Jean Witting

Sken, kringgång och reell innebörd vid ägaruttag av bolagsmedel i samband med skalbolagsförsäljning

Åtskilliga av dagens skalbolagstransaktioner kan beskrivas på följande sätt. N N gör ett uttag av kontanter ur sin i aktiebolagsform bedrivna rörelseverksamhet. Ett uttag som han enligt gällande rätt är skattskyldig för såsom lön eller utdelning. Uttaget förvandlar han emellertid till en skenbar realisationsvinst genom två, i och för sig normala, rättshandlingar, vilka är så konstruerade och sammankopplade att de tar ut varandra vad beträffar deras reella effekt.

Före rättshandlingarna bedriver alltså N N rörelse genom ett aktiebolag med visst namn, viss verksamhet, viss lokal, viss personal, vissa kunder, vissa leverantörer, vissa affärsavtal, försäkringar, abonnemang, rättigheter, skyldigheter o s v.

Efter rättshandlingarna bedriver N N rörelse genom ett aktiebolag med samma namn, samma verksamhet, samma lokal, samma personal, samma kunder, samma leverantörer, samma affärsavtal, försäkringar, abonnemang, rättigheter, skyldigheter o s v.

Enda skillnaden är, att en aktningsvärd del av de kontanta medel som tidigare fanns i verksamheten nu har offrats för att N N skulle kunna få en lika aktningsvärd likvid för skalaktierna.

Det diskuteras om inte generalklausulen contra löne- eller utdelningsbeskattning skulle kunna tillämpas på sådana fall, och det är kanske möjligt. Emellertid torde det också med fog kunna hävdas att skalbolagstransaktioner av nämnt slag faktiskt innebär att man tagit ytterligare ett steg mot utmarkerna, så att man inte har kvar ens den lilla verklighetsförankring som generalklausulen trots allt har att utgå från.

I princip torde generalklausulen kunna sägas vara inriktad på fall där den skattskyldige primärt måste utföra en rättshandling för att uppnå sitt mål. Denna rättshandling ersätter han emellertid med ett onormalt förfarande utan annat syfte med avvikelsen från det normala än skatteundandragandet. Han vill t ex förskaffa sig rätten att utfå pengar av någon och måste i detta syfte tillföra den personen ett be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:48

gärligt lösöre i gengäld. Detta, i dagligt tal kallat försäljning, genomför han på ett onaturligt sätt, som innebär att någon skattepliktig försäljningstransaktion aldrig kommer till synes, men väl ett antal andra transaktioner med samma verklighetseffekt.

Skalbolagsfallen kan sägas avvika från det beskrivna på en avgörande punkt: N N, bolagsägaren, behöver inte utföra någon rättshandling för att förskaffa sig rätten att ta ut bolagets medel som lön eller utdelning. Den rätten har han redan genom sitt ägarskap och sin ställning i bolaget. De rättshandlingar som han utför vid skalbolagstransaktionen syftar följaktligen inte till att ge honom den rätten, vare sig på ett normalt eller onormalt sätt; de syftar till att dölja att han i realiteten faktiskt begagnat sig av den.

Ligger skalbolagstransaktionerna utanför generalklausulens område torde de sålunda inte ligga 'hitom' den lagstiftningen utan 'bortom'; d v s än mera angelägna för ingående granskning och prövning i våra skattedomstolar.

I förarbetena till vinstbolagslagstiftningen, Prop 1972:93, har departementschefen ett anförande i fråga om behovet av lagstiftningen; ett anförande som åter kan synas vara av intresse:

''Jag delar verkets uppfattning att man redan med nuvarande regler kan komma till rätta med de flagranta fallen. För att undanröja varje tvivel anser jag det dock angeläget att det i lagstiftningen klart sägs ifrån att systematiska skatteundandraganden i dessa former inte kan tolereras. Jag vill i detta sammanhang även understryka vad jag anförde i prop. 1966:85 om att det torde få anses som en allmän rättsgrundsats att varje rättshandling skall bedömas efter sin verkliga innebörd. Principen om att skenrättshandlingar inte äger giltighet framstår enligt min mening som så självklar att den inte behöver inskrivas i författningstexten. Vad särskilt gäller fall där överlåtelsen sker till en insolvent person vill jag nu liksom tidigare erinra om att sådana transaktioner i praxis regelmässigt torde bedömas som tillkomna för skens skull.''

Anförandet talar ett tydligt språk. För ännu större tydlighet kan dock ett par tillägg göras.

1) En allmän rättsgrundsats om att rättshandlingar skall bedömas efter sin verkliga innebörd blir inte upphävd eller obsolet genom att det tillförs en lagstiftning mot vinstbolagstransaktioner. Den allmänna rättsgrundsatsen gäller alltfort som en prövningsmodell för sådana förfaranden som genom olika variationer på temat faller utanför lagstiftningen i fråga. Kan skalbolagstransaktionen visas genomförd utan annan avsikt än att ägaren skulle tappa verksamheten på pengar fanns det åtminstone 1972 en möjlighet att beskatta honom för det.

2) 'Överlåtelse till en insolvent person' är inte något beviskrav utan ett exempel. Det torde för övrigt kunna diskuteras i vad mån bevisandet av skenrättshandling hör hemma i skatteprocessen. I ett civilt tvistemål om t ex bättre rätt till egendom, där man direkt kan formulera sitt yrkande, är det ett primärt och sakligt bevisobjekt att visa att motpartens köp skett för skens skull. I skatteprocessen är emellertid 'rättshandlingens reella innebörd' det primära objektet för bevisningen; utan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:48

den kan något beskattningsyrkande inte formuleras. Och när väl den bevisningen är klar krävs det som regel ingenting mera. Den allmänna rättsgrundsatsen gäller.

I extrema fall kan man kanske, efter det att rättshandlingens reella innebörd visats vara en helt annan än den innebörd som påstås i företedd avtalshandling, dra slutsatsen att den handlingen upprättats för skens skull. Men då måste man också vara helt säker på att handlingen inte heller äger giltighet mot någon annan tänkbar intressent än skattemyndigheten; under alla förhållanden torde dock sådan slutsats merendels vara tämligen saklös i beskattningsfrågan.

Lagman Bertil Wennergren har i en dom rörande annat 'transaktionsmål' lämnat en klarläggande beskrivning av det beskattningsrättsliga synsättet, vilken väl kompletterat departementschefens anförande:

''Det står givetvis den skattskyldige fritt att planera sin ekonomi så att beskattningseffekterna blir så fördelaktiga för honom som möjligt. I valet mellan ett eller flera handlingsalternativ har han självfallet rätt att välja det alternativ som leder till den lägsta beskattningen. Det ligger inget otillbörligt i att skatteplanera på detta sätt. Något helt annat är att skatteplanera genom att försöka att med hjälp av konstlade transaktioner utan annat innehåll än att nedbringa beskattningen göra skattevinster. . . . Avgörande blir vad som vid en genomsyn av transaktionen framstår som dess verkliga innebörd och inte de former i vilka transaktionen klätts.''

'Flagranta fall' florerar. Det förefaller både befogat och angeläget att dagens skalbolagstransaktioner utreds och prövas utifrån vad som framstår som deras verkliga innebörd. Och att intresset i första hand bör riktas mot den som säljer, och inte mot den som köper, torde nog de flesta vara överens om vid det här laget. Vinstbolagslagstiftningen och dess förarbeten ger en klar anvisning därom.

Det synes i princip inte vara mycket som skiljer inkråmsöverlåtelsen vid dagens skalbolagstransaktioner från andra, till privatförtjänst syftande och för bolaget menliga, rättshandlingar vilka föranlett beskattning för förtäckt lön eller utdelning. Vidare kan man också undra i vad mån köparens betalning av aktierna med bolagets pengar skiljer sig från dagens förfarande, där han skapar likviditeten genom att till bolaget överlåta motsvarande belopp av sina andra kostnader.

Skulle utredning och prövning visa att säljarens dispositioner med bolagets tillgångar och vinst inför aktieavyttringen så ringa gagnat verksamheten och så mycket hans privata förvärv att likviden helt eller delvis bedöms som löneförmån, då skall naturligtvis det sålda bolaget tillerkännas en motsvarande avdragsrätt. SN

Taxeringsdirektör Jean Witting är verksam vid länsstyrelsen i Malmöhus län.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:48