

Institutionen för ekonomi

Handledare: **Bengt Åkesson**
Datum: **2006-06-12**

Filosofie kandidat i beskattningsrätt



Förmögenhetsbeskattning av onoterade aktier

– är den ändamålsenligt utformad för den skatteskyldige?

Författare:

Jonas Andersson
Björn Nilsson
Karl Pettersson

Förord

Vi vill tacka de personer som har hjälpt oss med uppsatsen. Först och främst vår handledare Bengt Åkesson för dennes goda råd under arbetets gång. Slutligen vill vi tacka de personer som har korrekturläst uppsatsen.

Kristianstad 2006-06-12

Jonas Andersson

Björn Nilsson

Karl Pettersson

Sammanfattning

Benämningen Lex Ugglas uppkom när artisten Magnus Ugglas bolag Uggly Music AB granskades under 2005 då Skatteverket genomförde en riktad granskning mot företag med särskilt hög likviditet. I ett onoterat bolag är tillgångarna i bolaget skattepliktiga hos ägaren så länge det inte rör sig om rörelsetillgångar. Lagens huvudsyfte är att privatpersoner inte ska kunna inneha skattepliktig förmögenhet i ett bolag för att på så sätt komma undan förmögenhetsskatt. Hur mycket som anses kunna räknas till arbetande kapital och förbli skattefritt kapital har enligt rättsfall visat att det beror på följande; verksamhetens art och omfattning, framtida investeringsbehov och investeringsplaner under en viss tid framåt.

I flertalet av rättsfallen som blivit presenterade har det framkommit att domstolarna har gått på Skatteverkets linje, vilket föranlett att merparten av de skatteskyldiga blivit påförda förmögenhetsbeskattning. I de fall som domstolen dömt till den skatteskyldiges fördel har denne kunnat argumentera och påvisa historiska och troliga framtida investeringsplaner för företaget. Trovärdigheten bygger på att den skattskyldige har kunnat styrka tidigare års affärsuppgörelser samt underlag för framtida investeringar.

Vi anser att lagen i sig skall finnas kvar för att det inte skall vara möjligt att dölja privata tillgångar genom att tillskjuta företaget kapital för att på så sätt undvika förmögenhetsbeskattning. Däremot anser vi dagens tolkning och tillämpning är felaktig då personer som är innovativa och som driver lönsamma företag drabbas. Detta eftersom företagets internt upparbetade vinster i princip skall "lyftas" ut ur företagen och beskattas som ägarens privata förmögenhet.

Vi anser att lagen leder till att företagare troligtvis blir mer angelägna om att komma fram till avancerade tekniska skattelösningar. Vi kommer säkerligen att få se fler vägledande avkunnanden den närmaste tiden efterhand som Skatteverket upptäcker dessa.

Förkortningar

Dnr	Diarienummer
IL	Inkomstskattelagen
Kap	Kapitel
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop	Proposition
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFL	Lag om Statlig Förmögenhetsskatt
SKU	Skatteutskottets betänkanden

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	- 6 -
1.1 Bakgrund.....	- 6 -
1.2 Problem.....	- 6 -
1.3 Syfte	- 7 -
1.4 Metod	- 7 -
1.5 Avgränsningar.....	- 7 -
1.6 Disposition	- 8 -
2 FÖRMÖGENHETSBEKATTNING.....	- 9 -
2.1 Förmögenhetsskattelagstiftning	- 9 -
2.2 Förmögenhetsbeskattning av onoterad aktie.....	- 11 -
3 LEX UGGLA.....	- 14 -
3.1 Lagens syfte	- 14 -
3.2 Arbetande kapital och kapitalförvaltning.....	- 14 -
3.3 Aktiebolag.....	- 15 -
3.4 Överlikviditet	- 16 -
3.5 Lex Uggle leder till högre skatteuttag.....	- 18 -
3.6 Skulder	- 18 -
3.7 Latent skatteskuld	- 18 -
4 RÄTTSTOLKNING	- 20 -
4.1 Förarbeten	- 20 -
4.1.1 Regeringens proposition 1996/97:117 - Ny förmögenhetsskattelagstiftning	- 20 -
4.1.2 Skatteutskottets betänkande 1996/97:SKU20.....	- 24 -
4.2 Rättsfall.....	- 25 -
4.2.1 RÅ 723-05.....	- 25 -
4.2.2 RÅ ref 2004:137	- 26 -
4.2.3 RÅ 2004 not. 222.....	- 27 -
4.2.4 NJA 1986 s 24.....	- 28 -
4.2.5 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 672-05.....	- 29 -
4.2.6 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3114-03, 3999-03	- 29 -
4.2.7 Kammarrätten i Jönköping, mål nr 4107-04.....	- 31 -
4.2.8 Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2745-2746-02.....	- 32 -
4.3 Doktrin	- 34 -
4.3.1 Professor Björn Westbergs åsikter.....	- 34 -
4.3.2 Skatteverkets doktrin	- 36 -
5. AVSLUTNING.....	- 39 -
5.1 Förslag till framtida forskning	- 41 -
REFERENSLISTA	- 42 -

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

Lex Ugglas är en populistisk benämning gällande beskattning av överlikvida ägarledda aktiebolag. Denna benämning tillkom genom att Skatteverket gjorde en specialrevision av företaget Uggly Music AB, vilket artisten Magnus Ugglas är ägare till. Det visade sig snart att det var en rad företag företrädesvis i Stockholmsområdet som hade drabbats av samma sak. Numera har företag i hela Sverige blivit granskade av detta fenomen. (Jonsson, G., 060217 i Dagens Industri). Företaget som fick de största rubrikerna hette Uggly Music AB. Detta hade tillgångar motsvarande 14,3 miljoner som Skatteverket inte ansåg vara arbetande kapital. Magnus Ugglas privata förmögenhet upptaxerades med motsvarande belopp. (Jonsson, G., 060217 i Dagens Industri).

1.2 Problem

Skatteverkets tolkning av lagstiftningen har vållat diskussioner i medierna under det senaste året. Kritiken mot tolkningen av lagstiftningen har varit väldigt hård. När Skatteverkets generaldirektör går ut och kritiserar den nya tolkningen av reglerna är det något som inte stämmer. (Sjöshult, F., 051004 i Dagens Industri). Detta leder troligtvis till minskade investeringar då de internt upparbetade vinsterna måste lämna företagen och beskattas som privat förmögenhet hos ägarna. Har inte företagen tillgång till kapital kan de inte investera och växa, vilket eventuellt kan leda till en lägre tillväxt i Sverige. Eftersom denna typ av beskattning är av stort intresse för landets småföretagare, finner vi det intressant att belysa Skatteverkets tolkning. Särskilt med tanke på hur de kan beräkna hur mycket varje enskilt företag behöver i arbetande kapital.

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att utvärdera **om Skatteverkets tolkning gällande förmögenhetsbeskattning av onoterade aktier är ändamålsenligt utformad för den skatteskyldige.**

1.4 Metod

I studien har den rättsdogmatiska inriktningen tillämpats. Den nämns även som rättskälleläran. Det är den traditionella rättsvetenskapliga inriktningen som innebär att man anger vad som är gällande rätt. Detta görs genom att utifrån lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin skall gällande rätt tolkas och systematiseras. (Peczenik, A., sid 33). För att kunna ta reda på vad som är gällande rätt kommer vi att i första hand söka efter relevant lagtext. För att sedan få närmare upplysning om lagreglernas innehåll och tillämpning kommer vi att gå till lagens förarbeten. Med detta menas att vi kommer att gå till de utredningar och förslag till lagtext med åtföljande kommentarer eller motiveringar som lagen grundar sig på. (Finna rätt, sid 95).

1.5 Avgränsningar

Vi begränsar oss till att enbart behandla den problematik som råder gällande beskattning av näringsverksamhet i aktiebolag ur ett nationellt perspektiv. Vi kommer således inte att behandla det som rör näringsgrenen handel med värdepapper.

1.6 Disposition

Kapitel ett består av inledningen och syftar till att väcka en nyfikenhet och ett intresse för uppsatsen samt för fortsatt läsning. Först beskrivs orsakerna till valt ämne. Sedan presenteras syftet och vilka avgränsningar som gjorts.

Kapitel två beskrivs förmögenhetsskattelagstiftningen samt vad onoterad aktie är.

I kapitel tre beskrivs bakgrund och problematiken kring Lex Uggla.

I kapitel fyra presenteras gällande rättstolkning i form av förarbeten, rättsfall och doktrin.

I kapitel fem förs en diskussion och slutsatser presenteras. Avslutningsvis ges förslag på framtida forskning.

2 FÖRMÖGENHETSBEKATTNING

Förmögenhetsskatten infördes 1947 som en särskild skatt skild från inkomstbeskattningen och här redogör vi för de delar i förmögenhetsskattelagstiftningen som är aktuellt för vårt problem.

2.1 Förmögenhetsskattelagstiftning

Under 1970-talet framhölls att skatten var en hämmande faktor för tillväxten i mindre företag. Lättnadsregler infördes i syfte att lindra beskattningen av tillgångar som var hänförliga till rörelse och jordbruk (prop.1977/78:40). Nettovärdet av substansen i rörelse och jordbruk reducerades till 30 %, medan övrigt rörelsefrämmande förmögenhet togs upp i sin helhet. I 1993 års taxering är förmögenhet i rörelse och jordbruk helt undantagen från förmögenhetsskatt. Ny lag om förmögenhetsskatt infördes 1997 där tillgångar i näringsverksamhet är undantaget från beskattning. Skattefriheten för arbetande kapital utvidgades därmed till att även omfatta tillgångar i fastighetsförvaltning. (Skatteverkets skrivelse 2006-03-14, Dnr 131 161383-06/1152, förmögenhetsvärdering av aktier i onoterade aktiebolag)

Huvudregeln är att tillgångar ska tas upp till sitt marknadsvärde om inte annat följer av Lag om Statlig Förmögenhetsskatt (SFL) 10-17 §§. Den grundläggande principen är att tillgångar och skulder ska behandlas likformigt i så stor utsträckning som möjligt. Detta innebär att om en tillgång bär med sig en skuld ska enbart den överskjutande delen av tillgången beskattas som förmögenhet. (Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1 sid 826). Beräkningen av förmögenhet grundar sig på förhållandena den 31 december året före taxeringsåret. Har äganderätten övergått vid årsskiftet är köparen skattskyldig för egendomen och köpeskillingen utgör skattepliktig förmögenhet för säljaren oavsett om han fått betalt eller inte. Vid fastighetsöverlåtelse är det kontraktsdatumet som är avgörande såvida inget annat avtalats. (Handledning för beskattning av

inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1 sid 826). Skattesatsen för förmögenhetskatt är 1,5 % för fysisk person, dödsbo och familjestiftelse. Enligt 19 § 1 st SFL beräknas förmögenhetsskatten på den överskjutande delen av 1 500 000 kronor för ensamstående och 3 000 000 kronor för gifta/sammanboende.

Tillgångar i näringsverksamhet är undantagna från beskattning. Till skattefritt så kallat arbetande kapital hänförs även tillgångar i fastighetsförvaltning. Till fastighetsförvaltning räknas i princip innehav av näringsfastighet. Den del av en näringsfastighet som innehas för eget eller närståendes boende är dock skattepliktig. (Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1 sid 846).

Skulder hänförliga till förmögenheten är avdragsgilla vid beräkning av förmögenhetsskatt. För avdragsrätt krävs ett rättsligt bindande betalningsansvar. Detta innebär att borgensförbindelse inte är avdragsgill såvida betalningsansvar utkrävts av borgensmannen. Skulder som är hänförliga till skattefria tillgångar är inte avdragsgilla. (www.skatteverket.se¹).

Aktie som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande är skattepliktig enligt 3 § 1 st. 4 SFL. I Sverige innebär det att aktier som är inregistrerade på A-listan är skattepliktiga och ska tas upp till 80 % av det noterade värdet. Aktier på O-listan, Attract 40 och aktier noterade på NASDAQ är skattefria såvida inte aktierna är inregistrerade vid börs i bolagets hemland. (www.skatteverket.se¹) Anledningen till detta är att underlätta investeringar i små och medelstora företag och att arbetade kapital inte ska vara skattepliktigt. Innehav av aktier på A-listan anses nästan uteslutande som innehav i kapitalplaceringssyfte och är således skattepliktigt. Innehav av aktier i bolag som efter den 28 maj 1997 lämnat börsens A-lista för handel på O-listan är dock skattepliktiga och ska tas upp till 80 % av det noterade

värdet. Skuld som är hänförlig till aktie som är inregistrerad vid börs där aktiebolaget hör hemma ska tas upp till hela sitt belopp trots att aktien endast tas upp till 80 % av det noterade värdet. (Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1 sid 834-836).

2.2 Förmögenhetsbeskattning av onoterad aktie

I 48 kap. 2 § 1 st IL definieras delägarrätt, sedan avgörs det enligt 5 § om delägarrätten är marknadsnoterad. Så alla delägarrätter som inte uppfyller kriterierna enligt 5 § anses onoterade.

Onoterad aktie är enligt 3 § 1 st. 6 SFL skattepliktig om den inte är marknadsnoterad. Om föreningen eller bolaget i sig helt eller delvis utgör ett självständigt skattesubjekt är dock andelen skattefri i motsvarande utsträckning. Den ovan nämnda värderingsregeln i 14 § SFL gäller även avseende dessa delägarrätter med följd att de i praktiken ofta är skattefria. (Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, kap 43 sid 836). Huvudprincipen som gäller för värdering av onoterade aktier är att de tillgångar och skulder som ägs av den juridiska personen blir beskattade i den omfattning som skulle ha gällt om de hade innehafts direkt av ägaren enligt huvudregeln i enligt med 14 §1 st. SFL. Först görs en bedömning av om viss tillgång är hänförlig till s.k. arbetande kapital, (dvs. till sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL), eller till kapitalförvaltning. Om tillgången utgör arbetande kapital ska den inte beaktas vid värderingen, men om det kan konstateras att tillgången är hänförlig till kapitalförvaltning ska bedömningen av skatteplikt och värdering ske i enlighet med övriga bestämmelser i SFL. Detta betyder bl.a. att en tillgång som vid direkt innehav skulle utgöra skattepliktig privatbostad inte anses ingå i näringsverksamheten. (Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1 sid 838).

Med näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. I praxis har omfattande och regelbunden handel med värdepapper bedriven i aktiebolagsform ansetts utgöra rörelse. Detta har ansetts gälla även om verksamheten bedrivits endast för egen räkning. Av 14 § 1 st. SFL följer dock att en person som äger aktier i ett bolag som inte är marknadsnoterat, ska beskattas som om han hade ägt tillgångarna i bolaget direkt. Detta innebär enligt Skatteverket att aktier i ett icke marknadsnoterat bolag ska åsättas ett skattepliktigt värde motsvarande bolagets skattepliktiga tillgångar även om bolaget bedriver omfattande handel med värdepapper. Om handeln med värdepapper däremot är så omfattande att värdepappershandeln i sig uppfyller rörelsekriterierna i 13 kap. 1 § IL betraktas verksamheten som sådan näringsverksamhet som är undantagen från förmögenhetsskatt. (Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1 sid 838).

Vid värderingen av aktier ska hänsyn tas till att olika slag av aktier har olika rätt till andel i bolagets kapital såsom stam- och preferensaktier. Enligt 3 § SFL är aktie i ett aktieslag som inte är marknadsnoterat i det land där aktiebolaget är hemmahörande skattepliktig. Av 14 § SFL framgår att svenska aktier som är skattepliktiga enligt dessa bestämmelser ska värderas på samma sätt som om tillgångarna och skulderna hade innehafts direkt av aktieägaren. I ett aktiebolag beskattas all inkomst som inkomst av näringsverksamhet. Dock är endast den förmögenhet som hör till näringsverksamheten fri från förmögenhetsskatt. (Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1 sid 837).

Kapital som finns i ett aktiebolag ska inte tas upp som skattepliktig förmögenhet av bolagets ägare om pengarna ska användas för verksamheten eller för framtida investeringar. Men för att förhindra att privat kapital stoppas in i ett bolag så att ägaren ska komma undan förmögenhetsskatt. Lagen tolkas så om inte pengarna behövs för

verksamheten så skall de förmögenhetsbeskattas hos ägaren.
(Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006
års taxering Del 1 sid 838)

3 LEX UGGLA

Benämningen Lex Ugglas uppkom när artisten Magnus Ugglas bolag Ugly Music AB granskades under 2005 då Skatteverket genomförde en riktad granskning mot företag med särskilt hög likviditet. Utgången av detta blev att Magnus Ugglas skattepliktiga förmögenhet ökades med 14,3 miljoner kronor.

3.1 Lagens syfte

Reglerna för Lex Ugglas är inget nytt utan kapitalförvaltning har varit förmögenhetsskattepliktigt så länge det har funnits regler om förmögenhetsskatt. Det infördes lättnadsregler för rörelse och jordbruk 1971 och 1998 utökades dessa lättnader till att även innefatta fastighetsförvaltning. Anledningen till att lättnadsreglerna infördes var att företagets kapital ansågs arbeta i företaget och inte var till för att nyttjas privat av företagsägaren. (Svensson, U., 2006, sid 88). Det fanns ett uttalat syfte att bibehålla skattefriheten för arbetande kapital för såväl enskild näringsverksamhet som aktiebolag till den del det avsåg näringsverksamhet utan kapitalförvaltning. (Westberg, B., Skattenytt 2006 sid 12). Lagens syfte är att privatpersoner inte ska kunna inneha skattepliktig förmögenhet i ett bolag för att på så sätt komma undan förmögenhetsskatt. (Gunne, C., Svensk skattetidning 8/2005, sid 557).

Förmögenhetsskattereglernas syfte är att kapital i företag ska vara befriat från förmögenhetsskatt, framförallt när det gäller små och medelstora företag. Det är för att inte hämma tillväxt och försvåra för företagen att få in riskvilligt kapital. (Fast, K., Skattenytt 2006 sid 65).

3.2 Arbetande kapital och kapitalförvaltning

I grunden är alla tillgångar som räknas upp i 48 kap. 2 § 1 st IL skattepliktiga även om de finns i ett företag. Det finns särskilda

undantagsregler för så kallat arbetande kapital i näringsverksamhet. Tillgångar som ingår i sådan näringsverksamhet som definieras i IL 13 kap 1 och 11§ brukar kallas arbetande kapital. (Svensson, U., 2006, sid 104). Till arbetande kapital räknas numera tillgångar som ingår i rörelse och sedan tidigare skattesystem jord- och skogsbruk och fastighetsförvaltning. Alla andra tillgångar anses höra till kapitalförvaltning och är förmögenhetsskattepliktiga. (Prop 1996/97:117 sid 84).

Arbetande kapital är det som företaget behöver för att kunna bedriva sin näringsverksamhet. Kundfordringar, inventarier och lager är exempel på vad som ingår i arbetande kapital. Bankmedel och andra likvida medel är även dessa att anses som arbetande kapital och är således förmögenhetsskattefria. Om de likvida medlen är onormalt stora i förhållande till de kortfristiga skulderna har det visat sig i domslut att dessa medel då räknas till kapitalförvaltning och är då inte befriade från förmögenhetsskatt. Detta gäller om inte de likvida medlen behövs för den fortsatta verksamheten. (Svensson, U., 2006, sid 100).

3.3 Aktiebolag

I SFL 14§ 1 st skall vid värdering av aktie som inte är marknadsnoterad, tillgångar och skulder i den juridiska personen beaktas i den omfattning som skulle gälla om de innehafts direkt av delägaren. Detta betyder att alla näringsverksamhetens tillgångar, utom det som avser kapitalförvaltning är undantagna från förmögenhetsskatt. Det står vidare i SFL 14 § 1 st att om tillgången eller skulden ingår i en rörelse hos den juridiska personen respektive handelsbolaget, anses detsamma gälla för delägaren. Bedömningen om vilka tillgångar och skulder som ska anses vara förmögenhetsskattefria i näringsverksamheten och vad som ska ingå i delägarens underlag för förmögenhetsbeskattning ska enligt författningskommentaren göras utifrån den juridiska personens synvinkel. (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 14).

I ett aktiebolag ingår alla tillgångar i näringsverksamheten enligt IL 13 kap 2 §. Ett aktiebolag skall därför göra en bedömning av de olika tillgångarna i företaget. Tillgångarna ska delas in i arbetande kapital och kapitalförvaltning. Företaget ska bedöma vad som ingår i rörelsen. Definitionen av rörelse är enligt SFL 1 § 3 st samma definition som avses som rörelse i IL 2 kap 24 §.

”Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen.” (IL 2 kap 24 §)

De tillgångar som bedöms tillhöra arbetande kapital ska värderas till noll och ska således inte tas med i den skattepliktiga förmögenheten. De tillgångar som inte bedöms tillhöra rörelsen räknas som kapitalförvaltning och de tillgångarna ska tas med i förmögenhetsberäkningen.

Om ett aktiebolag har både rörelse och förvaltning av värdepapper ska bolaget enbart värderas med avseende på värdepappersförvaltningen. De olika värdepapperna ska värderas enligt SFL för respektive värdepapper. Även andra tillgångar kan hänföras till värdepappersförvaltningen såsom rörelsefrämmande inventarier och likvida medel. Om ett aktiebolag bedriver värdepappershandel i sådan omfattning att det räknas som en rörelse blir värdepappersförvaltningen skattefri. (Skatteverkets handledning 2005, del 1, sid 753)

3.4 Överlikviditet

I ett onoterat bolag är tillgångarna i bolaget skattepliktiga hos ägaren så länge det inte rör sig om rörelsetillgångar. Domstolarna tillämpar idag

reglerna som att det är upp till ägaren att visa att tillgångarna behövs för den fortsatta rörelsen. Kan inte ägaren styrka sitt påstående har det ansetts vara fråga om kapitalplaceringstillgångar som ska beskattas hos ägaren. Bevisföringen som har krävts är dokumenterade investeringsplaner eller dylikt som kan styrka att tillgångarna ska användas inom rörelsen. (Engman, H., Skattenytt 2006, sid 61).

Inom begreppet likvida medel menas i redovisningssammanhang kassa (kontanter, checkar, postväxlar, utbetalningskort från bank- och postgiro), bankmedel och plusgiro. Bankmedel och andra likvida medel är i en utgångspunkt arbetande kapital. Det är när de likvida medlen är onormalt stora i jämförelse med de kortfristiga skulderna som rättsfall har visat att dessa medel då räknas in i kapitalförvaltning och blir skattepliktiga. Undantagen är om medlen anses behövas för den fortsatta verksamheten. (Svensson, U., 2006, sid 104). Hur mycket som anses kunna räknas till arbetande kapital och förbli skattefritt kapital har rättspraxis visat att detta beror på följande:

- Verksamhetens art och omfattning
- Framtida investeringsbehov
- Investeringsplaner under en viss tid framåt

Det är med dagens lagstiftning svårt att bestämma riktlinjer för hur mycket överlikviditet som kan anses vara godtagbart. I Skattenytt 2006 sid 18 i en artikel av Björn Westberg har chefen för Skatteverkets Rättsavdelning Vilhelm Andersson uttryckt följande; "Reglerna är oklara och svårtillämpade". Det är oklart vem som ska bedöma ett företags behov av riskkapital för att ha buffertar mot exempelvis minskad ordertillgång eller sjukdom hos nyckelpersoner. Även gällande företags investeringsbehov råder det oklarhet i vem som ska avgöra vad som anses godtagbart. (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 18).

3.5 Lex Uggle leder till högre skatteuttag

Lagstiftningen om förmögenhetsbeskattning av onoterade aktier leder till högre skatt för den som drabbas. Marknadsnoterade aktier ska tas upp till 80 % av sitt värde då man i lagstiftningen tagit hänsyn till upp och nergång i aktiekurserna. Obligationer och bankmedel ska däremot tas upp till sitt fulla värde vid beräkning av förmögenhetsskatt. Det uppstår då en överbeskattning eftersom den som tar ut kapital ur sitt bolag beskattas med mellan 20 % och 57 % beroende på vilka skatteregler som blir aktuella. Resterande del förmögenhetsbeskattas medan en som har kapitalet kvar i sitt bolag blir förmögenhetsbeskattad på 100 % av bolagets bankmedel. Detta leder till att den som har kvar sina pengar i bolaget belastas med en förmögenhetsskatt på 2,14 % istället för 1,5 % för den som har tagit ut sina pengar från bolaget. Problemen belyses ännu mer om man tar hänsyn till att en fåmansbolagsägare inte kan ta ut utdelning med endast kapitalbeskattning utan tvingas att beskatta en del som inkomst av tjänst och får på så sätt ännu högre skatt om ägaren tar ut pengarna ur bolaget. (Gunne, C., Svensk skattetidning 8/2005, sid 556).

3.6 Skulder

De skulder som är hänförliga till rörelsefrämmande tillgångar ska dras av vid värderingen av onoterade aktier. (Skatteverkets skrivelse 20060314 Dnr 131 161383-06/1152). I aktiebolag där kapitalförvaltning ingår ska det först urskiljas vilka skulder som anses tillhöra kapitalförvaltningen och sedan ska delägare till bolaget dra av dessa skulder vid beräkning av delägarens förmögenhetsskatt. (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 16).

3.7 Latent skatteskuld

I förarbetena till SFL sägs det uttryckligen att latent skatteskulder som hör till kapitalvinstbeskattade tillgångar inte får dras av vid beräkning av

förmögenhet. (Prop 1996/97:117 sid 54). I SFL 14§ framgår det att tillgångar och skulder i den juridiska personen skall beaktas i den omfattning som skulle gälla om de innehafts direkt av delägaren. Bengt Westberg tolkar i sin artikel, "Vad är Lex Uggle? – En analys av förmögenhetsbeskattningen av s.k. onoterade aktier", lagen på två olika sätt. Han anser dels att lagen kan tolkas som att förmögenhetsvärdet utan skatteavdrag skall belasta aktieägaren. Dels att förmögenhetsvärdet efter avdrag för den beräknade skatt som delägaren skulle ha blivit belastad med, om han hade tagit ut motsvarande egendom ur bolaget och gjort den till föremål för ett direkt innehav. Han anser vidare att oklarheterna i lagtexten borde innebära att för den skattskyldige minst betungande tolkningen får genomslag. Han menar att beskattning utan beaktande av mellanliggande skatter leder till en oproportionerlig belastning vid sådant indirekt ägande.

Regeringen (S) har enats tillsammans med stödpartierna (V+MP) om en ny hantering av den latent skatteskulden. Det ska ske från den 1 januari 2007, vilket innebär att ändringen gäller för inkomståret 2006. Uppgårelsen innebär att en schablonregel för beaktandet av den latent skatteskulden skall införas, då det inte i dagsläget finns något stöd i lagstiftningen för detta. Uppgårelsen innebär att företagens latent skatteskuld inte ska förmögenhetsbeskattas, vilket genererar 27 miljoner kronor mindre i skatteintäkter. Enligt Skatteverket gav förmögenhetsbeskattning av överlikviditet i företag 4060 miljoner kronor år 2005. (Hellblom, O., 060406 i Dagens Industri).

4 RÄTTSTOLKNING

Här redogörs förarbetena till förmögenhetsskattelagen och de rättsfall som vi anser är relevanta. Vidare presenteras doktrin för att få en överblick över gällande rättsläge.

4.1 Förarbeten

Består av regerings proposition och skatteutskottets betänkande.

4.1.1 Regeringens proposition 1996/97:117 - Ny förmögenhetsskattelagstiftning

Problematiken kring Lex Uggle kretsar kring 14 § SFL och här nedan presenteras lydelsen av denna:

”Vid värdering av aktie och annan delägar rätt som avses i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som inte är marknadsnoterad samt andel i handelsbolag och europeisk ekonomisk intressegruppering beaktas tillgångar och skulder i den juridiska personen i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren. Om tillgången eller skulden ingår i sådan näringsverksamhet som avses i 21 § kommunalskattelagen (1928:370) hos den juridiska personen anses detsamma gälla för delägaren, dock inte i fråga om tillgång som för delägaren vid direkt innehav omfattas av 3 § första stycket 1 och därtill hänförlig skuld”.

Huvuddragen i regeringens proposition 1996/97:117 gällande ny förmögenhetsskattelagstiftning var att så kallat arbetande kapital undantas från skatteplikt. Till sådant kapital räknas även tillgångar i fastighetsförvaltning samt aktier som är noterade på Attract 40 och O-listorna. Undantag från förmögenhetsbeskattning görs även för pensioner, livräntor m.fl. tillgångar som är en del av det sociala

skydds nätet. Hänsyn tas inte längre till eventuell latent skatteskuld. (Prop 1996/97:117 sid 1).

Tolkningen av att arbetande kapital undantas från skatteplikt är att förmögenhet nedlagd i näringsverksamhet som avser rörelse och jordbruksfastighet leder till att den blir skattefri. I likhet med den betydelse som begreppen hade i det gamla inkomstskattesystemet. (Prop 1996/97:117 sid 37). 1982 gjordes ett första avsteg från principen om att lättnadsregler enbart skulle tillämpas vid värdering av s.k. arbetande kapital i främst familjeföretag vars aktier inte omsattes marknadsmässigt. Tillämpningsområdet för lättnadsreglerna utvidgades då så att de även omfattade aktier i alla icke börsnoterade företag som bedrev jordbruk och rörelse. Vid samma tillfälle skärptes beskattningen av marknadsmässigt omsatta aktier i icke börsnoterade bolag. (Prop 1996/97:117 sid 37-39).

Efter den socialdemokratiska regeringens tillträde hösten 1994 gjorde de ett ställningstagande som byggde på uppfattningen att förmögenhetsskatt behövs av fördelningspolitiska skäl. Skatten kan också ses som ett progressivt inslag i den annars helt proportionella beskattningen av kapitalinkomster. Samtidigt uttalades att kapital i företag i stor utsträckning borde befrias från förmögenhetsskatt och att detta främst gällde kapital i små och medelstora företag. Det framhölls vidare att gränsdragningen av det gynnade företagskapitalet och den privata förmögenheten gjordes på ett sådant sätt att företagets tillväxt och möjligheter att erhålla riskvilligt kapital inte hämmades. (Prop 1996/97:117 sid 49). Regeringens mening med propositionen var att principen om horisontell rättvisa skulle beaktas. Principen om horisontell rättvisa innebär att individer på samma välfärdsnivå, den senare mätt antingen som inkomst eller förmögenhet skall likabehandlas skattemässigt. En förbättrad horisontell rättvisa kan också bidra till en bibehållen vertikal rättvisa, där inkomstskillnaderna efter skatt mellan

individer på olika inkomstnivåer behålls oförändrade. (Prop 1996/97:117 sid 49).

Utgångspunkten har varit att egendom som kan sägas vara s.k. arbetande kapital inte skall ingå i den skattepliktiga förmögenheten och att förmögenhetsskatt inte skall kunna undvikas genom lånefinansierade placeringar i skattefria eller skattemässigt undervärderade tillgångar. (Prop 1996/97:117 sid 49). Tillgångar och skulder bör behandlas lika enligt propositionen och skall därför tas upp till fulla värdet. (Prop 1996/97:117 sid 52).

Regeringens förslag är att arbetande kapital i näringsverksamhet förblir skattefritt. Även fastighetsförvaltning samt Attract 40 och O-listade aktier o.d. hänförs till arbetande kapital och ingår därmed i den skattefria sektorn. Skulder hänförliga till dessa tillgångar är inte avdragsgilla. (Prop 1996/97:117 sid 52). Skälen för att beskatta börsaktier på ett annat sätt än kapital nedlagt i mindre företag har varit att kapital som har placerats i börsaktier lättare kan frigöras genom försäljning. En sådan försäljning påverkar inte börsföretagets fortlevnad. Aktier i de stora företagen har oftast karaktär av placeringstillgångar. Det gäller även andelar i värdepappersfonder. Dessa värdepapper bör därför inte anses ingå i det arbetande kapitalet och skall därmed vara skattepliktiga. Avsikten med skattefriheten på arbetande kapital är att skapa goda villkor för investeringar i små och medelstora företag. (Prop 1996/97:117 sid 53).

Vid innehav av förmögenhetsskattefria tillgångar i näringsverksamhet bör liksom tidigare motsvarande skulder inte vara avdragsgilla. Beaktas inte tillgångar som är hänförliga till kapitalförvaltning vid värderingen av exempelvis onoterade aktier skulle ägaren kunna uppnå skattefrihet genom att lägga in förvaltningen i ett bolag. Omfattande tillgångar i form av aktier och andra värdepapper skulle därmed undandras från underlaget för förmögenhetsskatt. Kapitalförvaltning bör därför vara skattepliktig i fortsättningen även om denna bedrivs i ett bolag.

Skattefriheten skall ha samma grundläggande form som i dag. Det innebär att varken det arbetande kapitalet eller skulder hänförliga till sådana tillgångar beaktas vid förmögenhetsberäkningen. (Prop 1996/97:117 sid 55).

Latent skatteskuld beaktas inte vid förmögenhetsbeskattningen. Vilket innebär att en framtida försäljning av en tillgång kommer att utlösa inkomstbeskattning som inte beaktas. Så länge försäljning inte skett utgör den framtida inkomstskatten en latent (dold) skuld som belastar tillgången om denna ökat i värde under innehavstiden. Från neutralitetssynpunkt bör innehav av olika tillgångar förmögenhetsbeskattas på ett likvärdigt sätt. Det kan då ifrågasättas om tillgångar som kapitalvinstbeskattas vid avyttring kan anses övervärderade om hänsyn inte tas till latent skatteskuld vid förmögenhetsbeskattningen. Beskattningen av en värdeökning uppskjuts därmed till dess den realiserats vilket ger en opåkallad skattecredit. Detta gäller särskilt vid längre innehav. Det är inte rimligt att vid sidan av skattecrediten på inkomstskattesidan även medge en reducering av förmögenhetsskattevärdet på grund av den latent skatteskulden. (Prop 1996/97:117 sid 56-57).

Vid värdering av onoterade aktier och andra delägarrätter skall hänsyn inte tas till tillgångar och skulder i annan näringsverksamhet än kapitalförvaltning och sådant innehav av näringsfastighet som vid direkt ägande är skattepliktigt. Aktier i många onoterade bolag kommer därmed att sakna förmögenhetsvärde. Vidare bör skulder hänförliga till onoterade aktier inte vara avdragsgilla vid förmögenhetsberäkningen till den del tillgångar och skulder i företagets verksamhet inte beaktas vid värdering av aktierna. Motiveringen till denna begränsning i avdragsrätten är att onoterade aktier som helt eller delvis saknar förmögenhetsvärde inte skall kunna förvärvas genom lån som är avdragsgilla i sin helhet. (Prop 1996/97:117 sid 59)

Kommentarer till 14 § SFL hämtade ur regeringens proposition 1996/97:117 om ny förmögenhetsskattelagstiftning;

I paragrafen anges att vid värderingen av aktier och liknande tillgångar som inte är marknadsnoterade samt andelar i handelsbolag, ekonomiska föreningar och europeiska ekonomiska intressegrupperingar skall tillgångar och skulder i verksamheten beaktas i samma omfattning som om delägarna ägt dem direkt. Motsvarigheten till bestämmelsen finns i punkt 1 av övergångsbestämmelserna till upphävandelagen. Tillgångar och skulder i rörelse och jordbruk medräknas alltså inte vid värderingen. Detsamma gäller numera som regel också för tillgångar och skulder i fastighetsförvaltning. Avgränsningen av vilka tillgångar och skulder som ingår i skattefri näringsverksamhet görs dock utifrån den juridiska personens synvinkel. En tillgång som vid direkt innehav skulle utgöra privatbostad anses dock inte ingå i näringsverksamheten. Om kapitalförvaltning bedrivs skall aktier och andelar värderas genom att de olika tillgångarna i verksamheten beaktas enligt övriga paragrafer. Detsamma gäller deläggande i andelshus o.d. Beaktandet sker genom tillämpning av reglerna för skatteplikt och värdering av dessa tillgångar. Samma princip gäller för skulderna. För huvuddelägare som indirekt innehar skattefria aktier genom ett aktiebolag innebär det att vid värdering av hans aktier i bolaget bortses från dessa skattefria aktier och därtill hänförliga skulder. (Prop 1996/97:117 sid 95)

4.1.2 Skatteutskottets betänkande 1996/97:SKU20

Genom att den borgliga regeringen införde övergångsbestämmelser som trädde ikraft fr.o.m. 1992 års taxering som ledde till att bl.a. tillgångar och skulder i annan näringsverksamhet än kapital- och fastighetsförvaltning samt Attract 40 och O-aktier blev fria från förmögenhetsskatt. Den fortsatta översynen av förmögenhetsskatten inriktades på att göra reglerna enklare och rättvisare och att de skall utformas efter samma principer som gällde för 1990 års inkomstskattereform. (Skatteutskottets betänkande 1996/97:SKU20). Om reglerna har blivit enklare och rättvisare kan väl ifrågasättas med

problematiken kring Lex Ugglå. När det gäller kapital som är nedlagt i företag har dock utgångspunkten enligt Skatteutskottets betänkande varit att detta i stor utsträckning bör vara befriat från förmögenhetsskatt. Speciellt gällande små och medelstora företag så att företagens tillväxtmöjligheter och möjligheten till riskkapital inte hämmas av förmögenhetsskatten. (Skatteutskottets betänkande 1996/97:SKU20). Skattefriheten för arbetande kapital i rörelse och jordbruk behålls och utvidgas till fastighetsförvaltning. Det arbetande kapitalet ska inte påverka värderingen av onoterade aktier och andelar i företag. Aktier som noteras på Attract 40 eller O-listan hänförs också i fortsättningen till arbetande kapital och förblir skattefria. En av anledningarna för att beskatta börsaktier på ett annat sätt än kapital nedlagt i mindre företag har varit bl.a. att kapital som har placerats i börsaktier lättare kan frigöras genom försäljning. Aktier i de stora företagen är oftast placeringstillgångar. (Skatteutskottets betänkande 1996/97:SKU20).

Skattefriheten gällande kapital som är nedlagt i de små och medelstora företagen nödvändiggör en gränsdragning mot vad som i förmögenhetsskattehänseende skall anses som ett finansiellt sparande i aktier. (Skatteutskottets betänkande 1996/97:SKU20). Det är detta som är problematiken kring Lex Ugglå. Vad som är privat finansiellt sparande i bolaget och därmed rörelsefrämmande tillgångar.

4.2 Rättsfall

Här redogörs för de utvalda rättsfall som avgjorts i Regeringsrätten och i Kammarrätten som vi anser är väsentliga för uppsatsen. Rättsfallen presenteras på sådant sätt att det endast är den högsta instansen resonemang och tolkningar som framförs.

4.2.1 RÅ 723-05

Detta rättsfall är det senaste som avgjorts i högsta instans. Målet gäller förhandsbesked angående förmögenhetsskatt och domslutet blir att

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked, men p.g.a. Regeringsrätten förordnar sekretessen enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen går det inte att få reda på hur domstolen tolkar och till vem domslutet är positivt.

4.2.2 RÅ ref 2004:137

Målet gäller förhandsbesked angående hur aktierna i ett bolag som ägs av två personer med samma ägarandel och röstetal. Som säkerhet för pensionsutfästelser till delägarna avser bolaget att teckna och pantsätta kapitalförsäkringar. Försäkringarna har vid tillämpningen av reglerna om skalbolag ansetts som likvida tillgångar medan varken försäkringarna eller utfästelserna beaktats vid värderingen av aktierna i bolaget.

Regeringsrättens domskäl:

A.W. och S.O. är verksamma i bolaget och inte närstående. De äger hälften var av aktierna i bolaget med lika stor andel av rösterna och ingen av dem har bestämmande inflytande i bolaget i den mening som avses i tryggandelagen. Bolaget tecknar två kapitalförsäkringar (fondförsäkringar) med A.W. respektive S.O. som försäkrad. För vardera försäkringen erläggs en engångspremie om 600 000 kr. Den försäkrade får panträtt i försäkringen till säkerhet för av bolaget utfäst pension med efterlevandeskydd. Utbetalningarna på grund av pensionsutfästelsen sker med samma belopp och vid samma tillfällen som utbetalningarna på försäkringen. Utbetalningarna sker under en femårsperiod med början då den försäkrade fyller 65 år eller den tidigare tidpunkt då han dör. Utfallande belopp i form av ålderspension kommer att hålla sig inom de ramar för avdragsgilla pensionsutbetalningar som följer av rättsfallet RÅ82 1:63, vilket får uppfattas så att det inte finns anledning anta annat än att avdragsrätt som för utbetald pension kommer att föreligga för utfallande belopp.

Kapitalförsäkringarna är del i en sammanhållen pensionslösning för A.W. och S.O. Den omständigheten att bolagets innehav av försäkringarna kan antas bli långvarigt bör inte föranleda att försäkringarna skall anses

som annat än tillgångar i rörelsen. Regeringsrätten finner därför, i likhet med Skatterättsnämnden, att försäkringarna inte skall räknas med vid värderingen av aktierna i bolaget.

4.2.3 RÅ 2004 not. 222

Målet gäller ett förhandsbesked angående statlig förmögenhetsskatt. Vid 2001 års taxering anförde Riksskatteverket att A och B äger samtliga aktier i X AB. Av de 15 000 aktierna à nominellt 100 kr äger A. 5000 och B. 10 000. Bolaget äger vidare 51 % av aktierna i X Corporation, USA. Bolaget har löpande gjort direktpensionsutfästelser om ålderspension till A och B och efterlevnadspension till deras respektive sambo eller make. Bolaget har tecknat livförsäkringar på A:s och B:s liv. Pension ska enligt utfästelserna betalas med belopp motsvarande vad bolaget har rätt att erhålla på grund av försäkringarna. Försäkringarna ägs av bolaget och har pantförskrivits till säkerhet för ovan nämnda pensionsutfästelser, d.v.s. till förmån för de pensionsberättigade. Försäkringarna är livränteförsäkringar med skattemässig karaktär av s.k. kapitalförsäkring. Betalda premier har investerats i värdepappersfonder.

Regeringsrätten gör följande bedömning:

Olikheten i de återgivna utbetalningsvillkoren för pensionsutfästelserna och kapitalförsäkringarna aktualiserar frågan vilken verkan pantförskrivningarna har och mer allmänt om det bör göras en sådan koppling mellan skuldposten (pensionsutfästelserna) och tillgångsposten (kapitalförsäkringarna) som Skatterättsnämnden gjort. Vidare framgår inte i vad mån utbetalningsvillkoren för övriga pensionsutfästelser och kapitalförsäkringar överensstämmer eller skiljer sig åt. Regeringsrätten finner att tillräckligt underlag för ett förhandsbesked saknas och att det av Skatterättsnämnden lämnade beskedet därför bör undanröjas

4.2.4 NJA 1986 s 24

Målet gäller arvskatt och i vad mån bankmedel skall få räknas in bland tillgångarna i en rörelse och därmed skall anses vara sådant rörelsekapital som får värderas med tillämpning av 23 § F 3 st arvsskattelagen. R.S avled d 30 nov 1982 och efterlämnade som dödsbodelägare tre barn. I bouppteckningen efter honom upptogs tillgångarna till 4 Mkr kr, skulderna till 1,6 Mrk och behållningen till 2,3 Mkr. Tillgångarna utgjordes bl a av Byggnadsfirman R.S, som med tillämpning av 23 § F arvsskattelagen upptogs till ett värde av 2,5 Mkr.

Högsta domstolens domskäl:

Dödsboet har gjort gällande att bankmedlen på 2,8 Mkr i sin helhet skall anses utgöra en rörelsetillgång, eftersom de har varit avsedda för arbeten och investeringar i rörelsen som åtminstone delvis projekterats före R.S bortgång. Till stöd för sitt påstående har dödsboet i HD - utöver den i HovR:n åberopade utredningen - åberopat dels en d 6 sept 1982 daterad skriftlig överenskommelse mellan Vetlanda Energiverk och R.S om medgivande till framdragande av fjärrvärmeledning på två av de till byggnadsfirman hörande fastigheterna, dels en hos energiverket d 15 sept 1982 upprättad preliminär beräkning av kostnaderna för samma fastigheters fjärrvärmeanslutning.

De ifrågavarande bankmedlen har bokförts som tillgångar i rörelsen. Om de i sin helhet räknas in bland rörelsens tillgångar, innebär det att de likvida tillgångarna väsentligt kommer att överstiga de kortfristiga skulderna. Detta skulle kunna tala för att medlen åtminstone till viss del bör anses utgöra en rörelsefrämmande tillgång. Genom den förebragta utredningen får emellertid dödsboet anses ha gjort sannolikt att bankmedlen har behövts med hänsyn till rörelsens fortsatta verksamhet och att de också har varit avsedda att användas i rörelsen. Bankmedlen bör därför i sin helhet anses vara sådant rörelsekapital som får värderas med tillämpning av 23 § F 3 st arvsskattelagen. I enlighet med det sagda skall behållningen, såsom dödsboet yrkat, värderas till 4,4 Mkr. Beloppet skall fördelas på R.S:s tre barn E.W, S.P och S.F med beaktande av att

E.W av sin lott avstått 200 tkr, som till lika fördelning tillfaller hennes två barn Å.W och M.W. Med ovan anförda argument ändrar HD HovR:ns beslut och fastställer arvsskatten till 1,6 Mkr.

4.2.5 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 672-05

Målet gäller att underlag för förmögenhetstaxering 2003 och avsättning till expansionsfond vid inkomsttaxering 2003.

J.K yrkar att beloppet 892 tkr inte skall ingå i underlaget för beräkning av förmögenhetsskatt och att han medges avdrag för avsättning till expansionsfond i enlighet med deklARATIONEN. Han yrkar också ersättning för sina kostnader i länsrätten och kammarrätten med 22 tkr exklusive mervärdeskatt. Han åberopar vad han tidigare anført och tillägger bl.a. att beslutet att underkänna hans avsättning till expansionsfond strider mot inkomstskattelagen (1999:1929).

Kammarrättens domskäl:

Ifrågavarande likvida medel har upparbetats i J.K näringsverksamhet. Vidare kan konstateras att J.K tidigare innehaft näringsfastigheter och att han under år 2003 använt medlen för att förvärva en näringsfastighet. Vid angivna förhållanden får de likvida medlen anses ha utgjort s.k. arbetande kapital.

Kammarrättens domslut: J.K skall inte förmögenhetsbeskattas för beloppet 892 tkr och att han skall medges avdrag för avsättning till expansionsfond i enlighet med sin deklARATION.

4.2.6 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3114-03, 3999-03

Målet gäller förmögenhetstaxering 2000 och 2001 och frågan gäller om det legat en överlikviditet i J.E.J näringsverksamhet som skall förmögenhetsbeskattas hos honom.

Kammarrättens domskäl:

Allmänt sett gäller att kapitaltillgångar, som har ett direkt samband med företagets verksamhet eller som beräknas behöva tas i anspråk därför i framtiden, räknas som företagstillgångar, medan andra kapitaltillgångar, som representerar ett kapitalöverskott, är att anse som företagsfrämmande. Huruvida en viss tillgång tillhör den ena eller andra kategorin kan inte avgöras en gång för alla utan måste bedömas på nytt vid varje beskattningstillfälle.

Kammarrättens bedömning:

I bolaget har under år 1999 funnits en likviditetsfond till ett värde av 11,6 Mkr och tillgångarna i kassa och bank har uppgått till 2,6 Mkr. Delägarna, J.E.J och hans bror, har lånat ut drygt 6 Mkr till bolaget. De kortfristiga skulderna har uppgått till 2,8 Mkr. Under år 2000 har likviditetsfonden uppgått till 12,3 Mkr och skulden till aktieägarna till 3,4 Mkr. De kortfristiga skulderna har för samma år uppgått till 3,6 Mkr. Vinsten har enligt Skatteverket uppgått till omkring 3,2 respektive 2 Mkr. Bolaget har redovisat gjorda investeringar under taxeringsåren 2002 och 2003, vilka inte är föremål för prövning i dessa mål, uppgående till cirka 3,7 Mkr. Skatteverket har emellertid invänt att nettoinvesteringskostnaden har varit lägre med hänsyn till att försäljning av inventarier gjorts. Det redovisade investeringsbehov utöver detta har enligt bolaget uppgått till 6 Mkr till och med taxeringsåret 2005.

Vad som framkommit om bolagets företagna investeringar, investeringsbehov och vinster under de aktuella taxeringsåren anser kammarrätten att det förelegat en betydande överlikviditet i bolaget som inte kan anses hänförligt till arbetande kapital. Aktierna och andelarna skall då betraktas som om de ägts direkt av J.E.J och han skall beskattas för förmögenhet på det sätt som skattemyndigheten bestämt. I enlighet med ovan anförda fastställer Kammarrätten Skattemyndighetens beslut.

4.2.7 Kammarrätten i Jönköping, mål nr 4107-04

Målet gäller värdering av aktier i onoterat aktiebolag och taxering till statlig förmögenhetsskatt 2001. Under 1999 träffades affärsöverenskommelser mellan Robertron Teknik AB och Saab AB om att gemensamt investera i produktutveckling i Saab Xperientia AB. För Robertron Teknik AB innebar det en investering på 20 Mkr. Det första året hade Robertron Teknik AB en kapitalandel på 80 % i detta bolag. En överenskommelse som träffades år 2000 innebar att Robertron Teknik AB investerade ytterligare 5 Mkr i Saab Xperientia AB varefter kapitalandelen uppgick till 65 % samt att ytterligare investeringar skulle göras efter år 2000 varav minst 5 Mkr skulle falla på Robertron Teknik AB. Robertron Teknik AB har direkt och indirekt bedrivit näringsverksamhet under år 2000. Medlen har behövts för investeringar i Saab Xperientia AB och någon överkapitalisering har därför inte förelegat. Utan den kapitalbas som fanns i Robertronbolagen hade överenskommelsen med Saab AB aldrig kunnat uppstå. Att Robertronbolagen ingått i en oäkta koncern ska inte spela någon roll för bedömningen. De har alla varit involverade i att hantera riskerna och försörja verksamheten i Saab Xperientia AB med kapital. Ansökan har inlämnats om sex nya patent varav hittills ett har beviljats. Om utvecklingssatsningarna lyckas kan de närmaste åren bli ytterligare 50-100 Mkr kapitalkrävande.

Kammarrättens domskäl:

Av kammarrättspraxis framgår att mer långvariga placeringar av kapital som generats i en näringsverksamhet och inte kan hänföras till behov i näringsverksamheten skall medräknas vid värderingen av bolagets aktier ur förmögenhetsskattesynpunkt i enlighet med 14 § förmögenhetsskattelagen (1997:323). Vid bedömningen av om kapital i ett onoterat aktiebolag är arbetande kapital måste hänsyn tas till planerade framtida investeringsplaner och utvecklingsplaner i verksamheten.

Kammarrättens domslut:

Robertron Teknik AB

Mot bakgrund av som framkommit i målet angående förhållandena kring Robertron Teknik AB och Saab Xperientia AB, att det finns ett aktieägaravtal mellan bolagen och de stora investeringar som gjorts finner kammarrätten att Robertron Teknik AB har haft en konkret investeringsplan som krävt kapital av betydande storlek. Tillgångarna i skall därför anses utgöra arbetande kapital som inte skall medräknas vid värderingen av aktierna när underlaget för statlig förmögenhetsskatt skall bestämmas för bolagets ägare. Aktierna i Robertron Teknik AB skall således härvid värderas till 0 kr.

Robertron Invest AB

Robertron Invest AB och dess dotterbolag Robertron AB har under år 2000 inte ingått i samma koncern som Saab Xperientia AB. Robertron AB har inte haft någon annan koppling till varandra än att ägarna indirekt varit ägare i båda bolagen. Med hänsyn till detta finner kammarrätten att det inte kan anses att tillgångarna i Robertron AB utgjort arbetande kapital. Tillgångarna i Robertron AB skall därför medräknas vid värderingen av aktierna i Robertron Invest AB till underlag ägarens statliga förmögenhet.

4.2.8 Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2745-2746-02

Målet gäller förmögenhetstaxering 1999 och 2000 samt inkomsttaxering 2000 och om dubbelbeskattning kan uppstå.

Bakgrunden är att P.E under 1994 sålde sina aktier i det helägda och rörelsedrivande bolaget Ejendal AB (nedan kallat EJAB) till det nybildade bolaget PEAB. Köpeskillingen som uppgick till 50 Mkr betalades inte kontant utan P.E fick en fordran på PEAB på samma belopp. I PEAB:s bokföring upptogs aktierna i EJAB på tillgångssidan till 50 Mkr och på skuldsidan med samma belopp. I PEAB:s räkenskaper har värdet av

aktierna i EJAB skrivits ned och från bokslutet augusti 1997 har aktierna upptagits till ett värde av 1 kr. Efterföljande räkenskapsår erhöll PEAB utdelningar från EJAB, som användes för amortering av skulden till P.E och till förvärv av värdepapper. Däremot är PEAB:s investeringar i de aktier, för vilka P.E förmögenhetstaxerats, inte lånefinansierade utan dessa har finansierats med de utdelningar som EJAB lämnat till PEAB. PEAB:s tillgångar i form av aktierna i det rörelsedrivande bolaget EJAB hänförs inte till kapitalförvaltning utan utgör sådana tillgångar som undantas från förmögenhetsbeskattning. Vid värdering av P.E aktier i PEAB har således inte de skattefria aktierna i EJAB medräknats vid förmögenhetstaxeringen.

Kammarrättens domskäl:

I fråga om förmögenhetsbeskattningen delar kammarrätten länsrättens bedömning att överlikviditet till angivet belopp bestående av bankmedel och värdepapper i de aktuella bolagen vid i målen aktuell tidpunkt skall beskattas. Den omständigheten att PEAB häftat skuld för förvärvet av aktierna i EJAB föranleder inte enligt kammarrättens mening att anledning finns att bedöma överlikviditeten på annat sätt än Skatteverket gjort. Kammarrätten delar inte länsrättens synsätt att dubbelbeskattning kan anses uppstå om inte skulden frånräknas. Det ovan anförda leder till Skatteverkets talan skall bifallas.

4.2.9 Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 822-04, 1116-04

Målet gäller skattepliktiga förmåner vid inkomsttaxering samt fråga om överlikviditet i fåmansbolag vid förmögenhetstaxering 2001 och 2002.

I föregående mål 2745-2746-02, är det i det samma parter som är inblandade och dom har fastställt samma dag. Kammarrätten finner i likhet med föregående fall att P.E är förmögenhetsskatteskyldig och P.E:s klagande lämnas utan bifall.

4.3 Doktrin

Här presenterar vi professor Björn Westbergs åsikter gällande Skatteverkets tolkning av förmögenhetsbeskattning på onoterade aktier. Vidare presenteras Skatteverkets ståndpunkt i skrivelsen (Skatteverkets skrivelse 20060314 Dnr 131 161383-06/1152).

4.3.1 Professor Björn Westbergs åsikter

I 14 § 1 st SFL står det att bedömningen om vilka tillgångar och skulder som ska anses tillhöra den förmögenhetsskattefria verksamheten och vad som ska ingå i delägarens underlag för förmögenhetsbeskattning skall göras "utifrån den juridiska personens synvinkel". Om denna formulering ska ha någon innebörd borde gränsdragningen mellan kapitalförvaltning och annan näringsverksamhet baseras på den bedömning som gäller för juridisk person och inte den som avser motsvarande verksamhet bedriven som enskild näringsidkare. Även bedömningen av om en sådan verksamhet skall karakteriseras som värdepappersrörelse eller inte bör enligt Björn Westberg göras "utifrån den juridiska personens synvinkel". (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 14).

Vidare står det i 14 § 1 st SFL att till kapitalförvaltning tillhörande tillgångar och skulder i aktiebolag ska beaktas "i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren" Detta innebär i princip att varje liten eller stor aktieägare ska ta upp värdet av sådan bolagsförmögenhet vid sin egen förmögenhetsbeskattning i proportion till aktieinnehavet. För delägare i ett aktiebolag där det anses ingå kapitalförvaltning som inte är hänförlig till värdepappershandel ska delägaren inom bolagets bedrivna verksamhet urskilja vilka skulder som anses tillhöra kapitalförvaltningen. För det andra skall delägaren ha rätt att från ett framräknat förmögenhetsvärde för den i bolaget ingående kapitalförvaltningen räkna av sina skulder hänförliga till exempelvis bolagsförvärv eller nyemission såvida de anses falla på den utbrutna

kapitalförvaltningsverksamheten. Beaktandet av tillgångar och skulder i ett onoterat bolag, i vilket fysisk person äger aktier är ett märkligt genombrott av den normalt strikta grädden mellan fysisk person och aktiebolag. Motivet till lagstiftningen är att en ägare till onoterade aktier annars skulle uppnå skattefrihet genom att föra över sin kapitalförvaltning till ett bolag och på så sätt undandra omfattande tillgångar som skulle utgöra underlag för förmögenhetsskatt. (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 15).

När det gäller ägarens rätt till avdrag för latent bolagsskatt och latent skatt på utdelning som skulle belasta företagsförmögenheten vid ett överförande till delägaren säger lagtexten att enbart tillgångar och skulder i den juridiska personen ska "beaktas i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren". Detta kan tydas som att förmögenhetsvärdet utan skatteavdrag ska belasta aktieägaren. Det skulle dock även kunna tolkas som om att förmögenhetsvärdet efter avdrag för den beräknade skatt som en delägare skulle ha blivit belastad med, om han hade tagit ut motsvarande egendom ur bolaget och gjort det till föremål för direkt innehav. Dessa oklarheter i lagtexten tycker Björn Westberg borde innebära att den minst betungande tolkningen skulle få genomslag för den skattskyldige. (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 16).

Enligt 4 § 2 st. 9p SFL är icke-debiterade inkomstskatter inte avdragsgilla vid beräkning av skattepliktig förmögenhet. Det uttrycks klart i motiven till lagstiftningen att latent skatteskulder med avseende på kapitalbeskattade tillgångar inte ska beaktas. Björn Westberg anser att den inkomstskatt som skulle belasta en tänkt överföring från den juridiska till den fysiska personen skall tas i beaktande. Syftet med den partiella beskattningen av onoterade aktier är att beskatta sådana kapitaltillgångar som vid ett direkt innehav skulle utgöra förmögenhetsskatteplikt. Tar man hänsyn till detta syfte skulle beskattning utan beaktande av mellanliggande skatter kunna ses som

en oproportionerlig belastning vid indirekt ägande. I motiven till lagstiftningen har det vid flera sammanhang understrukits vikten av likabehandling av olika tillgångar. (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 17).

Det finns särskilda problem som kan uppstå för minoritetsägare utan direkt insyn i eller direkt inflytande i aktiebolagets verksamhet. Det kan vara svårt att särskilja vilket underlag som skall ingå i kapitalförvaltning respektive annan näringsverksamhet om en delägare bara har tillgång till den offentliga årsredovisningen. Detta kan leda till att aktieägare får betala förmögenhetsskatt för tillgångar som inte är likvida. Frågan många ställer sig är vem som ska bedöma ett företags behov av riskkapital, kommande investeringsbehov och valet av lämplig tidpunkt för ny satsning. Björn Westberg menar att det självklara svaret borde vara företagen själva. Företagets ägare och ledning är de som ansvarar och bör vara bäst lämpade att ta dessa beslut. (Westberg, B., Skattenytt 2006, sid 18).

4.3.2 Skatteverkets doktrin

Här presenteras Skatteverkets skrivelse 20060314 Dnr 131 161383-06/1152. Skatteverket gör två olika bedömningar beroende på vilka förutsättningar som föreligger. Det är schablonmässig bedömning och individuell bedömning.

Schablonmässig bedömning

Finansiella tillgångar bör inte orsaka ett förmögenhetsmässigt värde av aktien vid mindre innehav. Om bolaget bedriver rörelse i mer än ringa omfattning kan det vanligtvis förutsättas att finansiella tillgångar med ett marknadsvärde upp till 1 000 000 kr innehas som ett led i den bedrivna rörelsen. Detta förutsätter att bolagets verksamhet medför utgifter som motiverar en inte obetydlig likviditet. Kassalikviditeten bör vara minst 100 procent för att betalningsförmågan på kort sikt ska vara godtagbar.

(Skatteverkets skrivelse 20060314 Dnr 131 161383-06/1152). SCB beräknar årligen nyckeltal för olika branscher. I bolag med mer än tjugo anställda varierar medianen för kassalikviditeten mellan 73 till 123 % beroende på bransch (Statistisk årsbok för Sverige 2006 tabell 182). Frågan om bolaget innehar rörelsefrämmande egendom bör aktualiseras först om kassalikviditeten överstiger 200 %. Endast i undantagsfall ska en kassalikviditet under 200 % medföra att bolaget anses ha rörelsefrämmande tillgångar. (Skatteverkets skrivelse 20060314 Dnr 131 161383-06/1152).

Individuell bedömning

Överstiger kassalikviditeten 200 % tyder detta på att viss del av bolagets finansiella tillgångar kan vara rörelsefrämmande, vilket föranleder en mera individuell bedömning med hänsyn till förhållandena i det enskilda bolaget. Det har ingen avgörande betydelse om tillgångarna har tillskjutits av ägaren eller om de motsvarar ansamlade vinstmedel. Om tillgångarna har genererats i rörelsen kan man anta att de kommer att reinvesteras i rörelsen. Enbart omständigheten att bolagets finansiella tillgångar tillfälligtvis är onormalt stora bör i regel inte medföra att de anses som rörelsefrämmande, såvida de inte har tillskjutits av ägaren. Storleken av enstaka års kassalikviditet bör inte ensamt vara till grund för att hänföra finansiella tillgångar till rörelsefrämmande egendom. Det ligger på företagaren att styrka och framföra de skäl och omständigheter som motiverar behovet av finansiella tillgångar i rörelsen. I första hand kan skälet vara att finansiera nyinvesteringar eller annan expansion av verksamheten. Exempelvis genom byte eller nyinvestering av inventarier, renovering, byte av rörelselokal eller förvärv av annat företag som kompletterar den egna verksamheten. Därutöver kan det finnas ytterligare individuella skäl för bolagets behov av finansiella tillgångar med hänsyn till en riskbedömning. (Skatteverkets skrivelse 20060314 Dnr 131 161383-06/1152).

Därför bör följande beaktas:

- Bolagets storlek och verksamhet. Ett mindre konsultföretag har t.ex. inte samma behov av finansiella tillgångar som ett större tillverkande företag.
- Anförda investerings- och expansionsplaner ska vara konkreta och förutsebara. De bör alltså kunna stödjas av fakta som gör dem sannolika. Vissa företag kan med hänsyn till karaktären av sin verksamhet förutse behovet av investeringar som inom en överskådlig framtid kommer att ta finansiella tillgångar i anspråk. Exempelvis kan ett åkeri planera för att vissa fordon måste ersättas inom en viss tidsperiod.
- Eftersyn av de återopade omständigheterna bör ske. Om det under taxeringsåret framgår att finansiella tillgångar har använts i rörelsen för investeringar eller andra utgifter, kan man förutsätta att de också tillhörde rörelsen vid utgången av beskattningsåret.
- Förhållandena under de närmast föregående åren, såsom bolagets resultatnivå och förändring av de finansiella tillgångarnas storlek. En minskning visar att bolaget tidigare har utnyttjat sin likviditetsreserv för rörelsen, medan en ökning kan tyda på att bolagets likviditet är stabil och tillfredsställande. (Skatteverkets skrivelse 20060314 Dnr 131 161383-06/1152).

5. AVSLUTNING

I ett onoterat bolag är tillgångarna i bolaget skattepliktiga hos ägaren så länge det inte rör sig om rörelsetillgångar. Lagens huvudsyfte är att privatpersoner inte ska kunna inneha skattepliktig förmögenhet i ett bolag för att på så sätt komma undan förmögenhetsskatt.

Domstolarna tillämpar idag reglerna som att det är upp till ägaren att visa att tillgångarna behövs för den fortsatta rörelsen. Kan inte ägaren styrka sitt påstående har det ansetts vara fråga om kapitalplaceringstillgångar som ska beskattas hos ägaren. Bevisföringen som har krävts är dokumenterade investeringsplaner eller dylikt som kan styrka att tillgångarna ska användas inom rörelsen. Förmögenhetsvärdet ska baseras på tillgångar och skulder som inte anses tillhöra rörelsen, s.k. rörelsefrämmande förmögenhet. Frågan gäller därför primärt att bedöma bolagets behov av finansiella tillgångar för sin rörelse på såväl kort som lång sikt. Vi anser inte att lagstiftningen möjliggör för Skatteverket att uttala exakta normer för förmögenhetsvärderingen utan att denna ska primärt baseras på förhållandena i det enskilda bolaget, dvs. dess ekonomiska ställning, sammansättning av tillgångar/skulder, verksamhetens storlek och inriktning och investeringsbehov. För att öka förutsebarheten anges dock vissa schablonmässiga utgångspunkter för bedömningen av överlikviditet.

För minoritetsägare utan direkt insyn i eller direkt inflytande i aktiebolagets verksamhet kan det bli svårt att särskilja vilket underlag som skall ingå i kapitalförvaltning respektive annan näringsverksamhet om en delägare bara har tillgång till den offentliga årsredovisningen. Detta kan leda till att aktieägare får betala förmögenhetsskatt på för tillgångar som inte är likvida. Förmögenhetsbeskattningen av onoterade aktier innebär ett genombrott av den normalt strikta gränsen mellan ett aktiebolag och dess delägare då tidigare arbetande kapital har ansetts vara förmögenhetsskattefritt. Hur mycket som anses kunna räknas till

arbetande kapital och förbli skattefritt kapital har enligt rättsfall visat att detta beror på följande; verksamhetens art och omfattning, framtida investeringsbehov och investeringsplaner under en viss tid framåt. I flertalet av rättsfallen som blivit presenterade har det framkommit att domstolarna har gått på Skatteverkets linje, vilket föranlett att merparten av blivit påförda förmögenhetsbeskattning. I de fall som domstolen dömt till den skatteskyldiges fördel har denne kunnat argumentera och påvisa historiska och troliga framtida investeringsplaner för företaget. Trovärdigheten bygger på att den skattskyldige har kunnat styrka tidigare års affärsuppgörelser samt underlag för framtida investeringar.

För att undvika förmögenhetsbeskattning finns troligtvis möjligheten att genom en kreativ revisor/skattekonst gå runt detta problem. Genom diverse kreativa lösningar borde man kunna undvika förmögenhetsbeskattning genom att öka aktiekapitalet eller att ägaren "lånar" ut kapital till företaget istället och på detta sätt döljer sina tillgångar genom att ha en diffus fordran på företaget. Ett annat sätt undkomma förmögenhetsbeskattning är att titta på olika pensionslösningar för företagets ägare då Regeringsrätten har dömt till den skatteskyldiges fördel. Vi anser att lagen leder till att företagare troligtvis blir mer angelägna om att komma fram till avancerade tekniska skattelösningar. Vi kommer säkerligen att få se fler vägledande avkunnanden den närmaste tiden efterhand som Skatteverket upptäcker dessa.

Skatteverkets doktrin gällande schablonmässigbeskattning som är satt till 200 % av kassalikviditeten anser vi vara ändamålsenligt uppbyggd för att passa de flesta företag, eftersom de flesta företagen enligt Statistisk årsbok 2006 har en kassalikviditet mellan 73 till 123 % beroende på bransch.

Däremot kan man ifrågasätta om det verkligen kan ha varit lagstiftarnas avsikt att förmögenhetsskattelagen skulle tolkas på detta sätt d.v.s. en

lag som man dels inte vet när den blir tillämplig, dels ställer höga beviskrav på den skattskyldige och som vi anser missgynnar lönsamma företag.

Vi anser att lagen i sig skall finnas kvar för att det inte skall vara möjligt att dölja privata tillgångar genom att tillskjuta företaget kapital för att på så sätt undvika förmögenhetsbeskattning. Däremot anser vi dagens tolkning och tillämpning är felaktig då personer som är innovativa och som driver lönsamma företag drabbas. Detta eftersom företagens internt upparbetade vinster i princip skall "lyftas" ut ur företagen och beskattas som ägarens privata förmögenhet.

5.1 Förslag till framtida forskning

Då rättsläget är osäkert då ett fall har avkunnats i regeringsrätten men sekretessbelagts borde det bli aktuellt att se över denna fråga igen när fler vägledande domar har avkunnats. Vidare vore det intressant att behandla den andra delen som vi har avgränsats oss ifrån gällande kapitalförvaltning. Det vore även intressant att undersöka varför gränsdragningen ser olika ut mellan enskilda näringsidkare och aktiebolag gällande Skatteverkets tolkning angående förmögenhetsbeskattning.

REFERENSLISTA

Offentliga tryck

IL, Inkomstskattelagen (1999:1229)

SFL, Statlig förmögenhetsskattelag (1997:323)

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering Del 1

Prop.1977/78:40

Prop. 1996/97:117

Skatteutskottets betänkande 1996/97:SKU20

Skatteverkets skrivelse 2006-03-14, Dnr 131 161383-06/1152, förmögenhetsvärdering av aktier i onoterade aktieföretag

Litteratur

Engman, H., 2006, "Bevisfrågor och Lex Uggla", Skattenytt 2006, sid 61

Fast, K., 2006, "Lex Uggla" och egendomsskyddet", Skattenytt 2006, sid 65

Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder, 2000, 7:e uppl, Stockholm

Gunne, C., 2005, "Lex Uggla – förmögenhetsskatt på företagstillgångar", SvSkt nr 8 s. 554-561

Hellblom, O., 2006, "Regeringen spar på reformkrutet", Dagens Industri 060406

Jonsson, G., 2006, "Upprorsmakaren nobbar huvudrollen i lex Uggla-dramat", Dagens Industri 060217

Peczenik, A., 1995, Juridikens teori och metod, Göteborg

Sjöshult, F., 2005, "Reglerna är inte bra", Dagens Industri 051004

Statistisk årsbok för Sverige 2006 – den definitiva talboken, 2005

Svensson, Ulf, 2006, Förmögenhet – Skatteregler och skatteplanering, Näsviken

Westberg, B., 2006, "Vad är Lex Uggla? – En analys av förmögenhetsbeskattningen av s.k. onoterade aktier", Skattenytt 2006 sid 18

Elektroniska källor

¹.<http://www.skatteverket.se/deklaration2006/vardepapper/formogenhetsbeskattning.4.dfe345a107ebcc9baf80006937.html>

Åberopade rättsfall

RÅ 723-05

RÅ 2004 not. 222

RÅ ref 2004:137

NJA 1986 s 24

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 672-05

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3114-03, 3999-03

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 4107-04

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2745-2746-02