uppfattar den som förenlig med Sagens resonemang.

Ett i sammanhanget något speciellt men enligt min mening ändå relevant avgörande är RÅ80 1:26.

> En advokat hade i sin rörelse utbetalat ersättning till ett aktiebolag ägt av advokatens hustru. Ersättningen avsåg skrivarbete och telefonpassning och var bolagets enda inkomster. RegR ansåg med stöd av angivna omständigheter att den till bolaget utgivna ersättningen i verkligheten var att betrakta som lön till hustrun i advokatens rörelse. RegR menade att anordningen med bolaget saknade annan reell mening än att makarnas sammanlagda skattebelastning skulle minska.

Även i RÅ81 1:17 tolkade RegR avtalet på ett avvikande sätt jämfört med lydelsen.

> I målet hade ett av G helägt aktiebolag avtalat med Lesjöfors AB om att ställa en läkare, aktieägaren G, till förfogande som företagsläkare. Lesjöfors AB ställde upp med sjuksköterska samt lokaler och utrustning. Aktiebolaget skulle få ersättning per timme som G arbetade, samt reseersättningar och traktamenten. RegR ansåg det uppenbart att aktiebolaget inte bedrivit sådan verksamhet att utbetalningarna från Lesjöfors AB kunde anses utgöra inkomst för aktiebolaget. Domstolen beskattade ersättningarna hos G, med motiveringen att avtalet i stället fick anses innebära att G åtagit sig som ett personligt uppdrag att utföra verksamheten åt Lesjöfors AB.

Det verkar som om RegR i fallet lagt stor vikt vid den verksamhet som bedrivits i aktiebolaget. Sagen menar att aktiebolaget inte uppfyllde självständighetskriteriet och att RegR därmed underkänt inkomsten som näringsverksamhet. Eftersom aktiebolag inte kan ha inkomst av tjänst, hänfördes inkomsten till G personligen.[36] Enligt min mening ligger avgörandet helt i linje med det föregående. RegR har undersökt de faktiska omständigheterna, funnit att självständighetskriteriet inte varit uppfyllt, och klassificerat relationen som ett anställningsförhållande mellan G och Lesjöfors AB. Bergström har i en kommentar till rättsfallet uttalat att ett aktiebolag måste fylla någon vettig funktion, och inte bara mer eller mindre ett osjälvständigt led mellan uppdragsgivare och uppdragstagare.[37]

[35] Hansen SN 1997 s. 670 f.
[36] Sagen SN 1993 s. 738
[37] Bergström 1987 s. 41 f.

I RÅ83 1:40 hade en i aktiebolagsform bedriven konsultbyrå i egenskap av uppdragstagare uppburit intäkter från endast en uppdragsgivare.

> En konsult utförde tidsstudier och rationaliseringar via ett helägt bolag. RegR ansåg inte att det fanns anledning att beskatta aktieägaren personligen för intäkterna. Även om bolaget endast hade haft en uppdragsgivare hade kontakt hållits med flera.[38] Domstolen konstaterade vidare att det inte fanns skäl att anta att anordningen med konsultbolaget som mellanhand tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen.

Det är osäkert vilken vikt RegR lade i fallet vid frågan om uppnående av skatteförmåner.[39] Det verkar dock som domstolen accepterat att självständighet förelåg, med tanke på uttalandet att kontakt tagits med andra tänkbara uppdragsgivare.

I RÅ84 1:101 ansågs självständighetsrekvisitet vara uppfyllt.

> En person med helägt bolag var specialist på området ångteknik inom kärnkraftsanläggningar. Bolaget anlitades av ett bolag som sysslade med projektering för kärnkraftsindustrin. RegR ansåg efter en helhetsbedömning att ett arbetsgivar-/arbetstagareförhållande i uppbördsrättslig mening inte hade förelegat.

Vad som bl.a. tillmättes betydelse var den speciella branschen, att personen inte tidigare varit anställd av företaget, att ingen arbetsledning förekommit, att han själv kunde bestämma arbetstider och var oförhindrad att anställa egen personal.

5.4.2.3 Uppdrag av personlig art

I RÅ 1993 ref 104 tog RegR fasta på arten av det utförda arbetet.

> A var styrelseledamot i sju större bolag. Särskilda arvoden utbetalades från sex av bolagen till A:s aktiebolag. SRN beskattade styrelsearvodena hos A personligen. Majoriteten ansåg inte att uppdrag som styrelseledamot kännetecknas av någon självständighet mot bakgrund av regelsystemet i aktiebolagslagen. RegR kom till samma slut och uttalade att: "Mot bakgrund av bestämmelserna i 8 kap ABL får uppdrag som ledamot av aktiebolags styrelse normalt anses vara av personlig natur och hänförligt till tjänst enligt 31 § kommunalskattelagen." Med hänvisning till det tidigare avgörandet RÅ 1993 ref 55 uttryckte dock domstolen att styrelseuppdrag i undantagsfall kan hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det skulle röra sig om

[38] Jfr liknande synsätt i dansk rätt, TfS 1987.457 ØLD. Se avsnitt 5.3.
[39] Jfr Sagen SN 1993 s. 739.

uppdrag för begränsad tid och knutet till ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag avseende t.ex. omstrukturering av företagets verksamhet.[40]

Det är osäkert om RegR prövat självständighetskriteriet eller i stället gjort bedömningen att styrelseuppdrag på grund av bestämmelserna i 8 kap. ABL enbart kan ges till fysiska personer. Med tanke på domskälens formulering verkar enligt min mening arten av uppdraget inte varit ensamt avgörande, men däremot en bidragande faktor vid bedömningen. Domstolen gav ju med hänsyn till RÅ 1993 ref 55 också uttryck för att styrelseuppdrag under vissa förutsättningar kan hänföras till näringsverksamhet.

I RÅ 1993 ref 55 godtog RegR att verksamhet som "företagsdoktor" beskattades hos dennes bolag i stället för hos vederbörande personligen.

Bolagets ägare hade ställts till en uppdragsgivares förfogande för att utföra en företagssanering, där "företagsdoktorn" hade utsetts till styrelseledamot, verkställande direktör och firmatecknare i uppdragsgivarbolaget. RegR slog fast att det av handlingarna i målet inte framkommit annat än att uppdraget civilrättsligt tillkommit managementbolaget, och att denna bedömning inte ändras bara för att bolaget hade haft ett enda bolag som uppdragsgivare. Även i detta mål tillade domstolen att man ej funnit skäl att anta att det huvudsakliga skälet varit att uppnå skatteförmåner.

I båda fallen har den formella riktigheten av avtalen accepterats. RegR har till synes, i vart fall i företagsdoktorfallet, även konstaterat att självständighetskriteriet varit uppfyllt. Visserligen fanns liksom i RÅ83 1:40 endast en uppdragstagare vid tillfället, men domstolen fann tydligen inget skäl att ifrågasätta självständigheten. Avgörandet strider därför enligt min mening inte i denna del mot den praxis som utvecklats när det gäller att vägra bolaget som skattesubjekt. Mer osäkert är det beträffande frågan om uppdragen är av personliga art. I styrelsefallet uttalar domstolen som huvudprincip att uppdrag som styrelseledamot är att hänföra till inkomstslaget tjänst. Undantag bör dock bl.a. kunna göras om uppdraget är under begränsad tid och ingår som en del i ett större uppdrag.[41]

[40] Jfr dansk rätt och TfS 1991.477 LSR där styrelsearvoden ansågs vara personlig inkomst, eftersom styrelsemedlemmar enligt selskabslovene skall vara personer.

[41] Se Nyqvist, SN 1995 s. 190 f., som menar att en konsult med ett antal större uppdrag som styrelseledamot mycket väl kan ha självständighet gentemot varje uppdragsgivare, även om han i själva utövandet av uppdraget som styrelseledamot är bunden av ABL:s regler.

5.4.2.4 *Uppnående av skatteförmåner*

Något förbryllande är uttalandena i RÅ83 1:40 och RÅ 1993 ref 55 om uppnående av skatteförmåner. Mot bakgrund av att aktiebolaget, som inledningsvis beskrivits, helt enligt reglerna skapar möjlighet att bl.a. relativt lågbeskattat fondera vinstmedel och utjämna progressiviteten, framstår påpekandena om *skatteförmåner* som svåra att förklara.[42] Möller menar att denna faktor legat vid sidan av bedömningen av vad som utgjort den verkliga innebörden av förhållandet. Han finner logik i synsättet och menar att det inte finns lika stor anledning att ingripa mot förfarandet, om erläggandet av skatter och avgifter ändå fungerat trots felaktig inkomstmottagare.[43] Påståendet har möjligen praktisk relevans men det vore direkt förvånande om RegR gav uttryck för en sådan uppfattning. Sagen har kritiserat den aktuella frasen som intetsägande och inte till någon ledning för att bedöma frågan.[44] Som Sagen påpekat kan man fråga sig om det finns något generellt fel med att uppnå skatteförmåner, särskilt som enligt min uppfattning såväl lagstiftaren som domstolen i andra situationer, t.ex. i fråga om när särskilda skäl mot uttagsbeskattning enligt 22 § anv. p. 1 KL varit uppfyllda, använt sig av kriteriet *obehörig skatteförmån.*[45]

5.5 Sammanfattande kommentarer

Som framgått har man i svensk rätt hittills varit relativt generös med att acceptera bolaget som skattesubjekt.[46] Underkännande har främst skett i de fall det klart framgått att bolaget inte varit den formellt korrekta avtalsparten.[47] I övrigt verkar nästan samtliga typer av de verk-

[42] Jfr Rydin, SN 1999 s. 26, som menar att den vilja att uppnå skattefördelar, som finns när någon väljer att bedriva en verksamhet i aktiebolagsform, inte med automatik medför en sådan otillbörlig skatteförmån som medför att bolagskonstruktionen skall underkännas.

[43] Möller SST 1995 s.144 f.

[44] Sagen SN 1993 s. 740.

[45] Se angående kriteriet obehörig skatteförmån i samband med omstruktureringar RÅ 1992 ref 56 angående äldre praxis och prop. 1998/99:15 angående den nya lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser.

[46] Möller har uttalat som sin uppfattning att RegR i flera fall ställt väl låga krav, SST 1995 s. 144. Han menar också att RegR i några av de "friande fallen" utan någon diskussion utgått från att fåmansbolaget civilrättsligt varit att betrakta som uppdragstagare. Möller anser att detta inte varit helt givet.

[47] Jfr Sindahl, SST 1997 s. 369, som menar att en förutsättning för beskattning hos bolaget är att det är bolaget som utåt sett uppträtt som uppdragstagare och förvärvat intäkterna.

samheter som har prövats av RegR accepterats, så länge kriterierna för näringsverksamhet varit uppfyllda.

Sammanfattningsvis har RegR underkänt bolag som rätt skattesubjekt på tre olika grunder. För det första har bolag inte godtagits som skattesubjekt på formell grund om det av utredningen framgått att avtalen inte har ingåtts med bolaget som avtalspart. Även om så skulle ha varit fallet har domstolen ansett sig kunna frånkänna avtalen skatterättslig verkan. Prövning har skett av om den bedrivna verksamheten uppfyller kravet på självständighet. Skulle så inte ha varit fallet har i ett fall bolaget underkänts som den verklige mottagaren av inkomsten. Även om praxis inte är helt entydig när det gäller uppdrag av renodlat personlig art, verkar RegR ändå via RÅ 1993 ref 104 ha markerat att bolag under vissa förutsättningar inte bör accepteras som rätt skattesubjekt även om avtalen är formellt korrekta. Den ovan gjorda analysen av domen kan dock alternativt tyda på att RegR inte ansett att tillräcklig självständighet förelåg i uppdragen.

Vid en jämförelse med dansk rätt framstår inte särskilt stora skillnader i fråga om gällande rätt. En något större uppmärksamhet kring de problem som kan uppkomma kan dock skönjas, i det att frågan har fått jämförelsevis större uppmärksamhet i dansk praxis och litteratur. I ett avseende uppvisas också en faktisk skillnad, nämligen en historiskt sett mer restriktiv inställning till att acceptera verksamhet av tydlig personlig art i enmansbolag. Som framgår av det danska avsnittet är denna tidigare praxis nu överspelad.[48]

Frågan är då om det finns anledning att ställa högre krav för att acceptera bolaget som inkomstmottagare. Som påpekats förhindrar i princip regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL att arbetsinkomster via bolag omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. I dessa fall föreligger knappast heller någon svårighet att fastställa att rekvisitet för kvalificerat aktieinnehav, verksam i betydande omfattning, är uppfyllt. De förmåner som i så fall återstår att uppnå är uppskjutande och utjämnande av progressiviteten, vilken inte går att undvika vid alternativet att beskatta verksamhetsutövaren personligen för inkomsten. Möjligheten kvarstår också att utnyttja bolaget för att ingå transaktioner i syfte att uppnå obehöriga skatteförmåner.

Enligt min mening är det framför allt den sistnämnda faktorn som skulle kunna göra en ökad restriktivitet angelägen. En sådan bör i så fall lämpligen ske lagstiftningsvägen och dessutom inte isolerat i den

[48] Bostrup menar att den senaste danska domen skapat samma rättsläge i frågan som i t.ex. Sverige, Norge och England, SpO 1998/5 s. 202.

skatterättsliga lagstiftningen. Genomgången har i vilket fall som helst visat att RegR redan nu är benägen att skatterättsligt underkänna en konstruktion med bolaget som skattesubjekt för personliga inkomster på formella grunder. Min uppfattning är att domstolen bör stå fast vid denna inriktning, och inte enbart visa restriktivitet när ett omedelbart uppnående av obehöriga skatteförmåner kan konstateras. På så vis kan möjligheter till utnyttjande av bolagsformen i obehörigt syfte förhindras. Så länge det emellertid i princip accepteras att personligt förvärvsarbete kan bedrivas via aktiebolag, återstår att undersöka andra redskap för att angripa de problem som kan uppkomma vid utnyttjanden av den ekonomiska intressegemenskapen i fåmansföretagsfallen. I det följande kapitlet undersöks därför som nästa steg i vilken utsträckning en aktieägare med skatterättslig verkan kan ingå avtal mellan sig själv och bolaget.

6 Aktieägarens rättsliga ställning gentemot bolaget

6.1 Inledning

I kapitlet redogörs för de olika rättsliga roller som en aktieägare kan uppträda i gentemot sitt bolag. Särskilt diskuteras möjligheten för aktieägare att på egen hand sluta avtal mellan sig själv och bolaget, s.k. *självkontrahering*, och vilken skatterättslig relevans det har. Ju större möjligheten till självkontrahering med rättslig verkan är, desto större kan då möjligheten vara att via avtal bereda sig obehöriga skattemässiga förmåner. En inskränkning av möjligheterna till självkontrahering vid avsaknad av reella tvåpartsförhållanden, är därför en teoretisk möjlighet att angripa fåmansföretagsproblematiken.

6.2 Aktiebolagsrättslig synvinkel

Aktiebolaget är en associationsform som ofta används när ändamålet med verksamheten är att främja aktieägarnas ekonomiska intressen. De ekonomiska rättigheterna består framför allt av rätt till vinst och till andel i de behållna tillgångarna vid associationens upplösning. Övriga ekonomiska rättigheter som tillkommer delägarskapet är att få del av eventuell återbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet och att delta i emissioner av aktier och konvertibla skuldebrev. Det kan även förekomma att det stadgas i bolagsordningen att delägarna skall ha rätt till särskilda förmåner som t.ex. nyttjanderätt till viss bolagsegendom eller rabatter vid köp från bolaget.[1] I enlighet med den associationsrättsliga likhetsprincipen, som är uttryckt i 3 kap. 1 § ABL, är den allmänna regeln att alla aktier inbördes skall ha samma ekonomiska rättigheter. ABL medger dock att bolagsordningen innehåller bestämmelser som ger möjlighet till aktie med olika rätt vid exempelvis utdelning och likvidation i forma av stam- och preferensaktier, 3 kap. ABL. Innebörden och variationsmöjligheterna av detta kommer inte att beröras närmare i detta arbete.

Av bl.a. generalklausulen i 9 kap. 16 § ABL framgår att aktieägare

[1] Nial och S. Johansson 1995 s. 85.

inte får gynnas till nackdel för andra aktieägare utöver vad som följer av ABL och bolagsordningen. Regeln är ett exempel på vad som ingår i det komplex av bestämmelser som är till för att skydda minoritetsaktieägare. För att skydda utomstående intressenter, t.ex. anställda, kunder och leverantörer, mot en urholkning av aktiekapitalet finns ett komplex av bestämmelser kallat borgenärskyddsreglerna, vilka framför allt är placerade i 12 kap. ABL. Dessa sätter en gräns för aktieägarnas ekonomiska rättigheter. De bolagsrättsliga ramar som inskränker aktieägarens ekonomiska handlingsmöjligheter har således till syfte att skydda, dels minoritetsaktieägare, dels borgenärer. Inte heller inom skatterätten accepteras en helt fri disposition av bolagets tillgångar. Anledningen är att förhindra att dubbelbeskattning eller lönebeskattning kringgås.

Aktiebolaget är en juridisk person. I lagtexten utrycks det så att bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter, 2 kap. 13 § ABL. Rättssubjektiviteten är dock inte obegränsad.[2] Bolaget kan inte sluta avtal som strider mot straffrättsliga lagar. Inte heller rättshandlingar som strider mot bolagets verksamhetsföremål och ändamål blir giltiga, såvida inte medkontrahenten är i god tro. Verksamhetsfrämmande handlingar blir också giltiga om alla delägarna samtycker.

I bolag med ett fåtal ägare finns det av flera skäl en större risk att aktieägarna tillskansar sig helt deller delvis vederlagsfria utbetalningar i strid mot såväl de formella utdelningsreglerna i 12 kap. ABL (här kallat förtäckt utdelning) som ABL:s regler till skydd för det bundna kapitalet (här kallat olovlig utdelning), även de främst placerade i 12 kap.[3] När det gäller förtäckt utdelning kan en anledning vara att aktieägarna vill uppnå obehöriga skatteförmåner genom att dölja förmånerna bakom rubriker som t.ex. försäljningsavtal, hyresavtal m.m. Ett annat skäl, som inte behöver utesluta det första, kan vara att man inte ser någon anledning att följa de formella reglerna strikt, eftersom det normalt inte finns någon aktieägarminoritet som skulle kunna tänkas klandra en formellt felaktig utdelning. Problematiken behandlades utförligt i NJA 1995 s. 742. HD konstaterade att förtäckt utdelning visserligen inte gärna kan anses vara omfattat av ordalydelsen i 12 kap. 1 och 2 §§ ABL. Lagtexten måste enligt domstolen näm-

[2] Se Nial och S. Johansson 1995 s. 68 ff. för det följande.

[3] Utbetalningsreglerna för aktiebolag regleras i 12 kap. ABL. Problematiken är flitigt belyst i litteraturen. Från senare år kan nämnas Andersson 1995, Nerep 1994 och Lindskog 1994. Ett belysande avgörande från HD är som nämnts NJA 1995 s. 742, bl.a. kommenterat av Melz i SN 1996 s. 11 ff.

ligen anses i första hand syfta på sådan utdelning som har formen av en utbetalning av pengar. Att sakutdelningar ändå är avsedda att inrymmas under begreppen utbetalning av bolagets medel och vinstutdelning framgår som HD framhöll dock av förarbetena till lagen.[4] Domstolen åberopade också att det i en lång rad uttalanden i doktrinen framstår som en självklarhet. Sammanfattningsvis kan sägas att förtäckta utdelningar från bolag med en eller ett fåtal ägare är bolagsrättsligt accepterade, dock givetvis under förutsättning att utdelningen ryms inom det utdelningsbara beloppet och inte strider mot försiktighetsprincipen.

En aktieägare som erhåller en olovlig utdelning, d.v.s. utdelning som inte ryms inom det fria egna kapitalet, är under vissa förutsättningar skyldig att återbära beloppet, 12 kap. 5 § ABL. En anledning att både öppen och förtäckt olovlig utdelning ändå kan komma i fråga i dessa bolag är återigen avsaknaden av en förfördelad aktieägarminoritet. Ett återbäringsanspråk aktualiseras normalt därför först vid ägarbyte eller eventuell konkurs. Olovliga utdelningar accepteras således inte formellt, men är fullt tänkbart förekommande så länge inte borgenärsanspråken gör sig konkret gällande. I förarbetena anges att en transaktion som till formen är onerös men i verkligheten är benefik kan bli giltig om alla aktieägare samtycker till den och den inte tar i anspråk andra medel än sådana som bolaget kan utdela såsom vinst.[5]

I de fall en person uppträder både som aktieägare och anställd i förhållande till bolaget uppkommer en konflikt mellan de ekonomiska anspråk som följer av ägandet respektive anställningsförhållandet. I bolag med en eller ett fåtal ägare är gränsdragningen mellan anspråken betydelsefull när det gäller att t.ex. bedöma om en utbetalning kommer i konflikt med borgenärsskyddsreglerna. Uttag av oskäligt höga arvoden kan betraktas som förtäckt utdelning, vilket i sin tur kan leda till en olovlig utdelning om den överstiger vad som är utdelningsbart enligt 12 kap. 1 § ABL.[6] På grund av att dessa bolag ofta ägs av ett fåtal personer är det dock i praktiken ofta ointressant huruvida reglerna som är uppställda till skydd för minoritetsaktieägarna lägger hinder i vägen. Det är sällan som någon förfördelad minoritet finns i dessa fall. I bolag med många aktieägare har dock naturligtvis även de senare reglerna betydelse för gränsdragningen mellan lön och utdelning.

[4] Prop. 1975:103 s. 475 f.
[5] A. st.
[6] Se NJA 1920 s. 231 och 1922 s. 122.

Avtal eller utfästelse som en aktieägande företrädare för ett bolag ingår med sig själv som part kan lämpligen åsättas beteckningen *självkontrahering*.[7] För att ett sådant ingånget avtal överhuvud taget skall vara formellt bindande krävs i regel att aktieägaren ingår i bolagsledningen med rätt att företräda bolaget mot tredje man. I fåmansföretagen torde det vara mycket vanligt att ägarna i vart fall är styrelseledamöter. I enmansbolag utgör nog t.o.m. ägaren ofta den ende styrelseledamoten. I de fall en aktieägare ingår ett självkontraherande avtal utan att ha behörighet därtill, skulle avtalet kunna ogiltigförklaras på formella grunder. Återigen aktualiseras detta i fåmansföretagen bolagsrättsligt normalt endast i de fall som borgenärsskyddsreglerna kommer i fara. Även i de fall utfästelser eller avtal är korrekt ingångna finns det ibland en bolagsrättslig anledning till ifrågasättande. Jag tänker här exemplevis på en aktieägarmajoritet som röstat för en utdelning i strid mot 12 kap. ABL, eller en företrädare för bolaget som till förmån för sig själv ingått ett oskäligt avtal i fråga. Ett annat exempel är avtal om lån från bolaget som ju hittills varit förbjudet enligt 12 kap. 7 § ABL. Överträdelse mot låneförbudet är straffsanktionerat enligt 19 kap. ABL. Det finns också bestämmelser i konkurslagen om återvinning av transaktioner som kan bli aktuella. Ett bolagsrättsligt ifrågasättande av i och för sig formellt korrekt ingångna avtal mellan bolaget och dess aktieägare bör dock inte kunna ske utan direkt stöd av lagbestämmelse. En regel, som formellt sett är tillämplig även för fåmansaktiebolag, är 2 kap. 9 a § ABL om uppskjuten apport. Ingår en stiftare eller aktieägare ett avtal om överlåtelse av egendom till bolaget, inom två år från bolagets registrering, måste avtalet underställas bolagsstämman för godkännande. Till redogörelsen skall fogas ett intyg från auktoriserad eller godkänd revisor. Kraven skall uppfyllas om vederlaget för det överlåtna uppgår till minst 10 procent av aktiekapitalet. Om kraven inte uppfylls är avtalet utan verkan. Jag har svårt att se att denna regel har någon praktisk effekt i fråga om fåmansbolag. Troligtvis blir överlåtelsen bestående så länge inte någon av parterna åberopar det rättsliga felet.

[7] Se Dotevall 1989 s. 291.

6.3 Skatterättslig synvinkel

6.3.1 Allmänt

Genom att aktiebolaget accepteras som en självständig juridisk person, finns det i princip inget hinder mot att en aktieägare kan uppträda i andra roller än just som delägare gentemot bolaget.[8] De olika roller som en aktieägare ikläder sig civilrättsligt slår normalt igenom även vid den skatterättsliga tillämpningen. Precis som aktiebolaget civilrättsligt är en självständig juridisk person, ser ju skatterätten det som ett eget skattesubjekt skilt från ägarna. I bolag med ett fåtal ägare föreligger dock i praktiken ofta en ekonomisk enhet. Både civilrätten och skatterätten kan till vissa delar sägas bygga på en fiktion om bolaget som ett fristående subjekt. Påståendet förstärks i de fall ett bolag har ett fåtal ägare och avtal ingås mellan bolaget och någon av delägarna. I skatterättslig praxis, som sedan lagfästs, har man i syfte att förhindra kringgående av löne- och dubbelbeskattning beskattat sådana transaktioner som ingåtts med allt för fördelaktiga villkor för aktieägarna.

6.3.2 Aktieägaren som aktieägare

Begreppet utdelning definieras inte uttryckligen i skattelagstiftningen. Utgångspunkten vid en skatterättslig analys bör därför vara den civilrättsliga definitionen, även om avvikelser kan tänkas förekomma.[9] Enligt Grosskopf faller under denna definition först och främst sådan utdelning som beslutats på i ABL angivet sätt. När det gäller förtäckt utdelning, d.v.s. som inte beslutats enligt de formella reglerna, har denna som framgått ovan civilrättsligt behandlats på samma sätt som den öppna.[10] Av 3 § 1 mom. SIL framgår att utdelning till fysiska personer som huvudregel beskattas i inkomstslaget kapital. Med utgångspunkt från ovanstående kan det slås fast att bestämmelsen omfattar såväl öppen som förtäckt utdelning. Det

[8] Frågan om innebörden av begreppet juridisk person har diskuterats i äldre litteratur, se hänvisningar i Nial och Johansson 1995 s. 68. I nutida civilrätt har enligt författarna begreppet endast den betydelsen att en sammanslutning är likställd med ett rättssubjekt som är fysisk person.

[9] Se K G A Sandström 1962 s. 57. Se även Bergström 1978 s. 105 ff.

[10] Se också Grosskopf, 1976 s. 81 f., som åberopar NJA 1951 s. 6. Ett åsidosättande av utdelningsbeslutets form medför inte återbetalningsskyldighet, såvida inte detta hade blivit fallet även vid formellt beslutad utdelning.

senare har ett flertal gånger bekräftats i praxis.[11] Även olovlig utdelning kan bli föremål för beskattning.[12]

Beskattningen av ett aktiebolags vinster bygger i Sverige på den välkända och etablerade dubbelbeskattningsprincipen. I praxis har man därför från första början beskattat även s.k. förtäckt utdelning. Någon hänsyn till om utdelningen varit lovlig eller olovlig verkar inte heller ha tagits.[13] Beskattning skedde fram till mitten av 1970-talet på samma sätt som vid öppen utdelning, d.v.s. i inkomstslaget kapital och utan avdragsrätt för bolaget. Förutom att dubbelbeskattningens princip upprätthölls genom detta, blev dessutom skatteeffekten totalt sett högre än om förmånerna beskattats som förtäckt lön i inkomstslaget tjänst med avdragsrätt för bolaget. Anledning var att Sverige på den tiden hade en gemensam progressiv skatteskala för alla inkomster. Det är dock viktigt att redan här anföra att en alternativ beskattningsmodell, såväl då som nu, kan vara att betrakta det överförda värdet som en löneförmån. Det senare i de fall där överföringen kan anses vara ersättning för utfört arbete, vilket ofta särskilt bör kunna vara fallet för personer i ledande ställning i rörelsedrivande företag.[14]

Sedan 1976 har förtäckt utdelning i fåmansföretag i första hand beskattats enligt särskilda regler, fram t.o.m. 1990 i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och fr.o.m. 1991 i inkomstslaget tjänst, fortfarande utan avdragsrätt för bolaget.

Genom 1991 års skattereform förändrades dessutom skatteskalorna på ett sådant sätt att den traditionella dubbelbeskattningen av utdelningar kom att innebära en lindrigare beskattning än alternativet löneuttag. För att förhindra ett utnyttjande av detta tillskapades samtidigt regler om överutdelning från fåmansföretag, 3 § 12 mom. SIL, som förenklat innebär att den delen av utdelningen som egentligen avser ersättning för arbetsinsats beskattas i inkomstslaget tjänst. Bestämmelserna träffar delägare som själva, eller vars närstående, varit verk-

[11] Se t.ex. RÅ 1998 ref 9. Jfr även RegR:s resonemang i RÅ 1992 ref 56.

[12] Se Helmers 1956 s. 288, Grosskopf 1976 s. 82 och Bergström 1984 s. 203 ff. I praxis har beskattning skett i bl.a. RÅ 1951 ref 8. Bergström anser det vara en rimlig lösning eftersom aktieägare i god tro får behålla en olovlig vinstutdelning och det ibland kan vara svårt att utröna om utdelningen kan återvinnas eller ej. Om utdelningen återkrävs bör den skattskyldige aktieägaren kunna återföra erlagd skatt, Bergström 1984 s. 206.

[13] Jfr Grosskopf 1976 s. 82 som menar att om en transaktion civilrättsligt klassats som innebärande förtäckt olovlig vinstutdelning, bör samma transaktion även skatterättsligt anses som förtäckt utdelning, vilket innebär att beskattningsfrågan skall prövas.

[14] Grosskopf menade, 1976 s. 249, att domstolarna på detta sätt accepterat enkelbeskattning av rörelsedrivande fåmansbolag. Efter 1991 års skattereform är som nämnts frågan inte längre lika relevant.

samma i betydande omfattning. I inkomstslaget kapital beskattas det som schablonmässigt anses vara skälig ersättning för satsat kapital i företaget.[15]

De bolagsrättsliga ramar som inskränker aktieägarens ekonomiska handlingsmöjligheter har till syfte att skydda minoritetsaktieägare och borgenärer. Inte heller inom skatterätten accepteras en helt fri disposition av bolagets tillgångar utan att skattekonsekvenser uppstår. Det historiska bakomliggande syftet är att förhindra att den s. k. dubbelbeskattningsprincipen kringgås. Efter skattereformens genomförande kan syftet sägas ha utvidgats till att även förhindra att lönebeskattning undviks.

6.3.3 Aktieägaren som anställd

Är aktieägaren tillika verksam i aktiebolaget uppkommer frågan om hur stor ersättning som aktieägaren kan tillgodogöra sig i egenskap av anställd. Bolagsrätten gör därvid i princip ingen skillnad i bedömningen beroende på vilket av de två skyddsintressena, minoritetsaktieägare eller borgenärer, som skall tillgodoses. I båda fallen är det fråga om att avgöra skäligheten i utbetald ersättning för utfört arbete. Svårigheten att avgöra skäligheten är till stor del avhängig vilken position aktieägaren har i bolaget. En aktieägare som är helt passiv i bolaget kan givetvis inte till någon del anses ha rätt att erhålla löneutbetalningar eller motsvarande. I de fall en aktieägare utför normala arbetsuppgifter i företaget, kan bedömningen göras genom en jämförelse med vad som är marknadsmässig lön för andra anställda med motsvarande arbetsuppgifter. Mer komplicerat blir det när en aktieägare innehar en ledande befattning som t.ex. VD eller styrelseledamot i företaget. Det är då ofta fråga om att genomföra kvalificerade arbetsuppgifter av stor betydelse för företaget, vilket i dessa fall innebär att ramarna bör vara mycket vida.[16] Även om det av naturliga skäl måste vara svårt i praktiken för en domstol att avgöra arvodenas skälighet i dessa fall, bör det dock vara teoretiskt möjligt.[17] Som framgår nedan har ju ersättningens skälighet till andra aktieägare än företagsledare prövats i praxis.

Det bör enligt min mening vara principiellt och teoretiskt möjligt att ifrågasätta storleken på löneutbetalningar till samtliga aktieägare

[15] Reglerna behandlas i kapitel 10.
[16] Jfr Dotevall 1989 s. 300 ff.
[17] Jfr Andersson 1995 s. 477 f.

oavsett arbetsuppgifter. Vid den praktiska tillämpningen uppstår dock naturligtvis bedömningssituationer som kräver omfattande utredningar och överväganden. I den mån en aktieägare har inflytande över bolagets verksamhet kan aktieägaren till viss del råda över hur mycket medel denne vill tillgodogöra sig löpande från bolaget. Det är rimligt att anta att aktieägaren i så fall tillgodogör sig medlen på ett sådant sätt att det skattemässiga bortfallet blir det lägsta möjliga. En aktieägare som dessutom utför arbete i bolaget har i viss utsträckning möjlighet att välja mellan lönealternativet och utdelningsalternativet. Vid ett sådant val beaktas naturligtvis både skatte- och avgiftsmässiga konsekvenser.

Utöver regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL, finns det inga uttryckliga skattemässiga regler som "tvingar över" uttag av medel från bolaget från inkomstslaget kapital till tjänst eller vice versa. Här bör i och för sig nämnas 32 § anv. p. 13 KL som reglerar inkomstfördelning mellan makar och barn i fåmansföretaget. Reglerna ifrågasätter dock inte löneutbetalningens storlek, utan bestämmer i stället hos *vilken* skattskyldig som lönen skall inkomstbeskattas. Detta för att progressionen i skatteskalan inte skall kringgås.

På grund av den praxis som utvecklats genom åren godtas i övrigt i praktiken obegränsat stora löneuttag och tantiem till företagsledare i rörelsedrivande fåmansföretag, se t.ex. RÅ 1957 Fi 2512 samt RÅ 1971 ref 20 I och II. På detta sätt har dubbelbeskattningseffekten till vissa delar kunnat undvikas. Vad gäller löner och arvoden till annan aktieägare än företagsledare har enligt praxis ersättningens storlek alltid kunnat prövas. Det samma har tidigare varit fallet i fråga om löner till aktieägare i förvaltningsaktiebolag.[18] Ersättning överstigande marknadsmässig lön har betraktats som förtäckt utdelning och beskattats som inkomst av kapital hos mottagaren. Bolaget har inte fått avdrag för den överskjutande delen. Det kommer att framgå av det följande att det i det nya skattesystemet knappast längre finns anledning att pröva skäligheten i utbetald lön. I princip bör dock en helt passiv aktieägare inte ha rätt att behandla någon del som lön, eftersom t.ex. möjlighet till grundavdrag och pensionsgrundande förmåner i så fall skulle kunna skapas på felaktiga grunder.

> Skattereformen innebar bl.a. en sänkning av bolagsskattesatsen till 30 procent. Detsamma gällde skatten på utdelningar i inkomstslaget kapital. Sedan taxeringsåret 1995 är bolagsskattesatsen 28 procent och utdelning på aktier beskattas återigen med 30 procent i kapital. Resultatet blir att behållningen

[18] Se vidare Grosskopf 1976 s. 122 ff.

efter skatt på utdelad vinst är 50,4 procent (72 procent x 70 procent).[19] Vid en arbetsgivaravgift på ungefär 33 procent och en marginalskatt på 56 procent blir nettobehållningen omkring 33 procent.[20] Jämför man den totala behållningen efter skatt och avgifter mellan löneuttag och utdelning, blir skillnaden numera så stor till utdelningens fördel att en aktieägare normalt skulle prioritera utdelning (förutsatt att 3 § 12 mom. SIL inte funnits). Särskilt om han genom tidigare löneuttag redan tillförsäkrat sig maximala sociala förmåner (d.v.s. genom en inkomst på minst 7,5 basbelopp).

För anställda delägare i fåmansföretag gäller i princip samma regler och värderingsprinciper vid beskattning av förmåner (t.ex. fri bostad, bil, kost och personalvårdsförmåner) som för andra anställda.[21] Det innebär som huvudregel att alla förmåner som utgår för tjänsten är skattepliktiga. *Skattefrihet* föreligger dock i princip för bl.a. viss fri hälso- och sjukvård, vissa minnesgåvor och fria arbetskläder samt trivselförmåner såsom fritt kaffe, personalrabatter och fri motion. För att en trivselförmån skall vara skattefri krävs dock bl.a. att den är av ringa värde och riktar sig mot hela personalen. För arbetsgivaren, d.v.s. företaget, föreligger i normalfallet avdragsrätt såsom för personalkostnad oavsett om förmånerna är skattepliktiga eller inte för de anställda. Arbetsgivaren är dock skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt för utgivna skattepliktiga förmåner. Huruvida förmånsreglerna kommer i konflikt med särreglerna i för fåmansföretag diskuteras i avsnitt 8.5.1.1.

6.3.4 Aktieägaren som avtalspartner – självkontrahering

Hos företag med ett *fåtal ägare* misstänks det finnas en strävan att tillförsäkra delägarna utbetalningar eller förmåner på sådant sätt att

[19] Så sent som 1989 kunde den totala nominella skattebelastningen vid utdelning uppgå till åtminstone 88 procent (52 procent i bolagsskatt och 75 procent i marginalskatt hos aktieägaren).

[20] Skatten vid lönealternativet är beräknad efter en kommunal skattesats på 31 procent och utifrån den förutsättningen att den skattskyldiges förvärvsinkomst redan har passerat såväl den gräns (214.100 kr i *beskattningsbar inkomst* för inkomståret 1999) vid vilken statlig skatt med 20 procent skall utgå, som den gräns (360.000 kr *i beskattningsbar inkomst* för beskattningsåret 1999) där ytterligare statlig skatt med 5 procent utgår. Vidare har bortsetts från den allmänna pensionsavgiften (6,95 procent för 1999), eftersom det antas att lönen ligger ovanför den gräns på 8,06 gånger det förhöjda prisbasbelopp för vilken pensionsavgift uttas (totalt 299.832 kr för 1999). Vid inkomster under den lägre statliga skiktgränsen blir nettobehållningen i stort sett likvärdig med utdelningsalternativet. Dessutom erhålls ju i princip sociala förmåner för arbetsgivaravgifterna. Arbetsgivaravgifterna uppgår per den 1 januari 1999 till 33,06 procent och utan någon övre gräns.

[21] Se vidare avsnitt 8.5.1.

dubbelbeskattning eller lönebeskattning undgås. Möjligheten att skapa dessa förmåner har sin bakgrund i att ett aktiebolag är en självständig juridisk person, som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter, och att det därigenom civilrättsligt föreligger ett tvåpartsförhållande mellan delägare och bolag. Detta i kombination med att endast en eller ett fåtal delägare har den reella beslutanderätten i ett fåmansföretag gör att avtal skulle kunna träffas om exempelvis transaktioner med för aktieägaren förmånliga priser eller icke marknadsmässig hyresersättning. Som beskrivits ovan finns det bolagsrättsligt ingen anledning att ifrågasätta självkontraherande avtal så länge inte en borgenär eller minoritetsaktieägare förfördelas.[22] Vid en skatterättslig betraktelse kommer det dock till ytterligare moment av vikt för bedömningen. Möjligheten till självkontrahering kan locka till att ingå avtal som leder till att skatteregler kringgås eller utnyttjas för att uppnå skattemässiga förmåner. I den mån det genom avtalen uppstått utbetalningar eller värdeöverföringar som inte motsvaras av en prestation från aktieägaren har svensk skatterätt upprätthållit dubbelbeskattning eller lönebeskattning. Så har exempelvis varit fallet vid såväl öppen aktieutdelning enligt ABL:s regler som, enligt äldre praxis, vid *förtäckt utdelning* genom t.ex. köp av egendom från företaget till underpris. Som tidigare beskrivits har denna praxis till viss del kommit till uttryck i de särskilda fåmansföretagsreglerna, vilka för denna typ av transaktioner nu har sin plats i 32 § anv. p. 14 KL. Det bör inte råda någon tvekan om att finns stöd även enligt allmänna regler för att beskatta konstaterade värdöverföringar mellan ägare och bolag.[23]

Det finns möjligheter att utnyttja självkontrahering till att försöka uppnå skatteförmåner även på andra sätt än genom värdeöverföringar. En möjlighet har sin orsak i att *kontantprincipen* ligger till grund för beskattning av löpande inkomster i inkomstslagen tjänst och kapital hos den fysiske delägaren, samtidigt som *bokföringsmässiga grunder* avgör tidpunkten för avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet hos bolaget. Frågan om ett accepterande av självkontrahering illustreras här på ett belysande sätt:

> Antag att aktieägaren ingår ett formellt riktigt avtal om att låna ut pengar till bolaget. Av avtalet framgår att ränta skall utgå med 10 procent per år men

[22] Se avsnitt 6.2.

[23] Denna sak skall undersökas närmare i kapitlen 8 och 9.

erläggas först i efterskott vart tredje år.[24] Avdrag bör enligt god redovisningssed medges det år som räntan hänför sig till, oavsett om räntan faktiskt lyfts eller inte av aktieägaren. Enligt kontantprincipen skall beskattning hos aktieägaren dock ske redan när räntan är tillgänglig för lyftning. Något krav på faktisk utbetalning finns inte, och i de fall aktieägaren har ett bestämmande inflytande skulle kunna tyckas att räntan i praktiken är tillgänglig för lyftning samma år som avdrag sker i bolaget. I annat fall kommer en skattemässig kredit att erhållas för bolaget och ägaren gemensamt. I en situation som denna ställs verkligen frågan om ett skatterättsligt accepterande av självkontrahering på sin spets. Eftersom ägaren och bolaget accepteras som två olika rättssubjekt bör förmodligen stor vikt tillmätas vid hur erläggandet av räntan formellt reglerats i ett eventuellt låneavtal. I de fall räntereglerингen inte satts på pränt eller upprättats först i efterhand vid behov, uppstår visserligen bevisproblem. Det förtar dock inte att ett skatterättsligt accepterande bör ske av rättshandlingen som sådan.[25]

Risken för denna typ av skattekrediter har lett till en särskild lagreglering gällande utbetalningar av tantiem m.m. till företagsledare i fåmansföretag, 2 § 13 mom. SIL.[26] Syftet med regeln är att avdrag hos bolaget skall ske först samma år som inkomsten beskattas hos företagsledaren. Bestämmelsen omfattar inte ränteutgifter och en analog tillämpning måste anses utesluten med tanke på legalitetsprincipen.

6.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis talar mycket för att självkontrahering bör accepteras fullt ut skatterättsligt, så länge inte en förtäckt förmån föreligger eller transaktionstypen särskilt har lagreglerats. I övriga fall där det bedöms att obehöriga skatteförmåner skulle kunna uppkomma, bör därför ett angripande endast kunna ske genom lagstiftning. En fråga som kan diskuteras är om ett underkännande av självkontrahering kan ske om avtalet ej är korrekt ingånget, t.ex. beroende på att aktieägaren

[24] Någon särskild fåmansföretagsregel för dessa fall finns inte. Ränta överstigande *marknadsmässig ränta* betraktas dock enligt praxis som *förtäckt utdelning*. Bolaget får inte avdrag för det överskjutande beloppet samtidigt som reglerna om överutdelning i 3 § 12 mom. SIL kan bli tillämpliga. Se vidare avsnitt 8.10.1 och Tjernberg 1998 s. 119 ff.

[25] Frågan har mig veterligen ännu inte prövats av RegR. I ett 1998-09-07 avgjort mål i KR Göteborg, mål nr 7626 och 7627–1997, ändrade varken LR eller KR skattemyndighetens beslut att en ränta skulle anses vara tillgänglig för lyftning redan när den kostnadsförts i fåmansaktiebolaget. Detta eftersom det inte ansågs föreligga något reellt tvåpartsförhållande mellan gäldenär och borgenär.

[26] Regeln behandlas i avsnitt 7.6.4.6.

inte var behörig företrädare för bolaget vid tidpunkten för avtalets ingående. Frågan kompliceras av att det ur bolagsrättslig synvinkel ofta inte finns anledning att ifrågasätta avtalet, beroende på avsaknad av förfördelade minoritetsaktieägare eller borgenärer. I konsekvens med det formella synsätt som jag förordar, bör de formella kraven ställas mycket högt för att ett självkontraherande avtal skall godkännas.[27] Föreligger ett korrekt ingånget avtal som överensstämmer med ett reellt bakomliggande förhållande, saknas dock möjlighet att utan särskild lagreglering underkänna eller omrubricera avtalets skatterättsliga verkan. I det följande kapitlet kommer därför förekomsten och innebörden av skattemässig särreglering att undersökas.

[27] I dansk rätt ställs i vissa hänseenden långtgående formella krav. Avtal som ingås mellan ensamdelägare och bolag är endast giltiga om de är skriftliga, såvida inte det är fråga om avtal på sedvanliga villkor i löpande mellanhavanden, 27 § 2 andra stycket ApsL.

7 Beskattning enligt särregler

7.1 Inledning

Jag har tidigare i avhandlingen framfört ståndpunkten att existensen av en skattemässig särbehandling inte kan ifrågasättas principiellt. Inte så länge åtgärderna riktas mot onormala eller företagsekonomiskt omotiverade transaktioner, som kan innebära att ej avsedda skatteförmåner skapas. Efter att i de två föregående kapitlen ha undersökt alternativa möjligheter till särbehandling, har jag funnit att den typ av särbehandling som synes mest ändamålsenlig är den rådande, d.v.s. särreglering av konkreta situationer och transaktioner. En annan sak är att vissa särregler kanske inte är nödvändiga därför att situationerna och de önskvärda beskattningskonsekvenserna regleras av allmänna regler. I de fall där det finns behov av särregler är det vidare en öppen fråga hur de speciella bestämmelserna bör vara utformade. Dels i fråga om hur precist utformade rekvisiten i lagtexten bör vara, dels när det gäller vilka rättsföljder som bör uppkomma om en transaktion täcks in av en särregel. Besvarandet av dessa frågor bör bl.a. ske efter en undersökning av bestämmelsernas syften.

Fåmansföretagen, och dess ägare m.fl., är föremål för en omfattande särreglering. De centrala regelsystemen är utan tvivel de i 32 § anv. p. 14 KL och 3 § 12 mom. SIL. Därutöver finns specifika regler insprängda i andra regelsystem som i övrigt har generella tillämpningsområden. Ett exempel på de senare är bestämmelserna om avsättning till personalstiftelse i 23 § 20 a KL. Dessutom finns en utökad kontrolluppgiftsskyldighet för fåmansföretag och delägare. Den viktigaste gemensamma nämnaren för alla dessa särregler för fåmansföretag kan sägas vara att möjligheten till självkontrahering skapar misstankar om att de skattskyldiga strävar att utnyttja regler, eller frånvaron av regler, för att uppnå ej avsedda skattemässiga fördelar.[1] Utmärkande för majoriteten av de särskilda bestämmelserna för fåmansföretag är att de aktualiseras vid transaktioner vars innehåll präglas av att de ingåtts mellan parter som inte har motstridiga ekono-

[1] Väl så vanligt förekommande är särregler som syftar till att åstadkomma fördelar för vissa skattskyldiga, såsom t.ex. att skapa fördelar för mindre och mellanstora företag. Fåmansföretagsreglerna är i grunden dock inte av sådan karaktär och jag bortser, som jag inledningsvis påpekat, i framställningen helt från den typen av gynnande lagstiftning.

miska intressen.[2] I kapitlet lämnar jag inledningsvis en historisk och systematisk beskrivning samt en allmän redogörelse för olika typer av särreglering. Därefter analyseras, med de undantag som angivits i inledningskapitlet, de gällande särreglerna för fåmansföretag.[3] Särregleringen i 3 § 12 mom. SIL är så pass annorlunda och omfattande att den behandlas för sig i kapitel 10. En analys av behoven av olika särregler för fåmansföretag görs avslutningsvis i kapitel 11.

I den under 1998 framlagda utredningen "Stoppreglerna" har, förutom att förslag framlagts om att avskaffa många av fåmansföretagsreglerna, även föreslagits förändringar av definitioner m.m. De senare förändringsförslagen redogör jag successivt för i detta kapitel. De mer principiella förslagen redogör jag dock för först i kapitel 11.[4]

De av utredningen föreslagna upphävda reglerna är följande:[5]

1. 32 § anv. p. 14 KL
   - *första stycket*, regeln om fåmansföretags förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk
   - *andra stycket*, regeln om delägares avyttring av egendom till fåmansföretag till överpris
   - *tredje stycket*, regeln om delägares avyttring av sådan "övrig lös egendom" till ett fåmansföretag som inte är eller kan förväntas bli till nytta för företaget
   - *fjärde stycket*, regeln om delägares förvärv av egendom från fåmansföretaget för underpris
   - *femte stycket*, regeln om företagsledarens uthyrning av lokaler till fåmansföretaget
   - *sjätte stycket*, regeln om företagsledarens förmån av räntefritt lån från fåmansföretaget
   - *sjunde stycket,* regeln om fåmansföretags nedskrivning i räkenskaperna av lån till företagsledaren

2. 21 § anv. p. 2 KL
   - regeln om delägares avyttring av immateriella rättigheter

[2] Jfr SOU 1975:54 s. 162 och Grosskopf 1976 s. 258.
[3] Se avsnitt 1.3.
[4] Reglerna i 3 § 12 mom. SIL omfattades inte av utredningsuppdraget men föreslagna förändringar av definitioner m.m. får betydelse även för dessa regler.
[5] SOU 1998:116.

3. 32 § anv. p. 13 KL
   - reglerna om fördelning av inkomst mellan makar beträffande lön från fåmansföretag

4. 23 § anv. p. 20 a KL
   - regeln om begränsning av fåmansföretags avdrag för medel som avsatts till personalstiftelse

5. 2 § 13 mom. SIL[6]
   - regeln om senareläggning av fåmansföretags avdrag för tantiem till företagsledaren

De regler som utredningen i princip anser bör finnas kvar är följande:
1. 21 § anv. p. 4 KL
   - regeln om s.k. byggmästarsmitta från ett fåmansföretag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter[7]

2. 23 § anv. p. 11 KL
   - regeln om avdrag för substansminskning vid utvinning av naturtillgångar

3. 32 § anv. p. 13 KL
   - regeln om den skattemässiga behandlingen av lön från fåmansföretag till företagsledarens barn

4. 32 § 3 h mom. KL
   - regeln om förmån av fri utbildning som ett fåmansföretag tillhandahåller företagsledaren i företaget

5. 32 § anv p. 15 KL
   - regeln om förbjudna lån från aktiebolag (i förändrad form och med placering i 3 § 1 mom. SIL)

6. 2 § 4 mom. SIL
   - regeln om fusion

[6] Som en följd av föreslagna avskaffanden i 32 § anv. p. 14 KL omfattas automatiskt också motsvarande bestämmelser i 2 § 13 mom. SIL.
[7] Man beslöt att avvakta den översyn av beskattningen av byggnadsrörelser som pågår, SOU 1998:116 s. 194.

7. 2 § 9 mom. SIL
   - regeln om rätt till avdrag för ränta på vinstandelslån

8. reglerna om uppgiftsskyldighet (i ändrad form)

7.2 Reglernas tillkomst

I betänkandet "Fåmansbolag" utreddes de möjligheter och metoder som hade använts i fåmansbolag för att uppnå ej avsedda skattelättnader.[8] Enligt utredningen utgjordes vid tidpunkten omkring 85 procent av aktiebolagen av fåmansbolag. Företagsskatteberedningen anförde att den främsta anledningen till det ökade antalet bolagsbildningar torde ha varit att uppnå fördelar vid beskattningen. Det skulle särskilt gälla bolag i vilka verksamheten uppbyggdes på ägarens särskilda kvalifikationer och arbetsinsats. Den lagstiftning som utredningen resulterade i innebar att ett flertal transaktioner, som enligt tidigare praxis beskattats som förtäckt utdelning i inkomstslaget kapital eller förtäckt lön i tjänst, i stället kom att beskattas i inkomstslaget *tillfällig förvärvsverksamhet*.[9] Förutom lagreglering som ett försök att komma till rätta med kontrollproblem bestod lagstiftningen också av en formalisering av i praxis redan framvuxna principer samt av s.k. *stoppregler*. Dessa utformades avsiktligt hårt för att avhålla företagsledare och delägare från att skapa obehöriga skatteförmåner genom transaktioner mellan sig själva och företaget. Att beskattningen förlades till just inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, i stället för kapital som kanske hade varit det naturliga, berodde på att lagstiftaren särskilt ville markera att företagen inte hade avdragsrätt för de utgivna förmånerna. Syftet hade dock förmodligen kunnat uppnås lika väl genom att hänföra beskattningen till kapital. Reglerna innebar således att transaktionerna principiellt sett fortfarande betraktades såsom *förtäckt utdelning*.

För att skapa underlag för sina ställningstaganden gjorde Företagsskatteberedningen en omfattande kartläggning av förhållandena i fåmansbolagen. Beredningen drog slutsatsen att det förekom ett omfattande missbruk av skattebestämmelser, med ett avsevärt bortfall av skatter och avgifter för det allmänna som följd. Särskilt påtagligt skulle detta ha varit bland den mängd bolag som bildats "uteslutande

[8] SOU 1975:54.
[9] SFS 1976:86, prop. 1975/76:79.

för att uppnå skattelättnader i fråga om inkomster som i realiteten inte utgör annat än personlig arbetsinkomst för delägaren".[10] Beredningen ansåg att situationen till stor del kunde föras tillbaka till det associationsrättsliga systemet och att skatterätten bygger på den civilrättsliga grundsynen att ägaren och bolaget är två skilda subjekt. Det faktum att den bolagsrättsliga lagstiftningen om ansvarsfördelning mellan olika organ och uppdelning av befogenheter på bolagsstämma, styrelse och verkställande ledning i dessa fall inte fungerar, innebär att en fiktion av tvåpartsförhållande föreligger. Enligt beredningen hade associationsformen aktiebolag fått ett vidare användningsområde än vad som ursprungligen var tänkt.[11]

Vidare konstaterades att de små bolagen vållat taxeringsmyndigheterna betydande problem. De åtgärder som hade satts in på det civilrättsliga och skatteadministrativa området ansågs vara alltför begränsade för att få till stånd en effektivt fungerande fåmansbolagstaxering. Ett mer samlat grepp och övergripande lösningar ansågs eftersträvansvärt.

De problem som uppkommit vid taxeringarna hänfördes till följande områden:[12]

1. Personliga arbetsinkomster i bolag.
2. Lön till närstående.
3. Privata bilkostnader i bolag.
4. Fördyrade levnadskostnader och resekostnader.
5. Representationskostnader.
6. Lokalkostnader.
7. Diverse förmåner och varuuttag.
8. Köp och försäljning av egendom.
9. Hyresrätt, patenträtt m.m.
10. Skuldreserveringar.
11. Pensionskostnader.
12. Personalstiftelser.
13. Lån från bolaget.

De åtgärder som föreslogs för att komma till rätta med problemen var *utökad uppgiftsskyldighet* och införandet av olika *materiella specialregler*. Bland de ovan uppräknade områdena var kontrollsvårigheterna

[10] SOU 1975:54 s. 9. Se diskussionen i kapitel 5.
[11] A.a. s. 44.
[12] Se SOU 1975:54.

det problem som lyftes fram mest. De områden där kontrollproblemen uttryckligen poängterades var 2,6,8,9,10,11 och 13. För lön till närstående föreslogs schablonmässig reglering. Speciell reglering av olika karaktär föreslogs för hyresersättningar, anskaffning av rörelsefrämmande egendom, avyttring av immateriella rättigheter, löneskuldsreservering, pensionskostnader, personalstiftelser och lån.[13]

Grosskopf kritiserade reglerna vid införandet. Han menade att strävan att förhindra missbruk hade tagit överhanden och att de nya reglerna ledde till ett komplicerat och svårtillämpat beskattningssystem.[14] Efter att de hade varit i kraft ett antal år höjdes allt fler kritiska röster mot reglerna. De ansågs oklara och i vissa fall omotiverat hårda. Till följd av detta fick 1980 års Företagsskattekommitté i uppdrag att se över 1976 års lagstiftning, vilket ledde till betänkandet "Beskattning av fåmansföretag".[15] Betänkandet innehöll en analys av gällande rätt och, i de fall det ansågs befogat, förslag till lagändringar. Kommitténs förslag och överväganden integrerades i den i början av 1990-talet genomförda reformerade inkomstbeskattningen.[16] De flesta ändringarna var antingen av teknisk karaktär eller kodifiering av praxis. En betydelsefull materiell ändring var att handelsbolag uteslöts från definitionen av fåmansföretag.[17]

I samband med skattereformen skapades ytterligare ett regelsystem för särbehandling av fåmansföretag och dess delägare. Reglerna är placerade i 3 § 12 mom. SIL och bygger ursprungligen på lagstiftarens oro för att den lägre skattesatsen på kapitalinkomster, jämfört med arbetsinkomster, skulle kunna utnyttjas för att tillskapa obehöriga skatteförmåner. För att förhindra att ägare till fåmansföretag beskattas för delar av arbetsinkomster i inkomstslaget kapital till 30 procent, i stället för till ca 56 procent i inkomstslaget tjänst, har speciella regler införts. Progressionen skulle annars helt kunna undvikas genom uttag av utdelning eller reavinstbeskattning vid försäljning av

[13] Se avsnitt 7.4 för en analys av de olika reglernas karaktär.

[14] Grosskopf i SST 1976 s. 245. En tid senare framfördes kritik även av Mattsson, SST 1988 s. 235, utifrån ett neutralitetsperspektiv: "Ju tydligare behovet av särregler är på detta område desto klarare framgår det att skevheterna i hela skattesystemet är omöjliga att hantera om inte genomgripande justeringar sker i de grundläggande reglerna". Det bör noteras att uttalandet skedde före införandet av 1991 års skattereform och de under mitten av 1990-talet införda reglerna för räntefördelning och expansionsmedel för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

[15] SOU 1989:2.

[16] Prop. 1989/90:110 och 1990/91:54.

[17] Se Bergström, 1988 s. 29 ff., för en kritik av handelsbolagens inordnande i fåmansföretagsdefinitionen.

aktierna. Reglerna innebär i princip att den del av en kapitalinkomst som anses utgöra ersättning för nedlagda arbetsinsatser, i stället skall beskattas i den särskilda posten i inkomstslaget tjänst.[18]

7.3 Fåmansföretagsbeskattningens systematik

Inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet finns inte kvar i det nya skattesystemet. Den beskattning av vissa inkomster från fåmansföretag som tidigare systematiskt var förlagd till detta inkomstslag, flyttades i samband med skattereformen över till en *särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst*. Det är viktigt att tänka på att dessa inkomster principiellt fortfarande har karaktär av förtäckt utdelning. Att beskattningen ändå placerades inkomstslaget tjänst, i stället för kapital, berodde på att det annars skulle vara möjligt att uppnå skattefördelar genom att beskatta inkomsten i inkomstslaget kapital med en skattesats på 30 procent. Vid beskattning i inkomstslaget tjänst kan en inkomst träffas av upp till ca 56 procent i marginalskatt. Av samma anledning föreskriver regelkomplexet i 3 § 12 mom. SIL beskattning i inkomstslaget tjänst under vissa förutsättningar.

Det är således viktigt att betona att valet av inkomstslaget tjänst motiverades av *progressionen* i skatteskalan, och inte på något sätt förändrade reglernas ovan beskrivna karaktär. Förmodligen önskade lagstiftaren inte tillskapa ytterligare ett inkomstslag förutom tjänst, kapital och näringsverksamhet. Risken för begreppsförvirring är dock uppenbar eftersom inkomstslaget i övrigt främst består av arbetsinkomster. De skattepliktiga inkomsterna redovisas dock alltså som en *särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst*, 32 § 1 mom. första stycket h) och i) KL. Inkomsten medför inte uttag av sociala avgifter; 2 kap. 4 § första stycket 12 LOS, allmänna pensionsavgifter; 3 § första stycket lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, särskild löneskatt; 1 § tredje stycket LSLF eller grundavdrag; 48 § 2 mom. fjärde stycket KL. Inkomsterna ingår inte heller i underlaget för beräkning av avdrag för avgift för pensionsförsäkring eller pensionssparande, 46 § anv. p. 6 och 7. KL. Förmånernas karaktär av utdelning framgår också av att *företaget inte medges avdrag* eller i vissa fall *uttagsbeskattas*, se t.ex. 2 § 13 mom. SIL.

[18] Reglerna analyseras för sig i kapitel 10.

7.4 Fåmansföretagsreglernas karaktär

7.4.1 Allmänt om särreglering

I skattesammanhang ges särregler ofta beteckningar som stoppregler, spärrlagstiftning, kringgåenderegler eller neutralitetsskapande regler. Beteckningen och innebörden av en regel bör enligt min mening vara ett utslag av syftet med regeln. En analys av fåmansföretagsreglernas karaktär är därför viktig för att kunna bedöma om den valda utformningen är lämplig och om de uppkommande beskattningskonsekvenserna är motiverade och rimliga mot bakgrund av reglernas syften.

I den litteratur där uttrycken förekommer har jag funnit att flera av dem i regel används utan någon större åtskillnad. Det gäller exempelvis termerna stopp-, spärr- och kringgåenderegler. Det är möjligen inte heller meningsfullt att försöka fastslå generellt giltiga definitioner av innebörden av uttrycken. För arbetets fortsatta analys är det dock viktigt att först definiera termerna såsom jag använt dem. För det fortsatta arbetet har jag valt att definiera kringgåendelagstiftning som den vidare av de etiketter som brukar åsättas särregler. Syftet med kringgåenderegler skulle kunna sägas vara att täcka in sådana transaktioner som de skattskyldiga kan misstänkas ingå för att undvika de beskattningskonsekvenser som blir följden av ett "normalt" handlingsmönster. Effekten av att en kringgåenderegel tillämpas kan då leda till att beskattningskonsekvensen blir densamma, som om den skattskyldige hade valt det "normala" handlingsmönstret. Exempel på sådana bestämmelser är reglerna om uttagsbeskattning i 22 § anv. p. 1 fjärde stycket KL samt 24 § 3 mom. SIL, enligt vilket en reaförlust som huvudregel inte är avdragsgill om avyttringen skett under marknadspris. Avdraget begränsas i det senare fallet sålunda till den storlek som hade uppkommit om avyttringen skett under "normala" former, d.v.s. till marknadspris.

Termerna stopp- och spärrlagstiftning, vilka bör kunna användas synonymt med varandra, utgör enligt min mening en snävare form av kringgåendelagstiftning. Syftet är i dessa fall att förhindra oönskade transaktioner. Det sker genom att utforma beskattningskonsekvenserna så hårt att de skattskyldiga avhåller sig från att ingå de reglerade transaktionerna. Ett exempel på detta är den förstärkning av det civilrättsliga låneförbudet i 12 kap. 7 § ABL som skapats genom att lånebeloppet beskattas hos låntagaren i inkomstslaget tjänst enligt 32 § anv. p. 15 KL. Någon exakt gräns för hur hårt beskattningskonsekvenserna kan utformas vid tillämpning av en stoppregel kan knappast

bestämmas. Stoppregleringens förekomst kan dock diskuteras på ett principiellt plan. Det kan rent allmänt ifrågasättas om inte den bestraffningskaraktär som dessa regler har, bör reserveras för det renodlade sanktionsrättsliga systemet. Denna typ av regler kan möjligen anses medföra klara avsteg från neutralitet mellan likvärdiga handlingsalternativ. Ryynnänen uttrycker att de för den okunnige skattskyldige inte har karaktär av stoppregler, "utan ter sig som explicita *skattefällor*".[19] Hultqvist menar att stopplagstiftning har betydande likheter med sanktionsavgifter.[20] Det skulle kunna anföras att tillämpning av materiella beskattningsregler ej bör leda till en alltför uttalad merbeskattning som, jämfört vid neutrala alternativ, får bestraffningskaraktär. Sanktionen skattetillägg som utgår vid oriktig uppgift bör möjligen vara tillräcklig, särskilt som den utgår oavsett eventuellt uppsåt eller oaktsamhet.[21] I princip har jag dock ingen invändning mot att regler uppställs för att avhålla skattskyldiga från att ingå oönskade transaktioner. I vart fall om reglerna begränsas till att omfatta transaktioner som innebär klara skatteutnyttjanden. Det motsäger inte att lagstiftaren bör vara varsam vid utformningen av rättsföljderna, så att dessa inte framkallar allt för kraftiga beskattningskonsekvenser.

Ett annat vanligt förekommande uttryck är neutralitetsskapande regler. Syftet med dessa är främst att utjämna skillnader mellan olika handlingsalternativ så att inte de skattemässiga konsekvenserna skall bli avgörande för valet.[22] Typiskt för dessa är också att de minst lika ofta är till fördel som till nackdel för de skattskyldiga. Särskilt inom företagsbeskattningen förekommer många neutralitetsskapande regler, t.ex. bestämmelserna för enskild näringsverksamhet och delägare i handelsbolag om räntefördelning och expansionsmedel. De bestämmelser som är till nackdel för de skattskyldiga är ofta utformade som ett slags kringgåenderegler, d.v.s. på så sätt att neutralitet vid beskattningen skapas mellan "normala" och "onormala" handlingsmönster. Inom företagsbeskattningen är de kanske mest uttalade neutralitets-

[19] Ryynnänen 1996 s. 131.

[20] Hultqvist 1995 s. 435. Han anser vidare att det är tvivelaktigt ur legalitetssynpunkt om stopplagstiftning kombineras med dispensmöjligheter på tämligen godtyckliga grunder.

[21] Framgår av 5 kap. 1 § TL. Det finns möjlighet till eftergift enligt 5 kap. 6 § TL. Betydelsen av fåmansföretagens uppgiftsskyldighet när det gäller uttag av skattetillägg behandlas i avsnitt 7.8.4.

[22] Här avses således neutralitet på ett mer begränsat hushålls- och företagsekonomiskt plan. Se vidare Ståhl 1996 s. 89 f. och där angivna källor. Jfr Mutén, 1959 s. 119, som menar att termen neutralitet i detta sammanhang skall skiljas från vad som inom finansvetenskapen kallas "neutral skattefördelning". Se även Gunnarsson 1995 s. 135 ff. för en diskussion av neutralitetsbegreppet på olika nivåer.

strävandena de som avser att utjämna skattemässiga skillnader mellan olika företagsformer. Det är i den senare betydelsen som uttrycket neutralitetsskapande regler används fortsättningsvis.

Därutöver kan finnas särregler som inte direkt kan inordnas i de nämnda grupperna. Många av de övriga särreglerna har det gemensamt att de uppställer begränsningar i tillämpligheten av i övrigt generella regler. Ett exempel är den redan nämnda regeln för avsättning till personalstiftelse i 23 § anv. p. 20 a) KL, som begränsar avdragsrätten i fåmansföretag under vissa förutsättningar

7.4.2 Fåmansföretagsreglernas karaktär

Det är inte helt lätt att fastställa de olika fåmansföretagsreglernas karaktär. Bedömningen kompliceras av att flera av dem har sitt ursprung i det gamla skattesystemet. I samband med 1991 års skattereform särskildes beskattningen av kapitalinkomster och för arbetsinkomster planades skatteprogressionen ut och minskade. Resultatet har för en del av reglerna blivit att de inte längre har den funktion som de ursprungligen syftade till.

Studerar man förarbetena till det regelkomplex som infördes 1976 finner man att de uttalade syftena framför allt var att komma till rätta med kontrollproblem och att uppnå neutralitet mellan olika företagsformer. Samtidigt infördes regler av avsedd stoppkaraktär, d.v.s. i syfte att förhindra oönskade transaktioner. Ryynnänen menar att dessa regler klart och avsiktligt gjorts diskriminerande och avviker till förfång för den skattskyldige i förhållande till vad som annars skulle ha gällt.[23] Ett exempel är regeln om införsäljning av onyttig övrig lös egendom, 32 § anv. p. 14 tredje stycket KL, som inte medger avdrag för anskaffningsutgiften när inkomsten skall beräknas. Stoppreglerna visar enligt Ryynnänen att den svenske lagstiftarens "tillit till den svenska företagarens förmåga att, utan hot om sträng beskattning, hålla isär bolagets och sin privata ekonomi, icke är stor". Till största delen innebar dock lagstiftningen, såsom beskrivits ovan, att de förmåner som redan tidigare i praxis beskattats som förtäckt utdelning eller lön kom att ges mer uttryckliga beskattningskonsekvenser. Det tydligaste exemplet på detta är felprisreglerna, som nu är placerade i 32 § anv. p. 14, andra och fjärde styckena KL. Innebörden av dessa är att delägaren eller den närstående beskattas för skillnaden mellan vederlag och marknadspris och att företaget ej medges avdrag för

[23] Ryynnänen 1996 s. 131.

överpris och uttagsbeskattas vid underpris, 2 § 13 mom. SIL. Eftersom beskattning skulle kunna ske även vid frånvaro av dessa regler, kan de inte anses vara av kringgåendekaraktär. Även om beskattningsresultatet rent tekniskt skiljer sig från konsekvenserna vid en tillämpning av allmänna regler, innebär en tillämpning av felprisreglerna i princip inte heller en hårdare beskattning än en tillämpning av allmänna regler om lön eller utdelning.

Reglerna i 3 § 12 mom. SIL, som infördes 1991, är av mycket tydlig kringgåendekaraktär. De avser att träffa utdelning och reavinst från fåmansföretag som enligt lagstiftaren rätteligen bör betraktas som ersättning för utfört arbete. Om den skattskyldige avstår från det "normala" handlingsmönstret, d.v.s. att erhålla lön för sina arbetsprestationer, "tvingar" regeln över eventuell "onormal" utdelning till inkomstslaget tjänst. Eftersom beskattning dock inte till fullo sker på samma sätt som för normala löneutbetalningar kan det ifrågasättas om reglerna har karaktär av stopplagstiftning.[24] En sådan bedömning blir komplicerad eftersom utgången påverkas av bl.a. skatte- och avgiftsuttagen vid olika tidpunkter, storleken på övriga förvärvsinkomster och möjligheten att erhålla socialförsäkringsförmåner. Det är i vart fall helt klart att det inte är lagstiftarens syfte att beskattning skall ske hårdare än normalt, utan snarare så neutralt som möjligt. Det är emellertid mycket viktigt att framhålla att reglerna är alltför schablonmässigt utformade för att skapa en exakt och rättvis beskattning i varje enskilt fall. I princip innebär det att stoppeffekter mycket väl ändå kan uppstå i många fall. Även före skattereformen fanns regler för att fånga upp kringgåendetransaktioner, vilka syftade till att uppnå en omvandling av löpande inkomster till kapitalvinster.[25] Lagstiftning av stoppkaraktär infördes för lundintransaktioner, vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. Grosskopf menade att det var svårt att utforma bestämmelserna så att dessa täckte in de transaktioner som reglerna syftade att förhindra. Rekvisitet för vinstbolagslagstiftningen var för snävt utformat medan rekvisitet för interna aktieöverlåtelser var alltför vidsträckt.[26] När reglerna i 3 § 12 mom. SIL

[24] Som framgår av avsnitt 7.3 medges t.ex. företaget inte avdrag för motsvarande belopp som lön. Inte heller sociala utgifter tas ut.
[25] Jfr Grosskopf 1976 s. 254 f.
[26] A.a. s. 256 f.

infördes ansågs ej längre reglerna rörande vinstbolag och interna aktieöverlåtelser behövliga utan avskaffades.[27]

7.5 Definitioner

7.5.1 Fåmansföretag

Den skatterättsliga definitionen av fåmansföretag finns i 32 § anv. p. 14 åttonde stycket KL. Grunderna i den ursprungligt reglerade definitionen finns kvar; 35 § 1 a mom. sjunde stycket KL, men kompletterades i samband med skattereformen med vissa förtydliganden.[28] Som fåmansföretag räknas enligt 32 § anv. p. 14 åttonde och elfte styckena KL "aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller *ett fåtal fysiska personer* äger, direkt eller genom förmedling av juridisk person, så många aktier eller andelar motsvarande mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget". Har ett bolags aktier olika röstvärde kan bolaget således komma att betraktas som ett fåmansföretag, trots att bolagets aktier är spridda på ett stort antal ägare, nämligen om röststarka aktier finns samlade hos ett fåtal fysiska personer. I den tidigare lydelsen användes uttrycket "till övervägande del". Enligt förarbetena var avsikten att röstetalet skulle vara avgörande, vilket också anammades i praxis.[29] Målgruppen för särregleringarna är de företag där ett fåtal personer har majoriteten och därmed beslutanderätten.[30] Definitionen uttrycker sedan 1991 års skattereform klart att det är röstvärdet som skall beaktas vid avgörandet av om ett fåtal personer har ett bestämmande inflytande. Förtydligandet måste anses som nödvändigt eftersom det är osäkert om den

[27] I avsnitt 10.5.2.3 analyseras aktieförsäljningars beskattning vid tillämpningen av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Enligt RSV har handeln med vinst- och skalbolag ökat under senare tid, och RSV har framställt ett förslag till en lag om handel med skalbolag, RSV dnr 8542-98/900.

[28] Vid tillämpning av de särskilda utdelnings- och reavinstreglerna i 3 § 12 mom. SIL gäller en något utvidgad definition. Utgångspunkten är dock även där den här beskrivna definitionen. De frågeställningar som diskuteras i detta avsnitt är därför relevanta även för definitionen i SIL.

[29] Se prop. 1975/76:79 s. 70 och RÅ 1986 ref 47.

[30] Observera att det därför inte spelar någon roll hur många som äger aktier totalt. I RÅ 1979 Aa 78 ägdes bolaget av 19 personer varav sex av dem tillsammans hade 70 procent av aktierna. Jfr också Båvall 1995 s. 24 f.

tolkning som skedde i praxis var förenlig med den tidigare lagtexten.[31]

Hur mycket ett fåtal är framgår inte av lagtexten men bör enligt RSV normalt anses vara upp till tio personer.[32] I utredningen menade man att ett fåtal kunde vara 10-20 av varandra oberoende personer och i propositionen kommenteras uttrycket inte på annat sätt än att ett fåtal måste anses som ett relativt uttryck.[33] Grosskopf kritiserade den i förarbetena förordade tolkningen. En så omfattande definition skulle inte välja ut den grupp av företag som motiverade en särskild behandling.[34]

Bergström har ifrågasatt om ett sådant högt antal är förenligt med den språkliga innebörden av uttrycket fåtal och har anfört att ett fåtal språkligt sett betyder ett antal som klart understiger tio personer.[35] Vid så många som tio stycken, av varandra oberoende personer, menar han vidare att det är stor risk för motstridiga intressen som omöjliggör den typ av transaktioner som lagstiftningen vänder sig emot. Därmed skulle det strida mot reglernas syfte att tillämpa dem i dessa situationer.[36] Det ligger enligt min mening en hel del i ett sådant resonemang, även om man kan tänka sig situationer där flera ägare bidrar till att ge varandra förmåner av likartat värde. I praxis har fåmansföretag ansetts föreligga vid upp till sju personer.[37] Det osäkra utrymmet är därmed inte alltför stort.[38]

Av förarbeten och tidigare praxis framgår att vid bedömningen av antalet ägare skall varje krets av närstående personer räknas som en enhet, d.v.s. som en fysisk person.

> Avgörandet RÅ 1979 Aa7 bekräftade uttalandet i förarbetena att vid bedömningen av antalet ägare skall varje krets av närstående personer räknas som en enhet, d.v.s. som en fysisk person.[39]

Utgången är väl förenlig med reglernas syfte men tolkningen är ändå

[31] Se avsnitt 2.3.2.
[32] Se RSV S 1998:29.
[33] SOU 1975:54 och prop 1975/76:79 s. 70.
[34] SST 1976 s. 222. Grosskopf uttryckte en förhoppning att domstolarna ej skulle utvidga sin tolkning av begreppet "ett fåtal" enligt de intentioner som framkommit i förarbetena.
[35] Se Påhlsson, 1995 s. 235, som har en avvikande uppfattning.
[36] Bergström 1987 s. 202 f.
[37] RÅ 1986 ref 47.
[38] I SOU 1998: 116 s. 60 ff. föreslås, för den skull särregler behålls, en exakt antalsangivelse om fyra personer. Föräldrar och barn under 18 år föreslås uttryckligen räknas som en person.
[39] Prop 1975/76:79 s. 70 f.

mycket tveksam eftersom den enligt min mening innebär en utvidgning av ordalydelsen. Möjligen kan "fåtal personer" anses vara ett relativt uttryck som därför skulle öppna för en mer subjektiv tolkning.[40] RegR:s lagtolkningsprinciper har under senare år utvecklats i en mer formell riktning och värdet av utgången är därför tveksamt.[41] Det är anmärkningsvärt att lagtexten tidigare inte förtydligats på denna punkt. I den något utvidgade definitionen vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL anges uttryckligen, att vid bedömningen av antalet personer skall alla som själva eller genom närstående varit verksamma i betydande omfattning räknas som en ägare. Enligt min mening är det olämpligt att frågan uttryckligen lagreglerats i enbart den ena av definitionerna.[42]

När det gäller frågan om vilket direkt ägande som skall beaktas vid fastställande av om ett fåmansföretag föreligger bör knappast någon oklarhet råda. Lagtexten uttrycker att det skall vara fråga om fysiska personer, vilket innebär att juridiska personers ägande inte skall beaktas. Av RÅ 1979 Aa 240 framgår att även utländska fysiska personer skall medräknas. En sådan tolkning är väl förenlig med lagtexten. I förarbetena till skattereformen uttrycks att om ett bulvanförhållande skapats, skall aktierna anses innehavda av huvudmannen.[43] En sådan tolkning bygger på en etablerad civilrättslig princip och kan knappast vara omstridd.[44] I praktiken måste det dock vara svårt att visa på förekomsten av bulvanskap.

Frågan om vilka typer av indirekt ägande som skall beaktas vid fastställande av om ett fåmansföretag föreligger regleras i 32 § anv. p. 14 elfte stycket KL. Lagtexten är entydig och uttrycker att ägande genom förmedling av juridisk person skall medräknas. Någon inskränkning görs således inte till enbart ägande via annat fåmansföretag. Tvärtom ger lagtexten stöd för att beakta alla juridiska personer, såväl svenska som utländska, t.ex. dödsbon, handelsbolag, börsnoterade företag m.m. Trots att praxis klarlagt att utländska juridiska personer inte kan anses som fåmansföretag, bör således inget hindra

[40] Jfr Ståhl, SST 1989 s. 80, som dock menar att uttrycket "ett fåtal" är relativt och måste få sin närmare precisering genom t.ex. lagförarbeten.
[41] Se kapitel 2.3.3.
[42] Jfr Tjernberg SN 1993 s. 204 f. I SOU 1998:116 s. 61 föreslås nu att det i lagtexten införs att aktier som ägs av makar och barn under 18 år anses ägda av *en* fysisk person.
[43] Prop. 1989/90:110 s. 678.
[44] Se Grosskopf, 1976 s. 29 ff., om möjligheten att även skatterättsligt kunna använda det civilrättsliga bulvanbegreppet. Jfr även Söderholm och Grosskopf 1993 s. 21.

att svenska dotterbolag, ägda av exempelvis utländska bolag, omfattas av definitionen.[45]

Vid fastställande av om fåmansföretag föreligger skall enligt 32 § anv. p. 14 elfte stycket KL även beaktas den som "på med ägande jämförligt sätt" innehar aktier i företaget. I förarbetena till skattereformen nämns som ett exempel den som blivit införd i aktieboken som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt med rätt att rösta för aktien.[46] RSV rekommenderar i RSV S 1998:29 att det, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, med ägande kan jämställas rätt till förvärv av aktier i bolaget, t.ex. genom optionsrätt eller konvertibla skuldebrev. Detta synes vara en alltför vid tolkning med hänsyn till att lagtexten anger att aktierna skall *innehas*. Fåmansföretagslagstiftningen inriktar sig dessutom på de fall där *bestämmanderätten* innehas av ett fåtal personer. Varken konvertibla skuldebrev eller optionsrätter ger ju innehavaren någon möjlighet till *röstinflytande*. De exempel som omnämns i förarbetena kännetecknas ju just av möjligheten att rösta för aktien.

Frågor av denna karaktär har varit uppe till bedömning i praxis. Avgörandena gäller dock tillämpningen av de numera upphävda spärreglerna för förlustutjämning i fåmansföretag. Givetvis bör försiktighet råda då rättsfallen gäller ett annat regelkomplex, men faktum är att det i båda definitionerna anges att med ägande jämställs den som på ett *med ägande jämförligt sätt innehar aktierna*. I RÅ81 1:2 och RÅ81 1:50 konstaterades först att det är själva överlämnandet av aktierna som konstituerar den sakrättsliga äganderättsövergången. I inget av fallen ansågs det föreligga sådana omständigheter att köparen redan genom avtalet kunde anses ha innehaft aktierna på ett med ägande jämförligt sätt. I första fallet var utgången till fördel för den skattskyldige och i det andra fallet till nackdel. I RÅ80 1:19 I och II ansågs dock med hänsyn till omständigheterna aktierna genom avtal på ett med ägande jämförligt sätt innehafts av ny ägare redan före den formella övergången. I den ena fallet hade avtal om option att senare förvärva aktierna lämnats till den som senare skulle komma bli ägare. Redan genom avtalet skulle personen bl.a. få majoritet i styrelsen och bli VD. Påhlsson är till skillnad från mig mer tveksam till att använda rättsfallen vid tolkningen av 32 § anv. p. 14 KL, eftersom det vid tillämpning av förlustutjämningsreglerna typiskt sett kunde vara fördel-

[45] Jfr Påhlsson 1995 s. 204 f. och Pelin SN 1994 s. 665 f. Se även RSV S 1998:29.
[46] Prop. 1989/90:110 s. 678. Se ABL 3 kap. 15 §.

aktigt för den skattskyldige att "på jämförligt sätt" inneha aktier.[47]

Som fåmansföretag kan också enligt den s.k. subsidiärdefinitionen i 32 § anv. p. 14 åttonde stycket b) räknas ett företag med fler delägare, förutsatt att företagets verksamhet är uppdelad på oberoende verksamhetsgrenar, och att en person har den reella bestämmanderätten över en sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat. Bestämmelsen avsåg att rikta sig mot bolag av typ Praktikertjänst AB, men efter utgången av ett förhandsbesked efter en ansökan från just detta företag, RÅ78 1:97, verkar bestämmelsen sakna praktisk betydelse. RegR ansåg att bolaget ej var ett fåmansföretag med motiveringen att de olika mottagningsföreståndarna var uppbundna av ett så omfattande regelkomplex avseende personalfrågor, ekonomisk redovisning och förfogande av resultat att självbestämmanderätten ej var tillräcklig.[48] Det bör påpekas att den utvidgade definitionen i 3 § 12 mom. SIL förmodligen fångar upp många av de företag som faller utanför subsidiärdefinitionen. Det saknar dock givetvis betydelse vid tillämpning av reglerna i 32 § anv. p. 14 KL.

7.5.2 Undantag

De krav som ställs på börsnoterade företag vid introduktion, och den omfattande tillsynen av värdepappersmarknaden, har ansetts som en tillräcklig garanti för att obehöriga skatteförmåner inte skall kunna skapas i dessa företag.[49] Genom ett uttryckligt stadgande i 32 § anv. p. 14 nionde stycket KL räknas numera inte som fåmansföretag, aktiebolag vars aktier är noterade vid svensk eller utländsk börs samt s.k. äkta bostadsföreningar och bostadsaktiebolag.[50]

Lydelsen gäller från den 1 januari 1993 och innebär en viss utvidgning av undantaget jämfört med vad som gällde sedan 1991. Då undantogs s.k. aktiemarknadsbolag såsom de definierades i insiderlagen (1990:1342), vilket innebar att endast bolag som var inregistre-

[47] Påhlsson 1995 s. 225 f. Bergström och Thorell, SN 1982 s. 533 , är av uppfattningen att utgången i RÅ80 1:19 I och II i vart fall framstår som materiellt riktig.

[48] Praktikertjänst AB är ett bolag där läkare och tandläkare med "egna" praktiker är delägare. Se med samma utgång även RÅ78 1:52 som rörde en revisionsbyrå med 24 delägare.

[49] Prop. 1975/76:79 s. 71 och 1989/90:110 s. 602. I ett avgörande från tiden före lagändringen prövades i RÅ79 1:98 om en bostadsrättsförening skulle betraktas som fåmansföretag. Se för en redogörelse av fallet avsnitt 2.3.2.

[50] Undantaget är relevant även vid tillämpningen av 3 § 12 mom. SIL.

rade vid Stockholms fondbörs eller var föremål för OTC-notering aldrig kunde räknas som fåmansföretag. För övriga bolag vilkas aktier var föremål för omsättning på marknaden och inofficiell notering skulle en bedömning göras för varje enskilt fall.[51] I RÅ 1989 ref 115 ansågs visserligen ett bolag, vars aktier var föremål för notering på Stockholms fondbörs lista för oregistrerade aktier (den s.k. O-listan), ej vara ett fåmansföretag. Avgörandet avsåg reglernas utformning före skattereformen (då framgick inte undantaget i lagtexten utan följde av äldre förarbeten och praxis) och är därför inte längre relevant.[52] I RÅ 1992 not 251, även det gällande ett företag på O-listan, anslöt sig i stället RegR till det ovan nämnda förarbetsuttalandet och konstaterar att det saknas stöd för att tillämpa regeln utöver ordalydelsen. Enligt lydelsen från 1 januari 1993 omfattas dock även bl.a. bolag noterade på O-listan av undantaget, svensk börs, vilket innebär att kretsen av företag som inte räknas som fåmansföretag utvidgats.[53] Bakgrunden till förändringen är den nya börslagstiftningen (1992:543), som anvisar två former för handel, nämligen börs och auktoriserad marknadsplats. För börser uppställs mer långtgående krav än för auktoriserade marknadsplatser. Frågan om ett noterat bolag kan anses vara ett fåmansföretag eller inte kan således få olika svar beroende på vilket beskattningsår som är föremål för bedömning. Sedan taxeringsåret skall inte heller aktiebolag vars aktier är noterade på utländsk börs räknas som fåmansföretag.[54]

Undantaget för börsnoterade företag förefaller något godtyckligt och enligt min mening oförenligt med reglernas generella syfte och karaktär. Visserligen skulle i en del fall en transaktion av den typ som regleras i 32 § anv. p. 14 KL kanske leda till att bolaget avfördes från handel på börsen, vilket i sin tur förmodligen skulle minska aktiernas ekonomiska värde. Det kan dock knappast vara ett tillräckligt skäl att underlåta beskattning av transaktionen. Det borde vara fullt tillräckligt att tillämpa huvuddefinitionen av fåmansföretagsbegreppet. De flesta av de börsnoterade företagen skulle ändå falla utanför reglerna, genom att rösträttsmajoriteten innehas av mer än ett fåtal personer.

[51] Se prop. 1989/90:110 s. 602.

[52] Se även RÅ 1986 ref 49 och 165, vilka jag kommenterat under avsnitt 2.3.2.

[53] Se prop. 1992/93:108 s. 13 f.

[54] Som påpekas i SOU 1998:116 får utvidgningen av undantaget betydelse endast i de fall ett svenskt aktiebolag är noterat på utländsk börs men inte på svensk börs. RSV har i skrivelsen dnr 8872-98/200 angivit riktlinjer för bedömningen av vilka utländska marknadsplatser som kan betecknas som börs. Skrivelsen anges gälla tillämpningen av lagen om förmögenhetsskatt, men bör kunna ge vägledning även när det gäller det här aktuella undantaget.

Även om det inte uttryckligen är reglerat, räknas som fåmansföretag inte heller enskild firma, handelsbolag, EEIG-bolag, enkelt bolag, partrederi, stiftelse eller ideell förening. Mot bakgrund av reglernas syfte är detta helt följdriktigt eftersom inkomster för dessa subjekt endast kan bli föremål för enkelbeskattning. Handelsbolagen intar dock här en särställning eftersom dessa dels tidigare omfattats av definitionen dels fortfarande berörs uttryckligen av vissa av reglerna.

7.5.3 Utländska juridiska personer

En omdiskuterad fråga under lång tid var om ett utländskt bolag skulle kunna betraktas som ett fåmansföretag.[55] RegR tog så småningom ställning i frågan. I RÅ 1994 ref 3 ansågs ett danskt aktieselskab inte vara ett fåmansföretag vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL. Motiveringen var att utländska juridiska personer inte uttryckligen ingick i uppräkningen av subjekten i lagtexten. Utgången måste anses riktig med hänsyn till legalitetsprincipen.[56] Även om tillämpligheten på utländska juridiska personer inte diskuterade uttryckligen i de ursprungliga förarbetena, måste dock utgången klart anses strida mot reglernas övergripande allmänna syfte, eftersom den innebär att obehöriga skatteförmåner skulle kunna skapas genom ägande av bolag i andra länder.[57] Förutom att reglerna i 3 § 12 mom. SIL inte vore tillämpliga, så skulle t.ex. ett utländskt dotterbolag till ett svenskt fåmansföretag kunna anskaffa en andelsrätt i Spanien för den svenske företagsledarens privata bruk. Utgången av rättsfallet ledde också mycket riktigt till en ändring i 3 § 12 mom. SIL med innebörden att även utländska juridiska personer skall omfattas av fåmansföretagsbegreppet. När det gäller reglerna i 32 § anv. p. 14 KL är dock rättsfallet i skrivande stund alltjämt vägledande. Märkligt nog har en ändring av den senare definitionen ej genomförts.[58] Det bör dock obser-

[55] Se vidare Wiman, 1988 s. 159 ff., Sundgren i SST 1992 s. 1 samt Söderholm och Grosskopf 1993 s. 19.

[56] Se dock Påhlsson, SST 1998 s. 770, som menar att lagtolkningen i fallet var komplicerad. Han menar att ordet aktiebolag i lagtexten skulle kunna tolkas så, att det även omfattade aktiebolagsliknande konstruktioner i andra länder än Sverige.

[57] Jfr Sundgrens analys av rättsfallet i SST 1994 s. 388.

[58] I SOU 1998:116, s. 61 f., vägs för- och nackdelar av ett sådant utvidgande mot varandra. Som även framgår av min egen framställning vore det, med hänsyn till reglernas syfte, naturligt att inte begränsa reglerna till svenska företag. Mot detta skulle enligt utredningen tala att dels de materiella reglerna inte kan tillämpas på utländska företag (bortsett från situationer där fast driftställe föreligger), dels att reglerna om företagens uppgiftsskyldighet inte har någon effekt på utländska företag.

veras att allmänna regler om beskattning som lön eller utdelning i många fall kan bli tillämpliga.

I RÅ 1979 Aa 240 ansåg RegR att utländska delägare skall medräknas vid tillämpningen av definitionen. Ägarkretsen behöver alltså inte vara svensk. Denna tolkning är förenlig med lagtexten och bör ej ha påverkats av utgången i det ovan behandlade RÅ 1994 ref 3. RSV har i tidigare rekommendationer uttalat att endast ägande via annat fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag bör beaktas. Lagtexten ger dock inte möjlighet till en sådan inskränkning, se 32 § anv. p. 14 elfte stycket KL, och RSV har numera i RSV S 1998:29 uttryckt en annan uppfattning.

7.5.4 Företagsledare

Vissa av de särskilda fåmansföretagsreglerna tillämpas bara i fråga om företagsledare och närstående till dessa. Definitionen av begreppet företagsledare har även avgörande betydelse för reglerna om inkomstuppdelning mellan makar. Av 32 § anv. p. 14 tolfte stycket KL framgår att som företagsledare i fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller på annan grund har ett *väsentligt inflytande* i företaget.[59]

Definitionen är utförligt kommenterad i förarbetena.[60] För att en person skall anses som företagsledare bör förutom ägarintresset, eget eller närståendes, krävas att personen är anställd eller styrelseledamot i företaget. Såsom lagtexten är utformad är det ingenting som hindrar att flera personer kan vara företagsledare om ett antal delägare har i stort sett samma ägarintresse och inflytande i företaget. Är samtliga delägare helt passiva kan det å andra sidan tänkas att ingen av delägarna räknas som företagsledare. Enligt RSV S 1998:29 bör väsentligt ägarintresse normalt inte anses föreligga om ägarinflytandet understiger 20 procent. Omständigheter som enligt förarbetena kan medföra att en företagsledande ställning kan anses föreligga, även om ägandet är spritt på många händer, kan vara förekomsten av särskilt fördelaktiga avtal med företaget.[61]

Studerar man förarbetena verkar det inte helt genomtänkt vilka

[59] I SOU 1998:116 s. 63 föreslås att det uttryckligen skall framgå av lagtexten att personen skall ha ett väsentligt inflytande grundat även på ställningen i företaget.
[60] Se prop. 1975/76:79 s. 73.
[61] A. st.

transaktioner som skulle givits begränsningen att träffa företagsledare och närstående till dessa. I propositionen påpekades att reglerna inte avsåg att träffa varje person som äger en aktie i ett fåmansföretag, och att t.ex. en anställd som äger del i företaget normalt inte bör bedömas på annat sätt än om han helt saknar ägarintresse.[62] Det är mot denna bakgrund som definitionen skall förstås.

Den tydliga avsikten är att inflytandet skall vara grundat på ägarintresse.[63] Mot den bakgrunden är det märkligt att lagtexten anger inflytande genom eget eller närståendes aktieinnehav eller "annan liknande grund". Det senare uttrycket kommenteras inte i förarbetena. Med tanke på den oklara formuleringen, och vad som uttryckts i förarbeten, bör personer som helt saknar direkt eller indirekt ägarintresse inte omfattas av definitionen.[64]

I de fall beskattning sker enligt någon av de regler som är avsedda att träffa just företagsledare, sker beskattning hos denne oavsett om denne eller den närstående tillförts förmånen. Överensstämmelse föreligger därmed med den allmänna principen om vilket subjekt som bör beskattas för en inkomst.[65]

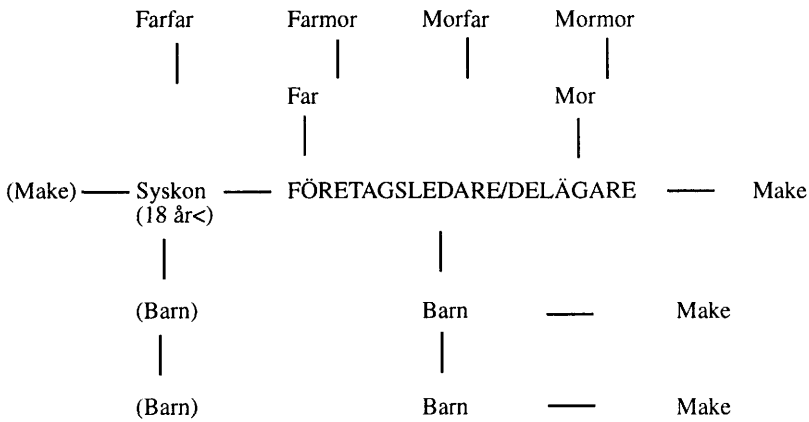
7.5.5 Närstående

För att förhindra kringgående av fåmansföretagsreglerna föreskrivs i en rad olika bestämmelser att skatteeffekten skall inträda även då transaktionen företagits med närstående. Begreppet närstående definieras i 32 § anv. p. 14 tolfte stycket KL (se bild). Med makar jämställs sammanboende som har eller har haft gemensamt barn eller tidigare varit gifta, 65 § femte stycket KL. Övriga sammanboende omfattas dock inte av närståendekretsen. Det är märkligt att lagstiftaren ännu inte har tagit steget att i närståendekretsen infoga övriga som sammanbor under äktenskapsliknande former.[66] Intressant är att detta ursprunligen föreslogs i fråga om inkomstfördelningsreglerna i 32 § anv. p. 13 KL vilket dock avfärdades i det fortsatta lagstiftningsarbetet.[67] Oftast föreligger det även i dessa fall en gemensam ekonomi, och det verkar vara upplagt för kringgående transaktioner i dessa fall.

[62] Prop. 1975/76:79 s. 73.
[63] A. st.
[64] Jfr dock diskussionen om bulvanskap ovan i avsnitt 7.5.1.
[65] Se avsnitt 8.3.1 för denna diskussion.
[66] Med stöd av 3 kap. 1 § andra stycket lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap, skall även personer som låtit registrera sitt partnerskap anses som makar enligt 65 § KL.
[67] Se diskussion kring detta i SOU 1975:54 s. 177 ff. och prop. 1975/76:79 s. 75.

Med tanke på den fortlöpande utvecklingen inom flera andra rättsområden att jämställa samboenden med gifta, bör lagstiftaren pröva frågan på nytt. Med barn jämställs styvbarn och fosterbarn. Bilden nedan är hämtad från RSV S 1998:29. I lagtexten uttrycks barn som "avkomling", vilket torde innebära att det inte går någon gräns vid barnbarn. Med barn jämställs styvbarn och fosterbarn. [68]

Närstående kretsen (av SOU 1998:116 föreslagen inskränkning inom parentes):



Som närstående person räknas även dödsbo vari någon av de aktuella personerna är delägare. Däremot räknas inte delägare i ett dödsbo som närstående. Övriga juridiska personer ingår inte i närståendekretsen, vilket har bekräftats bl.a. genom RÅ 1992 ref 56.[69] En fåmansföretagsregel kan således inte tillämpas om en värdeöverföring sker exempelvis från ett aktiebolag till ett annat med samma ägarkrets. Detta är motiverat med tanke på att felprisreglerna enligt gällande rätt föreskriver en beskattning av den närstående. Vid överföring till aktiebolag lämnar inte värdet den dubbelbeskattade sektorn och en

[68] I SOU 1998:116 s. 64 föreslås en inskränkning av närståendekretsen. Barn och syskon som inte är under 18 år skall inte längre ingå. Inte heller skall syskons make och avkomling inräknas. I ett tidigare betänkande, SOU 1993:29, lades fram ett förslag till begränsning av närståendekretsen vid tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna. Utredningen föreslog att olika syskonkretsar inte skulle behandlas som närstående till varandra. Förslaget har inte lett till lagstiftning. Om det i SOU 1998:116 framlagda förslaget genomförs får det betydelse även för tillämpning av 3:12-reglerna.

[69] RegR konstaterade att juridiska personer inte omfattas av närståendedefinitionen.

beskattning vore därför inte förenlig med reglernas syfte. Det är däremot motiverat att dödsbon ingår i närståendekretsen eftersom dödsbon ju är föremål för enkelbeskattning.

Det finns flera definitioner av närståendekretsar på andra håll i såväl skattelagstiftningen som i civilrättsliga lagar.[70] Närståendekretsen i 32 § anv. p. 14 KL sammanfaller exempelvis inte med den i 12 kap. 7 § ABL om låneförbudsreglerna. Det bör i vart fall finnas anledning att samordna de skatterättsliga närståendebegreppen.[71]

7.5.6 Fåmansägda handelsbolag

Ursprungligen omfattade definitionen av fåmansföretag även handelsbolag. Förhållandet blev starkt kritiserat eftersom de ursprungligen införda reglerna bl.a. hade som syfte att förhindra kringgående av dubbelbeskattningen.[72] Handelsbolag är "endast" föremål för enkelbeskattning. Genom 1991 års skattereform ändrades definitionen till att inte längre inkludera handelsbolag. Inte heller s.k. *blandade handelsbolag*, d.v.s. handelsbolag i vilka juridiska personer ingår i delägarkretsen, skall behandlas som fåmansföretag. I betänkandet "Beskattning av fåmansföretag" diskuterades om inte fåmansföretagsreglerna skulle kunna kringgås genom en konstruktion där en fysisk person driver verksamhet i ett aktiebolag och ett av honom själv och aktiebolaget bildat handelsbolag.[73] Eftersom handelsbolaget inte kan vara ett fåmansföretag, skulle den fysiske personen, för att uppnå skatteförmåner, kunna genomföra transaktioner med handelsbolaget som inte varit möjliga med aktiebolaget. Lån och förmåner m.m. skulle kunna slussas vidare från aktiebolaget via handelsbolaget till den fysiske personen. Enligt kommitténs mening kan en s.k. genomsyn bli aktuell, om det framgår av omständigheterna att ett handelsbolag (eller kommanditbolag) med ett aktiebolag i delägarkretsen bildats i avsikt att kringgå en för aktiebolaget gällande fåmansföretagsregel. Kommitténs uttalande har inte kommenterats i propositionen och har därför ett ringa tolkningsvärde. Problematiken belyses väl i det av RegR avgjorda förhandsbeskedet RÅ 1993 not 372. En fysisk person ägde samtliga aktier i två aktiebolag som i sin

[70] En kort genomgång av olika närståendekataloger förekommer i SOU 1998:116 s. 55 f.
[71] Jfr SOU 1998:116 s. 64 där det uttrycks att det vore önskvärt att åstadkomma ett enhetligt närståendebegrepp på olika områden inom skatterätten. En sådan översyn låg dock inte inom utredningens uppgift.
[72] Se t.ex. Bergström 1988 s. 29 ff.
[73] SOU 1989:2 s. 190 f.

tur ägde andelarna i ett handelsbolag. Handelsbolaget avsåg att förvärva en villafastighet från en utomstående person. Fastigheten skulle användas som bostad åt den fysiske personen. Målet gällde om köpet medförde att den s.k. stoppregeln i 32 § anv. p. 14 första stycket KL blev tillämplig. Regelns ordalydelse täcker inte en sådan transaktion och domstolen konstaterade dessutom följande: "Till detta kommer att det finns åtskilligt som tyder på att spörsmålet om vilka av de regler i syfte att motverka skatteflykt speciellt inom fåmansföretagssektorn som behövs även för fåmansägda handelsbolag blivit uttömmande behandlat under lagstiftningsarbetet. Skäl att bifalla RSV:s yrkande finns således inte". Man bör av RegR:s uttalande kunna dra slutsatsen att genomsyn i framtiden inte kommer att ske av handelsbolagskontruktioner vid tillämpning av fåmansföretagsreglerna.[74]

Att beskattning under vissa förutsättningar förmodligen ändå kan bli aktuell, även om inte fåmansföretagsreglerna är tillämpliga, framgår av bl.a. RÅ 1987 ref 51 och 1988 ref 85, där delägare i kommanditbolag respektive handelsbolag ansågs kunna beskattas enligt allmänna regler för utdelning för förmåner som kommanditbolag respektive handelsbolag åtnjutit från aktiebolag med samma ägarkrets. I ett förhandsbesked ansågs utdelning föreligga i skattehänseende när en kapitalbehållning i ett handelsbolag, omfördelats från det delägande aktiebolaget till den även delägande aktieägaren, RÅ 1995 not 240. Diskussion har tidigare utförligt skett i doktrin av i vilken utsträckning handelsbolag kan utnyttjas för att kringgå fåmansföretagsreglerna i 32 § anv. p. 14 KL.[75] I många fall kan allmänna regler om förhindrad avdragsrätt eller förtäckt utdelning användas vid fall av kringgående. Någon anledning att åter infoga handelsbolag i fåmansföretagsdefinitionen finns enligt min mening inte. Det faktum att handelsbolaget inkomster inte dubbelbeskattas bör väga tungt i sammanhanget.[76]

[74] Se Svensson och Tjernberg i SN 1994 s. 198. Det bör noteras att lagen mot skatteflykt inte prövades i förhandsbeskedet. Med tanke på RegR:s formulering av domskälen i det aktuella fallet, bör den inte anses tillämplig. En diskussion av om genomsyn kan göras vid användning av handelsbolag, i syfte att kringgå reglerna i 3 § 12 mom. SIL, förs i avsnitt 10.4.

[75] A.a. s. 182 ff.

[76] I SOU 1998:116 s. 243 ff. behandlas även vissa mindre förändringar av de regler som är tillämpliga på s.k. fåmansägda handelsbolag.

7.6 Transaktioner som träffas av reglerna

7.6.1 Neutralitetsskapande regler

7.6.1.1 Allmänt

Vid tillkomsten av de ursprungliga fåmansföretagsreglerna framhölls neutralitetssyftet starkt. I förarbetena gjordes en genomgång av den skattemässiga behandlingen av företagsformer.[77] Det anfördes att aktiebolagsformen i stor utsträckning användes för att uppnå olika fördelar vid beskattningen. Målet var dock inte att skärpa beskattningen utan att skapa neutralitet i skattehänseende mellan fåmansbolag och övriga företagsformer. Detta skulle bl.a. ske genom förbättrade möjligheter till taxeringskontroll samt införande av materiella regler som direkt tog sikte på bolagen och dess delägare.

Av de nuvarande fåmansföretagsreglerna kan enligt min mening följande anses vara neutralitetsskapande.

7.6.1.2 Inkomstfördelningsregler

För alla företagsformer finns regler om *fördelning av inkomster mellan familjemedlemmar*. Anledningen är den risk som anses föreligga för ett kringgående av den progressionseffekt som föreligger för förvärvsinkomster. I 52 § anv. p. KL finns regler för enskild näringsverksamhet och i 32 § anv. p. 13 KL behandlas ersättningar från fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Bestämmelserna har fått olika tekniska lösningar men innebär i stort sett samma beskattningskonsekvenser. När det gäller fördelning mellan makar är frågan om vem som skall anses som företagsledare av avgörande betydelse.[78] Medhjälpande make och barn kan själva endast beskattas för vad som motsvarar marknadsmässig ersättning för utfört arbete.[79] Barn under 16 år kan över huvud taget inte beskattas själva. Under förutsättning att båda makarna kan anses som företagsledare accepteras en fri för-

[77] SOU 1975:54 s. 57 ff. och prop. 1975/76:79 s. 35 ff.

[78] Se avsnitt 7.5.4.

[79] Enligt RSV 1998:29 rekommenderas bl.a. att med marknadsmässig ersättning avses vad som normalt betalas på orten. I rekommendationen anges olika faktorer för bedömningen. Om ersättningen inte överstiger 75 kr per timme behöver grunden för ersättningens storlek inte anges.

delning mellan makar.[80] Frågan har prövats i ett antal rättsfall.[81] RegR:s inställning synes ha varit att det krävs mycket för att båda makarna skall anses ha en företagsledande ställning. Uppfattningen är enligt min synpunkt något snäv eftersom lagtexten helt klart ger utrymme för flera företagsledare samtidigt.[82]

Det är givetvis riktigt att progressionseffekten inte skall kunna undgås i fall som de avsedda, och att beskattning bör vara lika oavsett företagsform. Det är värt att undersöka om regeln för fördelning mellan makar har lika stor betydelse i dagens skattesystem. Fulla arbetsgivaravgifter utgår oavsett vem av makarna som beskattas. Effekt kan dock uppnås genom att inkomsten inte är socialförmånsgrundande. Statlig inkomstskatt med 20 procent utgår vid den lägre skiktgränsen 245.100 kr, men därutöver uppkommer ingen ytterligare progression förrän den övre skiktgränsen, 389.000 kr, uppnås.[83] Även om inte båda makarna anses som företagsledare bör marknadsmässig lön, i vart fall för heltidsanställning, i många fall kunna anses uppgå till minst den nedre skiktgränsen. Är det dock fråga om mindre kvalificerat arbete eller deltidsanställning för den medhjälpande maken, och den företagsledande maken har ett löneuttag över skiktgränsen, har progressionen fortsatt betydelse.

7.6.1.3 Avyttring av immateriell rättighet

En immateriell rättighet räknas som lös egendom vilket innebär att inkomsten vid en fysisk persons försäljning av en rättighet, som inte utgör tillgång i näringsverksamhet, beräknas enligt reavinstreglerna. Före skattereformen innebar det att en avyttring efter 5 års innehav medförde skattefrihet (numera sker evig beskattning i inkomstslaget kapital med 30 procent skatt och utan sociala avgifter). För att förhindra skatteplanering ansågs det lämpligt att beskatta hela vinsten och att göra det i inkomstslaget näringsverksamhet. Numera skall enligt 21 § anv. p. 2 KL näringsverksamhet föreligga, då delägare i fåmansföretag eller denne närstående person avyttrar sådan rättighet, där

[80] I SOU 1998:116 s. 120 ff. föreslås att endast regeln om lön till barn under 16 år behålls. Fördelning mellan makar anses kunna ske enligt allmänna regler. Se vidare om detta i avsnitt 11.2.1.

[81] Se RÅ80 1:80, RÅ83 1:69, RÅ 1986 ref 3, RÅ 1987 ref 113 och RÅ 1987 ref 144.

[82] Jfr påpekande i SOU 1989:2 s. 83.

[83] Det förhöjda grundavdraget i lägre inkomstskikt gör att skatteförmån kan uppnås även nedanför den undre skiktgränsen.

ersättningen vid en försäljning från företaget skulle ha behandlats som inkomst av näringsverksamhet, t.ex. patenträtt m.m.

I RÅ 1996 ref 53 gavs regeln enligt min mening ett vidare tillämpningsområde än vad lagtexten medger.

> En persons helägda aktiebolag bedrev restaurangrörelse i en av aktieägaren förhyrd lokal. Efter tvist mellan aktieägaren och hyresvärden avstod aktieägaren genom ett förlikningsavtal hyresrätten mot ersättning. Ersättning till aktieägaren utgick även för förluster på grund av förlorat danstillstånd och begränsat öppethållande. RegR beskattade aktieägaren som intäkt av rörelse och uttalade att avstående från hyresrätt måste jämställas med avyttring för att inte dåvarande 27 § anv. p. 5 KL (nu i 21 § anv. p. 2 KL) skall kunna kringgås. Även de övriga ersättningarna ansågs tillhöra den "nyuppkommna" förvärvskällan.

Avstående mot ersättning ansågs således vara att betrakta som en avyttring av hyresrätten, trots att det är högst osäkert om avstående omfattas av det civilrättsliga avyttringsbegreppet.[84] RegR gjorde ingen uttrycklig analys av om så var fallet, utan motiverade ställningstagandet med att om "syftet inte lätt skall kunna kringgås när fråga är om hyresrätt bör även ett avstående mot ersättning kunna vara att betrakta som en avyttring". RegR gjorde här ett avsteg från principen att en subjektiv tolkning inte kan göras om den står i strid med lagtextens ordalydelse. Enligt Bergström visar rättsfallet att: "Regeringsrätten, förmodligen undantagsvis, är beredd att bortse från en regels ordalydelse objektivt tolkad, om mycket starka skäl talar för detta".[85] Jag är tveksam till huruvida tillräckliga skäl förelåg i detta fall. Som jag sammanfattat i avsnitt 2.2.6 bör principen endast kunna frångås om lagtextens innebörd tolkad efter ordalydelsen är irrationell, och misstanke från den skattskyldige borde finnas att det föreligger ett redaktionsfel.

Med tanke på den tidigare skattefriheten efter 5 år verkar det mest önskvärda ursprungligen ha varit att kunna beskatta avyttringen över huvud taget. Efter skattereformen gäller evig beskattning av realisationsvinster av övrig lös egendom. Denna del av problematiken är därmed överspelad.[86] Skatteuttaget blir dock fortfarande lägre vid beskattning som realisationsvinst jämfört med beskattning som näringsverksamhet. Dessutom uttas i det senare fallet särskild löne-

[84] Jfr för samma åsikt Bergström, SN 1997 s. 352.
[85] A. st.
[86] Denna aspekt synes inte ha uppmärksammats i förarbetena till skattereformen. Se Industriförbundets PM 1997 s. 46 f. för likartat resonemang.

skatt eller egenavgifter plus pensionsavgift. Vid införandet påtalades också att den som drev verksamhet som enskild firma beskattades fullt ut i inkomstslaget rörelse (numera näringsverksamhet). Som jag ser det motiverar skillnaden i beskattning mellan olika inkomstslag, tillsammans med möjligheten för delägare i fåmansföretag att själv välja var rättigheten "placeras", regelns neutralitetsskapande karaktär.

7.6.2 Stoppregler

7.6.2.1 Allmänt

Utmärkande för stoppregler, i den bemärkelse jag använder uttrycket, är att beskattningskonsekvenserna är så avsiktligt hårt utformade att de skall avhålla skattskyldiga från att ingå de reglerade transaktionerna.[87] Effekten är därför inte enbart ett säkerställande av skatteuttag, utan också att en preventiv funktion uppnås genom att en slags sanktion utgår. Bland fåmansföretagsreglerna finns således ett antal regler, vars beskattningskonsekvenser går längre än vad som är befogat när det exempelvis gäller att upprätthålla dubbelbeskattningseffekten.[88] Det bör vidare framhållas att sådan lagstiftning inte bör vara alltför allmänt utformad, då den i sådant fall kan ge för stort tolkningsutrymme.[89] Många av fåmansföretagsreglerna innehåller vaga uttryck som t.ex. "så gott som uteslutande avsedd för", "är eller kan förväntas bli till nytta för" och "betydande omfattning". Påhlsson menar att det framstår som uppenbart att vaga lagregler allmänt är ägnade öka domstolarnas rättsskapande verksamhet. Vidare uppstår effekten att de skattskyldiga lägger sig "på rätt sida gränsen" med god marginal.[90]

Följande bestämmelser har mer eller mindre karaktär av stopplagstiftning.

7.6.2.2 Rörelsefrämmande egendom

Enligt 32 § anv. p. 14 första stycket KL skall företagsledaren beskattas i inkomstslaget tjänst för anskaffningskostnaden, om fåmansföretaget anskaffar *egendom som uteslutande eller så gott som uteslu-*

[87] Se avsnitt 7.4.1.
[88] Jfr prop. 1975/76:79 s. 87.
[89] Jfr Grosskopf 1981 s. 8.
[90] Påhlsson 1995 s. 197 f.

tande är avsedd för företagsledaren eller närståendes privata bruk. Företaget får ej avdrag enligt 2 § 13 mom. SIL. Såsom beskattningskonsekvenserna är utformade uppkommer således en dubbelbeskattningseffekt i dessa fall. Ur principiell synvinkel är detta felaktigt. Någon utdelning i civilrättsligt hänseende föreligger inte, eftersom någon värdeöverföring ej sker. Av samma anledning kan inte heller någon löneförmån anses föreligga vid själva anskaffningen. Det vore riktigare att löpande beskatta delägaren för värdet av det privata nyttjandet. Regelns utformning motiverades emellertid ursprungligen av att enbart vägrad avdragsrätt inte var en tillräcklig sanktion för att förhindra denna typ av anskaffningar.[91] Syftet är således snarare att regeln skall ha en avskräckande funktion än att upprätthålla dubbelbeskattningen.

Tack vare att utköp av egendomen från företaget numera kan ske till underpris utan ytterligare beskattning, enligt 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL, är det möjligt att i efterhand formalisera värdeöverföringen.[92] Sett över en längre tidsperiod skulle därför dubbelbeskattningen i och för sig kunna anses motiverad, om än dock i felaktig ordning.

Även om regeln är avsedd som en stoppregel, och från början också hade den funktionen, är det tveksamt om så fortfarande är fallet efter skattereformen. Melz har med räkneexempel visat att beskattning enligt regeln är något lindrigare än beskattning av det "normala förfarandet". Det normala förfarandet skulle i dessa fall vara att göra ett löneuttag för att därefter privat anskaffa egendomen.[93] Med utgångspunkt från Melz exempel och med tillämpning av nu aktuella skatter och avgifter för inkomståret 1999 framkommer följande:

A. Beskattning enligt regeln vid förvärv av egendom för 250.000 kr.

Erforderlig vinst före bolagskatt (28 procent)	347.222 kr
Inkomstskatt (56 procent) för företagsledaren på förmånsbeloppet (250 000 kr)	140.000 kr
Erforderlig extra lön för att betala skatten på förmånen	318.182 kr
Arbetsgivaravgifter (33,06 procent) på denna lön	105.191 kr
Total kostnad för aktiebolaget	770 595 kr

[91] Se prop. 1975/76:79 s. 86 f.

[92] Det måste dock bolagsrättsligt fortfarande betraktas som utdelning vilket innebär att mellanskillnaden mellan det bokförda värdet och utköpspriset måste rymmas inom det fria egna kapitalet enligt 12 Kap. ABL.

[93] Melz i SN 1991 s. 484 ff.

B. Normalt förfarande: löneuttag och privat anskaffning.

Erforderlig lön (56 procent inkomstskatt)	568 182 kr
Arbetsgivaravgifter (33,06 procent)	192 386 kr
Total kostnad för aktiebolaget	760 568 kr

Som framgår är skillnaden ytterst marginell, liksom den var vid tidpunkten för Melz exempel.[94] Det faktum att regeln förlorat sin stoppkaraktär innebär dock inte att dess existens är oförsvarbar. Vid en frånvaro av regeln skulle beskattning inte kunna ske vid förvärvet, utan först löpande i takt med den privata användningen. Skillnad i skatteuttag framstår tydligast vid anskaffning av dyrbara tillgångar med lång livslängd. Vid anskaffning av tillgångar av mindre värde och med relativt kort livslängd blir dock skillnaden i effekt mellan tillämpning av stoppregeln och allmänna regler mindre.[95] Det är inte heller säkert att avdrag skulle kunna vägras utan en uttrycklig regel, eftersom det ligger nära till hands att betrakta förvärvet som en avdragsgill personalkostnad. Den allmänna regeln i 20 § KL kan därmed inte användas om företagsledaren eller dennes närstående är anställda i företaget.[96] Förvärvet skulle då kunna ske med obeskattade medel vilket skulle innebära bristande neutralitet gentemot andra företagsformer.[97]

Bestämmelsen omfattar sedan 1991 all egendom, vilket vid en första betraktelse kan tyckas eliminera en hel del tolkningsproblem. En fråga som dock skapat osäkerhet i litteraturen är vad som bör gälla vid förbättring av redan tidigare förvärvad egendom. Antag att ett företag anskaffat fast egendom före 1991, då regeln endast gällde lös egendom, och efter 1991 bygger om/till fastigheten. Svårigheten ligger här i att avgöra vad som kan anses vara anskaffad egendom, och vad som i sådant fall skall inräknas i anskaffningskostnaden. Civilrättsligt så kommer ju till- eller ombyggnaden successivt att infogas i

[94] Det bör i och för sig konstateras att det kan bli aktuellt med skattetillägg i det första fallet om oriktig uppgift har lämnats, se avsnitt 7.8.4. Det är dock inget som regleras i själva bestämmelsen.

[95] Jfr SOU 1998:116 s. 82 ff.

[96] Jfr a. st. I vart fall bör avdrag kunna ske för anskaffningskostnaden vid framtida avyttring, se Tjernberg SN 1994 s. 532 f.

[97] Jfr Melz i SN 1991 s. 484 där han menar att regeln numera i huvudsak kan sägas medföra neutralitet.

den ursprungligt förvärvade egendomen.[98]

Regeln är tillämplig vid förvärv från annan än delägare eller närstående till delägare. I enlighet med lagtextens lydelse har regeln tillämpats även när fåmansföretaget förvärvat egendom från ett helägt dotterföretag.[99] Utgången är förvisso formellt riktig men är knappast förenlig med regelns syfte. Egendomen finns ju i dessa fall redan i bolagssektorn och någon skillnad i sak uppstår inte i och med förvärvet.

Någon exakt norm för hur stor privat användning som krävs för att uppfylla rekvisitet "så gott som uteslutande" går inte att utläsa ur lagtext eller rättspraxis. I de fall som varit uppe till prövning har RegR i regel hänvisat till de särskilda omständigheterna i målet, vilket verkar en rimlig utgångspunkt.

> Se t.ex. RÅ 1981 Aa 164 (bil), RÅ 1984 Aa 196 (ridhäst), RÅ 1986 not 484 (segelbåt), RÅ 1986 not 576 (segelbåt) och RÅ 1988 not 51 (inventarier till fjällstuga). I olika sammanhang har nämnts att användandet bör ligga på minst ca 90 procent.[100] Detta verkar rimligt rent teoretiskt om man betänker att *så gott som uteslutande* är mindre än 100 procent men samtidigt mer än huvudsaklig del, som ofta uttryckts ligga på ca 75–80 procent.[101]

[98] Jfr G. Johanssons anmälan av Båvall, SN 1996 s. 205. Johansson menar att stoppregeln mycket väl skulle kunna vara tillämplig om företaget t.ex. anskaffar ett kylskåp. Visst stöd för åsikten finns enligt min mening i RÅ 1988 not 51 som gällde anskaffning av inventarier till en fjällstuga.

[99] Se RÅ 1998 not 75. Fåmansföretaget ansågs genom en fusion med dotterföretaget ha anskaffat en fastighet som utgjorde företagsledarens bostad. Före 1991 omfattades fast egendom inte av stoppregeln, vilket kan förklara att fastigheten ursprungligen kunnat anskaffas utan beskattning av dotterföretaget.

[100] Se t.ex. Tjernberg 1998 s. 107. Söderholm och Gosskopf, 1993 s. 57, anger ca 90-95 procent. Som Båvall framhåller, 1995 s. 45, är det naturligtvis vanskligt att använda sig av den typen av tal.

[101] Svåra bedömningsfrågor kan uppkomma. Antag t.ex. att en företagsledare låter fåmansföretaget anskaffa en boaorm. För det första uppkommer frågan vad som krävs för att en sådan egendom skall anses brukad över huvud taget. Räcker det med ett passivt innehav eller måste boaormen de facto *användas* till något? Av betydelse här kan, även om inte just boaormar var i fråga, RÅ 1990 ref 104 vara där: "Regeringsrätten finner det nu anförda ge vid handen att uttrycket 'lös egendom för privat bruk', inte avsetts ha en inskränkt betydelse och gälla enbart i fråga om egendom som kan användas på ett mera fysiskt sätt". En situation där den skattskyldige i vart fall inte kan "slingra sig undan" beskattning, är väl om en boaorm anskaffas i syfte att företagsledaren skall använda skinnet på boaormen, för att klä om t.ex. en stolsmöbel som förvaras i hemmet. Återigen kan i det fallet dock fråga uppkomma om företagsledaren verkligen kan sägas ha använt boaormen "så gott som uteslutande" (ca 90 procent) för privat bruk. Se för andra skatterättsliga frågor som kan uppkomma rörande just boaormsskinn, Aldén 1998 s. 65 not 10. Om boaormar och juridik i vidare bemärkelse, se även Westberg 1988 s. 442 not 262, Malmberg 1990 s. 16 not 13, Samuelsson, P., 1991 s. 146 not 24, Svensäter 1991 s. 105 not 214, Quitzow 1995 s. 269 not 180, Örnemark-Hansen 1995 s. 174 not 8, Olsson 1996 s. 321 not 83, Moëll 1996 s. 90 not 15, Nilsson 1997 s. 149 not 48 och Ryrstedt 1998 s. 219 not 658.

Generellt utformade rekvisit av denna karaktär är som tidigare nämnts vanligt förekommande i kringgåenderegler, och väl förenligt med syftet att avhålla de skattskyldiga från att ingå transaktionerna. De kan dock ifrågasättas på den grunden att de samtidigt riskerar att avhålla skattskyldiga från att ingå transaktioner som vid en eventuell senare prövning skulle kunna visa sig oantastbara. Eftersom rättsföljderna är tydligt angivna i lagtexten är enligt Påhlsson en tillämpning som har stöd i de vaga rekvisiten ändå väl förenlig med legalitetsprincipen.[102] Jag instämmer i och för sig i den uppfattningen. Min kritik avser snarare tveksamhet angående att infoga så pass vaga rekvisit i regler som till viss del har karaktär av sanktionslagstiftning. Vid ett behållande av regeln skulle de lege ferenda beskattningskonsekvenserna möjligen kunna utformas något försiktigare för företagsledaren och fåmansföretaget sammantaget. Som framgår av ovanstående räkneexempel får en beskattning, med bortseende från eventuellt skattetillägg, dock inte så omfattande konsekvenser jämfört med beskattning vid normalt förfarande.

Det finns ytterligare exempel på oklarheter vid tillämpningen av regeln. Hur skall t.ex. beskattning ske när egendomen vid anskaffningen var avsedd att användas av företaget men efter ett par år endast utnyttjas av företagsledaren privat? Vid en strikt tillämpning av lagtexten bör dessa fall inte omfattas. I stället skall företagsledaren beskattas löpande för förmånen att utnyttja egendomen såsom en vanlig löneförmån. En annan sak är de bevisproblem som kan uppkomma vid en efterhandssyn vid en senare taxeringsprövning.

> En viss form av eftersyn verkar ha spelat in i RÅ 1986 not 484.[103] KR redovisade i sin dom (som inte ändrades av RegR) omständigheter som hänförde sig till åren efter förvärvet. Båten levererades 1977 och hade efter en testperiod 1977 (då företagsledaren hade hyrt den) hyrts ut till utomstående 1978-80. Uthyrningsverksamheten kunde enligt domstolen inte ses som en efterhandskonstruktion för att försvara förvärvet av båten.

Vidare sägs i förarbetena till skattereformen att bestämmelsen inte bör tillämpas på tillgångar som utgör omsättningstillgångar i företaget.[104] I sådana fall bör i stället vanliga regler om uttagsbeskattning gälla, vilket innebär att företagsledaren beskattas som inkomst av tjänst och att företaget får kvitta intäkten mot avdrag såsom för lön.

[102] Se Påhlsson 1995 s. 198. Jfr Bergström och Norberg, SN 1993 s. 482, angående vikten av att rättsföljderna återges i lagtexten.
[103] Jfr Båvall 1995 s. 45.
[104] Prop 1989/90:110 s. 598.

Dessutom skall arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt erläggas. Ordalydelsen i regelns första stycke utesluter inte omsättningstillgångar, vilket borde innebära att fåmansföretagsregeln kan tillämpas även i dessa fall. En tolkning i enlighet med förarbetsuttalandet är väl förenligt med reglernas syfte. Dessutom torde det i många fall vara omöjligt att, redan när exempelvis ett varuparti förvärvas, avgöra vilka och hur många av tillgångarna som kommer att nyttjas av företagsledaren. Det vore därför angeläget att, om regeln kommer att kvarstå, undantaget för tydlighetens skull infogades i lagtexten. Det bör dock påpekas att det kanske inte är lämpligt med ett generellt undantag. Det skulle i så fall få märkliga följder för exempelvis företag som bedriver handel med fastigheter. En villafastighet kan ju under vissa förutsättningar mycket väl anses utgöra en omsättningstillgång i ett sådant företag.

Det har ibland diskuterats om utformningen av regeln medför att likartade transaktioner behandlas olika beroende på om den anskaffade egendomen fakturerats bolaget eller företagsledaren. En sådan skillnad synes inte motiverad om företaget i båda fallen betalat anskaffningen och bokfört den som en tillgång. Den motsatta ståndpunkten har dock ibland angivits, d.v.s. att om företagsledaren enligt köpeavtal och faktura förvärvat egendomen skall det anses som ett löneuttag.[105] Uttalandet avser gällande rätt och har därför inte karaktär av förarbetsuttalande. Rent teoretiskt är det riktigt att skilja mellan anskaffning av egendom å ena sidan, och de fall då företaget bekostat privata utgifter å andra sidan. Avgörande vikt bör dock här inte fästas vid det formella tillvägagångssättet, utan i stället vem som faktiskt blivit ägare till egendomen. Fakturans lydelse har dock bevisvärde.

7.6.2.3 Införsäljning av onyttig egendom

En delägare eller närstående till delägare som till företaget säljer in *övrig lös egendom, 31 § SIL* (d.v.s. annan lös egendom än t.ex. bostadsrätter, aktier och andra finansiella instrument, andelar i handelsbolag, fordringar och utländsk valuta) som inte kan förväntas vara till nytta för företaget, beskattas enligt 32 § anv. p. 14 tredje stycket KL för hela köpeskillingen som intäkt av tjänst. Något avdrag för omkostnadsbelopp får således inte göras. Företaget erhåller inte avdragsrätt enligt 2 § 13 mom. första stycket SIL.

Precis som för den föregående transaktionstypen, kan den dubbelbeskattningseffekt som här uppkommer inte försvaras principiellt. Så

[105] SOU 1989:2 s. 134.

länge överlåtelsen sker till marknadsmässigt pris uppkommer ingen värdeöverföring. Även här ansågs det dock i förarbetena önskvärt att utforma beskattningskonsekvenserna tillräckligt hårt för att avhålla de skattskyldiga från denna typ av transaktioner. Karaktären av stoppregel framstår än tydligare om man beaktar att den som avyttrar inte får göra avdrag för egendomens anskaffningskostnad. Enligt min uppfattning är det som sagt svårt att argumentera kring hur lagstiftaren bör utforma en stoppregel, eftersom regeln ofta har ett annat syfte än att spegla en principiell rättsfråga. Syftet är ju att avskräcka de skattskyldiga från att ingå transaktionerna.

Som framhållits ovan är det dock önskvärt att stoppregler, om existensen av sådana överhuvudtaget kan erkännas, innehåller så få oklarheter som möjligt. Med den utgångspunkten finns det här en hel del att anmärka. För det första omfattar regeln som nämnts s.k. övrig lös egendom. Förmodligen skall någon principiell åtskillnad inte göras mellan egendom som har karaktären av kapitalplacering, som t.ex. andelar i konstkonsortier och ädelstenar, och egendom av typen personligt lösöre såsom tavlor och möbler. Denna uppdelning i 31 § SIL fanns inte vid införsäljningsregelns tillkomst. Egendom som innehas i kapitalplaceringssyfte kan dock på sikt bli till ekonomisk nytta för företaget och en viss osäkerhet kan därför finnas kring tolkningen i konkreta fall. Även om utgångspunkten är att all övrig lös egendom omfattas, måste i varje enskilt fall konstateras att egendomen inte kan förväntas bli till nytta för företaget. Vilken typ av nytta som avses preciseras inte i lagtexten, vilket bör innebära att även nytta i egenskap av värdeutveckling kan beaktas. En sådan tolkning vore rimlig om man betänker att regeln inte heller hindrar införsäljning av exempelvis finansiella instrument, 27 § SIL, fordringar, 29 § SIL, och utländsk valuta, 30 § SIL. Inskränkningen till endast s.k. övrig lös egendom verkar för övrigt inte längre motiverad. Av betydelse vid avgränsningen var förmodligen dels att den dåvarande motsvarigheten till 32 § anv. p. 14 första stycket KL likaledes avsåg lös egendom, dels att det vid tidpunkten som huvudregel var skattefritt att avyttra övrig lös egendom som innehafts i mer än fem år. Enligt min mening vore det lämpligare att utvidga tillämpningen till att avse all egendom, såväl fast som lös, om regeln skall vara kvar. Man skulle då få bättre överensstämmelse med 32 § anv. p. 14 första stycket KL som ju i grunden har samma syfte, nämligen att fungera som stoppregel för denna typ av förvärv. Vem förvärvet sker ifrån bör helt sakna betydelse. Rent lagtekniskt skulle det de lege ferenda exempelvis kunna lösas genom att 32 § anv. p. 14 tredje stycket KL slopades, och att

anv. p. 14 första stycket inte begränsades till att avse anskaffningar från utomstående personer. Genom en sådan ordning skulle också antalet oklara tolkningsområden reduceras.

Det bör vidare konstateras att i de fall beskattning av en transaktion kan ske enligt införsäljningsregeln, bör rimligtvis reglerna om felprissättning ej samtidigt bli tillämpliga. I förarbetena till skattereformen uttalades detta tydligt.[106] Lagtexten medger knappast heller en samtidig tillämpning. Regeln skall ju enligt sin lydelse tillämpas oavsett hur priset förhåller sig till marknadspriset.[107]

Bilar som är föremål för förmånsbeskattning undantas inte uttryckligen från införsäljningsregeln i tredje stycket Möjligen skulle man med en analog tillämpning i enlighet med regeln i första stycket kunna undanta införsäljning av bil i de fall beskattning av bilförmån sedan sker. Det borde inte finnas något motiv för att särskilja de fall då anskaffning av bil sker från utomstående, från de då förvärv sker från delägare eller närstående. Förarbetena berör ej frågan vilket gör tolkningen än mer osäker. Jag har tidigare uttryckt uppfattningen att en extensiv eller analog tolkning som huvudprincip inte heller bör kunna ske till fördel för den skattskyldige.[108] Om nu en formell tolkning bör ske uppkommer i stället frågan hur ett kringgående av regelns ordalydelse skulle bedömas. Antag att försäljning sker till en utomstående person som sedan säljer bilen vidare till bolaget. Sker transaktionerna i nära anslutning till varandra finns det en risk att de skulle kunna angripas efter en genomsyn. Som jag tidigare påpekat flera gånger verkar dock RegR, i enlighet med föreskriftskravet, ovillig att tillämpa fåmansföretagsreglerna utöver ordalydelsen.[109] Problematiken kan uppkomma även vid införsäljning av bostadsrätter och fastigheter. I detta fall kan ett kringgående av ordalydelsen i 32 § anv. p. 14 första stycket KL ske, genom att en företagsledare först förvärvar en villafastighet avsedd för privat användning och omedelbart därefter säljer in den till bolaget. Regeln i tredje stycket omfattar ju som nämnts endast övrig lös egendom.[110] I övriga fall behöver någon

[106] Prop. 1989/90:110 s. 599.

[107] Se vidare avsnitt 7.7.

[108] Se avsnitt 2.2.1. Jfr också RegR:s lagtextbundna tolkning av ett undantag från en fåmansföretagsregel i RÅ 1993 not 683, se avsnitt 2.3.3.

[109] Se avsnitt 2.3.3.

[110] Det faktum att fastigheter omfattas av första stycket men inte det tredje stycket verkar vara en lagstiftningsmiss. I samband med utvidgandet av första stycket till att även omfatta fast egendom, angavs i den kortfattade inledningen till den allmänna motiveringen att: "De särskilda fåmansföretagsreglerna (stoppreglerna) utvidgas till att gälla även *införsäljning* av villafastighet" (min kursivering), prop. 1990/91:54 s. 282.

bedömning ej göras av kommande användning eller nytta för företaget. I det tidigare diskuterade RÅ 1986 ref 75 beskattades en delägare enligt felprisregeln för den förmån han ansågs ha fått när han fick köpa en fastighet till underpris från ett utomstående företag. Det utomstående företaget hade omedelbart dessförinnan förvärvat fastigheten från ett dotterbolag till ett av den fysiske personen helägt bolag. Min uppfattning är dock att prejudikatvärdet av utgången är tveksamt med tanke på tendensen i RegR:s lagtolkningsprinciper under senare års praxis.[111]

Ett sätt att undvika en del av bedömningsproblemen, i fall regeln kommer att kvarstå, vore att som ovan nämnts sammanföra första och tredje styckena i anv. p. 14 KL.

7.6.2.4 Ränteförmånliga lån

Har ett fåmansföretag lämnat ett lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och utgår *ingen eller endast låg ränta* på lånet kan beskattning i inkomstslaget tjänst bli aktuell enligt *32 § anv. p. 14 sjätte stycket KL*. Avdrag för mellanskillnaden i inkomstslaget kapital får ej göras, till skillnad från vad som är fallet för vanliga anställda, 32 § anv. p. 10 KL. Enligt 2 § 13 mom. andra stycket SIL skall företaget uttagsbeskattas för motsvarande belopp. Arbetsgivaravgifter skall inte erläggas. Det "normala" transaktionsförfarandet skulle vara att lånet löpte med marknadsmässig ränta, vilken skulle erläggas med beskattade medel samt ge ränteavdrag i inkomstslaget kapital. Reglerna har således avsiktligt utformats så hårt att de berörda personerna skall avhålla sig från att betinga sig en sådan förmån.[112]

Bestämmelsen träffar i huvudsak lån som lämnats innan låneförbudet trädde i kraft och lån som har lämnats med stöd av dispens. Har lånet lämnats i strid mot låneförbudet i 12 kap. 7 § ABL sker enligt 32 § anv. p. 15 KL beskattning av lånebeloppet. Lagtexten utesluter inte beskattning även av ränteförmånen i dessa fall. RSV har dock uttryckt att beskattning för ränteförmån i sådana fall ej bör ske.[113] En sådan uppfattning är i och för sig rimlig, men knappast hållbar med tanke på bestämmelsens karaktär av stoppregel. Tolkningen har visst stöd i förarbetena, där det uttrycks att det i dessa fall i regel torde saknas anled-

[111] Se avsnitt 2.3.3.
[112] Jfr Melz SN 1991 s. 487 och prop. 1989/90:110 s. 600.
[113] RSV S 1998:29.

ning att beskatta låntagaren för någon ränteförmån.[114] Lagtexten är dock entydig varför uttalandet i förarbetena inte bör tillmätas någon betydelse. Särskilt inte som uttalandet är något vagt formulerat. Den aktuella stoppeffekten kan dock undvikas skatterättsligt genom ett efterskänkande och åtföljande nedskrivning av lånet.[115] Enligt 32 § anv. p. 14 sjunde stycket KL kan det ske utan ytterligare beskattning i fall av förbjudna lån. Därefter finns inte någon skuld som kan ligga till grund för ränteförmån kvar. Ett sådant förfarande kan inte betraktas som ett kringgående av reglerna. I förarbetena uttrycks att ett förbjudet lån kan betraktas som ett "uttag för gott av företagets medel".[116] De efterföljande transaktionerna kan då ses som ett sätt att i efterhand formalisera det som lagstiftaren redan ansett föreligga. För att den skattskyldiges underlåtenhet inte skall ligga honom till last, vore det angeläget att ett uttryckligt undantag från ränteförmånsregeln gjordes för det nu beskrivna fallet.

Det är ingen tvekan om att transaktionstypen som sådan har tydlig karaktär av förtäckt förmån, och som sådan fyller sin plats i 32 § anv. p. 14 KL. Däremot är det märkligt att regeln inskränkts till att omfatta endast företagsledare och närstående till denne. I förarbetena motiverades det med att man ville begränsa antalet tvister om vad som kan anses vara normal ränta.[117] Motiveringen kan enligt min mening ifrågasättas, eftersom även ränteförmånliga lån till övriga delägare är att betrakta som förtäckt utdelning, men var ändå materiellt tillfredsställande vid den tidpunkten. Äldre praxis godtog nämligen för delägarens del en tyst kvittning mellan den förtäckta utdelningen och motsvarande belopp som avdragsgill ränta.[118] Som påpekas nedan i avsnitt 8.10.1 bör en sådan kvittning ej accepteras efter skattereformens genomförande. Någon anledning att exkludera övriga delägare från bestämmelsen finns därför enligt min mening inte längre. Ett utvidgande av regeln skulle också innebära att den normkollision som nu föreligger mellan 32 § anv. p. 10 KL och 3 § 1 mom. SIL, i de fall delägaren även är anställd i företaget, kan elimineras. Det kan dock diskuteras om den stoppeffekt, som uppnås enligt den nuvarande utformningen, verkligen är befogad.

Lagstiftaren har vidare använt termen *avtalad ränta* i stället för

[114] Se prop. 1975/76:79 s. 93. Enligt Påhlsson, 1995 s. 244, omfattas rekommendationens innehåll därmed sannolikt av gällande rätt.
[115] Observera att konflikt kan uppkomma med utbetalningsreglerna i 12 kap. ABL.
[116] Prop. 1989/90:110 s. 600.
[117] Prop. 1975/76:79 s. 93.
[118] Se RÅ 1938 ref 7 och RÅ 1969 Fi 1923.

erlagd ränta eller motsvarande. Det är förmodligen inte avsett att någon åtskillnad skall göras vid tillämpningen. Med tanke på att termerna så tydligt har olika språklig innebörd är det viktigt att beakta vilken betydelse det valda uttrycket får för tillämpningen. I fåmansföretag kan det i och för sig, mot bakgrund av den självkontrahering som oftast äger rum, normalt presumeras att erlagd ränta är detsamma som avtalad ränta. Bedömningen försvåras dock om det föreligger ett skriftligt låneavtal med en reglerad ränta, och denna avviker från den faktiskt erlagda. I enlighet med lagtexten bör här jämförelsen ske med den formellt avtalade räntan, även om detta kan ge ett materiellt otillfredsställande resultat.

7.6.2.5 Förbjudna lån

Regeln om *förbjudna lån i 32 § anv. p. 15 KL* är genom sin lydelse inte begränsad till fåmansföretag, men torde i praktiken ändå ha stor betydelse för just denna typ av företag. Beskattning sker hos låntagaren i inkomstslaget tjänst. Vid en isolerad betraktelse av regeln bör den anses vara av stoppkaraktär. Det uppstår en skuld vars återbetalning kan aktualiseras i framtiden, och beskattning sker därför utan att någon värdeöverföring egentligen sker. Dessutom kan rättsföljden ses som en ytterligare pålaga utöver den straffrättsliga sanktion i 19 kap. ABL, som hittills funnits. Den skatterättsliga regeln är relativt väl bestämd i sina rekvisit, och någon kritik kan inte riktas mot bestämmelsen ur lagteknisk synvinkel. En annan sak är att den direkta kopplingen till 12 kap. 7 § ABL givit upphov till diskussion kring hur bestämmelsen bör tolkas. Kopplingen till låneförbudet i 12 kap. 7 § ABL bör innebära att beskattning inte kan ske om inte förutsättningarna för tillämpning av det bolagsrättsliga låneförbudet är uppfyllda. Petrén har framfört att eftersom brott mot låneförbudet i ABL är straffbelagt, måste tolkningen ske mot bakgrund av de principer som gäller för tolkning av strafflagstiftning.[119] I RÅ77 1:45 hade ett aktiebolag lånat ut pengar till sina aktieägare före införandet av låneförbudet. RegR fann att ett övertagande av betalningsansvaret för de tidigare aktieägarnas skulder, i samband med förvärv av aktierna i bolaget, stred mot låneförbudet. Avgörandet kan enligt min mening ses mot bakgrund av att det i lagtexten inte närmare definieras vad som skall avses med lämnande av lån. Hjälp bör därmed kunna sökas i reglernas motiv. Syftet med den civilrättsliga bestämmelsen är bl.a.

[119] Petrén framförde sina åsikter som dissident i RÅ77 1:45 och RÅ84 1:90.

att förhindra att bolagets tillgångar motsvaras av fordringar på aktieägarna, och att borgenärernas skydd därmed blir beroende av aktieägarnas betalningsduglighet.[120] Anledningen till införandet av den skatterättsliga regeln var främst att aktieägarna kunde undgå eller skjuta upp beskattningen genom att ta ut pengar i form av lån.[121] För att anknyta till rättsfallet bör det vara förenligt med båda syftena att beskattning sker i ett fall som detta. En del av bolagets tillgångar kommer även fortsättningsvis att bestå av fordringar mot aktieägarna. Genom att erlägga betalning för aktierna genom övertagande av lån, undviks framtida uttag av lön eller utdelning för erläggande av likviden. Mycket talar också för att byte av gäldenär civilrättsligt är att jämställa med upptagande lån.

Även i RÅ81 1:1 var ett gäldenärsbyte för handen. En person ansågs genom att vid arvsskifte överta ett lån från ett fåmansföretag uppta ett förbjudet lån. Utgången ligger väl i linje med föregående avgörande.

Avgörandet RÅ84 1:90 gällde ett förhandsbesked där de två hälftenägarna i ett bolag avsåg att till marknadspris köpa ut aktier ur bolaget. Köpeavtal skulle upprättas under året men större delen av köpeskillingen skulle erläggas först efter bokslutet året därpå. RegR ansåg att det under denna tid skulle uppkomma en ränteförmån, såsom för ett räntefritt lån, vilken skulle bli föremål för beskattning. Petrén var dissident och invände bl.a. att kreditgivning i samband med köp ej är att jämställa med lämnande av penninglån. Frågan om kreditgivning behandlades i förarbetena till det civilrättsliga låneförbudet. Där angavs att normala varukrediter inte skall träffas av låneförbudet. I det aktuella fallet förelåg dock ingen normal varukredit.[122] Det är således förenligt med syftet att krediter av detta slag kan jämställas med upptagande av lån.

Sett i ett vidare sammanhang kan det ifrågasättas om regeln verkligen har stoppeffekt. Som diskuteras nedan kan förmodligen nedskrivning av lånet med stöd av lagtexten ske utan ytterligare beskattning. Beskattningskonskvenserna av lånet blir då samma som när överutdelning beskattas i tjänst med tillämpning av 3 § 12 mom. SIL.

[120] Prop. 1973:93 s. 133 ff.
[121] Prop. 1975/76:79 s. 92.
[122] Prop. 1973:93 s. 133.

7.6.3 Felprisregler

7.6.3.1 Allmänt

Av de ursprungliga förarbetena angående fåmansföretagsreglerna framgår att någon principiell avvikelse från det tidigare gällande systemet för beskattning av aktiebolag och dess ägare inte var avsedd.[123] I förarbetena pekades på att det enligt dåvarande praxis var tänkbart att beskatta en ägare för en förmån i såväl inkomstslaget tjänst som kapital. Avgörande för valet var om förmånen åtnjutits i egenskap av delägare eller anställd.[124] Valet hade då såväl som nu betydelse i flera avseenden. Tjänstealternativet medgav avdrag i företaget men innebar samtidigt ett uttag av sociala avgifter vilket i sin tur medförde pensionsgrundande förmåner m.m. Vid intäkt av kapital medgavs ej avdrag i företaget, men å andra sidan uttogs ej sociala avgifter. Det bör ännu en gång påpekas att samtliga inkomster vid denna tidpunkt beskattades gemensamt och att den nominella bolagsskattesatsen var betydligt högre än nu, vilket normalt innebar att utdelningsalternativet innebar en hårdare beskattning. I det nuvarande skattesystemet gäller snarast det omvända förhållandet, något som de från 1997 gällande lättnadsreglerna förstärker. Bilden kompliceras dock att fördelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL förmodligen är tillämpliga på såväl öppen som förtäckt utdelning.[125]

De regler som beskrivs i detta avsnitt karaktäriseras således av att de egentligen endast är ett uttryck för en kodifiering av gällande praxis. Eftersom det ansågs svårt att i vissa fall avgöra valet av inkomstslag, tjänst eller kapital, lagreglerades uttryckligen att beskattning i vissa fall skulle ske i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Man menade att en sådan ordning undvek komplikationer och skapade praktiska fördelar. Särregleringen blev kvar efter skattereformen med förändringen att beskattningen förlades i inkomstslaget tjänst, dock utan att ges karaktären fullt ut av löneförmån.[126]

Eftersom värderingsfrågorna är av generell giltighet, har jag valt att behandla dessa i anslutning till analysen av de allmänna reglerna.[127]

[123] Prop. 1975/76:79 s. 72.
[124] A. st.
[125] Se för en diskussion kring detta avsnitt 10.5.2.2.
[126] Som tidigare nämnts redogörs beskattningskonsekvensera för i avsnitt 7.3.
[127] Se främst avsnitt 8.7.1.

7.6.3.2 Överlåtelse av egendom till över- och underpris

Reglerna för överlåtelser av egendom med felaktig prissättning mellan fåmansföretaget och dess delägare finns i 32 § anv. p. 14 andra och fjärde styckena KL. Ingen typ av egendom utesluts i lagtexten. RSV uttalar i sina rekommendationer att reglerna inte bör omfatta tillgångar som utgör omsättningstillgångar i företagets verksamhet.[128] Visst stöd för uppfattningen finns i RÅ 1988 ref 97 där en företagsledare beskattades för gjorda varuuttag som en löneförmån i inkomstslaget tjänst.[129]

Avyttrar delägare eller närstående egendom till företaget för pris överstigande marknadspris, beskattas försäljaren för mellanskillnaden i den särskilda intäktsposten i tjänst. Överstiger det avtalade priset marknadspriset, skall som vederlag vid reavinstbeskattningen i inkomstslaget kapital endast gälla marknadspriset, 24 § 6 mom. SIL. Även när förvärv sker från företaget till lägre pris än marknadspris, beskattas förvärvaren för mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst. Företagets beskattningskonsekvenser regleras i 2 § 13 mom. SIL, och innebär uttagsbeskattning vid avyttring till underpris och vägrad avdragsrätt vid förvärv till överpris.

En fråga som diskuterats är om reglerna kan tillämpas på transaktioner vid indirekt ägande, d.v.s. när en fysisk person via ett moderbolag indirekt äger aktier i ett dotterbolag som tillika är ett fåmansföretag enligt 32 § anv. p. 14 åttonde och elfte styckena KL. RSV rekommenderar i RSV S 1998:29 att indirekt ägande genom förmedling av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag eller vissa utländska juridiska personer bör jämställas med direkt ägande. Något stöd för en sådan tolkning finns inte i lagtexten. RegR har dock i RÅ 1986 ref 75 tillämpat en stoppregel i ett sådant fall. Eftersom tolkningen enligt min mening inte ryms inom lagens ordalydelse är utgången tveksam, även om den med hänsyn till syftet med reglerna är tilltalande i sak.[130] Visserligen föreligger det principiellt sett skäl att beskatta transaktionen, men det förefaller riktigare att som i RÅ 1992 not 364 beskatta delägaren som en löneförmån enligt allmänna regler. I det senare fallet fick en utomstående köpare förvärva utrustning till underpris från bolaget. Samtidigt fick delägarens hustrun förvärva en fastighet till underpris av köparens hustru. Även i detta mål ansåg RegR att avtalen var beroende av varandra men ansåg således inte felprisregeln till-

[128] RSV S 1998:29.
[129] Se om denna fråga även avsnitt 7.6.2.2.
[130] Se för min kritik mot domen avsnitt 2.3.2.

lämplig. Sammanfattningsvis talar enligt min mening mycket för att felprisreglerna inte bör kunna tillämpas vid indirekt ägande.[131] Fall då det ändå skulle kunna ha betydelse att ett dotterbolag är ett fåmansföretag, är exempelvis om det i dotterbolaget finns även fysiska delägare som ingått en förmånlig transaktion med företaget. Ett sätt att komma till rätta med den här beskrivna problematiken vore att den nuvarande definitionen i 32 § anv. p. 14 elfte stycket om indirekt ägande inte begränsades till att enbart avse tillämpning av fåmansföretagsdefinitionen i åttonde stycket.[132]

I RÅ 1989 ref 119 tillämpades felprisregeln vid en överlåtelse av tillgångar till underpris mellan två aktiebolag i en s.k. oäkta koncern.[133] Utgången i rättsfallet är i denna del dock överspelad genom att RegR i plenimålet RÅ 1992 ref 56 uttalade att felprisregeln i *normala fall* inte är tillämplig vid överföringar mellan aktiebolag. RegR tolkade här regeln enligt ordalydelsen och konstaterade att det förvärvande bolaget varken var delägare eller närstående till delägare i det överlåtande bolaget. Min mening är att felprisregeln, liksom de övriga fåmansföretagsreglerna, *aldrig* kan tillämpas utöver ordalydelsen.[134]

Av 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL framgår att ytterligare beskattning ej sker vid utköp av egendom till underpris, om beskattning skett enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen.[135] Ett sådant undantag är väl förenligt med reglernas allmänna syfte. Regeln att hela köpeskillingen skall beskattas vid det ursprungliga förvärvet bör vara tillräcklig. Även uttagsbeskattning hos företaget undantas

[131] Jag har även tidigare, Tjernberg 1998 s. 30 f., tydligt tagit ställning för att en sådan tillämpning inte är förenlig med lagtexten. Jfr för samma synsätt Påhlsson i SN 1997 s. 43 f. Jag finner det därför beklagligt att jag, med hänvisning till min artikel i SN 1995 s. 472 ff., verkar ha tillskrivits motsatt uppfattning i SOU 1998:116 s. 59. Jag citerar: "Något hinder mot att tillämpa stoppreglerna på transaktioner mellan exempelvis den fysiske ägaren av ett moderbolag och ett dotterbolag till moderbolaget torde inte föreligga (jfr även Tjernberg, SN 1995 s. 472 ff.)". Jag anser det angeläget att påpeka att jag redan i den i citatet åberopade artikeln tvärtom uttalat mig kritisk till en sådan tolkning.

[132] Jfr SOU 1998:116 s. 25 där definitionen av delägare föreslås utvidgad. Att det som föreslås inte skulle utgöra någon förändring i sak, se a.a. s. 64 f., håller jag dock som framgår ovan inte med om.

[133] Se avsnitt 2.3.2.

[134] A. st.

[135] Även innan undantaget lagreglerades har bestämmelsen i praxis inte ansetts tillämplig i dessa fall, RÅ85 1:52. I förhandsbeskedet RÅ 1993 not 683 ansågs undantagsregeln inte tillämplig när bolaget hade avyttrat egendomen externt och företagsledaren undrat om han i stället skattefritt kunde ta ut ett belopp motsvarande likviden, se avsnitt 2.3.3.

uttryckligen i 2 § 13 mom. SIL. Konflikt kan emellertid uppkomma med de civilrättsliga utbetalningsreglerna i 12 kap. ABL om inte mellanskillnaden täcks av utdelningsbart kapital.[136]

I samband med införandet av de nya lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser har ytterligare ett undantag införts sist i 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL. Där anges att regeln inte skall tillämpas på en transaktion där undantag från uttagsbeskattning görs enligt den nya lagen.

7.6.4 Övriga särregler

7.6.4.1 Nedskrivning av lån

Den omständighet att en fordran mot aktieägare avfördes ur bolagets räkenskaper föranledde, före tillkomsten av fåmansföretagsreglerna, inte beskattning av aktieägaren. Påståendet att fordringen ändå civilrättsligt kunde kvarstå godtogs av skattedomstolarna.[137] Därför kopplades beskattningen till själva nedskrivningsåtgärden, vilken ansågs ge uttryck för att bolaget i realiteten givit avkall på sitt fordringsanspråk. Endast nedskrivning av lån riktade till företagsledare eller honom närstående person kom att lagregleras. Enligt 2 § 13 mom. SIL har företaget ej rätt till avdrag för nedskrivningen i den mån beskattning sker hos låntagaren.[138] Det hade varit materiellt riktigare att göra beskattningen beroende av ett civilrättsligt efterskänkande av fordringen. Utformningen av regeln, som nu finns i 32 § anv. p. 14 sjunde stycket KL, är därför tveksam ur rent principiell synvinkel. Med tanke på den självkontrahering som i regel föreligger i dessa fall, är dock bestämmelsen lämpligt utformad ur bevissynpunkt. Beskattningsåtgärden är ju kopplad till själva nedskrivningsåtgärden. Melz har väckt frågan om ytterligare beskattningskonsekvenser kan uppkomma om lånet framdeles avskrivs.[139] I så fall kan diskuteras om inte regeln har en viss stoppeffekt. Av det ovan angivna förarbetsuttalandet framgår dock tydligt att det ej är syftet.[140] En nedskrivning och

[136] Den bolagsrättsliga bedömningen skall enligt praxis, NJA 1995 s. 742, ske enligt den s.k. nettometoden. Det räcker således att skillnaden mellan bokfört värde och försäljningsvärde ryms inom det fria egna kapitalet.

[137] Jfr prop. 1975/76:79 s. 93 ff. Se om detta också Grege 1996 s. 111 f.

[138] Även i andra fall bör en nedskrivning kunna betraktas som en ej avdragsgill kapitalförlust, 20 § KL.

[139] Melz SN 1991 s. 487.

[140] Jfr också a. st.

efterföljande avskrivning kan rimligtvis inte utlösa två beskattningar. För att eliminera osäkerhet i övriga fall skulle det, med hänsyn till att regeln inte är ämnad att vara av stoppkaraktär, vara lämpligt att uttryckligen stadga att ytterligare beskattning ej sker vid avskrivning/ efterskänkande av lånet.

I RÅ79 1:96 behandlades tillämpligheten av regeln om nedskrivning av lån, 32 § anv. p. 14 sjätte stycket KL, i samband med ett fåmansföretags *konkurs*. Genom en uppgörelse mellan konkursboet och låntagaren nedsattes bolagets fordran på grund av låntagarens bristande betalningsförmåga. RegR ansåg att beskattning inte kunde ske. Anledningen var förmodligen att nedskrivning inte skedde i företagets räkenskaper, utan att beslutet fattades av konkursförvaltaren och skedde i samband med upprättandet av konkursboupptecknigen. Händelsen var således inte ett uttryck för självkontrahering. Hänsyn kan även ha tagits till den skattskyldiges avsaknad av skatteförmåga.[141]

I RÅ 1988 ref 85 ägde en skattskyldig och hans hustru hälften var av både ett aktiebolag och ett handelsbolag. Aktiebolaget hade lämnat ett lån till handelsbolaget. Aktiebolaget avskrev så småningom sin fordran på handelsbolaget. I de lägre instanserna diskuterades om 35 § 1 a mom. femte stycket KL var tillämpligt (den äldre motsvarigheten till 32 § anv. p. 14 sjunde stycket KL). Bestämmelsen var då som nu tillämplig på nedskrivning av lån till företagsledare och närstående till denne. I det aktuella fallet rörde det sig dels om en avskrivning, dels ett lån till ett handelsbolag. KR konstaterade att handelsbolag enligt ordalydelsen inte ingick i närståendekretsen och att regeln därför inte var tillämplig. RegR uttalade sig inte i frågan utan valde att i stället, enligt praxis, t.ex. RÅ 1987 ref 51, beskatta förmånen såsom utdelning i inkomstslaget kapital.[142]

[141] Se för en kommentar av avgörandet Grege 1996 s. 117 ff. Grege konstaterar att RegR ingående redogjorde för de åtgärder som konkursförvaltaren vidtagit för att driva in fordran utan att lyckas. Grege anför att slutsatsen då torde bli att RegR konstaterat aktieägarens obestånd, vilket räckte för att det efterskänkta beloppet inte skulle beskattas. Omständigheten bör knappast ha betydelse för tillämpning av särregeln eftersom rekvisiten inte var uppfyllda, jfr efterföljande not. Resonemanget kan emellertid utgöra en förklaring till att beskattning enligt allmänna regler inte diskuterades.

Beskattning ansågs inte heller kunna ske i RÅ 1987 not 176. Aktieägaren försattes i konkurs samma dag som aktiebolaget. I bolagets konkursboupptecknig upptogs fordran mot aktieägaren som värdelös. RegR konstaterade att beskattning enligt särregeln inte kunde ske eftersom nedskrivning inte skett i bolagets räkenskaper. Som Grege anför, 1996 s. 121, var regeln inte tillämplig eftersom skatterättslig tolkning måste begränsas till lagens ordalydelse.

[142] Se angående tolkningsfrågan avsnitt 2.3.3.

Har låntagaren blivit beskattad för lånet enligt reglerna om förbjudna lån, medger lagtexten att lånet kan skrivas ned utan att någon ytterligare beskattning uppkommer. Detta är väl motiverat eftersom beskattning såsom för en värdeöverföring redan skett. Det bör i sammanhanget dock observeras att det föreligger en formell skillnad mellan nedskrivning och efterskänkande av fordran. För att undanröja oklarheter vid den praktiska tillämpningen vore det därför önskvärt att det uttryckligen angavs i lagtexten att efterskänkande medges utan ytterligare beskattning.

Mot bakgrund av syftet med regeln, att beskatta de fall när ett efterskänkande i realiteten skett, fyller den sin plats i 32 § anv. p. 14 KL som ett exempel på en form av förtäckt utdelning. I likhet med vad som diskuterats angående regeln om ränteförmånliga lån i 32 § anv. p. 14 sjätte stycket KL, är det enligt min uppfattning emellertid omotiverat att bestämmelsen enbart omfattar företagsledare och närstående till denne. De lege ferenda bör regeln vid ett behållande enligt min uppfattning omfatta alla delägare och närstående till dessa.

7.6.4.2. Uthyrning av lokal

Av 32 § anv. p. 14 femte stycket KL framgår att hyra som uppbärs av företaget för uthyrning av privatbostad skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Bolaget får enligt 2 § 13 mom. SIL avdrag för marknadsmässig hyra. När bestämmelsen ursprungligen infördes var det för att förhindra att företagsledaren genom att utnyttja den dåvarande schablonbeskattningen av en- och tvåfamiljsfastigheter skattefritt skulle kunna tillgodogöra sig ersättning. Schablonbeskattningen slopades i samband med skattereformen och ersattes för privatbostäder med beskattning i inkomstslaget kapital, 3 § 3 mom. SIL. Samtidigt infördes i samma regel särskilda bestämmelser för anställdas ersättningar från arbetsgivaren för lokalupplåtelse. Trots detta ansågs en särregel för fåmansföretagen fortfarande befogad, vilket motiverades med att företagsledaren annars skulle få möjlighet att ta ut ersättning från företaget som lägre beskattad kapitalinkomst, "trots att den egentligen borde beskattas i tjänst".[143] Motiveringen är enligt min mening märklig. Utgångspunkten borde vara att företagsledare i fåmansföretag skulle kunna hyra ut på samma villkor som övriga skattskyldiga, d.v.s. till beskattning i inkomstslaget kapital, eller i vart fall som

[143] Prop. 1989/90:110 s. 600.

övriga anställda. Den anförda motiveringen är därför enbart giltig för hyra som överstiger marknadsmässig ersättning.[144]

Regeln kan därmed till en mindre del antas vara av stoppkaraktär. Det framgår dock inte att regelns syfte är att förhindra den reglerade situationen. Det understryks också av att företaget medges avdrag för marknadsmässig hyra enligt 2 § 13 mom. SIL. Det kan också noteras att regeln inte är tillämplig på delägare generellt, utan endast på företagsledare eller närstående till denne.

7.6.4.3 Pensionskostnader

De möjligheter som står till buds att med skattemässig avdragsrätt erlägga pension till tidigare anställda, genom t.ex. direktpension, avsättning till pensionskonto eller pensionstiftelse samt tecknande av tjänstepensionsförsäkring, är öppna även för anställda delägare i fåmansföretag. I syfte att förhindra uppskjuten beskattning fanns tidigare vissa begränsningar för fåmansföretagen, 23 § anv. p. 20 e) KL. Begränsningarna gällde för delägare med bestämmande inflytande. En sådan regel var att kostnader för att trygga pensionsåtagande, som innebär rätt till pension före 60 års ålder, endast medges efter skattemyndighetens dispens. Anledningen till att regeln infördes var att möjlighet till låg pensionsålder skulle kunna utnyttjas för annat syfte än pensionering.[145] En annan begränsning fanns i de regler som gäller avdrag för egen pensionsförsäkring, 46 § anv. p. 6 KL. Den som helt saknar pensionsrätt i sin anställning kan få avdrag för egen pensionsförsäkring med högre belopp än annars. Detta var dock inte möjligt för person med bestämmande inflytande i fåmansföretag. Regelns införande motiverades med att anställda med bestämmande inflytande annars skulle bygga upp dubbla pensionsskydd.[146]

I samband med att de nya pensionsreglerna infördes har de tidigare inskränkningarna för fåmansföretag till stor del avskaffats.[147] Ett par regler av praktisk betydelse för fåmansföretag gäller fortfarande. För aktieägare, och deras efterlevande, som har bestämmande inflytande över bolaget, krävs för avsättning till konto att en *faktisk anslutning* till allmän pensionsplan föreligger, 5 § 2 stycket tryggandelagen.

[144] Det är mot bakgrund av regelns ordalydelse dessutom tveksamt om regeln verkligen är tillämplig på överhyra eller om sådan i stället bör beskattas enligt allmänna regler. Se Tjernberg 1998 s. 120 och Påhlsson 1995 s. 211 f.
[145] Prop. 1976/77:48 s. 54.
[146] Se prop. 1976/77:48 s. 66.
[147] Se vidare avsnitt 11.6.3. där även behovet av särregler på området diskuteras.

Detta oberoende av om utfästelsen ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan eller är tryggade genom kreditförsäkringar.[148] Enligt 10 § tryggandelagen får en pensionsstiftelse inte trygga utfästelser om pension till huvuddelägare som går utöver vad som kan anses vara sedvanligt för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter. För avsättning till pensionsstiftelse krävs inte, jämfört med vid kontoavsättning, en faktisk anslutning till allmän pensionsplan.[149]

7.6.4.4 Personalstiftelser

Enligt 23 § anv. p. 20 a KL medges avdrag för medel som avsatts till personalstiftelse enligt den s.k. tryggandelagen.

> Av 27 § tryggandelagen framgår att personalstiftelse är en av arbetsgivaren grundad stiftelse med ändamål att främja sådan välfärd åt arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som ej avser pension, avlöning eller annan förmån vilken arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild argbetstagare

En sådan stiftelse har som ändamål att främja sådan välfärd åt arbetstagare som ej avser pension, avlöning eller annan förmån vilken arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild arbetstagare. De medel som avsatts kan sedan användas för investering i exempelvis en fritidsfastighet. På så vis uppnås direktavdrag genom avsättningen i stället för värdeminskningsavdrag om fastigheten anskaffats direkt av bolaget. För fåmansföretag medges endast avdrag om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Regeln har kombinerades med en möjlighet till dispensansökan hos RSV. För erhållande av dispens krävs särskilda skäl.[150] Regeln ansågs ursprungligen nödvändig efter det att en utredning av förhållandena i ett antal personalstiftelser knutna till fåmansföretag visat att reglerna tillämpats på ett ej avsett sätt. Stiftelser hade i många fall utnyttjats av aktieägaren själv. Övriga anställda hade ibland inte ens informerats om stiftelsens existens. Enbart ökad kontroll ansågs inte tillräcklig.[151] Om antalet anställda i bolaget var litet menade man att behovet av en personal-

[148] Se Båvall 1995 s. 178.
[149] Se RÅ85 1:83.
[150] Se något om de särskilda skälen Tjernberg 1998 s. 50 f. RSV:s beslutanderätt gällande dispenser övergick till skattemyndigheten 1991 med RSV som överinstans. RSV:s beslut kan inte överklagas. Enligt SOU 1998:116 s. 172 har inga ärenden överklagats till RSV efter övergången av beslutanderätten. Dispensinstitutet vid inkomstbeskattningen är föremål för en kommande avhandling av Magnus Alhager.
[151] SOU 1975:54 s. 203 f.

stiftelse normalt var ganska ringa samtidigt som risken för missbruk ökade.[152]

> Frågan om hur kravet på antalet årsarbetskrafter skulle tolkas prövades i RÅ81 1:68. Bolaget sysselsatte 62 årsarbetskrafter varav sex tjänstemän, däribland företagsledaren. Syftet med stiftelsen var att ge företagets tjänstemän möjligheter att utnyttja stiftelsens lägenhet i Spanien. Lägenheten hade använts av de sex tjänstemännen. Både KR och RegR konstaterade att det varken av lagtext eller förarbeten framgick att den krets av arbetstagare, som vid varje tillfälle har rätt till förmån från stiftelsen, skall uppgå till 30 stycken.

Regeln är ett exempel på en begränsande bestämmelse. Fåmansföretagsägarnas inflytande skapar en risk för att stiftelsens ändamål och verksamhet blir ett utslag av ägarnas intresse. Syftet med en personalstiftelse är naturligtvis i stället att tillgodose arbetstagarnas intresse i vid bemärkelse. I fåmansföretag med ett fåtal anställda uppstår dock inte det naturliga arbetsgivar- arbetstagarförhållandet. Jag är därför av den åsikten att regeln är både befogad och rimlig i sin utformning.[153]

7.6.4.5 Förmån av utbildning vid personalavveckling

Med verkan fr.o.m. 1 juli beskattningsåret 1996 infördes skattefrihet för vissa förmåner betingade av åtgärder vid personalavveckling m.m. Den som är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande skall inte beskattas för förmån av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att personen skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. En begränsning gäller såtillvida att regeln inte är tillämpbar på förmån från fåmansföretag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person. Utredningen menade att det inte gick att bortse från att fåmansföretag kan ha skäl som i första hand präglas av ägarförhållandet. Ett exempel på befarat missbruk som utredningen anförde var att nystartade företag eller företag med dåligt resultat kunde anställa närstående personer och sedan tillhandahålla skattefri utbildning under förevändning om risk för arbetslöshet.[154] Utredningen föreslog därför en tvåårsgräns för anställning för företagsledare, delägare och närstående till dessa. Regeringen utvecklade farhå-

[152] Prop. 1975/76:79 s. 91.
[153] Industriförbundet accepterar behovet av en begränsningsregel, men förordar i stället en generell regel med kvalitativa villkor, PM 1997 s. 49.
[154] SOU 1995:94 s. 109.

gorna och framhöll särskilt att frånvaron av ett egentligt tvåpartsförhållande skulle kunna öppna möjligheter till missbruk. Risken bedömdes kvarstå även efter den föreslagna tvåårskarantänen. De berörda personerna undantogs därför slutligen helt från tillämpningen. Det tillades emellertid att det fanns situationer då det var befogat för de berörda grupperna att tillämpa reglerna, och frågan skulle därför utredas ytterligare.[155]

Även denna regel har begränsande karaktär. Anledningen till undantaget för fåmansföretag är att avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande skapar misstanke om ett utnyttjande i syfte att uppnå ej avsedda skatteförmåner. Behovet av regeln undersöks närmare i kapitel 11.[156]

7.6.4.6 Tantiem

Genom möjligheten till självkontrahering kan lönen till företagsledare i fåmansföretag i princip anpassas så att någon vinst inte uppkommer i bolaget. Detta kan ske genom avsättningar i bokslutet. För att förhindra skattekredit och uppnå beskattning hos mottagaren samma år som företaget medges avdrag, finns en särregel i 2 § 13 mom. SIL. Avdrag för tantiem och liknande ersättning från fåmansföretag och till företagsledare eller honom närstående person medges först under det år då ersättningen betalas ut eller blir tillgänglig för lyftning.[157] I förarbetena ansågs det otillfredsställande, bl.a. med hänsyn till neutraliteten visavi enskild firma, att fåmansföretag skulle kunna uppnå en sådan skattekredit.[158]

Lagstiftaren har avstått från möjligheten att reglera avdragsrätten i detalj. I stället har RSV uppställt vissa rekvisit för att ersättningen skall anses tillgänglig för lyftning. RSV rekommenderar att preliminärskatteavdrag skall ha gjorts och betalats in tillsammans med arbetsgivaravgifter senast den uppbördsmånad som infaller närmast efter räkenskapsårets utgång.

Industriförbundet menar att tantiemavsättningar i små företag i praktiken är omöjliga att använda i resultatreglerande syfte. För detta krävs att ett någorlunda färdigt bokslut, med beaktande av dagens regler, upprättas efter 10 dagar, vilket i praktiken naturligtvis är

[155] Prop. 1995/96:152 s. 44.
[156] Avsnitt 11.6.5.
[157] Se vidare Tjernberg 1998 s. 47 f. angående vad som avses med uttrycket tantiem och liknande ersättning.
[158] Prop. 1975/76:79 s. 89.

svårt.[159] I normalfallet bör man kunna utgå ifrån att tantiembeloppet lyfts så snart efter räkenskapsårets utgång som det föreligger ett tillförlitligt underlag för att beräkna dess storlek.[160] Påhlsson har kritiserat RSV:s rekommendation och menar att den kan ses som en strävan att med hjälp av särskilt stränga beviskrav inskränka den bakomliggande regelns tillämpningsområde. Påhlsson menar att de stränga beviskraven inte har stöd i lag.[161] Silfverberg har kritiserat Påhlssons uppfattning, och menar att RSV snarare försätter företagen i en gynnsam bevisposition.[162] Oavsett ställningstagande i denna fråga, bör de problem som Industriförbundet pekar på lämpligen kunna lösas de lege ferenda genom att lagstiftaren mer detaljerat reglerar förutsättningarna för avdrag. Tidsfristen för utbetalning kan då anges så att praktisk tillämpning görs möjlig.[163]

7.6.4.7 Substansminskning

Det finns särskilda regler för avdrag på grund av utvinning av naturtillgångar, d.v.s. grus, malm, torv och liknande, 23 § anv. p. 11 KL. Regeln innehåller en schablonmetod för beräkning av avskrivningsunderlaget. Vid förskottsbetalning i samband med upplåtelse av rätten till utvinning, medges avdrag för avsättning för framtida substansminskning.[164] En förutsättning är att avtalet ingåtts skriftligt med en utomstående person. Det innebär att avdrag skall vägras om avtalet träffats mellan närstående personer eller mellan parter i intressegemenskap. Närståendebegreppet är något utvidgat jämfört med det i 32 § anv. p. 14 KL, genom att det omfattar även fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag, om den fysiska personen eller någon honom närstående är företagsledare eller – direkt eller indirekt – äger aktier i företaget. Regeln torde ha tillkommit för att förhindra missbruk.[165]

[159] Jfr Båvall 1995 s. 96.
[160] Industriförbundets PM 1997 s. 45.
[161] Påhlsson 1995 s. 227 f.
[162] Silfverberg SST 1995 s. 466.
[163] Se vidare 11.6.6. Jfr 1980 års Företagsskattekommitté som föreslog en utbetealningsgräns inom två månader efter räkenskapsårets utgång. I propositionen avfärdades dock förslaget, prop. 1989/90:110 s. 601.
[164] Detta torde förutsätta att förskottsbetalningen skall tas upp till beskattning, på grund av att den skattskyldige redan ansetts ha fullgjort sina prestationer mot exploatören, något som förmodligen är ovanligt, jfr SOU 1998:116.
[165] Prop. 1980/81:104 s. 38. Se SOU 1998:116 s. 196 f.

7.6.4.8 *Vinstandelslån*

Ännu så länge är den principiella grunden för svensk aktiebolagsbeskattning att utdelade vinster skall dubbelbeskattas. Däremot är ju avkastning på lån i form av ränta endast föremål för enkelbeskattning. Ett vinstandelslån är ett lån som löper med ränta vars storlek helt eller delvis är beroende av utdelningen till delägarna i det låntagande företaget eller av företagets vinst. Förutom att vissa förutsättningar enligt regeln måste vara uppfyllda för avdrag för den rörliga delen av räntan, gäller särskilda begränsningar för fåmansföretag. Enligt 2 § 9 mom. sjätte stycket SIL medges *aldrig* avdrag för rörlig ränta från fåmansföretag som utbetalats till delägare eller företagsledare eller dem närstående personer samt någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget. Begränsningarna har naturligtvis sin orsak i en strävan att upprätthålla den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolags utdelade vinster, vilket förefaller vara ett rimligt syfte. Vid avsaknad av ett reellt tvåpartsförhållande är risken uppenbar för försök till kringgående av dubbelbeskattningen.

7.7 Intern regelkonkurrens mellan fåmansföretagsregler

En speciell typ av konkurrensfall uppstår i de fall flera fåmansföretagsregler är möjliga att tillämpa på samma situation. En del av dessa har lagstiftaren efter hand uppmärksammat och löst lagstiftningsvägen. En del kvarstår dock och skall här bli föremål för diskussion. I de flesta av dessa fall är det svårt att med säkerhet konstatera att en samtidig tillämpning av reglerna verkligen vore oförenlig. Flera av reglerna är ju avsedda att ha stoppkaraktär, vilket innebär att hårda beskattningseffekter eftersträvas i syfte att avskräcka de skattskyldiga från att företa vissa transaktioner. I de fall reglerna endast är av kringgåendekaraktär eller uttrycker vad som redan följer av allmänna regler skulle dock en samtidig tillämpning lättare kunna konstateras vara orimlig och därmed oförenlig.

Som Aldén konstaterat är det delvis en politisk fråga hur pass hög skatt ett subjekt anses kunna bära.[166] Det innebär att det utifrån ett teoretiskt perspektiv inte vore omöjligt att tillämpa två regler samtidigt. I vart fall om lagstiftarens syfte med reglerna är förhindra att transaktionerna ingås. Sådana regler har ofta karaktär av straffbe-

[166] Aldén 1998 s. 45.

stämmelser. Står det däremot klart att bestämmelserna ej syftar till en merbeskattning skulle en samtidig tillämpning vara teleologiskt oförenlig. Möjligheten finns också att en samtidig tillämpning skulle innebära en uppenbart oskälig merbeskattning. I sådana fall anses reglerna axiologiskt oförenliga.[167] I den fortsatta diskussionen är det således viktigt att klargöra såväl reglernas karaktär som deras syften.

En möjlig situation är att övrig lös egendom, som inte är eller kan antas bli till nytta för företaget, sålts till företaget till överpris av delägare eller denne närstående. I så fall är både 32 § anv. p. 14 andra och tredje styckena KL tillämpliga. I RSV:s rekommendationer anges att beskattning endast bör komma i fråga enligt en av de båda reglerna.[168] Lagstiftaren är medveten om situationen och har i förarbetena till skattereformen uttryckt att det får anses tillräckligt att hela köpeskillingen skall tas som intäkt enligt tredje stycket[169] Vid betraktandet av lagtexten framkommer ingen självklar lösning av konflikten. Av tredje stycket framgår att beskattning av hela vederlaget skall ske oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet. Den oklara lydelsen i kombination med det angivna förarbetsuttalandet bör dock ge vid handen att lösning sker på så sätt att endast tredje stycket tillämpas. Det är inte lagstiftarens syfte att en merbeskattning skall ske.

Har företagsledare eller denne närstående tagit ett förbjudet lån och dessutom inte erlagt marknadsmässig ränta, kan beskatting dels ske för lånet enligt 32 § anv. p. 15 KL dels för underräntan enligt 32 § anv. p. 14, sjätte stycket KL. Enligt RSV bör beskattning ej ske för ränteförmån i dessa fall.[170] Lagtexten utesluter inte en samtidig tilllämpning. Syftet med ränteförmånsregeln är framför allt att upprätthålla en dubbelbeskattning. Beskattningen skulle dock likväl kunna upprätthållas med stöd av allmänna regler och skapa i stort sett samma beskattningseffekt. Bestämmelsen är därför ej av stoppkaraktär och knappast ens av kringgåendetyp. Med tanke på syftet med låneförbudsbeskattningen i 32 § anv. p. 15 KL, att beskattning skall ske som om uttag för gott skett ur bolaget, kan det knappast vara lagstiftarens avsikt att båda reglerna skall kunna tillämpas samtidigt. Med tanke på att lagtexten dock ej ger möjlighet till denna tolkning är det angeläget, om reglerna behålls, att ett undantag förs in i 32 § anv. p. 14 sjätte stycket KL.

[167] Aldén 1998 s. 46 f.
[168] RSV S 1998:29
[169] Prop. 1989/90:110 s. 599.
[170] RSV S 1998:29.

7.8 Kontrolluppgiftsskyldighet

7.8.1 Allmänt

Redan i förarbetena till de ursprungligen införda särreglerna framhölls *kontrollsvårigheterna* som det kanske största problemet. En viktig del i att genom lagstiftning komma till rätta med fåmansföretagsproblemet var att införa en utökad uppgiftsskyldighet till skattemyndigheterna. Uppgifterna är ägnade att ge skattemyndigheterna kännedom om de transaktioner som förekommer mellan fåmansföretag och dess delägare. Effekten av de ursprungligen införda särreglerna befarades bli förhållandevis liten om inte reglerna kompletterades med väl utbyggda informationskanaler från fåmansföretagen och deras ägare.[171] Det betonades samtidigt att uppgiftsskyldigheten inte fick bli mer omfattande än nödvändigt. Naturligtvis finns det oberoende av existens av särregler, behov av att kunna kontrollera transaktioner mellan företag och delägare. Onekligen är det dock också så att det meningsfulla i att ha särregler måste relateras till fiscus kontrollmöjligheter. Förutom de formella möjligheterna spelar naturligtvis den praktiska kontrollaspekten stor roll. RSV har nyligen i ett par rapporter redovisats kontrollverksamhetetens utveckling på 1990-talet.[172] RSV:s slutsats är att man måste finna sig i ett visst mått av "skattefel" inklusive skattefusk i en demokrati med ett skattesystem som bygger på uppgifter som medborgarna själv lämnar. Hur mycket som kan tolereras är enligt RSV till slut en politisk fråga. Det går enligt min mening således inte att bortse från att, oavsett om särregler eller allmänna regler tillämpas på transaktioner mellan fåmansföretagen och ägarna, de praktiska kontrollsvårigheterna kanske framstår som det största problemet.

Det bör påpekas att fåmansföretagen givetvis också omfattas av de allmänna reglerna för uppgiftsskyldighet som gäller för arbetsgivare avseende löner och förmåner m.m.

[171] Prop. 1975/76:79 s. 94.
[172] RSV Rapport 1998:2 och 1998:3.

7.8.2 Upgiftsskyldigheten

Uppgiftsskyldigheten regleras särskilt för fåmansföretagen enligt följande:[173]

1. Ett fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL skall behandlas som fåmansföretag, är skyldigt att sörja för att underlag finns för kontroll av vad företagsledare, honom närstående person och delägare skjutit till och tagit ut ur företaget i form av pengar, varor eller annat. För kontroll av traktamentsersättning som utbetalats till företagsledaren eller honom närstående person eller delägare är företaget skyldigt att bevara verifikation av övernattningskostnad, om ersättningen varit avsedd att täcka sådan kostnad, 4 kap. 1 § andra stycket LSK.

2. Fåmansföretag och företag, som avses i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL, skall vidare i sin deklaration lämna uppgift om delägares eller honom närstående persons namn, personnummer, adress, aktie- eller andelsinnehav med angivande av röstvärde, om olika röstvärde förekommer. Uppgifter behöver dock inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft liknande förhållande med företaget, 2 kap. 16 § LSK.

3. Fåmansföretag skall också lämna sådan förteckning över lån som avses i 12 kap. 9 § ABL samt utbetald rörlig ränta på s.k. vinstandelslån till företagsledare, delägare och dem närstående personer, 2 kap. 22 § första stycket LSK.

4. I kontrolluppgift som lämnas av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag eller företag som avses i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL, skall det anges om personen är företagsledare, honom närstående eller delägare i företaget, 3 kap. 57 § fjärde stycket LSK.

5. Företagsledare, honom närstående person och delägare i företaget skall lämna särskild självdeklaration, 2 kap. 13 § LSK. Dessa personer skall även i sina självdeklarationer bifoga en uppställning enligt fastställt formulär med uppgifter erforderliga för tillämpningen av gällande bestämmelser rörande beräkningen av hans inkomster från företaget och reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Skyldighet att lämna de uppgifter som behövs för att tillämpa sistnämnda regler gäller också företag som avses i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL och även efter det att ett sådant företag eller fåmansföretag inte längre omfattas av dessa definitioner, 2 kap. 24 § andra stycket LSK. Skyldighet förelig-

[173] Skattekontrollutrednignen har i SOU 1998:12 föreslagit en ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter. En stor del av reglerna i LSK kommer att överföras till den nya lagen.

ger också för ovannämnda personer att lämna uppgifter om arbetsuppgifter i företaget, om vad han tillskjutit eller uppburit från företaget i form av pengar, varor eller annat, om utgifter för hans privata kostnader som företaget betalat samt om avtal eller andra förhållanden mellan honom och företaget, 2 kap. 24 § första stycket KL [174]

6. Enligt 4 kap. 4 § får RSV medge undantag från uppgiftsskyldigheten om det finns särskilda skäl med hänsyn till verksamhetens art och omfattning.

> Av intresse kan vara att i dansk rätt nyligen, med ikraftträdande 1/1 1997, införts en *bekendtgørelse* om att huvudaktieägare bl.a. är skyldiga att lämna uppgifter om väsentliga ekonomiska avtal, som under inkomståret har ingåtts mellan huvudaktieägaren och det av huvudaktieägaren behärskade bolaget.[175] Upplysningarna skall innehålla tidpunkterna för avtalens ingående, avtalens art och huvudinnehåll innefattande avtalsföremål och ekonomisk omfattning. Det antas att bristande fullgörande av uppgiftsskyldigheten försvagar huvudaktieägarens bevisställning vid tvist med skattemyndigheten om eventuella förmåner som erhållits från bolaget.[176]

Uppgiftskraven för den fysiska personkretsen är konkretiserade i den av RSV utformade blanketten K 10. Frågorna som där önskas besvarade är snarare direkt kopplade till de materiella reglerna än reglerna för uppgiftsskyldighet. Sålunda skall det upplysas om ersättning från företaget för lokalupplåtelse (jfr 32 § anv. p. 14, femte stycket), lån och ränta från företaget (anv. p. 15 KL), avyttring och förvärv av egendom till och från företaget (anv. p. 14 andra och fjärde styckena KL) och om företaget anskaffat egendom för företagsledarens eller närståendes privata bruk (anv. p. 14 första stycket KL). Det kan noteras att uppgiftsskyldigheten i LSK är vidare än vad som framgår av blanketten. Av 2 kap. 24 § första stycket KL framgår att uppgift bl.a. skall lämnas om avtal som ingåtts mellan personen och företaget. Det bör innebära att uppgift exempelvis även skall lämnas om lån som lämnats *till* företaget.[177]

[174] Grosskopf har uttalat, 1981 s. 20, att problem kan uppkomma i vissa fall i fråga om avtal. I princip skulle uppgiftsskyldigheten gälla om en närstående till företagsledaren "gick in i företagets butik och köpte ett tuggummi". Avtal som innebär köp av företagets normala varusortiment till normala priser, kan enligt Grosskopf inte anses grunda uppgiftsskyldighet.

[175] 31 § A, bekendtgørelse nr. 1149 13/12 1996.

[176] Se Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 728.

[177] I SOU 1998:116 ref 116, s. 236 ff., föreslås vissa förändringar i reglerna. Uppgiftsskyldigheten skall enligt förslaget i huvudsak läggas på företagsnivå

7.8.3 Uppgiftsskyldighetens betydelse i bevishänseende

Det förhållandet att lagstiftningen kräver att den skattskyldige skall fullgöra ett antal skyldigheter vid taxeringen medför ett långtgående ansvar för honom. Fullgör inte den skattskyldige dessa skyldigheter riskerar han ytterst att en skönsmässig taxering åsätts honom. Enligt Leidhammar sanktioneras de materiella reglernas genomslagskraft av detta långtgående ansvar.[178] De i föregående avsnitt beskrivna uppgiftsskyldigheterna är ett uttryck för denna sanktionsprincip. Att märka är dock att det saknas administrativa sanktioner för de fall uppgiftsskyldigheten inte fullgörs.[179] Visserligen kan föreläggande förenat med vite att fullgöra uppgiftsskyldighet utfärdas. Möjligheten saknar dock naturligtvis praktisk relevans i fråga om oredovisade förtäckta förmåner. Det hindrar dock inte att en bristfälligt fullgjord uppgiftsskyldighet kan få konkreta konsekvenser genom att oriktig uppgift senare anses föreligga.[180]

Leidhammar har i sin avhandling bl.a. utrett bevisprövningen vid transaktioner mellan fysiska personer och fåmansföretag.[181] Enligt Leidhammar visar RÅ 1985 Aa 73 att RegR markerat att det krävs bevisning från det allmännas sida för påståenden om att skattepliktiga förmåner tagits ut från ett bolag.[182]

> Två makar hade i första instans taxerats för förmån av varuuttag från ett aktiebolag. RegR fann att vad makarna uppgivit om att de betalat sina inköp kontant vann visst stöd av ett intyg utfärdat av ägaren till respektive butikschefen i bolaget, vari framhölls att makarna inte haft tillgång till fria livsmedel. Domstolen menade vidare att det inte skulle läggas makarna till last att bolaget visat försumlighet i avseende på dess underlagsskyldighet enligt 4 kap. 1 § LSK. Utredningen i målet gav enligt domstolen inte stöd för antagandet att makarna tillgodogjort sig någon skattepliktig förmån genom varuuttag från bolaget.

Företagsledares m.fl. uppgiftsskyldighet om erhållna förmåner regleras som sagt i 2 kap. 24 § LSK. I förarbetena till bestämmelsen påpekades att uppgiftsskyldigheten inte avser varuinköp mot kontant

[178] Leidhammar 1995 s. 78.
[179] Påföljder enligt Skattebrottslagen kan dock bli aktuella.
[180] Jfr Grosskop, 1981 s. 21, som menar att om den skattskyldige anser att vissa inkomster inte är skattepliktiga och därför ej lämnar uppgifter, men skattemyndigheten har en annan uppfattning och därför påför inkomst, så föreligger förutsättningar för påföljd.
[181] Leidhammar 1995 s. 232 ff.
[182] A.a. s. 203 f.

betalning med sedvanlig rabatt.[183] Utifrån rättsfallet ovan väcks frågan om det i förarbetena angivna undantaget för delägares redovisning även skall avse företagets motsvarande skyldigheter enligt 4 kap. 1 § andra stycket LSK. RÅ 1988 ref 97 visar att så inte är fallet.[184]

> RegR konstaterade att bolaget inte sörjt för att underlag enligt ifrågavarande regel funnits. I avsaknad av sådant underlag kan det inte tillförlitligen bedömas hur stora uttag den skattskyldige gjort – vederlagsfritt eller mot kontant betalning – och därmed inte vilket värde som genom uttagen tillförts honom. RegR uppskattade värdet efter skön. Slutsatsen blir att om företaget inte fullgör sin skyldighet, åligger det ändå den skattskyldige att visa vilka uttag han gjort och i vad mån han erlagt betalning för detta.

Ståndpunkten har stöd i RÅ 1990 not 292.

> I fallet godtogs dock den skattskyldiges uppgifter med hänsyn till ett visst kontantöverskott och omständigheterna i övrigt. Den skattskyldige åberopade att uttagen fortlöpande redovisades i bokföringen. I samband med ombildandet av handelsbolaget till ett aktiebolag erlades enligt krav från revisorn kontant betalning.

Enligt Leidhammar kan avsikten från RegR knappast ha varit att enbart påståenden från den skattskyldige om kontant betalning kan befria honom från beskattning. Leidhammar lutar åt att domstolen velat inskärpa kraven gentemot det allmänna att prestera konkreta bevis för påstående om att privata uttag har gjorts. Om så inte har skett fordras mindre av den skattskyldige i fråga om skäl för att visa att kontant betalning har skett.[185]

Som Leidhammar anger så är slutsatsen av rättsfallen att bevisbördan för underlagsskyldighetens fullgörande i tveksamma fall placeras på det allmänna. Så länge det allmänna inte presterar tillräcklig bevisning, kan den skattskyldige därmed undgå att försättas i ett sämre bevisläge. Motsvarande gäller dock inte fåmansföretagets uppgiftsskyldighet enligt 4 kap. 1 § 2 stycket LSK.

7.8.4 Uppgiftsskyldighetens betydelse i sanktionshänseende

Sedan 1972 års taxering tillämpas ett administrativt sanktionssystem i

[183] SkU 1975/76:28 s. 45.
[184] Leidhammar 1995 s. 204.
[185] Se a.a. s. 205.

syfte att erhålla en effektivare reaktion mot skattebrott.[186] Medan de svårare fallen bestraffas genom systemet för skattebrott, behandlas de mindre allvarliga felen i administrativ ordning genom bl.a. skattetillägg. Det är fullt möjligt att tillämpa båda typerna av sanktioner parallellt på samma förseelse. En förenkling vid tillämpningen av det administrativa sanktionssystemet är att skattetillägg kan påföras utan att det föreligger något subjektivt rekvisit, såsom uppsåt eller oaktsamhet.[187] Enligt Thornstedt m.fl. påförs sanktionerna årligen mer än 100.000 skattskyldiga. För skattebrott döms jämförelsevis endast några hundra personer per år.[188]

Reglerna om skattetillägg är placerade i 5 kap. TL. En förutsättning för uttagande av skattetillägg är dels att skattemyndigheten kan visa att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i sin självdeklaration. Skattetillägg kan också påföras vid skönstaxering. Rekvisitet oriktig uppgift kan medföra en hel del tillämpnings- och tolkningsproblem. Jag kommer inte att föra en uttömmande diskussion omkring detta.[189] Av intresse i detta sammanhang är dock att rekvisitet inte kräver någon aktiv handling från den skattskyldiges sida för att vara uppfyllt. Även utelämnande av uppgifter med betydelse för taxeringen hänförs i princip till lämnande av oriktig uppgift. Det är också så att den skattskyldige kan påföras skattetillägg, oavsett om det förelegat skyldighet att lämna uppgiften eller om den lämnats frivilligt.[190]

Förtigande av inkomstuppgifter kan som nämnts få stor betydelse. Bedömningen kan dock bli komplicerad i de fall den skattskyldige

[186] Prop. 1971:10. Under senare tid har det förts en intensiv debatt om de svenska skattetilläggen omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Frågan behandlades av Skattekontrollutredningen, SOU 1998:12, och kommer att bli föremål för ytterligare utredning, dir. 1998:34. För diskussion i doktrin, se bl.a. Leidhammar, SST 1998 s. 829 ff., och Alexandersson, JT 1998–99 s. 251 ff. Olika åtgärder för att göra tilläggen förenliga med artikel 6, om så skulle krävas, har framförts i debatten. Förutom skärpta beviskrav och en nyansering av skattetilläggens storlek, anses det önskvärt ur rättssäkerhetssynpunkt att flytta prövningen av skattetillägg till domstol som första instans, se Leidhammar SST 1998 s. 838 ff. och Alexandersson JT 1998–99 s. 263.

[187] Leidhammar anför, SST 1998 s. 831 f., att tilläggen inte sällan är en påföljd som inträder som en konsekvens av att skattemyndigheten intar en skatterättslig hållning i den materiella frågan. Det bör dock påpekas att det finns vissa eftergiftsgrunder med subjektiva inslag.

[188] Se vidare Thornstedt m.fl. 1994 s. 18 f. Se även Leidhammar, SST 1998 s. 829, och där angivna statistiska referenser.

[189] Se vidare för dessa frågor bl.a. Lyhagen 1986, Thornstedt m.fl. 1994, Almgren och Leidhammar 1992 och Landerdahl i SST 1982 s. 329 ff. samt 475 ff. RSV har utgivit rekommendationen RSV Dt 1992:7 om tillämpning av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift. Rekommendationen har analyserats av Påhlsson 1995 s. 343 ff.

[190] Se Thornstedt m.fl. 1994 s. 30.

själv måste bestämma om och i så fall hur stor den skattepliktiga intäkten är. Felaktigheter kan både bestå av medvetet lämnade oriktiga uppgifter och brister föranledda av otillräckliga kunskaper om gällande bestämmelser.[191] Som tidigare påpekats kan skattetillägg emellertid påföras oaktat att orsaken är okunskap. Diskussion kan dock uppkomma om hur *omfattande* uppgifter den skattskyldige måste lämna för att myndigheten skall kunna fatta ett riktigt beslut. Mycket talar för att den skattskyldige måste tillfoga tillräckligt material för bedömning.[192] Det råder viss diskussion om hur långt denna allmänna uppgiftsplikt sträcker sig. Av 2 kap. 3 § LSK följer att den skattskyldige "*bör*, utöver vad som framgår av deklarationsformulären, meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering" (min kursivering). Är det en positivt lämnad felaktig uppgift saknar det självklart betydelse huruvida den varit obligatorisk eller frivillig. Tolkningen är mer oviss i de fall uppgift förtigits. Thornstedt m.fl. drar slutsatsen att såväl lagstiftaren som skattedomstolarna av allt att döma begär att den skattskyldige skall behärska inte bara gällande skattelag utan även mera välkänd praxis.[193] Möjligen bör i de fall den skattskyldige är osäker på rättsläget krävas att den skattskyldige lämnar tillräckliga uppgifter för att bedöma situationen.

Grosskopf menar att den aktuella blanketten för den utökade uppgiftsskyldigheten är utformad så att skattetillägg alltid kan påföras vid eventuell ändring i deklarationen. Uppgiftsskyldigheten går inte att komma runt genom att låta bli att kryssa i blanketten K10. Underlåtenheten är då att betrakta som oriktig uppgift.[194]

Kraven är därmed i princip stora på de skattskyldiga. Eventuella felbedömningar av den skattskyldige kan dock, vilket inte minst praktiskt är viktigt, påverka bedömningen av om grund för eftergift av skattetillägg föreligger, se nedan. Av det ovan anförda verkar sammanfattningsvis följa att de speciella fåmansföretagsreglerna för uppgiftsskyldighet i princip saknar materiell betydelse för beslutande om skattetillägg. Uppgifterna är förmodligen av den arten att den skattskyldige för att undvika skattetillägg bör upplysa om dem oavsett om de följer av lag och fastställt deklarationsformulär. Enligt min uppfattning är de dock även med dagens utformning befogade, eftersom de fyller en upplysande funktion för den skattskyldige. De påverkar

[191] Jfr Thornstedt m.fl. 1994 s. 37 f.
[192] A. st. och där refererade RÅ80 1:60.
[193] A.a. s. 41 f.
[194] Grosskopf 1981 s. 84.

förmodligen också bevisbedömningen.[195] Denne görs medveten om vilken art av uppgifter som är behövliga. Det framstår som inte minst viktigt vid ett eventuellt avskaffande av alla eller en del av de materiella särreglerna. Uppgiftsreglerna kan dock inte ses som en uttömmande reglering av vilka uppgifter som den skattskyldige bör tillfoga.[196]

Olika nivåer av skattetillägg kan påföras, vilket utvecklas nedan. Av betydelse är också att skattetillägg bl.a. inte uttas om rättelse av oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital, om rättelsen har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före november månads utgång taxeringsåret.[197] Det innebär goda möjligheter att undvika skattetillägg för ursprungligen oredovisade förtäckta förmåner från fåmansföretag. Inget torde hindra, som reglerna nu är utformade, att risken för skattetillägg elimineras för vid revision upptäckta förmåner, genom att en kontrolluppgift lämnas in i efterhand, dock senast november månad under taxeringsåret.[198] Andra sanktioner såsom avgiftstillägg för oredovisade arbetsavgifter och källskatter kvarstår dock. Ytterst kan också skattebrott aktualiseras.

> Normalt påförs skattetillägg med 40 procent, 5 kap. 1 § andra stycket TL. Om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med hjälp av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten, uttas skattetillägg i stället med 20 procent. Frågan prövades i RÅ 1994 ref 10.
>
> Två hälftenägande makar i ett fåmansföretag hade lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa värdet av en USA-resa som deras bolag bekostat. Av bolagets deklaration samma år framgick att bolagets räkenskaper belastats med resekostnaderna, men att dessa återförts till beskattning i deklarationen såsom ej avdragsgilla kostnader. Frågan var om bolagets deklaration kunde anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial vid taxeringen av makarnas inkomster. RegR konstaterade att bolaget och ägarna taxerades tillsammans, vilket följde av 4 § tredje stycket GTL och därmed ansågs vara ett normalt förfarande. Domstolen ansåg därmed att bolagets deklaration betraktades

[195] Se Wiman 1987 s. 89 och där gjord hänvisning till Lagergren 1980 s. 263 f.

[196] Jfr den allmänt hållna nyligen införda uppgiftsskyldigheten i den danska rätten, avsnitt 10.2 nedan. Även 2 kap. 24 § första stycket LSK är relativt allmänt hållen.

[197] Observera att undantaget inte omfattar de uppgifter som det åvilar fåmansföretagarna själva att inkomma med.

[198] Förslag till ändring av detta har lämnats i SOU 1998 :12.

som normalt kontrollmaterial vid granskningen av delägarna. De krav på kontrollmaterial som angivits i propositionen, ansågs inte utesluta detta.[199]

Ställningstagandet att bolagets deklaration betraktades som normalt tillgängligt kontrollmaterial har uppfattats som en uppmjukning av tidigare praxis.[200] I RÅ 1989 ref 30 ansågs nämligen inte, med hänvisning till uttalanden i förarbetena, anteckningar som gjorts på deklarationen för föregående år som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Departementschefen hade utvecklat att höga krav bör ställas för att material skall anses normalt tillgängligt. Bl.a. uttalade han att materialet bör vara generellt i den mening att det omfattar så gott som alla i landet eller visst län och att det i regel är fråga om material som mer eller mindre överlämnas till granskarna.[201]

Slutligen skall jag beröra den praktiskt viktiga frågan om eventuell eftergiftsgrund. Av intresse är 5 kap. 6 § TL som innebär att skattetillägg kan efterges på grund av bl.a. uppgiftens särskilda beskaffenhet. Uppgiften som lämnats kan ha blivit felaktig på grund av lag eller praxis inte givit klara besked om gällande rätt. Det kan även gälla ett i beskattningssammanhang ovanligt fall, även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor.[202] Regeln innehåller ett subjektivt element i det att eftergift kan medges om felaktigheten med hänsyn till ovanstående *framstår som ursäktlig*. Bestämmelsen bör kunna tillämpas om det rör sig om en särskilt besvärlig skatterättslig fråga. En omständighet som bör äga relevans för en del av de inkomster som aktualiseras för fåmansföretagsägarna. Regeln skall också kunna tillämpas vid införandet av ny lagstiftning, innebärande tillämpning av nya skatterättsliga principer. Eftergiftsgrunden bör därför ha varit relevant i högsta grad när de ursprungliga fåmansförtagsreglerna infördes. Det bör även understrykas att ett eventuellt avskaffande av vissa särregler, vilket skulle innebära en renässans för allmänna skatterättsliga principer för beskattning av förtäckta förmåner, åtminstone i oklara fall inledningsvis ånyo bör innebära möjligheter till eftergift.

[199] Se Thornstedt m.fl. 1994 för en utveckling av vilka krav som ställs för att kontrollmaterial skall anses tillräckligt, s. 46 ff.
[200] Anclow SN 1995 s. 362 f.
[201] Prop. 1977/78:136 s. 209. Ett intressant faktum är att det inte längre föreskrivs i lagtexten att bolaget och ägarna skall kontrolleras tillsammans.
[202] Thornstedt m.fl. 1994 s. 74.

7.9 Sammanfattning

Som jag konstaterade inledningsvis i kapitlet anser jag att särbehandling i form av särreglering av transaktioner och företeelser är en ändamålsenlig och principiellt försvarbar modell för särbehandling. Av genomgången ovan framgår att särregleringen av fåmansföretagen och dess ägare är relativt omfattande. En viktig allmän förutsättning för att rättfärdiga existens av särregler, är att det jämfört med allmänna regler finns ett behov av särreglering. Någon diskussion kring behovet av de olika reglerna har inte skett i detta kapitel. Den delen av analysen kräver först att möjligheten av att tillämpa allmänna regler undersöks, vilket sker i de två följande kapitlen. Jag för sedan i kapitel 11 en diskussion om de olika särreglernas behövlighet.

Oavsett ett eventuellt behov av reglerna har jag i kapitlet emellertid undersökt de aktuella bestämmelsernas utformning och systematik. Jag har därvid funnit att flera av reglerna, trots att de i princip har varit i kraft i drygt 20 år, fortfarande bitvis lider av bristfällig utformning. Det gäller oklarheter i fråga om definitioner, vissa reglers inbördes förhållande och utformning av rekvisit och rättsföljder. Frågan om de enskilda reglernas bibehållande eller avskaffande är i skrivande stund, även med beaktande av de förslag som avgivits i SOU 1998:116, inte helt självklart besvarad. Jag har därför ansett det ändamålsenligt att föreslå vissa förändringar av reglerna.

När det gäller definitionerna har ett antal förbättringar föreslagits i SOU 1998:116. Det gäller t.ex. ett preciserande av fåmansföretagsdefinitionen och införandet av en generell definition av delägarbegreppet. Ett genomförande av dessa förslag skulle innebära att en del oklarheter undanröjs.[203]

I samband med skattereformen undantogs handelsbolag från definitionen. Något som skapat vissa möjligheter till kringgående av fåmansföretagsreglerna.[204] Med tanke på att handelsbolag inte är föremål för dubbelbeskattning, saknas det dock enligt min mening principiell bärighet för att återinföra handelsbolag i definitionen. En lämpligare lösning är att, i likhet med vad som redan skett i vissa fall, uttryckligen ange för varje regel separat om även handelsbolag omfattas. Däremot tycker jag det vore principiellt angeläget att, i likhet med vad som redan gjorts när det gäller reglerna i 3 § 12 mom. SIL, utvidga definitionen till att avse även utländska företag.[205]

[203] Se avsnitt 7.5.
[204] Se avsnitt 7.5.6.
[205] Se avsnitt 7.5.3.

I fråga om stoppreglerna för rörelsefrämmande egendom i 32 § anv. p. 14 första och tredje styckena finns flera tveksamheter. Min uppfattning är att reglerna borde sammanföras till en regel, i syfte att undanröja olikheter beträffande vilka personer som träffas, vilken egendom som omfattas och från vem egendomen skall vara anskaffad.[206]

En hel del rättsfall angående reglerna har avgjorts av RegR. Slutsatsen av den analys som gjorts av tendenser i RegR:s lagtolkningsprinciper är att föreskriftskravet fått ökad betydelse. Motiv till lagstiftningen får vid tolkning beaktas endast i den mån de ryms inom lagens ordalydelse. Det innebär för det första att tidiga avgöranden angående fåmansföretagsreglerna bör studeras kritiskt och till viss del omvärderas.[207] För det andra kan föreskriftskravet vara till hjälp för att försöka bestämma gällande rätt avseende transaktioner som ännu ej fått sin prövning i praxis.

[206] Se avsnitt 7.6.2.2 och 7.6.2.3.
[207] Se avsnitt 2.4.

8 Beskattning enligt allmänna regler

8.1 Inledning

I kapitlet analyseras huruvida de allmänna reglerna för lön och utdelning kan användas för att beskatta förtäckta förmåner som utgått från aktiebolag till delägarkretsen. De allmänna reglerna har historiskt sett haft betydelse för beskattning av förtäckta förmåner redan *innan särreglerna* infördes 1976. Undersökningen innefattar även en studie av de allmänna reglernas tillämpningsområde på fåmansföretag för tiden *efter särreglernas* införande. I frånvaro av speciella regler för förtäckta förmåner från fåmansföretag har de normer, som genom praxis utvecklats ur de allmänna reglerna, mycket stor betydelse. Mot bakgrunden av genomgången i detta kapitel, där en löpande jämförelse görs med dansk rätt, gör jag i efterföljande kapitel 9 ett försök att fastställa de principiella förutsättningarna för att beskatta förtäckta förmåner enligt allmänna regler. Varken genomgången av dansk eller svensk praxis gör anspråk på att vara fullständig. När det gäller dansk praxis har jag inte gjort någon helt självständig undersökning. Urvalet har till allra största del skett med hjälp av dansk skatterättslig litteratur. I fråga om svensk praxis har jag inte gjort någon självständig inventering av äldre praxis. Jag har där förlitat mig på de omfattande undersökningar som företagits av framför allt K.G.A. Sandström och Grosskopf.[1] När det gäller nyare praxis har jag gjort ett självständigt urval. Jag har framför allt koncentrerat mig på avgöranden som rör bolag med ett fåtal ägare. Jag bedömer sammantaget att urvalet är så pass omfattande och representativt att det utan problem kan ligga till grund för principiella ställningstaganden.

[1] K.G.A. Sandströms avhandling från 1962 behandlar beskattningskonsekvenser vid aktieutdelningar för både aktiebolag och inkomstmottagare. Grosskops avhandling från 1976 innefattar bl.a. en kartläggning av domstolarnas inställning till fåmansbolagens dubbelbeskattning.

8.2 Allmänt

8.2.1 Svensk rätt

De speciella fåmansföretagsreglerna är relativt konkret utformade både i fråga om rekvisit och rättsföljder. Uppfylls inte rekvisiten är en tillämpning inte möjlig, även om den i så fall skulle vara önskvärd med hänsyn till reglernas allmänna syfte att upprätthålla dubbelbeskattningen och skapa neutralitet mellan olika företagsformer. Som redan påpekats bör i dessa fall beskattning enligt allmänna regler kunna ske av transaktioner som inneburit någon form av värdeöverföring mellan bolaget och ägaren. De allmänna regler som således är tillämpliga är 32 § 1 mom. KL avseende löneinkomster och 3 § 1 mom. SIL avseende utdelningsinkomster. Båda reglerna har vida tillämpningsområden. I lönebestämmelsen anges inledningsvis att: "Till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten". När det gäller utdelningsinkomster har någon specificering av vad som skatterättsligt är utdelning inte skett i lagtexten, 3 § 1 mom. SIL. Som så ofta inom skatterätten innebär det att ledning får sökas inom civilrätten, i det senare fallet närmast i 12 kap. ABL och utvecklad bolagsrättslig praxis. Därvid framkommer att utdelningsbegreppet bör omfatta såväl öppen som förtäckt utdelning. Någon skillnad görs inte mellan utdelning av pengar eller sakegendom. Det kan ifrågasättas om utbetalningar och värdeöverföringar till tredje man civilrättsligt är att betrakta som utdelning. Huruvida man i svensk skatterättslig praxis anser sig kunna beskatta även värdeöverföringar från aktiebolag till tredje man utvecklas nedan i avsnitt 8.3.1.

Jag skall inledningsvis diskutera något kring regelvalsproblematik.[2] Antar vi att en delägare förvärvat en tillgång under marknadspris från sitt fåmansföretag föreligger en förtäckt förmån. Beskattning av delägaren skulle då kunna ske antingen som utdelning i enlighet med den allmänna regeln i 3 § 1 mom. SIL eller som lön enligt regeln i 32 § 1 mom. KL. Beskattning är emellertid också möjlig enligt särregeln i 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL. Trots att samma transaktion eventuellt är möjlig att beskatta enligt både särregeln och någon av de allmänna reglerna, kan det inte vara avsikten att det skall ske samtidigt. I detta fall föreligger vad som kan kallas en teleologisk oförenlighet. Reglerna går formellt sett att tillämpa samtidigt, men det kan anses

[2] En allmän diskussion om regelkonkurrens har förts i avsnitten 2.2.5 och 2.3.4.

olämpligt ur ett vidare tolkningsperspektiv där även lagstiftningens syfte beaktas.[3] När två eller fler rättsföljder är samtidigt oförenliga uppkommer en regelvalssituation. Vid den allmänna diskussion som förs i doktrin kring regelkonkurrens beaktas framför allt principerna lex specialis och lex posterior. Enligt lex specialis skall en speciell regel gå före en mer allmän regel. Lex posterior innebär att en ny regel tillämpas före en äldre bestämmelse. I det diskuterade fallet är det uppenbart att felprisreglerna utgör specialregler, eftersom de endast riktar sig mot fåmansföretag och uttryckligt angivna avtalsförhållanden, och därför skall tillämpas i första hand.[4] Frändberg har angett att lex specialis kan användas när en regels tillämpningsområde utgör en delmängd av en annan bestämmelses tillämpningsområde.[5]

När det gäller stoppreglerna mot rörelsefrämmande egendom i 32 § anv. p. 14 första respektive tredje styckena KL, uppkommer ingen konkurrens med de allmänna reglerna vid själva anskaffningsögonblicket. Beskattning enligt de allmänna reglerna för förmånsbeskattning aktualiseras inte, under förutsättning att det verkligen är aktiebolaget som förvärvar egendomen, eftersom någon värdeöverföring vid den tidpunkten ej sker från aktiebolaget till delägarkretsen. Det sker endast en omplacering av bolagets tillgångar. Fråga uppkommer dock om beskattning kan ske vid fortsatt löpande privat användning, även om beskattning skett redan vid anskaffningen enligt särreglerna. Någon formell konkurrens föreligger inte mellan reglerna, eftersom beskattning utlöses av två skilda faktorer. I första fallet är anskaffningen den utlösande händelsen och i andra fallet den faktiska privata användningen. I realiteten uppkommer dock en viss merbeskattning om båda reglerna tillämpas på samma egendom. Förmånen av att använda den privata egendomen skall värderas till marknadsvärdet, vilket bör innefatta att kapitalanskaffningskostnaden beaktas åtminstone indirekt. Är då denna merbeskattning avsedd eller acceptabel? Lagtexten ger inte svar på frågan utom i ett konkret avseende. Nämligen att 32 § anv. p. 14 första stycket KL inte skall tillämpas vid anskaffning av bil om beskattning sker av användandet enligt reglerna för bilförmån. Med tanke på att reglerna är av stoppkaraktär kan det inte uteslutas att avsikten är att beskattning skall ske både vid

[3] Se vidare Aldén 1998 s. 47.
[4] Jfr Lodin m.fl. 1997 s. 309.
[5] Frändberg 1984 s. 108. Jag betraktar här särregelns tillämpningsområde som en delmängd av de båda allmänna reglernas gemensamma tillämpningsområde.

anskaffningen, och sedan löpande för förmånen att nyttja egendomen.[6]

Även när ställning skall tas till fåmansföretagets beskattning uppkommer en regelvalssituation. När fåmansföretaget överlåter till underpris står valet mellan 22 § anv. p. 1 a KL och 2 § 13 mom. SIL, och vid företagets förvärv till överpris uppkommer konkurrens mellan 20 § KL och 2 § 13 mom. SIL. Liksom när det gäller delägarens beskattning, och med skäl som där angivits, är det uppenbart att 2 § 13 mom. SIL är utgör en specialregel i förhållande till såväl 22 § anv. p. 1 a och 20 § KL.[7]

RÅ 1992 ref 56 är enligt min mening det främsta exemplet i praxis på att de allmänna reglerna är subsidiära och kan prövas först om de särskilda reglerna ej är tillämpliga.[8] Varken de allmänna eller de särskilda reglerna ansågs visserligen tillämpliga i fallet men RegR visar på ett pedagogiskt sätt i domskälen hur problematiken principiellt bör angripas. Domstolen behandlade först i referatet tillämpningen av specialregeln. Därefter undersöktes beskattning enligt 3 § 1 mom. SIL såsom för utdelning. Alternativet löneförmån undersöktes inte.[9] Båvall förefaller osäker på om ordningsföljden i referatet har någon betydelse, och åberopar att von Bahr som närmast till hands liggande lösning uttalat beskattning som utdelning i kapital.[10] För min egen del uppfattar jag inte att von Bahr i artikeln förordar sistnämnda alternativ, utan snarare lämnar valet mellan specialregeln och de allmänna reglerna öppet.[11] Studerar man själva referatet finner man att RegR, efter att ha avfärdat specialregeln, uttalar följande: "Eftersom..., enligt vad som anförts i föregående avsnitt, inte skall beskattas enligt den speciellt för fåmansföretag gällande felprisregeln, aktualiseras i detta mål frågan om de skall beskattas enligt de generella föreskrifterna om beskattning av utdelning på aktier". Mot bakgrund av uttalandet i referatet kan jag inte se annat än att ordningsföljden i analysen är genomtänkt av domstolen.

Det finns ett antal avgöranden där rekvisit i särreglerna inte uppfyllts och RegR har fått ta ställning till om beskattning i stället varit

[6] Fortsatt beskattning är dock möjlig att undvika tack vare undantaget i 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL som gör det skatterättsligt möjligt för företagsledaren att i dessa fall köpa ut egendomen till underpris utan ytterligare beskattning, se avsnitt 7.6.3.2.

[7] Jfr Aldén 1998 s. 92 f.

[8] Se vidare avsnitt 8.8.1 för en diskussion om de allmänna reglernas tillämpning i det aktuella fallet.

[9] Jfr von Bahr SST 1992 s. 262.

[10] Båvall 1995 s. 60 f.

[11] Se von Bahr SST 1992 s. 260 f.

möjlig enligt allmänna regler, eller om de ej uppfyllda rekvisiten inneburit att motsatsslut varit möjligt. Riktmärket bland dessa fall är förhandsbeskedet RÅ 1987 ref 51.[12] Förmånen skulle där gå till ett kommanditbolag där aktieägaren också var delägare. RegR ändrade inte RN:s förhandsbesked, där RN uttalat att förmånen under vissa förutsättningar skulle beskattas enligt felprisregeln (då placerad i 35 § 1 a mom. KL), men att det avser fall då överlåtelsen sker direkt till aktieägaren. Utan att diskutera om motsatsslut var möjligt fortsatte nämnden att diskutera om grund förelåg för att beskatta aktieägaren enligt allmänna regler, i detta fall utdelningsregeln som numera är placerad i 3 § 1 mom. SIL. "I vissa fall skall förmånen dock....." beskattas enligt särregeln. Särregeln ansågs alltså inte uttömmande reglera förmåner av felpris, utan menades ha ett mer inskränkt tillämpningsområde än den allmänna regeln.

I många av de avgöranden där särreglerna har tillämpats, hade även de allmänna reglerna varit teoretiskt möjliga att tillämpa. RegR har emellertid i dessa fall uppenbarligen uppfattat principen om lex specialis så självklar att något resonemang kring regelvalsfrågan inte har kommit till uttryck i domarna.

Innebörden av de allmänt utformade reglerna bör i korthet vara, att lagtexten i princip ger en beskattningsgrund så snart någon slags förmån utgått antingen på grund av ägande eller anställningsförhållande. Den närmare innebörden av detta, samt synsättet i praxis, kommer att utvecklas fortsättningsvis.

I Sverige dubbelbeskattas utdelning från aktiebolag. Sedan 1997 råder en viss beskattningslättnad för utdelning och reavinst på aktier i onoterade företag. Löneinkomster är föremål för viss progressiv beskattning och uttag av arbetsgivaravgifter samt allmän pensionsavgift.[13] I nedanstående tabell illustreras beskattningskonsekvenserna för fysiska personer för dels löneinkomster, dels kapitalinkomster.

[12] Se för en närmare redogörelse av fallet avsnitt 2.3.3.

[13] Den lagstadgade arbetsgivaravgiften är för inkomståret 1999, 33,06 procent och för inkomståret 1998, 33,03 procent.

Tabell: Marginaleffekt för löneinkomster utan beaktande av arbetsgivaravgift[14]

Inkomstår 1999		Inkomstår 1998	
Taxerad inkomst	procent	Taxerad inkomst	procent
0–8.600	0	0–8.600	0
8.700–67.900	36	8.700–67.900	36
68.000–105.100	28	68.000–105.100	28
105.200–110.700	36	105.200–110.700	36
110.800–203.700	39	110.800–203.700	39
203.800–245.000	36	203.800–238.400	36
245.100–299.800	54	238.500–278.200	59
299.900–389.500	51	278.300 -	57
389.600–	56		

Kapitalinkomster beskattas med 30 procent.[15]

8.2.2 Dansk rätt

Danmark har ingen skattemässig särbehandling av fåmansföretag eller motsvarande. Bedömningen av förmåner till aktieägare i bolag med ett fåtal ägare, sker därför efter i princip samma regler som för ägare i flermansföretag, d.v.s. som för lön eller utdelning. Den grundläggande inkomstbestämmelsen finns i 4 § SL. Regeln är mycket generell och vittgående. Bestämmelsen innehåller en exemplifiering som dock inte är uttömmande. Det saknar vidare betydelse om förmåner utgår kontant eller på annat sätt. År 1993 förtydligades beskattningsreglerna för naturaförmåner i 16 § LL.

[14] I tabellen är som framgår inte arbetsgivaravgifterna medräknade. Tabellen är hämtad från Skattehuset Proffs Information 1999. Procentsatserna gör inte anspråk på att vara helt exakta. Kommunalskattesatsen antas vara 31,50 procent. Statlig inkomstskatt utgår med 20 procent för *taxerad inkomst* 245.000 kr–389.400 kr och 25 procent därutöver. För inkomståret 1999 gäller en skattereduktion i olika nivåer på maximalt 1.320 kr per skattskyldig vilken inte har beaktats. Det förhöjda grundavdraget i lägre inkomstskikt har dock beaktats. Pensionsavgiften på 6,95 procent, vilken erläggs av den skattskyldige och är avdragsgill, är också medräknad. Pensionsavgiften uttas inte på inkomster över 299.800 kr för inkomståret 1999 (8,06 procent x basbeloppet 37.200 kr).

[15] Med beaktande även av bolagsskatten på 28 procent utgör den samlade beskattningen av utdelningsinkomster 49,6 procent. När reglerna i 3 § 12 mom. SIL är tillämpliga medför de dock ett högre skatteuttag för utdelning och reavinst, se kapitel 10.

I Danmark är det lagreglerade skatterättsliga utdelningsbegreppet något mer specificerat än i Sverige. Begreppet omfattar enligt 16 § A och B LL varje utbetalning av utdelning och övriga förmögenhetstillgångar m.m. som tillfaller aktieägare i kraft av deras ställning som aktieägare. Överföringens form saknar betydelse och skatteplikten omfattar därför såväl öppen som förtäckt utdelning.[16] Uttryckligt undantag görs för "friaktier" erhållna vid fondemission, 16 § A första stycket LL. Själva beskattningen av utdelningen regleras i 4 § första stycket 1, nr 4 PSL. Som huvudregel gäller att utdelning hänförs till kapitalinkomst. Huvudregeln är dock försedd med det praktiskt viktiga undantaget att aktieutdelningar från framför allt aktieselskab och anpartsselskab hänförs till s.k. aktieinkomst och beskattas efter en lägre skattesats.

I likhet med i Sverige så finns det naturligtvis bolagsrättsliga begränsningar för vad som är tillåtet att dela ut, 109-110 §§ ASL och 79–80 §§ ApSL. Mot bakgrund av en godkänd årsredovisning kan, efter obligatoriska avsättningar, utbetalning ske av årets vinst, balanserad vinst och fria reserver. Beskattning sker hos den aktieägare som äger aktien vid utbetalningstidpunkten och är inte beroende av om utdelningen är korrekt beslutad.[17] Bolaget är skyldigt att innehålla och betala en källskatt på 25 procent av utdelningen, 65 § KSL. Skatten på utdelning upp till det reglerade grundbeloppet är slutlig.

Liksom i Sverige är aktiebolaget och aktieägarna självständiga rättssubjekt och kan som sådana ingå inbördes avtal så länge det inte uttryckligen är förhindrat av lag.[18] Enligt relativt nya regler ställs vissa formella krav på avtal som ingås mellan enmansbolag och ägare.[19] Som utgångspunkt bedöms inkomster och utgifter enligt de vanliga skattereglerna.[20] Precis som i Sverige kan det på grund av dubbelbeskattningen finnas anledning att betinga sig förmåner från bolaget under andra former än öppen aktieutdelning. Aktieägarna och/eller bolaget skulle kunna se en fördel i att ge förmånerna en annan rättslig beteckning än utdelning.[21] Före det att aktieinkomster

[16] Jfr Foighel och Hemmingsen 1996 s. 342.
[17] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 493.
[18] A.a. s. 497.
[19] Se avsnitt 6.4.
[20] Hulgaard m.fl. (Michelsen), 1997 s. 728, menar dock att intressegemenskapen medför att i övrigt civilrättsligt bindande avtal inte kan tillmätas samma skatterättsliga rättsverkningar som om de var ingågna mellan oavhängiga parter. Förklaringen är enligt författaren att det föreligger en presumtion för att avtalen inte ingås på affärsmässiga villkor alternativt att avtalen inte fullföljs.
[21] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 498.

utskildes från övriga inkomster var den totala beskattningen för utdelning väsentligt högre än för t.ex. andra kapitalinkomster samt löneinkomster. Aktieägare kunde försöka undgå dubbelbeskattning genom att göra ekonomiska överföringar i form av lön, köp till underpris och försäljning till överpris m.m. I den danska juridiska teorin sammanfattas sådana överföringar under beteckningen *"maskeret udbytte"*, vilket motsvarar det svenska *förtäckt utdelning*.[22] Följden av att den förtäckta utdelningen "täcks av" är att överföringarna korrigeras så att beskattning sker såsom för utdelning. Regeln i 16 § A första stycket LL föreskriver nämligen att samtliga aktieägarbetingade överföringar är att betrakta som utdelningar. Michelsen anser att dansk praxis i allmänhet kan uppfattas så, att det skall vara tre förutsättningar uppfyllda, för att beskattning för förtäckt utdelning skall föranledas:[23] (1) Det skall vara tal om affärsmässigt sett onormala dispositioner mellan ett bolag och dess huvudaktieägare, (2) det skall finnas en intressegemenskap mellan bolaget och huvudaktieägaren och (3) det skall vara aktieägarinflytandet som har orsakat de affärsmässigt onormala dispositionerna.[24] När det gäller förtäckta förmåner som utgår från bolag är det ofta fråga om en eller ett fåtal personer som utövar det bestämmande inflytandet. Pedersen menar dock att det avgörande egentligen är huruvida aktieägaren, antingen det är en eller flera, faktiskt uppnår en skatteförmån genom att företa sig skilda transaktioner med bolaget.[25]

Dansk administrativ praxis har i inte obetydlig omfattning accepterat att överföringar i stället har beskattats som ytterligare löneinkomst, under förutsättning att överföringen tillsammans med övrig lön inte överstiger vad som kan anses vara skälig lön i det aktuella fallet. Sedan 1991 års ändringar av utdelningsbeskattningen är dock en sådan omkvalificering inte längre till fördel för aktieägaren.[26] Problemet är numera liksom i Sverige snarast det omvända, d.v.s. att ett bolag kan användas för att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattad utdelningsinkomst. Det finns i Danmark inga särregler, motsvarande 3 § 12 mom. SIL i Sverige, för att förhindra detta. Pro-

[22] I litteratur och rättsfallsreferat förekommer två uttryck: "maskeret udbytte" och "maskeret udlodning". Skillnaden i uttryckens innebörd har diskuterats av bl.a. Christensen m.fl. 1995 s. 346. Såvitt jag har kunnat bedöma används uttrycken ofta synonymt och valet har ingen rättslig betydelse, varför jag har valt att inte fördjupa mig i denna diskussion.

[23] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 742.

[24] Jfr de av Pedersen angivna betingelserna, avsnitt 4.2 not 7.

[25] Pedersen, 1989 s. 347, tillstår dock att en eller en krets av bestämmande personer ofta är en förutsättning för att osedvanliga villkor skall kunna skapas.

[26] Se Pedersen 1996 s. 174 f.

blemet har dock diskuterats efter allmänna principer. Frågan som uppkommit är om det finns stöd för att korrigera beskattningen utifrån ett fiktivt vederlag motsvarande skälig ersättning för utförda arbetsinsatser.[27] De skattemässiga fördelarna med att omvandla arbetsinkomster till utdelningsinkomster begränsas dock av att utdelningsinkomster ovanför det reglerade beloppet, 37.000 kr för 1999, beskattas med 40 procent i stället för 25 procent.

Lindringen av dubbelbeskattningen har möjligen minskat förekomsten av förtäckta utdelningar. I vissa situationer kvarstår problemet dock tydligt. Exempel på sådana situationer kan vara att bolaget erlägger ägarens privata utgifter och maskerar dessa som en avdragsgill kostnad i företaget, t.ex. aktieägares semesterresa som bokförs som studieresa.[28] Förtäckta förmåner kan också användas i syfte att försöka undvika beskattning över huvud taget.

Historiskt sett har uppfattningen varit att de grundläggande inkomstreglerna i 4-6 §§ SL, utifrån principen om rätt "inkomstmottagare", har kunnat användas som en skattemässig "korrigeringsregel" för avtalsvillkor mellan intresseförbundna parter.[29] Under senare tid har det emellertid i dansk skatterättslig doktrin allt mer ifrågasatts om det i 4-6 §§ SL verkligen finns stöd för en allmän korrigeringsregel. I början av 1998 tog Højesteret ställning till frågan om räntefria lån från huvudaktieägare till bolag kunde utlösa beskattning hos aktieägaren, TfS 1998.199 H.

> En skattskyldig hade överlåtit tillgångar till 12 olika bolag som alla ägdes av ett holdingbolag där den skattskyldige var ensamägare. En viss del av överlåtelsesumman innestod oförräntad utan säkerhet hos de köpande bolagen. Skattemyndigheten beskattade den skattskyldige för beräknad ränta på fordringarna med en ränta motsvarande diskontot + 4 procent. Landsretten fastställde beslutet av den anledningen att räntefriheten inte var affärsmässigt befogad. Højesteret uttalade att räntor på utestående fordringar beskattades enligt 4 § SL, men att det varken i denna bestämmelse eller i övrig skattelagstiftning tagits ställning till om ett åsidosättande av avtalad räntefrihet är möjligt. Beskattning av långivaren för fiktiv ränta måste därför förutsätta att de företagna dispositionerna ingåtts för att uppnå "en omgåelse af skattelovgivningen". I det aktuella målet ansåg Højesteret att så inte varit fallet.

[27] Problematiken diskuteras nedan i avsnitt 8.11.
[28] Se Pedersen 1996 s. 176.
[29] Se Pedersen 1998 s. 46 f.

Som framgått tidigare är det ovanligt att Højesteret använder sig av ett kringgåendebegrepp ("omgåelsebetragtning").[30] Avgörandet skapade därför stor osäkerhet om och i så fall i vilka situationer fastställande av fiktiva inkomster trots allt kunde ske.[31] I juni 1998 lades så fram ett lagförslag om generella regler på transfer pricing området som senare antogs av Folketinget.[32] Syftet är att reglera att parter i intressegemenskap vid bestämmandet av den skattepliktiga inkomsten skall använda priser och villkor, som motsvarar vad oavhängiga parter skulle använt sig av vid motsvarande transaktioner (armslängdsprincipen). Avsikten är att bestämmelserna skall omfatta alla förbindelser mellan parterna, såsom tillhandahållande av tjänster, låneförhållanden, överlåtelse och upplåtelse av tillgångar m.m. Reglerna är tillämpliga på bl.a. transaktioner mellan huvudaktieägare och bolag. Närmare bestämt förutsätts att kontroll föreligger, vilket enligt 16 § H 1 st. p. 2-5 LL är fallet när den skattskyldige direkt, indirekt eller tillsammans med närstående äger mer än 50 procent av aktiekapitalet eller råder över mer än 50 procent av rösterna. Som närstående anses make, föräldrar, svärföräldrar samt barn, barnbarn, deras makar samt dödsbon efter de nämnda personerna. Reglerna omfattar också juridiska personer som kontrolleras av samma aktieägarkrets. Om ändring av inkomsten skett enligt dessa regler kan den skattskyldige undgå eventuella följdändringar genom att förpliktiga sig till betalning i överensstämmelse med armslängdsprincipen.

Enligt Pedersen har efter lagändringen hela problematiken om "maskeret udbytte" kommit att omfattas av den generella regleringen i 2 § LL.[33] Någon förändring i sak har dock inte skett.

Även i Danmark råder dubbelbeskattning av bolagsinkomster. Sedan 1991 råder dock liksom i Sverige en viss lättnad av utdelningsbeskattningen. Utdelningar beskattas såsom framgått i kapitel 3 enligt en särskild inkomstform, "aktieindkomst", med 25 procent källskatt upp till ett visst belopp, (37.000 kr för 1999) och därutöver med 40

[30] Se angående dansk skatterättslig lagtolkning avsnitt 3.3.

[31] Se t.ex. Svanholm i TfS 1998 s. 616 f.

[32] "Lov nr. 432 af 26.6.1998 om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven (lovfæstelse af armslængde princippet og værn mod tynd kapitalisering)." Reglerna är generellt tillämpliga för såväl inhemska som internationella transaktioner mellan parter i intressegemsnkap och är placerade i 2 § LL.

[33] Se Pedersen 1998 s. 73 f.

procent inkomstskatt.[34] Tanken är att den samlade beskattningen av lägre utdelningsbelopp, inklusive bolagsskatten, 32 procent, d.v.s. totalt 49 procent, skall motsvara beskattningen av övriga kapitalinkomster samt att högre utdelningsbelopp skall få en skattebelastning som motsvarar beskattningen av förvärvsinkomster.[35] Till aktieinkomst hänförs också vinster vid försäljning av börsnoterade aktier som ägts i 3 år samt vinster vid avyttring av andelar i "anpartsselskaber" som innehafts i 3 år.

Tabell: Marginalskattesatser i procent[36]	**1998**	**1999**
Personlig inkomst vid 0 kr i kapitalinkomst		
0–31.400	0	0
31400–139.000	40	39,5
139.001–151.000	46	39,5
151.001–256.400	46	45,5
över 256.400	58,7	58,7
Aktieinkomst:		
Upp till 37.000 kr	25,0	40,0
Över 37.000 kr	25,0	40,0
Totalbeskattning av bolagsinkomst (skatt 30 procent) och aktieskatt:		
Aktieinkomst upp till 37.000 kr	49,5	47,5
Aktieinkomst över 37.000 kr	60,4	58

[34] För makar är det möjligt att utnyttja bådas beloppsgränser gemensamt, så att skatten når upp till 40 procent först när den gemensamma aktieinkomsten överstiger 74.000 kr (för 1999).

[35] Vid en vinst på 100 återstår, efter avdrag för bolagsskatt med 32 procent, 68 att dela ut. Skatten upp till beloppsgränsen är 25 procent, d.v.s. 17. Återstår då netto gör 51 (100–32 - 17). Bolagsskattesatsen var 34 procent t.o.m. 1998.

[36] Som förlaga har använts del av tabell i Larsen och Vedsted Sørensen, 1996 s. 23, avseende åren 1997 och 1998. Procentsatserna gör inte anspråk på att vara helt exakta. Kommunalskattesatsen antas vara 32 procent. "Bottenskatten" är 8 procent för 1998 och 7,5 procent för 1999. "Mellanskatten" är 6 procent och "toppskatten" är 15 procent. Begränsningsregeln sätter gränsen vid 58 procent, men i den bortses från kyrkoskatten som är 0,7 procent. Observera att arbetsmarknadsbidraget på 8 procent, som är avdragsgill, ej är medräknat. Bidraget omfattas vidare inte av begränsningsregeln vilket innebär att marginaleffekten kan uppgå till som mest ca 62 procent.

8.3 Subjektsprincipen

8.3.1 Svensk rätt

Det är två frågor som inryms under denna rubrik. Den första är vem som är rätt skattesubjekt för förmåner som utgått från ett bolag. Den andra, vilken inte helt kan skiljas från den första, är om beskattning kan ske för förmåner som utgått till annan person än delägare eller anställd i företaget. K.G.A. Sandström har en gång anfört att sådana överföringar, som allmän regel för skatterättens vidkommande, inte kan konstituera en utdelning. Han menade dock att en sådan ståndpunkt inte var utan undantag. Det skulle annars öppna möjligheter för de skattskyldiga att helt eller delvis undgå dubbelbeskattning av bolagsvinster. Det skulle kunna ske genom att "...de överförda värdena i verkligheten kommit en delägare i företaget tillgodo antingen direkt eller i så motto att hans personliga intressen eljest befrämjats".[37]

I flera tidiga avgöranden har bolagens taxeringar korrigerats även i fall av överföringar till andra än delägaren.

> I RÅ 1944 not 1196 hade ett bolag lämnat ett räntefritt lån till aktieägarens son. Bolaget beskattades för beräknad ränta. I RÅ 1943 not 860 ägde en fysisk person aktierna i ett bolag som i sin tur ägde hälften av aktierna i ett annat bolag. Det sistnämnda bolaget vägrades avdrag för större delen av ett styrelsearvode till aktieägaren i det förstnämnda bolaget. Beloppet ansågs utgöra utdelning.[38]

K.G.A. Sandström har dragit slutsatsen att värdeöverföringarna i första hand ansetts ha ägt rum till delägare och sedan av delägaren vidarebefordrats till den som faktiskt erhållit de överförda övervärdena.[39] I de anförda målen prövades inte om beskattning av delägaren för utdelning kunde ske. Så skedde dock i ett par andra mål.

> I RÅ 1943 not 3 överlät tre personer en fastighet för överpris till ett dotterbolag vars moderbolag personerna till större delen ägde aktier i. Det konstaterades att det faktum att aktieinnehavet inte var direkt, utan gick genom ett annat bolag, inte ändrade det faktiska förhållandet att ägare i moderbolaget kunnat bereda sig fördel av merpriset. Det anfördes vidare att en konstruk-

[37] K.G.A. Sandström 1962 s. 286.
[38] Se även RÅ 1944 not 535, 1946 not 1253, 1948 not 1108, 1954 not 769 samt 1955 not 1105 och 1433.
[39] K.G.A. Sandström 1962 s. 289.

tion av utdelning från dotterbolaget till moderbolaget, vilken blev skattefri, och därifrån till de fysiska ägarna av moderbolaget torde vara tillåten.

RÅ 1961 not 377 påminner om det föregående med den skillnad att det i stället rörde sig om utköp till underpris. En person E var ägare till AB A som sin tur ägde alla aktier i AB T. Det senare bolaget ägde vissa markområden. AB A sålde den januari 1952 sina aktier i AB T till en utomstående person. Enligt ett avtal daterat den 4 september sålde AB T mark till E för ett betydande underpris, med tillträde den 1 januari 1952. RegR fastslog att ett belopp motsvarande underpriset var att betrakta som till E lämnad förtäckt utdelning. Taxeringsintendenten hävdade att AB T hade avyttrat marken innan aktierna i bolaget avyttrades av AB A. Som K.G.A. Sandström påpekat är grunden till KR:s beslut, som RegR fastställde, något oklar. Det talas om utdelning som "det säljande bolaget" lämnat, vilket skulle kunna vara både AB T som sålde marken och AB A som sålde aktierna i AB T.

K.G.A Sandströms uppfattning är att domstolarna även här har laborerat med med fingerade utdelningar, nämligen från AB T till AB A och sedan till E.[40] Det finns vidare några tidigare avgöranden som inte gäller förmån från dotterbolag till delägare i moderbolaget utan förmån till tredje man.

I RÅ 1955 not 986 överläts en fastighet ägd av en förening till andelsägarens hustru och minderårige son. Andelsägaren beskattades för överpriset eftersom man ansåg att N:s åtgärd att såsom ägare av andelarna i föreningen från denna till sina närmaste anhöriga överföra värden ..."bör behandlas lika som om N själv till berörda underpris övertagit fastigheten och därefter överlåtit köpet till hustrun och sonen"...[41]

Det är således uppenbart att RegR redan tidigt antagit en form av fiktion till stöd för beskattning i ovanstående situationer. Den praxis som finns behandlar huvudsakligen förmåner som på grund av *ägarförhållande* utgått till delägaren själv eller personer i intressegemenskap. Principen har emellertid även ansetts giltig när förmåner utgått på grund av *anställningsförhållande* från den skattskyldiges arbetsgivare till tredje person. Flera fall rör makes deltagande i förmånsresa som tillkommit den anställde.[42] Andra fall som har varit uppe till bedömning är när make förvärvat egendom till underpris från den andre makens arbetsgivare.[43] Principen har således inte enbart giltighet i de fall en person uppträder i egenskap av aktieägare.

[40] Se K.G.A. Sandström 1965 s. 506.
[41] Se även RÅ 1953 not 1152 och RÅ 1956 ref 35.
[42] Se t. ex. RÅ84 1:40 och RÅ 1988 ref 30 II.
[43] Se för exempel i senare praxis särskilt plenimålet RÅ 1989 ref 57.

RÅ 1992 not 364 bekräftar att beskattning enligt principen kan aktualiseras även för fåmansföretag vid sidan av särreglerna. Ett fåmansföretag hade tillhandahållit varor under marknadspris till en utomstående person. I gengäld hade företagsledarens hustru fått förvärva en fritidsfastighet till underpris av den utomstående personen. RegR beskattade företagsledaren för underpriset såsom en löneförmån i inkomstslaget tjänst. Det faktum att det var en utomstående person som förvärvat varorna till förmånligt pris och att det var hustrun till företagsledaren som förvärvat fastigheten ansågs sakna betydelse.

På senare tid har framför allt Melz diskuterat frågan om vem som är rätt skattesubjekt vid denna typ av transaktioner. Melz förordar vad som allmänt kommit att kallas för subjektsprincipen.[44] För det första bör förmågan att betala skatt vara avgörande. Ett frivilligt avhändande av en möjlig inkomst bekräftar att subjektet ursprungligen haft förmåga att konsumera inkomsten. Melz menar även att avhändandet i sig kan uppfattas som en konsumtionshandling.[45] Det frivilliga avståendet till en annan person kan också uppfattas som en realisation av inkomsten. Intäkten bör vidare beskattas hos den som är upphovet till inkomsten, vid förvärsinkomstbeskattningen den som presterat något, och vid kapitalinkomstbeskattningen den som har möjlighet att besluta om en värdeöverföring. Jag är helt enig med Melz i denna slutsats.[46] Hultqvist menar att beskattning av anställd för annans förmånliga förvärv, enligt 32 § 1 mom. första stycket a) KL, går att förena med kraven på föreskriftsbunden beskattning.[47] Som jag tidigare framhållit har den aktuella regeln ett vittgående tillämpningsområde. Det torde räcka med att konstatera att den anställde, som Hultqvist uttrycker det, "utverkat förmånen eller i vart fall varit medveten om att arbetsgivaren haft för avsikt att ge en gratifikation till hans hustru och underförstått accepterat förmånens utgivande".[48] I fall av bolag med ett fåtal ägare föreligger ofta identitet mellan den anställde/äga-

[44] Melz är själv försiktig med att upphöja sina tankegångar till en princip. Persson Österman har dock tagit fasta på teorierna och använder uttrycket subjektsprincipen. Han analyserar denna i förhållande till kontinuitetsprincipen och finner dessa principer till viss del motstridiga, 1997 s. 95 ff.

[45] Melz SN 1992 s. 465.

[46] Persson Österman har som tidigare nämnts vägt kontinuitetsprincipen mot subjektsprincipen och vid en genomgång funnit att endast Englund tidigare uttalat sig tydligt för kontinuitetsprincipen, 1997 s. 99. Persson Österman visar på flera skäl för att kontinuitetsprincipen i vissa avseende bör tillmätas stor vikt vid omstruktureringsförfaranden. Mot bakgrund av den förhållandevis avgränsade situation jag behandlar, har jag ej funnit det nödvändigt att föra denna diskussion vidare.

[47] Hultqvist 1997 s. 334.

[48] A.a. s. 338 f.

ren och "arbetsgivaren", varför förutsättningarna för beskattning därmed bör vara uppfyllda.

En viktig fråga är hur långt denna princip sträcker sig. Kan man t.ex. tänka sig att en delägare/anställd i ett bolag påförs beskattning som utdelning eller lön för en förmån som riktat sig gentemot en sammanboende eller god vän?[49] Den praxis som finns på området gällde länge som ovan nämnts framförallt makar och barn till delägare, respektive anställda, vilket tidigare gjort tolkningen osäker.[50] I princip bör enligt min mening samma resonemang äga giltighet oavsett graden av samband mellan delägaren och mottagaren av förmånen. Det måste dock visas att det finns ett samband mellan den utgående förmånen och delägarförhållandet.[51] Alternativt skulle beskattning med tillämpning av ett civilrättsligt bulvanresonemang kunna diskuteras.[52] Något som dock skulle ställa högre krav på bevisning. RegR har enligt min mening i stället ytterligare befäst subjektsprincipen genom RÅ 1996 ref 16.

> En sammanboende till en hälftenägare av ett fåmansföretag hade av en bilfirma förvärvat en av fåmansföretaget leasad bil för ett pris under marknadsvärdet. RegR beskattade delägaren såsom en löneförmån i inkomstslaget tjänst. RegR ansåg att denne hade åtnjutit en förmån genom att låta sin samboende erhålla den och beskattade delägaren enligt 32 § 1 mom. första stycket a) KL.[53]

Sammanfattningsvis bör enligt min åsikt rättsläget uppfattas så att beskattning kan ske så snart den utgivna förmånen kan härledas till ägar- eller anställningsförhållandet, och detta i princip oberoende av vilket subjekt som tillförs förmånen.[54] Avgörandena i praxis är så gott

[49] K.G.A. Sandström har uttryckt, 1962 s. 509, att det var svårt att närmare ange när förhållandet mellan en delägare och utomstående är sådant, att den ene kan sägas vara den andre närstående, men att det var tydligt att så var fallet beträffande äkta makar samt föräldrar och barn.

[50] Se t.ex. RÅ 1989 ref 57 och RÅ 1991 ref 27. RegR:s minoritet i det förra fallet ställde sig just den aktuella frågan.

[51] Jfr Hultqvist, 1997 s. 339, som menar att det inte finns någon begränsande definition, men anser att kausaliteten sannolikt är enklare att bevisa vid förmåner till kärnfamiljen än till grannar, vänner eller andra personer.

[52] Jfr Grosskopf 1976 s. 150 f.

[53] Jfr Silfverbergs rättsfallskommentar, SN 1996 s. 310 f. Felprisregeln i 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL var inte tillämplig eftersom, dels den samboende inte ingick i närståendekretsen, dels förvärvet inte skedde från fåmansaktiebolaget utan från bilfirman.

[54] En annan sak är, som ovan nämnts, att sambandet i vissa fall kan vara svårt att bevisa, jfr RÅ 1996 not 54 och 55 där beskattning av den anledningen inte skedde vid sons förvärv av bostadsrätt från faderns arbetsgivare.

som entydiga när det gäller rättsföljden, och är dessutom enligt min mening förenliga med såväl lagtexten som allmänna skatterättsliga principer. Jag upplever det emellertid något störande att RegR i sina avgöranden inte närmare utvecklat skälen för subjektsprincipen. Osäkerheten som detta kan ha skapat bekräftas på ett mycket pedagogiskt sätt av ett efterföljande motsägelsefullt avgörande i underrättspraxis.[55]

Det hade som nämnts varit önskvärt om RegR i sina avgöranden tydligare hade markerat att beskattning kan ske enligt subjektsprincipen och inte nödvändigtvis via ett genomsyns- eller bulvanresonemang. Fördelen med att tillämpa subjektsprincipen är att endast två saker behöver visas. För det första att ett värde har lämnat bolaget och att en förmån därigenom konkret har uppkommit hos någon, d.v.s. inte nödvändigtvis hos den anställde/aktieägaren själv. För det andra att det finns ett samband mellan förmånen och ett ägar- eller anställningsförhållande.

RÅ 1990 ref 114 intar mot bakgrund av slutsatsen ovan en särställning på området.

> Ett dödsbo ägde aktier i ett bolag. Ett helägt dotterdotterbolag till det förra bolaget avsåg att donera pengar till en cancerstiftelse. Dödsboet skulle vara representerat i stiftelsens styrelse. RegR ansåg inte att beskattning såsom för utdelning kunde ske hos aktieägaren, eftersom donationen vare sig direkt eller indirekt skulle komma aktieägaren eller dem närstående tillgodo. Att märka är att RegR nekade bolaget avdrag för donationen.

Utgången har ifrågasatts av flera författare och motsägs även av övrig praxis, såväl tidigare som senare, vilket innebär att prejudikatvärdet av detta enstaka rättsfall enligt min mening bör ifrågasättas.[56] Ett värde lämnar trots allt bolagssektorn och aktieägaren, dödsboet, kan sägas ha realiserat en inkomst genom en inbesparing av motsvarande belopp som kostnad. Jag kan inte se att det faktum att aktieägaren i

[55] KR i Jönköping, mål nr 787 – 1995, avseende taxeringsåret 1989. Ett fåmansföretag hade lämnat ett räntefritt lån till företagsledarens sambo. Majoriteten ansåg att det förmånliga lånet inte hade varit möjligt utan företagsledarskapet och beskattade företagsledaren för ränteförmånen. Dock inte enligt allmänna regler som i RÅ 1996 ref 16, utan enligt den särskilda fåmansföretagsregeln! Detta trots att den samboende inte ingick i den lagreglerade närståendekretsen. Kammarrättspresidenten var skiljaktig och menade helt korrekt att särregeln inte var tillämplig. Han ansåg vidare dock att RÅ 1996 ref 16 inte kunde tillämpas analogt eftersom det inte hade visats att företagsledaren haft del i lånetransaktionen.

[56] Silfverberg 1992 s. 294 f, Melz SN 1992 s. 475 f. och Bergqvist SST 1994 s.146 ff. har samtliga kritiserat utgången.

detta fall var ett dödsbo utgör någon skillnad i sak jämfört med den praxis som diskuterats ovan.

8.3.2 Dansk rätt

Inte heller i Danmark krävs det för beskattning att den ekonomiska fördelen tillfaller aktieägaren själv. Överföringar till aktieägarens barn, make eller närstående anses också som utdelning till aktieägaren, om överföringen är betingad av aktieägarens inflytande.[57]

> I TfS 1990.367 ØLD hade bolaget uppfört och sålt, med en förlust på 100.000 kr, en fastighet till huvudandelägarens frånskilda hustru. Landsretten ansåg att försäljningssumman inte vilade på marknadsmässiga grunder, utan var betingad av huvudandelägarens bestämmande inflytande. Denne ansågs ha mottagit en skattepliktig förtäckt utdelning motsvarande förlusten och bolaget uttagsbeskattades för mellanskillnaden. Utdelningen ansågs sedan ha skänkts till den frånskilda hustrun som i sin tur gåvobeskattades.

I de fall som utdelningen inte rent faktiskt uppbärs av aktieägaren sägs det att den passerat dennes ekonomi. Villkoret är att överföringen är betingad av aktieägarens bestämmande inflytande. Så länge detta är fallet förefaller det sakna betydelse vem som faktiskt uppbär förmånen.[58] Sker överföringen till en utomstående utan att den kan relateras till en bestämd aktieägare, anses inte utdelning föreligga. I stället kan den anses som en ej avdragsgill utgift.[59] Som framgår av följande avgörande anses förtäckt förmån inte föreligga om utgiften är avdragsgill.

> I TfS 1995.455 H, gällande ett förhandsbesked, ställdes frågan om utbetalningar enligt ett gåvobrev, där bolaget utfäst sig att i 10 år betala 5 procent av sin skattepliktiga inkomst till Indre Mission, var avdragsgilla. Huvudaktieägaren hade samtidigt förpliktigat sig att betala maximumbidraget för privatpersoner. Højesteret konstaterade att det enligt lag fanns möjlighet även för bolag, att med avdragsrätt göra utbetalningar till föreningar m.m. Det faktum att det är huvudaktieägarens intresse som har orsakat förpliktelsen, kan inte med stöd i en allmän princip om förtäckt utdelning medföra undan-

[57] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 502 f.
[58] Jfr a.a. s. 503 som uttrycker att förtäckt utdelning föreligger även när bolaget påtar sig aktieägarens privata utgifter som t.ex. gåvor till aktieägarens vänner.
[59] A.a. s. 504.

tag från den enligt lag tillkomna avdragsrätten. Højesteret kom till samma slut i det liknande målet TfS 1995.454 H.[60]

Som framgår av det först refererade rättsfallet ovan, TfS 1990.367 ØLD, kan i dessa situationer en trippelbeskattningseffekt uppstå. Det anses inte vara något tvivel om att det finns stöd för detta i dansk rätt när det gäller intäkter som redan realiserats av de inblandade personerna.[61] Det anses däremot tveksamt om trippelbeskattning kan ske när berikande ännu inte skett hos någon av personerna. Ett exempel på en sådan situation, som känns igen från svensk skatterätt, är huruvida beskattning av aktieägaren kan ske när tillgångar överförs till underpris mellan bolag i en oäkta koncern.[62] Denna problematik utvecklas i avsnitt 8.8 nedan.

8.3.3 Jämförande sammanfattning

Av vad som framgått efter analysen av de allmänna reglerna i svensk och dansk rätt, verkar den subjektiva skattskyldigheten styras efter i huvudsak samma principer i båda länderna. Rätt skattesubjekt för en utgående förmån är den person som i kraft av sitt bestämmande inflytande, eller genom sin anställning, har disponerat över en inkomst. Om förmånen utgått till en tredje person krävs vidare att förmånen kan härledas till en disposition som grundas på ägar- eller anställningsförhållandet mellan den skattskyldige och bolaget.

8.4 Direkta överföringar såsom lön m.m.

8.4.1 Svensk rätt

Skattereformen 1991 innebar bl.a. en sänkning av bolagsskattesatsen,

[60] Av 12 § LL framgår att bolag har rätt till avdrag för bidrag till vissa godkända ändamål som inte överstiger 15.000 kr eller 15 procent av inkomsten. Det bör innebära att bidrag som överstiger beloppsgränsen, och som samtidigt tillgodoser huvudaktieägarens personliga intressen, kan beskattas som förtäckt förmån. Det är överraskande att Højesteret avvisar att huvudaktionärsförhållandet skulle kunna medföra att utgifterna i stället karaktäriserades som något annat. Tankarna för till det svenska avgörandet RÅ 1990 ref 114, vars utgång har kritiserats i svensk doktrin, se avsnitt 8.3.1.

[61] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 756. Till skillnad från i svensk rätt prövas i Danmark gåvo- och inkomstskattefrågor av samma domstol.

[62] Jfr RegR:s diskussion i Sipano-målet RÅ 1992 ref 56. Se vidare avsnitt 8.8.1.

först till 30 procent och numera 28 procent, och en sänkning av skattesatsen i inkomstslaget kapital till 30 procent. En konsekvens av detta är att det oftast inte längre är meningsfullt att försöka undgå dubbelbeskattning genom oskäliga uttag i form av lön. Det finns därför i de flesta fall numera ingen anledning att skatterättsligt ifrågasätta skäligheten i utbetald lön till aktieägare.[63] Under vissa omständigheter kan dock förmåner fortfarande uppnås. Det gäller t.ex. lön till personer i låga inkomstskikt och innebär dels att det förhöjda grundavdraget ger en låg marginalskatt, dels att lön skapar möjlighet till allmänna avdrag såsom premie för pensionsförsäkring.[64] Det bör också påpekas att löneinkomster kan ge möjlighet till utnyttjande av sociala försäkringsförmåner såsom sjukpenning och pensionsgrundande inkomst. Enligt min mening bör därför en domstol, i de fall utbetalning skett till annan än företagsledare och skatteförmåner kan antas uppkomma, kunna göra en prövning av om utbetald lön kan anses utgöra skälig ersättning för utförd arbetsinsats. En jämförelse bör då göras med vad som är marknadsmässig lön för motsvarande arbetsuppgifter. Avdrag bör vägras i bolaget för "överlönen" och delägaren beskattas som utdelning enligt 3 § 1 mom. SIL, med eventuell tillämpning av 3 § 12 mom. SIL.[65]

I fall av oskäliga löner till företagsledaren vissa närstående personer har de särskilda reglerna om inkomstuppdelning i familj, 32 § anv. 13 KL, kunnat tillämpas.[66] Syftet med reglerna är att en urholkning av progressionseffekten inte skall kunna ske genom en uppdelning av lön på flera familjemedlemmar. I den mån de speciella reglerna inte är tillämpliga kan beskattning i stället ske hos "rätt skattesubjekt" enligt den i föregående avsnitt beskrivna subjektsprincipen.

8.4.2 Dansk rätt

Som tidigare redogjorts för i 8.2.2 är det normalt inte längre skattemässigt fördelaktig att betinga sig förtäckta förmåner genom oskäligt

[63] Redan långt före skattereformen har man i praktiken inte ansett sig kunna ifrågasätta skäligheten i utbetald lön till företagsledare i rörelsedrivande fåmansbolag, se t.ex. RÅ 1957 Fi 2512 samt RÅ 1971 ref 20 I och II.

[64] För inkomståret 1999 gäller dessutom en tillfällig skattereduktion som upp till en inkomst på 135.000 kr utgår med 1.320 kr, för att därefter successivt falla till 0 kr vid 245.000 kr.

[65] Grund för att tillämpa de senare reglerna finns förmodligen endast om någon närstående till aktieägaren har varit verksam i betydande omfattning, se avsnitt 10.4.2.

[66] Se avsnitt 8.3.1.

höga löneuttag. Detta eftersom den totala skattebelastningen numera är lägre vid utdelning än vid lön.[67] Ur principiell synvinkel är det ändå värt att konstatera att man i Danmark, till skillnad från i Sverige, ansett sig kunna ifrågasätta skäligheten i utbetald lön även till huvudaktieägare i rörelsedrivande bolag. Ett sådant synsätt innebär dock praktiska problem när det gäller att fastställa skäligheten i löneutbetalningar. Av praxis kan utläsas att en samlad bedömning av relevanta omständigheter skall göras. Frågan som skall besvaras är om det kan antas att bolaget skulle ha avlönat en främmande företagsledare på samma sätt. Omständigheter som skall beaktas är bl.a. företagsledarens kvalifikationer, kvantitativa och kvalitativa arbetsinsats samt bolagets drift- och kapitalförhållanden.[68]

> I UfR 1975.215 H hade ett bolag med ett aktiekapital på 1,1 milj. kr under två år betalat ut 869.783 respektive 1.146.116 kr i lön till en direktör som samtidigt var huvudaktieägare. Trots de höga arvodena hade för båda åren beslutats om utdelning på 15 procent. Det framgick att bolaget under aktieägarens personliga ledning hade genomgått en explosionsartad utveckling. Presumtionen att de höga lönerna delvis var förtäckt utdelning frångicks eftersom grunden för det betydande överskottet var direktörens personliga arbetsinsats. Tillsammans med det faktum att utdelningen ansågs tillräcklig ansågs lönerna därför ej orimliga.

Även om Højesteret i det aktuella fallet således accepterade lönernas nivå, företogs ändå en prövning av lönens skälighet. Som framgår är dock fallet från tiden före skattereformen, och som påpekats ovan finns det i dessa situationer numera normalt ingen skatterättslig anledning att företa en prövning.

8.4.3 Jämförande sammanfattning

Varken i svensk eller dansk skatterätt är, som framgått ovan, denna problematik längre särskilt relevant. Det kan dock inte uteslutas att prövning av skäligheten i utbetald lön kan ske i de fall skattemässiga förmåner annars skulle kunna uppstå. Det bör vara helt klart att prövning dessutom kan göras när det gäller fördelning av löner mellan familjemedlemmar. En principiell skillnad mellan länderna är att man i dansk rätt ansett sig kunna ifrågasätta skäligheten i utbetald lön även till huvudaktieägare i näringsdrivande bolag. Med tanke på att löne-

[67] Frågan är fortfarande relevant när det gäller oskäliga löneersättningar till huvudaktieägares make och barn, jfr Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 743.
[68] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 510.

alternativet i många fall numera inte är ett fördelaktigare val än utdelning, är skillnaden i synsätt knappast av något större praktiskt intresse när det gäller tillämpning av allmänna regler.

8.5 Bolagets erläggande av privata utgifter och tillhandahållande av löpande förmåner

8.5.1 Svensk rätt

8.5.1.1 Den principiella problematiken

Förmåner som utgår löpande har inte varit föremål för särreglering för fåmansföretagen. Gällande rätt utgörs i stället av allmänna regler och utvecklad praxis. Utgångspunkten är att erläggande av en aktieägares privata utgifter i princip bör innebära att förtäckt utdelning är för handen. Är aktieägaren anställd kan det också vara aktuellt att se förmånen som en förtäckt lön. I äldre praxis på detta område är problematiken i fåmansbolag så gott som helt inriktad på huruvida eventuella förmåner bör hänföras till anställningsförhållandet eller ägarförhållandet.[69] Av ovan anförda skäl är denna valproblematik inte längre lika relevant att undersöka. Som påpekats tidigare är det egentligen endast särskilt intressant i de fall ett hänförande till anställningsförhållandet innebär att förmånen blir skattefri.

Enligt min mening behöver en undersökning av gällande rätt inte begränsas till enbart fall där fåmansbolag förekommer. Faktum är att det är samma inkomstregler, 32 § KL, som tillämpas för såväl anställda ägare i fåmansbolag som "vanliga" anställda. För anställda delägare i fåmansföretag gäller därmed i princip samma regler och värderingsprinciper vid beskattning av t.ex. fri bostad, bil, kost och andra förmåner som för andra anställda. Det innebär som huvudregel att alla förmåner som utgår för tjänsten är skattepliktiga. Skattefrihet föreligger dock i princip för bland annat viss fri hälso- och sjukvård, vissa minnesgåvor och fria arbetskläder samt trivselförmåner såsom fritt kaffe, personalrabatter och fri motion. För att en trivselförmån skall vara skattefri krävs dock bl.a. att den är av ringa värde och riktar sig mot hela personalen. För arbetsgivaren, d.v.s. företaget, föreligger i normalfallet avdragsrätt såsom för personalkostnad oavsett om för-

[69] Problematiken är utförligt behandlad av Grosskopf 1976.

månerna är skattepliktiga eller inte för de anställda. Arbetsgivaren är dock skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt för utgivna skattepliktiga förmåner.[70]

Även om det inte finns några uttryckliga särregler för fåmansföretag på detta område, kommer en del av förmånerna, som enligt de allmänna reglerna annars skulle vara skattefria, formellt sett att falla in under särreglerna i 32 § anv. p. 14 KL. Reglerna innebär ju bland annat att om ett fåmansföretag anskaffar egendom som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för företagsledaren eller denne närståendes privata bruk, så skall företagsledaren beskattas för anskaffningskostnaden i inkomstslaget tjänst. Företaget erhåller inte avdrag för anskaffningskostnaden. Även felprisregeln i 32 § anv. p. 14 KL kan ge upphov till likartad problematik.[71] Det är just denna konkurrens mellan olika regler som har motiverat att bilar särskilt undantagits från 32 § anv. p. 14 första stycket KL. Frågan om i vilken utsträckning anställda delägare i fåmansföretag kan tillgodogöra sig skattefria förmåner på samma sätt som "vanliga" anställda har hittills inte prövats av RegR. Ett visst utrymme för skattefrihet bör kunna tillåtas utan att konflikt uppkommer med dubbelbeskattningens upprätthållande, som var ett av syftena med särreglerna. Ett sådant synsätt skapar likformighet mellan "vanliga" anställda och arbetande fåmansföretagsdelägare. Å andra sidan har särreglerna för fåmansföretag även till syfte att skapa neutralitet mellan olika företagsformer. Det bör därför eventuellt beaktas att en enskild näringsidkare inte har motsvarande möjlighet till skattefria förmåner.[72] En i vart fall formellt sett tilltalande lösning är att undantagen från skatteplikt, genom sin placering i lagtexten, skulle kunna anses omfatta *alla* inkomster som hänförs till inkomstslaget tjänst, inklusive särreglerna då dessa ingår i uppräkningen i 32 § 1 mom. KL av vad som hänförs till inkomstslaget tjänst.

[70] Se angående beskattning av förmåner: 32 § 3 a–3 h mom. och anv. p. 3 och 3 b KL. Värderingsreglerna återfinns i 42 § KL. Huvudregeln är att en förmån skall värderas till marknadsvärdet. För kost- och bilförmån gäller dock en schablonmässig värdering. De särskilda regler för lyxbilstillägg för företagsledare i fåmansföretag vid värdering av bilförmån som fanns tidigare anses inte längre nödvändiga i det nya systemet. I RSV:s rekommendationer angående värdering av bilförmån återfinns emellertid en allmän jämkningsregel för äldre s.k. lyxbilar. Särskilda regler gäller för företagsledare m.fl. i fråga om uppgiftsskyldighet vid bl.a. erhållna förmåner, se vidare avsnitt 7.8.

[71] Ett belysande exempel är om en delägare i ett fåmansföretag på sin 50-årsdag mottar en gåva från företaget. Enligt 32 § 3 d mom. KL undantas gåva till anställd under 6.000 kr från inkomst av tjänst. Konflikt uppkommer här med felprisregeln.

[72] Se vidare avsnitt 11.3.

I de fall en ej anställd delägare erhåller en förmån som inte träffas av fåmansföretagsreglerna utgör denna naturligtvis förtäckt utdelning med de konsekvenser som tidigare redogjorts för. Motsvarande undantag för skattefria förmåner finns inte i inkomstslaget kapital.

Regeln i 32 § anv. p. 14 första stycket KL omfattar bl.a. de fall då ett fåmansföretag förvärvar en villafastighet uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledare eller denne närståendes boende.[73] Företagsledaren beskattas för anskaffningskostnaden som inkomst av tjänst och företaget har ej rätt till avdrag. Före 1991 omfattade dock regeln inte fast egendom, och det var därför möjligt att låta ett fåmansföretag uppföra eller förvärva en villafastighet för t.ex. företagsledaren. Ett sådant förvärv kan inte beskattas retroaktivt men innehavet medför att beskattning kan ske för eventuell förmån som sammanhänger med boendet, under förutsättning att marknadsmässig hyra inte har erlagts. Företaget har rätt att göra avdrag för värdeminskning, reparationer, driftskostnader m.m. Eventuell erhållen hyra skall tas upp som intäkt. Om fastigheten upplåtits till anställd delägare eller närstående till denne skall, såvida inte marknadsmässig hyra erlagts, den anställde beskattas för förmån av fri bostad såsom en löneförmån i inkomstslaget tjänst, 32 § anv. p. 3 KL. Företaget skall uttagsbeskattas, enligt 22 § anv. p. 1a KL, för den utgivna förmånen men medges samtidigt avdrag för motsvarande belopp som en lönekostnad, vilket medför att bolagets taxerade inkomst endast påverkas av utgående sociala avgifter. Arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt skall erläggas på förmånens värde. Vid beräkning av avdrag för preliminär skatt och storleken på avgifterna används av RSV fastställda schablonvärden.[74]

Det torde inte krävas att förmånen erhållits direkt av arbetsgivaren/bolaget. En förutsättning är dock att arbetsgivaren/bolaget på ett eller annat sätt medverkat till att förmånen erhållits eller att intressebindning funnits mellan arbetsgivaren/bolaget och den som utgivit ersättningen.[75] Inställningen illustreras av följande avgörande:

> I RÅ 1990 ref 15 har ägare och anställd i fåmansföretag, med hänsyn till föreliggande intressegemenskap, beskattats för bostadsförmån som åtnjutits från en till bolaget knuten pensionsstiftelse. Stiftelsen ägde en fritidsfastig-

[73] Regeln har redogjorts för i 7.6.2.2.
[74] RSV S 1998:40.
[75] Jfr Lodin m.fl. 1997 s. 100 och 106. Jfr också RÅ 1996 ref 16 där köp till underpris av bil skedde från det leasingföretag som ombesörjt tidigare uthyrning till bolaget, se avsnitt 8.3.1.

het i Båstads kommun. Personen ägde samtliga aktier i företaget och var dessutom styrelseledamot i stiftelsen. RegR ansåg att förmånen utgått för läkarens tjänst i bolaget.

I de fall ett bolag hyr ut en fastighet för ett pris understigande marknadsmässig hyra till en delägare som inte är anställd bör i stället förtäckt utdelning anses föreligga.

En annan typ av förmån som ofta torde kunna uppkomma i fåmansföretag är att företaget bekostar en resa (t.ex. kallad studie-, kurs- eller konferensresa) som företas av företagsledaren och eventuellt dennes make. För underlåten beskattning av reseförmån har det för det första krävts att resan objektivt sett är till nytta för företaget. För det andra får inte inslagen av nöje och rekreation vara alltför stora. Även om dessa krav har varit uppfyllda har företagsledare ansetts kunna beskattas för värdet av medföljande makes resa, såvida inte makens medverkan är motiverad av dennes anställning i företaget. Ställningstagandet är förenligt med den s.k. subjektsprincipen.[76]

I de fall beskattning blir aktuell sker denna som en vanlig löneförmån i inkomstslaget tjänst. Blir det aktuellt att beskatta värdet av medföljande makes resa kan beskattning ske hos maken enbart i de fall denne är anställd i företaget. I annat fall beskattas den anställde för värdet.[77] Företaget erhåller avdrag antingen som studieresa m.m. eller såsom lönekostnad och får i det senare fallet erlägga arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt. Det finns en rikhaltig praxis på området.

I RÅ83 1:78 I och II behandlades studieresor till utlandet företagna av företagsledare respektive delägare i fåmansföretag. Enligt vad RegR bl.a. yttrade fordras att en av bolaget bekostad studieresa över huvud taget kunnat vara till nytta för bolaget. Annars skall resan i sin helhet motsvara en löneförmån. Studierna måste ha anknytning till bolagets verksamhet, och de kunskaper och erfarenheter som de beräknat ge deltagaren måste vara av ekonomisk betydelse för bolaget. Några direkt påvisbara ekonomiska resultat är ofta svåra att konstatera vid den tidpunkt då ställning till eventuell beskattning skall tas. En samlad bedömning av syftet och betydelsen med resan får då göras. När det gäller inslag av rekreation uttalade domstolen att det måste godtas att viss tid tas i anspråk också för inslag som innebär nöje och avkoppling. Är dessa inslag av normal omfattning för en studieresa av

[76] Se avsnitt 8.3.1.

[77] Se RÅ 1988 ref 30 I. Synsättet står helt i överensstämmelse med den allmänna princip som praxis utvecklat genom t.ex. RÅ 1989 ref 57 och RÅ 1991 ref 27, se avsnitt 8.4.1. Det bör noteras att särregeln i 32 § anv. p. 13 KL om inkomstfördelning mellan makar i fåmansföretag är tillämplig även på löneförmåner.

det aktuella slaget, bör förmånsbeskattning inte komma i fråga. Överväger rekreationsinslagen och har resmålen valts med hänsyn till detta, bör förmånsbeskattning ske för hela resekostnaden. I ett av fallen ansåg RegR att rekreationsdelen ej var så omfattande att beskattning skulle för hela kostnaden, utan endast för halva resekostnaden.

Av målen framgår bl.a. att en uppdelning i vissa fall kan göras mellan den "seriösa" delen av resan och nöjesdelen, så att beskattning endast sker för den del av resans pris som motsvarar nöjesdelen. Till stor del är det i dessa fall fråga om rena bedömningsfrågor

8.5.1.2 Krav på att förmånen skall ha åtnjutits

På grund av den ekonomiska intressegemenskap mellan bolag och anställd/ägare som oftast föreligger i fåmansbolag, kan det sägas finnas en stark misstänksamhet från fiscus sida om att den anställde/ägaren privat nyttjar bolagets tillgångar eller att bolaget bekostar dennes privata utgifter. Räcker det då att aktieägaren eller den anställde rent teoretiskt har haft *möjlighet* att för eget bruk utnyttja en förmån eller krävs det ett *faktiskt* eget utnyttjande alternativt ett avhändande till tredje person?[78] Ett principiellt viktigt avgörande av allmän betydelse är RÅ 1992 ref 108 där en anställd haft möjlighet att erhålla fri kost från sin arbetsgivare. RegR beskattade ej den anställde med motiveringen att det var ostridigt att den anställde inte utnyttjat förmånen. Personen i fråga var vegetarian och arbetsgivaren erbjöd endast husmanskost. Domstolen fann det därmed sannolikt att den skattskyldige ej utnyttjat förmånen. Efter avgörandet gjordes en precisering i 32 § anv. p. 3 KL där det nu framgår uttryckligen att en förmån skall ha *åtnjutits*. Även i 42 § anv. p. 2 sjätte stycket KL, som gäller bilförmån, stadgas uttryckligen att beskattning inte skall ske i det fall bilförmån åtnjutits endast i ringa omfattning.[79] Förtydligandet i lagtexten skall ses som en bekräftelse på vad som redan innan ändringen torde ha varit huvudprincipen enligt praxis.[80]

[78] Jfr Lodin m.fl. 1997 s. 105.

[79] RSV rekommenderar att den privata körsträckan får uppgå till högst 100 mil och att bilen inte får användas privat vid fler är 10 tillfällen under året, RSV S 1998:41.

[80] Se prop. 1993/94:90 s. 82. Jfr också RÅ 1987 ref 81 där möjlighet till rabatt på SJ skulle beskattas i den utsträckning som rabatten utnyttjades. Lagens lydelse var innan ändringen "tillhandahållits". Enligt förarbetena till ändringen skulle en strikt tillämpning av den lydelsen leda till orimliga konsekvenser.

Som Påhlsson påpekar var inte syftet med ändringen att förändra *tidpunkten* för beskattning av förmånen.[81] Beskattningstidpunkten styrs för både inkomstslaget kapital och tjänst av kontantprincipen, 41 § anv. p. 4 KL och 3 § 5 mom. SIL, d.v.s. när inkomsten blivit tillgänglig för lyftning. Därvid gäller för förmåner den tidpunkt då förmånen kommer den skattskyldige till godo, oberoende av när den intjänats.

Enbart dispositionsmöjlighet kan således inte beskattas utan det synes ställas krav på ett faktiskt nyttjande eller ett avhändande till förmån för annan. Avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande ställer i praktiken dock högre beviskrav på "fåmansföretagare" än vanliga anställda.[82] Av praxis följer dock att det faktiskt är möjligt för den skattskyldige att undvika förmånsbeskattning.

I RÅ80 1:27 drev en person tillsammans med en kompanjon bilverkstad och bilförsäljning i aktiebolagsform. Han hade egen personbil och bolaget hade enligt uppgift inga bilar för privat användning. En servicebil som saknade baksäte och bakre sidorutor fanns dock. Det förvarades dessutom alltid reservdelar och verktyg i den. Bilarna till försäljning var alla avställda och registrerade på bolaget. Enligt lag fick sådana bilar endast användas för prov- och demonstrationskörning. RegR undanröjde den beskattning som underinstanserna beslutat. Med hänsyn till att bilarna omedelbart avställdes och registrerades på bolaget och att de enbart fick användas för prov- och demonstrationskörning, ansåg RegR att personen inte skulle beskattas för bilförmån. Det togs också hänsyn till att personen hade egen bil.

I RÅ 1992 not 191 räckte inte det faktum att en fåmansföretagsledare hade möjlighet att disponera en bil som företaget ägde, för att påföra beskattning av bilförmån. Bolaget ägde två lätta lastbilar som var utrustade för transporter. Bilarna garagerades i anslutning till de båda huvudaktieägarnas bostäder. RegR konstaterade att "kan enbart den omständigheten att ställningen som delägare i det bilägande fåmansföretaget innebär faktisk möjlighet att privat använda bilen inte utgöra grund för bedömningen att bilförmån utgått".

Det senare avgörandet gällde fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter men bedömningen bör vara relevant även för inkomstbeskattningen.[83] En viktig omständighet i målet är att det var ostridigt

[81] Påhlsson 1995 s. 315. I förarbetena konstateras att rättsläget i viss mån är oklart och att problemet inte helt och hållet kan lösas av lagtext, prop. 1993/94:90 s. 82.
[82] Jfr Båvall 1995 s. 103.
[83] Jfr Grosskopf SN 1993 s. 315.

att bilen faktiskt inte hade kunnat utnyttjas privat.[84]

Det bör påpekas att beskattning såsom för bilförmån är en förutsättning för att stoppregeln i 32 § anv. p.14 första stycket KL, enligt bestämmelsens uttryckliga undantag, inte skall bli tillämplig om bolaget anskaffar en personbil för enbart privat bruk. Det förefaller troligt att den avskräckande effekt som regeln bör ha haft, har hindrat många anskaffningar av tillgångar för privat bruk. Typiskt sett bör värderingen bli problematisk när det gäller att fastställa eventuella förmåner av faktiskt nyttjande av egendom av utpräglat privat karaktär, såsom exempelvis segelbåtar, konstverk, prydnadsföremål, möbler m.m.[85] Stoppregeln fyller därmed en funktion genom att den avhåller skattskyldiga från att ingå transaktioner som kan falla innanför regelns tillämpningsområde. Därmed undviks de speciella värderingsproblem som annars skulle kunna uppstå vid själva det löpande utnyttjandet.

8.5.1.3 Värderingsfrågor

Reglerna om värdering av förmåner i 42 § KL är generella och bör därmed kunna tillämpas oavsett om det är fråga om att beskatta förmånen som lön eller utdelning.[86] Båvall hävdar visserligen att värderingsreglerna endast gäller inkomst av tjänst och näringsverksamhet, och förordar därför i stället att förmån i form av utdelning torde beräknas utifrån bolagets nedlagda kostnader.[87] 42 § KL med anvisningar innehåller dock ingen sådan begränsning. Av 2 § 1 mom. SIL framgår dessutom att 42 § KL är tillämplig även vid taxering till statlig inkomstskatt. Som exempel på att regeln är generell kan också hänvisas till 42 § andra stycket KL som anger att värdet av produkter,

[84] Se Grosskopf SN 1993 s. 316 som menar att beviskraven avseende personbilar i praktiken sannolikt är så höga, att den skattskyldige "inte når upp till dem annat än i rena undantagsfall". I bevishänseende utgör förmodligen dispositionsrätten en presumtion för att en förmån åtnjutits. Även Leidhammar, 1995 s. 268 f., menar att presumtionen i praktiken är närmast obrytbar. Även företagarna själva känner sig uppenbarligen uppgivna inför den svåra bevissituationen, vilket belyses i en skrift utgiven av Företagarnas riksorganisation med titeln "Får företaget ha bil?".

[85] Som framgår av avsnittet om dansk rätt finns det där en hel del avgöranden där denna problematik behandlats. I vissa fall synes redan dispositionsmöjligheten ha beskattats, och då till ett belopp motsvarande bolagets kostnader, se 8.5.2.2.

[86] Dessutom är regeln naturligtvis tillämplig i fråga om särreglerna i 32 § anv. p. 14 KL.

[87] Se Båvall 1995 s. 106 f.

varor eller andra förmåner, som ingår i lön "eller annan inkomst" beräknas till marknadsvärdet.[88]

Utgångspunkten för marknadsvärdet anses allmänt vara det pris som den skattskyldige fått betala om han förvärvat egendomen eller tjänsten på den öppna marknaden.[89]

Bostadsförmån skall vid inkomstbeskattningen enligt 42 § KL värderas till hyrespriset för motsvarande bostad på orten. Företagets kostnader saknar således i princip betydelse för värdet. Det faktum att företaget genomför standardhöjande ny-, till-, ombyggnader eller reparationer av bostadsfastigheten kan dock givetvis påverka bedömningen av vad som skall anses vara marknadsmässig hyra.

> Dessutom uppkommer i vart fall i ny-, till-, och ombyggnadsfallen konkurrens med stoppregeln i 32 § anv. p. 14 första stycket KL, så att företagsledaren riskerar att beskattas för den utgift som företaget har haft för den vidtagna åtgärden. Rättsläget är här dock oklart. I de fall företaget anskaffar lösa inventarier som inte blir en del av fastigheten, t.ex. möbler, husgeråd, TV, stereo m.m., är stoppregeln helt klart tillämplig.[90]

Används villan för representationsändamål finns det en lagstadgad möjlighet att jämka värdet nedåt om det kan visas att företaget på grund av representationsbehovet anskaffat en större bostad än vad som annars skulle varit nödvändigt, 32 § anv. p. 3 andra stycket KL.

För värdering av *fri kost och bil* gäller schablonmässiga värderingsregler. Någon särskild problematik knuten till anställda och delägare i fåmansföretag föreligger inte vid själva värderingen och jag har därför av valt att inte behandla reglerna.

För övriga löpande förmåner gäller den generella regeln om marknadsvärdet i 42 § KL. Begreppet definieras som "det pris som betalas på orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i lön eller annan inkomst". Det är således det pris som man normalt får betala på orten som utgör marknadsvärdet, och inte nödvändigtvis det pris som en viss skattskyldig behöver betala.[91] Enligt Lodin m.fl. ligger en sådan värdering bäst i linje med principen att beskattningen som utgångspunkt skall

[88] Observera att definitionen av marknadsmässig föreslagits något ändrad i SOU 1998:116.

[89] Se SOU 1998:116 s. 71 och RSV:s handledning 1998 del 2 s. 1206.

[90] Som redovisats tidigare har G. Johansson berört problematiken i sin anmälan av Båvall, SN 1996 s. 205 ff., se vidare avsnitt 7.6.2.2 not 98.

[91] Jfr Påhlsson 1995 s. 295.

grundas på den anställdes inbesparade levnadskostnader.[92] Huvudprincipen kan tydligen eventuellt frångås i speciella fall:

> I RÅ 1996 ref 75 hade den skattskyldige vunnit en resa till Rio de Janeiro. RegR tydliggjorde att värderingen skall ske objektivt och att hänsyn inte skall tas till den skattskyldiges ekonomiska och sociala förhållanden. Resan ansågs dock vara av speciell natur. Eftersom den skattskyldige inte heller haft något inflytande över dess utformning skulle värderingen ske till det pris som den skattskyldige hade kunnat få om hon bjudit ut resan till försäljning på marknaden. Eftersom uppgifter saknades för en sådan beräkning återförvisades målet.[93]

Enligt min mening frångick här RegR huvudprincipen att värderingen skall grundas på ett objektivt marknadsvärde. Det objektiva marknadsvärdet måste vara vad det skulle kosta att anskaffa en sådan resa på det sätt som normalt står till buds på marknaden, d.v.s. genom inköp hos en resebyrå, och inte vad priset skulle vara vid ett "andrahandserbjudande", vilket var det värde som togs fasta på. Det är tveksamt om det verkligen finns stöd i lagtexten för att beakta subjektiva inslag på det sätt som skedde i rättsfallet.[94]

Som Stoppregelutredningen konstaterat bör marknadspriset beräknas på samma sätt oavsett om förmånen tillfaller en delägare eller en person som saknar anknytning till delägarkretsen. Bedömningen är till största del en bevisfråga. Av praxis följer allmänt att individuella utlåtanden väger tyngre än allmänna uppskattningar.[95]

8.5.2 Dansk rätt

8.5.2.1 Den principiella frågan

Det finns flera exempel i dansk praxis på att huvudaktieägarbolag erlägger utgifter som uteslutande är för ägarens, dennes familjs eller

[92] Lodin m.fl. 1997 s. 106.

[93] Rättsfallet har kommenterats av Mutén 1997 s. 443 ff.

[94] Även i äldre praxis har dock subjektiva hänsyn tagits under förutsättning att resan inte har kunnat bytas mot pengar, se RÅ 1958 ref 4 och RÅ 1967 ref 45.

[95] Jfr SOU 1998:116 s. 71. Reglerna föreslås i SOU 1998:116 s. 116 ff. förtydligade så att det av lagtexten framgår att riktmärket är det pris som den skattskyldige fått betala vid anskaffning från utomstående. Vidare föreslås, om särskilda skäl föreligger, att förmån som den skattskyldige saknat inflytande över får värderas lägre.

föreningars intresse.[96] Således skiljer man på de fall aktieägaren är anställd respektive inte anställd i företaget. Är aktieägaren anställd accepteras i praktiken att förmånen ses som en form av lönetillägg. En förutsättning är som tidigare nämnts att ägarens samlade övriga löneinkomster tillsammans med tillägget ryms inom de ramar som gäller för avlöning till anställda aktieägare.[97]

I TfS 1993.21 VLD behandlades utgifter för en mottagning vid huvudaktieägarens 40-årsdag. Arrangemanget var i form av "öppet hus". Via inbjudningar och annonsering i lokala tidningar hade han inbjudit vänner, kunder och arbetskontakter. Det konstaterades att i vart fall 8 personer utan anknytning till bolaget hade deltagit. Mottagningen ansågs inte ha tillräckligt entydig koppling till bolaget. Aktieägaren beskattades för bolagets utgifter som lön. Jämförelsevis blev i TfS 1996.161 VLD utgifter för en öppen mottagning med anledning av en direktörs 60-åriga födelsedag att betrakta som avdragsgill reklamkostnad. Skillnaden mellan de båda utgångarna bör främst ha varit av bedömningskaraktär. Möjligen kan det haft betydelse att direktören i det senare fallet också hade haft en egen privat fest.

När det gäller reseutgifter för aktieägaren har praxis intagit en restriktiv hållning, när resan haft visst turistmässigt inslag.

I TfS 1989.464 VLD hade en direktör och huvudaktieägare i en skjortfabrik deltagit i en studieresa till USA. Resan var arrangerad av en branschförening och syftet var att få upplysningar och erfarenhet angående skjorttillverkning. Av resans 9 dagar var 2 avsatta till transporter och 3 dagar (vari lördag och söndag) valfritt disponibla. Landsretten ansåg att resan måste karaktäriseras som en allmän studieresa med ett visst – inte obetydligt – turistmässigt inslag. Avdrag medgavs ej såsom för affärsresa utan som för lönetillägg.[98]

Resor med mer konkreta inslag kopplade till företagets verksamhet har i högre grad medgivits avdrag för.

I TfS 1989.451 ØLD medgavs avdrag utan samtidig beskattning som lön för en veckas resa till Bayern där två fabriker som levererade maskiner till företaget besöktes.

[96] Se Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 752 f. Ett intressant avgörande från senare tid är TfS 1997.367 VLD där en aktieägare beskattades för en proportionell andel av bolagets utgifter för börsintroduktion. Ägarens efterföljande försäljning ägde inte rum på fondbörsen utan till privata investerare.

[97] A.a. s. 753.

[98] Se även TfS 1993.372 ØLD.

I TfS 1994.378 H skedde ett i efterhand omdiskuterat avgörande.

> En elinstallatör företog en charterresa till Mallorca, bekostad av installatörens ägda bolag, där han deltog i en kurs angående starkström. Landsretten fann att resan och kursen var av yrkesmässig betydelse för verksamheten. Oavsett platsen för kursen fann domstolen att utgiften måste anses som en avdragsgill driftskostnad. En oenig Højesteret ändrade dock domen och fann att utgiften skulle betraktas som en löneförmån. Højesteret instämde visserligen i Landsrettens bedömning av kursen, men ansåg att det faktum att kursen hölls på ett vanligt turistmål i utlandet skapade en presumtion för ett betydande turistmässigt inslag.[99]

> I TfS 1995.363 VLD hade ett revisionsbolag betalat utgiften för huvudaktieägarens deltagande på skattekurs på Kreta. I lägre instanser ansågs utgiften som en löneförmån för revisorn med motiveringen att kursen hölls på ett vanligt turistmål. Landsretten hänvisade till det ovan refererade TfS 1994.738 H och den presumtionsnorm som där användes. Med knapp majoritet ansåg Landsretten dock att presumtionen hade motbevisats av revisorn och att utgiften därför inte skulle anses som en löneförmån.[100]

Det är tydligt att dansk praxis utvisar att det för vissa resmål föreligger en presumtion för turistmässiga inslag och att denna presumtion måste motbevisas av den skattskyldige. Det är tänkbart att presumtionsnormen kan ses mot bakgrund av de problem som föreligger att i kontrollera vederhäftigheten i efterhand.

I den mån ett bolag gör utbetalningar för att tillgodose aktieägarens personliga intresse, bör dessa kunna betraktas som utdelning eller lön från bolaget.[101] Det finns ett antal avgöranden angående just utgifter för hästsport.

> I TfS 1985.401 VLD hade ett bolag erlagt och avdragit som reklam en utgift på 148.070 kr för att täcka en ridklubbs underskott. Bolagets direktör och huvudaktieägare var ordförande i ridklubben. Landsretten ansåg att det övervägande motivet hade varit att stötta ridklubben snarare än att erhålla reklam. Avdrag för reklam medgavs därför endast med en skönsmässigt uppskattad andel på 20.000 kr.[102]

[99] Domen har kritiserats av Berning, TfS 1995. 402. Han ifrågasätter vad som menas med "almindeligt turiststed i udlandet" och undrar hur detta kriterium skall bedömas.

[100] Domen är överklagad till Højesteret men, såvitt jag känner till, ännu ej avgjord.

[101] Jfr dock SKAT 1988.480 LSR där ett bolag hade skänkt en post aktier till en av huvudaktieägaren stiftad fond. Majoriteten fann med hänsyn till fondens ändamål att utdelning inte skulle anses föreligga. En skiljaktig ledamot ansåg att fondens ändamål var beroende av aktieägarens personliga intresse.

[102] I TfS 1996.871 LSR blev hälften av ett företags utgifter för travhäst ansedda som avdragsgilla reklamkostnader, men andra hälften beskattades som lön hos huvudaktieägaren.

Beskattning som lön hos huvuaktieägaren skedde i TfS 1998.484 H för sponsorbidrag till huvudaktieägarens 14-åriga dotter som, liksom hästen, skulle göra reklam för bolagets namn. Domstolarna fann det inte visat att det fanns ett sådant samband mellan sponsorbidraget och bolagets verksamhet, att utgiften skulle kunna anses som reklamutgift.

8.5.2.2 Krav på att förmånen skall ha åtnjutits

Frågan om en förmån måste ha åtnjutits, eller om redan möjligheten till nyttjande räcker för beskattning, verkar i dansk rätt ligga nära problematiken gällande hur löpande förmåner skall värderas. Jag menar dock att grunden till problemet är av principiell karaktär. Nämligen, i vilken utsträckning kan det accepteras att verksamheter av personligt intresse, utan förvärvssyfte, förläggs till ett bolag? Är det enbart löpande utgifter som förläggs till bolaget finns det, som framgått av de ovan visade fallen, givetvis grund för att beskatta utgifterna som lön eller utdelning. Svårare blir bedömningen om även investeringar i form av anskaffning av tillgångar görs i bolaget.[103] Ett belysande avgörande är TfS 1993.362 VLD.

En konstnärinna var huvudaktieägare i ett bolag vilket under ett par år hade redovisat underskott vid drift av segelbåt. Bolagets verksamhetsföremål var handels- och finansieringsverksamhet. Bolaget hade förvärvat en segelbåt för 340.000 kr inklusive moms. Köpet var finansierat via banklån. Konstnärinnans sambo hade stått för uthyrning av båten och hade bl.a. haft kontakt med turistbyråer och uthyrningsfirma. Uthyrningsintäkterna hade under två räkenskapsår uppgått till 1.065 respektive 3.727 kr. Skattemyndigheten ansåg med hänsyn till omständigheterna att verksamheten inte var utformad med vinstsyfte för ögonen, och vägrade avdrag för de uppkomna underskotten såsom utdelningar till huvudaktieägaren.[104] Landsretten fastställde beslutet och ansåg att den skattskyldige, i egenskap av enmansägare i bolaget, inte med skatterättslig verkan kunde lägga in en icke-förvärvsmässig verksamhet i bolaget för att låta bolaget finansiera denna verksamhet. Bolagets finansiering av båtdriften befanns vara skedd till fördel för den skattskyldige. Avslutningsvis konstaterade domstolen att det var utan betydelse huruvida den skattskyldige rent faktiskt utnyttjat båten privat.[105]

[103] I Sverige är särregeln för fåmansföretag om rörelsefrämmande egendom, 32 § anv. p. 14 första stycket KL, möjlig att tillämpa i dessa fall. Motsvarande regel finns inte i dansk rätt.

[104] Intressant är att även förräntning på det i båten investerade kapitalet medräknats i utdelningens storlek liksom gjorda avskrivningar, se Christensen m.fl. 1995 s. 368.

[105] Likartad utgång blev det i TfS 1991.500 H. Højesteret fann inte ett bolags verksamhet med hållande av travhästar och handel med hästar som förvärvsmässig. Underskottet av verksamheten ansågs som utdelning till aktieägaren. Jfr även TfS 1991.289 VLD där ett bolags verksamhet i form av hundkennel inte ansågs förvärvsmässig. Bolaget bedrev dessutom läkarverksamhet.

Landsretten tog alltså inte hänsyn till huruvida ett faktiskt nyttjande hade skett. Metoden att fastställa utdelningens storlek är inte kommenterad i domen. Christensen m.fl. anser dock att Landsretten accepterat beräkningsmetoden eftersom någon beloppsmässig ändring ej skedde.[106] Avgörandet är intressant eftersom utdelningen inte fastställdes till marknadsvärdet av ett privat nyttjande av båten, utan till ett belopp motsvarande de kostnader som belastats bolaget. I stället för det faktiska nyttjandet har beskattning skett av själva dispositionsrätten. Domstolen synes ha betraktat arrangemanget som ett försök till utnyttjande av skattereglerna och därför gått långt i sin tillämpning.[107] I svensk rätt hade beskattningssituationen förmodligen kunnat lösas med hjälp av stoppregeln i 32 § anv. p. 14 första stycket KL. Båten hade betraktats som anskaffad för företagsledarens, eller närstående till denne, privata bruk. Bolaget hade vägrats avdrag och företagsledaren hade beskattats för båtens anskaffningskostnad vid förvärvstidpunkten.

Frågan om privat nyttjande av bil prövades i TfS 1994.843 H.

> Det ansågs där att det inte förelagts upplysningar som skulle kunnat ge grund för antagandet att den privata körningen varit av så obetydlig omfattning, så att huvudaktieägaren skulle undgå att beskattas för värdet av fri bil.

Det verkar som om det i dansk rätt görs skillnad på de fall när det privata nyttjandet sker av tillgångar som används i företagets verksamhet, och de fall när en tillgång inte anskaffats för förvärvsmässig verksamhet i bolaget.[108] I den senare situationen verkar i praxis redan aktieägarens möjlighet till disposition ha inneburit skattemässiga konsekvenser.[109]

[106] Christensen m.fl. 1995 s. 366 f.

[107] Jfr Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 76.

[108] I TfS 1998.155 VLD fann Landsretten att utgifter för en båt anskaffad av ett huvudaktionärsbolag *inte* var för aktieägaren personligen, utan utgifterna ansågs driftsmässigt välgrundade. Utgifterna hade med 137.000 kr dragits av som reklamutgifter. Saken var föremål för en mycket omfattande utredning. Landsretten uttalade att det var ostridigt att utgiften i vart fall delvis var diftsmässigt grundad (Landsskatteretten godkände 75.000 kr som reklamutgift och beskattade resten som löneförmån). Vid bestämmandet av om utgiften erlagts också i den skattskyldiges intresse menade Landsretten att man inte skulle ta hänsyn till utgiftens storlek eller om reklamen haft effekt. Av betydelse för utgången var att båten inte var ägnad till annat än kappsegling och att den skattskyldige inte hade seglat med båten.

[109] Den allmänna uppfattningen i dansk rätt verkar annars vara att det är värdet av ett faktiska nyttjandet som skall beskattas, se LV 1996 S.F 1.2.2.3.

8.5.2.3 Värderingsfrågor

Det finns generella värderingsregler för förmåner som utgår i samband med anställning. Dessa kan bli tillämpliga även på aktieägare om dessa samtidigt är anställda i bolaget. Huvudregeln är annars att förmånen skall bestämmas till vad det skulle kosta den skattskyldige att erhålla "förmånen" på den allmänna marknaden, 16 § tredje stycket LL. Liksom i Sverige finns det schablonregler för vissa uppräknade förmåner, 16 § fjärde-nionde styckena LL, bl.a. fri bil, lustbåt, sommarbostad, nödvändig tjänstebostad och åretruntboende. Enligt uttryckligt stadgande gäller reglerna för tjänstebostad och åretruntboende inte företagsledare som har ett väsentligt inflytande på sin löneform.

Vad gäller bostadsförmån av fast egendom skall värdering ske till ett uppskattat marknadsvärde, 4 § SL b, d.v.s. vad som maximalt skulle kunna uppnås vid uthyrning till utomstående.[110] I praktiken brukar skattemyndigheterna göra en schablonmässig värdering med utgångspunkt i 8 procent av fastighetens värde, normalt "taxeringsvärdet" eller fastighetens anskaffningskostnad. Justering sker sedan i viss mån för driftskostnader och förbättringar sedan den senast gjorda fastighetsvärderingen.

> I TfS 1984.272 H fastställdes bostadsförmåner enligt ovanstående schablon för ett bolags två årentruntbostäder och sommarbostad. Højesteret förklarade att de mellan bolaget å ena sidan och aktieägarna å den andra sidan ingångna avtalen, var träffade mellan avtalspartner med en sådan inbördes intressegemenskap att hyresavtalen inte kunde läggas till grund för bedömningen.

Vid uthyrning av sommarbostad till anställda gäller generella schablonmässiga värderingsregler, som i princip är tillämpliga även för huvudaktieägare. Kravet är dock att dessa utfört arbete i bolaget.[111] Enligt Michelsen bör reglerna dock bara tillämpas om huvudaktieägaren endast har samma möjlighet som andra anställda att använda bostaden.[112] Har aktieägaren ensam och utan begränsning tillgång till bostaden har det anförts att värderingen bör ske utifrån dispositionsrätten och inte det faktiska nyttjandet, jfr vad som sagts i föregående avsnitt.[113] Formellt utesluter inte regeln, enligt vad jag har kunnat bedöma, tillämpning även i de senare fallen och jag har inte kunnat

[110] Se TfS 1994.494 ØLD och Christensen m.fl 1995 s. 360.
[111] Christensen m.fl. 1995 s. 364.
[112] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 750.
[113] Se Christensen m.fl. 1995 s. 364

finna något föreskrivet stöd för denna särbehandling.

Sedan 1994 gäller också generella schablonregler för värdering av fri bil och båt. Här har samma begränsningar i användningsområdet av reglerna för huvudaktieägare införts som ovan angående sommarbostad. Bilförmånsreglerna är numera i lagtexten starkt schabloniserade och påminner i mycket om de svenska reglerna. Ändringen innebar att man gick från en värdering utifrån en faktisk privatkörning till en beskattning utifrån enbart rådigheten över bilen. I TfS 1998.326 ØLD uttalade Landsretten att det i båda fallen ankommer på den skattskyldige att visa att bilen inte använts eller att rådighet ej funnits.

Eftersom det i dansk rätt inte finns särregler motsvarande de svenska bestämmelserna om anskaffning av rörelsefrämmande och onyttig egendom, kan det uppstå svårigheter att värdera löpande förmåner för denna typ av egendom. Det framgår tydligt av följande avgörande:

> I LSR 1978.74 hade bolaget anskaffat tavlor och konstverk för sammanlagt 0,5 milj. kr av huvudaktieägaren. Bolaget hade sin formella adress i huvudaktieägarens hem, där också konstverken rent fysiskt fanns. Bolaget beskattades för den intäkt som hade erhållits vid uthyrning av konstverken till utomstående. Värdet uppskattades av skattemyndigheten till 8 procent av det investerade kapitalet. Landsskatteretten nedsatte intäkten till 6 procent. Även om det inte framgår av referatet bör huvudaktieägaren i en situation som denna beskattas för motsvarande belopp som förtäckt förmån.

Sammanfattningsvis görs i dansk rätt även vid värderingen skillnad mellan de fall egendomen inte samtidigt används förvärvsmässigt i bolaget, och de fall där egendomen också ingår i en förvärvsmässig verksamhet.[114] Jag har inte kunnat finna något formellt stöd för en sådan tolkning. Det råder ingen tvekan om att ett bolags erläggande av privata utgifter skall föranleda förmånsbeskattning. Problematiken ligger helt och hållet i att bedöma när så är fallet, till skillnad från när bolagets utgift är förvärvsmässigt betingad.

8.5.3 Jämförande sammanfattning

Frågan om beskattning vid bolagets erläggande av privata utgifter, eller tillhandahållande av löpande förmåner, är av relativ komplex art. Bedömningen av olika arter av utgifter företer stora likheter i båda länderna. Huruvida utgifterna är av privat karaktär eller förvärvsmäs-

[114] Christensen m.fl. 1995 s. 366 f.

siga är naturligtvis främst bedömningsfrågor som avgörs från fall till fall. En skillnad mellan länderna är att det i dansk praxis beträffande resor närmast antagits en presumtion för att resor till typiska turistmål är av privat karaktär. I svensk rätt verkar bedömningen av eventuella rekreationsinslag ske mer förutsättningslöst. Ett för svensk del speciellt problem är konkurrensen mellan särreglerna för fåmansföretag och de allmänna värderingsreglerna, inkluderande skattefrihetsreglerna för vissa förmåner. Rättsläget är oklart även om det mesta talar för att de allmänna skattefrihetsreglerna omfattar alla tjänsteinkomster. Det är otillfredsställande att konkurrensen inte har lösts mer tydligt i lagtexten, vilket härmed föreslås de lege ferenda. Konkurrensen mellan löpande beskattning och särreglerna är för närvarande egentligen uttryckligen löst endast vad det beträffar bilförmån, se 32 § anv. p. 14 första stycket KL.

Jag tycker mig ha funnit en skiljelinje mellan svensk och dansk rätt när det gäller bolagets anskaffning av tillgångar som används av aktieägaren privat. Som framgått av avsnittet om svensk rätts allmänna regler upprätthålls där, åtminstone i teorin, det enligt min åsikt viktiga principiella kravet på att den löpande förmånen rent faktiskt måste ha *åtnjutits*. Enbart en privat dispositionsmöjlighet är således inte tillräckligt. I dansk praxis har enbart dispositionsmöjligheten ansetts tillräcklig för beskattning, åtminstone när det gäller tillgångar som inte anskaffats för bolagets förvärvsmässiga verksamhet. En förklaring till skillnaden kan möjligen vara att den i svensk rätt förekommande stoppregeln för fåmansföretag, 32 § anv. 14 första stycket KL, förhindrar eller fångar upp många icke-förvärvsmässiga anskaffningar.

När det gäller värderingsfrågorna föreligger inga större skillnader mellan länderna, utan huvudregeln är att värdering skall ske till marknadsvärdet. I övrigt innehåller dansk rätt fler schablonmässiga värderingsregler än svensk rätt. Detta förenklar onekligen den praktiska tillämpningen, men sker samtidigt på bekostnad av en i varje enskilt fall rättvis beskattning. En schablonvärdering eliminerar dock praktiska utrednings- och bevisproblem. Schablonvärdering bör dock endast kunna ske med stöd i lagtext.

8.6 Uthyrning av lokal till bolaget

8.6.1 Svensk rätt

Det torde vara vanligt förekommande att ett fåmansföretag driver verksamhet i en del av en av aktieägaren ägd fastighet. Det samma kan vara fallet beträffande bostadsrätt och hyresrätt. Genom självkontrahering kan därmed ett civilrättsligt giltigt hyresförhållande uppkomma mellan bolaget och dess aktieägare. Så länge hyresersättningen inte avviker från vad som är marknadsmässigt bör inget finnas att anmärka.

Sedan skattereformens införande är i princip all uthyrning av fastighet skattepliktig. Avgörande för i vilket inkomstslag beskattning skall ske är definitionen i 5 § KL. Beskattningen skiljer sig åt beroende på om en bostad skall klassificeras som privatbostd eller näringsfastighet. För att en privatbostadsfastighet skall föreligga krävs som huvudregel att den är bebyggd med småhus som till övervägande del används eller är avsedd att användas för eget eller närståendes boende.[115] I annat fall är fastigheten en näringsfastighet.[116]

Uthyrning av privatbostad beskattas som huvudregel i inkomstslaget kapital, 3 § 3 mom. SIL. Från intäkten medges avdrag med 4.000 kr samt därutöver vid uthyrning av småhus 20 procent av hyresintäkten och vid annan uthyrning för den del av den egna hyran eller avgiften som belöper på den uthyrda delen.[117] Undantag från huvudregeln görs för fåmansföretag. Hyra för privatbostad till företagsledare och närstående till denne beskattas enligt en särregel i inkomstslaget tjänst, 32 § anv. p. 14 femte stycket KL.[118] Uthyrning av näringsfastighet redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Här gäller ingen särregel för fåmansföretag.

[115] Definitionen är formulerad så att en fastighet *antingen* är en privatbostad eller en näringsfastighet. Någon uppdelning synes därför ej vara avsedd. Problem kan därmed uppkomma om aktieägaren t.ex. äger en fastighet tillsammans med sitt aktiebolag. Definitionsmässigt kan ju ett aktiebolag *aldrig* inneha en privatbostadsfastighet. Enligt min uppfattning är en rimlig tolkning av 5 § KL att fastigheten skall definieras för varje skattskyldig för sig, vilket skulle kunna innebära att den av aktieägaren ägda andelen utgör en privatbostadsfastighet samtidigt som den av bolaget ägda andelen är en näringsfastighet. Jfr angående det lämpliga av en sådan uppdelning, Pelin 1997 s. 137 f.

[116] Motsvarande uppdelning gäller för bostadrättsandel.

[117] Vid uthyrning till arbetsgivare eller uppdragsgivare medges inte dessa schablonavdrag utan i stället ett skäligt avdrag. Inskränkningen bör därmed även kunna göra sig gällande för anställd som tillika är aktieägare i bolaget.

[118] Se avsnitt 7.6.4.2.

Hyra som överstiger marknadsmässig ersättning utgör förtäckt förmån och beskattas, om särregeln för fåmansföretag inte är tillämplig, som utdelning i inkomstslaget kapital alternativt som löneförmån i inkomstslaget tjänst. I det senare fallet kan dock en särregel för anställningsförhållanden aktualiseras. De ovan nämnda schablonavdragen får inte användas om upplåtelsen skett till den skattskyldiges eller honom närstående arbetsgivare, 3 § 3 mom. fjärde stycket SIL.[119] Vid bestämmande av utgiven hyra bör även av bolaget bekostade renoveringar av fastigheten beaktas i vissa fall. I fråga om uthyrning av näringsfastighet kan 22 § anv. p. 8 KL bli tillämplig. En eventuell värdeökning på fastigheten skall beskattas hos aktieägaren i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattning sker det år då nyttjanderätten upphör och till det kvarvarande värdet vid samma tidpunkt. Motsvarande regel finns inte vid uthyrning av privatbostad vilket skapar problem. En åtgärd som föranleder värdeökning bör dock även beskattas i dessa fall, vilket också har skett i praxis.

> I RÅ 1990 not 70 hade ett fåmansföretag, som drev verksamhet i en av företagsledaren ägd villafastighet, bekostat ombyggnad av fastigheten. Ombyggnaden bestod till största delen av sprängningsarbeten, ökning av takhöjd samt isättande av större fönster. RegR konstaterade att det genom åtgärdena inte hade tillförts fastigheten något som bolaget kunde ställa civilrättsligt anspråk på. Kostnaderna ansågs i sin helhet ha kommit fastigheten till godo. Företagsledaren beskattades i inkomstslaget tjänst som lön.

För bolaget som hyresgäst finns regler i 23 § anv. p. 15 KL om hyresgästs förbättringsarbeten. Utgifter för ny-, till-, och ombyggnad som fastighetsägaren omedelbart blir ägare till, dras av genom årliga värdeminskningsavdrag på 5 procent.

De speciella reglerna i 22 § anv. p. 8 och 23 § anv. p. 15 KL bör endast vara tillämpliga i fall den värdehöjande åtgärden är kopplad till hyresförhållandet, såsom t.ex. när åtgärden har vidtagits på den förhyrda delen. I övriga fall bör prövas om åtgärden inryms inom marknadsmässig hyra. I annat fall skall beskattning ske enligt alternativen förtäckt lön eller utdelning.

8.6.2 Dansk rätt

I dansk myndighetspraxis har för hög hyra till aktieägare utlöst

[119] I dessa fall erhålls enligt regeln i stället ett skäligt avdrag för kostnad som den skattskyldige fått vidkännas på grund av upplåtelsen.

beskattning som utdelning.[120] Ifall bolaget utför renovering innebärande förbättring av den hyrda lokalen har värdehöjningen betraktats som en förmån.

> I TfS 1994.444 VLD hade bolaget hyrt lokaler i aktieägarens källare. I samband med inflyttningen lät bolaget bekosta en golvreparation. Landsretten fann att det inte visats att någon förbättring i större omfattning uppkommit i samband med reparationen.

Enligt Pedersen belyser domen ett par väsentliga principiella frågeställningar. Som förutsättning för beskattning såsom förtäckt förmån räcker det inte enbart att bolaget står för utgifter som rör aktieägarens privata tillgångar eller i övrigt privata utgifter. Det måste också krävas att aktieägaren realiserar en inkomst antingen genom att aktieägarens egendom tillförs en bestående och väsentlig värdeökning, eller genom att aktieägaren slipper privata utgifter som aktieägaren med viss säkerhet annars skulle få bestrida.[121] Pedersen uttrycker därmed en åsikt som står i överensstämmelse med svensk rätt. Jag har dock fått uppfattningen att man vid den praktiska tillämpningen i dansk rätt, under vissa förutsättningar, nöjer sig med att konstatera att dispositionsmöjlighet föreligger.[122]

8.6.3 Jämförande sammanfattning

I båda länderna är den teoretiskt okontroversiella utgångspunkten, att hyra till aktieägaren från bolaget överstigande marknadsmässig hyra beskattas. Problematiken ligger snarare på det praktiska planet, d.v.s. hur den marknadsmässiga hyran skall bestämmas. Finns det inga schablonregler uppställda löses frågan genom bedömning och bevisning. En teoretiskt viktig fråga är dock hur av bolaget utförda renoveringar på aktieägarnas fastighet skall bedömas. Av genomgången ovan framgår att det i såväl svensk som dansk rätt krävs för beskattning, att renoveringen medfört en förbättring och värdehöjning av den hyrda lokalen. Enbart av bolaget utförda reparationsarbeten är inte tillräckligt. Även här föreställer jag mig att praktiska bedömningsfrågor uppkommer.

[120] LSR 1947.145, där avdrag för överhyran vägrades bolaget. I LSR 1980.100 fick bolaget avdrag för överhyran som lön till aktieägaren tillika uthyraren.
[121] Pedersen R&R 1994.9 SM 245.
[122] Se avsnitt 8.5.2.2.

8.7 Överlåtelser mellan bolag och aktieägare

8.7.1 Svensk rätt

Avyttringar mellan bolag och ägare, samt närstående, är för fåmansföretagens vidkommande nästan uttömmande reglerat i särbestämmelserna i 32 § anv. p. 14 KL.[123] Sker avyttringen från bolag som ej omfattas av fåmansföretagsdefinitionen, och/eller till personer som ej ingår i delägarkretsen, blir dock allmänna regler tillämpliga. Vid frånvaro av särregler skulle de allmänna reglerna ge möjlighet till beskattning i nästan alla situationer där utgivna förmåner vid dessa överlåtelser kan konstateras.[124] Den från 1999 gällande lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser föreskriver dock i 13 och 14 §§ att utdelningsbeskattning inte skall ske om uttagsbeskattning skall underlåtas enligt samma lag.

> För överlåtelse från aktiebolag till fysisk person är förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning att den fysiske personen (förvärvaren) enligt 19 § bedriver näringsverksamhet och att aktiebolaget överlåter hela verksamheten eller en verksamhetsgren, 20 §. Med verksamhetsgren avses enligt 12 § sådan del av en verksamhet som lämpar sig för att avskiljas till en självständig verksamhet. I tidigare gällande praxis uppställdes som krav för att underlåta uttagsbeskattning att tillgångarna stannade krav i den dubbelbeskattade sektorn. I förarbetena ansågs kravet inte längre motiverat, utan det ansågs tillräckligt att eventuell framtida beskattning av det dolda värdet säkrades i inkomstslaget näringsverksamhet. Utredningen framhöll att, i det nu gällande skattesystemet dubbelbeskattas även enskilt bedriven näringsverksamhet genom dels skattedelen av socialavgifterna eller särskild löneskatt, dels inkomstskatt.[125]
>
> Till skillnad från tidigare praxis uppställs inte heller något krav på ägarsamband i den nya lagen.[126] Är kraven för underlåten uttagsbeskattning uppfyllda sker därför inte utdelningsbeskattning oavsett om den fysiske personen är delägare eller närstående i aktiebolaget eller inte. Utdelning kommer enligt 15 § likväl att ske, även om förutsättningarna ovan är uppfyllda, i den mån överlåtelsen har skett under det skattemässiga restvärdet. I så fall aktualiseras utdelningsbeskattning för mellanskillnaden mellan det skattemässiga restvärdet och överlåtelsepriset.

[123] Se avsnitt 7.6.3.2.
[124] Ett belysande exempel är ju RÅ 1996 ref 16 där en företagsledare beskattades för löneförmån när företagsledarens sambo förvärvat en bil till ett pris understigande marknadspris. Fallet kommenteras i avsnitt 8.3.1.
[125] SOU 1998:1 s. 176 f.
[126] Se SOU 1998:1 s. 151 ff. för en redogörelse av äldre praxis.

Även om de nya omstruktureringsreglerna är relativt generösa, kommer det även fortsättningsvis att finnas situationer där undantag för uttagsbeskattning inte föreligger. Uttagsbeskattning skall exempelvis ske om överlåtelsen inte omfattar minst en verksamhetsgren eller om förvärvaren inte bedriver näringsverksamhet. Möjligheten att beskatta förtäckta förmåner vid överföringar från aktiebolag till delägare enligt allmänna regler kommer därmed att få fortsatt stor betydelse.

En förutsättning för att förtäckt förmån kan anses föreligga är att det sker någon form av värdeöverföring från bolaget. Exempel på detta är förvärv från bolaget till underpris och bolags inköp av tillgång till överpris.[127] Åtskilliga exempel finns i tidigare praxis, och nedan återges några fall.

> Överlåtelse av fastighet till bolag för överpris beskattades som förtäckt utdelning i RÅ 1935 ref 20, RÅ 1943 not 3-5 och RÅ 1959 not 67.
>
> I RÅ 1955 not 1733–1735 beskattades aktieägare i ett familjebolag för mellanskillnaden av införsäljningspriset och det uppskattade värdet på ett antal möbler som sålts till bolaget.
>
> I RÅ 1959 not 309–310 ägde ett bolag en fordran på 233.501 kr på dödsboet efter dess avlidne direktör. Aktierna ägdes av dödsboet tillsammans med änkan och den avlidnes barn. Som gottgörelse övertog bolaget ett antal i dödsboet ingående varumärken. Någon utredning hade ej förebringats om varumärkenas eventuella värde. Bolaget vägrades avdrag och dödsboet beskattades för hela beloppet som förtäckt utdelning.

Intressant är att beskattning också har kunnat ske vid felpristransaktioner mellan fysiska ägare i ett moderbolag och dess dotterföretag, RÅ 1948 not 1415–1416.

> Två fysiska personer ägde aktier i bolaget A, vilket i sin tur hade ett dotterbolag B. Personerna och bolaget A ägde tillsammans även ett tredje bolag C. Aktierna i bolaget C såldes av de båda fysiska personerna (25 aktier var) och bolaget A (150 aktier) för sammanlagt 80.000 kr till dotterbolaget B. De bägge fysiska ägarna hade dock tagit ett högre pris per aktie än bolaget A. Skillnaden beskattades som utdelning från bolaget A.[128]

[127] I flermansbolag har utdelning inte ansetts föreligga om bolagets syfte varit kommersiellt. Därför har beskattning ej skett för inköpsrabatt till vissa av NK:s aktieägare, RÅ83 1:52, och förhöjd ränta på en särskild sparform förbehållen aktieägare i SE-banken, RÅ83 1:55.

[128] Förmån vid utköp av värdehandlingar till underpris har beskattats i bl.a. RÅ 1947 not 170, RÅ 1953 not 799 och RÅ 1940 not 772. Se för en beskrivning av målen, K.G.A. Sandström 1962 s. 474 ff.

Beskattning kan således ske även om förmånen inte erhållits direkt från bolaget/arbetsgivaren. En förutsättning är att det föreligger intressegemenskap mellan bolaget och förmånsgivaren eller att bolaget på annat sätt medverkat till förmånen.[129] De allmänna reglerna är i detta hänseende vidare än de speciella reglerna. Andra situationer där beskattning bör kunna ske är sådana där delägare helt sonika tillgodogör sig företagets tillgångar utan att dölja det bakom någon särskild transaktion.[130]

Som framgår av de exempel ur praxis som redovisats föreligger inga materiella problem att beskatta förmånerna så snart en värdeöverföring kan konstateras.[131] Så länge avtalsvillkoren är marknadsmässiga föreligger däremot ingen grund för beskattning av förtäckt förmån enligt allmänna regler, även om bolaget förvärvar tillgångar som uppenbarligen inte kommer att användas i bolagets verksamhet.[132] En viktig praktisk fråga är hur värderingen av tillgångarna skall ske. I RÅ82 1:45 fastslogs att marknadsvärdet skall beräknas efter ortens pris och till det belopp, som en utomstående varit beredd att betala för egendomen. De problem som är förknippade med att värdera fast egendom har behandlats i RÅ82 1:84 och RÅ 1987 ref 13. I det förstnämnda målet uttalade RegR att marknadsvärdet schablonmässigt kan framräknas till 133 procent av taxeringsvärdet och att avvikelse endast bör ske efter särskild värdering. I RÅ 1989 ref 10 II förekom en omfattande utredning med fyra olika värderingsutlåtanden som varierade mellan 1.700.000 kr och 2.800.000 kr marknadsvärdet fastställdes till 2.300.000 kr med ledning främst av ett utlåtande av överlantmätarmyndigheten

[129] Exempel på där detta skett för fåmansföretag är RÅ 1992 not 364 och RÅ 1996 ref 16. Eftersom förmånen inte erhållits direkt från fåmansföretagen kunde särreglerna ej tillämpas. I stället skedde beskattning enligt allmänna regler. Ett exempel i praxis gällande "vanliga" företag är det nyligen avgjorda RÅ 1997 ref 1. En förmån i form av penninggåva utgick där från en person som strax innan gåvan fullbordades, hade ägt huvuddelen av aktierna i det moderföretag i en koncern som arbetsgivaren hade tillhört. RegR konstaterade att ett "sådant ägarförhållande får anses medföra att kravet på samband är uppfyllt". En annan utgång blev det dock i RÅ 1998 not 91. En person ägde samtliga aktier i ett bolag. Inom ramen för en tidsperiod av ca 10 år skulle aktieägaren successivt skänka aktierna till en av bolagets anställda. RegR fann att den planerade överlåtelsen av aktierna väsentligen fick anses ha sin grund i den personliga relation som utvecklats mellan aktieägaren och den anställde. Överlåtelsen ansågs därför vara av benefik karaktär och inte ett utslag av anställningen.

[130] Jfr K.G.A. Sandström 1962 s. 447.

[131] En annan sak är att det kan föreligga värderingsproblem som gör det svårt att konstatera om det har skett en värdeöverföring.

[132] Jfr särregeln i 32 § anv. p. 14 tredje stycket KL, om delägares införsäljning av "onyttig" övrig lös egendom, som ju kan vara tillämplig.

Den speciella felprisregeln i 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL är enligt ett uttryckligt undantag ej tillämplig om företagsledaren förvärvar egendomen till underpris och beskattning av företagsledaren redan skett vid förvärvet i enlighet med 32 § anv. p. 14 första stycket KL. Syftet är att beskattning ej skall ske mer än en gång och regeln innebär alltså att utköp kan ske till 0 kr utan att regeln blir tillämplig. Betraktar man de allmänna reglerna kan först konstateras att beskattning för förtäckt utdelning ej är möjlig vid det första förvärvet, eftersom någon värdeöverföring ej har skett. I det läget uppstår således ej någon konkurrens. Vid det andra förvärvet sker däremot en värdeöverföring och en förtäckt utdelning är i princip för handen. Frågan är då om beskattning kan ske enligt de allmänna reglerna i 3 § 1 mom. SIL och 22 § anv. p. 1 a KL, trots att särreglerna enligt ett uttryckligt undantag inte kan tillämpas. Enligt min uppfattning bör man först undersöka vad som är anledningen till att regeln inte kan tillämpas. För det första kan orsaken vara att samtliga nödvändiga rekvisit inte är uppfyllda, t.ex. att ett fåmansföretag visserligen avyttrar egendom till underpris men att överlåtelsen sker till en person som varken är delägare eller närstående. Det senare var ju fallet i det ovan refererade RÅ 1992 ref 56. I ett sådant uppstår ingen regelkonkurrens eftersom 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL inte är möjlig att tillämpa. Det skulle i så fall vara fullt möjligt att även pröva om den allmänna regeln i 3 § 1 mom. SIL är tillämplig. Något som RegR också gjorde i det angivna rättsfallet. För det andra kan orsaken vara att situationen uttryckligen är undantagen från särregeln, såsom är fallet i ovan beskrivna 32 § anv. p. 14 fjärde stycket sista meningen KL. Här uppstår en regelkonkurrens i den meningen att fallet uttryckligen är reglerat såsom ett undantag i specialregeln, men samtidigt omfattas av den allmänna regeln. Att i detta fall ändå beskatta enligt den allmänna regeln framstår som både orimligt och av lagstiftaren uppenbarligen inte avsett. Det införda undantaget skulle annars framstå som verkningslöst. Enligt min mening vore det mest materiellt tillfredsställande att använda skilda lösningar för de ovan beskrivna situationerna. Det första fallet omfattas över huvud taget inte av särregeln och den allmänna regeln kan därför tillämpas utan att någon regelkonkurrens uppstår. I det andra fallet omfattas situationen av såväl särregeln som den allmänna regeln, vilket innebär att en verklig regelkonflikt uppstår. De olika rättsföljderna framstår som uppenbart oförenliga, vilket innebär att ett regelval måste göras. Vid en tillämpning av principen om lex specialis framstår som framförts ovan 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL som en specialregel jämfört med den allmänna regeln.

Detta förstärks i det särskilda fallet av att sista meningen i regeln är en undantagsbestämmelse.[133]

8.7.2 Dansk rätt

Överlåtelser av tillgångar mellan bolag och aktieägare accepteras under förutsättning att de ingås på marknadsmässiga villkor.[134] Köper aktieägaren tillgångar av bolaget till underpris föreligger förtäckt utdelning med motsvarande belopp. Samma gäller när aktieägaren säljer tillgångar till bolaget för överpris.

> I UfR 1996.65 H hade den skattskyldige förvärvat en fastighet för 300.000 kr från sin svärfars dödsbo. Två år senare sålde hon fastigheten för 660.000 kr till ett bolag där hela aktiekapitalet ägdes av henne och hennes make. Skattemyndigheten ansåg att fastighetens marknadsvärde inte översteg 500.000 och beskattade mellanskillnaden som utdelning. Domstolen sänkte så småningom utdelningen till 100.000 kr.

Ett stort praktiskt problem är liksom i Sverige hur det marknadsmässiga värdet skall bestämmas. Utgångspunkten tas normalt i det värde som på något sätt kan dokumenteras vara marknadsvärdet.[135] Det har i dansk rätt diskuterats om det s.k. värderingscirkuläret kan användas vid bedömningen.[136] Cirkuläret är tillämpligt på värdering av tillgångar och skulder i dödsbo och gåvoskatteberäkning. I TfS 1990.181 LSR uttalade landsskatteretten att cirkuläret inte är direkt

[133] Jfr Aldén 1998 s. 90. Samma slutsats som jag redovisat här gäller för det nyinförda undantaget i regelns sista mening. Slutet av 32 § anv. p. 14 fjärde stycket KL föreskriver att beskattning inte heller skall ske om förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning enligt lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser är uppfyllda.

[134] Christensen m.fl. 1995 s. 404.

[135] Som en följd av utgången i ett bindande förhandsbesked från 10/9 1992 anses jämförelsevärdet under vissa förutsättningar ligga högre än marknadsvärdet. Så skulle vara fallet om bolaget innan överföringen bekostar stora renoveringar i enbart huvudaktieägarens intresse och det bokförda värdet därmed skulle ligga högre än marknadsvärdet. I det aktuella fallet hade bolaget köpt ett hus för ca 2,5 milj. kr. Efter vissa förbättringar de inledande åren uppgick anskaffningskostnaden till ca 3 milj. kr. Därefter köpte bolaget mark i anslutning till huset och uppförde en tennisbana för ca 1,6 milj kr. Efter det att en fastighetsmäklare värderat egendomen till 3,6 milj. kr. önskade huvudaktieägaren förvärva egendomen till detta pris, som således understeg det bokförda värdet med 1 milj kr. Landsretten fastställde att köpesumman vid en överföring borde uppgå till 4,6 milj kr. Skattemyndigheterna kan inte utan vidare fastställa värdet till det bokförda värdet, utan en bedömning måste göras i varje enskilt fall. Se om förhandsbeskedet, Kjær TfS 1995 s. 96.

[136] Se avsnitt 3.2 angående något om cirkulärens funktion bland de danska rättskällorna.

tillämpligt vid bolags överlåtelse av fast egendom till huvudaktieägare. Cirkuläret kan dock användas för att ge en vägledning vid värderingen.[137] I cirkuläret föreskrivs att överlåtelser av fast egendom som utgångspunkt bör accepteras innanför en marginal på +/- 15 procent av den senast offentliggjorda egendomsvärderingen. Den skattskyldige bör dock ha möjlighet att, när så är fallet, på något sätt dokumentera att marknadsvärdet avviker från egendomsvärderingen. Detta har också fastställts av domstolarna i avgöranden före ikraftträdandet av värderingscirkuläret.[138]

Följande avgörande belyser värderingsproblematiken när det gäller lös egendom.

> I TfS 1994.530 VLD hade ett bolag under åren 1983–87 förvärvat tavelkonst för 1.338.000 kr inklusive moms. År 1989 värderades tavlorna till 492.000 kr exklusive moms, som det pris en försäljning på auktion säkerligen skulle inbringa. Bolaget önskade sälja tavlorna till aktieägaren för värderingspriset, men landsskatteretten fastställde ett bindande förhandsbesked med innebörden att skillnaden mellan anskaffningspriset och värderingspriset skulle anses som förtäckt utdelning. År 1992 avyttrades tavlorna till ett annat av aktieägaren dominerat bolag för 492.000 kr. Landsretten fastställde efter besiktning värdet till 566.000 kr och uttalade att det vid intressegemenskap måste ställas särskilda krav på dokumentation för att överföringen skall accepteras ha skett på marknadsmässiga villkor.

Värderingsfrågor av denna typ ligger principiellt sett på bedömnings- och bevisplanet. Av den senare domen kan utläsas att särskilt höga dokumentationskrav ställs på den skattskyldige när ekonomisk intressegemenskap föreligger.[139]

8.7.3 Jämförande sammanfattning

Ur principiell synvinkel ligger det inget kontroversiellt i att felprisöverföringar till och från aktieägarna i båda länderna ses som självklara exempel på förtäckta förmåner. Problematiken handlar framför allt om, precis som jag angav ovan i avsnitt 8.6.3, att avgöra huruvida en förmån faktiskt föreligger. Svaret ligger i hur man kommer fram till den överlåtna tillgångens marknadsvärde. När det gäller fastigheter har i praxis i stor utsträckning jämförelse skett med schablonvärden, i regel taxeringsvärdet, förmögenhetsvärdet eller motsvarande.

[137] Jfr Christensen m.fl. 1995 s. 520.
[138] Ett exempel på detta är UfR 1978.660 H.
[139] Jfr ØLD 9 september 1998, R&R 1998.12 SM 459.

Det finns dock inget uttryckligt stöd i lagtexten för en sådan tillämpning. Eftersom det helt och hållet är en bedömningsfråga, kan jag emellertid inte finna att en sådan utgångspunkt skulle vara sämre än någon annan. En schablonvärdering frångås dock om det är möjligt att bestämma ett individuellt värde. Det ställs därvid stora krav på dokumentering och bevisning från den skattskyldiges sida.

8.8 Värdeöverföring mellan bolag med gemensam ägarkrets

8.8.1 Svensk rätt

RegR uttryckte i det omskrivna "Sipanomålet" 1992 ref 56, som även gäller fråga om uttagsbeskattning, att utdelningsbeskattning i princip kan aktualiseras om det finns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag. Uttalandet står således i överensstämmelse med den ovan angivna subjektsprincipen, d.v.s. synsättet att redan dispositionsmöjligheten över en inkomst i vissa fall kan medföra beskattning, om själva inkomsten styrs över till en annan mottagare. I det aktuella målet ansåg dock RegR inte att grund för utdelningsbeskattning förelåg. Motiveringen var att egendomen inte skulle tillföras aktieägarna personligen och inte heller föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn (överföringen skedde till underpris mellan två aktiebolag i en s.k. oäkta koncern). Det har diskuterats om inte RegR här gjorde en något inskränkt tolkning av 3 § 1 mom. SIL.[140] Aktiebolagsrättsligt är det möjligen oklart om utdelning skall anses föreligga i ett sådant fall. Förmodligen är dock utbetalningsreglerna i 12 kap. ABL till skydd för det egna kapitalet tillämpliga.[141] Vidare bygger den s.k. subjektsprincipen på att redan förfogandet över

[140] Möller, SST 1994 s. 158 ff., har kritiserat majoritetens domskäl som allt för kortfattade. Han saknar ett allmänt resonemang om indirekta berikanden och det civilrättsliga och skatterättsliga utdelningsbegreppet. Möller menar att utdelningsbeskattning principiellt bör ske av ägaren i en oäkta koncern vid underprisöverföringar mellan systerbolag. Han menar att den verkliga innebörden är att ägaren gör ett uttag från det ena bolaget för att därefter göra ett tillskott till det andra bolaget.

[141] Se t.ex. Rodhe 1995 s. 131 f. Enligt Pehrsson, JT 1997-98 s. 218, har de allra flesta i litteraturen uttalat sig för en sådan tolkning, som också har ett visst stöd i förarbetena, prop. 1975:103 s. 475 f.

inkomstmöjligheten bör utlösa beskattning.[142] I utredningen om omstruktureringar och beskattning förs ett resonemang om vad man kallar den "ekonomiska innebörden" vilket, i vart fall indirekt, innebär att kritik uttalas mot RegR:s ställningstagande i Sipanomålet.[143]

> Enligt utredningens uppfattning finns det "i ekonomisk mening endast två sätt på vilka övervärden kan överföras mellan aktiebolag, beträffande vilka gäller att intressenterna och intressentandelarna i bolagens egendom är desamma, nämligen utdelning och kapitaltillskott. Vad som skenbart kan förefalla som en överföring i 'sidled', en benefik rättshandling, utgör således ekonomiskt sett i själva verket en kortare eller längre kedja av utdelningar och kapitaltillskott".

Hultqvist har i ett annat sammanhang uttalat sig kritiskt mot att företa en juridisk analys med stöd av "den ekonomiska innebörden". Han förordar i stället en skatterättslig analys utifrån inkomstbeskattningens allmänna inkomstbegrepp och de teorier som det bygger på.[144] Enligt min mening kan därmed en analys med hjälp av subjektsprincipen leda till att utdelningsbeskattning hade kunnat ske i Sipanomålet.

Det är enligt min mening möjligt att RegR ansett det som obilligt att utdelningsbeskatta överföringen. Det hade försvårat omstruktureringen och värdet skulle ju i så fall ha blivit föremål för ytterligare beskattning vid en framtida utdelning från det förvärvande bolaget. Enligt min mening talar mycket för att utgången i vilket fall som helst är materiellt tillfredsställande. Ägarna till de båda bolagen kan ju inte sägas ha realiserat någon inkomst på grund av värdeöverföringen. Värdeökningen i det förvärvande bolaget kommer visserligen ägaren till godo, men den motsvaras av en värdeminskning i det överlåtande bolaget. Ägaren har därmed inte tillförts något värde. Tillgångarna har inte heller lämnat den dubbelbeskattade sektorn. För att anknyta till Persson Östermans allmänna resonemang har möjligen subjektsprincipen här fått ge vika för kontinuitetsprincipen.[145]

Motiveringen i målet ger inte besked huruvida RegR anser att utdelningsbeskattning bör aktualiseras om överföring sker, visserligen till ett annat aktiebolag, men ett bolag som ägs av närstående eller

[142] Minoriteten i målet verkar ha ansett att redan dispositionen utgör skäl för utdelningsbeskattning. Jfr Bergqvist SST 1994 s. 146.
[143] SOU 1998:1 s. 139 ff. Det är således ett uttalande om gällande rätt och måste därför bedömas och värderas som doktrin eller motsvarande.
[144] Se Hultqvist 1997 s. 335 ff.
[145] Se avsnitt 8.3.1 och not 46.

utomstående personer. Silfverberg menar att utdelningsbeskattning skall ske i ett sådant fall, eftersom ägarna till det mottagande bolaget indirekt gynnas av dispositionen.[146] Därmed har en förmån uppkommit hos tredje person. Enligt subjektsprincipen skall förmånen anses ha sin grund i det förstnämnda bolagets ägares bestämmande inflytande eller anställning i bolaget. Det är oklart hur stor diskrepans som bör krävas mellan ägarförhållandena i de båda bolagen för att utdelningsbeskattning skall aktualiseras. Även här försvåras tolkningen av att värdet kommer att kvarstå i bolagssektorn. Det senare bör enligt min mening dock inte ensamt kunna utgöra skäl emot utdelningsbeskattning om överföringen innebär även någon annan form av förmån för ägarkretsen.

Den gällande rätt som beskrivits här bygger således till stor del på praxis. De från 1999 gällande lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser innebär vissa förändringar av betydelse för den fråga som behandlas i detta avsnitt.[147] Numera är det uttryckligt reglerat att utdelning inte skall ske om förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning är uppfyllda, 13 och 14 §§.

> När det gäller överföringar mellan två aktiebolag, där förutsättningarna för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL inte är uppfyllda, är det i korthet följande två rekvisit som måste vara uppfyllda: hel verksamhet eller verksamhetsgren skall enligt 20 § överlåtas och minst samma andel av andelarna i det förvärvade företaget skall vara kvalificerade, enligt 3 § 12 a mom. SIL, som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget, 30 §. Det finns således inget krav på ägarsamband vad gäller de båda företagen.

Däremot så avstod man från att uttryckligen reglera utdelningsfrågan i de fall uttagsbeskattning *inte* kan underlåtas vid överföring mellan två aktiebolag. Dels så spekulerar utredningen i att RegR inte kommer att känna sig bunden av detaljerna i Sipanomålet, dels menar man att det är principiellt problematiskt att kodifiera vad som redan följer av allmänna principer.[148] I propositionen uttrycker regeringen enighet med utredningens bedömning av konsekvensen av allmänna principer för beskattningen i de aktuella hänseendena. Man instämmer också med utredningen att det är problematiskt att lagreglera frågan. Samtidigt påtalas dock att "en indirekt lagreglering föreligger". Enligt regeringen kan av 14 och 15 §§ underprislagen motsatsvis utläsas att, när uttagsbeskattning sker, beskattning för utdelning skall ske.

[146] Silfverberg 1992 s. 285.
[147] SOU 1998:1 och prop. 1998/99:15.
[148] SOU 1998:1 s. 150.

Avslutningsvis görs bedömningen att någon särskild lagreglering av den diskuterade innebörden inte är behövlig eller lämplig.[149] Jag vill först rikta kritik mot utredningens sätt att, som argument för att avstå från lagreglering, bl.a. spekulera i framtida ändringar av RegR:s principiella inställning i frågan, särskilt som Sipanomålet ju avgjordes i plenum. Än mer anmärkningsvärt är det att ställningstagandet fått passera vid den slutliga utformningen av lagförslaget. Regeringens resonemang är mycket motsägelsefullt och svårbegripligt. Jag anser för min egen del att det är högst osäkert om ett generellt motsatsslut med den ovan angivna innebörden är möjligt. Är det mot bakgrund av Sipano-målet t.ex. självklart att utdelning skall ske om ägarsamband föreligger eller om uttagsbeskattning sker på grund av kravet på kvalificerat aktieinnehav inte är uppfyllt? Dessutom kan det väl i vissa fall bli aktuellt att, om förvärvaren är anställd i det överlåtande företaget, i stället beskatta mellanskillnaden som lön. Min uppfattning är således att gällande rätt fortfarande är oklar på denna punkt, och att det vore önskvärt med en uttrycklig reglering av frågan.

I de fall en värdeöverföring sker till ett bolag som inte är föremål för dubbelbeskattning, t.ex. ett handelsbolag, har enligt praxis förmånsbeskattning kunnat ske. Så ansågs ju vara fallet i förhandsbeskedet RÅ 1987 ref 51 där en fastighet till underpris var tänkt att överföras från ett aktiebolag till ett handelsbolag, i vilket aktieägaren tillika var delägare.[150] Visserligen uppkommer inte någon värdeförändring hos ägaren vid själva överlåtelsen, men värdet förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn vilket i vart fall indirekt kan ses som att en förmån tillskapas. Även vid denna typ av överlåtelse innebär den nya lagen om underprisöverlåtelser dock förändringar av gällande rätt.

> Uttagsbeskattning, och därmed utdelningsbeskattning, skall i dessa situationer enligt 27 § underlåtas om det förvärvande handelsbolaget enbart har "företag" som delägare (som företag räknas enligt definitionen för övrigt varken handelsbolag eller fysiska personer). Minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen skall vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Det synsätt som kommit till uttryck i praxis, genom bl.a. det ovan anförda RÅ 1987 ref 51, har därmed ändå fortsatt stor betydelse.

[149] Prop. 1998/99:15 s. 168 ff.
[150] Se avsnitt 2.3.3.

8.8.2 Dansk rätt

I dansk rätt har det länge ansetts odiskutabelt att, vid underprisöverföringar mellan bolag med samma ägare, beskattning av mellanskillnaden kan ske hos det överlåtande bolaget. Det anses vidare också möjligt att beskatta det förvärvande bolaget för motsvarande belopp som tillskott. Det senare har stöd i lagtexten. Det köpande bolaget får också avdrag med motsvarande värde.[151] Vad som däremot uttrycks mer tveksamt är om det är möjligt att beskatta huvudaktieägaren, med motiveringen att förmånen passerat aktieägarens personliga ekonomi. Någon fördel anses inte uppnås när tillgångar flyttas mellan två ägda bolag genom att någon fördel inte har realiserats.[152] Enligt Byholm saknas det grund för att beskatta "huvudaktionären". Motivet för att beskatta denne skulle vara att värdet i realiteten har passerat dennes ekonomi. Byholm menar dock att aktieägaren inte erhåller någon förmögenhetsökning: "Såfremt aktierne i det ene selskab stiger i værdi, kompenseres dette ved, at aktierna i det andet selskab falder tilsvarænde".[153]

Trots synpunkten i dansk doktrin, att beskattning av huvudaktieägaren inte bör aktualiseras i de här diskuterade situationerna, gav TfS 1984.131 VLD en motsatt utgång.[154]

> Ett aktieselskab handlade med jordbruksmaskiner som tillverkades av en tysk firma. Delägare i selskabet var dels ett antal anpartsselskaber samt delägare i dessa. Den tyska firman betalade ut provisioner till delägarna i relation till deras aktieinnehav i aktieselskabet. Landsretten fann att provisionsintäkterna var hänförliga till aktieselskabet och därför skulle beskattas där. Delägarna i anpartsselskaberne blev beskattade för provisionerna som förtäckt utdelning.

Utgången har ansetts materiellt otillfredsställande eftersom delägarna beskattas trots att de själva ännu inte mottagit någon inkomst. I själva verket kommer beskattning att ske ytterligare en gång som aktie-

[151] Detta följer numera uttryckligen av de nyinförda reglerna om transfer pricing, se avsnitt 8.11.2 nedan.

[152] Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 527 f. Jfr Bygholm SpO 1994/2 s. 57 ff. och Werlauff 1989 s. 393 ff.

[153] Se Bygholm SpO 1994/2 s. 58.

[154] Se även TfS 1998.386 VLD där en huvudaktieägare i byggbolag beskattades för utdelning efter överlåtelser av tomtmark mellan byggbolaget och ett annat bolag som ägdes av huvudaktieägarens 8-årige son. Byggbolaget avyttrade först marken till det andra bolaget för 250.000 kr. Vid ett senare tillfälle köpte byggbolaget tillbaka marken för 500.000 kr. Huvudaktieägaren ansågs av Landsretten ha ett bestämmande inflytande över båda bolagen. Fallet är kommenterat av Michelsen i R&R 1998.8 SM 267.

inkomst, hos samma skattesubjekt, vid framtida utdelning, avyttring eller likvidation.[155]

8.8.3 Jämförande sammanfattning

Kännetecknande för de fall som här främst diskuterats, d.v.s. värdeöverföringar mellan bolag med gemensam ägarkrets, är att *värdet kvarstår i bolagssektorn* (aktiebolag eller andra dubbelbeskattade subjekt) och att ägaridentitet föreligger. Eftersom någon förmögenhetsökning inte sker hos de bakomliggande aktieägarna kan dessa inte sägas ha realiserat någon inkomst. I svensk praxis finns det inte heller något exempel på att beskattning har skett i en situation som denna. Som framgått ovan i 8.8.2 har detta dock skett i dansk praxis, med vissa undantag, något som har diskuterats kritiskt i dansk doktrin. Mot bakgrund av den principiella diskussion som jag fört i anslutning till svensk rätt i avsnitt 8.8.1, kan jag inte annat än instämma i den kritik som framförts i dansk doktrin. De i Sverige nyinförda reglerna om beskattning vid omstruktureringar innebär att tidigare svensk praxis till viss del inte längre har betydelse. Svaret på om utdelningsbeskattning aktualiseras eller inte, är numera till stor del knutet till frågan om uttagsbeskattning enligt den nya lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser. Äldre praxis kommer dock alltjämt ha betydelse i de fall utdelningsbeskattning aktualiseras.

8.9 Förvärv av värdepapper

8.9.1 Svensk rätt

Erhållande av aktier i bolaget i samband med fondemission eller nyemission anses inte vara utdelning. Vid fondemission sker ingen förmögenhetsöverföring. Det är endast fråga om en omvandling från fritt till bundet kapital. Inte heller rätten att få delta i nyemission anses innebära någon förmån eftersom deltagandet endast möjliggör för ägaren att behålla sin proportionella ägarandel.[156] Däremot utgör enligt praxis erbjudande till aktieägarna i moderbolaget att teckna

[155] Domen har kritiserats av Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 186. Se också Michelsen i R&R 1998.8 SM 267 som menar att det saknas stöd för beskattning när mervärdet endast kommit ett systersällskap till godo.
[156] Se Tivéus 1991 s. 47.

aktier *i dotterbolag eller annat bolag* skattepliktig inkomst om förmånen utnyttjas eller avyttras.[157] Den skattepliktiga inkomsten utgörs då av skillnaden mellan emissionskursen och marknadsvärdet vid förvärvstillfället.

> I RÅ 1985 Aa 192 ansågs ägarna i ett bolag, Östgötabanken, bli föremål för utdelningsbeskattning om de utnyttjade eller avyttrade rätten att teckna aktier i ett bolag som dess förinnan ägdes av utomstående. Det utdelande bolaget hade kort tid före emissionen överfört värden till det andra bolaget av 20–30 milj. kr. Bolaget ansågs ha utverkat att deras ägare skulle ha företrädesrätt till emissionen och genom värdeöverföringen bidragit till värdet på företrädesrätterna.
>
> I RÅ79 1:67 blev ägarna i Kockums utdelningsbeskattade för rätten att till underpris teckna aktier i ett nybildat bolag till vilket Kockums skogsfastigheter skulle överlåtas.

Beskattning har även ansetts kunnat ske fast förmögenhetsöverföring skulle komma att ske vid en framtida tidpunkt.

> RÅ 1989 ref 101 avsåg delning av ett företag (s.k. fission). Ett antal huvudägare i AB A skulle genom bolag Z sätta upp AB A Holding. Aktieägarna i A skulle få teckna aktier i holdingbolaget. De ägare som inte accepterade erbjudandet skulle, via att Z tecknade aktier för dem, senare vederlagsfritt få option att förvärva aktier i holdingbolaget för emissionspriset. Efter nyemissionen skulle bolag A till underpris föra över sitt aktieinnehav i AB Y till holdingbolaget. Ägarna i A ansågs ha fått utdelning från A motsvarande värdet på företrädesrätterna i holdingbolaget. Detta oavsett om förmögenhetsöverföringen skulle ske efter aktieteckningen.[158]

Avgörandet blev föremål för diskussion och kritik. Enligt Virin innefattar i och för sig det civilrättsliga utdelningsbegreppet även utdelning av aktier. Utdelningen innebär enligt Virin dock inte att medel förs ut ur dubbelbeskattningssfären, eftersom värdet ligger i de erhållna aktierna, och en beskattning strider därför mot dubbelbeskattningsprincipen. Virin förordade därför ett generellt undantag från 3 § 1 mom. SIL gällande utdelning i form av aktier.[159] Utgången i förhandsbeskedet RÅ 1989 ref 101 förhindrade den delning som ingick i

[157] Se för en praxisgenomgång Norberg SN 1987 s. 306 f.

[158] Möjligheter finns för börsföretag att under vissa förutsättningar genomföra fission utan skatteplikt för aktieägarna, den s.k. lex ASEA, 3 § 7 mom SIL. Regeln föreslås genom SOU 1998:1 utvidgas till att avse marknadsnoterade aktier. Reglerna i sig är inte relevanta för onoterade företag och behandlas därför inte här.

[159] Virin SST 1990 s. 597 ff.

affären mellan ASEA och Brown Boveri. Under 1991 införde därför lagstiftaren en möjlighet att genomföra delning av aktiebolag utan skattekonsekvenser. Möjligheten gäller börsföretag att under vissa förutsättningar genomföra fission utan skatteplikt för aktieägarna, den s.k. lex ASEA, 3 § 7 mom. SIL. Regeln har genom ny lagstiftning utvidgats till att avse marknadsnoterade aktier.[160] Reglerna i sig är inte relevanta för onoterade företag och behandlas därför inte här. Den bakomliggande tankegången, bl.a. framförd av Virin som framgått ovan, är dock intressant och förtjänar en diskussion. Enligt min mening är huvudfrågan om det är egalt vilken typ av tillgång, t.ex. pengar, inventarier, möbler, aktier eller annat, som delas ut från ett aktiebolag. Skillnaden mellan aktier och annan egendom förefaller enligt Virins mening vara, att vid utdelning av aktier så kvarstår värdet i dubbelbeskattningssektorn. Bolagssektorns kapital har inte minskat och hushållssektorns kapital har inte ökat.[161] Värdet skulle då inte kunna realiseras utan att dubbelbeskattning uppstår, antingen genom utdelning eller avyttring av aktier. Synsättet ligger egentligen nära det som RegR anlade i RÅ 1992 ref 56. Skillnaden mellan händelseförloppet i det senare fallet och det här diskuterade är att i Sipano-målet tillfördes inte ägarna den överlåtna egendomen personligen. Principiellt sett föreligger därmed enligt min åsikt en viktig skillnad. I Sipano-situationen kvarstannar värdet i bolagssektorn och ett realiserande av värdet kan inte ske utan att dubbelbeskattning inträder. I ASEA-situationen förs dock *värdet* faktiskt ut ur dubbelbeskattningssektorn. Någon principiell skillnad föreligger enligt min mening därför inte mellan aktier och andra typer av tillgångar. Hushållssektorns kapital ökar inte i något av fallen. Delar bolaget exempelvis ut en personbil till aktieägaren, motsvaras förmögenhetsökningen av en motsvarande minskning av aktiernas värde. I ett vidare perspektiv kan beskattningen visserligen kritiseras med motiveringen att aktieägaren inte har realiserat någon inkomst. Incitamentet till beskattning är dock i stället att ett värde lämnar bolaget till förmån för aktieägaren. För att dubbelbeskattningsprincipen skall upprätthållas måste därför utdelningsbeskattning ske. Annars skulle en förtäckt utdelning behandlas förmånligare än en öppen utdelning. Aktier intar därmed trots dess egenskap av "dubbelbeskattningstillgång" ingen särställning jämfört med övriga slag av tillgångar. Tolkningsmässigt är saken dessutom helt klar. Om det nämligen är oklart om en värde-

[160] SOU 1998:1 och prop. 1998/99:15.
[161] Virin SST 1990 s. 610.

överföring till ett systerbolag omfattas av det civilrättsliga utdelningsbegreppet, och därmed det skatterättsliga, är det desto klarare att utdelning av aktier till aktieägarna omfattas likväl som övriga tillgångar. Till skillnad från Virin anser jag därför inte, att det inom ramen för ett gällande system med ekonomisk dubbelbeskattning, finns ett behov av att generellt undanta utdelning av aktier från skatteplikt.[162]

> Det finns ännu inget fissionsinsitut i svensk associationsrätt, men det kommer förmodligen inom kort att läggas fram förslag om sådana regler.[163] I förberedelse för detta föreslås en generell skattemässig reglering av såväl fusioner som fissioner. Syftet är att sådana ombildningar under vissa förutsättningar skall kunna ske skattefritt.[164]

I avvaktan på en generell reglering och med anledning av det begränsade tillämpningsområde lex ASEA har, får delning av fåmansaktiebolag prövas enligt allmänna regler för utdelnings- och uttagsbeskattning.[165] Frågan har aktualiserats i praxis.

> I förhandsbeskedet RÅ 1993 not 717 ägde två personer med respektive barn tillsammans ett aktiebolag. Samarbetssvårigheter förekom och man önskade därför dela upp företaget. Person 1 med barn bildade därför ett nytt bolag, till vilket man avsåg att till skattemässigt restvärde överföra så mycket tillgångar att man uppnådde samma värde på aktierna i de båda bolagen. Därefter tänkte person 1 med barn överlåta sina aktier i det första bolaget till person 2 för nominellt värde. SRN ansåg, med hänsyn till att någon benefik överföring ej förelåg när delningen var genomförd, att det inte fanns skäl att upprätthålla kravet på ägarsamband. Nämnden menade därför att varken uttags- eller utdelningsbeskattning skulle ske. RegR fastställde bedömningen. Någon utförlig diskussion kring utdelningsfrågan fördes inte av varken SRN:s majoritet eller RegR. Minoriteten i SRN ansåg emellertid att utdelningen skulle beskattas. Till skillnad mot i RÅ 1992 ref 56 menade minoriteten att en förmögenhetsförändring skett på ägarnivå. Beskattning skall då ske trots att värdeöverföringen skett på bolagsnivå.

Wiman drar slutsatsen att utgången förstärker intrycket från plenimå-

[162] Se Virin i SST 1991 s. 256 ff. Vid införandet av lex ASEA angavs i prop. 1990/91:167 s. 17 ff. att regeln skulle ses som ett provisorium till dess en generell översyn av omstruktureringsreglerna genomförts. Önskemål framfördes av remissinstanser att skattefriheten vid delning skulle utvidgas i förhållande till förslaget. Departementschefen anförde dock att de skäl som anförts för ett delningsförfarande i huvudsak endast är tillämpliga på marknadsbolag.

[163] Enligt SOU 1998:1 s. 256.

[164] SOU 1998:1 s. 217 ff och prop. 1998/99:15 s. 228 f.

[165] Jfr Wiman 1995 s. 160 ff.

let RÅ 1992 ref 56: "Det är endast i sällsynta undantagsfall som det kan bli aktuellt med utdelningsbeskattning i samband med omstruktureringar, när tillgångarna inte lämnar bolagssektorn".[166] Jag instämmer i slutsatsen, men som framgått ovan ser jag en orsak till att beskattning skedde i RÅ 1989 ref 101 men inte i RÅ 1992 ref 56 och RÅ 1993 not 717. I RÅ 1992 ref 56 nämns ASEA-målet som ett exempel på när utdelning kan ske trots att värdeöverföring sker på bolagsnivå. I båda fallen är det visserligen så att någon inkomst inte realiseras hos ägarna. Genom värdeöverföringen till det andra bolaget minskar ju värdet på aktierna i det första bolaget. Värdet är i båda situationerna också kvar i bolagssektorn. I ASEA-målet är det dock så att det *civilrättsligt* föreligger en utdelning. Enligt min mening har ASEA-målet därför fortfarande ett värde trots bl.a. Sipano-målet.

Ett problem som särskilt uppmärksammats i samband med förmånliga förvärv av värdepapper, är vid vilken tidpunkt beskattning skall ske. Av 41 § anv. p. 4 KL framgår att beskattning skall ske det år förvärvet ske. Enligt en uttrycklig regel, 42 § anv. p. 5 KL, skall hänsyn även tas till det s.k. förväntningsvärdet. Detta aktualiseras vid exempelvis förvärv av konvertibla skuldebrev, som ju ger innehavaren rätt att i framtiden omvandla skuldebrevet till en aktie. Hänsyn skall då tas till det förväntade framtida värdet av att vid ett senare tillfälle få förvärva egendom till ett i förväg bestämt pris.[167]

> I RÅ 1994 not 41 prövades beskattningstidpunkten för anställdas erbjudande att förvärva aktier i moderbolaget. Erbjudandet fick inte utnyttjas förrän efter tre år och optionen fick inte överlåtas. Därmed ansågs enbart utfästelsen inte innebära att ett förvärv av värdepapper skett, och den speciella regeln tillämpades inte. I stället skedde bedömningen efter den allmänna kontantprincipen. Skattskyldigheten ansågs då inträda först när erbjudandet kunde utnyttjas.

Slutsatsen att skattskyldigheten enligt allmänna regler inträder först när erbjudandet kan utnyttjas är i överensstämmelse med vad som diskuterats ovan angående kravet på ett åtnjutande av förmånen.[168] Denna princip bör således inte kunna frångås annat än vid uttrycklig annorlunda reglering.

[166] Wiman SN 1994 s. 372.
[167] Problematiken kring denna typ av värdering har utvecklats av bl.a. Påhlsson SN 1990 s. 650 samt Rutberg och Rutberg SST 1998 s. 32 ff. Ändring av reglerna har skett med ikraftträdande 1 juli 1998, prop. 1997/98:133. Beskattning skall i vissa fall numera ske först när rätten att förvärva värdepappret utnyttjas.
[168] Se avsnitt 8.5.1.2.

8.9.2 Dansk rätt

Aktieägares förvärv av värdepapper till underpris behandlas på samma sätt som förvärv av andra tillgångar. Beskattning sker som utdelning för skillnaden mellan avtalat pris och marknadspris. Undantag enligt 16 § A LL görs för aktieägares erhållande av friaktier vid fondemission. Det är endast fråga om en omvandling från fritt till bundet kapital.[169]

Vid teckning av konvertibler med allt för fördelaktiga villkor har utdelningsbeskattning skett i administrativ praxis.

> I TfS 1989.164 LSR fann landsskatteretten att arten av de förpliktelser ett bolag skulle påta sig i samband med utgivande av konvertibler, medförde att arrangemanget måste anses som osedvanligt och ej affärsmässigt motiverat. Syftet med dispositionen ansågs därför vara att tillföra den skattskyldige medel från det av honom dominerade bolaget

8.9.3 Jämförande sammanfattning

I inget av länderna anses en förmån uppkomma vid förvärv av aktier i själva bolaget, t.ex. vid fondemission och nyemission. Däremot har beskattning enligt svensk praxis skett vid förvärv av aktier i andra bolag. Oavsett om förvärvet sker i proportion till det ursprungliga aktieinnehavet eller inte, är en sådan beskattning enligt min mening principiellt korrekt. En förutsättning för utdelningsbeskattning bör vara att aktieägaren realiserar en inkomst eller att värden förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Beskattningen bör som huvudprincip naturligtvis ske neutralt oavsett vilken typ av tillgång, således även aktier, som överförs till aktieägarna. Det följer av den koppling som finns mellan 3 § 1 mom. SIL och det aktiebolagsrättsliga utdelningsbergreppet. Önskas ett gynnande av ombildningar och avknoppningar m.m. måste det ske genom ett uttryckligt undantag.

8.10 Låneavtal mellan bolag och ägare

8.10.1 Svensk rätt

Lånetransaktioner mellan bolag och ägarkretsen är för närvarande

[169] Jfr Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 732.

ännu till stor del särreglerade. Beskattning av förbjudna lån från bolaget regleras i 32 § anv. p. 15 KL, som hittills varit kopplad till det aktiebolagsrättsliga låneförbudet i 12 kap. 7 § SIL.[170] "Tillåtna" lån kan normalt sett inte bli föremål för inkomstbeskattning. I 32 § anv. p. 14 sjätte stycket regleras situationen när avtalad ränta understiger marknadsmässig ränta vid lån till företagsledare och närstående till denne.[171] Ränteförmåner utgående till andra personer påförs i stället enligt allmänna regler.

Upptagande av lån innebär normalt sett inte någon förmögenhetsöverföring. Skulle låntagaren vara *insolvent* redan vid lånetillfället kommer saken dock i ett annat läge. Före införandet av det aktiebolagsrättsliga låneförbudet ansågs i praxis sådana lån vara att jämställa med utdelning.[172] Samma synsätt har därefter anbringats på lån som av olika skäl inte omfattats av låneförbudet.[173] Inställningen bör också ha skatterättslig giltighet.[174] Skulle låntagaren vara *solvent* vid lånetillfället bör beskattning kunna ske vid en senare tidpunkt, om låntagaren av någon anledning befrias från sin skuld.

Nedskrivning av lån i räkenskaperna omfattas för närvarande av särregeln i 32 § anv. p. 14 sjunde stycket KL.[175] Den omständighet att en fordran mot aktieägare avfördes ur bolagets räkenskaper föranledde, före tillkomsten av fåmansföretagsreglerna, inte beskattning av aktieägaren. Påståendet att fordringen ändå formellt kunde stå kvar godtogs av skattedomstolarna.[176] Därför kopplades beskattningen till själva nedskrivningsåtgärden, vilken ansågs ge uttryck för att bolaget i realiteten givit avkall på sitt fordringsanspråk. Vid avsaknad av en uttrycklig regel att tillämpa, vilket redan i skrivande stund är fallet för andra än företagsledare och närstående, förefaller rättsläget oklart. Möjligen krävs för beskattning, med hänsyn till vad som tidigare uttryckts, att bolaget civilrättsligt efterskänkt sin fordran.[177]

[170] Se avsnitt 7.6.2.5.
[171] Se avsnitt 7.6.2.4.
[172] Det mest kända målet är väl det s.k. Suecia-fallet, NJA 1951 s. 6.
[173] NJA 1990 s. 343.
[174] Se Grosskopf SN 1993 s. 115 f. Se även Grege 1996 s. 109 f. I RÅ 1998 ref 9 skedde på grund av moderbolagets bristande betalningsförmåga utdelningsbeskattning av ett lån mellan två bolag i en koncern.
[175] Se avsnitt 7.6.4.1.
[176] Jfr prop. 1975/76:79 s. 93 f.
[177] Se vidare Grege 1996 s. 110 f. Enligt Grege bör för beskattning också krävas att låntagaren inte är på obestånd. I RÅ79 1:96 beskattades inte aktieägaren i ett fåmansbolag för nedskrivning som skett av konkursförvaltaren, dels för att särregeln inte ansågs tillämplig, dels förmodligen också för att konkursförvaltaren trots försök inte hade kunnat driva in fordringen, se Grege 1996 s. 117 ff.

I RÅ 1988 ref 85 påförde taxeringsnämnden två delägare i ett aktiebolag beskattning för ett lån som aktiebolaget efterskänkt. Lånet hade givits till ett handelsbolag som ägdes av de båda aktieägarna.

> RegR konstaterade att makarna genom aktiebolagets efterskänkande befriats från sitt betalningsansvar, grundat på delägarskapet i handelsbolaget, och beskattade därför den ene maken för sin andel av det efterskänkta beloppet såsom för utdelning (underförstått får man anta i inkomstslaget kapital).[178]

Enligt min mening är utgången korrekt eftersom aktieägarna genom fordringens efterskänkande blivit indirekt berikade.

I inkomstslaget tjänst finns en särskild regel, 32 § anv. p. 10 KL, som reglerar ränteförmånliga lån i anställningsförhållanden. Bestämmelsen bör kunna vara tillämplig på aktieägare som dessutom varit verksamma i bolaget. I övrigt, d.v.s. främst i fråga om passiva delägare, får 3 § 1 mom. SIL om utdelning användas som stöd. Ett antal avgöranden finns vad det gäller ränteförmånliga lån från bolag.

> I RÅ 1938 ref 7 bestod ett aktiebolags enda tillgångspost av en räntefri fordran på huvudaktieägaren. Taxeringsnämnden påförde bolaget en fiktiv inkomst med 4 procent ränta på det genomsnittliga lånebeloppet under året. Bolaget menade att några ränteinkomster ej förekommit och att någon ränta ej avtalats. RegR påförde slutligen bolaget en ränteinkomst med 3 procent.[179]

Vid underlåtenhet att betinga sig marknadsmässig ränta har således uttagsbeskattning skett hos bolaget. Hos aktieägaren har en form av tyst kvittning accepterats. Den tänkta skattepliktiga utdelningen har uppvägts av en lika stor tänkt avdragsgill ränta på lånet.[180] Jag ställer mig mycket tveksam till huruvida en sådan kvittning numera bör accepteras i fåmansföretag. Andra skatteeffekter än tidigare kan uppkomma efter skattereformen. Fördelningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL skulle ej gå att tillämpa vid tyst kvittning. Medför en beräknad ränteförmån att utdelningen skall beskattas som tjänst enligt 3 § 12 mom. SIL, kan marginalskattesatsen bli upp till ca 56 procent. En ränteutgift kan dock aldrig ge högre skattelindring än 30 procent, genom

[178] Redan från första instans rörde taxeringsfrågan enbart den ene maken. Beskattning för den andre maken kom därmed aldrig att prövas av RegR. Enligt min mening borde beskattning kunnat ske såsom för utdelning även för denne. Se för en utförligare analys av rättsfallet avsnitt 2.3.3.

[179] I RÅ 1964 ref 18 påfördes ett bolag ränteinkomst på ett lån som lämnats räntefritt till ett systerbolag som ägdes av samma fysiska personer.

[180] Jfr Lodin m.fl. 1997 s. 310.

reglerna om skattereduktion, 11 kap. 11 § SKBL. Beskattningen bör därför ske bruttomässigt i dessa fall. Naturligtvis är det för anställda delägare möjligt att som ett alternativ betrakta ränteförmånen som lön. I ett sådant fall tillämpas de schablonmässiga värderingsreglerna för anställda i 32 § anv. p. 10 KL och medföljande avdragsrätt för förmånen som ränta i inkomstslaget kapital. Även i denna situation kommer därmed en bruttoredovisning att ske.

Förmåner uppkomna vid lån *till* bolaget är inte alls särreglerade. Lån till bolaget framställs ofta som ett fördelaktigt finansieringsalternativ jämfört med ökning av aktiekapitalet. En anledning är den enkelbeskattning som uppkommer tack vare avdragsrätten för räntan hos bolaget. Dessutom så beskattas räntan hos aktieägaren i inkomstslaget kapital med 30 procent, utan inverkan av reglerna i 3 § 12 mom. SIL. I den mån ränta överstigande marknadsmässig ränta uttas finns det dock grund att beskatta den enligt de allmänna reglerna. Följden bör kunna bli tjänstebeskattning antingen enligt 32 § 1 mom. KL eller genom en tillämpning av 3 § 12 mom. SIL på förtäckt utdelning enligt 3 § 1 mom. SIL.

Genom att inlåningssituationen ej är särskilt reglerad uppstår frågan hur marknadsmässig ränta skall bestämmas. Eftersom en sådan bedömning påverkas av många faktorer bör en bedömning ske från fall till fall. Omständigheter att beakta kan vara lånets löptid, ränta på marknaden, risktagande och huruvida bolaget erbjuder ställande av säkerhet. Enligt Söderholm och Grosskopf kan det faktum att inlåning från aktieägare ofta inte sker med samma säkerhet som vid inlåning från bank, motivera en högre ränta för aktieägarens inlåning. Författarna menar att en utgångspunkt torde kunna sökas i obligationsräntan för aktuell löptid plus erforderligt tillägg för avvikande risknivå.[181] De anför vidare att lämnad offert på lånet från bank kan utgöra ett mycket gott bevismedel för marknadsräntans nivå. Dessa antaganden framstår enligt min mening som rimliga. Jag skulle emellertid även vilja ta upp frågan om bolagets egentliga behov av kapital är en faktor som bör tas med vid bedömningen. Det är helt klart att aktieägaren kan lockas till ytterligare finansiering via lån för att uppnå förmånen av lägre beskattad ränta på lån, jämfört med utdelning som förutom dubbelbeskattning till viss del kan bli beskattad i tjänst enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Det finns dock inget stöd i svensk rätt att i fall av överkapitalisering omklassificera lån till eget

[181] Söderholm och Grosskopf 1993 s. 122.

kapital.[182] Däremot bör behovet av kapital påverka storleken på vad som kan anses vara marknadsmässig ränta. I fall av överkapitalisering bör den risk som låntagaren tar, särskilt om han är aktieägare i ett fåmansbolag, inte vara särskilt stor.[183] Frågan om vad som är marknadsmässig ränta bör således besvaras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall.

8.10.2 Dansk rätt

Sedan 1982 gäller i Danmark ett bolagsrättsligt förbud mot bolagets utlåning till aktieägare m.fl. Lagstiftningen omfattade inte redan avtalade lån, men till skillnad från i Sverige skulle dessa vara avvecklade senast 1/1 1993. En ytterligare skillnad jämfört med Sverige är att ett förbjudet lån direkt skall återbetalas.[184] Lån från aktieägaren till bolaget är däremot tillåtna. En avvikelse från marknadsmässiga lånevillkor leder till att förtäckt utdelning anses vara för handen.[185]

I praxis anses marknadsräntan uppgå till Nationalbankens diskonto vid tidpunkten för lånets ingående med tillägg av 4 procent.[186] En ej anställd aktieägare, som tagit lån från bolaget, påförs mellanskillnaden som förtäckt utdelning. Aktieägaren medges sedan avdrag för höjningen såsom en ränteutgift.[187] Bolagets ränteinkomster höjs med mellanskillnaden. Är aktieägaren anställd i bolaget gäller, i likhet med och under de förutsättningar som tidigare redogjorts för, att administrativ praxis accepterar att förmånen ses som ett lönetillägg.[188] Förmånen kommer då för aktieägaren att utgöra personlig inkomst och denne får även göra avdrag såsom för ränteutgift.[189]

Vid lån med för hög ränta från aktieägare till bolaget, minskas rän-

[182] Se för en utförlig generell diskussion i ämnet, Ryynnänen 1996 s. 382 ff. Ämnet har behandlats från ett svenskt-internationellt perspektiv av Gäverth 1999 och SN 1998 s. 233.

[183] Båvall påpekar, 1995 s. 108, att en företagsledare är i ett bättre läge än vad ett kreditinstitut någonsin kan vara. Som företagsledare har denne fullständig inblick i "gäldenärens" förhållanden och dessutom direkt makt.

[184] Se Werlauff 1989 s. 207 ff. Till skillnad från i svensk rätt finns ingen särskild beskattningsregel för förbjudna lån.

[185] Thomsen och Gunslev, TfS 1993.71

[186] Jfr SD-cirkulär 1982-24 om aktieägarlån.

[187] Aktieägaren undgår beskattningsåtgärd om han betalar in den ytterligare räntan till bolaget.

[188] SD-cirkulär 1982-24 om aktieägarlån.

[189] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995, s. 524, hävdar att cirkulärets anvisningar inte är förenliga med inkomstbeskattningens grundprinciper. Anses förmånen som ett lönetillägg finns det enligt Pedersen knappast lagstöd för att samtidigt medge avdrag som ränteutgift, eftersom en sådan rent faktiskt inte föreligger.

teinkomsten och ersätts med förtäckt utdelning på motsvarande belopp. För anställd aktieägare kan omklassificering av mellanskillnaden i stället ske till löneinkomst.[190] I administrativ praxis har vid bedömning av räntans storlek tagits hänsyn till bolagets behov av kapital och ställda säkerheter.[191] Sedan 1987 har särskilda regler för "kursvinster" och "kursförluster" existerat. Vissa förändringar med ikraftträdande 1998 har skett. Sedan förändringarna genomförts är reglerna uttömmande. En "kursvinst" (närmast att jämställa med reavinst) på en penningfordran som inte omfattas av reglerna är således inte skattepliktig. En viss regelkonkurrens kan uppkomma när "kursvinsten" görs av en aktieägare som tillika är långivare till bolaget. Vinsten skulle då också kunna anses utgöra en förtäckt förmån.[192]

> I TfS 1994.318 ØLD skulle ett lån från huvudaktieägaren till bolaget återbetalas med det dubbla beloppet. Hälften av det återbetalda beloppet, d.v.s. mellanskillnaden, ansågs utgöra förtäckt utdelning till aktieägaren.
>
> I TfS 1997.289 ØLD hade en huvudaktionär förvärvat fordringar i några dotterbolag till en låg kurs beroende på ekonomiska svårigheter hos dotterbolagen. Efter att ett dotterbolag förvärvats av ett annat bolag infriades fordringarna till nominellt belopp. Landsretten menade att aktieägarens "kursvinst" måste anses som förtäckt utdelning enligt 16 § A LL. Motiveringen var att förvärvandet av fordringarna inte var affärsmässigt befogat. Syftet var att åstadkomma en skattefri "kursvinst".

Pedersen finner det intressant att Landsretten benämner den ekonomiska fördelen för "kursgevinst", trots att beskattningsreglerna för utdelning tillämpats. Någon diskussion om regelkonkurrensen fördes inte av domstolen.

I R&R 1998.1 SM 35 VLD aktualiserades problemet på nytt.

> Den skattskyldige hade för 1 kr förvärvat ett underskottsbolag med ett aktiekapital på 300.000 kr. Strax därefter förvärvades för ett mycket lågt pris fordringar på bolaget med ett nominellt värde på ca 6 milj. kr. Därefter förlade aktieägaren överskottsgivande verksamheter i bolaget. Under de kommande åren mottog aktieägaren amorteringar på ca 2,5 milj. kr. Landsretten fastslog att det mottagna beloppet skulle anses som utdelning. Om en utbetalning till en aktieägare från ett bolag i *rättsligt* hänseende anses som utdelning omfattas utbetalningen inte av reglerna för kursvinst. Landsretten

[190] Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 525.
[191] LSR 1946.175. Lånet uppgick till 3 milj. kr och löpte med 8 procent ränta. Bolaget hade under flera år givit stora överskott och som säkerhet var ställt ett ägarpantbrev i bolagets egendom.
[192] Se Pedersen i R&R 1998.1.

ansåg att så var fallet och motiverade detta med att förvärven av aktierna och fordringarna var ömsesidigt betingade. Amorteringarna var ett utflöde av aktieägarinflytandet.

Sammanfattningsvis verkar det i dansk rätt föreligga en presumtion för att "vinster" vid återbetalning av lån från bolag till ägare skall anses som förtäckt utdelning.

8.10.3 Jämförande sammanfattning

Det är svårt att göra någon jämförande analys mellan länderna vad avser lån från bolag till ägarkretsen, eftersom det på grund av kravet på återbetalning i dansk rätt i princip inte bör existera några sådana lån. I Sverige kan ju exempelvis äldre "tillåtna lån" ligga kvar oreglerade och löpa med förmånlig låg ränta. Rättsläget i de båda länderna när det gäller avvikelser i fråga om ränta vid lån till bolaget företer dock stora likheter. Vid ränta som avviker från marknadsmässigt belopp beskattas mellanskillnaden som en förmån hos aktieägaren, antingen som lön eller utdelning.

Bolagslån som inte omfattas av särregeln i 32 § anv. p. 14 KL får bedömas enligt allmänna regler. Beskattning kan då endast komma i fråga i de fall låntagaren inte kan förväntas återbetala lånet, t.ex. på grund av insolvens vid lånetillfället.

8.11 Fiktiv beskattning vid överföring av värde till bolaget

8.11.1 Svensk rätt

Som kommer att framgå av följande avsnitt har stort utrymme i dansk doktrin ägnats åt att diskutera "omvända" värdeöverföringar, t.ex. underlåtenhet att betinga sig ränta på lån till företaget, ersättning för utfört arbete eller uthyrd lokal. Incitamentet för den skattskyldige skulle vara att det, genom den lägre bolagsskattesatsen, är fördelaktigare ur skattesynpunkt att ackumulera kapital i bolaget än hos den skattskyldige själv. Det är också så att kapitaltillskott i dansk rätt är skattepliktig intäkt för bolaget. Så är ju inte fallet enligt svensk rätt. Någon diskussion kring beskattning hos aktieägaren vid överföringar till bolag har tidigare såvitt jag vet inte förts i svensk rätt. Studerar

man dagens svenska skattesystem är det svårt att se att detta skulle utgöra ett problem. Vid exempelvis utlåning till bolaget innebär ju ett ränteuttag snarare fördelar ur skattehänseende. Ränteinkomsten blir föremål för enkelbeskattning i inkomstslaget kapital med 30 procent och kan inte träffas av reglerna för omvandling till progressivt beskattad tjänsteinkomst i 3 § 12 mom. SIL. Visserligen är bolagsskattesatsen 28 procent något lägre men kan knappast uppväga nackdelarna med den ytterligare beskattning som blir följden när kapitalet i framtiden skall återföras ur bolagssektorn.
Det är i sammanhanget dock värt att kort belysa ett annat problem som kan uppkomma vid värdeöverföring genom att tillgångar överlåts under marknadspris till bolaget. Därvid bör skiljas på när överlåtelsen avser tillgångar vid vars avyttring beskattning sker i näringsverksamhet och avyttringar av tillgångar som beskattas enligt reavinstreglerna i inkomstslaget kapital. Överlåtelse av tillgångar från ägaren under marknadspris förekommer oftast vid företagsombildningar, där målet är att överlåta tillgångarna till skattemässigt restvärde, och då i syfte att ombilda exempelvis enskild näringsverksamhet till aktiebolag. Frågorna som uppkommer i inkomstslaget näringsverksamhet är främst av uttagsbeskattningskaraktär och kommer därför ej att behandlas vidare.[193]

Vid överlåtelse av "reavinsttillgångar" aktualiseras i stället 24 § 3 mom. SIL. Avdrag medges inte för förlust till följd av att egendom avyttrats under marknadspris, om det inte framgår av omständigheterna att överlåtaren saknat avsikt att öka mottagarens förmögenhet. Det innebär att det inte är möjligt att skapa en reaförlust genom att till eget aktiebolag avyttra egendom till underpris.[194] Det anses däremot inte finnas grund i svensk rätt för att beskatta s.k. förtäckta realisationsvinster.[195] Huruvida skillnaden mellan ett lägre överlåtelsepris och marknadsvärdet skulle kunna beskattas som en förtäckt förmån i inkomstslaget tjänst eller kapital, är vad jag har kunnat finna en fråga

[193] Den beskattningskonsekvens som kan uppkomma är således uttagsbeskattning, enligt 22 § anv. p. 1 a KL, i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid ombildning från enkelbeskattad till dubbelbeskattad sektor till skattemässigt restvärde har enligt äldre praxis normalt accepterats att särskilda skäl mot uttagbeskattning föreligger, se vidare Wiman 1995 s. 96 ff. Den nya lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser befäster ytterligare detta faktum.
[194] Se Melz 1986 s. 169 f. och 354 f. I RÅ 1984 Aa 104 förklarade RegR att en försäljning av aktier, till ett pris under såväl anskaffningskostnaden som marknadsvärdet, till ett av säljaren ägt AB, inte kunde medföra en realisationsförlust. Domstolen menade att underprisförsäljningen skett i syfte att skapa en reserv i bolaget.
[195] Se t.ex RÅ83 1:13. Observera dock att avyttringar som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet alltid kan bli föremål för uttagsbeskattning enligt 22 § anv. p. 1 a KL.

som inte har behandlats i svensk skatterätt.[196] Däremot har det diskuterats om denna typ av kapitaltillskott till bolaget kan påverka *aktiernas* anskaffningskostnad.[197] Sedan inkomståret 1999 regleras detta i 3 § 1 h mom. SIL och innebär att anskaffningskostnaden fastställs till överlåtarens omkostnadsbelopp.[198]

En närliggande fråga är hur aktieägares förvärv av tillgång till överpris från bolaget bör betraktas. I förarbetena till bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning angavs att en särskild lagregel inte torde vara nödvändig när egendom förvärvades till pris över marknadsvärdet.[199] Överprisdelen kunde, anförde departementschefen, beroende på omständigheterna vara en gåva eller t.ex. ett vederlag för en annan prestation. En rimlig slutsats är att den förvärvade tillgångens anskaffningsvärde högst kan uppgå till marknadsvärdet. Mellanskillnaden blir därmed att betrakta som gåva eller kapitaltillskott till bolaget, beroende på hur ägarsituationen ser ut i bolaget.[200] Ett kapitaltillskott bör höja anskaffningskostnaden på aktierna i bolaget.[201]

8.11.2 Dansk rätt

En fråga som under lång tid fått stor uppmärksamhet i dansk doktrin är om överföring av inkomst till bolag genom att aktieägaren avstår från marknadsmässig ersättning för nedlagt arbete, utgivna lån eller uthyrd egendom m.m. bör beskattas i någon form. Vinsten för den skattskyldige skulle bestå i att inkomsten beskattas lägre i bolagssektorn, 32 procent, än i den privata sektorn. Kapitaluppbyggnad sker därför på fördelaktigaste sätt i bolagssektorn. Av stor vikt för intresset

[196] En speciell situation har dock nyligen uppmärksammats och fr.o.m. 1999 blivit föremål för lagreglering i 3 § 1 h mom. SIL. Det gäller när aktie i svenskt aktiebolag överlåts till utländsk juridisk person där överlåtaren eller närstående likaledes äger andelar. Regeln är inte begränsad till fåmansföretag. Risk finns att exempelvis reglerna i 3 § 12 mom. skulle kunna kringgås. Den nyinförda regeln föreskriver uttagsbeskattning vid överlåtelse till utländsk juridisk person under marknadspris.

[197] Se prop. 1998/99:15 s. 174 f.

[198] A. st.

[199] Se prop. 1989/90:110 s. 396.

[200] Se Silfverberg, 1992 s. 297, som behandlat den gåvoskatterättsliga sidan av saken.

[201] Jfr KR:s i Jönköping dom den 3 juni 1998, mål nr 3485-1995. En person hade köpt börsaktier från sitt bolag för ett pris överstigande marknadsvärdet och sålt dem på allmänna marknaden för marknadsvärdet. Mellanskillnaden bedömdes som icke avdragsgillt tillskott till bolaget. KR fann att den del av köpeskillingen som översteg aktiernas marknadsvärde vid överlåtelsetillfället, skulle anses utgöra gåva alternativt kapitaltillskott till bolaget.

i dansk rätt är naturligtvis också att kapitaltillskott till bolag, till skillnad från i Sverige, är en skattepliktig inkomst.[202]

Utdelningsreglerna i 16 A § LL omfattar endast överföringar från bolag till aktieägare och har inte kunnat användas analogt i dessa fall.[203] Uppfattningen i dansk doktrin har varit att det är tveksamt om det finns stöd för att beskatta en inkomst som inte existerar, i andra fall än när en företagen disposition avviker ifrån vad som i realiteten föreligger. Diskussion har förts om att beskattning i sådana fall möjligen skulle kunna ske utifrån den allmänna principen om dels den verkliga innebörden av transaktioner, dels vem som är rätt mottagare av inkomst, med stöd av 4-6 §§ SL.[204]

Skattemyndigheter och administrativ praxis var ursprungligen av uppfattningen att överföring av både arbetsinkomster och ränteinkomster på ovan angivet sätt gav skäl till en fiktiv höjning av aktieägarens inkomst. I senare cirkulär och i LV har man ändrat uppfattning beträffande arbetsinsatser och menar att det av parterna avtalade vederlaget i allmänhet och som huvudregel bör accepteras.[205] Slutsatsen är därför att underlåtelse att betinga sig ersättning för utfört arbete ej tidigare har kunnat få skattemässiga konsekvenser för aktieägaren.[206]

Vad gäller utlåning till bolaget mot låg eller ingen ränta alls, har tidigare framför allt administrativ praxis som huvudregel påfört inkomstbeskattning av fiktiv ränta vid utebliven ränta. I ett avgörande från 1996 inskränktes denna praxis något.

> I TfS 1996.642 H fick en skattskyldig medhåll i att fiktiv ränta inte skulle påföras. Domstolen uttalade att det i avsaknad av uttrycklig lagreglering inte kunde ske beskattning av fiktiv ränta i vidare mån än vad angivits i administrativa riktlinjer för det aktuella inkomståret.[207] Det var enligt Hulgaard m.fl. oklart huruvida domstolen förutsatte att det i princip finns stöd för beskattning av fiktiv ränta enligt 4 § SL.[208]

I två uppmärksammade domar, TfS 1998.199 H och TfS 1998.238 H, konstaterade Højesteret slutligen att 4 § SL *inte* ger stöd för att

[202] Se Hulgaard m.fl. (Michelsen) 1997 s. 736 ff. Inbetalning av aktiekapital är dock inte skattepliktigt. Inte heller inbetalning av överkurs i samband med aktieteckning.
[203] Jfr Engholm Jacobsen m.fl. del 2 (Pedersen) 1995 s. 409.
[204] Se om detta Pedersen 1998 s. 46 ff.
[205] LV 1996 S.F. 1.4 och TS-cirk. 1995-24.
[206] A. st. 1997 och Hulgaard m.fl. s. 538.
[207] Enligt då gällande SD-cirkulär 1975–437 företogs t.o.m. början av 90-talet endast "rentefiksering" hos huvudaktieägaren när det förelåg inkomstförvidring, t.ex. vid räntefritt lån till ett underskottsgivande bolag.
[208] Hulgaard m.fl. 1997 s. 540.

beskatta ej realiserade intäkter.[209] Pedersen anser att ställningstagandet i målen har ett generellt prejudikatvärde, och innebär att det inte gäller någon generell princip om inkomstkorrigeringar mellan parter i intressegemenskap.[210] Till följd av rättsutvecklingen lades det under 1998 fram ett förslag om generella regler angående transfer pricing.[211] Lagändringen ger bl.a. möjlighet till att korrigera dolda kapitalöverföringar från huvudaktiägare till bolag.

Rättsföljderna vid tillämpning av reglerna är i de fall en aktieägare lånat ut pengar räntefritt till sitt bolag följande: Räntefriheten beskattas hos bolaget som ett skattepliktigt tillskott, men neutraliseras samtidigt genom det ränteavdrag som medges. För långivaren uppkommer dock beskattning för den fiktiva räntan eftersom motsvarande tillskott inte är avdragsgillt. Motsvarande rättsföljder inträder vid andra vederlagsfria tillhandahållanden. Reglerna är mycket generella till sin utformning och omfattar enligt ordalydelsen egentligen felpristransaktioner åt "*båda*" hållen. Skulle ett bolag ha en räntefri fordran på sin aktieägare skulle bolaget intäktsbeskattas, och aktieägaren beskattas såsom utdelning och samtidigt medges avdrag för motsvarande belopp som ränteutgift. Samma rättsföljder har dock redan uppkommit vid tillämpning av den praxis som utvecklats i gällande praxis om förtäckta förmåner. Det som är nytt enligt reglerna är att även tillskott *till* bolaget kan beskattas.[212]

Formellt sett har regeln ett omfattande tillämpningsområde vad gäller fysiska huvudaktieägares transaktioner med sitt bolag. Ett situation där frågeställningen bör kunna uppkomma är när ägaren utför arbetsprestationer till bolaget utan att betinga sig skälig ersättning i form av lön. Även om fördelarna med att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster är begränsade i det danska skattesystemet, ges här ändå en lagstadgad möjlighet att förhindra en sådan omvandling.[213] Pedersen är av uppfattningen att det, utifrån skattepolitiska värderingar, finns anledning att tillämpa regeln med försiktighet i dessa fall och trots att lagen ger möjlighet "må en korrektion af løn kræve ekstraordinære omstændigheter". Inte minst om orsaken till att

[209] Se angående TfS 1998.199 avsnitt 8.2.2. Pedersen, 1998 s. 47 f., menar att det är uppenbart att det inte finns stöd för att beskatta icke-realiserade intäkter och att de prejudikatskapande domarna förstärker denna uppfattning.

[210] A.a. s. 52.

[211] Se avsnitt 8.2.2.

[212] Se angående möjligheten till fiktiv beskattning av arbetsvederlag avsnitt 8.2.

[213] Förutom att undgående av beskattning i bolaget för kapitaltillskott förhindras. Problematiken kring fördelning mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster behandlas i kapitel 10.

ett lågt löneuttag har gjorts är omsorgen om bolagets verksamhet och dess fordringsägare.[214] Någon uttrycklig regel för hur fastställandet av skälig lön i så fall skall ske finns inte. En eventuell bedömning får i stället ske utifrån omständigheterna i varje enskilt fall.

8.11.3 Jämförande sammanfattning

Tanken att förmånsbeskatta överföringar till *underpris till bolaget* är främmande för svensk skatterätt. För det första saknas laglig grund för detta. För det andra har den principiella utgångspunkten alltid varit att en förutsättning för att underlåta förmånsbeskattning är att värden kvarstannar i den dubbelbeskattade sektorn. Det är också så att den långt lägre beskattningen av kapitalinkomster jämfört med förvärvsinomster, innebär att det vore en ekonomiskt dålig affär att inte exempelvis ta ut marknadsmässig enkelbeskattad (30 procent) ränta från bolaget. När det gäller vederlagsfria arbetsprestationer förhåller sig saken lite annorlunda. Normalt sett blir skatte- och avgiftskostnaden för aktieägaren lägre om medel först kvarstannar i bolaget, och där beskattas med bolagsskatt, för att sedan beskattas i kapital vid en framtida utdelning eller avyttring av aktierna. Denna har därför beaktats och reglerats genom lagstiftning. Jag tänker här på det schablonmässiga regelsystemet i 3 § 12 mom. SIL vilket behandlas i kapitel 10. Beskattningskonsekvensen inträder enligt dessa regler emellertid inte redan vid själva arbetsprestationens utförande. Det är först när medel vid en framtida tidpunkt *uttas* ur bolaget i form av utdelning som en viss beräknad del tvångsvis överförs till inkomstslaget tjänst. Dansk rätt förhåller sig på denna punkt annorlunda. En generell lag om felprissättning mellan intresseförbundna parter har nyligen införts i Danmark. Den berör i enlighet med rekvisiten även förhållandet mellan huvudaktionärer och bolag.

Den viktigaste anledningen till de skilda betraktelsesätten i länderna, är nog att kapitaltillskott i Danmark räknas som skattepliktig inkomst för bolaget. Man vill därför även komma åt "dolda" kapitaltillskott. När det gäller vederlagsfria arbetsprestationer har konsekvenserna av dessa beaktats i båda länderna. En intressant skillnad är dock att det enligt dansk skatterätt är möjligt att beskatta redan vid

[214] Pedersen 1998 s. 74. Det kan vara värt att ha i åtanke att man från de danska skattemyndigheternas sida under åren före lagändringen uttryckligen markerat att beskattning av fiktiv lön normal inte skulle ske, se Hulgaard m.fl. 1997 s. 538 f.

tidpunkten för den utförda arbetsprestationen. Huruvida detta är en möjlighet som kommer att utnyttjas av danska skattemyndigheter är det svårt att uttala sig om.

9 Principiell utvärdering i komparativ belysning

9.1 Inledning

I både Sverige, såväl före som parallellt med särreglernas existens, och i Danmark, har beskattning av förtäckta förmåner kunnat ske enligt allmänna regler. Eftersom dessa regler är mycket generellt utformade har gällande rätt till stor del utvecklats genom praxis. I föregående kapitel jämfördes gällande rätt i de båda länderna med varandra. Såväl miljön som skattesystemet i stort, och bolags- och ägarbeskattningen i synnerhet, uppvisar tillräckligt många likheter för att utvecklade principer i de båda länderna kan vara till ömsesidig nytta för att precisera gällande rätt på området. Jag vill därför i detta kapitel mot bakgrunden av praxisgenomgången försöka uppställa generellt giltiga principer för beskattning av förtäckta förmåner. Jag vill betona att jag inte är ute efter att analysera bevisproblematiken kring att konstatera förekomsten av förtäckta förmåner. Det går av naturliga skäl dock inte att helt bortse från bedömningsfrågor. Ambitionen är dock att i första hand försöka utvinna materiella och principiella slutsatser.

9.2 Jämförelse mellan svensk och dansk rätt

I dansk rätt existerar inga särregler för fåmansföretag eller motsvarande. Problematiken kring förtäckta förmåner hanteras helt och hållet inom ramen för de allmänna inkomstreglerna. Visserligen regleras transaktionerna numera inom ramen för de generella reglerna för "transfer pricing" i 2 § LL, men bestämmelserna är fortfarande mycket allmänt hållna och innebär förmodligen ingen större förändring i sak. I svensk rätt täcks merparten av transaktionerna för närvarande upp av de särskilda fåmansföretagsreglerna. Det hindrar inte att ett relativt stort utrymme lämnats åt tillämpning av allmänna regler. Vid frånvaro av de särregler som gällt sedan 1976, med vissa förändringar under senare år, skulle förmodligen beskattningen även i Sverige ha kunnat hanteras med hjälp av allmänna regler. Införandet av de svenska särreglerna skedde efter en undersökning och utredning

av de skatteproblem som ansågs vara typiska för fåmansföretagen. Lagregleringen kan snarare ses som en politisk markering från lagstiftarens sida än en önskan om att förändra rättsläget. Jag har i dansk rätt inte kunnat spåra någon diskussion kring behov av speciella regler på området. Något som knappast kan tas till intäkt för att företag med ett fåtal ägare inte är underkastade samma misstänksamhet ur skattesynpunkt i Danmark som i Sverige. Man kan på grundval av den rika praxisen snarare konstatera att misstänksamheten i dansk rätt kanske är förskjuten från lagstiftaren till myndigheter och domstolar. Inte minst med tanke på den presumtion som tycks råda för att avtalsvillkor, mellan parter i intressegemenskap, avviker från marknadsmässighet.

Behovet av särregler för förtäckta förmåner analyseras mer utförligt i kapitel 11. Jag vill dock när det gäller jämförelsen mellan särregler och allmänna regler redan här peka på att det i svensk rätt i viss utsträckning har undvikits vissa problem som jag tycker mig ha noterat i dansk rätt. Jag tänker här särskilt på de frågor som uppkommer när bolaget förvärvar egendom i syfte att tillgodose ägarens privata behov, snarare än bolagets förvärvsverksamhet. I svensk rätt följer beskattning av stoppkaraktär redan vid bolagets förvärv av egendomen, enligt 32 § anv. p. 14 första stycket KL, vilket bör ha en avhållande effekt. Någon egentlig värdeöverföring sker dock inte i dessa fall, varför beskattning enligt allmänna regler ur principiell synpunkt bör uppskjutas till det privata nyttjandet. Som visats uppstår här stora praktiska problem när det gäller att värdera ett privat nyttjande av denna typ av tillgångar. För att lösa problemen verkar man i dansk praxis, enligt vad jag har kunnat förstå, ha frångått en fundamental princip. Nämligen att en förmån skall ha anses ha uppkommit först i och med åtnjutandet av densamma, och inte redan genom *möjligheten* att åtnjuta en förmån.

Man hade vidare kanske väntat sig att svensk rätt skulle ha en fördel ur tillämpningssynpunkt, när det gäller att bestämma i vilka fall en förmån skulle kunna anses härledas till ett bestämmande inflytande från en bolagsdelägare. Särreglerna är ju uttryckligen endast tillämpliga när förmånen har utgått från ett företag som per legaldefinition är ett fåmansföretag. Vid studiet av dansk praxis har jag inte kunna finna något fall där det befunnits att intressegemenskapen mellan ägare och bolag *inte* varit tillräcklig för beskattning. Det är möjligt att myndigheterna endast väljer att driva de fall när en person, eller några få, tydligt framstår som huvudägare i bolaget. En principiell förutsättning för beskattning enligt allmänna regler bör i vart fall

vara att det kan visas att en utgiven förmån kan härledas till ett bestämmande inflytande. Vid tillämpning av de svenska särreglerna är detta inte nödvändigt. Det räcker att personen är delägare eller närstående till delägare.

9.3 Principiella förutsättningar för beskattning av förtäckta förmåner enligt allmänna regler

9.3.1 En förmögenhetsöverföring från bolaget

En första förutsättning för att beskatta en förtäckt förmån är att ett ekonomiskt värde lämnar bolaget. Det kan bl.a. ske genom att bolaget inte betingar sig tillräckligt vederlag i pengar, egendom eller tjänster vid olika transaktioner. Bedömningen sker utifrån en jämförelse med vad som är affärsmässigt riktigt. Avhänder sig bolaget tillgångar till bokfört värde, understigande marknadsvärdet, anses civilrättsligt något värde inte lämna bolaget. Vid den *skattemässiga bedömningen* beaktas dock även det faktum att bolaget avhänder sig *möjligheten* till en framtida realisation av en inkomst. Vid bedömningen av om något värde lämnar bolaget skall således jämförelsen ske med egendomens (eller nyttjandets) marknadsmässiga värde, d.v.s. det pris som hade kunnat påräknas vid en affärsmässig avyttring.

9.3.2 En konkret direkt eller indirekt förmån åtnjuts

Vidare skall något annat subjekt än bolaget *åtnjuta* en förmån. Förmånen skall vara konkret på så sätt att den innebär att en inkomst realiseras. Det kan bestå i att konkreta värden tillförs personen eller att personen avlastas från utgifter av privat karaktär. Motsvaras inkomsten av en samtidig sammanhängande utgift för den skattskyldige, som t.ex. vid en värdeöverföring mellan två aktiebolag med samma ägarkrets, bör någon förmån normalt inte anses ha uppkommit.

Kravet på ett åtnjutande är enligt min mening principiellt korrekt. Enbart möjligheten att erhålla en förmån, utan ett faktiskt nyttjande eller en disposition, bör inte vara tillräcklig för beskattning. Principen har förstärkts i Sverige genom att man i lagtexten bytt ut "erhållit" mot "åtnjutit". En annan sak är att det i vissa fall kan finnas stöd i lagtext att beskatta redan möjligheten till nyttjande, såsom t.ex. vid tillämpning av stoppregeln, i 32 § anv. 14 första stycket KL, om

anskaffning av tillgångar för privat bruk. En sådan beskattning bör dock endast kunna ske enligt uttrycklig lagstiftning. I dansk rätt verkar det under vissa förutsättningar tveksamt om principen följs. Det gäller situationer när bolaget anskaffat tillgångar som inte kommit till användning i bolagets affärsmässiga verksamhet. Bolaget har i dessa fall vägrats avdrag för samtliga kostnader, inklusive avskrivning på tillgången, och aktieägaren har redan i kraft av dispositionsmöjligheten beskattats för bolagets kostnader. Ställningstagandet verkar bygga på att bolaget har fått bära kostnader som är betingade av aktieägarens personliga intresse.

Ryynnänen uttrycker det som att förmånen skall *baseras* på delägarskapet i bolaget. Det innebär att det inte är nödvändigt att förmånen erhålls just från det ägda bolaget. Förmånen kan även utgå från ett dotterbolag ägt av det förstnämnda bolaget.[1] Förmånen skall vidare gå i riktning *från* bolaget, vilket innebär att beskattning normalt inte utan lagstöd kan aktualiseras när värden *tillförs* bolaget.

Jag är även av åsikten att en förmån formellt sett, om inte uttryckligt undantag gjorts, bör anses ha realiserats även när egendom av dubbelbeskattningskaraktär, t.ex. aktier, förs ut ur bolaget till ägare i detsamma.

9.3.3 Skattesubjekt

Enligt subjektsprincipen skall, oavsett vem som konkret uppbär förmånen, beskattning ske hos den som i kraft av sin ställning förfogat över inkomsten. En förutsättning är att förmånen som ovan nämnts kan visas ha baserats på delägarförhållandet/anställningsförhållandet. Det är ju som Ryynnänen uttrycker det, att den skattskyldige inte tillåts "...*undvika* beskattning genom att överlåta inkomst till annan skattskyldig för beskattning hos denne. En annan sak är att den skattskyldige, genom att *förfoga* över sin inkomst, kan överföra medlen på annan person, men detta fråntar inte inkomsten dess karaktär av skattepliktig inkomst för överlåtaren".[2] Något genomsyns- eller bulvanresonemang behöver därför enligt min mening inte föras. Redan ett konstaterande av *förfogandet* i sig skapar nämligen en inkomst.

[1] Ryynnänen, 1996 s. 221, menar att det är egalt i ekonomiskt hänseende om han erhållit förmånen ur ett aktiebolag i vilket han är direkt ägare eller "bolag vari han *medelbart* är aktionär" (aktieägare, min översättning).

[2] A.a. s. 1.

9.3.4 Värdering av förmån

Ledstjärnan vid värderingen är att den skall ske till förmånens marknadsvärde. Med det menas vad den skattskyldige skulle ha fått betala om han hade anskaffat tillgången eller tjänsten för egen hand. Bolagets kostnader för att tillhandahålla förmånen bör således sakna betydelse för beskattningsvärdet. Praktiska problem uppkommer naturligtvis vid värderingen eftersom den måste ske i varje enskilt fall. För vissa förmåner har önskemål om förenkling vägt tyngre än principen om likformighet. I svensk rätt finns lagstadgade schablonregler för bil- och bostadsförmån liksom ränteförmån för anställda. Särregeln angående ränteförmån från fåmansföretag till företagsledare och närstående, 32 § anv. 14 sjätte stycket KL, är även den uppbygd kring schablonvärdering. Dansk rätt innehåller något fler schablonregler. Dessutom har i myndighetspraxis utvecklats en hel del schablonvärderingsregler.[3] Väl anpassade schablonmässiga värderingsregler innebär naturligtvis stora fördelar ur praktisk tillämpningssynpunkt. Nackdelen är att beskattningen i många fall inte kommer att motsvara den verkliga förmånen. Är värderingsmodellerna kända i förväg har den skattskyldige dock möjlighet att planera situationen, vilket inte bör innebära någon nackdel ur förutsebarhetssynpunkt. Ur legalitetssynpunkt anser jag därmed det helt nödvändigt att schablonvärdering endast bör ske med stöd i lagstiftning.

[3] Se 8.5.3.

10 Fördelningsreglerna för fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL

10.1 Inledning

I kapitlet analyseras reglerna i 3 § 12 mom. SIL, i fortsättningen även kallade 3:12-reglerna, som styr i vilket inkomstslag utdelning och reavinst på aktier i fåmansföretag skall beskattas. Analysen sker mot bakgrund av skattesystemets allmänna utformning och det faktum att kapitalinkomster sedan 1991 beskattas separat från arbetsinkomster och med en lägre skattebelastning. Regelsystemet är av mycket stor betydelse för delägare i fåmansföretag, eftersom det begränsar delägarnas möjligheter att få utdelning och reavinst hänfört till inkomstslaget kapital. Vid frånvaro av särregler angående beskattning av förtäckta förmåner bör 3:12-reglerna få ännu större betydelse. En tillämpning av 3:12-reglerna på förtäckta utdelningar möjliggör att dessa till viss del kan beskattas i inkomstslaget tjänst. I likhet med vad som för närvarande är fallet avseende reglerna i 32 § anv. p. 14 KL, upprätthåller 3:12-reglerna därmed en viktig progressionseffekt.

Förutom att de enskilda detaljerna i regelkomplexet genomgås, diskuteras också bestämmelserna ur ett principiellt perspektiv. När det gäller de principiella ramarna för fördelningsreglerna sker en översiktlig jämförelse med motsvarande regelsystem i Norge och Finland.[1] Kapitlet avslutas med en kritisk utvärdering.

Som ofta påpekats, och som även kommer att framgå av min genomgång, är själva beräkningsreglerna mycket tekniskt komplicerade. Eftersom analysen främst har ett principiellt syfte kommer jag emellertid inte att använda mig av räkneexempel för att illustrera den praktiska tillämpningen. Behovet av sådana praktiskt pedagogiska moment är redan väl tillgodosett i annan litteratur.[2]

[1] En viss jämförelse har tidigare gjorts i samband ned NSFR:s möte 1995, "Samspelet mellan beskattningen av aktiebolag och aktieägare" nr 33.

[2] Se bl.a. Tjernberg 1998 och Båvall 1995.

10.2 Allmänt

I samband med 1991 års svenska skattereform separerades i princip kapitalbeskattningen från beskattningen av arbetsinkomster. Sverige tillämpar en nominell och proportionell beskattning av kapitalinkomster. Under utredningsarbetet uppkom frågan om urholkningen av kapitalet på grund av inflationen borde kräva någon form av korrigering.[3] Problemet löstes genom ett slags schablonmässigt hänsynstagande till inflationen. Beskattningen av kapitalinkomster sker således numera proportionellt och med en lägre skattesats, 30 procent, än för arbetsinkomster, ca 31–56 procent.[4] Andra skäl till den valda modellen är möjligheten till likformig beskattning av olika kapitalinkomster och kapitalets ökade internationella rörlighet.[5] För aktier i onoterade bolag undantas sedan 1997 från beskattning, enligt de s.k. lättnadsreglerna, viss del av till kapital hänförlig utdelning och reavinst.[6]

Delägare i fåmansföretag har genom sina möjligheter till självkontrahering goda möjligheter att själva påverka hur vinsten i företaget skall disponeras. Redan före skattereformen hade det länge pågått omfattande planering för att på skattemässigt fördelaktiga villkor omvandla arbetsinkomster till vinster vid försäljning av aktier. Trots genomförd speciallagstiftning angående interna aktieöverlåtelser och vinstbolag hade planeringen inte kunnat stoppas på ett effektivt sätt.[7] Det nya skattesystemets utformning med en låg nominell kapitalbeskattning gjorde att man därför ansåg det nödvändigt att införa helt

[3] Vid årsskiftet 1990/91 uppgick den årliga inflationen i Sverige till drygt 10 procent, enligt SCB.

[4] Beräknat utifrån kommunalskatt med 31 procent och statlig skatt med 25 procent ovanför den *övre* skiktgränsen, taxerad inkomst 389.500 kr. Dessutom tillkommer allmän pensionsavgift med för närvarande 6,95 procent upp till ett gränsbelopp av 289.000 kr för inkomståret 1999.

[5] Se Lodin 1995 s. 216 f. Efter 1993 har den årliga inflationen i Sverige enligt SCB:s statistik i princip aldrig varit över 3 procent för att vid årsskiftet 1998/99 vara obefintlig. Detta motiv för skattesatsens storlek kan därför numera ifrågasättas. Sveriges medlemskap i EU och kapitalets ökade internationella rörlighet är väl därför de faktorer som nu har störst betydelse för skattesatsens nivå.

[6] 3 § 1 a-1 g mom. SIL. Som jag redovisat i avhandlingens inledning behandlar jag inte lättnadsreglerna. Den koppling som finns mellan de senare och 3:12-reglerna innebär emellertid att vissa av de analyser jag gör i kapitlet indirekt också är av intresse vid tolkning av lättnadsreglerna. Stora likheter finns t.ex. i fråga om beräkning av den anskaffningskostnad som ligger till grund för beräkningarna.

[7] Se prop. 1989/90:110 s. 467. Vinstbolagsreglerna hade till syfte att förhindra aktieägare att tillgodogöra sig obeskattade vinstmedel ur företaget genom försäljning av aktier med förmånligt beskattad reavinst som resultat. Bestämmelsen kunde tillämpas om det fanns obeskattade vinstmedel i aktiebolaget, uppkomna av att större delen av tillgångarna överlåtits. Reglerna har bl.a. behandlats av Grosskopf i "Vinstbolag". Forts. nästa sida

nya regler, 3 § 12 mom. SIL, vars syfte är att arbetsinkomster inte skall kunna omvandlas till kapitalinkomster. Risken skulle annars finnas att fåmansföretagsägare skulle undvika att göra löneuttag, för att i stället betinga sig stora utdelningar eller sälja aktiebolag med upparbetade vinstmedel. Bristande neutralitet i beskattningen mellan olika företagsformer och i förhållande till vanliga löntagare skulle då kunna uppstå. Införandet av lättnaden i dubbelbeskattningen för onoterade bolag har ytterligare förstärkt regleringsbehovet.

3:12-reglerna innebär att en viss del av utdelningar och reavinster på aktier och andelar skall beskattas som inkomst av tjänst.[8] Endast den del av utdelningen eller vinsten vid aktieförsäljningen som belöper på ren kapitalavkastning inklusive riskersättning är tänkt att hänföras till inkomstslaget kapital. Bestämmelserna är schablonmässigt konstruerade och är inte avsedda att skapa en exakt och rättvis fördelning.[9] Icke desto mindre är regelsystemet mycket komplicerat, vilket också påpekades av många remissinstanser i samband med införandet.[10]

Enligt 3 § 12 a mom. andra stycket SIL skall bestämmelserna även tillämpas efter det att ett företag upphört att vara fåmansföretag, dock endast i fråga om aktier som ägdes vid övergången eller förvärvats med stöd av dessa aktier, t.ex. vid fondemission. Detta gäller längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Bestämmelserna är tillämpliga avseende utdelning och reavinst på aktier och andelar i fåmansföretag. De gäller också enligt 3 § 12 mom. tredje stycket SIL sådana *finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL*, t.ex. konvertibla skuldebrev. Reglerna är inte tillämpliga på andelar i handelsbolag.

Reglerna om *interna aktieöverlåtelser* avsåg att förhindra aktieägare från att sälja aktierna i ett bolag till ett annat av aktieägaren ägt bolag. Efter slopandet av dessa regler är det alltså möjligt att avyttra aktierna till ett annat av aktieägaren kontrollerat bolag. Trots att reglerna inte ansetts behövliga efter införandet av 3 § 12 mom. SIL, är det genom en intern aktieöverlåtelse möjligt att uppnå skattefördelar jämfört med övriga sätt att tillgodogöra sig vinstmedel, se bl.a. Tjernberg 1998 s. 88 ff. Förfarandet kan inte angripas med skatteflyktsklausulen eftersom ett av rekvisiten inte uppfylls. En sådan transaktion kan nämligen inte anses strida mot lagstiftningens grunder, eftersom man i förarbetena till fördelningsreglerna uttalat att behov inte längre föreligger av de äldre reglerna, se prop. 1989/90:110 s. 472. RSV har i en promemoria, dnr 2907-95/900, behandlat olika frågor som aktualiseras vid interna aktieöverlåtelser.

[8] Beskattningen har dock i övrigt inga likheter med beskattning av löneinkomst. Aktiebolaget får inte avdrag för beloppet och sociala avgifter tas inte ut i någon form. Det är således fortfarande fråga om en utdelning.

[9] Jfr prop. 1989/90 s. 468.

[10] A.a. s. 467.

I RÅ 1997 ref 71, angående syntetiska optioner, bekräftade RegR att instrumentet ingick i uppräkningen i 27 § 1 mom. SIL. Av ordalydelsen i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL framgår dock som ett ytterligare krav att instrumentet skall vara *utgivet av* företaget. I målet föll tillämpningen av 3:12-reglerna på att innehavaren av optionen inte var verksam i det företag som givit ut optionen, utan i dess dotterföretag.[11]

Ungefärlig marginaleffekt vid olika former av uttag:[12]

Tabell avseende inkomståret 1999
Del av utdelning/reavinst i kapital:[13]

Skattefri enligt lättnadsreglerna		28 procent
Beskattad utdelning med 30 procent		49,6 procent
Taxerad inkomst:	Del av utdelning/reavinst i tjänst:	Lön i tjänst:
8.700 - 244.900	49,7 procent	51,8 procent
245.000 - 299.800	64,7 procent	66,5 procent
299.900 - 389.400	64,7 procent	63,2 procent
389.500 -	68,3 procent	67 procent

10.3 Översiktlig jämförelse med andra nordiska länder

Även Finland och Norge tillämpar en separat beskattning av kapitalinkomster.[14] Danmark tillämpar dock fortfarande i huvudsak en tradi-

[11] Se vidare avsnitt 10.4.2.

[12] Kommunalskattesatsen är antagen till 31 procent. Statlig inkomstskatt utgår med 20 procent ovanför den nedre skiktgränsen och 25 procent ovanför den övre skiktgränsen. Grundavdraget uppgår för inkomståret 1999 till 8.600 kr. Den nyinförda skattereduktionen på maximalt 1.320 kr har inte beaktats. Jag har i stället för "marginalskatt" valt "marginaleffekt" som jämförelse, vilket innebär att jag även har räknat in arbetsgivaravgift, 33,06 procent för inkomståret 1999, och allmän pensionsavgift, 6,95 procent för inkomståret 1999. Arbetsgivaravgiften är avdragsgill för aktiebolaget. Pensionsavgiften erläggs av inkomsttagaren och är avdragsgill för honom. Allmän pensionsavgift utgår inte över 299.800 kr (8,06 procent x basbeloppet 37.200 kr)

[13] Bolagsskatten är 28 procent och är inte avdragsgill. Kapitalskattesatsen är proportionell.

[14] Enligt en undersökning av 85 länder, utförd av Burmeister, existerar liknande regelverk förutom i Sverige endast i Finland och Norge. I Ungern, Nederländerna och Irland finns enligt Burmeister lagstiftning som medför liknande konsekvenser, SN 1998 s. 739.

tionell modell. Frågan om hur gränsen mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst skall dras för ägare till fåmansföretag, är således gemensam för Sverige, Norge och Finland. Länderna har dock valt olika lösningar, dels i fråga om vilka personer som omfattas av reglerna, dels hur själva fördelningen mellan inkomstslagen sker. Gemensamt för länderna är dock att de har valt att först fastställa en kapitalavkastning, och sedan hänföra återstoden till förvärvsinkomst. Som kommer att diskuteras nedan under 10.5.1, kan det emellertid i frågasättas om det inte borde vara principiellt mer korrekt att först fastställa en tillräcklig arbetsinkomst, varefter återstoden hänförs till avkastning på kapital.

Norge tillämpar reglerna på aktiva aktieägare som tillsammans har minst 2/3 av aktierna eller rätt till minst 2/3 av utdelningen.[15] En delningsmodell används där delägarens andel av bolagsvinsten fördelas mellan en avkastningsdel och en personintäktsdel. Uppdelningen sker redan på bolags-/källnivå och arbetsinkomstdelen (personintäktsdelen) beläggs med extraskatt motsvarande toppskatten på arbetsinkomster.[16] Skatten erläggs formellt av de aktiva delägarna i relation till deras inbördes andelar, och oavsett om vinsten delas ut eller ej. Delägarna har sedan rätt till skattefri ersättning från bolaget för skattebelastningen. Eftersom fördelningsreglerna tillämpas löpande varje år och träffar även orealiserade vinster behövs inga kompletterande regler för försäljning av aktier.

Finland tillämpar fördelningsreglerna på delägar-/uttagsnivå. Uppdelningen gäller för andra bolag än börsbolag. Av förenklingsskäl görs ingen skillnad på aktiva och passiva ägare, vilket innebär att en överbeskattning av passiva ägare uppstår. Till grund för avkastningsberäkningen får dock läggas hela det aktuella egna kapitalet inklusive sparade vinstmedel. Å andra sidan finns i detta ett incitament för aktiva ägare att använda bolaget som sparbössa för att tillgodogöra sig fonderade vinstmedel genom kapitalinkomstbeskattad aktieförsäljning. Skattevinsten blir i sin tur dock inte så stor eftersom reavinstbeskattningen av aktier inte anpassats till det enkelbeskattningssystem som i Finland gäller för utdelningar. En fysisk person som har erhållit utdelning medges full avräkning motsvarande bolagets

[15] Arbetets art saknar betydelse för tillämpningen. I stället måste aktiviteten vara av viss omfattning. Enligt huvudregeln skall en delägare anses som aktiv om arbetsinsatsen överstiger 300 timmar för helt år, Zimmer 1997 s. 400 f.

[16] Skatt motsvarande de proportionella delen erläggs på bolagsnivå. Toppskatten, d.v.s. den progressiva delen, utgör högst 13,7 procent. En s.k. trygdeavgift erläggs med högst 7,8 procent.

betalda skatt på den utdelade vinsten, efter det att utdelningsinkomsten uppräknats med samma belopp

I Finland och Norge bygger själva avkastningsberäkningen på bolagets aktuella kapital, medan Sverige som utgångspunkt använder aktieägarens anskaffningskostnad. Avkastningsnivån är likartad i länderna; Norge och Sverige använder statslåneräntan plus 6 procent respektive 5 procent, Finland använder 15 procent.[17]

> Intressant är att Danmark beskattar s.k. *aktieinkomster* separat efter två olika nivåer, 25 respektive 40 procent. Den lägre skattesatsen innebär med beaktande av bolagsskattesatsen, 32 procent från 1999, en samlad beskattning av utdelningsinkomster med 49 procent. Att jämföra med Sverige där utdelningsinkomster, med bortseende från en mindre lättnad i dubbelbeskattningen, beskattas med totalt 49,6 procent inklusive bolagsskatt. Gränsen för den lägre skattesatsen ligger i Danmark för inkomståret 1999 på 37.000 kr. Vid antagande av en statslåneränta på 5 procent motsvarar beloppet ett kapitalbeskattat utrymme enligt de svenska reglerna beräknat på en anskaffningskostnad av 370.000 kr. Det bör således även i Danmark, så långt det är fördelaktigt enligt ovan, finnas ett incitament att tillgodogöra sig arbetsinkomster i form av utdelning. Trots det har Danmark inga särregler motsvarande de andra tre länderna. Som jag anfört ovan i tidigare avsnitt finns det genom de i Danmark nyinförda generella reglerna om transfer pricing i vart fall en teoretisk möjlighet att påföra en aktieägare en fiktiv arbetsinkomst.[18]

10.4 Tillämpningsområdet för fördelningsreglerna

10.4.1 Företag som omfattas

En första förutsättning för reglernas tillämpning är att det aktuella bolaget under beskattningsåret, eller något av de senaste fem åren före beskattningsåret, har varit ett *fåmansföretag*. Av 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL framgår att definitionen av fåmansföretag i 32 § anv. p. 14 KL som utgångspunkt skall användas också vid tillämpningen av dessa regler.[19]

[17] Underlaget i Finland beräknas med utgångspunkt i förmögenhetsskattereglerna, Burmeister SN 1998 s. 741.

[18] Se avsnitt 8.11.2.

[19] Stoppregelutredningens förslag i SOU 1998:116 innehåller förändringar i definitionen av fåmansföretag som om de genomförs påverkar även tillämpningen av 3:12-reglerna. Definitionen av "ett fåtal" föreslås preciserad till "fyra eller färre personer". Se angående grunddefinitionen av fåmansföretag avsnitt 7.5.1.

Definitionen för tillämpning av 3 § 12 mom. SIL är dock utvidgad. Sedan beskattningsåret 1996 omfattas även *utländska juridiska personer* av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Huruvida utländska företag omfattas av fåmansföretagsdefinitionerna var länge en omdiskuterad fråga.[20] RegR tog så småningom ställning i frågan i RÅ 1994 ref 3, där ett danskt aktieselskab inte ansågs vara ett fåmansföretag vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL.[21] Utgången av rättsfallet kom därför att föranleda en ändring i 3 § 12 mom. SIL med innebörden att även utländska juridiska personer omfattas.[22] Reglerna är inte tillämpliga i fråga om utdelning från utländsk juridisk person om inkomsten hos den juridiska personen enligt 53 § anv. p. 10 KL skall beskattas direkt hos delägaren. Detta följer av att en eventuell utdelning från en sådan utländsk juridisk person inte skall beskattas, 3 § 10 mom. SIL.[23] Däremot omfattar reglerna reavinst vid avyttring av sådan andel. I syfte att förhindra kringgående transaktioner har undantag inte gjorts för dessa fall.[24]

Reglerna i 3 § 12 mom. SIL omfattar inte försäljning av *andelar i handelsbolag*, eftersom reglerna för beskattning av handelsbolag skiljer sig från vad som gäller för aktiebolag. Den årliga vinsten i handelsbolaget beskattas löpande hos delägaren. Vinst vid avyttring av andel i handelsbolag beskattas för fysiska personer som huvudregel i inkomstslaget kapital. Hösten 1992 infördes dock nya regler för försäljning av andel i handelsbolag i vissa fall. Reglernas syfte är att förhindra att löpande förvärvsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster, och innebär att inkomster vid försäljning av andel i handelsbolag i vissa fall beskattas som inkomst av näringsverksamhet.[25]

Sedan inkomståret 1996 gäller nya bestämmelser för de fall då en skattskyldig fysisk person överlåter andel i handelsbolag, som äger aktie i ett fåmansföretag i vilket andelsägaren har varit verksam i betydande omfattning, 24 § 7 mom. SIL. Personen skulle i annat fall kunna undvika beskattningsbar reavinst, genom att i ett första led överlåta aktierna till ett handelsbolag för ett vederlag motsvarande

[20] Se Wiman 1988 s. 159, Sundgren SST 1992 s. 1 samt Söderholm och Grosskopf 1993 s. 19.
[21] Se avsnitt 7.5.3.
[22] När det gäller bl.a. reglerna i 32 § anv. p. 14 KL är dock rättsfallet i skrivande stund alltjämt vägledande, se avsnitt 7.5.3.
[23] Jfr vad som gäller i fråga om beskattning av delägare i svenska handelsbolag, 53 § anv. p. 10 KL.
[24] Se prop. 1995/96:109 s. 70.
[25] Se närmare t.ex. Mattsson SN 1993 s. 2.

aktiernas anskaffningskostnad. Därefter skulle andelen i handelsbolaget överlåtas för marknadspris till en utomstående och beskattning skulle ske i inkomstslaget kapital. För att motverka detta kringgående av 3 § 12 mom. SIL regleras numera i 24 § 7 mom. SIL att av den del av vinsten som svarar mot aktiens marknadsvärde i förhållande till vederlaget för andelen i handelsbolaget, skall hälften tas upp som inkomst av tjänst. Någon hänvisning till reglerna i 3 § 12 mom. SIL i sin helhet finns inte, vilket innebär att den s.k. takregeln, 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL, för reavinster inte är tillämplig.[26]

En betydande utvidgning jämfört med *definitionen* i 32 § anv. p. 14 åttonde stycket KL är också att alla ägare, som själva eller genom närstående är eller har varit verksamma i företaget i betydande omfattning, betraktas som *en ägare*. Syftet är att företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget (t.ex. kunskaps- och konsultföretag), skall kunna betraktas som fåmansföretag. Det utvidgade tillämpningsområdet illustrerades väl av förhandsbeskedet RÅ 1993 ref 99. Ett tjänsteproducerande aktiebolag med mer än 1.000 anställda ägdes indirekt till lika delar av 150 heltidsanställda särskilt yrkeskvalificerade personer. Aktiebolaget ansågs vara ett fåmansföretag vid tillämpningen av 3 § 12 mom. SIL.

> Varje delägare ansågs vara verksam i företaget i betydande omfattning, vilket vid tillämpningen av definitionen innebar att ett fåtal personer ansågs äga mer än hälften av aktierna. Det framgår av referatet att delägaravtalet gav möjlighet för delägare att själva bestämma hur de på honom tillkommande ersättningarna skulle tas ut. Vid försäljning av aktierna kunde t.ex. en förhöjd köpeskilling väljas i stället för tjänstepension. Förekomsten av ett sådant delägaravtal är enligt min mening dock ingen förutsättning för tillämpning av definitionen, såsom den är utformad i lagtexten.

Det kan diskuteras om det är motiverat att tillämpa 3:12-reglerna i företag där ägandet är fördelat på många ägare med små innehav.[27] Min uppfattning är att en sådan tillämpning är förenlig med reglernas syfte.[28] För att definitionen skall uppfyllas krävs ju att ett visst antal delägare anses verksamma i betydande omfattning. Det föreligger då en risk för omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomst. Något

[26] Takregeln begränsar den del av en reavinst som skall beskattas i tjänst och behandlas i avsnitt 10.7.2.

[27] Se Burmeister, SN 1998 s. 750 f, som menar att valmöjligheten mellan olika former av uttag är begränsad i dessa fall jämfört med enmansägda aktiebolag.

[28] Jfr för samma åsikt B. Hulgaard SN 1999 s. 130.

som kan förväntas ligga i majoritetsägarnas intresse om de är verksamma i betydande omfattning.

10.4.2 Berörda skattesubjekt – kvalificerat aktieinnehav

Reglerna är endast tillämpliga på s.k. *kvalificerade aktier.* Förutsättningen är alltså att den skattskyldige eller en närstående till honom, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, varit *verksam i betydande omfattning* i företaget eller i ett annat fåmansföretag där det förstnämnda företaget - direkt eller genom förmedling av annan juridisk person - innehar aktier, 3 § 12a mom. första stycket SIL.[29] Aktien anses kvalificerad även hos ett *dödsbo* om den avlidne varit kvalificerad ägare, 3 § 12a mom. fjärde stycket SIL.[30]

> Eftersom reglernas tillämplighet är beroende av den skattskyldiges eller närståendes verksamhet, har reglerna förmodligen ursprungligen inte kunnat tillämpas på dödsbon, även om den avlidne varit verksam i betydande omfattning. Sedan inkomståret 1996 skall dock aktien anses kvalificerad även hos ett dödsbo om den avlidne varit kvalificerad ägare, 3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL. Observera att reglerna i de fall den avlidne varit verksam givetvis automatiskt blir tillämpliga på aktier som faktiskt övergått till närstående genom arv eller gåva. På aktier som övergått till ej närstående person, t.ex. genom föreskrift i testamente, blir dock reglerna inte automatiskt tillämpliga. Här krävs att den nye ägaren själv uppfyller verksamhetskriteriet.

Rekvisitet *verksam i betydande omfattning* är trots den avgörande betydelsen för tillämpningen inte specificerat i lagtexten. Den skatterättsliga regelmassan är rikhaltig på olika graduttryck. Andra exempel i skattelagstiftningen på s.k. kvantifierande begrepp är: "ringa omfattning", "väsentlig del", "övervägande del", "huvudsaklig del" och "så gott som uteslutande".[31] Melz har i det aktuella fallet gjort en jämfö-

[29] I SOU 1998:116 föreslås närståendedefinitionen begränsas till släktskap i rakt upp- och nedstigande led samt make och syskon under 18 år. Se angående närståendedefinitionen avsnitt 7.5.5.

[30] Se beträffande 3 § 12 mom. SIL och dödsboproblematiken Pelin, SN 1994 s. 663.

[31] I Skattelagskommitténs betänkande om en ny inkomstskattelag, SOU 1997:2 del I s. 357 f., finns en inventering av kvantifierande begrepp inom skattelagstiftningen.

relse med rekvisitet "i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten", vilket gäller för att fastställa om aktiv förvärvskälla föreligger i inkomstslaget näringsverksamhet.[32] Han menar att det senare uttrycket normalspråkligt uppfattas om ett lägre krav än "betydande omfattning".[33] Reglerna har dock inte likadana syften och som Melz påpekar framgår det inte av respektive förarbeten om någon skillnad är avsedd.[34] Han menar dock mot bakgrund av reglernas olika syften att kravet på aktivitet bör vara något högre i det här diskuterade fallet. En fråga som inte Melz uttryckligen berör är huruvida omfattningsrekvisitet i 3 § 12 mom. SIL skulle kunna bedömas utifrån nedlagd arbetstid.[35] Lagtexten uttrycker som sagt inte entydigt vad som gäller och bör därför kunna inrymma en sådan tolkningsmöjlighet. Detta skulle dock kunna få den förmodligen icke avsedda effekten att exempelvis alla aktieägande halvtids- eller heltidsanställda, oavsett befattning, skulle träffas av reglerna. En tolkning av denna art kan knappast vara förenlig med reglernas allmänna syfte, att förhindra att arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. Den närmare specificeringen i specialmotiveringen talar också mot en sådan vid tolkning:

> "En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan

[32] Ursprungligen hade rekvisitet bl.a. betydelse för indelningen i olika förvärvskällor, men avgör numera främst huruvida egenavgifter eller särskild löneskatt skall utgå, 11 § 3 mom. AFL. I förarbetena till dessa regler anges rekvisitet kunna vara uppfyllt om den skattskyldige nedlagt arbete motsvarande en tredjedel av normal arbetstid, prop. 1989/90:110 s. 645 ff.

[33] Melz SN 1991 s. 471f.

[34] A. st. Se även prop. 1989/90:110 s. 646 och 703.

[35] Intressant är att det norska aktivitetskravet helt utgår ifrån nerlagd tid, gränsen ligger vid 300 timmar, oavsett kvalitet eller art av arbetsuppgifter, Gjems-Onstad 1995 s. 154 och Zimmer 1997 s. 400. Det stadgas också i de norska reglerna att ren förvaltning av ägarintresse och ordinärt styrelsearbete, förutsatt att styrelsen inte deltar i den dagliga driften, inte skall räknas som relevant aktivitet.

dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget."[36]

Uttalandet om vem som skall anses vara verksam i betydande omfattning är väl förenligt med lagtexten och står enligt min uppfattning i god överensstämmelse med regelsystemets allmänna syfte. Förarbetsuttalandet bör därmed kunna tillmätas stor betydelse vid en tolkning.[37] Intressant är att uttrycket i "betydande omfattning" förekommer även på en annan plats i 3:12-reglerna, nämligen undantagsbestämmelsen i 3 § 12 e mom. SIL för utomståendes ägarandel. I specialmotiveringen till den senare regeln anges rekvisitet normalt vara uppfyllt vid 30 procent ägande av utomstående. Den senare regeln berör dock en helt annan fråga än den förstnämnda och det senare förarbetsuttalandet bör därför sakna relevans vid tolkning av det rekvisit som behandlas här.

Ytterligare en fråga av betydelse är hur uttrycket "företaget" skall tolkas. Det är fullt tänkbart att en person i samband med bildandet av ett aktiebolag skjuter in tillgångar, härrörande från enskilt bedriven näringsverksamhet, vars värde till viss del har upparbetats genom tidigare arbetsinsatser.[38] Antag vidare att den nyblivne aktieägare inte i någon utsträckning kommer att vara verksam i aktiebolaget. Det bör vara förenligt med 3:12-reglernas bakomliggande syfte att fånga in framtida utdelningar eller reavinster belöpande på aktierna. Vinstmedlen har ju onekligen uppkommit på grund av aktieägarens arbete. En allvarlig invändning mot en sådan tolkning är emellertid att arbetet inte har skett i "företaget", d.v.s. aktiebolaget. Enligt min mening medger därför 3:12-reglernas ordalydelse inte en tillämpning i dessa fall.

Reglerna skall inte kunna kringgås genom att fördela verksamhet

[36] Prop. 1989/90:110 s. 703. I RSV S 1998:29 har innebörden jämfört med förarbetsuttalandet begränsats något. RSV rekommenderar att anställda utan ledarbefattning som genom sin anställning förvärvat en mindre del av aktierna inte bör anses verksamma i betydande omfattning. Med mindre del bör enligt RSV normalt anses lägst 2 procent av aktierna i företaget. Som Påhlsson, 1995 s. 240, anfört måste rekommendationen rymmas inom själva lagregeln. Påhlsson menar ändå att det inte föreligger ett behov av en schablon, eftersom förarbetena visar att en bedömning skall göras i varje enskilt fall. I det under avsnitt 10.4.1 kommenterade RÅ 1993 ref 99 uppgick ägarandelen till betydligt lägre än 2 procent. Något som dock inte påverkade RegR:s bedömning i fallet.

[37] Se diskussionen om kritisk granskning av förarbeten i avsnitt 2.2.3.

[38] Ett exempel på detta, som har varit föremål för prövning i SRN den 23 september 1998, är en författare som överlåter sina rättigheter till ett aktiebolag. Framtida royaltyinkomster tillfaller därmed aktiebolaget. Minoriteten menade att det i ansökan framgick att personen inte varit verksam i företaget under den aktuella tidsperioden. Varken bestämmelserna eller förarbetena gav stöd för att tillskriva företaget den verksamhet som personen hade utövat tidigare. Majoriteten ansåg dock att verksamhetskravet var uppfyllt.

och ägande mellan olika företag inom exempelvis en koncern. Ursprungligen jämställdes med verksamhet i fåmansföretaget verksamhet i ett annat företag i samma koncern. Utanför tillämpningsområdet kunde då falla utdelning från ett av en fysisk person helägt aktiebolag som ägde t.ex. 40 procent i ett aktiebolag där personen var verksam. Sedan inkomståret 1996 är reglerna därför utvidgade till att avse i princip alla fall av indirekta ägarförhållanden. Förutsättningen är att den skattskyldige eller en närstående till honom, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag där det förstnämnda företaget - direkt eller genom förmedling av annan juridisk person - innehar aktier, 3 § 12 a mom. första stycket SIL. Ytterligare en skillnad uppstod dock eftersom lagtextens ordalydelse numera inte fångar upp dotterbolagsägares verksamhet i moder- eller systerföretag. Det är osäkert om detta varit avsikten eller är följden av ett misstag från lagstiftarens sida.[39] Jag har i ett tidigare sammanhang visat på problematiken genom att skissera en konstruktion där ett moderbolag äger 51 procent av aktierna i ett dotterbolag.[40] Resterande 49 procent ägs av den person som tillika är ensamägare i moderbolaget. Personen är enbart verksam i moderbolaget. Utdelning som personen uppbär från dotterbolaget kan sedan inkomståret 1996 inte längre träffas av bestämmelserna, utan beskattas i sin helhet i inkomstslaget kapital.[41] I en situation där moderbolaget äger mer än 90 procent av aktierna skulle dessutom moderbolagets vinster med skattemässig verkan kunna föras över till dotterbolaget genom koncernbidrag och sedan tas ut som kapitalbeskattad utdelning från dotterbolaget. Den fysiske dotterbolagsägaren skulle visserligen aldrig kunna äga 10 procent eller mer av aktierna för att det skulle fungera, vilket i sin tur gör att endast en mindre del av utdelningen kommer undan med kapitalbeskattning. Det finns ju dock möjlighet att exempelvis laborera med stam- och preferensaktier och på så sätt tillförsäkra den fysiske dotterbolagsägaren en större del av utdelningen.[42] Det finns därför enligt min mening all anledning att fundera över om inte denna möjlighet bör förhindras genom en lagändring.

[39] Jag har ej kunnat återfinna någon kommentar till detta i motiven.

[40] Tjernberg SN 1995 s. 98 f.

[41] Det förutsätter dock att bolagen inte kan anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Se nedan om detta, särskilt redogörelsen för RÅ 1997 ref 48 och RÅ 1997 not 122.

[42] Se t.ex. Rodhe 1995 s. 140 ff. Vid sådana uppenbara kringgåenden som visats här kan naturligtvis lagen (1995:575) om skatteflykt aktualiseras.

Misstaget vid utformningen kan möjligen anses bekräftat genom utgången i RÅ 1997 ref 71.

L var anställd som vice verkställande direktör i X AB, som var ett helägt dotterbolag till X & Co AB. Samtliga aktier i X & Co AB ägdes av en annan fysisk person. X AB var alltså ett sådant fåmansföretag som avses i 32 § anv. p. 14 KL. X & Co AB hade erbjudit L och vissa andra ledande befattningshavare hos X AB att förvärva syntetiska optioner, som X & Co AB avsåg att utfärda. Villkoren var i huvudsak följande. I samband med utfärdandet skulle den anställde kontant erlägga en s.k. premie, som avses motsvara optionens marknadsvärde vid tidpunkten för utfärdandet. Optionen skulle ha en löptid på tre år och ge innehavaren rätt att vid löptidens slut erhålla en kontant slutregleringslikvid, vars storlek var beroende av värdet på slutdagen av en aktie i X AB. Detta värde skulle anses motsvara substansvärdet per aktie efter justering för på aktien belöpande tillskott och uttag t.ex. i form av koncernbidrag och utdelning. L önskade genom förhandsbesked få klarlagt om den kontanta slutregleringslikviden skulle tas upp som intäkt av tjänst enligt 32 § 1 mom. första stycket a) KL (fråga 1) och om så också blev fallet vid avyttring av optionen till tredje man under optionens löptid (fråga 2). Beträffande den s.k. premien önskade L få klarlagt om avdragsrätt förelåg, när denna rätt i så fall inträdde, i vilken förvärvskälla avdraget fick göras och hur rätten till avdrag skulle bedömas om optionen inte utnyttjades. Om den kontanta slutregleringslikviden inte ansågs hänförlig till inkomst av tjänst utan till realisationsvinst önskade L veta om viss del av realisationsvinsten likväl skulle tas upp som intäkt av tjänst enligt regeln i 3 § 12 mom. SIL rörande beskattning av realisationsvinst på aktier m.m. i fåmansföretag.

Lika med SRN fann RegR att ifrågavarande optioner omfattades av 27 § 1 mom. SIL. Frågan var vidare vad uttrycket "av företaget utgivna" i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL skulle innebära. Enligt domstolen måste uttrycket ses som inriktat just på sådana fall där ett bolag har utfärdat en option som avser aktier i ett annat bolag. Bestämmelsens innebörd blir då att klargöra att optionen skall likställas med aktier i det utfärdande bolaget, inte med de aktier som optionen avser.

När regelsystemet infördes vid 1991 års skattereform innehöll det också en bestämmelse att med verksamhet och innehav av aktier i ett fåmansföretag likställdes verksamhet eller aktieinnehav i ett annat företag i samma koncern. Mot bakgrund av denna bestämmelse kan det antas att avsikten var att företag inom en koncern, också när det gällde optioner som utfärdas av ett företag men avser aktier i ett annat, skulle behandlas som en enhet. Denna bestämmelse har emellertid numera slopats. Den motsvarande bestämmelsen i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL innebär att inte bara aktier i ett företag där aktieägaren eller närstående varit verksam är kvalificerade utan också aktier i ett annat företag som direkt eller indirekt äger aktier i ett

sådant företag. Enligt RegR "kan denna bestämmelse inte medföra att företagen skall kunna betraktas som en enhet vid bedömningen av en option som utfästs av ett företag som äger aktier i ett företag där optionsinnehavaren är verksam".

Lagstiftarens avsikt med den i avgörandet omnämnda lagändringen var att utvidga 3:12-reglernas tillämpningsområde till att omfatta indirekt ägande även i icke-koncernförhållanden.[43] Man ville alltså för 3:12-reglernas vidkommande skapa ett vidare koncernbegrepp än det aktiebolagsrättsliga. Lagtexten blev dock utformad på sådant sätt att en ej avsedd effekt uppkom, nämligen att det inte längre är möjligt att i alla situationer se företagen som en enhet i de fall då optioner utfärdats av ett företag som äger aktier i ett annat företag där optionsinnehavaren är verksam. Domstolen tog uppenbarligen inte hänsyn till att den inskränkande effekten inte var avsedd av lagstiftaren. Utgången förstärker den allmänna tolkningstendensen att förarbetena numera inte beaktas av RegR i de fall lagtextens ordalydelse inte medger det.[44]

Före inkomståret 1996 fanns en regel för de fall en persons arbetsinsats upphörde i ett företag men fortsatte i ett annat fåmansföretag med likartad verksamhet. I de fallen skulle den ovan beskrivna "tioårsperioden" räknas först från det den skattskyldiges verksamhet i det senare företaget upphörde. Så länge verksamheten i det senare företaget fortsatte kunde således aldrig det första företaget "botas" från 3:12-reglerna. Efter ändringarna inför inkomståret 1996 ansågs regeln obehövlig och slopades.[45] Den nya lydelsen i 3 § 12 a mom. första stycket SIL fångar säkerligen upp många sådana fall, dock inte alla. Om aktieägaren väljer att t. ex. bilda ett fristående nytt bolag för att där fortsätta sin verksamhet, kommer numera det första bolaget att vara "läkt" så snart "femårsperioden" löpt ut. Aktierna i det nya bolaget kommer emellertid enligt huvudregeln att bli kvalificerade så snart aktieägaren är verksam i betydande omfattning. För de fall ägaren eller närstående inte är verksamma i det nya bolaget finns en kompletterande bestämmelse i 3 § 12 a mom. SIL. En aktie kan också vara kvalificerad om aktieägaren eller närstående inom en femårsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag "som bedriver samma eller likartad verksamhet". Uttryckets innebörd är inte närmare preciserad i förarbetena, men sägs exempelvis ha bety-

[43] Prop. 1995/96:109 s. 67 f.
[44] Se avsnitt 2.4.
[45] Prop 1995/96:109 s. 88.

delse i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.[46] Uttalandet ger intryck av att avsikten närmast var att täcka upp den eventuella lucka i tiden som kan uppstå vid överföring av verksamheten till ett nytt bolag. Regeln är ju obehövlig om verksamhet börjar bedrivas under samma beskattningsår som övergången sker. Kvalifikation föreligger då redan enligt huvudregeln. Regeln är helt klart inte heller tillämplig vid bedrivandet av passiva verksamheter, som exempelvis en ren fastighets- eller kapitalförvaltning skulle kunna vara under vissa omständigheter, i såväl det första som det nya bolaget. En osäkerhet föreligger däremot i de fall där aktieägaren varit verksam i betydande omfattning i det första företaget, men inte uppfyller rekvisitet i det nya bolaget. Räcker det att *någon form* av samband eller koppling finns mellan företagen? Frågan har aktualiserats i tre likartade förhandsbesked angående särskilda skäl för att underlåta uttagsbeskattning. För att så skulle ske ställde RegR upp som krav, i enlighet med tidigare praxis rörande uttagsbeskattning, att det inte fanns grundad anledning att befara att överlåtelsen kom att medföra någon otillbörlig skatteförmån. Mer konkret analyserades frågan om aktierna i det förvärvande företaget, i likhet med vad som angivits vara fallet med innehavet i det överlåtande företaget, skulle vara kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL.[47] Avgörandena gällde således primärt inte tillämpningen av 3:12-reglerna.

> Fallen var RÅ 1997 ref 48 I (överlåtelse av aktiepost), II (överlåtelse av fastighet) och RÅ 1997 not 122 (överlåtelse av fastighet). I det första fallet skulle det nya företagets verksamhet komma att avse innehav och förvaltning av en värdemässigt betydande aktiepost som tidigare innehafts av det överlåtande företaget. RegR menade att det fick antas att anknytningen mellan aktieinnehavet och det överlåtande företagets rörelse skulle komma att bestå efter överlåtelsen. Rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" skulle därmed komma att vara uppfyllt. I "fastighetsfallen" skulle det förvärvande företagens verksamhet bestå i att inneha och förvalta de fastigheter som de överlåtande företagen bedrev sin verksamhet i. Rekvisitet ansågs uppfyllt även i detta fall, med motiveringen att fastigheterna även efter överlåtelsen skulle användas i de överlåtande företagens verksamheter.

RegR verkar ha nöjt sig med att konstatera att det existerade en anknytning mellan det överlåtande företagets rörelse och aktieinneha-

[46] Prop. 1995/96:109 s. 67 f.

[47] Avgörandena har fortsatt betydelse för beskattning vid omstruktureringar, eftersom den nyinförda lagen (1998:1600) om underprisöverlåtelser bl.a. kräver att om aktier i det överlåtande bolaget är kvalificerade så skall även aktier i det förvärvande bolaget vara det, 30 §.

vet i det andra företaget. Enligt min mening är det tveksamt om ställningstagandena är förenliga med den normala språkliga innebörden av "samma eller likartad verksamhet", och det borde ha varit på sin plats med en diskussion kring uttryckets innebörd i domskälen.[48] Rekvisitet är dock relativt allmänt formulerat och bör därmed kunna inrymma en tolkning med innebörden att det nya företaget bedriver *någon* av de verksamheter som tidigare bedrivits av det första företaget. Enligt min mening bör det dock inte räcka med att konstatera att det finns *någon form* av anknytning mellan företagen.

En fråga med likartad problematik som diskuterats flitigt, och där ett flertal mål pågår i de lägre domstolsinstanserna, är vad som gäller de fall när en aktieägare endast är verksam i ett handelsbolag i vilket aktiebolaget äger andelar. Handelsbolagets vinst kommer att genom delägarbeskattning beskattas hos aktiebolaget. I den mån vinsten sedan utdelas vidare till aktieägaren blir den eventuellt endast föremål för kapitalbeskattning, eftersom aktieägaren ej varit verksam i aktiebolaget. Det har dock anförts att det i flertalet fall bör ses som att aktieägaren är verksam i handelsbolaget för aktiebolagets räkning. Anledningen skulle vara att handelsbolagets inkomst beskattas hos aktiebolaget och att verksamheten därför torde jämställas med verksamhet i aktiebolaget. Därmed skulle 3:12-reglerna vara tillämpligt på utdelning och reavinst avseende aktier i aktiebolaget.[49] Frågan har diskuterats i efterföljande förarbeten.[50] Uppfattningen är att dessa konstruktioner redan täcks av regelsystemet och att det därför saknas skäl att särskilt reglera denna situation. Observera dock att situationen enligt min mening inte omfattas av ordalydelsen, varken före eller efter de från 1996 införda förändringarna, vilket innebär att förarbetsuttalandet vid tolkningen har ett värde motsvarande doktrin. Hade lagstiftaren önskat att dessa fall säkert skulle omfattas borde det utvidgade verksamhetskriteriet i 3 § 12 a mom. första stycket 2. SIL inte inskränkts till att omfatta de fall företaget äger aktier i annat fåmansföretag vari verksamheten bedrivits.[51] Mot en extensiv tolkning talar dessutom tendensen i RegR:s lagtolkningsprinciper. I RÅ

[48] Möjligen kan avsaknaden av detta förklaras av att beskedet tack vare tolkningen gick i de ansökandes favör.

[49] Se Mattssons rättsfallskommentar i SN 1995 s. 325. Jfr även Svensson, SN 1995 s. 621 f., som anser att det finns visst stöd i RÅ78 1:80 där genomsyn av handelsbolag skedde. Avdrag medgavs där för koncernbidrag som lämnats till ett aktiebolag vilket ej bedrev egen verksamhet, men var delägare i ett rörelsedrivande handelsbolag.

[50] Se prop. 1995/96:109 s. 88.

[51] Det hade förslagsvis räckt att lägga till orden "eller fåmansägt handelsbolag".

1993 not 372 ansågs en fåmansföretagsregel inte tillämplig på ett handelsbolag eftersom dels regeln uttryckligen endast omfattade fåmansföretag, dels frågan om handelsbolag ingående i definitionen ansågs färdigbehandlad i förarbetena.[52] Enligt min uppfattning har rättsläget under lång tid betraktats som oklart och det är med hänsyn till legalitetsprincipen mycket beklagligt att lagstiftaren inte valde att lägga till orden "eller handelsbolag". Jag anser vidare att rättsläget har klarnat något efter RegR:s avgörande den 18 december 1998, mål nr 529-1998.[53] Där ansågs löner i ett underliggande kommanditbolag inte kunna få beaktas vid beräkning av anskaffningskostnaden för aktier i ett bolag som ägde en andel i kommanditbolaget. Anledningen var att verksamhet i kommanditbolaget inte ansågs kunna jämställas med verksamhet i aktiebolaget. Såväl RegR som SRN tillmätte således kommanditbolaget värde som ett självständigt "företag". Utgången bekräftar tendensen i RegR:s lagtolkningsprinciper.

Ett faktum värt att studera är att ett förtydligande faktiskt föreslogs under lagstiftningsarbetets gång. Till stöd för tolkningen åberopades i den allmänna motiveringen nämligen ett remissyttrande ifrån Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet.[54] Det är riktigt att yttrandet uttrycker att "reglerna i 3 § 12 mom. SIL automatiskt borde bli tillämpliga". Dessutom föreslogs emellertid i remissyttrandet att det för säkerhets skull uttryckligen kunde anges att bestämmelserna även omfattar det fall då aktieägaren är verksam i ett av aktiebolaget ägt handelsbolag.[55] Lagstiftaren skulle ha tagit till sig även den delen av yttrandet i stället för att välja en lösning som lämnade kvar en onödig osäkerhet om tillämpningen. Det är säkert enligt de flestas uppfattning i och för sig rimligt att dessa konstruktioner de lege ferenda bör omfattas. Det får dock inte tas som intäkt för en lagtolkning i strid med föreskriftskravet.[56]

[52] Se angående referatet och tolkningen av avgörandet avsnitt 7.5.6.

[53] Avgörandet kommenteras i avsnitt 10.6.

[54] Uppsala universitet, Juridiska fakultetsnämnden, dnr 4579/95. Det bör vidare observeras att varken den ursprungliga departementspromemorian eller remissyttrandet är helt kategoriska. I yttrandet instämmer fakultetsnämnden endast i det allmänna påpekandet att verksamheten i ett sådant fall inte sällan sker för aktiebolagets räkning.

[55] Jfr här att lagtexten före ändringen även omfattade verksamhet i företag i samma koncern, vilket därmed i princip borde utesluta att konstruktioner med handelsbolag skulle omfattats av tillämpligheten även före ändringen. Se även Svensson, SN 1995 s. 622, som ifrågasatt om inte förfarandet skulle kunna angripas med lagen mot skatteflykt.

[56] I RSV S 1998:29 uttrycks uppfattningen att verksamhetskravet är uppfyllt i dessa fall. Påhlsson har i SN 1997 s. 44 ff. kritiserat RSV:s rekommendation som alltför kategorisk med hänsyn till osäkerheten angående rättsläget.

10.5 Fördelningsmodellen

10.5.1 Inledning

Som framgått ovan finns det flera alternativa möjligheter att utforma en uppdelning mellan inkomstslagen.[57] Det första att ta ställning till är om uppdelningen bör ske på källnivå eller uttagsnivå. Sverige har i likhet med Finland, men till skillnad från Norge, valt att lägga sig på uttagsnivå, vilket innebär att uppdelningen sker hos aktieägaren och först när utdelning hamnar hos denne. I Norge sker uppdelningen på källnivå, d.v.s. bolagets inkomst delas upp med utgångspunkt i förhållandena i aktiebolaget oavsett om uttag sker eller inte. Lodin har jämfört de olika ländernas val och analyserat för- och nackdelar.[58] Lodins uppfattning är att alla modellerna medför betydande komplikationer, och att enkelhet, som i Finlands fall, endast kan köpas till priset av bristande skatteneutralitet. I Finland träffas ju delägarna oavsett om de är verksamma eller inte. Uttagsmodellen synes naturligare men medför samtidigt betydande komplikationer. Det ligger nära till hands att hålla med Lodin som menar att det kanske är "ett val mellan pest och kolera som måste göras". I Norge fördes en relativt utförlig diskussion om val av modell.[59] Diskussionen fördes primärt angående den norska motsvarigheten till inkomst av enskild näringsverksamhet. En fördel med källmodellen anses där vara att avdragsrätten för räntor automatiskt hålls utanför näringsverksamheten. Det innebär att det inte är nödvändigt att dra gränsen mellan ränteutgifter i och utanför verksamheten.[60] Av neutralitetsskäl valdes källmodellen för delning av aktiebolagsinkomster.

Gemensamt för alla tre länderna är att modellen utgår från en *normal avkastning av kapital*. Syftet med reglerna är till stor del att förhindra att *arbetsinkomster* omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. Målet är att uppnå neutral beskattning jämfört med "vanliga" löntagare. Med tanke därpå vore det principiellt mer riktigt att utgå från en marknadsmässig lön för delägaren. I en källmodell som den i Norge är valet möjligen utan betydelse, eftersom fördelningen sker oavsett om den skattskyldige gör något uttag eller inte. Den skattskyl-

[57] Se avsnitt 10.3.
[58] Lodin 1995 s. 238 ff.
[59] Se Zimmer 1997 s. 386.
[60] Jfr a.a. s. 387 f. Tanken överensstämmer i stort sett med vad som gäller för de svenska räntefördelningsreglerna.

diges valmöjlighet är helt inskränkt. I en uttagsmodell av svensk eller finländsk utformning har aktieägaren dock en teoretisk möjlighet att inom vissa ramar välja mellan att ta ut lön eller utdelning. Syftet med fördelningsreglerna blir då att förhindra att utdelning görs av sådana medel som borde beskattas som förvärvsinkomst. Om aktieägaren kunde visa att han har tagit ut lön motsvarande sin arbetsinsats, borde eventuella utdelningar helt och hållet kunna beskattas i inkomstslaget kapital. Anledningen till att detta frångåtts är de stora praktiska problem som ett sådant förfarande skulle medföra.[61] Vid mätningen av skälig lönenivå måste faktorer som arbetstid, kvalifikationsnivå, individuell kompetens m.m. bedömas.[62] Det har ansetts enklare att använda en schablonmässigt beräknad kapitalinkomst som utgångspunkt.[63] Som framgått är det enligt min mening inte självklart att den valda utgångspunkten är mer lämplig än den som jag anser vara den principiellt korrekta. Även kapitalavkastningens storlek varierar givetvis mellan olika branscher. Försök att bestämma en skälig kapitalavkastning måste, liksom vid bestämmande av skälig lön, innebära ett beaktande av många olika faktorer såsom kapitalbehov, marknadsränta, alternativa kapitalplaceringar m.m.[64] I samtliga länder används därför en starkt schablonmässig beräkning av kapitalavkastning, generellt utformad oavsett verksamhet och bransch. På så sätt skapas enligt min mening en fiktion av att en kapitalberäkningsmodell skulle vara enklare att utforma än en motsvarande modell för löneberäkning.

Den fiktiva kapitalavkastningen blir proportionellt beskattad. Till skillnad från i Sverige gäller sedan betydande lättnader i dubbelbeskattningen i Finland och Norge. Den vidare krets av skattskyldiga som träffas av reglerna i Finland än i Sverige kan till viss del anses motiverad med tanke på den lättnad i beskattningen som kapitaldelen blir föremål för.

10.5.2 Beräkning

10.5.2.1 Allmänt

Syftet med reglerna är som nämnts att förhindra, att den lägre skatte-

[61] Jfr Lodin 1995 s. 236 f.
[62] "3:12-reglerna", Industriförbundet 1998 s. 13.
[63] Se bl.a. Zimmer 1997 s. 388.
[64] Jfr Burmeister, SN 1998 s. 748, som anser att nuvarande fördelningsregler är diskriminerande för högavkastande företag och medför att upparbetade vinster låses in i företagen.

satsen i inkomstslaget kapital jämfört med beskattningen i inkomstslaget tjänst utnyttjas för att uppnå skattefördelar. Endast den del av utdelningen som motsvarar uppskattad *normal kapitalavkastning* inklusive riskersättning skall hänföras till inkomstslaget *kapital* (det s.k. gränsbeloppet). Reglerna tar därför sikte på de fall, då inkomst av utdelning och reavinster egentligen hänför sig till *arbetsprestationer*. I dessa fall behandlas inkomsten hos mottagaren som en särskild intäktspost i inkomstslaget *tjänst*.[65] För bolagets del behandlas hela beloppet som den utdelning det civilrättsligt är fråga om och avdrag medges ej.

10.5.2.2 Utdelning

Det utrymme av en utdelning som får hänföras till inkomstslaget kapital kallas i lagtexten för *gränsbelopp*. Gränsbeloppet utgörs för varje aktie av statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret plus fem procentenheter multiplicerad med anskaffningskostnad för aktien.[66] Endast s.k. normal utdelning får alltså beskattas i inkomstslaget kapital med 30 procent. Till kapital hänförligt utrymme som inte utnyttjas får sparas till kommande år, *sparad utdelning*. Flera remissinstanser ansåg att utrymmet för normalt beskattat utrymme var allt för litet. Av förarbetena framgår också att man var medveten om att fördelningsmodellen kunde skapa orättvisa genom principiellt felaktiga skatteuttag.[67] Olika begränsningar och undantagsregler diskuterades därför. Jag återkommer till denna problematik nedan.

För andra finansiella instrument i ett fåmansföretag än aktier och andelar, t.ex. konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis, optioner och terminer, sker i stället beräkningen utifrån statslåneräntan med tillägg av endast en procentenhet. Anledningen till detta angavs i förarbetena vara att risken är mer begränsad samt att ränta på konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis är avdragsgill för företaget.

> Söderholm och Grosskopf anser helt riktigt att dessa former av instrument därmed diskrimineras i förhållande till sedvanlig inlåning. Vid vanlig inlåning beskattas räntan i sin helhet i inkomstslaget kapital. De anser att de skäl som anförts inte är hållbara. Dels är rörlig ränta på vinstandelslån normalt inte avdragsgill för företag, dels är den ekonomiska risken ej mindre

[65] Med de konsekvenser som redovisats i 7.3.
[66] Olika alternativ för att beräkna anskaffningskostnaden redogörs för i avsnitt 10.5.4.
[67] Prop. 1989/90:110 s. 469.

eftersom någon ytterligare säkerhet normalt inte är möjlig att ställa för konvertibla skuldebrev och liknande.[68]

Det framgår varken av lagtext eller förarbeten om avsikten är att reglerna skall omfatta även s.k. förtäckt utdelning.[69] Bolagsrättsligt accepteras under vissa förutsättningar även utdelning som skett i strid mot de formella reglerna.[70] Skattelagstiftningen saknar en egen definition av vad utdelning är. I 3 § 1 mom. SIL anges enbart att *utdelning* beskattas som inkomst av kapital. Enligt vedertagen uppfattning ligger därmed den civilrättsliga definitionen till grund, vilket i princip innebär att alla former av utdelning kan omfördelas enligt 3 § 12 mom. SIL. Min uppfattning är att detta är helt i linje med vad som är avsikten med regelsystemet. Det skulle annars vara möjligt att kringgå reglerna, genom att betinga sig kapitalbeskattade förtäckta förmåner av olika slag i stället för att besluta om öppen utdelning. Slutsatsen av resonemanget blir att såväl öppen som förtäckt utdelning får konkurrera om det till kapital hänförliga utrymmet.[71] Som utdelning räknas enligt 3 § 7 mom. sjätte stycket SIL även återbetalning i samband med nedsättning genom *minskning av aktierna nominella belopp* eller vid nedsättning av reservfonden. Enligt den allmänna regeln i 24 § 2 mom. SIL anses avyttring ha skett vid nedsättning genom *inlösen av aktier.* För fåmansföretag räknas dock även eventuell reavinst som utdelning, 3 § 12 b mom. andra stycket SIL. Utskiftning vid likvidation eller fusion behandlas dock inom reavinstsystemet, 24 § 2 mom. SIL.

En intressant fråga är om en utbetalning som givits formen av utdelning skulle kunna omklassificeras till inkomstslaget tjänst enligt någon annan grund än 3 § 12 mom. SIL. De särskilda 3:12-reglerna har utformats mot bakgrund av att utdelningsalternativet numera ställer sig fördelaktigare i skattehänseende än lönealternativet. Före skattereformen var förhållandet snarast det omvända, på grund av dubbelbeskattning av utdelning i kombination med en högre bolagsskattesats samt en för alla inkomstslag gemensam progressiv skatteskala. Jag har tidigare väckt frågan om en som utdelning benämnd utbetal-

[68] Söderholm och Grosskopf 1993 s. 120 f.

[69] I finsk rätt reglerades först uttryckligen att enbart öppen utdelning omfattades av fördelningsreglerna mellan kapital- och förvärvsinkomst. Förtäckt utdelning hänfördes i sin helhet till förvärvsinkomst. Förhållandet har dock ifrågasatts av Ryynnänen, 1996 s. 255, och en lagändring har föreslagits.

[70] Se avsnitt 6.2.

[71] Det bör i sammanhanget erinras om att många förtäckta förmåner beskattas i inkomstslaget tjänst i enlighet med särreglerna i 32 § anv. p. 14 KL.

ning, som är *civilrättsligt olovlig*, skulle kunna anses utgöra en förtäckt lön, och beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 32 § 1 mom. KL, d.v.s. utan tillämpning av 3 § 12 mom. SIL.[72] Enligt min mening bör detta vara möjligt om det kan visas att utbetalningen i själva verket är en ersättning för utfört arbete. I de fall som en förtäckt förmån föreligger enligt allmänna regler anser jag det vara självklart att valet av inkomstslag kan diskuteras. Även i de fall en utbetalning redovisats öppet bör det vara möjligt. Det finns dock ingen anledning att frångå den angivna benämningen vid öppna lovliga utdelningar.[73] I förhandsbeskedet RÅ 1997 ref 81 skulle omvandling av aktie ske till aktie med högre utdelning. Den förmån som omvandlingen kunde innebära aktualiserade beskattning i tjänst enligt allmänna regler, men för kommande utdelningar ansåg RegR att det ej fanns grund att se någon del av den av bolagsstämman beslutade utdelningen som annat än just utdelning. Av ansökan framgår dock inte annat än att frågan enbart gällde formellt korrekta och lovliga utdelningar. Det bör enligt min uppfattning således vara möjligt att under ovan angivna speciella förutsättningar *omvandla som utdelning benämnda värdeöverföringar till lön* utan tillämpning av 3 § 12 mom. SIL.

I en trängre familjekrets bestående av *makar och barn under 18 år* skall skatten på all överskjutande utdelning beräknas som om den tagits ut av den person som varit verksam i företaget i betydande omfattning och har den största beskattningsbara inkomsten, 3 § 12 b mom. femte stycket SIL. Det skulle annars vara alltför lönsamt att styra utdelningen till t.ex. barn som saknar andra inkomster.

10.5.2.3 Reavinst

De särskilda reglerna omfattar även reavinst vid försäljning av aktier, andelar och finansiella instrument (27 § 1 mom. SIL) i ett fåmansföretag, 3 § 12 mom. första stycket SIL. Den reavinst som ligger till grund för fördelningen vid försäljning av aktier m.m. i fåmansföretag beräknas enligt i princip samma regler som för övriga aktier och finansiella instrument.[74] Den fördelningsmodell som valts för detta

[72] Tjernberg 1998 s. 60.

[73] Jfr synsättet i dansk rätt, Pedersen 1998 s. 74. Pedersen menar att ett beslut om utdelning fattat av bolagstämman inte kan ifrågasättas skatterättsligt. Inte ens om utdelningen är mycket hög i syfte att exempelvis utnyttja den lägre skattesatsen för utdelningar.

[74] Avyttringsbegreppet i 24 § 2 mom. SIL är givetvis relevant även här. I RÅ 1997 ref 81 ansågs omvandling av aktie till aktie med rätt till högre utdelning utgöra avyttring enligt 24 § 2 mom. SIL, och därmed ansågs även 3 § 12 mom. SIL tillämpligt. Till skillnad från vad som gäller allmänt stadgas dock i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL, att vinst vid nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier behandlas som utdelning.

ändamål är ännu tydligare schablonmässig. Hälften av vinsten beräknad enligt 3:12-reglerna, efter avdrag för sparat kapitalutrymme, hänförs till inkomst av tjänst, och resten av den enligt vanliga regler beräknade reavinsten hänförs till inkomstslaget kapital.[75] Skatteuttaget blir något lägre än skatteuttaget på en motsvarande arbetsinkomst hos den som har full marginalskatt. Denna skillnad har motiverats med att man vid en försäljning inte kan räkna med att få ut en hundraprocentig ersättning ens för beskattade vinstmedel i företaget och att en försäljning medför kostnader.[76]

Frågan är om dessa eftergifter verkligen är principiellt motiverade. Det är uppenbart att lagstiftaren menar att hela den vinst som ligger till grund för fördelningen är att hänföra till sparade arbetsinkomster.[77] Kapitalutrymmet tillgodoses antingen genom successiva kapitalhänförliga utdelningar under innehavstiden eller sparat kapitalutrymme som ju enligt regeln får hänföras till kapital innan hälftendelningen görs. Hela vinsten borde därför egentligen hänföras till tjänst. Argumentet att en försäljning medför kostnader motiverar enligt min mening inte heller en sänkning av skatteuttaget. Detta argument gäller generellt och är inte unikt för försäljning av fåmansföretagsaktier. Någon hänsyn tas inte till detta vid skatteuttaget på "vanliga" reavinster, utom genom att vissa av dessa kostnader kan berättiga till avdrag vid reavinstberäkningen, 24 § 1 mom. SIL. Inte heller argumentet om att full betalning inte kan påräknas är unikt för fåmansföretagsaktier. Särskilt inte som slopandet av särreglerna för vinstbolag och interna aktieöverlåtelser gjort det möjligt att genomföra sådana transaktioner i skatteplaneringssyfte.[78] Min uppfattning är därför att det inte är principiellt motiverat att beskatta de sparade arbetsinkomsterna lägre vid reavinster än vid utdelningar.

10.5.3 Möjlighet att spara kapitalutrymme

Av 3 § 12 b mom. tredje stycket SIL framgår att outnyttjat utrymme

[75] 3 § 12 c mom. SIL.

[76] Prop. 1989/90:110 s. 472.

[77] Se Melz i SN 1991 s. 479. Melz är av den åsikten att detta är lagstiftarens synsätt och att hälftendelningen endast är en teknik för att åstadkomma en lagom nivå på beskattningen.

[78] Baran anför i SST 1996 s. 948 att vinstbolagstransaktioner ökat i antal under senare år och att ett återinförande av någon form av stopplagstiftning bör övervägas. RSV har lagt fram ett förslag om en lag mot handel av skalbolag, dnr 8542-98/900. Förslaget riktar sig dock inte mot det problem som diskuteras här, d.v.s. skatteuttaget i andra ledet i dubbelbeskattningen, utan mot undgående av skatten i bolagsledet. Man vill således förhindra att bolagsskatten efter försäljningen undgås i samband med bolagstömning.

för kapitalbeskattad utdelning, i lagtexten kallat gränsbelopp, kan sparas och öka det belopp som, vid senare års utdelning eller i samband med reavinstbeskattning när aktierna säljs, får hänföras till inkomstslaget kapital. Sparad utdelning läggs även till anskaffningskostnaden och får därmed årligen räknas upp. Sparad utdelning får tillgodoräknas den som ägde aktierna vid utdelningstillfället eller, i de fall utdelning inte skett, den som ägde aktierna vid beskattningsårets utgång, 3 § 12 b mom. tredje stycket SIL. Vid en benefik överlåtelse får förvärvaren tillgodoräkna sig överlåtarens sparade utdelning till den del den är hänförlig till aktierna i fråga.

En intressant fråga är om mer än en person kan tillgodoräkna sig kapitalutrymme för samma aktie under ett och samma beskattningsår.

> I prop. 1990/91:54 s. 310, uttalades att för finansiella instrumentet som ger avkastning flera gånger under ett år, vilket kan vara fallet för bl.a. konvertibla skuldebrev, skall den som äger instrumentet vid det första betalningstillfället tillgodoräkna sig sparad utdelning. Se också RSV S 1998:29 där formuleringen "...vid årets första utdelningstillfälle..." används.

Om aktier sålts under året och säljaren uppburit utdelning före överlåtelsen och köparen efter, verkar reglerna inte hindra att båda får tillgodoräkna sig ett kapitalutrymme, eller med lagtextens terminologi ett "gränsbelopp", för samma beskattningsår.[79] Visserligen kan enligt ABL utdelning endast beslutas på ordinarie bolagsstämma.[80] Bolagsrättsligt har dock även accepterats utdelning som skett i strid mot de formella reglerna.[81] I syfte att förhindra skatteundandragande, har det med ikraftträdande inkomståret 1996 införts en regel om att ytterligare ett gränsbelopp under samma år inte skall kunna skapas genom överlåtelse till närstående, 3 § 12 b mom. första stycket SIL. I andra fall verkar det dock alltså som detta kan ske.[82] I så fall kan det märk-

[79] Jfr prop. 1990/90:110 s. 482.

[80] I SOU 1997:168 föreslås att aktiebolag ges möjlighet att på extra bolagsstämma, som hålls efter den ordinarie stämman men innan räkenskapsårets utgång, besluta om utdelning, s.k. efterutdelning.

[81] Detta framgår bl.a. av avgörandet NJA 1995 s. 742 angående val brutto- eller nettometod vid utdelning av sakvärden. Se också S. Johansson 1990 s. 173.

[82] Jfr prop. 1995/96:109 s. 74. Det anges där att det tidigare varit oklart om flera kapitalbeskattade utrymmen kan skapas under samma år, men att det efter förändringarna är klart att en ny onerös förvärvare kan skapa ett eget gränsbelopp oavsett om tidigare ägare uppburit utdelning. Min uppfattning är således att detta var möjligt även tidigare. Det senare kan dock knappast varit avsikten. I specialmotiveringen till prop. 1990/91:54 angavs ju som ovan framgått att om ett finansiellt instrument ger avkastning flera gånger under ett år, skall den som äger instrumentet vid det första betalningstillfället tillgodoräkna sig sparad utdelning.

liga uppstå, i och för sig med beaktande av att reglerna är schablonmässigt formade, att samma aktie kan ge kapitalhänförlig "avkastning" (minst) två gånger under samma år!

10.5.4 Anskaffningskostnaden

10.5.4.1 Fastställelsetidpunkten

Mot bakgrund av hur fördelningsmodellen utformats är frågan om fastställandet av anskaffningskostnaden av stor betydelse för de skattskyldiga. Varken lagtext eller förarbeten var ursprungligen särskilt tydliga angående hur anskaffningskostnaden i detalj skulle beräknas vid tillämpning av reglerna. I förtydligande syfte anges sedan inkomståret 1996 i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL att med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av reavinst om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Lydelsen innebär att de allmänna reavinstreglerna anammas fullt ut i detta hänseende. Har en delavyttring av aktierna i företag skett, kommer det kvarvarande genomsnittliga anskaffningsvärdet att utgöra underlag för beräkning av det kvarvarande kapitalutrymmet. Det innebär också att *kontinuitetsprincipen*, 24 § 1 mom. tredje stycket SIL, om övertagande av anskaffningsvärden vid benefika överlåtelser kan användas.[83] Som framgår ovan anges numera i lagtexten vilken tidpunkt som skall ligga till grund för beräkning av anskaffningskostnaden, nämligen tidpunkten för utdelningen. När det gäller reavinstberäkning nämns ingenting uttryckligen men en tolkning med hänsyn till reglernas systematik bör ligga nära till hands, d.v.s. att tidpunkten för avyttring av aktien bör gälla. Före inkomståret 1996 uttrycktes ingenting alls i lagtexten om tidpunkten, vilket skapade praktiska tillämpningsproblem. Särskilt om nyemission eller ovillkorade tillskott hade skett under beskattningsåret.[84] Tre alternativa tolkningar var fullt tänkbara. Det som betalts för aktien vid (1) beskattningsårets ingång, (2) utdelningstillfället eller (3) beskattningsårets utgång. Reglerna är utpräglat schablonmässiga och lagtexten bör enligt min mening tidigare inte ha hindrat en tolkning innebärande att allt som inbetalts för aktien före beskattningsårets utgång

[83] Av RÅ 1995 ref 19 följer att detta är möjligt även för tid före inkomståret 1996. För aktier som erhållits genom arv ansåg RegR att anskaffningskostnaden vid tillämpning av 3 § 12 mom. SIL kunde bestämmas enligt den s.k. hjälpregeln för femårsaktier.

[84] Se för en utförligare analys av detta, Tjernberg 1998 s. 67 ff.

fick beaktas. För de fall utdelning inte skett under beskattningsåret saknas fortfarande en uttrycklig reglering. I enlighet med ovanstående resonemang talar mycket för att beskattningsårets utgång är den relevanta tidpunkten.[85]

10.5.4.2 Huvudregeln

Som en slags huvudregel kan användas den faktiska anskaffningskostnaden (för aktier och kapitaltillskott före år 1990 uppräknat med index) + 100 procent av ett löneunderlag.[86] Utdelnings- och reavinstreglerna i 3 § 12 mom. SIL gäller även aktier som anskaffats före reglernas ikraftträdande. För aktier som anskaffats före 1990 fanns det i det ursprungliga förslaget inga sparande- eller uppräkningsregler för tiden fram till 1990. Det fanns därför en risk för att även realiserade värdeökningar som endast motsvarar inflationen skulle komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. Vid tillämpning av de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och reavinst får anskaffningskostnader för aktier och andelar liksom lämnade ovillkorliga aktieägartillskott därför räknas upp med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen från 1970 till 1990, 3 § 12 c mom. andra stycket SIL. Begränsningen av uppräkningen till de senaste 20 åren har skett av praktiska skäl. Vid beräkningen används de omräkningstal som är tillämpliga för beräkning av vinst på fastighetsavyttringar 1990.[87] Uppräkningsreglerna gäller inte för övriga finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL.

10.5.4.3 Alternativregeln

Vid sidan av huvudregeln infördes ursprungligen en alternativ metod att fastställa anskaffningskostnaden. Syftet var att undvika retroaktiva beskattningseffekter för vinstmedel som byggts upp före ikraftträdandet av reglerna. Regeln tog sin utgångspunkt i aktiernas förmögenhetsvärde 31/12 1990. Bestämmelsen har inneburit stora tolkningsproblem och många tvister mellan skattskyldiga och skattemyndighe-

[85] Båvall, 1995 s. 127, åberopar också reglernas schablonartade karaktär för att kapitalavkastning får beräknas för hela året oavsett när ett tillskott sker.

[86] Ursprungligen fick endast 10 procent av underlaget användas. Inför 1997 höjdes värdet till 70 procent, för att under 1997 med retroaktiv verkan från 1 januari samma år höjas till 100 procent.

[87] RSFS 1990:13. Se för en uppräkning av talen RSV 1998:29.

ter.[88] I syfte att bl.a. mildra tillämpningsproblemen infördes med ikraftträdande inkomståret 1994 en ny alternativregel.[89]

Den nya alternativregeln får tillämpas för aktier som förvärvats före 1992 och kopplas till det beskattade kapitalet vid utgången av det beskattningsår som taxeras 1993. Regleringen sker i en särskild lag (1994:775) och beräkningen påminner mycket om hur kapitalunderlaget vid avsättning till skatteutjämningsreserv tidigare beräknades, d.v.s. skillnaden mellan tillgångar och skulder upptagna till skattemässiga värden, 2 och 6 §§.[90]

För aktiebolag skall minskning ske med utbetalda belopp i samband med nedsättning av aktiekapital eller reservfond eller i samband med likvidation, om utbetalning skett efter det räkenskapsår för vilket kapitalunderlaget beräknas, 10 §. En liknande regel finns för ekonomiska föreningar. För att undvika dubbelräkning skall minskning också ske för lämnade utdelningar, 11 §. Utdelning som lämnats för det räkenskapsår för vilket kapitalunderlaget beräknas skall i sin helhet minska underlaget. Utdelning som lämnas för senare år skall minska underlaget endast i den mån utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning, d.v.s. i princip i de fall utdelning sker av balanserade vinstmedel.[91]

> Det senare är helt motiverat när det gäller det första räkenskapsåret efter beräkningsåret, d.v.s. räkenskapsåret 1993. Antag dock att nettovinsten för räkenskapsåret 1993 uppgår till 100.000 kr (balanserade vinstmedel 0 kr) varav endast 50.000 kr delas ut 1994. Ingen minskning behöver då ske. För räkenskapsåret 1994 uppgår nettovinsten till 0 kr (balanserade vinstmedel

[88] Se Tjernberg 1998 s. 79 ff. och Ternell SN 1993 s. 656. Se även Burmeister SN 1996 s. 105 ff., för en genomgång av alternativa metoder för beräkning enligt den äldre alternativregeln.

[89] Avsikten är att de äldre reglerna, d.v.s. huvudregeln med index eller gamla alternativregeln, enligt en övergångsbestämmelse skall tillämpas vid beräkning av sparad utdelning t.o.m. beskattningsåret 1993, jfr SkU 1993/94:25 s. 74. Vid behandlingen i skatteutskottet förtydligades att någon valfrihet mellan nya och äldre alternativregeln inte föreligger. Det sparade utrymmet får läggas till värdet enligt den nya alternativregeln.

[90] För en mer detaljerad genomgång av alternativregeln se t.ex. Tjernberg 1998 s. 79 ff.

[91] I de fall underlaget skall minskas på grund av att utdelningen överstiger nettovinsten, diskuterades ursprungligen om detta skall ske redan samma år och därmed ge upphov till någon form av avancerad ekvationsberäkning, d.v.s. att utdelningen minskar underlaget som i sin tur minskar det till kapital hänförliga utrymmet, vilket i sin tur leder till ett nytt utdelningsbelopp o.s.v. En sådan tolkning var enligt min uppfattning alltför långsökt mot bakgrund av att regeln enbart syftar till att förhindra dubbelräkning. Syftet uppnås gott och väl om minskningen sker först vid beräkning av nästföljande utdelning eller reavinstfördelning vid eventuell kommande aktieförsäljning. Lagtexten ändrades så småningom för att bättre följa syftet.

50.000 kr). En strikt tillämpning av regeln innebär att underlaget skall minskas om balanserade vinstmedel delas ut, trots att vinstmedlen hänför sig till tid efter det räkenskapsår underlaget beräknats för. En sådan minskning är inte motiverad med hänsyn till regelns syfte vilket också lagstiftaren varit medveten om. I förarbetena anges dock att en annorlunda utformning av regeln, där hänsyn tas till fonderade vinstmedel, skulle innebära för stora komplikationer.[92] Ståndpunkten kan enligt min mening kritiseras eftersom uttalandet är vagt och dåligt underbyggt.

Om aktier anskaffats vid olika tillfällen före 1992 har det tidigare ifrågasatts om man för varje post skulle få använda den fördelaktigaste av alternativregeln respektive huvudregeln (med eventuell indexuppräkning). Förmodligen har detta hittills varit möjligt även om RSV har uttryckt motsatt uppfattning.[93] För att alternativregeln skall vara tillämplig anges numera uttryckligen att den måste användas för samtliga aktier i företaget som aktieägaren har förvärvat före ingången av 1992, 3 § 12 c mom. tredje stycket SIL.

10.6 Beaktande av uttagna löner

Som framgått bygger 3:12-reglerna på en schablonmässigt bestämd kapitalavkastning. Det principiellt riktiga vore att i stället, som jag anfört i avsnitt 10.5.1, fastställa en normal lön för utförd arbetsinsats, vilket även lagstiftaren i och för sig instämt i. Det uttrycktes under lagstiftningsarbetets gång att en bedömning av vad som i varje enskilt fall skall anses utgöra normal lön, i praktiken är ogörligt. Allt för många delfaktorer anses spela in i bedömningen såsom arbetstid, kvalifikationsnivå, individuell kompetens och branschtillhörighet.[94] Vid det rimliga antagandet att många av de berörda skattskyldiga strävar efter uttag med lägsta möjliga skatt, d.v.s. kapitalbeskattad utdelning, kan det ligga mycket i slutsatsen att en bedömning enligt "normallönemodellen" skulle leda till sammantaget stora tids- och kostnadskrävande utredningar, såväl för enskilda som för skattemyndigheter.[95]

Det har dock samtidigt bedömts att kapitalschablonsystemet innebär en risk för överbeskattning av kapitalavkastning. Reglernas

[92] Se prop. 1993/94:234 s. 87.
[93] Se Påhlsson 1995 s. 232 f. som menar att RSV:s tolkning inte ryms inom regelns normala betydelseområde.
[94] Se prop. 1993/94:234 s. 76 f.
[95] Som jag utvecklar i avsnitt 10.9.3 kräver de komplicerade beräkningsreglerna även bortsett från detta stora resurser.

utformning skulle kunna undergräva motiven för den enskildes vilja att satsa kapital på företagsamhet.[96] I en tid när den allmänna politiska bedömningen tycktes vara, och alltjämt är, att en stor del av tillväxtkraften finns hos de små- och medelstora företagen, ansågs det önskvärt att förbättra möjligheterna till kapitalbeskattad avkastning. I valet mellan två alternativa modeller - höjd räntesats eller beaktande av anställdas löner (det s.k. lönesummetillägget) – valdes den senare modellen. I förarbetena redovisades för- och nackdelar med de båda modellerna på ett relativt öppet sätt.[97] Min bedömning är att möjligheten att öka efterfrågan på arbetskraft i fåmansföretagen spelade en avgörande roll vid valet.[98] Det märks om inte annat tydligt när det gäller valet av beräkningsmetod för tillägget. Endast löner till andra anställda än verksamma aktieägare får medräknas. Som officiellt skäl angavs i den allmänna motiveringen att mätproblemen för företagsledarkapaciteten är uppenbara, medan det anses möjligt att beakta förekomsten och betydelsen av löner till "vanliga" anställda.[99] Jag menar att det är uppenbart att införandet av "lönesummeregeln" mer skall ses om en stimulans till fåmansföretagen, i form av en subventionering av arbetskraftskostnaden, än ett närmande till en mer principiell korrekt lösning av fördelningsproblemet. De verksamma aktieägarnas egna löneuttag tillmäts fortfarande ingen egentlig betydelse.[100] Detta kan skapa allvarliga situationer av bristande likformighet, vilket följer av följande fingerade exempel:

> A är ensam ägare och anställd i ett under 1993 bildat fåmansföretag i konsultbranschen. Fem år i rad har bolaget gått med vinst före uttag med i genomsnitt 2 milj. kr per år. Hälften av vinsten har disponerats för löneuttag av A. Resterande del har balanserats. Om nu A vill ta ut balanserade vinster i form av utdelning, beräknas den kapitalbeskattade delen enbart med utgångspunkt i anskaffningskostnaden. Det faktum att A har gjort regel-

[96] Prop. 1993/94:234 s. 77.

[97] A.a. s. 88 ff.

[98] Löneunderlaget får även användas för att beräkna storleken på skattefri utdelning på onoterade aktier, 3 § 1a mom. SIL, de s.k. lättnadsreglerna. Henreksson har i Ekonomisk debatt 1998 s. 131 kritiserat de s.k. lättnadsreglerna och menar att de genom löneunderlagsfaktorn i hög grad blir en sysselsättningssubvention med alla de snedvridningseffekter som detta medför. Enligt min mening bör samma slutsats kunna dras beträffande 3:12-reglerna.

[99] Se prop. 1993/94:234.

[100] I Norge görs liknande hänsynstaganden. Till kapitalavkastningen läggs ett s.k. "lønnsfradrag" på 20 procent av lönesumman till utomstående anställda, Gjems-Onstad 1995 s. 153. Till skillnad från i Sverige hänförs hela posten till kapitalavkastning. Burmeister har i SN 1998 s. 749 lagt fram ett förslag till en schablonmässig normallönenivå på 7,5 alternativt 10 basbelopp. Överstigande del skulle i sin helhet sedan hänföras till kapital.

bundna löneuttag med ca 1 milj. kr per år inklusive sociala avgifter, beaktas inte vid beräkningen av det kapitalbeskattade utrymmet på något sätt.

B är ensamägare i ett fåmansföretag i samma bransch och har förutom sig själv två anställda konsulter. Även i detta företag disponeras för löneuttag inklusive sociala avgifter ca 1 milj. kr per anställd och år. Under förutsättning att B erhåller lön på minst tio basbelopp (ca 370.000 kr) får lönerna till de två övriga anställda läggas till anskaffningskostnaden, d.v.s. ca 1,23 milj. kr [2.000'–500'(arbetsgivaravgifter)–370'(tio basbelopp)]. Vid en antagen statslåneränta på 5 procent ökar det kapitalbeskattade utrymmet med ca 123.000 kr i B:s fall. Trots likhet i förutsättningarna vad gäller A:s och B:s arbetsinsatser och löneuttag, föreligger således inte likformighet i beskattningen.

Som framgår har regeln mycket större effekt för företag med många anställda än vad den har för de mindre företagen.[101]

Regeln som numera finns i 3 § 12 d mom. SIL fick ursprungligen endast användas tillsammans med huvudregeln i kombination med indexuppräkning, men får sedan 1997 användas även med alternativregeln.

Under vissa förutsättningar får till anskaffningskostnaden således läggas 100 procent (före inkomståret 1997 endast 10 procent) av ett på visst sätt beräknat löneunderlag, överstigande tio basbelopp. Ökningen av det till kapital hänförliga utrymmet får dock inte överstiga ett belopp motsvarande 50 gånger den ersättning som den skattskyldige för året före beskattningsåret erhållit från företaget. För att regeln skall få användas krävs, för aktieägare som varit verksam i betydande omfattning året före beskattningsåret, att den skattskyldige under samma år från företaget eller dess dotterföretag erhållit lön eller annan ersättning enligt 2 kap. 3 § LOS (d.v.s. även skattepliktiga förmåner) och 1 § LSLF motsvarande minst 10 basbelopp (364.000 kr för inkomståret 1999) eller 120 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en anställd som inte omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL.[102]

För kvalificerade aktier som innehas, antingen genom nyförvärv eller sedan tidigare, av någon som *inte varit verksam* året före

[101] Jfr Henreksson, Ekonomisk debatt 1998 s. 130 f., som med ett antal räkneexempel visar löneunderlagets betydelse för olika företag vid tillämpning av reglerna om lättnad i dubbelbeskattningen för onoterade bolag, 3 § 1a mom. SIL.

[102] Jfr a.a. s. 129 som åberopar en undersökning från SCB (1995) som visar att den genomsnittliga arbetsinkomsten för helårs- och heltidsarbetande manliga egenföretagare exklusive lantbrukare för 1995 var 105.000 kr! I praktiken innebär det att minimikraven ur småföretagens synvinkel är mycket höga.

beskattningsåret uppställs inte något krav på erhållen lön. Det senare kravet gäller nämligen i enlighet med lagtexten endast aktieägare som varit verksamma under *året före beskattningsåret.* Även för en passiv ägare, som ändå är "3:12-smittad" på grund av närståendes aktieinnehav, kan genom en ändring med ikraftträdande 1997 löneunderlag beräknas utan krav på eget löneuttag. För en ny förvärvare som, t.ex. genom enbart anställning, varit verksam i företaget året före beskattningsåret, verkar dock en tillämpning av regeln förutsätta att den skattskyldige erhållit lön av viss storlek.

Själva löneunderlaget beräknas således utifrån sådan sammanlagd ersättning som ingår i underlag för beräkning enligt 2 kap. 3 § LOS och 1 § LSLF, som har utgått till anställda i företaget och dess eventuella dotterföretag. Ersättning till aktieägare som 3:12-reglerna är tillämpliga på får inte medräknas. Däremot får lön till ej aktieägande närstående personer ingå. Kravet på att löner får medräknas endast för anställda i *företaget eller dotterföretag* har i praxis tolkats strikt:

> RegR fastställde den 18 december 1998 ett besked från SRN. En person (X) var ensam ägare till ett konsultaktiebolag. Aktiebolaget ägde tillsammans med flera andra aktiebolag ett kommanditbolag. I kommanditbolaget bedrevs konsultverksamhet med anställda ej delägande personer. X ansågs inte ha rätt att vid beräkningen av löneunderlag avseende aktierna få medräkna sitt aktiebolags andel av de löner som utbetalats av kommanditbolaget. Verksamhet i kommanditbolaget ansågs alltså i fallet inte kunna jämställas med verksamhet i aktiebolaget. Kommanditbolaget utgjorde inte heller ett dotterföretag.

Jag uppfattar utgången som förenlig med lagtexten. Såväl RegR som SRN betraktade helt riktigt komanditbolaget som ett eget rättssubjekt och därmed ett från aktiebolagen skilt företag.

Eftersom koppling av lön i lagtexten görs till underlag för svenska sociala avgifter eller särskild löneskatt har frågan väckts huruvida ersättningar till *utlandsanställda* får medräknas.[103] Två tolkningar är möjliga. Den ena innebär, efter en tolkning enligt ordalydelsen, att ersättningar till exempelvis utlandsanställda som inte faktiskt ingår i underlaget för sociala avgifter eller särskild löneskatt inte får medtas.

[103] SRN:s förhandsbesked 1998-06-23. SRN besvarade frågan nekande och menade att en tolkning enligt lagtextens ordalydelse uteslöt ersättningar som inte ingår i underlaget för sociala avgifter eller särskild löneskatt. Beskedet är intressant också därför att SRN ansåg sig skyldig att även pröva EG-rätten på frågan, närmare bestämt Romfördragets artikel 52, om fri etableringsrätt, och artikel 73 b, om det fria kapitalets rörlighet. Efter en relativt utförlig analys, som jag av avgränsnings- och utrymmesskäl väljer att inte återge, konstaterade SRN att EG-rätten inte föranledde någon annan utgång.

Tolkningen är möjligen förenlig med ett av syftena med införandet av löneunderlaget, nämligen att uppmuntra småföretagen till nyanställningar. Även om det inte framhålls uttryckligen kan man tänka sig att det främst är arbetstillfällen inom Sverige man velat skapa. En andra alternativ tolkning är att lagtexten skall uppfattas så att den enbart beskriver vilken *typ av ersättningar* som skall ingå. Den förstnämnda tolkningen, i enlighet med ordalydelsen, motsägs till viss del av att utländska dotterföretag inte uttryckligen uteslutits från tillämpningsområdet. Å andra sidan kan förenlighet därmed föreligga med tanke på att utländska dotterföretag mycket väl kan ha personer anställda i Sverige. Den tolkning som väljs får också betydelse för kravet på viss lägsta löneersättning till den skattskyldige själv. Även den ersättningen är kopplad till underlag för avgifter m.m., och en bokstavstolkning ger vid handen att det inte skulle räcka att den skattskyldige erhållit lön från ett utländskt dotterföretag för arbete i utlandet.

Observera att den ändrade koncerndefinitionen i 1 kap. 5 § ABL kan innebära att dotterföretag har dubbla koncerntillhörigheter.[104] Det bör vid en tolkning enligt lagtextens entydiga formulering innebära att löner i ett dotterföretag kan tillgodoräknas aktier i två olika moderbolag vid beräkning av löneunderlag. Givetvis måste en proportionering ske utifrån moderbolagens ägarandel.[105]

Vad gäller då i de fall dotterföretagsaktier inte ägts under hela året före beskattningsåret? Lagtexten ger inget entydigt svar och frågan kommenteras inte heller i förarbetena, vilket innebär att flera olika tolkningar kan vara möjliga. En ändamålsenlig tolkning, om än kanske praktiskt otymplig, bör ge vid handen att endast löneutbetalningar som skett under tiden koncernförhållandet förelegat får beaktas.[106] Det kan dock knappast krävas, såsom lagtexten är utformad, att ägarförhållandet i dotterföretaget består vid moderbolagets utdelningstillfälle.

Motsvarande problematik finns när det gäller att fastställa löneunderlaget i direktägda bolag som ej ägts hela året före beskattningsåret. Av 3 § 12 b mom. SIL framgår att beräkning av gränsbeloppet som

[104] Se för en redogörelse av det nya koncernbegreppet, A. Rutberg och Skog SST 1997 s. 571 ff.

[105] SRN har i ett ej överklagat förhandsbesked, 1997-09-23, ansett att en dubbel koncerntillhörighet slår igenom även på skattemässiga regler. I det aktuella fallet innebar det vid beräkning av löneunderlag att aktieägare i två olika moderbolag till samma dotterföretag, efter proportion i förhållande till ägarandel, fick tillgodoräkna sig löner i dotterföretaget och dess dotterbolag. Se för en kommentar till fallet A. Rutberg SST 1998 s. 53 f.

[106] Jfr RSV S 1998:29.

huvudregel skall ske vid utdelningstillfället, eller om utdelning ej skett – vid beskattningsårets slut. Lönesummeregeln i 3 § 12 d mom. SIL anger inte heller något krav på att aktierna skall ha ägts hela eller ens del av året före beskattningsåret. Enligt min mening är det därför tillräckligt att aktierna ägs vid den tidpunkt där gränsbeloppet beräknas för att löneunderlag skall få användas.

Det är sammanfattningsvis tydligt att införandet av lönesummeregeln inte har inneburit ett närmande till en mer principiellt korrekt tillämpning. Av redogörelsen för den tekniska utformningen av regeln framgår dock tydligt att lönesummeregeln i vart fall har komplicerat regelsystemet ytterligare.[107]

10.7 Undantag från tillämpningsområdet

10.7.1 Allmänt

Som tidigare nämnts diskuterades under lagstiftningsarbetets gång olika möjligheter att begränsa bestämmelserna räckvidd. Den centrala begränsningen är naturligtvis det ovan behandlade kravet på att aktieägaren skall ha varit verksam i betydande omfattning. Dessutom föreslogs ursprungligen även en möjlighet att låta den skattskyldige få möjlighet att visa att en reavinst uppenbarligen inte kan hänföras till avkastning av hans eller någon närståendes arbetsinsats. Lagrådet menade att undantagsregeln i dess dåvarande utformning skulle vara svår att tillämpa samt ge utrymme för skönsmässiga bedömningar. Vissa justeringar prövades men under lagstiftningsarbetets gång insåg man att undantagsregeln inte var tillräckligt preciserad.[108] Det uttrycktes att varken den skattskyldige eller skattemyndigheterna skulle ha möjlighet att avgöra vad som egentligen är arbets- respektive kapitalinkomst. En bristande precision skulle skapa en betydande osäkerhet om hur bestämmelsen skulle fungera i praktiken.[109] Mot denna bakgrund föreslogs i stället den enklare beloppsregel som redogörs för nedan i avsnitt 10.7.2.

[107] Något som också påpekades av remissinstanserna och inte minst lagrådet, prop. 1993/94:234 s. 88 respektive 174. Lagrådet ifrågasatte starkt om systemet som helhet är acceptabelt med hänsyn till det krav på enkelhet vid tillämpningen som måste vara uppfyllt för att systemet skall fungera i praktiken.

[108] Prop. 1990/91:54 s. 221 f.

[109] A. st.

10.7.2 Takregeln

I princip skall inte beskattning av reavinst ske i inkomstslaget tjänst om vinsten inte är hänförlig till den skattskyldiges eller dennes närståendes arbetsinsats. För att eliminera osäkerhet vid tillämpningen av reglerna infördes slutligen en schablonmässig takregel. I fråga om realisationsvinst gäller att som intäkt av tjänst skall högst tas upp ett sammanlagt belopp som för den skattskyldige under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret. Överskjutande reavinster beskattas i inkomstslaget kapital.[110]

Ett anknytande av beloppstaket till den skattskyldiges och närståendes arbetsinsatser och löneuttag ansågs i praktiken ogörligt. Mot denna bakgrund och i syfte att inte göra regelkomplexet ännu mer komplicerat infördes ett beloppstak helt oberoende av faktiska löneuttag och den skattskyldiges verksamhet i fåmansföretaget.[111] Ett uttalat syfte var ändå att hitta en rimlig nivå på beloppstaket. En för hög nivå ansågs kunna leda till överbeskattning och vice versa. Som visat sig fastnade man slutligen för ett beloppstak inom en tidsperiod, ursprungligen tio år men numera fem år, uttryckt i basbelopp. Ett beloppstak motsvarande sparade arbetsinkomster på sammanlagt 200 basbelopp räknades ut att täcka in årliga sparade arbetsinkomster på upp till 20 basbelopp (594.000 kr per år med 1990 års siffror). Eftersom hälften av en reavinst utöver sparat kapitalutrymme beskattas i tjänst ansågs det lämpligt med en regel att maximalt 100 basbelopp av reavinsten beskattas i tjänst (alltså 2.970.000 kr med 1990 års siffror). Ett lägre tak skulle leda till ett ur likformighets- och rättvisesynvinkel alltför lågt skatteuttag och tvärt om.[112] Förarbetsuttalandet ger intryck av att lagstiftaren tycker sig ha funnit en tämligen exakt nivå, vilket är märkligt med tanke på den osäkerhet som föranledde införandet av denna starkt schablonartade undantagsregel. Såsom jag uppfattar saken har man också gjort sig skyldig till ett följdfel, i konsekvens med det resonemang som ligger bakom hälftendelningen vid reavins-

[110] Norge laborerar med ett takbelopp i flera nivåer, den s.k. "G-begrensningen". Huvudregeln anger takbeloppet till 16 gånger folkpensionens grundbelopp (675.000 kr för 1997). Ett högre tak på 75 G (3 milj. kr för 1997) gäller för intäkt från företag i särskilt uppräknade branscher med möjlighet till stora intäkter. En skillnad mot det svenska systemet är att takgränsen gäller för varje år. Vidare gäller takbeloppet för varje aktiv aktieägare för sig och sammantaget vad gäller flera aktieinnehav och bedrivna verksamheter. Se vidare t.ex. Zimmer 1997 s. 395 f. och 399 f.

[111] Prop. 1990/91:54 s. 222.

[112] A.a. s. 223.

ter.[113] Beloppstaket före hälftendelning uträknades till 200 basbelopp, vilket skulle motsvara sparade arbetsinkomster under en tioårsperiod. Om hela beloppstaket utgörs av *sparade arbetsinkomster* borde väl hela taket, d.v.s. 200 basbelopp, beskattas i tjänst och inte endast hälften? En gräns vid 297.000 kr som "lön" per år (med 1990 års siffror) kan i vart fall knappast anses vara för väl tilltagen.

Min uppfattning är således att lagstiftaren varit generös mot den skattskyldige vid regelns utformning. Intrycket förstärks av att gränsen för tjänstebeskattad del av reavinsten gäller det högsta belopp som behöver redovisas under tidsperioden för *en och samma närståendekrets*.

10.7.3 Utomståenderegeln

Om den skattskyldige visar att *utomstående personer i betydande omfattning* äger del i företaget och har rätt till utdelning skall beskattning kunna ske utan tillämpning av de särskilda reglerna, 3 § 12 e mom. första stycket SIL. Enligt de ursprungliga motiven blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre då utomstående äger minst 30 procent av aktierna i företaget, eftersom utdelning och reavinst också tillfaller dessa delägare.[114] Majoritetsägarnas andel av utdelning och reavinst blir då mindre än nettobehållningen av ett motsvarande löneuttag, och något att vinna på en utdelning uppstår därför ej.[115] Det är enligt min mening viktigt att se uttalandet mot bakgrund av de skatte- och avgiftsbelastningar som gällde vid tidpunkten för införandet av skattereformen. Procentgränsen är inte angiven i lagtexten och efter höjningen av den statliga skatten från 20 till 25 procent i högre inkomstskick och införandet av allmänna egenavgifter (numera allmän pensionsavgift) på för närvarande 6,95 procent, ligger den "kritiska gränsen" för utomståendes innehav normalt sett betydligt över 30 procent. Dessutom var arbetsgivaravgiften 1991: 38,02 procent. Som diskuterats tidigare i avhandlingen har RegR under senare tid tydligt markerat att speciella och detaljerade uttalanden i förarbetena kan frångås om dessa inte står i överensstämmelse det allmänna

[113] Se avsnitt 10.5.2.3.

[114] Prop. 1989/90:110 s. 468.

[115] Vid antagandet av en kommunal skattesats på 31 procent och statlig skatt på 20 procent, alltså vid tidpunkten för skattereformens införande, samt att ytterligare löneuttag skulle överstiga 7,5 basbelopp, bör i och för sig löneuttag ha varit fördelaktigare redan vid lägre utomståendeandel än 30 procent.

syftet med regeln.[116] I denna situation uppkommer den näraliggande frågan om *betydelseförskjutning* av uttryck i lagtexten. Skall termen tolkas i dess nuvarande betydelse, "ambulatorisk" tolkning, eller efter innebörden av uttrycket när bestämmelsen ursprungligen infördes, "statisk" tolkning? Aldén förordar en ambulatorisk tolkning av skattelag, framför allt med motiveringen att en statisk tolkning skulle innebära att samma uttryck skulle ges olika innebörd beroende på när det infördes i lagtexten.[117] Uttrycket "betydande omfattning" kan dock knappast sägas ha en egen fristående betydelse, utan kräver någon form av förtydligande – antingen i lagtext eller förarbeten. Enligt min mening är det viktigt att utröna avsikten med den satta gränsen, nämligen att fånga in den "kritiska punkt" där en utdelning inte längre lönar sig jämfört med lönealternativet. Denna punkt varierar givetvis från fall till fall beroende bl.a. på skattesatsernas storlek för olika år och den skattskyldiges inkomster. Den i specialmotiveringen angivna gränsen på 30 procent bör därför enbart ses som ett uttryck för vad departementschefen *i normala fall* och – bör tilläggas – vid införandet av reglerna ansåg vara en punkt där risk för omvandling av arbetsinkomster minskade. Med tanke på att gränsen inte är angiven i lagtexten bör den inte uppfattas som exakt. Den i specialmotiveringen angivna gränsen på 30 procent bör dock ses som ett riktmärke, som bör följas om det är förenligt med reglernas allmänna syfte. Förutsebarhetsskäl talar enligt min mening för att den i motiveringen angivna gränsen i vart fall inte bör frångås till den skattskyldiges nackdel. En bedömning av vilket alternativ som är fördelaktigast för den skattskyldige vid ett visst utomstående ägande innebär, som ovan visats, att en mängd faktorer måste beaktas. Även om den skattskyldige har bevisbördan för att utomståenderegeln är tillämplig, talar enligt min mening därför rättssäkerhetsskäl för att den skattskyldige skall kunna lita på den i förarbetena angivna gränsen på 30 procent. Det bör dock förhålla sig annorlunda om den skattskyldige *till sin fördel* förmår visa faktiska omständigheter som gör att gränsen på 30 procent bör kunna frångås.

Påståendet i förarbetena om att gränsen skulle ligga just på 30 procent vid tidpunkten för införandet av reglerna är för övrigt inte närmare motiverat och kan falsifieras:

[116] Se avsnitt 2.2.3.
[117] Aldén 1998 s. 24 f.

Vid ett antagande om en kommunal skattesats på 31 procent och en lön över den dåvarande skiktgränsen samt med beaktande av att arbetsgivaravgiften vid tidpunkten var 38,02 procent, finner man att gränsen vid skatteformens ikraftträdande snarare låg *under 30 procent.*

I exemplet antas en utomståendeandel av *28 procent*:

Vid preliminär vinst på 100 i bolaget:

Lön		Utdelning	
100		100	
- 26	arbetsgivaravgifter	- 30	bolagsskatt
74	lön	70	utdelning
		- 19,6	försvinner till "utomstående" ägare (28 procent)
- 38	marginalskatt 51 procent	50,4	kvar till "verksamma" ägare
- 15,1	skatt på utdelning		
37	**nettobehållning**	**35,3**	**nettobehållning**

Vid angivna förhållanden är således utdelningsalternativet sämre, ur den skattskyldiges synvinkel, redan vid 28 procent utomståendeandel. Vid löneuttag under skiktgränsen minskar progressionen och utdelningsalternativet framstår då som ännu sämre.

Har tillräckligt stor andel av aktierna ägts av utomstående under hela bolagets verksamhetstid, och har aktierna medfört lika rätt, är det enkelt att konstatera att förutsättningar för undantag föreligger. Risken för kringgående av de särskilda reglerna har dock motiverat att den skattskyldige alltid har bevisbördan för att utomståendes andel i företaget och omständigheterna i övrigt har varit sådana att uttag i form av utdelning och reavinst inte medför en större nettobehållning än ett löneuttag. Det innebär att den skattskyldige måste redovisa omständigheter som på något sätt kan leda till s.k. obehöriga skatteförmåner trots att ägarförhållandena talar mot att sådana förmåner skulle uppkomma. Även tidigare års förhållanden måste beaktas. Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier anges i förarbetena som exempel på sådana omständigheter som kan medföra att de särskilda reglerna ändå skall tillämpas även om storleken av utomståendes andel av

aktieinnehav i och för sig är uppfyllt.[118] Passusen att *hela* föregående femårsperiod (tidigare tioårsperiod) skall beaktas kan missuppfattas på så sätt att utomståendes ägarandel måste ha legat över gränsen hela tidsperioden. En sådan tolkning är enligt min mening inte förenlig med ordalydelsen. Den föregående perioden skall enbart beaktas när det undersöks om det föreligger *särskilda skäl* att inte tillämpa regeln. Har det t.ex. inte skett någon utdelning eller endast ringa sådan under föregående tidsperiod, bör det i vissa fall kunna vara tillräckligt om andelskravet är uppfyllt det aktuella beskattningsåret. Så skulle kunna vara fallet om inga andra omständigheter, såsom förekomst av konvertibla skuldebrev eller korsvist ägande, medför att särskilda skäl föreligger.

Med *utomstående* avses sedan inkomståret 1996 annan än fysisk person och dödsbo som - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger kvalificerad aktie i företaget, 3 § 12 e mom. andra stycket SIL. För att räknas som utomstående får personen inte heller inneha kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag i vilket det förstnämnda fåmansföretaget äger aktie och i vilket den skattskyldige eller någon närstående är verksam i betydande omfattning.

Efter ovanstående omformulering av undantaget kan reglerna inte kringgås genom indirekt ägande. Eftersom 3:12-reglerna inte är tillämpliga på utdelning till juridiska personer, var dessa t.o.m. inkomståret 1995 att anse som utomstående. Juridiska personer omfattas/omfattades ju inte heller av definitionen närstående. RSV uttalade dock i äldre rekommendationer, RSV S 1994:8, att en annan bedömning kunde göras om en i fåmansföretaget verksam person innehade aktier eller andelar i den juridiska personen. Man borde enligt RSV i sådana fall bortse från den inskjutna juridiska personen vid tillämpningen av undantagsregeln, och i stället göra bedömningen utifrån den fysiske personen. RSV:s dåvarande tolkning blev föremål för kritik och riktigheten i rekommendationen är tveksam.[119] RSV modifierade i senare rekommendationer, RSV S 1995:16, sin uppfattning något och rekommenderar där att om särskilda skäl föreligger kan bedömningen göras som om den verksamma delägaren personligen ägt aktierna i företaget. Med särskilda skäl borde enligt RSV avses "sådana omständigheter som att den skattskyldige genom uppenbart konstlade förfaranden åstadkommer att den del av resultatet som går

[118] Prop. 1989/90:110 s. 704. Ett tydligt exempel på när successiv utförsäljning annars kunnat användas för kringgående, är om den skattskyldige år 1 säljer 30 procent av aktierna i ett helägt bolag och år 2 säljer resterande 70 procent.
[119] RSV:s tolkning har kritiserats av Påhlsson, 1995 s. 232 f.

till den juridiska personen, den utomstående, på något sätt förs över till den fysiske personen". Observera dock att lagtexten numera täcker in de fall av indirekta äganden via juridiska personer som beskrivits här.

Utformningen av regeln verkar helt inriktad på de fall där de utomstående äger andel i ett av den skattskyldige direktägt företag. Undantaget bör dock vara lika motiverat även i de fall det utomstående ägandet föreligger "längre ner" i bolagssektorn. Antag exempelvis att en fysisk person äger alla aktier i AB 1 vari någon egentlig verksamhet ej bedrivs. Detta bolag äger i sin tur 65 procent av aktierna i AB 2 i vilket den fysiske personen är verksam. Resterande 35 procent i AB 2 ägs av "utomstående" personer. Den utdelning som 3 § 12 mom. SIL skall prövas på är utdelningen från AB 1. I detta företag finns inget utomstående ägande. Personen har emellertid varit verksam i AB 2 och eventuell utdelning från detta bolag kommer även de utomstående till del. Det råder således ingen tvekan om att även en sådan variant täcks in av syftet med utomståenderegeln. Enligt min mening så ryms tolkningen även inom lagtextens ordalydelse. Enligt regeln skall utomståendeägandet föreligga i "företaget" och med företaget avses det företag där den skattskyldige varit "verksam i betydande omfattning".

10.8 Uppskov vid andelsbyte

Ägare av kvalificerade aktier i fåmansföretag har i stor utsträckning tidigare varit uteslutna från möjligheten att få uppskov med beskattningen vid aktiebyten. Det har tidigare funnits två regelsystem enligt vilka uppskov med beskattningen har kunnat medges när aktier eller andra andelar säljs till ett företag mot ersättning bestående av andelar i det köpande företaget. Den s.k. *strukturregeln* i 27 § 4 mom. SIL har varit tillämplig när det köpande företaget är svenskt eller hemmahörande i ett land som inte tillhör EU. I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EU har det funnits regler om *internationella andelsbyten* som gällt när det köpande företaget varit hemmahörande i ett EU-land.

Enligt strukturregeln har uppskov med reavinstbeskattningen kunnat medges om en fysisk eller juridisk person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller motsvarande utländskt bolag. Som förutsättning för uppskov har gällt att vederlaget utgörs av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. En kontantdel på högst 10 procent av det nominella värdet av de nyemitterade

aktierna har dock tillåtits. Ett uppskov innebar att endast eventuell kontantdel beskattades och att de mottagna aktierna övertog anskaffningsvärdet för de avyttrade aktierna. Vinst eller förlust på de avyttrade aktierna kommer således att påverka taxeringen först när de mottagna aktierna säljs.

Enligt 27 § 4 mom. tredje stycket SIL har skattemyndighetens medgivande krävts för att strukturregeln skall få tillämpas vid avyttring av andelar i fåmansföretag som är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL. Sådant medgivande har inte fått lämnas om någon del av vinsten skall tas upp som intäkt av tjänst. Anledningen är att en framtida avyttring av de mottagna andelarna inte har kunnat fångas upp av 3:12-reglerna. Det har då funnits en risk för att latent 3:12-beskattning skulle kunna växlas ut mot renodlad kapitalbeskattning.[120]

Strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL infördes vid 1991 års skattereform. Bestämmelserna om internationella andelsbyten kom år 1994. I denna lag reglerades förutom internationella andelsbyten även internationella fusioner och fissioner samt internationella verksamhetsöverlåtelser. Bestämmelserna baserades på ett EG-direktiv, det s.k. fusionsdirektivet.[121] De två regelsystemen konstaterades under utredningsarbetet ha en del gemensamt. De hade samma syfte, d.v.s. att omstruktureringar i näringslivet i form av vissa byten av aktier och andra andelar inte skall motverkas av att bytet medför beskattning hos säljaren. Även lösningsmodellen var i huvudsak gemensam. Säljaren medgavs uppskov med beskattningen av en vinst på de avyttrade andelarna till dess även de andelar som mottagits i byte sålts. Betydande skillnader förelåg när det gällde den tekniska beräkningen. I samband med att reglerna om omstruktureringar utreddes gjordes bedömningen att det är förenat med praktiska och principiella nackdelar att ha två system för uppskov vid andelsbyten.[122]

Strukturregeln och reglerna för internationella andelsbyten har nu slagits samman till ett enhetligt regelsystem för andelsbyten, lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Den nya enhetliga regleringen har utformats med utgångspunkt i den teknik som tidigare användes för internationella andelsbyten. Av utrymmes- och avgränsningsskäl kommer jag inte att behandla det mycket komplexa regelsystemet i sin helhet, utan enbart koncentrera mig på de delar som berör fåmansföretag.[123] I korthet innebär dock reglerna

[120] Frågor med anledning av dispensmöjligheten i bl.a. 27 § 4 mom. SIL behandlas av Magnus Alhager i en kommande avhandling om dispenser i inkomstskattelagstiftningen.
[121] 90/434/EEG.
[122] Prop. 1998/99:15 s. 178.
[123] Reglerna har beskrivits av bl.a. Qwerin i SST 1998 s. 980 ff. och A. Rutberg i SST 1998 s. 986 ff.

att säljaren erhåller marknadsvärdet för de avyttrade andelarna som anskaffningsvärde för de mottagna andelarna. Den tidigare gränsen på 10 procent vad det gäller kontantvederlag behålls, 10 §. Eventuellt kontantvederlag beskattas redan vid bytet. Uppskovet tas sedan tillbaka genom att beskattning av vinsten på de avyttrade andelarna utlöses när de mottagna andelarna säljs. Vinsten beräknas således redan vid taxeringen för det år då aktiebytet sker, och med tillämpning av 3:12-reglerna. Har kontantersättning utgått skall den i första hand beskattas som intäkt av kapital, 7 §. Av 8 § framgår att uppskovsbeloppet skall tas fram till beskattning *senast* det beskattningsår då äganderätten övergår till annan eller andelen upphör att existera. Det synes därför möjligt att plocka fram beloppet tidigare, och t.o.m. successivt om så önskas, för att t.ex. utnyttja att övriga inkomster något år ligger under de s.k. skiktgränserna för statlig inkomstskatt.[124]

Vid avyttring av kvalificerade andelar i ett fåmansföretag har tidigare i många fall uppskov enligt strukturregeln inte kunnat komma i fråga. Anledningen är som framgått ovan att strukturregeln inte har givit utrymme för beskattning enligt 3:12-reglerna när de mottagna andelarna sedan avyttrats. EG:s fusionsdirektiv tillåter dock inte att avyttringar av kvalificerade andelar i fåmansföretag undantas från uppskovsmöjligheten.[125] Med den teknik som nu har valts i de nya reglerna, för att ta tillbaka tidigare givet uppskov, är det möjligt att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen. Reglerna är därmed öppna även för aktier i fåmansföretag. Vissa eventuella kringgåendeproblem uppmärksammades emellertid under utredningsarbetet:[126]

I frånvaro av motverkande regler skulle en aktiv delägare i ett fåmansföretag kunna genomföra en extern försäljning av andelarna i företaget genom att först vid ett andelsbyte sälja andelarna till ett annat företag, A, som ägs av delägaren, eventuellt tillsammans med närstående. A erhåller marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelarna och kan därför sälja dem utan beskattning. Delägaren kan sedan låta A förvärva en aktieportfölj eller liknande. A blir då ett förvaltningsföretag, vilket innebär att mottagna utdelningar som vidareutdelas inte beskattas hos A enligt reglerna i 7 § 8 mom. SIL.

Utredningen bedömde att förfarandet borde förhindras genom en uttrycklig reglering. Med hänsyn till att denna skatteflyktsregel

[124] Jfr Qwerin SST 1998 s. 984.
[125] Prop. 1998/99:15 s. 179.
[126] Se a.a. s. 190.

behövs, på grund av den speciella svenska lagstiftningen beträffande aktiva delägare i fåmansföretag, ansåg utredningen att regeln är förenlig med fusionsdirektivet. Ställningstagandet ifrågasattes vid remissbehandlingen. Enligt regeringen var emellertid förslagets syfte att upprätthålla 3:12-systemet. Detta system kräver enligt regeringen ibland särskilda regler för att den svenska skattebasen skall skyddas. Regeringen menade också att fusionsdirektivet ger möjlighet att införa en särskild skatteflyktsklausul.[127]

Den sålunda införda särregeln i 5 § första stycket p. 3 avser även fall där köparen är ett utländskt företag, på vilket bestämmelser motsvarande de svenska bestämmelserna för förvaltningsföretag kan vara tillämpliga. Närmare bestämt utgår den från situationen att avyttringen avsett en kvalificerad andel i ett fåmansföretag och att säljaren efter förvärvet, eventuellt tillsammans med närstående, äger aktier med 25 procent av rösterna eller mer i det köpande företaget. Skälet till att inte endast fall med röstmajoritet omfattas är att samordnade förfaranden mellan upp till fyra delägare önskas fångas in. Kommer säljaren efter bytet att inneha aktier med mindre än 25 procent av aktieinnehavet ställs inga ytterligare krav, förutsatt att de allmänna kraven är uppfyllda.[128] För att uppskov skall medges när 25 procentgränsen är uppnådd krävs att det köpande företagets verksamhet åtminstone till huvudsaklig del består av rörelse eller innehav av andelar i dotterföretag som bedriver rörelse. Med "rörelse" bör enligt motiven avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller förvaltning av värdepapper.[129] Med "dotterföretag" bör avses ett företag i vilket det köpande företaget direkt eller indirekt har röstmajoriteten. Med denna definition bör oklarheter inte uppkomma huruvida ett moder-dotterbolagsförhållande råder när det köpande företaget är utländskt. Qwerin har ifrågasatt om det särskilda villkoret för fåmansföretag verkligen är motiverat. Han framhåller att det nämligen också finns nackdelar med att skapa ett förvaltningsföretag, såsom att de s.k. lättnadsreglerna på utdelningar inte är tillämpliga och att möjligheten till koncernbidrag med skattemässig verkan inte föreligger.[130]

Uppfylls rörelsevillkoret vid avyttringen, men ändras senare det

[127] Prop. 1998/99:15 s. 191.

[128] Se Qwerin SST 1998 s. 981.

[129] Prop. 1998/99:15 s. 190. Enligt Qwerin, SST 1998 s. 981 inrymmer därmed begreppet också t.ex. fastighetsförvaltning.

[130] Se vidare Qwerin SST 1998 s. 982. Han gör ändå den bedömningen, s. 985, att de nya reglerna, jämfört med den tidigare strukturregeln, kommer att underlätta samgåenden där fåmansföretag är inblandade.

köpande företagets verksamhet så att villkoret inte längre uppfylls, skall avskattning ske av uppskovsbeloppet. Det gäller dock endast om säljaren tillsammans med närstående även vid tidpunkten för förändringen av verksamheten äger andelar i det köpande företaget med minst 25 procent av rösterna. Kravet på att verksamheten inte ändras gäller t.o.m. utgången av det tjugonde året efter förvärvet.

Om delägarna i ett fåmansföretag, som avser att överlåta andelarna i företaget till ett annat företag som ägs av dem, önskar behålla handlingsfriheten att senare utan skattekonsekvenser omvandla det köpande företaget till ett förvaltningsföretag, har de enligt förarbetena möjlighet att göra detta genom att genomföra överlåtelsen som en underprisöverlåtelse i stället för som ett andelsbyte.[131]

Ytterligare ett exempel på kringgående förutsågs under utredningsarbetet:[132]

> RSV konstaterade i sitt remisssvar att de av utredningen föreslagna reglerna inte tycktes hindra ett förfarande där en fåmansbolagsdelägare överlåter andelar i ett företag A till ett annat av honom ägt företag B. Andelsbytet genomförs på marknadsmässiga villkor och uppskov medges med beskattningen. Vid beräkning av det kapitalinkomstbehandlade utrymmet enligt 3:12-reglerna och av lättnadsutrymmet kan anskaffningsvärdet för andelarna i B användas som underlag trots att till grund för detta värde delvis ligger ett uppskovsbelopp som inte beskattats.

En särskild regel infördes därför i 17 §, innebärande att anskaffningsvärdet för mottagna andelar, till den del det motsvaras av uppskovsbelopp, inte får ligga till grund för beräkning av underlaget för gränseller lättnadsbelopp. Bestämmelserna är tillämpliga även om de avyttrade andelarna inte är kvalificerade.

Den i avsnittet beskrivna särregleringen kan sägas ligga inom ramen för 3:12-reglerna. De nyinförda reglerna om uppskov vid andelsbyten har skapat en möjlighet för ägare till fåmansföretag som tidigare inte funnits. För att inte 3:12-reglerna skall kunna kringgås har vissa begränsande rekvisit uppställts. Även om det kan diskuteras hur pass rigorösa kraven bör vara uppfattar jag det som nödvändigt med särregler för kvalificerade aktier. Begränsningen skall väl också ses i ljuset av att möjligheterna till ombildning av fåmansföretag sammantaget har förbättrats genom den nya lagen. A. Rutberg har dock ifrågasatt det enhetliga systemet ur ett omvänt perspektiv. Hon menar

[131] Prop. 1998/99:15 s. 190.
[132] Se prop. 1998/99:15 s. 191.

att regelförändringarna för att skapa anpassning till fåmansföretagen kommer att öka komplexiteten för publika aktieerbjudanden. Hon synes föredra en fortsatt särbehandling av fåmansföretagen vad gäller möjlighet till uppskov vid aktiebyten.[133]

För min egen del är det svårt att bedöm det lämpliga i att låta fåmansföretagsaktier omfattas av de generella reglerna innan dessa har varit i kraft. Erfarenhetsmässigt finns det en risk för att eventuella möjligheter till kringgående konstruktioner inte helt har kartlagts av utredningen. Det visar inte minst det ständiga behovet av kompletteringar av 3:12-reglerna.

10.9 Utvärdering och kritik av fördelningsreglerna

10.9.1 Tillämpningsområdet

Reglerna är avgränsade till att gälla fåmansföretag och kvalificerade aktieägare i dessa. Avgränsningen är gjord med hänsyn till reglernas syfte, nämligen att förhindra att arbetsinkomster uppsamlade i aktiebolagssektorn omvandlas till kapitalinkomster.

1. När det gäller kategorin av företag är *rekvisitet fåmansföretag* enligt min uppfattning i och för sig lämpligt av främst två skäl. För det första har en naturlig koppling till en redan tidigare existerande definition åstadkommits. För det andra är det främst i denna kategori av företag som det bestämmande inflytandet ofta är kopplat till betydande arbetsinsatser av ägarna. Motivet till att sätta gränsen just vid fåmansföretag är dock oklart. Det bör även i flermansföretag finnas en aktieägarönskan att tillgodogöra sig vinster i form av jämförelsevis lägre beskattad utdelning. Ju fler ägare som krävs för ett bestämmande inflytande desto större bör sannolikheten vara att det bland dessa finns personer som ej utför arbetsinsatser i företaget. Det är enligt min mening därför inte orimligt att tänka sig att såväl aktiva som passiva ägare kan samlas kring en kollektiv önskan att besluta om utdelningar. Tillämpningsområdet skulle enligt min uppfattning i första läget, liksom i Finland, kunna utvidgas till att avse alla företag som inte är börsnoterade alternativt marknadsnoterade. För att undvika den osäkerhet som råder kring hur uttrycket marknadsnoterad

[133] A. Rutberg SST 1998 s. 989.

aktie skall tolkas, vore det lämpligare ur tillämpningssynpunkt att sätta gränsen vid börsnoterade företag. Vid en sådan avgränsning skulle sedan undantaget i form av den s.k. utomståendereglen kunna fylla en mer generell funktion. Finns det bland ägarna i icke börsnoterade företag en tillräckligt stor andel "utomstående" personer kommer ändå inte reglerna att bli tillämpliga.[134] En invändning mot en utvidgning av tillämpningsområdet vad gäller företag, kan vara att detta skulle verka hämmande för anskaffning av tillväxtkapital för små och medelstora företag. Det senare är i detta fall delvis kanske enbart en illusion. Presumtiva tillskjutare av kapital som ej är verksamma i företaget kommer ändå inte att uppfylla rekvisitet kvalificerat aktieinnehav.[135] Den här föreslagna utvidgningen skulle även inrymma den nu något krystade definitionen av ett fåtal personer i 3 § 12 a mom. tredje stycket KL, vilken därmed i så fall skulle kunna slopas.[136] Om den av "Stoppregelutredningen" föreslagna förändringen av fåmansföretagsdefinitionen genomförs, kommer det vid en första anblick att innebära en begränsning av tillämpningsområdet.[137] Vid tillämpning av 3:12-reglerna råder dock som beskrivits en utvidgad definition, vilket bör innebära att tillämpningsområdet i så fall ändå i praktiken inte påverkas.

Burmeister är inne på att det, i likhet med Norge, borde införas en undantagsregel för företag där ägandet är spritt på många ägare med små innehav. Burmeister har utarbetat ett förslag med utgångspunkt i de norska reglerna.[138] Han menar att i företag som ägs av sina anställda är valmöjligheten mellan olika alternativ att tillgodogöra sig vinster mer begränsad än för företag som ägs av en huvudägare. Ett av kraven skulle vara att aktiva delägare tagit ut lön som inte understiger marknadsmässig lön. Som anförts tidigare skulle tillämpningen av sådana kriterier kräva omfattande utredningar i varje enskilt fall och innebära svåra bedömningar. Tankegången är dock i linje med reglernas principiella syfte, att förhindra omvandling av arbetsin-

[134] Regeln i 3 § 12 e mom. SIL har beskrivits i avsnitt 10.7.3.

[135] Den av mig föreslagna utvidgningen är förmodligen diskutabel från ett politiskt perspektiv. Mitt syfte är emellertid att visa att utvidgningen skulle uppfylla reglernas bakomliggande syfte på ett mer fullödigt sätt. Givetvis är en sådan utvidgning dock tveksam mot bakgrund av det administrativa merarbete det skulle skapa för såväl myndigheter som de företag som nu ligger utanför systemet.

[136] Alla aktiva delägare och deras närstående skall vid bedömningen av uttrycket ett fåtal anses utgöra en enda person, se avsnitt 10.4.1.

[137] Uttrycket "ett fåtal" föreslås specificerat till fyra stycken personer, se avsnitt 7.5.1.

[138] Se Burmeister SN 1998 s. 750 f.

komst till kapitalinkomst, och innebär i vart fall knappast besvärligare tillämpningar än de existerande reglerna.

2. Tillämpningsområdet var ursprungligen ganska ihåligt vilket innebar möjligheter till *konstruktioner i syfte att kringgå reglerna*. Många av konstruktionerna var säkerligen svåra att förutse på förhand, och flera skärpningar har vidtagits i efterhand. Givetvis är det befogat att regelsystemet utformas så att det inte är möjligt att kringgå det genom olika bolagskonstruktioner.[139] Anmärkningsvärt är att lagstiftaren trots översynen lämnat efter sig minst två fall av oreglerade konstruktioner vilka redogjorts för ovan, verksamhet i indirekt ägda handelsbolag och dotterbolagsägares verksamhet i moder- eller systerföretag.[140] Det måste också riktas skarp kritik mot sättet att i förarbetena göra ett så auktoritativt uttalande om gällande rätt angående "handelsbolagsfallen" trots att rättsläget vid tidpunkten var, och fortfarande är, högst oklart. Tveksamheten angående rättsläget och kritik mot lagstiftarens tillvägagångssätt har framförts upprepade gånger utan att någon förändring av lagtexten verkar ha övervägts.[141] Det är direkt förvånande att ett förtydligande av lagtexten, vilket härmed ytterligare en gång föreslås, ännu inte har skett på denna punkt.

3. Den kanske mest centrala frågeställningen är för *vilka skattskyldiga* fördelningsreglerna bör vara tillämpliga. Mot bakgrund av reglernas syfte är det naturligtvis angeläget att fånga in de aktieägare som genom arbetsinsatser har möjliggjort upparbetning av vinstmedel i bolaget. Den innebörd som rekvisitet "verksam i betydande omfattning" givits i förarbetena uppfattar jag vara resultatet av en rimlig avvägning. Ur förutsebarhetssynpunkt menar jag dock att följande mycket centrala förarbetsuttalande i stället borde ha placerats i lagtexten: "En person skall alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget".[142] Det borde också klargöras i lagtexten att det i första hand inte är kvantiteten av arbetsinsatsen, utan kvaliteten av densamma, som är avgörande för tillämpningen.

En fråga som varken klargjorts i lagtext eller förarbeten är i vilken utsträckning verksamhets inriktning skall tillmätas betydelse. I senare

[139] Jfr Melbi SST 1995 s. 721.
[140] Som framgått ovan anser jag misstaget vara bekräftat genom utgången i RÅ 1997 ref 71, se avsnitt 10.4.2.
[141] Se Tjernberg SN 1996 s. 97 ff. respektive Påhlsson SN 1997 s. 44 ff.
[142] Prop. 1989/90:110 s. 703. Rekvisitet har behandlats i avsnitt 10.4.2.

förarbeten har i en kommentar angående det särskilda regelsystemet uttalats följande: "Utgångspunkten för dessa regler är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag skall få samma skatt som en löntagare som äger aktierna i t.ex. ett börsnoterat bolag vid samma faktiska arbetsinkomst och samma faktiska kapitalinkomst."[143] Grosskopf och Söderholm menar därvid att *kapitalförvaltning* i ett aktiebolag i förhållande till den skattemässiga effekten av ett direkt innehav, inte torde innebära någon skillnad mot de fall då en löntagare äger aktier i ett börsnoterat aktiebolag.[144] Påståendet är vid ett första påseende korrekt. Det är t.o.m. så att inkomsten på grund av dubbelbeskattningen beskattas hårdare vid kapitalförvaltning via aktiebolag. Jag menar dock att man även bör beakta *vilka* medel som använts till kapitalplaceringen. Medlen kan ju härröra från såväl upparbetade vinstmedel som avkastning av andra kapitaltillgångar.[145] Ett härledande av detta slag kan bli mycket besvärligt i praktiken. Av den anledningen är det tveksamt om en precisering av rekvisitet i lagtexten skulle få en klargörande effekt. Möjligheten att undanta kapitalförvaltande verksamhet från fördelningsreglerna finns redan vid beaktandet av rekvisitet "verksam i betydande omfattning". Även avkastning från fastighetsförvaltande företag bör enligt ett liknade resonemang vara möjligt att, redan enligt nuvarande regler, i vissa fall kunna undantas från tillämpningen.[146] En svårighet är att kvalifikationen enligt förarbetena skall kopplas till den kvalitativa insatsen, vilket kan innebära att redan enstaka insatser uppfyller kvalifikationskravet. En tänkbar möjlighet vore att som komplement införa någon form av kvantitativ gräns.

10.9.2 Ändamålsenligheten

Med utgångspunkt i det neutralitetsperspektiv som redovisats ovan, råder det enligt min mening ingen tvekan om att 3:12-reglerna är nödvändiga. Inte minst om, som föreslagits av Stoppregelutredningen, de övriga särreglerna för fåmansföretag avskaffas.[147] Däremot är det dis-

[143] Prop. 1990/91:54 s. 218 f.
[144] Söderholm och Grosskopf 1993 s. 94 f. Även Burmeister förordar särskilda undantagsregler för passiv kapital- och fastighetsförvaltning, SN 1998 s. 750. Burmeister anför bl.a. att innebörden av gällande rätt är osäker och innebär en risk för långdragna processer.
[145] Jfr prop. 1989/90:110 s. 469. Problematiken är till viss del beaktad genom att det räcker att den skattskyldige varit verksam vid något tillfälle under femårsperioden.
[146] Jfr Söderholm och Grosskopf 1993 s. 95.
[147] SOU 1998:116.

kutabelt vilken modell som är mest ändamålsenlig för att uppnå syftet med 3:12-reglerna.

1.Två önskemål bör uppställas för att nå en *lämplig fördelningsmodell*. För det första är det önskvärt att modellen bygger på den principiella utgångspunkten för reglerna, nämligen att den skattskyldige inte skall kunna omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst. Det självklara borde då vara att i varje enskilt fall fastställa vad som är tillräckligt löneuttag för utförd arbetsprestation. Lagstiftaren har dock, möjligen med viss rätt, ansett att ett sådant system inte är praktiskt genomförbart. Förutom att skattemyndigheterna skulle drunkna i detaljerade bedömningsärenden, skulle en betydande rättsosäkerhet råda hos de skattskyldiga. Det andra önskemålet är därför att reglerna skall vara enkla att tillämpa i praktiken. Den valda modellen bygger på en utpräglat schablonmässig teknik som i princip inte tar hänsyn till omständigheter i det enskilda fallet. Schablonregler kan givetvis i allmänhet vara ett utmärkt medel för att uppnå såväl enkelhet som förutsebarhet. Syftet att uppnå enkelhet bör dock inte förtas genom att schablonreglerna i sig själva görs svåra att tillämpa.[148] En viktig fråga för framtiden att undersöka är därför om det finns alternativa modeller som uppfyller båda de ovan angivna önskemålen Jag är framför allt kritisk till att reglerna är så fjärmade från den principiella utgångspunkten, som ju är att säkra tillräcklig fövärvsbeskattad inkomst. Se vidare punkt 3 nedan.

2. Lagstiftarens rädsla för att den schablonmässiga modellen i vissa fall kan leda till överbeskattning av kapitalinkomster har skapat ett antal *undantagsregler*. Den s.k. utomståenderegeln gäller både utdelning och reavinst och är enligt min mening i stort sett ändamålsenligt utformad. När det gäller takregeln är jag som framgått ovan mer tveksam.[149] För höga aktievinster kan takregeln innebära en underbeskattning av fonderade vinstmedel. Något som öppnar för konstlade förfaranden i form av interna aktieöverlåtelser utan andra syften än att minimera skattekostnaden.[150] En såväl möjlig som förhållandevis enkel lösning vore att, enligt norsk förebild, införa någon form av trappstegsmodell, d.v.s. att vid stora vinster ha ett högre beloppstak.

[148] Komplexiteten utvecklas i avsnitt 10.9.3 nedan.
[149] Se avsnitt 10.7.3.
[150] Jag är givetvis medveten om att interna aktieöverlåtelser förekommer av inte enbart skattemässiga skäl utan även som ett led i motiverad generationsskiftesplanering.

Från neutralitetssynpunkt borde dessutom takregeln, återigen enligt norsk modell, utvidgas till att också gälla utdelningar.

3. Som jag påpekat flera gånger anser jag att fördelningsreglerna angriper problematiken från principiellt felaktigt håll. På grund av befarade administrativa problem utgörs kärnan i regelsystemet felaktigt av att fastställa en rimlig kapitalavkastning. Till synes har dock steg tagits, i form av införandet av lönesummetillägget, mot ett större beaktande av faktiskt gjorda löneuttag. I princip tas dock endast hänsyn till löneutbetalningar till andra än de aktiva aktieägarna. Det borde enligt min mening vara möjligt att i större utsträckning beakta de löneuttag som gjorts av de aktiva ägarna.[151] För att undvika komplexitet kunde mycket väl ett schablonmässigt hänsynstagande tas, återigen med koppling till den norska modellen. Det viktiga är enligt min mening att så mycket som möjligt närma sig en principiellt korrekt metod. Kanske kan även en förändring i denna riktning förenkla de för närvarande oerhört komplicerade reglerna för att bestämma löneunderlag. Enligt min mening är dessutom dagens lönesummetillägg mer att betrakta som en morot för nyanställning av personal, än ett ärligt försök till en principiell uppstramning av fördelningsreglerna. Dessutom sker ett omotiverat gynnande av företag som redan har många anställda. Även Burmeister är inne på liknande tankegångar. I stället för en normalavkastningsmodell skulle därför en normallönemodell kunna användas.[152]

10.9.3 Komplexiteten

Regelsystemets komplexitet är nog de flesta överens om.[153] Att bestämmelserna är svåra att tillämpa är i och för sig beklagligt, särskilt med tanke på reglernas stora praktiska betydelse. Eftersom reglerna är av så utpräglad negativ karaktär för den skattskyldige, och därmed blir föremål för försök till undanmanövrar, måste komplexiteten kanske till viss del accepteras när det gäller att bestämma tillämpningsområdet.[154] Jag menar däremot att själva beräkningsreglernas

[151] Jfr Båvall, 1995 s. 119, som föreslår som en möjlig förändring att reglerna överhuvudtaget inte tillämpas när företaget har ett visst antal anställda med viss lön och där också normallön tagits ut av den skattskyldige.
[152] Se vidare Burmeister SN 1998 s. 748 ff.
[153] Se bla. Melbi SST 1995 s. 722 och Burmeister i SN 1998 s. 748.
[154] Jfr Mattsson 1994 s. 410 som menar att ett förhindrande av möjligheten till omvandling av näringsinkomst till kapitalinkomst innebär komplicerade lagregler.

komplexitet är oacceptabel. Lagrådet har vid upprepade tillfällen påpekat komplexiteten utan att få egentligt gehör.[155] Problemet har generell giltighet inom skatterätten i allmänhet och företagsbeskattningen i synnerhet. Mattsson pekar på tre skäl till skattereglernas ökade komplexitet. Det första är lagstiftarens önskan att hindra förfaranden hos de skattskyldiga som betraktas som obehöriga. Ett andra skäl är önskan att göra skattesystemet mer neutralt vid val av företagsform och ett tredje skäl är att det har funnits en ambition att låta skattesystemet tjäna andra syften än fiskala.[156] De båda förstnämnda skälen stämmer väl in på 3:12-reglerna. Spår av det tredje skälet återfinns när det gäller beräkningen av det s.k. löneunderlaget. Jag instämmer helt med Mattsson när han menar att ingen med förtröstan kan se på en utveckling som innebär att en enda beräkningsregel får mycket större utrymme än själva grundprincipen.[157]

1. Som en jämförelse har Finland gått relativt långt när det gäller att förenkla tillämpningsbestämmelserna. Alla aktieägare i fåmansföretag omfattas av uppdelningsreglerna oavsett om de varit aktiva eller ej. Som påpekats ovan uppstår en klar överbeskattning av passiva ägare, vilket inte kan vara önskvärt ur neutralitetssynpunkt.

2. När det gäller beräkningstekniken har någon fullständig översyn inte skett sedan införandet. Min uppfattning är att reglerna är väl tillkrånglade med tanke på att de ändå är av utpräglad schablonkaraktär. Kanske har t.o.m. gränsen för det acceptabla passerats. Framtida förenklingar på denna punkt är ett starkt önskemål. Burmeister är av uppfattningen att lagstiftaren förr eller senare torde komma till ett vägskäl. Han anvisar två vägar att gå. Antingen ett slopande av nuvarande regler till förmån för nya regler eller också ett utvecklande av nuvarande regler.[158] Jag instämmer med Burmeister att det senare alternativet vore att föredra, särskilt med tanke på att regelsystemet har varit i kraft i snart tio år. Vid införandet av ett "nytt" system är risken stor att komplicerade övergångsregler skulle följa med.

Sammanfattningsvis kan konstateras att den uppdelning i beskattning mellan kapital- och förvärvsinkomster, som skedde genom skat-

[155] Se t.ex. prop. 1993/94:234 s. 174.
[156] Jfr Mattsson 1994 s. 390.
[157] A.a. s. 409. Mattssons bekymrade konstaterande gäller dock inte 3:12-reglerna, utan en jämförelse mellan grundregeln för beskattning av handelsbolag i 53 § 2 mom. KL och den s.k. särregleringslagen (1992:1643).
[158] Burmeister SN 1998 s. 748.

tereformen, tyvärr verkar leda till tekniskt komplicerade regler. Systemet kräver kringgåenderegler eftersom de skattskyldiga helt naturligt strävar mot att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattad kapitalinkomst. Uppdelningen är orsak inte bara till 3:12-reglerna utan exempelvis även till räntefördelningssystemet samt återföringsreglerna vid karaktärsbyte av fastighet och avyttring av näringsfastighet. Dessutom innebär 3:12-reglernas existens att det krävs komplicerade begräsningsregler i andra sammanhang, som t.ex. i de nya reglerna om underprisöverlåtelser och andelsbyten. Gemensamt för samtliga dessa fördelningsregler är att de skall "återställa" balansen mellan kapital- och förvärvsinkomstbeskattningen och att de präglas av tekniskt komplicerade regler. Kanske finns det anledning att göra en generell översyn av denna uppdelning i skattesystemet. Jag utvecklar denna fråga något i det avslutande kapitlet.[159] Såsom skattesystemet för närvarande är utformat är det emellertid uppenbart att 3:12-reglerna, i någon form, är principiellt nödvändiga, eftersom de upprätthåller marginalskatten för vad som rätteligen borde vara förvärvsinkomst. 3:12-reglerna fyller därmed en viktig funktion både i nuvarande situation, vid ett eventuellt avskaffande av den ekonomiska dubbelbeskattning samt vid en eventuell frånvaro av särregler för förtäckta förmåner m.m.

[159] Se avsnitt 12.6.

11 Behov av särreglering

11.1 Inledning

I detta kapitel diskuteras ur främst rättslig synvinkel huruvida de gällande särreglerna för fåmansföretag är behövliga eller om en tillämpning av allmänna regler är tillräcklig. Diskussionen sker med anknytning till vad som framkommit vid redogörelserna och analyserna i tidigare kapitel. Jag har i kapitel 4 redogjort för två huvudmotiv för att särbehandla fåmansföretag. Det ena motivet är att upprätthålla neutralitet i skatteuttaget mellan olika slag av förvärvsinkomster, det andra är att förhindra att möjligheten till självkontrahering i fåmansföretag utnyttjas för att uppnå ej avsedda skatteförmåner. Jag har vidare funnit att särreglering av utvalda transaktioner är en ändamålsenlig form av särbehandling.[1] Särreglering bör dock undvikas om det är tillräckligt att använda allmänna regler. Hänsyn bör också tas till de eventuella nackdelar för fåmansföretag och dess ägare som en särreglering kan innebära.

Genomgången är systematiskt upplagd och behandlar varje särregel för sig. Jag redogör också för vad en eventuell frånvaro av reglerna kan innebära i fråga om möjlig tillämpning av allmänna regler. Förslag lämnas också på förändringar av särreglerna för det alternativ de kan tänkas behållas eller i en framtid återinföras.

Jag har tidigare berört att det lagts fram en utredning där ett eventuellt avskaffande av samtliga särregler utom 3 § 12 mom. SIL undersökts.[2] Jag har även ansett det angeläget att väga in och kommentera utredningens slutsatser. Utredningen föreslår att i princip samtliga av utredningen undersökta särregler skall avskaffas. Resultatet bör enligt min mening emellertid ses mot bakgrund av direktivens utformning. Där anges att utgångspunkten bör vara att skattesystemet skall vara neutralt och att särlagstiftning för en viss kategori näringsidkare eller ägargrupp om möjligt bör undvikas.[3]

[1] Se kapitel 7.
[2] SOU 1998:116. Se avsnitt 7.2. En proposition är att vänta under våren eller hösten 1999.
[3] Dir 1997:70 s. 4.

11.2 Neutralitetsskapande regler

11.2.1 Inkomstfördelningsregler

I 32 § anv. p. 13 KL finns bestämmelser om lön till medhjälpande make och barn i fåmansföretag.[4] Reglerna är samordnade med bestämmelserna om inkomstfördelning i enskild näringsverksamhet, 52 § anv. p. KL. Särreglerna berör inte aktiebolagets avdragsrätt. Begränsningarna gäller möjligheten för medhjälpande make samt barn att själv beskattas för inkomsten. Reglerna syftar till att förhindra ett kringgående av progressionsskatteeffekter till följd av en uppdelning av löneutbetalningar, som inte motsvaras av arbetsinsatser, mellan familjemedlemmarna. Vid införandet av reglerna var skillnaden i skatteuttag mellan höga och låga inkomster större än vad den är idag. Skillnaden i beskattning idag mellan inkomster över respektive under de olika skiktgränserna för statlig skatt är dock också betydande. Dessutom har det förhöjda grundavdraget en viss betydelse i lägre inkomstskick.

Vad gäller vid motsvarande inkomstuppdelning i andra aktiebolag än fåmansföretag? Några särskilda regler finns inte. Av gällande rätt torde dock följa allmänt att en förutsättning för beskattning är att ersättningen står i proportion till utförd arbetsinsats.[5] Av den praxis som utvecklats angående rätt skattesubjekt, bör följa att lön överstigande marknadsmässig ersättning till lönemottagaren, i de fall denne inte är delägare i bolaget, kan beskattas hos den person som genom sin position åstadkommit utbetalningen.[6]

Mot bakgrund av ovanstående är det tveksamt om 32 § anv. p. 13 KL fyller någon självständig funktion i förhållande till allmänna regler i denna del. Ett bibehållande kan tvärtom ge intrycket att allmänna regler lämnar fritt fram för inkomstfördelning genom löneutbetalningar. Utredningen föreslår ett slopande av "makeregeln" men vill behålla avdragsförbudet för lön till barn under 16 år. Åldersgränsen 16 år förefaller i och för sig lämplig då den överensstämmer med civilrättsliga bestämmelser om barns rätt att råda över egendom som han förvärvat genom arbete och rätt att avtala om arbete, 6 kap. 12 § respektive 9 kap. 3 § FB. Även begränsningen till marknadsmässig

[4] Reglerna har behandlats i avsnitt 7.6.1.2.

[5] Jfr SOU 1998:116 s. 118 f.

[6] Se diskussionen angående subjektiv skattskyldighet i avsnitt 8.3.1. Jfr även SOU 1998:116 s. 118 f.

lön för barn fyllda 16 år föreslås bli kvar.[7] Jag har för egen del svårt att se anledningen till att just denna del av inkomstfördelningsreglerna föreslås bibehållen. Det vore lämpligare med en enhetlig lösning, särskilt som bedömnings- och bevisfrågan knappast kan skilja sig åt mellan fallen.[8] Min uppfattning är således att ingen av de särskilda inkomstfördelningsreglerna är nödvändig ur principiell synvinkel.

11.2.2 Avyttring av immateriella rättigheter

Immateriella rättigheter såsom hyresrätter, patenträttigheter och liknande betraktas som lös egendom. Vid fysisk persons avyttring, som saknar samband med näringsverksamhet som personen bedriver, beskattas eventuell vinst som reavinst i kapital, 31 § SIL. Vinsten beskattas då med 30 procent utan uttag av sociala avgifter. Syftet med särregeln för fåmansföretag är att förhindra att delägare i fåmansföretag väljer att placera rättigheten hos sig själv i stället för i företaget, vilket i sin tur leder till förmånligare beskattning vid eventuell avyttring.[9] När reglerna infördes var avyttring av övrig lös egendom skattefri efter fem års innehav. Numera gäller evig reavinstbeskattning. Syftet att skapa neutralitet mellan direkt bedriven näringsverksamhet och verksamhet bedriven via bolag äger dock alltjämt giltighet.

För diskussionen är det viktigt att utröna om ett avskaffande av regeln verkligen skulle kunna leda till bristande neutralitet. Utredningen påpekar att dagens skattesystem är betydligt "tätare", bl.a. genom att inkomstslaget tjänst fungerar som en uppsamlingspost för all inkomstgivande verksamhet som ej är att hänföra till näringsverksamhet eller kapital, 31 § KL. Det torde enligt utredningen innebära att avyttring av rättighet som den skattskyldige själv utvecklat beskattas i inkomstslaget tjänst.[10] Slutsatsen är enligt min mening riktig eftersom intäkten då härrör ur personens egna arbetsinsats. I de fall personen inte har medverkat till uppkomsten genom eget arbete, återstår att välja mellan inkomstslagen kapital och näringsverksamhet. Kan det då tänkas att ett innehav av en rättighet som används i ett av den skattskyldige ägt bolag, redan enligt allmänna regler kan anknytas till näringsverksamhet? Enligt utredningen skulle det föreligga en

[7] SOU 1998:116 s. 122.
[8] Jfr skiljaktig mening av G. Johansson i SOU 1998:116 s. 297 f.
[9] Regeln har behandlats i 7.6.1.3.
[10] SOU 1998:116 s. 165 ff.

presumtion för detta så snart rättigheten har anknytning till näringsverksamhet som den skattskyldige eller någon närstående till denne direkt eller indirekt bedriver.[11] Utredningen drar därför slutsatsen att särregeln är obehövlig. Det framgår ej vad utredningen grundar sitt resonemang på. Den allmänna uppfattningen verkar snarare vara att särregeln faktiskt innebär en utvidgning av det näringsverksamhetsbegrepp som annars skulle föreligga.[12] Enligt allmänna regler måste rekvisiten i 21 § KL var uppfyllda för att näringsverksamhet skall föreligga. Det är mycket tveksamt om uthyrning av en rättighet, t.ex. en hyresrätt, till bolaget såsom hyrestagare verkligen innebär att yrkesmässighetsrekvisitet är uppfyllt. Lodin m.fl. hävdar att en sådan "näringssmitta" inte torde finnas för anläggningstillgångar och åberopar RÅ 1972 Fi 61 som stöd för detta.[13] Jag delar denna uppfattning och ställer mig därför mycket tveksam till utredningens uppfattning av rättsläget.

Det faktum att lägre beskattning kan uppnås i inkomstslaget kapital är enligt min mening inte ensamt tillräckligt för att skatterättsligt underkänna den skattskyldiges civilrättsliga ägande av rättigheten. Däremot bör vikten av skatteneutralitet mellan olika företagsformer inte underskattas. Mot neutralitetsprincipen står i detta fall önskemål om likabehandling. Inkomsten bör inte behandlas olika beroende av om de uppbärs av någon som är delägare i ett fåmansföretag eller av någon som inte är detta.[14]

Sammanfattningsvis anser jag att rättsläget beträffande de allmänna reglerna för avyttring av immateriella rättigheter inte alls är så klart som utredningen påstår. För att undvika oklarheter vid tillämpningen och förhindra bristande neutralitet mellan företagsformer finns det således ett behov av särregeln i 21 § anv. p. 4 KL.

11.3 Särreglerna för rörelsefrämmande egendom i 32 § anv. p. 14 KL

De fall där särreglering fyller en egen principiell funktion är de trans-

[11] SOU 1998:116 s. 167.

[12] Jfr Lodin m.fl. 1997 s. 340 samt Söderholm och Grosskopf 1993 s. 131.

[13] Lodin m.fl. 1997 s. 340.

[14] Jfr Industriförbundets PM 1997 s. 47. Där påpekas också att det inte skall tas för givet att beskattning utan särregler skulle ske enligt realisationsvinstreglerna. En hyresrätt skulle kunna anses ingå i näringsverksamhet och en försäljning av hyresrätten torde då kunna beskattas i näringsverksamhet.

aktioner som inte innehåller någon typ av värdeöverföring. I första hand är det fråga om regler om anskaffning av egendom för privat bruk och införsäljning till företaget av onyttig egendom i 32 § anv. p. 14 första respektive tredje styckena KL.[15] Även om företagsledare och delägare kan tyckas gynnas vid en sådan anskaffning, har bolaget i dessa situationer inte avhänt sig något kapital. Reglerna har som tidigare anförts därför ej något berättigande ur löne- eller dubbelbeskattningssynpunkt. I den mån någon förmån sedan uppstår vid själva nyttjandet, kan givetvis beskattning ske enligt allmänna regler såsom lön eller utdelning. Reglerna har dock också till syfte att motverka att företag förvärvar egendom som det inte finns något användningsbehov av. I avsaknad av regel skulle det vara möjligt att skattefritt tillgodogöra sig medel från bolaget och samtidigt indirekt behålla kontrollen över egendomen. Ytterligare ett argument för denna typ av regler är att man genom att avskräcka från införsäljningar, förhoppningsvis undviker svårigheter att värdera förmåner av löpande användning av anskaffad rörelsefrämmande egendom. Av genomgången av allmänna regler framgick att sådana problem har uppkommit i dansk praxis.[16]

Utredningen har föreslagit ett avskaffande av båda reglerna. Regeln i första stycket anses vid en tillämpning kunna medföra klart otillfredsställande materiella effekter. Man ansåg sig vidare inte kunna utforma en lyckad modifierad regel. Med hänsyn till det intresse av likabehandling som initierat utredningen ansågs det därför lämpligare att slopa bestämmelsen.[17] Regeln i tredje stycket konstateras ha en stark tröskeleffekt. Bedöms onyttighet föreligga beskattas införsäljaren för hela införsäljningspriset i tjänst, utan avdrag för anskaffningskostnaden. Accepteras nyttan i företaget uppstår inga andra skattekonsekvenser än eventuell vanlig reavinstbeskattning. Utredningen anför att det torde vara en allmän uppfattning att tröskeleffekter i möjligaste mån bör undvikas vid utformande av skatteregler.[18] Som jag ser det kan tröskeleffekter, i avskräckande syfte, faktiskt vara avsedda vid utformningen av stoppregler.[19] Det bör i sammanhanget beaktas att ett behållande av reglerna knappast kan försvåra för de verksam-

[15] Reglerna har behandlats i avsnitt 7.6.2.2 och 7.6.2.3.

[16] Se avsnitt 8.5.2.

[17] SOU 1998:116 s. 83. Jfr dock det särskilda yttrandet av Söderberg, SOU 1998:116 s. 303 ff., som förordar ett behållande av reglerna.

[18] A.a. s. 96 f.

[19] Jag vill återigen understryka att jag inte använder uttrycket stoppregler så generellt, som "Stoppregelutredningen" gör i fråga om fåmansföretagsreglerna, utan i en betydligt snävare bemärkelse, se avsnitt 7.4.

heter som bedrivs i företagen. Regeln träffar ju anskaffningar som inte primärt har betydelse för verksamheten. Under förutsättning att stoppregler som sådana accepteras som en skatterättslig företeelse är argumentet om tröskeleffekter inte hållbart. Jag är dock ense med utredningen att båda reglerna bör förtydligas och modifieras något vid ett bibehållande.[20]

Dansk rätt innehåller, som tidigare beskrivits, vissa regler med motsvarande syfte. De danska reglerna är emellertid till skillnad från de svenska mer generellt utformade. Reglerna innebär en avsiktligt hårt utformad schablonbeskattning vid löpande *användning av vissa* angivna tillgångar.[21] Även om reglerna är allmänt utformade, är det dock mycket troligt att de i praktiken främst har betydelse för anställda delägare i bolag, i vilka delägarna har ett bestämmande inflytande. Om det anses nödvändigt att behålla denna typ av stopplagstiftning, utan att samtidigt öppet misstänkliggöra fåmansföretagen, kan en framkomlig alternativ väg vara att såsom i Danmark använda sig av generellt tillämpliga regler. Samtidigt undviks de till viss del oklara rekvisiten i de nuvarande stoppreglerna. Genom en schablonvärdering för vissa typer av tillgångar undviks också de tillämpningsproblem som föreligger när det gäller att fastställa marknadsvärde av faktiskt nyttjande. Enligt min uppfattning är en schablonvärdering acceptabel så länge den kan förutses och bör i så fall därför ske genom lagreglering.

11.4 Låneförbudet samt nedskrivning av lån

En låneförbudsregel infördes ursprungligen i ABL. Motiven var bl.a. att motverka skatteflykt och att skydda det egna kapitalet. Bestämmelserna kompletterades sedan med en regel om beskattning av förbjudna lån, numera i 32 § anv. p. 15 KL. Från näringslivshåll har framförts att skatterättsliga sanktioner inte längre är behövliga. Det civilrättsliga låneförbudet skulle vara tillräckligt. Som utredningen visat finns det dock ett antal starka argument för ett behållande av en särregel på detta område.[22] Sannolikheten är relativt stor för att ett lån mellan parter ingående i samma intressesfär kommer att leda till en bestående förmögenhetsöverföring. Ett lån av detta slag utsätts natur-

[20] Se avsnitt 7.9.
[21] Se avsnitt 8.5.2.
[22] Se SOU 1998:116 s. 134 ff. Avvikande mening dock från G. Johansson, SOU 1998:116 s. 298 ff.

ligtvis inte för samma kreditprövning och fortlöpande bevakning som ett lån som lämnas av en utomstående långivare.

Enligt allmänna inkomstskatteregler utlöser ett upptagande av lån normalt ingen beskattningskonsekvens. I såväl civil- som skatterättslig praxis har dock förtäckt utdelning ansetts föreligga i den mån låntagaren inte varit betalningsduglig vid lånetillfället.[23] Skatteeffekten uppkommer i sådana fall redan vid lånets upptagande. I övriga fall aktualiseras ingen skatteeffekt förrän en förmögenhetsöverföring kommer till stånd genom att parterna t.ex. kommer överens om att lånet ej skall betalas tillbaka. Föreligger det ett ägar- eller anställningsförhållande bör ett sådant efterskänkande av lånet leda till inkomstbeskattning. Skillnaden mellan en tillämpning av allmänna regler och särregeln är sålunda att beskattning i enlighet med den sistnämnda sker redan vid mottagandet av lånebeloppet. Jag delar helt utredningens uppfattning att en koppling av skatteeffekten till den faktiska förmögenhetsöverföringen, såsom vid tillämpning av allmänna regler, kan medföra problem om parterna står i intressegemenskap med varandra. Det skulle dels vara svårt att uppmärksamma huruvida en förmögenhetsöverföring skett, dels hur stor den har varit. Är grunden till nedskrivningen låntagarens betalningsoförmåga är det enligt utredningen dessutom svårt att uppnå en effektiv beskattningseffekt. Ett behållande av en särregel är därför önskvärt.

För den fortsatta diskussionen måste tillföras det faktum att förslag lagts fram om ändring av det civilrättsliga låneförbudet.[24] Vid utformningen av regeln skall inte längre tas några skattemässiga hänsyn, utan bestämmelsen skall i stället ses som en del av de andra kapitalskyddsreglerna. Om förslaget genomförs är det nödvändigt att avskaffa kopplingen mellan det civilrättsliga låneförbudet och skatteregeln. Ett införande av en särskild skattebestämmelse måste då ske. En sådan lösning är enligt min mening tillfredsställande. Den eliminerar en del av de tolkningsproblem som den tidigare kopplingen inneburit.[25] Hur den skatterättsliga regeln i så fall bör se ut är en öppen fråga. Med beaktande av vad som anförts ovan bör även fortsättningsvis tidpunkten för förfogandet av lånebeloppet avgöra beskattningstidpunkten. Jag anser för min egen del att beskattningen, precis som idag, kan ske i inkomstslaget tjänst. Utredningen har föreslagit en beskattning i inkomstslaget kapital. Förslaget bör ses mot

[23] Se bl.a. NJA 1951 s. 6, NJA 1990 s. 343 och RÅ 1998 ref 9 (beskattning skedde av förtäckt utdelning inom en koncern). Se även Grosskopf SN 1993 s. 115 f.
[24] SOU 1997:168.
[25] Se avsnitt 7.6.2.5 och Tjernberg 1998 s. 124 ff.

bakgrund av att ett samtidigt avskaffande av övriga särregler föreslås, vilket innebär att den speciella posten i tjänst skulle reduceras till just lånebeskattningen. Man menar att inkomstslaget tjänst bör undvikas eftersom den skattskyldige i många fall inte innehar ett anställningsuppdrag hos låntagaren. Det skulle också krävas ett behållande av undantagsreglerna vid beräkning av sociala avgifter och förmåner.[26] Beskattning föreslås därför i inkomstslaget kapital. Med hänsyn till den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital föreslås att beskattning skall ske med en och en halv gånger lånebeloppet. Vid framtida återbetalning medges avdrag i kapital med motsvarande belopp.[27] Den föreslagna lösningen har enligt min mening flera nackdelar. För det första har beskattning i inkomstslaget tjänst varit en etablerad konsekvens för fåmansföretagsregler sedan skattereformen. Inkomstslaget tjänst tillämpas ju också fortsättningsvis för 3:12-reglerna. En progressiv beskattning uppnås vidare direkt utan konstlade beräkningsförfaranden av inkomsten. Undantagsregler för sociala förmåner och avgifter existerar dessutom redan. Vad gäller beaktandet av eventuella återbetalningar anser jag följande. Vid beaktande av en särskild skatterättslig regel saknas egentligen motiv för att uppmuntra framtida återbetalning. Såsom reglerna är utformade idag bör en ned- eller avskrivning av lånet inte utlösa ytterligare beskattning.[28] Beskattning har ursprungligen skett redan vid lånets upptagande, d.v.s. såsom uttagande av medel för gott ur bolaget. Något motiv för återbetalning finns därför ej och behov synes inte finnas för en återbetalningsregel. Den av utredningen föreslagna avdragsregeln kan dessutom vid stora underskott i kapital innebära att återbetalningen ej får full skattemässig effekt.[29]

Den särskilda nedskrivningsregeln i 32 § anv. p. 14 sjunde stycket KL tillkom för att eventuell beskattning inte skulle vara beroende av huruvida fordringen civilrättsligt stod kvar eller inte. Redan enligt allmänna regler finns möjlighet till beskattning vid *efterskänkande* av lån. Vid förekomsten av anställningsförhållande finns möjlighet till beskattning enligt 32 § 1 mom. KL. Är låntagaren passiv delägare kan beskattning ske enligt 3 § 1 mom. SIL.[30] Anledningen till att en särskild regel ansågs behövlig var således främst för att undvika bedöm-

[26] SOU 1998:116 s. 136.
[27] A. st.
[28] Se avsnitt 7.6.4.1.
[29] Skattereduktion medges med 30 procent upp till ett underskott av 100.000 kr, därutöver 21 procent. Skattereduktion kan inte heller sparas framåt i tiden.
[30] Jfr SOU 1998:116 s. 153.

ningsproblem. Av särregeln framgår uttryckligen att ytterligare beskattning ej sker vid nedskrivning av lån som redan beskattats såsom ett förbjudet lån. Detta bör naturligtvis gälla oavsett orsaken till nedskrivningen. Den nuvarande skatteregleringen av förbjudna lån och nedskrivning av lån är därmed enligt min mening sammantaget såväl materiellt som principiellt tillfredsställande.

11.5 Särreglerna för förtäckta förmåner i 32 § anv. p. 14 KL

De utförda analyserna och jämförelserna mellan de svenska lagstadgade särreglerna för förtäckta förmåner och de i svensk och dansk praxis framvuxna allmänna normerna, visar att i stort sett samma transaktionstyper har kunnat angripas skatterättsligt enligt allmänna regler. I vart fall så länge transaktionen innebär någon form av värdeöverföring mellan bolaget och dess ägare.[31] Analysen har vidare visat att den svenska särregleringen är långt ifrån heltäckande, såväl i fråga om transaktionstyper som i fråga om mottagare av förmånerna.

Parallellt med särreglernas existens har utvecklats en praxis, som innebär att beskattning av förtäckta förmåner har ansetts kunna ske enligt de allmänna reglerna för lön och utdelningsinkomster. Denna praxis täcker dessutom till viss del upp de av speciallagstiftningen ej täckta områdena, och har på det sättet inneburit betydligt vidare beskattningsmöjligheter än vad särreglerna ger möjlighet till. Samma resonemang gäller för den praxis som växte fram före fåmansföretagsreglernas införande 1976. Det innebär i princip att det inte finns något behov av felprisreglerna i 32 § anv. p. 14 andra respektive fjärde styckena och ränteförmånsregeln i sjätte stycket KL.[32] I den mån transaktioner av dessa slag innebär att förtäckta förmåner uppkommer, är beskattning lika fullt möjlig enligt allmänna regler. Vid ett avskaffande uppkommer två alternativa möjligheter att beskatta, nämligen 32 § 1 mom. KL som löneinkomst eller 3 § 1 mom. SIL som utdelningsinkomst, med tillämpning av 3:12-reglerna i vissa fall. I många fall uppträder den skattskyldige i såväl ägarrollen som i rollen som anställd. Det är uppenbart att beskattning enligt båda reglerna samtidigt är utesluten. Vilket av alternativen som kan sägas vara mer riktigt än det andra i varje enskilt fall, torde ofta vara mycket svårt att

[31] Se kapitel 8 och 9.
[32] Reglerna har behandlats i avsnitten 7.6.3 och 7.6.2.4.

avgöra. Även om valet ofta innebär olika skatte- och avgiftskonsekvenser, skall problematiken inte överdrivas. Som visats i föregående kapitel innebär båda alternativen för- och nackdelar, som normalt sett gör valet tämligen neutralt ur den skattskyldiges synvinkel. Enbart anledningen att lösa detta val och undvika besvärliga utredningar är enligt min mening därför inte tillräcklig för att behålla de här angivna särreglerna.

Den "uppstramning" som skett hos RegR när det gäller att inte tolka fåmansföretagsreglerna utöver ordalydelsen är naturligtvis gagnad att skapa högre förutsebarhet och ökad rättssäkerhet för de skattskyldiga. Skenet bedrar dock. RegR har ju visat sig mycket benägen att använda de allmänna reglerna i andra hand vilket innebär att ett avskaffande av särreglerna för förtäckta förmåner i realiteten inte kommer att innebära någon skattelindring. Ett utmärkt exempel på det är ju det s.k. sambomålet RÅ 1996 ref 16. En delägare lönebeskattades enligt 32 § 1 mom. KL för värdet av en samboendes underprisförvärv. Det faktum att samboende utan gemensamma barn ej omfattas av närståendebegreppet i fåmansföretagsreglerna hindrade inte att beskattning enligt allmänna regler kunde äga rum. De allmänna reglerna är betydligt mer oprecist utformade och ger därmed, som det visat sig i praxis, ett relativt sett större tolkningsutrymme än de angivna särrreglerna. En särreglering riskerar möjligen även, för en oinvigd betraktare, att ge det felaktiga intrycket att lagstiftningen är uttömmande, och att transaktioner som ej omfattas av reglerna därmed indirekt är godkända av lagstiftaren. För det fall att en särreglering på området ändå behålls, kan man tycka att det därför vore önskvärt ur förutsebarhets- och rättsäkerhetssynpunkt att lagstiftaren gjorde regleringen heltäckande. Det kan dock ifrågasättas om förutsebarheten, med tanke på särregleringens bakomliggande syften, verkligen är angelägen på detta område. Snarare är det kanske så att lagstiftaren gärna skapar en osäkerhet hos den skattskyldige, så att denne efter en riskbedömning hellre avstår från att genomföra en planerad transaktion. Det är vidare mycket tveksamt om det rent lagtekniskt är möjligt att utforma en heltäckande reglering av området. Ur likformighetssynpunkt är det knappast heller försvarbart att skapa en heltäckande detaljreglering för vissa skattskyldiga, när motsvarande transaktioner för "vanliga" aktieägare och anställda beskattas enligt allmänt utformade regler.

Jämförelsen med den danska rätten, som ju helt saknat särreglering, visar enligt min mening att det i dansk rätt tidigare har rått en större frihet i diskussionen av vilka olika förmåner som kan tänkas upp-

komma hos anställda och aktieägare. Jag tänker här närmast på frågan om det är möjligt att beskatta personer för fiktiva intäkter från bolaget, såsom utebliven lön eller ränta.[33] Det är möjligt att ett avskaffande av särregleringen för förtäckta förmåner i Sverige, även här kan leda till en "friare" betraktelsesätt och att nya beskattningssituationer därmed kan uppstå. Det är svårt att uttala sig om det i så fall vore bra eller dåligt. En invändning skulle kunna vara att förutsebarheten kan minska, en risk som föreskriftskravet dock torde eliminera.

Sammanfattningsvis är felprisreglerna i 32 § anv. p. 14 andra och fjärde styckena KL samt ränteförmånsregeln i anv. p. 14 sjätte stycket exempel på en särreglering som ur principiell synvinkel egentligen är obehövlig. En beskattning av dessa typer av förtäckta förmåner är fullt möjlig enligt allmänna regler. Är delägaren verksam i företaget kan beskattning ske som en löneförmån, 32 § 1 mom. KL. I de fall en passiv delägare förvärvar egendom för billigt från företaget, skulle beskattning av delägaren kunna ske som utdelning, 3 § 1 mom. SIL. För företagets del skulle uttagsbeskattning lika gärna kunna ske enligt den allmänna regeln i 22 § anv. p. 1 a KL. Problematiken kring att fastställa marknadspriset är lika stor i båda fallen. Den angivna personkretsen, delägare eller närstående, skapar inte heller en garanti för att undvika beskattning enligt allmänna regler i de fall förmånen går till andra personer.[34] Det senare gäller även i vissa fall när förmånen erhålls från ett annat subjekt än företaget.[35] Det enda som motiverar reglernas existens är att den normkollision mellan 32 § 1 mom. KL och 3 § 1 mom. SIL som i vissa fall annars skulle uppstå undviks. Enligt min uppfattning kan dock detta enda skäl inte accepteras som tillräckligt. Vad som dessutom talar emot särreglering är att det finns en risk att de skattskyldiga felaktigt uppfattar att lagstiftaren accepterar de transaktioner som inte täcks av särreglernas ordalydelse. Betydelsen av denna eventuella risk bör dock inte överdrivas.

Det är till sist värt att påpeka att några felprisregler ursprungligen faktiskt inte föreslogs av "Företagsskatteberedningen". Reglerna infördes först på propositionsstadiet med motiveringen att beskattning, liksom för övriga införda fåmansföretagsregler, önskades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.[36]

[33] Se avsnitt 8.11.
[34] Jfr 1987 ref 51.
[35] Se 1993 not 364.
[36] Prop 1975/76:79 s. 88.

11.6 Övriga särregler

11.6.1 Allmänt

De särregler som jag inordnat under denna rubrik har främst det gemensamt att de begränsar eller undantar fåmansföretagens möjligheter att använda sig av vissa allmänna skatteregler. Det är inte avdragsrätten i sig som ifrågasätts, utan den befarade risken för att reglerna missbrukas i syfte att nå obehöriga skatteförmåner. Vid bedömningen av särreglernas behov bör, förutom missbruksrisken, även beaktas om en tillämpning av de allmänna reglerna på fåmansföretag, kan leda till problem när det gäller att bedöma huruvida rekvisiten i reglerna är uppfyllda. Det sistnämnda aktualiseras särskilt vid förekomsten av mer eller mindre vaga rekvisit i de allmänna reglerna. Jag har även här inordnat regler som inte lämpligen har kunnat placeras under någon av de övriga rubrikerna i kapitlet.

11.6.2 Uthyrning av lokal

Företagsledare och närstående har inte givits samma möjligheter till uthyrning av privatbostad till företaget som andra delägare och anställda har. Oaktat en hyresersättning verkligen utgör skälig hyra eller inte, beskattas hyresersättningen i inkomstslaget tjänst enligt 32 § anv. p 14 femte stycket KL. Regeln kan därför i vissa fall ha stoppkaraktär. Enligt min mening finns det ingen anledning till denna avvikelse från allmänna regler. En felaktig hyresersättning bör kunna betraktas som vilken annan förtäckt förmån som helst. Jag förordar därför samma synsätt som beträffande felprisreglerna, d.v.s. att beskattningen mycket väl kan upprätthållas med hjälp av allmänna regler.[37] Det är också den lösning som utredningen har föreslagit.[38] Det innebär att marknadsmässig hyra som utgångspunkt beskattas i inkomstslaget kapital enligt 3 § 3 mom. SIL. Överhyra som erläggs till anställd eller närstående till anställd kan beskattas som en löneförmån. Är det fråga om uthyrning till passiv delägare kan eventuell överhyra betraktas som förtäckt utdelning enligt 3 § 1 mom. SIL och hänföras till kapital. Den problematik som kan uppstå när det gäller att bestämma marknadsmässigheten skiljer sig inte från vad som är

[37] Se avsnitt 11.5.
[38] SOU 1998:116 s. 108 ff.

fallet vid felprisöverföringar, och kan därför inte anföras som argument för ett behållande av särregeln.

11.6.3 Pensionskostnader

I avsnitt 7.6.4.3 har beskrivits de begränsningar i avdragsrätten för pensionskostnader som tidigare gällt för anställda med bestämmande inflytande. Såsom de allmänna avdragsreglerna är konstruerade uppnås avdragsrätten innan pensionen betalas ut. Begränsningsreglerna har i viss utsträckning hindrat en uppskjuten beskattning. Utredningen har inte lagt fram något eget förslag på detta område. Via en allmän proposition angående nya regler för företagens avdragsrätt för pensionskostnader, föreslogs och beslutades dock ett avskaffande av de avdragsbegränsande reglerna för personer med bestämmande inflytande.[39] Det innebär att den lägsta pensionsåldern, 55 år, är samma för alla arbetstagare. Vissa krav för avsättning till pensionsstiftelse och konto i balansräkningen kvarstår dock.[40] Förutom att det vore olämpligt att återinföra de särskilda begränsningsreglerna i 23 § anv. p. 20 KL, är min uppfattning att de kvarstående kraven tillsammans med de allmänna begränsningsreglerna är tillräckliga för att förhindra ett utnyttjande.

11.6.4 Avsättning till personalstiftelse

Det finns en särskild begränsning för fåmansföretags avdragsrätt för medel som avsatts till personalstiftelse.[41] De skatterättsliga fördelar som rätt till avdrag medför är att ett företags utgifter för personalfrämjande investeringar kan dras av omedelbart. Detta alltså även om investeringarna i stiftelsen sker i mark eller byggnader. En fördel av allmän karaktär är att beslut om personalens välfärd kan avskiljas från företagets löpande verksamhet.[42]

Enligt utredningen är grunden till särregleringen inte att avdragsrätten som sådan ansetts omotiverad, utan att stiftelsekonstruktionen befarats kunna utnyttjas för att bereda företagets ägarkrets obehöriga

[39] SFS 1998:328, Ds 1997:34 och prop. 1997/98:146. De nya pensionsbestämmelserna skall tillämpas fr.o.m. 2001 års taxering. De skattskyldiga får dock begära att de skall tillämpas redan från 1998 års taxering. De måste då tillämpas i sin helhet.
[40] Se avsnitt 7.6.4.3.
[41] Se avsnitt 7.6.4.4.
[42] Se SOU 1998:116 s. 176.

skatteförmåner.[43] Som jag ser det är det angivna syftet i så fall generellt för samtliga av de särregler som har begränsande karaktär. Utredningen bedömer att risken är förhållandevis liten för att en personalstiftelse skall användas för att ge ägarkretsen obehöriga skatteförmåner. Det anförs att det i tryggandelagen föreskrivs möjligheter för länsstyrelsen att ingripa vid missbruk och att befogenheterna är betydande.[44] Uttalandet är märkligt och motsägelsefullt vid en jämförelse med vad som angavs i förarbetena till införandet av särregleringen. Det angavs där att en utredning av förhållandena i ett antal personalstiftelser knutna till fåmansföretag visat att reglerna tillämpats på ett ej avsett sätt. Stiftelser hade i många fall utnyttjats av bolagsägarna själva. Ökad kontroll ansågs vid den tidpunkten inte tillräckligt som medel. Det finns inget som tyder på att det skulle skett en förändring därvidlag. Svängningen i uppfattning bör nog ses mot bakgrund av vad jag tidigare anfört om utredningdirektivets utformning.[45]

11.6.5 Förmån av utbildning vid personalavveckling

Ett viktigt mål vid införandet av skattereformen var att inkomster och förmåner skulle beskattas likformigt och neutralt. Undantaget i 32 § h mom. KL är ett klart avsteg från denna princip.

> Om en skattskyldig riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, skall en förmån avseende utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt.

Skattefrihetsregeln införande motiverades av arbetsmarknadspolitiska och samhällsekonomiska skäl. Som tidigare beskrivits undantogs fåmansföretagens ägarkrets för att risk för missbruk befarades.[46] Med tanke på avsaknandet av ett reellt tvåpartsförhållande i dessa företag är det enligt mitt synsätt svårt att kritisera att skattefrihetsregeln inskränkts på det sätt som skett. Å andra sidan är det den enda av skattefrihetsreglerna i 32 § 3a – 3h mom. KL som uttryckligen inte är tillämplig på anställda delägare i fåmansföretag.

För att behov av särregeln skall föreligga, krävs att förmånerna i 32 § 3 h mom. KL inte ändå kan anses vara skattefria enligt allmänna

[43] SOU 1998:116 s. 176.
[44] A.a. s. 176 f.
[45] Se avsnitt 11.1.
[46] Se avsnitt 7.6.4.5.

regler. Bland de olika stödåtgärder som förekommer i samband med uppsägning är utbildning den vanligaste åtgärden vid sidan av pensionserbjudanden och avgångsvederlag. Stödet kan ske i form av betalda utbildningskostnader, antingen av arbetsgivaren eller någon annan (såsom arbetsförmedling eller trygghetsstiftelse), lämnande av starta-eget-bidrag eller tillhandahållande av konsulthjälp.[47] Pensioner, avgångsvederlag och liknande är skattepliktiga enligt den allmänna huvudregeln i 32 § 1 mom. KL. Det samma gällde före införandet av 32 § h mom. KL förmåner i form av utbildning m.m. i samband med uppsägning. Det är inte nödvändigt att arbetsgivaren lämnat förmånen. Enligt hävdad praxis räcker det att det skall föreligga ett samband mellan ersättningen och tjänsten.[48] Av RÅ 1988 ref 127 kan utläsas att förmån anses ha utgått för tjänsten även när tidigare arbetsgivare eller t.ex. trygghetsstiftelse betalat utbildning eller starta-eget-bidrag. Enligt förarbetena till den införda regeln var inget av de andra undantagen från förmånsbeskattning direkt tillämpliga på de aktuella förmånerna. Trots det uppfattades det som att de i praktiken inte blivit föremål för beskattning i någon större utsträckning.[49] Det kan möjligen förklaras av att förmånerna ligger i närheten av den skattefrihet som grundas i antingen 32 § 3 b mom. KL för fri rehabilitering eller 32 § 3 e mom. KL för personalvårdsförmåner. En relativt nykommen skattefrihetsregel är den i 32 § 3 c mom. KL för förmån av varor eller tjänster av begränsat värde, men av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter. Många utbildningsinsatser kan tänkas vara skattefria med stöd av denna bestämmelse.[50] I princip föreligger dock ingen generell grund för skattefrihet för dessa förmåner enligt allmänna regler. Observera dock att förmånsbeskattning förmodligen inte bör ske om utbildningen varit att jämställa med fullgörande av tjänst.[51]

Min uppfattning är således att behovet av särregeln väl kan försvaras. Som redan tidigare påpekats är risken för missbruk påtaglig. Dessutom innehåller skattefrihetsregeln många vaga bedömningsrekvisit, såsom "den som är eller riskerar att bli arbetslös" och "väsentlig betydelse", vilket skulle innebära stora bevis- och tillämpnings-

[47] SOU 1995:94. Se SOU 1998:116 s. 182.
[48] För en genomgång av denna problematik se avsnitt 8.2.1.
[49] SOU 1995:94 s. 81.
[50] Se SOU 1998:116 s. 183 och prop. 1995/96:152 s. 41.
[51] Jfr Sjökvist SN 1996 s. 542 f. samt SOU 1998:116 s. 183 ff.

problem om regeln utvidgades till att omfatta även "fåmansföretagskretsen".[52]

11.6.6 Tantiem

Syftet med tantiemregeln är som tidigare beskrivits att förhindra att företaget och företagsledaren utnyttjar skillnaden mellan bokföringsmässiga grunder för näringsverksamhet och kontantprincipen för tjänst, så att tantiemet blir avdragsgill ett år före det tas upp till beskattning.[53]

Vilka skattemässiga fördelar skulle en tillämpning av allmänna regler i stället för särregeln kunna ge upphov till? Givetvis uppstår möjligheten till en ettårig skattekredit för fåmansföretaget och företagsledaren gemensamt. Utredningen har genom ett räkneexempel beräknat kreditvinsten till "endast" 1,4 procent.[54] Helt riktigt uttrycker man också att den fiskala vinsten genom särregleringen, genom framför allt en sänkning av bolagsskattesatsen, har minskat väsentligt sedan regeln infördes. Vidare betonas önskemålet att begränsa antalet avvikelser mellan det bokföringsmässiga och skattemässiga resultatet. Man påpekar också att ett försök till anpassande enligt särregeln kräver åtskilligt merarbete för företagen.[55] Sammantaget anser utredningen att särregeln är förenad med större nackdelar än fördelar och föreslår därför ett avskaffande av densamma.[56]

För min egen del är jag mer tveksam till ett avskaffande av denna regel. Ett avskaffande av regeln ger möjlighet till uppnående av skatteförmåner jämfört med andra företagsformer. Vad gäller den av utredningen uppskattade kreditvinsten, 1,4 procent av avsättningen, är den visserligen relativt liten. Man bör dock inte bortse från vikten av att genom uttryckliga regler *markera* neutralitetsprincipens betydelse för företagsbeskattnignen. När det gäller företagens praktiska svårigheter att uppfylla kraven för avdrag enligt särregeln, bör det vara möjligt att genom detaljreglering enkelt skjuta något på tidskravet.[57]

[52] Jfr SOU 1998:116 s. 187 som också förordar ett behållande av särregeln.
[53] Regeln har behandlats i 7.6.4.6.
[54] SOU 1998:116 s. 161. Med ett tantiem på 100.000 kr, en räntenivå på 5 procent och skattesatsen 28 procent, kan fördelen beräknas till 1.400 kr, d.v.s. 1,4 procent.
[55] Jfr synpunkterna enligt Industriförbundets PM 1997 s. 45.
[56] SOU 1998:116 s. 161.
[57] Se avsnitt 7.6.4.6.

11.6.7 Substansminskning

Den regel för fåmansföretag som kan bli aktuell i dessa fall är 23 § anv. p. 11 tredje stycket KL. Regeln blir exempelvis tillämplig om en delägare ingår ett exploateringsavtal om mark med sitt fåmansföretag mot förskottsbetalning. I de fall betalningen omedelbart skall tas upp till beskattning har markägaren normalt rätt till ett schablonmässigt beräknat avdrag. Undantag görs dock för bl.a. här angivet fall vilket innebär att bestämmelsen har en begränsande effekt. Utredningen har antagit att begränsningsregeln torde ha en förhållandevis liten betydelse och lägger inte fram något ändringsförslag. Motiveringen är att regeln kan motverka skattemässiga konstruktioner i samband med upplåtelser mellan personer i intressegemenskap.[58] Jag instämmer med detta. Oavsett regelns eventuella praktiska betydelse bör enligt min mening behovet av den bedömas på samma sätt som för de andra begränsningsreglerna.[59]

11.6.8 Vinstandelslån

Syftet med denna regel, som är placerad i 2 § 9 mom. sjätte stycket SIL, är att förhindra kringgående av ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningsinkomster. Normalt sätt är ju ränta avdragsgill för företaget, till skillnad från utdelning, och därmed föremål för enkelbeskattning. Eftersom rörlig ränta, d.v.s. i detta fall ränta vars storlek är beroende av företagets utdelning eller vinst, ligger nära utdelningsformen, får fåmansföretag inte avdrag för sådan ränta till företagsledare, delägare eller närstående till dessa. Regeln är motiverad under den rådande ekonomiska dubbelbeskattningen. Behovet förstärks också av att ett visst kringgående av 3:12-reglerna annars skulle vara möjligt.

11.7 Särreglerna i 3 § 12 mom. SIL

Reglerna för fördelning av utdelning mellan tjänst och kapital är utan tvekan principiellt motiverade. Möjligheten till självkontrahering skulle, utan särregler på detta område, skapa möjligheter till omotiverade fördelar för verksamma delägare i fåmansföretag jämfört med övriga förvärvsverksamma skattskyldiga. Genom att avstå från löne-

[58] SOU 1998:116 s. 196 f.
[59] Se exempelvis 11.6.5 och regeln om skattefrihet i samband med personalavveckling.

uttag skulle arbetsinkomster annars kunna omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. Förekomsten av ett behov av särreglering på området kan knappast ifrågasättas.[60] Skulle dessutom särreglerna för förtäckta förmåner avskaffas vore 3:12-reglerna nödvändiga för att med någorlunda säkerhet upprätthålla progressiv beskattning för förtäckta arbetsinkomster. Även om den principiella existensen inte kan ifrågasättas ur ett rättsligt perspektiv, är valet av teknisk lösning i många delar en öppen fråga. Något som jag redan utförligt diskuterat i kapitel 10.

Som jag flera gånger påpekat kan även politiska aspekter anläggas på särreglernas existens och utformning, och rent teoretiskt skulle man naturligtvis kunna tänka sig att lämna fältet helt fritt för delägarna i fåmansföretagen att välja hur man vill tillgodogöra sig bolagets vinster. En sådan ytterlighetslösning skulle skapa starka förenklingar för de som tillämpar reglerna. En annan ytterlighetslösning vore att beskatta alla utdelningar från fåmansföretag efter en enhetlig, jämfört med den normala skattesatsen i kapital, något högre procentsats. Även andra starkt förenklade lösningar kan tänkas.[61] Det är utan tvekan så att effektivitetsvinster skulle uppstå för såväl samhället som företagarna själva. Även om det är svårt att värdera och ställa de olika önskemålen mot varandra, är det enligt min mening mycket viktigt att undersöka möjligheterna till förenklingar av fördelningsreglerna. 3:12-systemet utgår onekligen från en schablonmässig fördelningsmodell. Det är enligt min mening därför inte konsekvent av lagstiftaren att belasta schablonreglerna med så oerhört komplicerade tillämpningsregler. Jag anser vidare att reglerna bör renodlas till att enbart lösa fördelningsproblematiken. Den nuvarande lönesummeregeln bör därför omvärderas. Den har i sin nuvarande utformning alltför liten reell anknytning till den principiella fördelningsfrågan, och alltför stor karaktär av skattepolitiskt styrmedel.[62]

[60] Se t.ex. Burmeister SN 1998 s. 748.

[61] Jfr t.ex. SAF:s förslag om ett "flat tax rate system", pressmeddelande 1998-10-27. Vid en enhetlig skattesats (30 procent) för alla subjekt och inkomstslag skulle incitamentet till omvandling försvinna. Se också Mattsson som i SST 1997 s. 77 mycket kort skissat på ett förslag med liknande inslag, d.v.s. ett slopande av den statliga skatten för fysiska personer och 30 procent bolags- och kapitalskattesats. Aktieägaren skulle genom ett imputationssystem kunna få avräkna hela bolagsskatten.

[62] Se avsnitt 10.5.4 och 10.7.

11.8 Kontrolluppgiftsskyldighet

Som tidigare anförts är kontrollproblemet av stor betydelse. Oavsett särreglering finns det ett behov av att olika transaktioner inom fåmansföretagsområdet kommer till skattemyndighetens kännedom. Stoppregelutredningen menar att uttryckliga bestämmelser om uppgiftsskyldighet har störst värde i fråga om personer som i princip uppträder lojalt gentemot skattesystemet. Det torde vara omöjligt att "förhindra att de som går in för att lämna oriktiga uppgifter också gör det".[63] Utredningen förordar ändå ett behållande av särreglerna för uppgiftsskyldighet. Skyldigheten föreslås dock till skillnad från hittills placerad hos fåmansföretaget.[64] Fördelen anses vara att skyldigheten då kan samordnas med vad som enligt allmänna regler ankommer på företag/arbetsgivare vad gäller avdrag för skatt och lämnande av kontrolluppgifter. Jag har ovan i 7.8.3 och 7.8.4 påtalat att den särskilda uppgiftsskyldigheten i stort sett inte har någon betydelse i kontroll-, bevis- eller sanktionshänseende. Detta är en åsikt som jag delar med utredningen.[65] Det anförs att en utökad informationsplikt främst är värdefull för att sprida kunskap om de materiella skattereglerna, och därigenom tydliggör risken för sanktioner och straff vid avvikande från de materiella reglerna.[66] Jag är därför enig med utredningen att det är befogat med utvidgade informationsregler för fåmansföretag.

11.9 Sammanfattning

Slutsatsen är därmed att övervägande skäl talar för att de särregler som är avsedda för att upprätthålla dubbelbeskattningen, d.v.s. felprisreglerna i 32 § anv. p. 14 andra och fjärde stycket och ränteförmånsregeln i sjätte stycket KL, ur principiell synvinkel inte är behövliga. I stort sett samma situationer och beskattningskonsekvenser täcks av de allmänna regleringarna för inkomstslagen tjänst och kapital. Detsamma gäller reglerna för inkomstfördelning mellan makar och barn i 32 § anv. p. 13 KL. Däremot är min uppfattning att det kan vara väl motiverat att behålla regler i någon form för att förhindra att

[63] SOU 1998:116 s. 236.
[64] A.a. s. 237 f.
[65] Se SOU 1998:116 s. 236. Där uttrycks också att det torde vara omöjligt att genom utformningen av regler om uppgiftsskyldighet förhindra att de som går in för att lämna oriktiga uppgifter också gör det.
[66] Se SOU 1998:116 s. 240.

företag från delägarkretsen eller utomstående anskaffar egendom som inte är behövlig i verksamheten. I dessa situationer uppstår ingen omedelbar förmögenhetsöverföring, och beskattning vid förvärvet är därför inte möjlig enligt allmänna regler för förmånsbeskattning. Beskattningen skjuts framåt till den löpande användningen, och skapar också osäkerhet kring värderingen. Av samma anledning finns det behov av en särregel för lån från fåmansföretag. Det finns vidare några områden där möjligheten till självkontrahering för fåmansföretagen skapar en risk för att obehöriga skatteförmåner uppnås genom utnyttjande av allmänna regler. Vad jag tänker på är avyttring av immateriella rättigheter, avsättning till personalstiftelse, avdrag för tantiem samt skattefrihet för vissa förmåner. Även i dessa fall talar övervägande skäl för att en specialreglering är behövlig. Neutralitetsskäl och risk för missbruk på grund av självkontrahering väger här enligt min mening tyngre än önskemål om likabehandling. Det finns också en risk med att ersätta särregler med en tillämpning av allmänna regler där rättsläget i många fall är oklart. Det framstår särskilt i fråga om avyttring av immateriella rättigheter och eventuell skattefrihet för utbildning i samband med avveckling.

12 Sammanfattning och utvärdering

12.1 Inledning

I detta kapitel sammanfattar och utvärderar jag mina forskningsresultat. Jag kommer därvid att hänvisa till de mer detaljerade slutsatser och sammanfattningar som gjorts löpande i det föregående. Uppläggningen i kapitlet följer i stort sett samma ordning som analysen i de tidigare kapitlen.

12.2 Fåmansföretagsproblematiken

Aktiebolaget är i egenskap av juridisk person ett självständigt rättssubjekt. Det faktum att aktiebolaget kan agera som ett rättssubjekt innebär på ett sätt dock en fiktion. Aktiebolaget kan inte ha en "egen" vilja. Aktiebolaget kan sägas vara ett redskap i händerna på den eller de fysiska personer som direkt eller indirekt har det bestämmande inflytandet och samtidigt agerar som legal företrädare för bolaget. I fåmansföretag innehas dessa positioner oftast av endast en eller ett fåtal personer, inte sällan inom en familj eller en något vidare närståendekrets. Det innebär att ett fåmansföretags agerande ofta kan vara ett direkt utslag av en eller ett fåtal personers bakomliggande viljor och önskemål. I praktisk ekonomisk bemärkelse utgör därför fåmansföretaget och dess ägare en ekonomisk enhet. Det ligger normalt i sakens natur att de bakomliggande fysiska ägarna driver denna enhet utifrån företags- och skatteekonomiska motiv. Det kan vara fråga om expansion av verksamheten, uttag av vinster eller andra medel från bolaget till skattebilligaste sätt, eller utnyttjande av bolaget för bestridande av utgifter som har privat karaktär. Jag finner inget anmärkningsvärt i att dessa motiv följs, så länge det sker inom ramen för de lagar som stiftas och upprätthålls. Det är därför viktigt att ramarna sätts så att aktiebolagsformen inte kan vara ett redskap för uppnående av, från samhällets sida sett, oönskade skattemässiga fördelar och förmåner. Det senare ställt i jämförelse med alternativa sätt att bedriva verksamhet såsom sedvanliga anställningsformer, andra företagsformer eller privat kapitalplacering.[1] Enligt min mening är det därför

[1] Se kapitel 4.

nödvändigt med någon form av särbehandling. Mitt principiella ställningstagande utesluter inte på något sätt att de politiska beslutsfattarna, om de finner det motiverat, skapar skattemässiga fördelar för fåmansföretag och andra småföretag. Sådana fördelar måste dock ges genom uttryckligt gynnande lagstiftning. Exempel finns redan idag i form av viss skattefrihet för utdelningar från onoterade bolag, lättnader vid arvs- och gåvobeskattning samt slopad förmögenhetsbeskattning för rörelseförmögenhet.

12.3 Val av särbehandlingsform

Jag har i kapitel 5–7 analyserat olika redskap eller modeller för att komma till rätta med fåmansföretagsproblematiken. Trots att jag har varit medveten om vilket alternativ som *faktiskt* har använts, nämligen särreglering av olika transaktioner, har jag funnit det angeläget att förutsättningslöst undersöka även andra lösningar.

En möjlighet är att genom lagstiftning eller annan rättsbildning, förhindra att aktiebolagsformen används för uppsamlande av inkomster som härrör från *aktieägarens personliga arbetsinsatser.* Sådana inkomster kan man tycka rätteligen borde beskattas hos aktieägaren. Historiskt sett har det i lagstiftningsarbetet förekommit att man diskuterat möjligheten att begränsa aktiebolagsformens användbarhet, genom att t.ex. kräva ett visst minsta antal ägare. I Danmark har det tills relativt nyligen varit förbjudet att bedriva vissa personliga verksamheter i aktiebolagsform. Tendensen i de båda ländernas praxis har dock utvecklats mot ett formellt betraktelsesätt. Är det aktiebolaget som formellt framstår som avtalspartner, och föreligger självständig verksamhet, synes praxis numera nästan undantagslöst acceptera aktiebolaget som skattesubjekt för personliga inkomster.[2] Något annat saknas stöd för och slutsatsen gäller i princip oberoende av verksamhet. Det innebär att gällande rätt möjliggör upparbetande av personliga arbetsinkomster i aktiebolag, vilket i sin tur bl.a. skapar en risk för omvandling av arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Det finns också en risk att den ekonomiska intressegemenskapen utnyttjas för att uppnå ej avsedda skatteförmåner. En större restriktivitet när det gäller att acceptera aktiebolaget som skattesubjekt, torde därför innebära en i vart fall kvantitativ minskning av problemområdet. På grund av den relativt tydliga tendensen i praxis på

[2] Se avsnitt 5.4.

området, bör en eventuell ändring av gällande rätt i så fall ske lagstiftningsvägen. Jag är dock tveksam till huruvida en sådan lösning "ligger i tiden". Utvecklingen inom framför allt tjänstesektorn går mot ökad specialisering och projektanknytning av uppdrag. Dessutom uppmuntrar samhället med olika medel bildande och drivande av småföretag. Man bör i sammanhanget också betänka att aktiebolagsformen bjuder vissa civilrättsliga fördelar, t.ex. det begränsade personliga ansvaret, som kanske är en möjlighet som inte bör undanhållas enmansföretagaren.

En andra möjlighet är att ställa upp krav för att de avtal som ingås genom s.k. *självkontrahering* skall accepteras. Jag anser det vara självklart att självkontraherande avtal, precis som övriga avtal, bör uppfylla allmänna civil- och aktiebolagsrättsliga regler. Således bör det kunna prövas att eventuella formkrav är uppfyllda och att avtalen är behörigt ingångna. Jag är emellertid tveksam till att gå längre än så.[3] I dansk rätt kan man spåra synsättet att en presumtion bör föreligga, att avtal som ingåtts mellan parter i intressegemenskap innehåller ej marknadsmässiga villkor. Jag uppfattar att denna inställning främst kan ha betydelse när det gäller bedömnings- och bevisfrågor.

Återstår då den möjlighet som redan används, nämligen att genom skatterättslig lagstiftning reglera olika konkreta situationer och transaktioner för fåmansföretag och dess ägare. Jag menar att detta är en ändamålsenlig väg, och att det föreligger ett principiellt behov av en viss sådan särreglering. För att inte lägga hinder i vägen för företagsamheten, bör dock nödvändigheten av en sådan särreglering noga avvägas mot de nackdelar som kan uppkomma för företagen och dess ägare samt, i en förlängning, samhället i stort.

12.4 Behov av särreglering

Den viktigaste principiella förutsättningen för särreglering är enligt min mening att den bör tillgripas, endast om den är nödvändig för att hindra att möjligheten till självkontrahering utnyttjas för att uppnå ej avsedda skattemässiga förmåner, exempelvis vid jämförelse med andra slags förvärvsinkomster. Vissa hänsyn bör dock tas vid särreglering, dels bör den undvikas om i stort sett samma beskattningsresultat kan uppnås med tillämpning av allmänna regler, dels bör den i möjligaste mån undvikas om den träffar affärsmässigt motiverade

[3] Se avsnitt 6.6

transaktioner. Den statliga utredningen om stoppreglerna har lagt fram ett förslag innebärande ett avskaffande av så gott som samtliga särregler utom bl.a. låneförbudsregeln, lön till barn under 16 år, 3 § 12 mom. SIL och undantaget från skattefri personalavveckling. Förslaget bör ses mot bakgrund av opinionens och regeringens önskemål om en avveckling samt direktivens utformning. Mot bakgrund av den av mig angivna utgångspunkten, skiljer sig min uppfattning om behoven av särreglering något från den av utredningen föreslagna. För den konkreta diskussionen kring de olika särreglerna hänvisas till föregående kapitel 11. Rent allmänt är dock min uppfattning således att utredningen inte angripit frågeställningarna på ett förutsättningslöst sätt. Det markeras bl.a. av att utredningens förslag givits rubriken "Stoppreglerna". Jag har emellertid i avhandlingen påtalat att långt ifrån alla av särreglerna verkligen har stoppkaraktär.[4] Uttrycket *stoppregler* har en utpräglat negativ karaktär, som bekräftar tanken att fåmansföretagen skulle omfattas av *hindrande* regler grundade på misstänksamhet. Ett betraktande utifrån varje enskild regels syfte, karaktär och tillämpningsområde ger enligt min uppfattning en mer nyanserad bild. Det illustreras exempelvis av att stoppregeln (enligt min terminologi) i 32 § anv. p. 14 tredje stycket enbart träffar viss *egendom som ej kan förväntas bli till nytta* för fåmansföretaget. Regeln präglas i och för sig av misstänksamhet men kan knappast uppfattas som hindrande för företagets verksamhet.

12.5 Allmänna regler

I kapitel 8 och 9 analyserades och jämfördes praxis i Sverige och Danmark när det gäller möjligheten att beskatta förtäckta förmåner enligt allmänna regler. Mot bakgrund av genomgången kan ett antal principiella förutsättningar uppställas. (1) Ett förmögenhetsvärde skall lämna bolaget. (2) Värdeöverföring skall innebära att en person utanför bolaget åtnjuter en konkret direkt eller indirekt förmån. (3) Oavsett vem som åtnjuter förmånen skall beskattning ske hos den person som i kraft av sin ställning förfogat över inkomsten. (4) Värdering av förmånen skall som utgångspunkt ske till marknadsvärdet, d.v.s. vad den skattskyldige skulle ha fått betala om han hade anskaffat tillgången eller tjänsten från någon utomstående.[5]

[4] Se avsnitt 7.4.
[5] Se för den principiella diskussionen avsnitt 9.3.

I svensk rätt står valet mellan att beskatta en förmån som lön enligt 32 § 1 mom. KL eller som utdelning enligt 3 § 1 mom. SIL, med tillämpning av 3:12-reglerna under vissa förutsättningar. Med tanke på att de allmänna reglerna är oprecisa i sin utformning, är det osäkra tolkningsutrymmet betydligt större jämfört med särreglerna. Avgörande för valet mellan lön och utdelning är frågan om förmånen har sin grund i anställning eller ägande. Något som måste bestämmas i varje enskilt fall. Generellt bör naturligtvis dels gälla att en passiv ägare inte kan beskattas för en förmån som lön, dels att en ej aktieägande person inte kan beskattas som utdelning. Någon gradering mellan dessa båda ytterligheter är svårt att göra. I många situationer uppfylls förutsättningarna för såväl lön som utdelning och valfrihet bör i dessa fall kunna råda mellan alternativen. Jag kan inte se någon nackdel i att valfriheten i sådana fall kunde tänkas ligga hos den skattskyldige. I sista hand får avgörandet ske inom ramen för bevisprövning.

Även i dansk rätt har beskattning av förtäckta förmåner i praxis skett både som lön och utdelning. Det är svårt att utläsa några principer för hur valet mellan inkomstslagen har skett och mycket talar även i dansk rätt för valfrihet inom vissa ramar.

12.6 Fördelning mellan kapital- och förvärvsinkomster

Denna problematik har behandlats utförligt i kapitel 10. Jag vill här därför endast kort förtydliga att frågeställningen enbart har relevans i ett skattesystem som har separerat beskattningen av kapitalinkomster från förvärvsinkomster. Så har på ett uppenbart sätt skett i Sverige, liksom i Norge och Finland. Danmarks skattesystem bygger i grunden fortfarande på en gemensam beskattning av olika typer av inkomster. Dock finns sedan en tid ett begränsat utrymme för lägre beskattning, 25 procent, av s.k. aktieinkomst, vari bl.a. utdelning ingår. Utrymmet är för 1999 fastställt till 37.000 kr per år och skattskyldig.

Det kan på ett plan ifrågasättas om lagstiftare respektive skattemyndigheter och domstolar bör lägga sig i de val som den skattskyldige gör mellan olika former av öppna uttag av bolags vinstmedel. En sådan "låt gå" attityd kan emellertid knappast försvaras när det gäller bolag med ett fåtal ägare. Möjligheten till självkontrahering i dessa bolag eliminerar de i viss mån självreglerande faktorer som råder i förhållanden med motstridiga intressen. Danmark har enbart en fak-

tisk beloppsmässig begränsning, vilket hittills har gjort det möjligt att vid förhållandevis låga vinster, uppkomna genom arbete, omvandla samtliga arbetsinkomster till lägre beskattad "aktieinkomst". Den lägre beskattningen skall ses som en viss lättnad i dubbelbeskattningen och är generell oavsett ägarförhållanden. Av förmodligen praktiska skäl görs ingen prövning förutom den mekaniska beloppsgränsen. En sådan modell innebär naturligtvis stora praktiska fördelar, i form av enkelhet vid tillämpningen, men bör samtidigt enligt min mening ifrågasättas principiellt. Vid vilken beloppsnivå de praktiska fördelarna bör ge vika för önskemålet om en upprätthållen neutralitet är dock omöjligt att fastslå. Intressant är att det i dansk skatterätt, genom den under 1998 införda generellt tillämpliga lagen om "transfer pricing", skapats i vart fall en teoretisk möjlighet att fiktivt lönebeskatta verksamma aktieägare för utförda arbetsinsatser.[6] Reglerna innehåller inga anvisningar eller schablonregler för hur det skall ske. Det innebär att en prövning måste göras i varje enskilt fall, och därmed beakta en mängd olika faktorer såsom arbetstid, kvalitet på arbetsuppgifter, utbildning, kompetens, verksamhetsbransch m.m. En skillnad vid en jämförelse med de svenska 3:12-reglerna är att de nyinförda danska reglerna möjliggör lönebeskattning redan vid tidpunkten för arbetets utförande. Det återstår att se om de danska reglerna kommer att praktiskt tillämpas av myndigheterna för att hindra omfördelning av arbetsinkomster till kapitalinkomster.

Om vi från ett svenskt perspektiv i fortsättningen utgår från att en "tvångsmässig" fördelning är behövlig, måste det principiellt riktiga vara att aktieägaren beskattas för uttagna medel såsom lön, till den del medlen motsvarar skälig ersättning för arbetsinsatser i bolaget. Först därutöver kan uttagen beskattas som kapitalinkomster. Detta för att upprätthålla skattemässig neutralitet mellan olika former av arbetsinkomster. Det mest önskvärda vore att göra en sådan prövning i varje enskilt fall. Som utvecklats i kapitel 10 har en sådan lösning dock inte ansetts möjlig vare sig i Sverige, Norge eller Finland. I samtliga länder har en omvänd fördelningsmodell valts. Jag anser det angeläget med en förändring av reglerna i en mer principiellt korrekt riktning. Jag är införstådd med att det kan skapa praktiska tillämpningsproblem. Det bör i vart fall vara möjligt att göra ett närmande *inom ramen* för det existerande regelkomplexet i 3 § 12 mom. SIL. En möjlig sådan förändring vore att, enligt norsk modell, i betydligt högre grad beakta den verksamme aktieägarens ackumulerade löneut-

[6] Se avsnitt 8.11.2.

tag. Detta kan exempelvis ske genom generella takbelopp i en trappstegsmodell för beskattning av tjänsteinkomster.

Den mest radikala förändringen vore att slå undan själva incitamentet för de skattskyldigas strävan efter en omvandling av inkomster från ett inkomstslag till ett annat. Jag tänker då på ett ifrågasättande i ett större sammanhang, av den uppdelning vid beskattningen mellan förvärvsinkomster och kapitalinkomster, som gjordes vid införandet av 1991 års skattereform. Uppdelningen har visat sig leda till ett behov av ett stort antal tekniskt komplicerade regelkomplex. Förutom reglerna i 3 § 12 mom. SIL kan nämnas reglerna om räntefördelning samt återföringsreglerna vid avyttring eller karaktärsförändring av näringsfastighet. En återgång till en enhetlig skatteskala för alla inkomster skulle emellertid kräva en översyn och en eventuell omprövning av flera av skattereformens grundtankar. Jag tänker på begränsningen av ränteavdragsvärdet, den nominella kapitalbeskattningen och anpassningen till omvärlden av kapitalskattesatsen i tider av kraftigt ökad internationell kapitalrörlighet. En undersökning av sådan genomgripande natur ligger utanför ramen för min avhandling, men vore onekligen en spännande forskningsuppgift.

SUMMARY IN ENGLISH

1 Introduction

A company limited by shares (hereinafter 'company'[1]) is, by virtue of its legal personality, an independent legal person as well as an independent taxpayer or tax subject. The capacity of a company to act as an independent legal person is nevertheless built on a legal fiction. A company cannot possess an intention *of its own*. A company can be described, rather, as an instrument in the hands of the natural person or persons, who directly or indirectly exercise control over that company and/or act as its representatives; in a company with a small number of owners, these positions are often held by only one or a few persons –not uncommonly within a family or an otherwise similarly close circle. This entails that the acts of such a company often are the direct result of the intention or wishes of only one or a few persons. In practical economic terms, the company and its owners constitute therefore one economic unit. Normally, these owners will run the unit in line with business and tax motives, including, for example, expansion of business activities or withdrawal of profit or other funds from the company by the most tax-efficient means. It may also be a question of exploiting the company to finance the owners' private expenditure.

Since the middle of the 1970's, special tax rules have existed in Sweden in respect of so-called 'close companies' and their owners. A 'close company' is defined in the statutes as a company or an economic association in which a small number of people, either directly or indirectly, own shares representing more than 50 per cent of the voting rights. *In the first place*, there are rules governing transactions between the company and its shareholders.[2] However, even before these were introduced, it was possible in practice for the tax authorities to charge concealed benefit-in-kind to shareholders as dividend or salary in accordance with the general principles of income taxation.

[1] It should be mentioned that the company is the most common form of business in Sweden. Futhermore, the vast majority of companies in Sweden would fall under the description of 'close companies' as defined below.

[2] Principally section 32, instruction 14 of the Municipal Income Tax Act (1928:370) as amended.

The purpose of introducing special rules for close companies –not withstanding this practice– was partly to emphasise the importance that such benefit-in-kind ought to be taxed, and partly to create improved possibilities of control of close companies and their owners. *In the second place*, rules have also existed –as of the Tax Reform of 1991– for the apportionment between 'earned incomes' and 'capital incomes' in respect of distribution made to a close company's shareholders.[3] The reason behind this is that, since the 1991 Tax Reform capital incomes are taxed at a flat rate of 30 per cent (state income tax) whereas earned incomes are taxed at a marginal rate of *c.* 56 per cent (31 per cent municipal income tax and 25 per cent state income tax). Despite the fact that double taxation of companies is enforced in Sweden (*i.e.* a regime consisting of corporation tax on the company *and* income tax on dividends received by shareholders), it is normally still advantageous –from a taxation point of view– to take out profits from the company as dividends rather than as salaries. The above mentioned special rule for close companies is designed, therefore, to prevent shareholders in such companies to withdraw profits in the form of dividends –thus taxable as capital incomes– in excess of a standardized amount representing the yield on invested capital. Surplus distribution is taxed instead as earned incomes, and is deemed to be a compensation for work performed. In other respects, the dividends paid are treated in the same way as ordinary distribution; *viz.* that the payment is neither deductible as an expenditure in the computation of the company's profit nor is the distribution subject to social insurance contribution. Concealed benefits-in-kind as mentioned above are also treated in a similar way and are taxed as earned incomes.

The purpose of this dissertation is to examine whether special taxation rules for close companies and their owners are necessary, or if taxation in accordance with the general principles of income taxation will suffice. A comparison is made with the Danish tax law, which lacks –in principle– special rules for close companies, despite its otherwise close similarities with the Swedish tax system. This dissertation is structured as follows.

I shall describe in Chapter 2 the principles of statutory interpretation of the Supreme Administrative Court and development trends in this area. These trends are then examined in relation to the development of the particular practice in respect of the rules governing close

[3] Section 2, clause 12 of the State Income Tax Act (1947:576) as amended.

companies. Chapter 3 provides an overview of Danish tax law, providing an elementary background to the more detailed consideration of the Danish rules in subsequent chapters.

The general question –whether the community of economic interests between a close company and its owners justifies a system of special treatment– is discussed in Chapter 4. This is followed, in Chapter 5, by a discussion of different situations in which it is disputable whether it is the company or its owners that should be the tax subject, in respect of work performed by the owners personally. A comparison with Danish law is made here, as this question has been treated thoroughly both in the courts and in academic literature in Denmark. Chapter 6 contains an analysis of the different legal and economic roles played by the shareholders *vis-à-vis* the company. With this as the background, I shall also discuss to what extent a formal contract between a close company and its owners should be given legal and tax relevance.

The current special regulation of close companies is described and analysed –in Chapter 7– in respect of its character and against the historical and systematic background of the regulation. In Chapter 8, an account is given on the law regarding the taxation of concealed benefits-in-kind, as developed by the courts –applying general principles of taxation– in both Denmark and Sweden. The Danish and Swedish practices are compared continually in this chapter in order that a general evaluation can be made in Chapter 9.

Chapter 10 deals with the problem concerning the apportionment between capital and earned incomes in respect of a shareholder's withdrawal of profit from a close company. This area is also subject to special regulation in Swedish law. In my view, however, this problem is of a different character compared to the questions discussed in Chapters 7–9; it is therefore more appropriate that this problem be treated separately in this chapter. An apportionment rule of this kind does not exist in Denmark, as the border between capital and earned incomes are much less distinct when compared to Sweden. Due to the fundamental similarities under the tax system of Sweden, Norway and Finland in respect of the division of types of incomes, on the other hand, a comparative study of the ways to handle the apportionment of capital and earned incomes in these countries is warranted in the present analysis.

Against the background of the previous analyses, a comparison is made in Chapter 11 between the two different models –general principles *v.* special regulation– of tax treatment of transactions between a

close company and its shareholders. In the twelfth and final chapter, a summary and a critical evaluation will be presented.

2 Trends in the Principles of Interpretation of the Supreme Administrative Court

A tendency has become increasingly apparent, especially under the 1990's, in that the Swedish Supreme Administrative Court has striven towards an interpretation founded directly on the wordings of statutes. It is uncertain whether this is a conscious development of Swedish judges or if this is the result of the influence of EC law. It is clear, in any case, that remarks in the *travaux préparatoires* are no longer followed if they cannot be read in the wordings of the statutes. This undoubtedly increases foreseeability and thereby also contributes to the realization of the rule of law. The Supreme Administrative Court has also, in recent time, departed from the detailed prescriptions in the *travaux préparatoires*, when these conflict with the general purpose of the law.

This trend is amply reflected in the analysis of the case law concerning close company regulation. A breakthrough can be observed in 1987 in the Supreme Administrative Court case of RÅ 1987 ref 51 (with a later case in 1989 –RÅ 1989 ref 119– being a temporary and – what appears to be– an unintentional setback). It is naturally, however, difficult to predict whether this trend will persist. Even in this connection, foreseeability ought to provide an important reason for the Supreme Administrative Court to remain on this chartered course. Although earlier decisions are not formally binding, they are followed by the Supreme Administrative Court in an overwhelming majority of cases and the Court is reluctant to concede inadequacies in its previous analyses. Different opinions on the methods of legal interpretation exist, and it is natural that these change with time. In my opinion, Justices of the Supreme Administrative Court ought, as far as possible, to act loyally as a Court, if foreseeability and the rule of law were not to be jeopardized. By this I mean the Justices should act not only on a basis of loyalty among themselves, but also that this loyalty should lead to uniform principles of interpretation, which increases foreseeability. The Supreme Administrative Court, however, does not normally favour –in its judgments– any particular method of interpretation; on the contrary, different methods have been adumbrated. It is, however, desirable that the Court maintained a methodological continuity or stability.

The practice of following previous decisions ought to be extended to cover, also, cases within the same system of rules, and naturally even the system of tax law as a whole. The textual method of interpretation seen in the decisions in the field of close companies is an expression of the general approach of the Supreme Administrative Court. The conclusion is applicable to the interpretation of tax law in general, as well as that of the regulation of close companies in particular. Naturally, tax law is subject to constant development, and there is by no means any guarantee that my view on the current method of interpretation would constitute a terminal point in this development. On the contrary, it is probable that the current intense discussion in the Swedish literature on tax law would lead to further factors being taken into consideration.

3 Danish Tax Law

The Danish tax system exhibits great similarities to the Swedish one. The marginal rate of income tax lies at *c.* 58 per cent. Admittedly, capital incomes are taxed in Denmark –as distinct from Sweden– partially together with other incomes; for the purpose of comparison in this dissertation, it is noteworthy that dividends up to a certain level are treated separately and taxed at a slightly lower rate. Furthermore, even in Denmark, company profits are also subject to economic double taxation.

Even in the field of interpretation of tax law, the similarities between Denmark and Sweden are considerable. Even in Denmark, there is a requirement in the Constitution that taxation provisions be prescribed by law. A series of recent decisions also mark a trend in the interpretation of tax law, in a way that the result of the operation of interpretation be properly subsumable under the wordings of the statutes.

4 Reasons for Special Treatment

Problems may arise –in both domestic and international tax law– from transactions between legal entities connected by mutual interests. An 'economic community of interest' can be defined as a general or specific community that arises due to the coincidence of economic interests of two or more technically independent legal entities. A

community of interest in taxation matters –as a narrower concept– arises when a community exists consisting of two or more technically independent tax subjects, having common economic interests, and having the possibility to carry out transactions *inter se* so that the net tax burden on the community is minimized. One must start from the position that even parties with mutual interests have the same right as other legal entities to make such contractual arrangements as to minimize the tax consequences. It is therefore hardly questionable that a community of interest be utilized in order to minimize the tax burden, so long as this is done within the boundary of the law. I find it inherently clear that both the legislator and the courts should be especially aware of the different types of economic communities of interest, of which the practical economic identity of a company and its majority shareholder is one. This point of view creates, in my opinion, sympathy for the need of special treatment in some cases. Furthermore, special regulation also plays the role of ensuring neutrality between different ways of arranging economic activities –*e.g.* as employees in ordinary employment, as self-employed, or running other unincorporated firms– by eliminating certain advantages of the business being run in a company. This approach of principle does not, of course, prevent the political decision-makers –if they found it desirable– to create tax benefits for close companies and small businesses. Such benefits, however, may only be granted through express provision in law.

5 The Company as the Tax Subject for Incomes of a Personal Nature

In Chapters 5–7 an analysis is given of the different instruments or models for handling the problems of close companies by means of special treatment. As much as I am aware of the actually chosen alternative –*viz.* special treatment of transactions– I find it imperative to examine, without prejudice, even the alternative solutions.

One such solution is to legislate –or through other means of lawmaking– for the prevention of the company from being utilized for the accumulation of incomes derived from *the work performed personally by the shareholders*. By disqualifying a company as a recipient of such incomes, the occurrence of one-man companies will diminish; whereby a great deal of the problem will be removed. Historically, voice has been raised in the legislative process in favour of limiting the usability of companies, through, *e.g.*, by requiring that com-

panies have a minimum of two shareholders. In Denmark, it is even the case that until recently, it is forbidden to carry on certain activities of a personal nature in the form of a company. The tendency in both Denmark and Sweden has, however, developed towards a formal approach. When it is the company that technically appears as the contracting party and that it carries on an independent business activity, the current practice indicates that the company is deemed as the tax subject almost without exception, regardless of the nature of the business activity. This entails that the law as it stands permits the accumulation of earned incomes in the company, which creates, *inter alia*, a risk of conversion of earned incomes to capital incomes taxed at a lower rate. Greater restrictions on the acceptance of companies as tax subjects would, therefore, result at least in a quantitative reduction of the problem area. Due to the rather unambiguous trend in the courts' practice in this field, any contemplated change in the law ought to be effected through legislation. I am nevertheless doubtful whether such a solution is in line with current enterprise policies. Development within the service sector in particular points to increasing specialization and project-related assignments. Furthermore, society encourages through different incentives the establishment and running of small businesses. This latter is also a pronounced goal within the European Union.

6 Shareholders Legal Status vis-à-vis the Company

A shareholder may act in several different capacities in relation to its company. A shareholder may, besides being a shareholder *per se*, also be an employee of the company, or a party to a contract with the company. Another alternative (besides the one described above in Chapter 5) for special treatment of close companies would be to stipulate stringent requirements for legal recognition of contracts entered into between shareholders in their personal capacity and (the same) shareholders *qua* agent of the company. In my opinion, it ought to be obvious that such contracts –as for all other kinds of contracts– ought to fulfil general requirements of contract law and company law. Consequently, the validity of such contracts should depend on any contingent requirement of formality being satisfied and contractual capacities properly observed. I am however reluctant to go further than this.

7 Taxation in accordance with Special Regulation

The special treatment already in force is the regulation –through tax legislation– of different transactions or phenomena involving a close company and its owners. It is my opinion that this treatment serves the purpose, and that there is a need for the separate treatment. However, the necessity for special regulation must be balanced against the risk of hindering the development of business enterprises.

Special regulation for close companies is found in, *inter alia*, section 32, instruction 14 of the Municipal Income Tax Act, on the acquisition and disposal of assets between a close company and its shareholders (or persons closely connected to shareholders), lease of premises to the close company, and beneficial loan to the shareholder or writing-off of debts of shareholders. Under the same instruction, there are also rules governing the acquisition of non-business assets by the company. The rules prescribe that benefit-in-kind accruing to the shareholders be taxed as earned incomes, albeit that such imputed incomes are not subject to social insurance contribution, nor would they constitute basis for social benefit entitlements.

8 Taxation in accordance with the General Principles of Income Taxation

Analysis is presented in this chapter on how the general rules with respect to salaries and distribution may be used to tax concealed benefit-in-kind derived from the company. The basis of taxation in this way is found in section 32, clause 1, of the Municipal Income Tax Act and section 3, clause 1, of the State Income Tax Act. These provisions are mutually exclusive. The choice of the charging provision depends on the circumstances surrounding the case. The wording in each of these provisions permits a relatively wide area of application. The provision in the Municipal Income Tax Act deals with salaries *etc.* while the provision in the State Income Tax Act deals with distribution from the company. From a historical point of view, these general rules have had considerable impact on the taxation of concealed benefit-in-kind before the introduction of the first special regulation in 1976. The present examination encompasses, however, also a study of the area of application of these general rules even after the introduction of the special regulation. In the absence of special regulation

of concealed benefit-in-kind from close companies, the norms that the courts have developed on the basis of the aforementioned general principles of income taxation have been of considerable importance. Against the background of the account of the case law in this chapter –where a comparison with Danish law is made continuously– I shall attempt in Chapter 9 to formulate the principles on the conditions for the taxation of concealed benefit-in-kind through application of the general principles of income taxation.

Taxation of concealed benefits-in-kind in Sweden and Denmark has been based –both before and after the introduction of special regulation– on general principles of income taxation. Since these principles are vaguely formulated, the law in this area has to a great extent been developed by the courts. In the previous chapter, comparisons have been made between the development in Denmark and that in Sweden. Both the economic environment and the tax system generally –and company taxation in particular– in these countries display sufficiently many similarities that established principles in each country can be of mutual help in arriving at the law –in respective country– in this field. I shall therefore attempt to formulate in this chapter– against the background of the account of the courts' practice– the general principles governing the taxation of concealed benefit-in-kind.

9 Theoretical Evaluation in Light of the Comparative Study

There is no special regulation in Danish tax law of close companies and their equivalent. The problems arising from concealed benefit-in-kind are dealt exclusively within the frame of the general principles of income taxation. In Swedish law, the majority of transactions involving concealed benefit-in-kind is covered by special regulation in respect of close companies. This does not, however, preclude the application of general principles of income taxation in a large number of situations. In the absence of the special regulation in force since 1976 –together with certain amendments in subsequent years– concealed benefits-in-kind have probably also been able to be taxed, in Sweden, through the application of general principles. The introduction of special regulation in Sweden took place after an investigation into and inquiry on the tax problems considered to be typical of close companies. The legislation can perhaps be seen more as a manifesta-

tion of will by Parliament rather than a desire to change the legal status. I have not been able, on the other hand, to discern any discussion in Denmark on the need of special regulation in this area.

The need for special regulation of concealed benefit-in-kind is analysed in Chapter 11. From a comparative point of view, I would point out here already that under Swedish law, certain problems encountered in Danish law have to some extent been avoided. I have in mind, in particular, questions arising from the acquisition of assets by the company, with the intention to satisfy the private needs of the owner, rather than in the course of the company's business activities. In accordance with Swedish special regulation, taxation of an anti-avoidance character is triggered off, already when the asset is acquired by the company. This ought to have some restraining effect on such transactions. However, no real transfer of value has taken place in such cases; hence, taxation in accordance with the general principles ought consequently be deferred until such time as when the asset is put into private use. It is perhaps also expected that the Swedish rule even has an advantage from the point of view of application, *viz.* in determining the cases where a benefit-in-kind could be traced to a controlling influence of a shareholder; this special rule is applicable precisely when the benefit-in-kind is conferred from a company, which, by legal definition, is a close company. In my examination of the Danish case law, I have not been able to discover any case in which the fact that a community of interest between the owner and the company did *not* suffice as a basis of taxation. A condition for taxation according to the general principles ought to be grounded upon the demonstration, that the benefit-in-kind conferred is traceable to a controlling influence. This –by contrast– is not a condition for the application of the Swedish special regulation.

From the account of case law given in Chapter 8, I consider that the following basic requirements have to be fulfilled in order that concealed benefit-in-kind could be taxed according to the general principles of income taxation:

1. Value is transferred from the Company

The first condition for the taxation of a concealed benefit-in-kind received by a shareholder is that a transfer of value from the company has taken place. This may occur, *inter alia,* through the company's failure to obtain sufficient consideration in money, property or services in return for the transaction. Evaluation of this is to be based on a

comparison with what would be reasonable from a business point of view.

2. Someone derives concrete enjoyment of the benefit-in-kind –either directly or indirectly

Furthermore, some tax subject besides the company must *enjoy* the benefit-in-kind. The benefit must amount to a concrete enjoyment so that it amounts to a realization of incomes. This may consist in concrete values being transferred to the person, or the person's being released from expenditure of a private nature. If the income is matched by a corresponding expenditure for the tax subject –*e.g.* transfers between two companies with the same circle of owners– no benefit-in-kind can be deemed to have arisen.

The requirement of enjoyment is, in my view, well-founded. The mere possibility to derive a benefit-in-kind, without an actual use or disposition, ought to be insufficient as a basis of taxation. The principle is, moreover, reinforced in Sweden through the replacement of the word 'obtained' (Sw. *erhållit*) by 'enjoyed' (Sw. *åtnjutit*).

The benefit-in-kind should furthermore be *based on* an ownership-position in relation to the company. This does not necessarily imply that the benefit must be obtained from the company owned directly by the beneficiary. The benefit-in-kind may also be obtained from a subsidiary owned by the first company. The benefit-in-kind must furthermore be *provided by* the company; this entails that taxation normally should not take place when the value is *transferred to* the company.

3. Tax subject

The relevant tax subject is the person who, in the capacity of his or her position may dispose of the income, regardless of who actually receives the benefit in question. A condition for taxation is that the above mentioned benefit is shown to be based on the ownership-relationship (or, alternatively, the employment-relationship). Furthermore, the *possibility to dispose of a benefit-in-kind* suffices in itself to create a chargeable income.

4. Assessment of the value of benefits-in kind

The main rule is that benefits-in-kind should be valued at their market-value. This means the value is the price that the taxpayer must pay if he had acquired the asset or service at arm's length. The cost for the

company to provide the benefit ought, therefore, be of no significance. Practical problems of evaluation would naturally arise, as the assessment is made on a case-by-case method. As regards certain benefits-in-kind, the preference for simplicity has weighed heavier than the basic principle behind. In Swedish law, there are standardized rules of assessment for benefits-in-kind such as vehicles, accommodation and beneficial loans. Danish law contains a greater number of standardized rules. In addition, a large number of standardized methods of valuation have been developed through administrative practice. Suitably adjusted standardized valuation entails naturally great advantages from the point of view of practical application. The drawback is that, in many cases, the assessment would not correspond to the actual value of the benefit-in-kind. However, when the valuation models are known in advance, the taxpayer would have at least the opportunity to plan his or her transactions accordingly, thus avoiding any loss in a foreseeability perspective. From the point of view of the principle of legality, I consider it absolutely necessary that a standardized valuation is supported by statutory provision.

10 Apportionment between capital and earned incomes

The problem of apportionment arises because the tax system in Sweden –as in, *inter alia*, Norway and Finland– makes a distinction between capital incomes and earned incomes.

In this chapter, an analysis is presented on the rules governing the assessment of dividends and capital gains on realization of shares in a closed company, either as capital incomes or as earned incomes. This analysis is carried out against the general structure of the tax system. As regards the general frames of apportionment into the different income categories, a brief comparison with the corresponding systems of rules in Norway and Finland is also made.

In connection with the 1991 Tax Reform in Sweden, a distinction is made between the taxation of capital incomes and that of earned incomes (including, *inter alia*, salaries and emoluments from employment as well as business profits of sole-traders and from partnerships). Sweden continues to apply a nominal taxation of capital incomes (*i.e.* with no indexation allowance), despite the fact that depreciation in capital value through inflation used to require some form of compensation. The problem is solved by means of an over-the-board

approach. Thus, capital incomes are currently taxed proportionally (*i.e.* not progressively) at a lower rate (of 30 per cent) than the tax rate for earned incomes (*c.* 31–56 per cent on a progressive scale).[4]

Through the ability to devise special contractual arrangement with the company, shareholders of a close company are also able to influence the disposition of profits of the company. The provisions in section 3, clause 12, of the State Income Tax Act entail, however, that a certain 'surplus' distribution and capital gains on the realization of shares shall be treated as earned incomes; only the portion of the distribution or proceed from share disposal representing pure yield on capital (including an element representing the compensation for the risk associated with the capital investment) is to be taxed capital incomes. The provisions are constructed according to a standardized pattern, and as such it is impossible to achieve an exact and fair apportionment in individual cases.

If the Swedish tax system persists in regarding such an 'enforced' apportionment to be necessary, what will be correct in principle is that fund lifted from the company be taxed as earned income by the shareholder, to the extent that it represents reasonable compensation for work performed for the company. Only the surplus withdrawal may be taxed as capital incomes. This is to safeguard tax neutrality with respect to different forms of earned incomes. The ideal would be an assessment of the different amounts in each individual case. Such a solution is, however, considered unrealizable, be it in Sweden, Norway or Finland. In all of these countries, a reverse model of apportionment has been adopted instead. In my opinion, it is important that the rules be changed in the direction of the correct principle adumbrated above.

The most radical change would be to abolish the taxpayers' incentive to convert one category of incomes to another in the first place. In this connection, I would call into question the fundamental merit of the distinction between capital incomes and earned incomes introduced by the Tax Reform. This division of incomes into two categories has required a large number of technically complicated provisions. A return to a uniform tax rate for all incomes would, however, require an overview and possibly a revision of a number of the basic principles behind the Tax Reform. I have in mind the limit on the allowable

[4] Calculated on the basis of a municipal income tax rate of 31 per cent and state income tax rate of 25 per cent for amounts exceeding the so-called ' top threshold'. Furthermore, a pension contribution (currently at 6.95 per cent) is levied on earned income before tax; this expenditure is deductible for the purposes of income tax computation.

deduction for interest payments, the nominal taxation of capital incomes and the international adjustment of the tax rate on income of capital at a time of increased international movement of capital.

11 The Need for Special Regulation

The fundamental thesis underlying the application of special regulation is, in my opinion, that it should be resorted to if and only if it is necessary to prevent the exploitation of the possibility to conclude a contract between a close company and its shareholders, for the purpose of obtaining tax benefits unforeseen by the legislator. Careful attention must be paid to the neutrality of business forms and varieties of earned incomes. Certain consideration ought, in particular, be borne in mind when special regulation is contemplated: special legislation should be avoided if more or less the same result can be achieved through the application of the general principles of income taxation; special regulation should also be avoided as far as possible if it encompassed well-motivated business transactions. The Commission on Anti-Avoidance Regulation proposed in its Report the abolishment of almost all of the existing anti-avoidance rules except the provisions on forbidden loans, salaries to children under the age of 16, certain exceptions of tax exemption in respect of payments on termination of employment and the so-called '3:12 provision' (*i.e.* the provision in section 3, clause 12, of the State Income Tax Act on distributions and capital gains connected to close companies).[5] This proposal must however be seen in the light of public opinions, the government's policy of de-legislation as well as the formulation of the directive given to the Commission. Against the background of the considerations I have given, my view on the need of special regulation differs from that of the Commission. A general observation from my part is that the Commission has not dealt with the issues unrestrainedly, as is reflected in the heading given to the Commission's proposals, *viz.* anti-avoidance regulation. I have, however, already pointed out in this dissertation that special regulation does not, by any means, necessarily have the character of an anti-avoidance provision. The expression has a characteristically negative connotation, alluding to the thought that close companies should be regulated under prohibitive rules based on a suspicion of irregularity. A more open investigation into

[5] SOU 1998:116.

every single rule's purpose and character would, in my view, give a more accurate and balanced picture.

The conclusion is that overwhelming reasons suggest that the special regulation designed to safeguard economic double taxation or the taxation of earned incomes are not *necessary* from a legal point of view. In principle, the same situations and tax consequences are already covered by the general principles of income and capital taxation. The same is true as regards the apportionment of incomes between spouses and children. However, it is my opinion that the retention of rules –in some form– to prevent the acquisition of non-business assets is justified. In these circumstances, no immediate transfer of value to the shareholders occurs, and consequently the acquisition cannot be taxed in accordance with the general principles regarding the taxation of benefits-in-kind. For the same reason, special regulation will be necessary in respect of beneficial loans from a close company. There are other areas where undue tax advantages could be obtained through the shareholders' ability to contract with a close company, if only general principles were applied. The nearest examples in my mind concern the disposal of intellectual or similar intangible properties, contributions to employee funds, deductions for pension costs and bonuses as well as tax exemption for some benefits-in-kind. Even in such case, overwhelming reasons speak for the need of special regulation. The principle of neutrality and the risk of misuse of the power to enter into contracts with a close company weigh, in my view, more heavily than the principle of equal treatment. Certain risks are also inherent in the replacement of special regulation by the application of general principles, when the law in many cases is unclear.

Some words must also be said about the '3:12 provision', the retention of which the Commission on Anti-Avoidance Regulation favoured. This provision allows that surplus distribution from a close company be taxed as earned incomes, and is undoubtedly fundamentally sound. The possibility for shareholders to contract with a close company creates undue advantages for such shareholders, compared with taxpayers who carry out their business in other organizational forms. As already mentioned, this advantage consists in the ability to convert earned incomes to capital incomes, which are taxed at a lower rate. The need for special regulation in this area is therefore hardly controversial. The case for special regulation in this area is more pressing if, as the Commission on Anti-Avoidance Regulation proposed, other special rules were abolished. However, even if a need in princi-

ple exists, the choice of technical solution is open for discussion. As I have pointed out on several occasions, the political aspect plays a role in the determination of the technical solution. Theoretically, it is of course possible to adopt a model where shareholders be allowed total freedom of disposition as regards the profit of the business. Such an extreme solution would simplify the task of the tax authorities enormously. Another extreme solution would be to tax all distribution of a close company at a uniform rate, but at a higher level compared with the normal tax rate for capital incomes. Other radically simplified solutions are also conceivable. There is no question that gains from the efficiency point of view will arise for both society and the businessmen themselves. The '3:12 provision' is in principle a standardized model of distribution, and in my opinion it is inconsistent for the law to adopt such a model and at the same time stipulates such a complex set of rule –as it now stands– for its practical application.

12 Overall evaluation

Even a company with as small a number of owners as one single person constitutes an independent legal entity as well as a separate tax subject. Taxation of companies with a small number of owners can take place either exclusively through the application of general principles of income taxation or with some elements of special regulation. Special treatment in order to safeguard neutrality vis-à-vis other forms of business may be justified by the community of economic interests, which is particularly strong in the case of a close company and its shareholders. This ground for special regulation must however be weighed against the demand by close companies to be treated equally as other taxpayers. Special regulation is justified only when it is aimed at transactions, which would fall outside the scope of application of the general principles of income taxation. Special regulation should neither become hindrance to a company's legitimate business activities.

Special regulation of close companies has existed in Sweden for the past 25 years. These rules are, however, currently the subject of reconsideration. The special rules that apply to cases where general principles of taxation function just as well are unnecessary and presumably can be abolished. Normally, taxation of salary or distribution in accordance with general principles presupposes, however, a transfer of value from the company to its shareholders.

Special regulation is therefore necessary even in the future, when, for example, a close company acquires non-business assets that in reality are intended for the private use of the shareholders. It may also be necessary to retain special regulation in order to prevent close companies from misusing beneficial provisions such as deductions for employee fund contributions or the provision of tax-free training for employees in conjunction with termination. The greatest need for special regulation lies however in the prevention of the conversion of personal earnings to capital incomes (distribution), which are taxed at a lower rate. These rules have become necessary since the 1991 Tax Reform, when a distinction is made between earned incomes and capital incomes.

A large part of the problems connected with close companies lies in the difficulty in the control by the authorities of tax-avoiding transactions. Therefore, close companies and their shareholders have been and will even in the future be the subject of scrutiny, and will undoubtedly be subject to further pressure to file returns in respect of the company's transactions.

BILAGA

URVAL AV SÄRREGLER M.M. FÖR FÅMANS-FÖRETAG PER 1999-01-01.

21 § anv. p. 2 KL

Näringsverksamhet anses föreligga om delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller närstående till sådan delägare avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet, under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten i företaget hade drivits av den som avyttrat rättigheten.

23 § anv. p. 11 KL

1 st. Avdrag för substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar samt avdrag för avsättning som avser framtida substansminskning på grund av sådan utvinning medges enligt bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

2 st. För inträdd substansminskning medges avdrag vid taxeringen för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har medgetts för tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på utvinningen före beskattningsårets utgång.

3 st. Har den skattskyldige genom skriftligt avtal upplåtit rätt till utvinning och har han uppburit förskottsbetalning för utvinningen, får han göra avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts för framtida substansminskning. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp motsvarande den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som kan anses belöpa på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

4 st. Avdrag enligt föregående stycke medges dock inte om upplåtel-

seavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till fysisk person räknas dels personer som anges i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 §, dels sådana fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som avses i åttonde och tionde styckena av nämnda anvisningspunkt och i vilka den fysiska personen eller någon honom närstående person är företagsledare eller – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger aktier eller andelar.

---

23 § anv. p. 20 a KL

1 st. Arbetsgivare får avdrag för medel, som avsatts till personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.

2 st. Har ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag avsatt medel till personalstiftelse, medges avdrag endast om företaget stadigvarande sysselsätter minst 30 årsarbetskrafter. Skattemyndigheten får, om särskilda skäl föreligger, efter ansökan medge undantag från detta stycke. Skattemyndighetens beslut i sådant ärende får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

32 § 3 h mom. KL

1 st. Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, skall en förmån avseende utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt.

2 st. Bestämmelserna i första stycket gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person. Är arbetsgivaren en fysisk person gäller bestämmelserna inte i fråga om förmåner från arbetsgivaren, om den anställde är en arbetsgivaren närstående person.

32 § anv. p. 14 KL

1 st. Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.

2 st. Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst.

3 st. Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

4 st. Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen. Första meningen tillämpas inte heller om uttagsbeskattning inte skall ske hos företaget på grund av bestämmelserna i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

5 st. Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen,

såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

6 st. Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas på sätt som anges i punkt 10 tredje-femte styckena.

7 st. Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.

8 st. Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt
b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

9 st. Som fåmansföretag räknas dock inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

10 st. Som fåmansägt handelsbolag räknas

a. handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt
b. handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

11 st. Med ägare enligt åttonde och tionde styckena avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

12 st. Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller – där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

13 st. Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

32 § anv. p. 15 KL

Har penninglån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m., skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta.

2 § 9 mom. SIL

1 st. Har svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening upptagit lån som löper med ränta vars storlek är helt eller delvis beroende av företagets utdelning eller av dess vinst (vinstandelslån), medges avdrag för räntan i den utsträckning som anges nedan.

– – – – – – – – – – – –

6 st. Är det låntagande företaget sådant fåmansföretag som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen, gäller – oberoende av bestämmelserna i tredje och fjärde styckena – att rörlig ränta, som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget, inte är avdragsgill.

7 st. Uttrycken företagsledare och närstående personer har den innebörd som anges i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

2 § 13 mom SIL

1 st. Ett fåmansföretag har inte rätt till avdrag för kostnad för anskaffande av egendom, hyra eller annan ersättning för lokal eller nedskrivning av lånefordran i den mån ett motsvarande belopp skall beskattas som intäkt av tjänst enligt punkt 14 första, andra, tredje, femte eller sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928: 370). I fråga om ersättning för lokal gäller dock vad nu sagts endast i den mån ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning.

2 st. I fall som avses i punkt 14 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen sker uttagsbeskattning av fåmansföretaget om inte tredje meningen eller fjärde meningen i stycket är tillämplig. Uttagsbeskattning sker även i fall som avses i sjätte stycket i anvisningspunkten.

3 st. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller företagsledare närstående person får åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning.

3 § 12 mom. SIL

12 mom. Fysisk person och dödsbo som äger kvalificerad aktie i ett fåmansföretag skall i den omfattning som anges i 12 a – 12 e mom. ta upp utdelning på sådan aktie som intäkt av tjänst i stället för intäkt av kapital. Detsamma gäller realisationsvinst vid avyttring av sådan aktie. Av 1 a – 1 g mom. framgår att utdelning och realisationsvinst i viss omfattning undantas från skatteplikt.

2 st. Närmare bestämmelser finns i
- 12 a mom. om tillämpningsområdet,
- 12 b mom. om behandlingen av utdelning och realisationsvinst,
- 12 c mom. om en alternativ anskaffningskostnad,
- 12 d mom. om ökning av anskaffningskostnaden med löneunderlag,
- 12 e mom. om visst undantag från tillämpningen.

3 st. Vad som i första stycket sägs om aktie i ett fåmansföretag gäller

också andel i ett sådant företag. Med aktie och andel likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. För sådana instrument får dock 12 c och 12 d mom. inte tillämpas.

12 a mom. En aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad, om
1. aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, eller under någon del av denna tidsperiod varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller
2. företaget – direkt eller genom förmedling av juridisk person – under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har ägt aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

2 st. Har en aktie i ett fåmansföretag, som inte skall anses kvalificerad på grund av bestämmelserna i första stycket, under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad aktie i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 7 a mom. inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser är det företag som delat ut aktien.

3 st. Upphör ett företag som avses i första stycket att vara fåmansföretag, anses en aktie ändå kvalificerad under förutsättning att aktieägaren eller någon denne närstående ägde aktien när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan aktie. Aktien anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag.

4 st. Vad som förstås med fåmansföretag, ägare och närstående framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger jämställs utländska juridiska personer med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Vidare skall vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en

person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning.

5 st. Avlider ägaren till en kvalificerad aktie, anses aktien kvalificerad även hos den avlidnes dödsbo. Delägare i dödsboet jämställs då med närstående.

12 b mom. Överstiger utdelningen på en kvalificerad aktie det gränsbelopp som anges i det följande tas överskjutande belopp upp som intäkt av tjänst. Gränsbeloppet utgörs av anskaffningskostnaden för aktien multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Vid beräkning av gränsbeloppet för andra finansiella instrument än aktier och andelar begränsas tillägget till statslåneräntan till en procentenhet. Har aktien förvärvats under beskattningsåret från närstående och har bolaget tidigare under året lämnat utdelning, får något gränsbelopp inte beräknas. Ytterligare utdelning som lämnas under året skall tas upp som intäkt av tjänst.

2 st. Med anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av realisationsvinsten, om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Som utdelning behandlas även vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet i företaget genom inlösen av aktier.

3 st. Understiger utdelningen gränsbeloppet, sparas återstående belopp (sparad utdelning) och ökar det gränsbelopp som beräknas för nästa år. Vid beräkning av gränsbeloppet för det året läggs sparad utdelning också till anskaffningskostnaden för aktien. Övergår aktien till en annan ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt förvärv, övertas sparad utdelning av den nye ägaren.

4 st. Gränsbelopp beräknas också för år då företaget inte har lämnat någon utdelning. Beräkning sker i sådant fall vid årets utgång, och beloppet behandlas som sparad utdelning nästa år.

5 st. Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Som intäkt av tjänst skall dock högst tas upp ett sammanlagt belopp som för aktieägaren och denne

närstående under avyttringsåret och de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret uppgår till 100 gånger det basbelopp som gäller för avyttringsåret enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

6 st. Om aktieägarens make eller – såvitt gäller aktieägare under 18 år – förälder är eller under någon del av den senaste femårsperioden i betydande omfattning har varit verksam i företag som avses i 12 a mom. första stycket och om aktieägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, med bortseende från det belopp som enligt bestämmelserna i första – femte styckena skall tas upp som intäkt av tjänst, understiger makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst, skall vid beräkning enligt 10 § av skatt på tjänsteintäkten aktieägarens beskattningsbara förvärvsinkomst, innan tjänsteintäkten beaktas, anses motsvara makens eller förälderns beskattningsbara förvärvsinkomst.

7 st. Är lättnadsbeloppet beräknat enligt 1 b – 1 d mom. större än gränsbeloppet, skall utdelningen vid tillämpning av första stycket första meningen minskas med skillnaden. Är sparad lättnad beräknad enligt 1 c och 1 d mom. större än sparad utdelning, skall realisationsvinsten vid tillämpning av femte stycket första meningen minskas med skillnaden.

12 c mom. Beräkning av gränsbelopp respektive realisationsvinst enligt 12 b mom. får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningskostnad för aktien.

2 st. För aktie som har förvärvats före ingången av år 1990 får anskaffningskostnaden räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret, dock tidigast från och med år 1970, till år 1990. Motsvarande gäller för ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före år 1990.

3 st. För aktie som har förvärvats före ingången av år 1992 får som anskaffningskostnad tas upp kapitalunderlaget i företaget fördelat med lika belopp på aktierna i företaget. Som förutsättning gäller att detta värde används för samtliga aktier i företaget som aktieägaren förvärvat före ingången av år 1992 och att värdet inte räknas upp enligt andra stycket. Kapitalunderlaget beräknas enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för

andelar i utländska juridiska personer.

12 d mom. Vid beräkning av gränsbeloppet enligt 12 b mom. får till anskaffningskostnaden för aktien läggas ett löneunderlag. Löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter och 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får medräknas så stor del av beloppet som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget. Ersättning till arbetstagare som innehar sådant av företaget utgivet finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. får inte beaktas om 12 mom. är tillämpligt på utdelning eller vinst som är hänförlig till instrumentet. Ersättning som täcks av ett statligt bidrag för lönekostnader får inte heller beaktas. Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger ett belopp motsvarande tio gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde året före beskattningsåret, fördelat med lika belopp på aktierna i företaget.

2 st. Har aktieägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller i dess dotterföretag, får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om aktieägaren för nämnda år från företagen har erhållit sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter och 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av
1. 120 procent av den högsta ersättning som samma år har betalats ut till en arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget och
2. ett belopp som svarar mot 10 gånger det basbelopp enligt lagen om allmän försäkring som gällde för året före beskattningsåret.

3 st. Med innehav av sådana finansiella instrument i ett fåmansföretag som avses i 27 § 1 mom. likställs innehav av finansiella instrument i ett annat företag inom samma koncern.

12 e mom. Om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 12 b mom. inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger.

Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

2 st. Med företag avses det företag i vilket aktieägaren eller denne närstående i betydande omfattning varit verksam under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Med utomstående avses annan än fysisk person och dödsbo som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket.

URVAL AV ALLMÄNNA REGLER

22 § anv. p. 1 a KL

1 st. Uttag av en tillgång skall behandlas som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (*uttagsbeskattning*).

2 st. Med *uttag* avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en förvärvskälla för privat bruk eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla. Uttag föreligger vidare om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är marknadsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om ett handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

– – – – – – – – – – – –

6 st. Vad som sägs i första-fjärde styckena har motsvarande tillämpning vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Har uttag av tjänst samband med uttag av tillgång, skall uttagsbeskattning av tjänsten underlåtas om uttagsbeskattning av tillgången inte skall ske på grund av bestämmelserna i lagen om beskattningen vid överlåtelser till underpris.

32 § 1 mom. KL

Till intäkt av tjänst hänförs

a avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten,

– – – – – – – – – – – –

3 § 1 mom. SIL

1 st. Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat
ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar,
utdelning på aktier och andelar,
vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,
ersättning vid upplåtelse av privatbostad,
lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370),
statligt räntebidrag för bostadsändamål.

2 st. Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

3 st. Att utdelning och vinst vid avyttring av aktier samt vinst vid avyttring av andel i handelsbolag i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom. respektive 24 § 7 mom.

Källförteckning

Om inte annat anges har hänvisning till litteraturen skett på följande sätt:

Böcker: författarens efternamn och bokens tryckår.
Artiklar: författarens efternamn, publikation samt årgång.
Uppsatser i antologier: författarens efternamn och bokens tryckår.

I de fall källor finns utgivna i både tryckt och elektronisk form har jag hänvisat till sidnummer i den tryckta utgivningen.

Offentligt tryck

Sverige

Utskottsbetänkanden

SkU 1975/76:28 Med anledning av propositionen 1975/76 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag, m.m.
SkU 1993/94:25 Vissa inkomst- och förmögenhetsskattefrågor, m.m.

Propositioner

Prop. 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.
Prop. 1973:93 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om konvertibla skuldebrev, m.m.
Prop. 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag, m.m.
Prop. 1975:103 om förslag till ny aktiebolagslag, m.m.
Prop. 1989/90:110 Reformerad inkomst- och förmögenhetsbeskattning.
Prop. 1990/91:54 Fortsatt reformering av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

Prop. 1990/91:167 om skattefrihet vid utdelning av aktier i vissa fall.
Prop. 1992/93:108 om skattelättnader vid utskiftning av aktier i riskkapitalbolag, m.m.
Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.
Prop. 1993/94:234 Vissa inkomst- och förmögenhetsskattefrågor.

Prop. 1995/96:45 Lättnad i ägarbeskattning i små och medelstora företag.
Prop. 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital, m.m.
Prop. 1995/96:152 Beskattning av förmån av utbildning och andra åtgärder vid personalavveckling, m.m.
Prop. 1997/98:133 Beskattning av personaloptioner.
Prop. 1997/98:146 Förenklad avdragsrätt för pensionskostnader.

Statens offentliga utredningar m.m.

Dir. 1997:70 Översyn av reglerna för beskattning av fåmansföretag och delägare m.fl. i sådana företag.
Dir. 1998:34 Skattetillägg
Dir. 1998:55 Vissa företagsskattefrågor.

SOU 1975:54 Fåmansbolag.
SOU 1989:2 Beskattning av fåmansföretag.
SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning.
SOU 1989:34 Reformerad företagsbeskattning.
SOU 1991:100 Neutral företagsbeskattning.
SOU 1993:29 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.
SOU 1995:94 Personalavveckling, utbildning och beskattning.
SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen. Reformerat förhandsbesked. Delbetänkande av 1995 års Skatteflyktskommitté.
SOU 1996:116 Artikel 6 i Europakonventionen och skattetilläggen. Delbetänkande av Skattekontrollutredningen.
SOU 1997:2 Inkomstskattelag. Huvudbetänkande av Skattelagskommittén.
SOU 1997:168 Vinstutdelning i aktiebolag.
SOU 1998:12 Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden.
SOU 1998:116 Stoppreglerna.

Remissyttranden

Dnr 4579/95 Uppsala universitet, Juridiska fakultetsnämnden

Riksskatteverket

RSV Dt 1980:13 Rekommendationer om beskattning av fåmansföretag m.m.

RSV Dt 1992:7 Rekommendationer om skattetillägg och förseningsavgift.

RSV S 1997:6 Rekommendationer om beskattning av fåmansföretag m.m.

RSV S 1998:29 Rekommendationer om beskattning av fåmansföretag m.m.

RSV S 1998:40 Rekommendationer m.m. om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 1999 och vid 2000 års taxering.

RSV S 1998:41 Rekommendationer m.m. om värdering av förmån av fri och delvis fri bil att tillämpas vid beräkning av arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 1999 och vid 2000 års taxering.

RSV-nytt 8/98 Skattefel och skattefusk. RSV Rapport 1998:3.

RSV-nytt 12/98 Personalens uppfattning om skattesystemet och skattekontrollen. RSV Rapport 1998:2.

RSV dnr 2907-95/900 Interna aktieöverlåtelser vid 1995 års taxering.

RSV dnr 8872-98/200 Vilka utländska marknadsplatser kan betecknas som börs?

RSV dnr 8542-98/900 Förslag till lag om handel med skalbolag.

RSV dnr 10145-98/900 Begreppet marknadsnoterad enligt RSV.

RSV:s handledning för beskattning av inkomst- och förmögenhet m.m. vid 1998 års taxering del 1 och 2.

Danmark

SD-cirkulær 1982-24 om aktionærlån

TSS-cirkulær 1995-24 om fiksering af rente m.v. i hovedaktionærforhold.

EG

90/434/EEG Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

94/390/EC Commission recomendation of 25 may concerning the taxation of small and medium-sized enterprises.
95/280/EG Kommissionens rekommendation av den 3 april 1996 om definitionen på små och medelstora företag.

Litteratur

Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet. Göteborg 1998

- Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen. SN 1998 s. 464 ff.

Alexandersson, Stig, Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg. JT 1998-99 s. 251 ff.

Alhager, Magnus, Administrativ praxis och tolkning av skattelag. SN 1998 s. 471 ff.

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandet 1. Stockholm 1992.

Andersen, John Peter, Bolander, Jane, Sloth Eriksen, Malene och Pedersen, Jan, Skattesystemet – en elementær fremstilling. Köpenhamn 1997. Cit. Andersen m.fl. 1997.

Andersson, Jan, Om vinstutdelning från aktiebolag. En studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler. Lund 1995.

Ault, Hugh J. (principal author) m.fl., Comparative income taxation. A structural analysis. Haag 1997.

von Bahr, Stig, Beskattning av fåmansbolag – en bokanmälan. SN 1977 s. 68 ff.

- Uttags- och utdelningsbeskattning. Kommentar till plenidomen i regeringsrätten. SST 1992 s. 257 ff.

Baran, Mahmut, En selektiv lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen med inriktning på mindre företag. SST 1996 s. 932 ff.

Berggren, G Rune, Dinkelspiel, Claes, Jonsson, Harry och Nyström, Nils, Entreprenören i högsätet – omprövning av beskattningsreglerna för fåmansföretag. Medborgarnas offentliga utredningar 1997:1. Cit. Berggren m.fl. 1997.

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang. Stockholm 1978.

- Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel. Stockholm 1984.
- Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag? SN 1984 s. 309 ff.
- Förutsebarhet. En studie av regeringsrättens tillämpning. Uppsala 1987.
- Fåmanshandelsbolag. Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen s. 29 ff. Uppsala 1988.
- Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen. Uppsala 1990.

- Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. JT 1995-96 s. 481 ff.
- Tolkning och tillämpning av skattelag. Rättsfallskommentar. SN 1996 s. 358 ff.
- Tolkning och tillämpning av skattelag. Rättsfallskommentar. SN 1997 s. 351 ff
- Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten. SST 1998 s. 824 ff.

Bergström, Sture och Norberg, Claes, De nya skattereglerna vid överlåtelse av handelsbolagsandel – en misslyckad skattelag? SN 1993 s. 470 ff.

Bergström, Sture och Thorell, Per, Rätt till förlustavdrag vid ägarbyte i fåmansaktiebolag. SN 1982 s. 525 ff.

Bexhed, Jan-Mikael, Rättstillämpning i stället för maktutövning RÅ 1997 ref.18. Rättsfall att minnas. Till Jan Hellner den 28 oktober 1997 s. 451 ff. Stockholm 1997.

Bogdan, Michael, Komparativ rättskunskap. Stockholm 1993.

Bostrup, Paul, Højesterets dom i Aage Haugland-sagen om kunstnerisk virksomhed i selskabsform. SpO 1998/5 s. 193 ff.

Boström, Lars-Gunnar, Anställd eller eget aktiebolag? Ett jämförande exempel. SN 1993 s. 665 ff.

Burmeister, Jari, Värdering av fåmansföretag enligt den äldre s.k. alternativregeln i 3 § 12 mom. SIL. SN 1996 s. 105 ff.
- Nya omstruktureringsregler. SN 1997 s. 94 ff.
- Jämförelse av de svenska s.k. 3:12-reglerna med utländska dito samt vissa ändringsförslag. SN 1998 s. 739 ff.

Bygholm, John, Tripelbeskatning – i ny udgave. SpO 1994/2 s. 57 ff.

Båvall, Bertil, Fåmansföretag. Göteborg 1995.

Christensen, Erna, Dalgaard, Alex og Hansen, Erik M. Selskabsbeskatning. 15 uppl. Köpenhamn 1995. Cit. Christensen m.fl. 1995.

Dagens Industri 1998-09-09, Arbetsrätt och skatter stoppar jobben.

Dotevall, Rolf, Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör. Stockholm 1989.

Eklund, Klas, Vår ekonomi. En introduktion till samhällsekonomin. 4 uppl. Stockholm 1993.

Engholm Jacobsen, Jens Olav, Selskabsskatteloven med kommentarer. Köpenhamn 1997

Engholm Jacobsen, Jens Olav, Pedersen, Jan, Siggard, Kurt och Winther-Sørensen, Niels, Skatteretten 1-3. 2 uppl. Århus 1995. Cit. Engholm Jacobsen m.fl (författare) 1995.

Evers, Jan, Tolkning av lag och rättsfall. Malmö 1987.
- Argumentationsanalys för jurister. 2 uppl. Malmö 1993.
von Eyben, W.E., Juridisk grundbog. Bind 1. Retskilderne. 5 uppl. Köpenhamn 1991.
Feldt, Kjell-Olof, Rädda välfärdsstaten. Stockholm 1994.
Fode, Carsten, Udlodning til aktionærer og anpartshavere. R&R 1992.10 s. 36 ff.
Frändberg, Åke, Rättsregel och rättsval – om rättsliga regel- och systemkonflikter i tid och rum. Stockholm 1984.
Gjems-Onstad, Ole, Norsk juridisk nationalrapport. Samspelet mellan beskattningen av aktiebolag och aktieägare. NSFS nr 33 s. 137 ff. Stockholm 1996.
Grege, Göran, Beskattning vid formellt och informellt ackord. En undersökning om obestånd vid inkomstbeskattning. Stockholm 1996.
Grosskopf, Göran, Beskattning av fåmansbolag. En inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag. Lund 1976.
- Nya regler för beskattning av fåmansföretag samt för avdrag för löner till företagares make och barn. SST 1976 s. 221 ff.
- Handledning för beskattning av fåmansföretag, 3 uppl. Lund 1981.
- Vinstbolag, 2 uppl. Malmö 1989.
- Olovlig vinstutdelning. Bolagsrättsliga och skatterättsliga synpunkter. SN 1993 s. 109 ff.
- Beskattning av fåmansföretag. Rättsfallskommentar. SN 1994 s. 360 ff.
- Beskattning av fåmansföretag. Rättsfallskommentar. SN 1997 s. 328 ff.
Grosskopf, Göran och Rabe, Gunnar, Det svenska skattesystemet del 1 och 2. 7 uppl. Kristianstad 1994.
Gunnarsson, Åsa, Skatterättvisa. Uppsala 1995.
- Anmälan av Robert Påhlsson. Levnadskostnader. Retfærd 1998 s. 87 ff.
- Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik? SN 1998 s. 454 ff.
Gäverth, Leif, Beskattning av utdelning till annan än aktieägare (eller kuponginnehavare). SN 1996 s. 587 ff.
- Skatteplanerings och kapitaliseringsfrågor. En skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag. Uppsala 1999.
Hansen, Nicklas, Hockeymålen – hyra eller anställning av professionella idrottsmän? SN 1997 s. 664 ff.

Hellner, Jan, Rättsteori. En introduktion. 2 uppl. Stockholm 1994.
Henreksson, Magnus, De nya lättnaderna i dubbelbeskattningen – en kritik. Ekonomisk debatt 1998 s. 127 ff.
- Spelregler för entreprenörskapet. En analys med utgångspunkt från svenska förhållanden. Ekonomisk Samfunds Tidskrift 1998 s. 99 ff.
Hulgaard, Bodil, Några kommentarer angående 3:12-reglerna. SN 1999 s. 130.
Hulgaard, Lida, Michelsen, Aage, Nørgaard, Margrethe och Ensig, John, Lærobog om indkomstskat. Århus 1997. Cit. Hulgaard m.fl. (författare) 1997.
Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Stockholm 1995.
- Traktormålet RÅ 1989 ref 57. Rättsfall att minnas. Till Jan Hellner den 28 oktober 1997 s. 329 ff. Stockholm 1997.
Industriförbundet, Fåmansföretagsbeskattningen PM. 1997.
- Fåmansföretagsbeskattning. 3:12-reglerna. 1998.
- Ge Sverige chansen. 1998.
Johansson, Svante, Bolagsstämma. Stockholm 1990.
Kellgren, Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten. Uppsala 1997.
Kjær, Susanne, Ejendomsoverdragelser mellem selskaber og hovedaktionærer. TfS 1995.96.
Kleerup, Jan, Mervärdesskatt. Rättsfallskommentar. SN 1994 s. 415 ff.
Kuylenstjerna, Carl W.U., Anmälan av Carsten Welinder Skatterättens värderingsregler. SvJT 1952. s.133 ff.
Lagergren, Bo, Rättvisa vid taxering. 2 uppl. Uddevalla 1980.
Landerdahl, Göran, Om uppgiftsplikt och oriktig uppgift enligt taxeringslagen I och II. SST 1982 s. 229 ff och 474 ff.
- Lagtolkning och lagstiftningsteknik. Mellankommunala skatterätten 1929–1988 s. 65 ff. Uppsala 1988.
Larsen, Claus og Vedsted Sørensen, Steen, Beskattning af hovedaktionærer. Foreningen af Statsautoriserade Revisorer 1996.
Laurin, Urban, På heder och samvete. Skattefuskets orsaker och utbredning. Stockholm 1986.
Lausen, Niels, Konvertering af uhjemlet skat till provenu. SpO 1996/7 s. 289 ff.
LV, Statsskattedirektoratet 1996.
Lindencrona, Gustaf, Förarbetens betydelse vid tolkning av skattelag. Festskrift till Hans Thornstedt s. 491 ff. Stockholm 1983.

Lindskog, Stefan, Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation. Stockholm 1994.
Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål. Stockholm 1995
- Straff eller avgift?- skattetillägg i belysning av artikel 6 i Europakonventionen. SST 1998 s. 829 ff.
Lodin, Sven-Olof, Juridisk generalrapport. Samspelet mellan beskattningen av aktiebolag och aktieägare. NSFS nr 33 s. 201 ff. Stockholm 1996.
Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. 6 uppl. Lund 1997. Cit. Lodin m.fl. 1997.
Lyhagen, Carsten, Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering. Stockholm1986.
Malmberg, Lars-Göran, Rätt till luftfart. Studier över gränsdragningsfrågor i luftfartslagen 7 kap. Lund 1990.
Mattsson, Nils, Hur tolkas skattelag? SST 1981 s. 291 ff.
- Reglerna om fåmansföretag – ett nödvändigt ont? SST 1988 s. 229 ff.
- Vadan och varthän? Några skattepolitiska funderingar. SN 1992 s. 629 ff.
- Nya regler vid avyttring av handelsbolagsandel. SN 1993 s. 2 ff.
- Lagstiftningsteknik. Några exempel hämtade från beskattningen av handelsbolag. Festskrift till Anders Agell s. 397 ff. Uppsala 1994.
- Beskattning av handelsbolag. Rättsfallskommentar. SN 1995 s. 324 ff.
- Företagsbeskattningen – ett nödvändigt ont? Några synpunkter med anledning av en artikel. SST 1997 s. 68 ff.
Melbi, Ingrid, Beskattningen av fåmansföretagsdelägare. SST 1995 s. 715 ff.
Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem – företrädesvis vid fastighetsförsäljningar. Stockholm 1986.
- Ägarbeskattning av småföretag – särskilt avseende fåmansföretag. SN 1991 s. 463 ff.
- Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster. SN 1992 s. 463 ff.
- Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter. SN 1992 s. 613 ff.
- Lagtolkningsmetoder – ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall. SN 1993 s. 138 ff.
- Nettometoden tillämpas vid utdelning av sakvärden. SN 1996 s. 11 ff.

Michelsen, Aage, Udbyttebeskattning ved overdragelser af aktiver mellem søsterselskaber – Tripelbeskattning. R&R 1998.8 SM 267.
Moëll, Christina, Harmoniserade tulltaxor. Införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering. Lund 1996.
Mutén, Leif, Inkomst eller kapitalvinst. Inkomstskatteproblem vid obligationsaffärer. Stockholm 1959.
- Beskattning av gratisresor RÅ 1996 ref 75. Rättsfall att minnas. Till Jan Hellner den 28 oktober 1997 s. 443 ff. Stockholm 1997.
Möller, Lars, Regeringsrätten och den "verkliga innebörden". SST 1995 s. 131 ff.
Nerep, Erik, Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet. Stockholm 1994.
Nial, Håkan och Johansson, Svante, Svensk associationsrätt i huvuddrag. 6 uppl. Stockholm 1995.
Nielsen, Ruth, Retskilderne. 3 uppl. Köpenhamn 1992.
Nilsson, Annika, Att byta ut skadliga kemikalier. Substitutionsprincipen – en miljörättslig implementeringsanalys. Stockholm 1997.
Norberg, Claes, Beskattning av aktieägares förvärv av aktier i annat bolag. SN 1987 s. 302 ff.
NSFS, Samspelet mellan beskattning av aktiebolag och aktieägare. NSFS nr 33. Stockholm 1996.
Nyqvist, Kerstin, Beskattning av styrelsearvoden. SN 1995 s. 189 ff.
Olsson, Katarina, Näringsdrivande stiftelser. En rättslig studie över ändamål, förmögenhet och förvaltning. Stockholm 1996.
Overgaard, Erik, Hjemmel eller mangel heraf til rentefiksering. Højesterets dom af 11/2 1998. TfS 1998.207.
Peczenik, Alexander, Rätten och förnuftet. En lärobok i allmän rättslära. 2 uppl. Stockholm 1988.
- Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken. FT 1990 s. 41 ff.
- Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper. SN 1998 s. 440 ff.
Pedersen, Jan, Skatteudnyttelse. Århus 1989.
- Maskeret udbytte – maskeret indskud. R&R 1994.9 SM 245.
- Skatte- og afgiftsskatteret. 1996.
- Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning. Danmark 1998.
- Kommentarer till udvalgte afgørelser. Virksomhed i selskabsform. R&R 1998.9 SM 305.
Pehrsson, Lars, Bristtäckningsansvarets omfattning. JT 1997-98 s. 218 ff.

Pelin, Lars, Dödsbo och vissa centrala fåmansföretagsregler. SN 1994 s. 663 ff.
- Svensk och internationell skatterätt. 2 uppl. Lund 1997.
Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen. Stockholm 1997.
- Anmälan av Robert Påhlsson. Levnadskostnader. SN 1998 s. 304 ff.
Påhlsson, Robert, Anställdas förvärv av värdepapper – nya regler. SN 1990 s. 657 ff.
- Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet. Uppsala 1995.
- RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen. SN 1997 s. 40 ff.
- Levnadskostnader. Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster. Uppsala 1997.
- Inledning till skatterätten. Uppsala 1998.
- Intuition och rättfärdigande i skatterätten. SN 1998 s. 445.
- Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation. SST 1998 s. 769 ff.
Quitzow, Carl-Michael, Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen. En studie av gränsdragningen mellan gemenskapsangelägenheter och nationella angelägenheter. Stockholm 1995.
Qwerin, Eskil, Uppskov vid aktiebyten för ägare av fåmansbolag. SST 1998 s. 980 ff.
Ramskov, Bent, Rentefiksering hos långiver. Manglende lovhjemmel. TfS 1998.319.
Rodhe, Knut, Aktiebolagsrätt, 17 uppl. Stockholm 1995.
Rutberg, Anne, Det nya koncernbegreppet – en kommentar. SST 1998 s. 53 f.
- Reflektioner kring aktiebyten i publika affärer efter årsskiftet 1998/1999. SST 1998 s. 986 ff.
Rutberg, Anne och Rutberg, Johan, Optioner som incitamentsprogram till anställda. SST 1998 s. 32 ff.
Rutberg, Anne och Skog, Rolf, Det nya koncernbegreppet. SST 1997 s. 571 ff.
Rydin, Urban, Idrottsmäns möjligheter att periodisera sina inkomster. SN 1999 s. 23 ff.
Ryynnänen, Olli, Förtäckt dividend i beskattningen. Helsingfors 1996.
- Om behovet att nyreglera det skatterättsliga institutet "förtäckt dividend". Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland 1997 s. 234 ff.

SAF, pressmeddelande 1998-10-27, Proportionell skatt med trygghetskonton – för enkelhet och ökad valfrihet.
Sagen, Jan, Om Genomsyn av enmansägda managementbolag. SN 1993 s. 693 ff.
Samuelsson, Lars, Förlustutjämning. En skatterättslig studie avseende frågan om utjämning av rörelseförluster mellan skilda beskattningsår vid beskattning av aktiebolag enligt svensk rätt. Göteborg 1994
Samuelsson, Per, Information och ansvar. Om börsbolagens ansvar för bristfällig informationsgivning på aktiemarknaden. Stockholm 1991.
Sandström, K. Gustaf. A, Om skattelagars tolkning och tillämpning. SST 1952 s. 241 ff.
- Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening. Inkomstbeskattning av det utdelande företaget samt av utdelningsmottagare. Stockholm 1962.
- Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor. Med särskilt beaktande av enmansbolagen. SN 1969 s. 575 ff.
Silfverberg, Christer, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv. Stockholm 1992.
Sindahl, Mikael, Skattefrågor kring arbetsinkomster som uppbärs av ett eget bolag. SST 1997 s. 359 ff.
Sjöqvist, Aud, Personalavveckling ur skatterättslig synvinkel. SN 1995 s. 168 ff.
Sterner, Harry, Ekman, Gösta, Berglöf, Sigvard och Gustafsson, Arne, GRS Skattehandboken del 1 och 2. Stockholm 1985. Cit. GRS Skattehandbok 1985.
Strobel, I.A., Fortolkning med og mod lovmotiverne. SpO 1995/3 s. 110 ff.
Strömholm, Stig, Användning av utländskt material i juridiska monografier. Några anteckningar och förslag. SvJT 1971 s. 251 ff.
- Har den komparativa rätten en metod? SvJT 1972 s. 456 ff.
Ståhl, Kristina, Fåmansföretagsreglerna – en genomgång av regeringsrättens praxis. SST 1989 s. 77 ff.
- Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser. En studie av beskattningen av den löpande avkastningen av aktieinvesteringar på bolags- och ägarnivå mot bakgrund av EG:s fria kapitalmarknad. Uppsala 1996.

Sundgren, Peter, Begreppet fåmansföretag omfattar ej utländska bolag. SST 1994 s. 388 ff.
- Fåmansföretag och internationell beskattning. SST 1992 s. 1 ff.
Svanholm, Michael, Rentefrie lån fra hovedaktionærer til selskaber og i koncernforhold. TfS 1998.249.
Svensson, Bo, Skatterättsliga för- och nackdelar med handelsbolag. SN 1995 s. 611 ff.
Svensson, Bo och Tjernberg, Mats, Kan handelsbolag utnyttjas för att kringgå fåmansföretagsreglerna? SN 1994 s. 182 ff.
Svensäter, Lennart, Anställning och upphovsrätt. Om det enskilda anställningsförhållandets reglering och dess grunder samt om konsekvenserna av att framställda resultat omfattas av 1 § upphovsrättslagen. Stockholm 1991.
Söderholm, Ulf och Grosskopf, Göran, Den nya fåmansföretagsbeskattningen. Malmö 1993.
Tegnander, Hans, Nedsättning av fastighetsskatt. SN 1997 s. 185 ff.
Ternell, Mathias, Några synpunkter på de särskilda reglerna avseende beskattningen av utdelning och reavinst för delägare i fåmansföretag. SN 1993 s. 656 ff.
Thomsen, Assger H. och Gunslev, Jens, Skattemæssig behandling af aktionær/anpartshaverlån. TfS 1993.71
Thorell, Per, Skattelag och affärssed. Stockholm 1984.
Thornstedt, Hans, Eklund, Erik och Rabe, Gunnar, Skatte- och avgiftstillägg. Stockholm 1994. Cit. Thornstedt m.fl. 1994.
Tivéus, Ulf, Skatt på kapital. Göteborg 1991.
Tjernberg, Mats,
- Att gå vilse bland begrepp och källor. SN 1993 s. 204 ff.
- Införsäljning av egendom till fåmansföretag. SN 1994 s. 531 ff.
- Delägare, närstående och utomstående i fåmansföretag. SN 1995 s. 470 ff.
- Ändrade regler för fåmansföretag. SN 1996 s. 97 ff.
- Beskattning av fåmansföretag. 4 uppl. Göteborg 1998.
Warnling-Nerep, Wiweka, Rättsfallskommentar. Kan Norra Länken förenas med lagstiftning om en nationalstadspark? – Tillika en fråga om rättsväsendet "europeiserats" så att motivuttalanden numera väger mindre tungt. FT 1997 s. 177 ff.
Welinder, Carsten, Något om motivens betydelse för lagtolkningen. SST 1953 s. 78 ff.
Wennergren, Bertil, Taxering. Taxeringsförfarande och taxeringsprocess enligt nya taxeringslagen. Göteborg 1991.
Werlauff, Erik, Selskabsret. Köpenhamn 1989.

Westberg, Peter, Domstols officialprövning. En civilprocessuell studie i anslutning till RB 17:3 p 1. Lund 1988.
- Avhandlingsskrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet. Festskrift till Per-Olof Bolding, s. 421 ff. Stockholm 1992.
Wiman, Bertil, Prissättning inom multinationella koncerner. Amerikanska skatteregler i svensk belysning. Uppsala 1987.
- Beskattning av transaktioner i fåmansföretag med internationell anknytning – nu och i framtiden. Mellankommunala skatterätten 1988,1929–1988. Skatterättsliga studier. Uppsala 1988.
- Koncernbeskattning. Rättsfallskommentar. SN 1994 s. 366 ff.
Virin, Niclas, Dubbelbeskattning på obefintlig grund. SST 1990 s. 597 ff.
- Lex ASEA/ABB. Skattefrihet vid utdelning i vissa fall. SST 1991 s. 256 ff.
Zimmer, Fredrik, Lærobok i skatteret. 3 uppl. Oslo 1997.
Örnemark-Hansen, Helene, Bidragsbedrägeri. Stockholm 1995.

Rättsfall m.m.

Referat

RÅ 1935 ref 20 206
RÅ 1938 ref 7 139, 223
RÅ 1947 ref 40 35
RÅ 1951 ref 8 97
RÅ 1956 ref 35 178
RÅ 1958 ref 4 194
RÅ 1961 ref 26 35
RÅ 1964 ref 18 223
RÅ 1967 ref 45 194
RÅ 1969 ref 19 83
RÅ 1971 ref 20 I och II 99, 184
RÅ 1977 ref 130 85
RÅ77 1:45 140
RÅ78 1:52 119
RÅ78 1:80 254
RÅ78 1:97 119
RÅ79 1:96 146
RÅ79 1:98 52, 119
RÅ80 1:19 I och II 118, 119
RÅ80 1:26 86
RÅ80 1:27 191
RÅ80 1:60 161
RÅ80 1:80 128
RÅ81 1:1 141
RÅ81 1:2 118
RÅ81 1:17 86
RÅ81 1:50 118
RÅ81 1:68 150
RÅ82 1:45 207
RÅ82 1:84 207
RÅ83 1:13 228
RÅ83 1:40 87, 88, 89
RÅ83 1:52 206
RÅ83 1:55 206
RÅ83 1:69 128
RÅ83 1:78 I och II 189
RÅ84 1:40 178
RÅ84 1:90 140, 141
RÅ84 1:101 87
RÅ85 1:52 144
RÅ85 1:83 149
RÅ85 1:85 36
RÅ 1986 ref 3 128
RÅ 1986 ref 47 53, 115, 116
RÅ 1986 ref 49 120
RÅ 1986 ref 75 52, 138, 143
RÅ 1986 ref 165 53
RÅ 1987 ref 6 34
RÅ 1987 ref 13 207
RÅ 1987 ref 51 55, 56, 58, 126, 170, 214
RÅ 1987 ref 81 190
RÅ 1987 ref 113 128
RÅ 1987 ref 125 55
RÅ 1987 ref 144 128
RÅ 1988 ref 30 I 189
RÅ 1988 ref 30 II 178
RÅ 1988 ref 85 56, 146
RÅ 1988 ref 97 143, 159
RÅ 1989 ref 10 207
RÅ 1989 ref 30 163
RÅ 1989 ref 57 178, 180, 189
RÅ 1989 ref 101 217, 220
RÅ 1989 ref 115 120
RÅ 1989 ref 119 54, 58, 144
RÅ 1990 ref 114 181, 183
RÅ 1991 ref 27 180, 189

RÅ 1992 ref 56 49, 54, 97, 124, 144, 169, 183, 208, 211
RÅ 1992 ref 60 36
RÅ 1992 ref 108 190
RÅ 1993 ref 55 87, 88, 89
RÅ 1993 ref 57 45
RÅ 1993 ref 99 249
RÅ 1993 ref 104 87, 90
RÅ 1994 ref 3 121, 122
RÅ 1994 ref 10 162
RÅ 1994 ref 31 44
RÅ 1994 ref 74 35
RÅ 1995 ref 19 263
RÅ 1996 ref 16 49, 50, 181, 188, 205, 207
RÅ 1996 ref 53 39, 129
RÅ 1996 ref 75 194
RÅ 1996 ref 101 40, 44
RÅ 1997 ref 1 207
RÅ 1997 ref 18 38
RÅ 1997 ref 48 I och II 250, 253
RÅ 1997 ref 71 242, 251
RÅ 1997 ref 81 260
RÅ 1998 ref 9 97, 296
RÅ 1998 ref 27 37
RÅ 1998 ref 31 41, 50

Notismål

RÅ 1940 not 772 206
RÅ 1943 not 3 177, 206
RÅ 1943 not 4 206
RÅ 1943 not 5 206
RÅ 1943 not 860 177
RÅ 1944 not 535 177
RÅ 1944 not 1196 177
RÅ 1946 not 1253 177
RÅ 1947 not 170 206
RÅ 1948 not 1108 177
RÅ 1948 not 1415 206
RÅ 1948 not 1416 206
RÅ 1953 not 799 206
RÅ 1953 not 1152 178
RÅ 1954 not 769 177
RÅ 1955 not 896 178
RÅ 1955 not 1105 177
RÅ 1955 not 1433 177
RÅ 1955 not 1733 206
RÅ 1955 not 1734 206
RÅ 1955 not 1735 206
RÅ 1957 Fi 2512 99, 184
RÅ 1959 not 67 206
RÅ 1959 not 309 206
RÅ 1959 not 310 206
RÅ 1961 not 377 178
RÅ 1969 Fi 1923 139
RÅ 1972 Fi 61 293
RÅ 1973 Fi 85 83, 85
RÅ 1974 A not 850 33, 35, 36
RÅ 1974 A 2069 85
RÅ 1975 Aa 210 85
RÅ 1979 Aa 7 51, 116
RÅ 1979 Aa 78 115
RÅ 1979 Aa 240 117, 122
RÅ 1981 Aa 164 133
RÅ 1984 Aa 104 228
RÅ 1984 Aa 196 133
RÅ 1985 Aa 73 158
RÅ 1985 Aa 192 217
RÅ 1986 not 484 133, 134
RÅ 1986 not 576 133
RÅ 1987 not 176 146
RÅ 1988 not 51 133
RÅ 1990 not 70 203
RÅ 1990 not 292 159
RÅ 1992 not 191 191
RÅ 1992 not 251 120

RÅ 1992 not 364 143, 179, 207
RÅ 1993 not 372 125, 254
RÅ 1993 not 683 57, 137, 144
RÅ 1993 not 717 219, 220
RÅ 1994 not 41 220
RÅ 1995 not 84 39, 40, 42, 50, 57
RÅ 1995 not 240 126
RÅ 1996 not 54 180
RÅ 1996 not 55 180
RÅ 1997 not 122 250, 253
RÅ 1998 not 75 133
RÅ 1998 not 91 207

RegR:s dom den 18 december 1998, mål nr 529 1998 269

Kammarrättsavgöranden

KR i Jönköpings dom, mål nr 787-1995 181
KR i Jönköpings dom den 3 juni 1998, mål nr 3485-1995 229
KR i Göteborgs dom den 7 september 1998, mål nr 7626 och 7627-1997 102

Förhandsbesked

RSV/FB Dt 1986:9 82
SRN den 23 september 1997 270
SRN den 23 juni 1998 269
SRN den 23 september 1998 249

Högsta domstolen

NJA 1920 s. 231 94
NJA 1922 s. 122 94
NJA 1951 s. 6 296
NJA 1990 s. 343 296
NJA 1995 s. 742 145, 262

Danmark

Højesteret

TfS 1984.272 H 199
TfS 1991.500 H 197
TfS 1994.378 H 195, 196
TfS 1994.843 H 198
TfS 1995.454 H 183
TfS 1995.455 H 182
TfS 1996.642 H 230
TfS 1996.654 H 63
TfS 1998.114 H 80
TfS 1998.199 H 174
TfS 1998.238 H 230
TfS 1998.484 H 197
TfS 1998.485 H 64, 81, 82

UfR 1975.215 H 185
UfR 1978.660 H 210
UfR 1996.65 H 209

Landsretterna

R&R 1998.1 SM 35 VLD 226
R&R 1998.12 SM 459 ØLD 210

TfS 1984 .131 VLD 215
TfS 1985.401 VLD 196
TfS 1987.457 ØLD 79, 82, 87
TfS 1989.451 ØLD 195
TfS 1989.464 VLD 195
TfS 1990.367 ØLD 182, 183
TfS 1991.289 VLD 197
TfS 1993.21 VLD 195
TfS 1993.209 ØLD 63
TfS 1993.362 VLD 197
TfS 1993.372 ØLD 195
TfS 1995.363 VLD 196
TfS 1994.318 ØLD 226
TfS 1994.444 VLD 204
TfS 1994.494 ØLD 199
TfS 1994.530 VLD 210
TfS 1994.830 ØLD 78, 81
TfS 1995.270 ØLD 78
TfS 1996.161 VLD 195
TfS 1997.289 ØLD 226
TfS 1997.367 VLD 195
TfS 1998.155 ØLD 198
TfS 1998.312 ØLD 78
TfS 1998.326 ØLD 200
TfS 1998.386 VLD 215
TfS 1990.181 LSR 209
TfS 1991.477 LSR 88
TfS 1991.550 LSR 79
TfS 1992.550 LSR 78, 82
TfS 1993.247 LSR 79
TfS 1996.871 LSR 196

Landsskatteretten

SKAT 1988.480 LSR 196

LSR 1946.175 226
LSR 1947.145 204
LSR 1978.74 200
LSR 1980.100 204
LSR 1986.44 78

LSR I 1961/62
nr 31394/84 78

TfS 1986.503 SKD 78
TfS 1989.164 LSR 221

Sakregister

allmänna regler 166, 236
andelsbyten 278
anskaffningskostnad 263

börsnoterade företag 119

dubbla koncerntillhörigheter 270
dödsbo 247

ekonomisk intressegemenskap 66

felprisregler 142
fåmansföretag 115, 244
fåmansägda handelsbolag 125
förbjudna lån 140
företagsledare 122
förtäckt utdelning 93, 97, 101, 259

gränsbelopp 258, 262

handelsbolag 254

immateriell rättighet 128, 292
inkomstfördelningsregler 127, 291
interna aktieöverlåtelser 240

kapitalförvaltning 253
kontinuitetsprincipen 263
kontrolluppgiftsskyldighet 155, 308
kringgåenderegler 111

kvalificerade aktier 247

lagtolkning 32
låneförbudet 295
lättnadsreglerna 240
lönesummeregeln 267
löneunderlag 264, 269
löpande förmåner 186

marknadsvärde 193, 238

nedskrivning av lån 145, 222, 295
neutralitet 68
neutralitetsskapande 112
neutralitetsskapande regler 127, 291
normal kapitalavkastning 258
närstående 123

olovlig utdelning 94

pensionskostnader 148, 302
personalstiftelser 149, 302
privata utgifter 186

reavinst 260
regelkonkurrens 47, 57, 153
ränteförmåner 138, 222
rörelsefrämmande egendom 130

samma eller likartad verksamhet 252
självkontrahering 92, 95, 100, 312

sparad utdelning 258, 262
stoppregler 111, 130
strukturregeln 277
subjektsprincipen 177, 212, 213, 237
substansminskning 152, 306
syntetiska optioner 251
särbehandling 66
särregler 17, 104

takregeln 272
tantiem 151, 305

utbildning vid personalavveckling 150, 303
uthyrning av lokal 147, 202, 301
utländska juridiska personer 121, 245
utomståenderegeln 273

verksam i betydande omfattning 247
vinstandelslån 153, 306
vinstbolag 240

Sverige är unikt i världen när det gäller omfattningen av särskilda skattemässiga regler inriktade på framför allt FÅMANSAKTIEBOLAG och delägare i dessa. Reglerna styr beskattningen vid olika transaktioner mellan ägaren och företaget samt bestämmer hur utdelning och reavinst avseende aktier i fåmansföretag skall beskattas. Orsaken till reglernas förekomst är avsaknaden av ett reellt tvåpartsförhållande mellan företaget och dess fåtal ägare, vilket anses innebära en risk för att obehöriga skatteförmåner kan skapas.

Behovet och lämpligheten av särskilda stoppregler är omdiskuterat och en statlig utredning har under 1998 föreslagit ett avskaffande av en stor del av reglerna. En viktig del i denna bok är att undersöka om det är nödvändigt med särskilda skatteregler för fåmansföretag, och i vilken utsträckning allmänna skatteregler för förmånsbeskattning av delägare och anställda kan användas i fråga om fåmansaktiebolag. En jämförelse sker med rättsläget i Danmark, som har ett likartat skattesystem, men i princip saknar särskilda skatteregler för fåmansföretag eller motsvarande. Praxis i båda länderna har undersökts i syfte att utröna vilka principiella förutsättningar som måste vara uppfyllda för att förmånsbeskattning enligt allmänna regler skall aktualiseras.

MATS TJERNBERG är verksam vid Juridiska fakulteten vid Lunds universitet.

ISBN 91-7678-413-4
IUSTUS FÖRLAG