



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Om lagstiftarens passivitet kan rättfärdiga genomförandet av dubbla interna aktieöverlåtelser

Magisteruppsats inom företagsbeskattning

Författare: Martina Holmkvist

Handledare: Ulrika Rosander

Framläggningsdatum 2009-12-14

Jönköping december 2009

## Magisteruppsats inom företagsbeskattning

Titel:	Om lagstiftarens passivitet kan rättfärdiga genomförandet av dubbla interna aktieöverlåtelse.
Författare:	Martina Holmkvist
Handledare:	Ulrika Rosander
Datum:	[2009-12-14]
Ämnesord	<b>Skatteflyktslagen, generalklausulen, lagstiftarens passivitet, stopplagstiftning, kringgåenderegler, särregler, dubbel intern aktieöverlåtelse, intern aktieöverlåtelse, fåmansföretagsreglerna, 3:12 reglerna, kvalificerade andelar.</b>

---

### Sammanfattning

Dubbel intern aktieöverlåtelse genomförs för att ägaren ska undkomma beskattning enligt fåmansföretagsreglerna. Enligt fåmansföretagsreglerna ska kapitalvinst på kvalificerade andelar beskattas till viss del till 20 procent och resterande del till 57 procent. En andel är kvalificerad om delägaren har varit verksam i betydande omfattning i fåmansföretaget under beskattningsåret eller under något av de fem föregående beskattningsåren. Genom att ägaren bildar minst två nya bolag är dennes andelar inte kvalificerade, varken i bolaget eller i ett direkt eller indirekt ägt bolag. Att delägarens aktier är okvalificerade innebär att kapitalvinsten ska tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital, vilket innebär en beskattning om 25 procent. Genom RÅ 2009 ref. 31 anses dubbel intern aktieöverlåtelse utgöra skatteflykt men intern aktieöverlåtelse betraktas fortfarande som ett skatteplaneringsförfarande.

Intern aktieöverlåtelse innebär att ett nytt bolag bildas och ägaren kan efter en karenstid på fem år likvidera bolagen och beskatta den upparbetade kapitalvinsten till 25 procent då aktierna inte längre är kvalificerade. Beskattningsresultatet blir således detsamma för ägaren vid en intern aktieöverlåtelse och vid en dubbel intern aktieöverlåtelse. Skillnaden är att den dubbla interna aktieöverlåtelserna kan genomföras direkt och ägaren behöver sålunda inte invänta femårskarensen.

Regeringsrätten har tidigare inte tillämpat skatteflyktslagen trots att förfaranden stridit mot lagstiftningens syfte då lagstiftaren har haft insikt om förfarandena men inte ingripit för att hindra dessa. RÅ 2009 ref. 31 behandlade som ovan nämnts en dubbel intern aktieöverlåtelse. I rättsfallet bortsåg Regeringsrätten från tidigare praxis kring att lagstiftarens passivitet medför att skatteflyktslagen inte ska tillämpas. Därför är uppsatsens huvudsyfte att utreda om lagstiftarens passivitet kan användas som argument vid avgörandet av om skatteflyktslagen ska tillämpas på förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse. Uppsatsens delsyfte är att utreda huruvida intern aktieöverlåtelse kan betraktas som ett skatteflyktsförfarande.

Enligt min mening strider förvisso dubbel intern aktieöverlåtelse mot fåmansföretagsreglerna då dessa syftar till att arbetsinkomst inte ska kunna omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. Vidare medför förfarandet en väsentlig skatteförmån och skatteförmånen får anses ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet. Således instämmer jag med Regeringsrättens ställningstagande i RÅ 2009 ref. 31. Dock anser jag att lagstiftarens passivitet kan rättfärdiga genomförandet av dubbla interna aktieöverlåtelse

eftersom lagstiftaren var medveten om förfarandet men trots detta faktum inte gjorde någonting för att stoppa möjligheten till genomförande. På denna grund anser jag därför att dubbel intern aktieöverlåtelse inte utgör skatteflykt.

Vidare anser jag att även intern aktieöverlåtelse strider mot fåmansföretagsreglernas syfte då arbetsinkomst även i detta förfarande omvandlas till kapitalinkomst. Därtill utgör den uppnådda skatteförmånen det övervägande skälet då den skattskyldige inte annars hade väntat på femårskarensen. Slutligen har den skattskyldige även medverkat i förfarandet. På denna grund anser jag att alla rekvisit i 2 § skatteflyktslagen är tillämpliga varför även intern aktieöverlåtelse bör utgöra ett skatteflyktsförfarande. Emellertid är jag av åsikten att passiviteten hos lagstiftaren att inte återinföra stopplagstiftning gör att skatteflyktslagen inte kan tillämpas på förfarandet. Alternativt argument är att det enligt förarbeten till skatteflyktslagen uttalas att transaktioner som har företagsekonomiska motiv inte ska tillämpas av skatteflyktslagen. Jag anser att den skattskyldige har lättare att bevisa företagsekonomiska motiv för en intern aktieöverlåtelse då den skattskyldige faktiskt väntar på femårskarensen. Oavsett vilket argument som används är jag av uppfattningen att intern aktieöverlåtelse inte utgör skatteflykt.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	3
1.3	Avgränsningar	3
1.4	Metod	4
1.5	Disposition	7
<b>2</b>	<b>Skatteflyktslagen</b>	<b>8</b>
2.1	Inledning	8
2.2	Definition av skatteflykt	9
2.3	Generalklausulen	9
2.3.1	Allmänt	9
2.3.2	Lagstiftningens syfte	10
2.3.3	Passivitet från lagstiftaren	12
2.4	Lagstiftningsalternativ till skatteflyktslagen	17
2.4.1	Bakgrund	17
2.4.2	Stopplagstiftning	18
<b>3</b>	<b>Inkomstskattelagen</b>	<b>22</b>
3.1	Inledning	22
3.2	Fåmansföretagsreglerna	22
3.2.1	Uppfattningar om fåmansföretagsreglerna	22
3.2.2	Fåmansföretagsreglernas syfte	23
3.2.3	Definition av fåmansföretag	24
3.2.4	Kvalificerade andelar	24
3.3	Näringsbetingade andelar	27
<b>4</b>	<b>Skatteplanering kontra skatteflykt i interna aktieöverlåtelsefall</b>	<b>28</b>
4.1	Inledning	28
4.2	Intern aktieöverlåtelse	28
4.3	Dubbel intern aktieöverlåtelse	29
4.3.1	Bakgrund	29
4.3.2	Tillvägagångssättet	30
4.3.3	Skatteberäkning	31
4.3.4	Rättspraxis	33
4.3.4.1	Bakgrund	33
4.3.4.2	Länsrätten i Kronobergs län mål nr 279-07	33
4.3.4.3	RÅ 2009 ref. 31	35
4.3.4.4	Kammarrätten i Stockholm mål nr 7974-08 och 7877-08	39
4.3.4.5	Kammarrätten i Göteborg mål nr 5023-08	40
<b>5</b>	<b>Sammanfattande analys</b>	<b>42</b>
5.1	Inledning	42
5.2	Lagstiftarens passivitet och stopplagstiftning	42
5.3	Intern aktieöverlåtelse- ett skatteflyktsförfarande?	45
5.4	Slutsats	46
	<b>Referenslista</b>	<b>48</b>

## Figurer

Figur 2-1 Den befintliga ägarstrukturen i RÅ 2001 ref. 66.....	14
Figur 2-2 Utländska bolag förvärvades i RÅ 2001 ref. 66.....	14
Figur 2-3 De holländskabolagen D och E bildade NYA AB. ....	14
Figur 2-4 X AB avyttrade andelarna i C AB till NYA AB till underpris. ....	15
Figur 4-1 Steg ett i en intern aktieöverlåtelse.....	29
Figur 4-2 Steg två i en intern aktieöverlåtelse. ....	29
Figur 4-3 Hur bolagssammansättningen ser ut efter det andra steget i en dubbel intern aktieöverlåtelse.....	30
Figur 4-4 Steg tre i en dubbel intern aktieöverlåtelse.....	30
Figur 4-5 Steg fyra i en dubbel intern aktieöverlåtelse. ....	31
Figur 4-6 Bygg ägs av 51 procent av X och av 49 procent av övriga delägare.33	
Figur 4-7 Fastigheter avyttrar Bygg till en extern köpare.....	33
Figur 4-8 Förvaltning avyttras till en extern köpare. ....	34
Figur 4-9 Steg ett i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31. 35	
Figur 4-10 Steg två i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31. ....	36
Figur 4-11 Steg tre i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.36	
Figur 4-12 Steg fyra i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31. ....	36
Figur 4-13 Steg fem i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.37	
Figur 4-14 Steg sex i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31. ....	37
Figur 4-15 Steg sju i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31. 37	
Figur 4-16 Steg åtta i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.37	
Figur 4-17 Den ursprungliga bolagssammansättningen i mål nr 7974-08 och 7877-08. ....	39
Figur 4-18 Invest avyttrade Konsult till en extern köpare. ....	39
Figur 4-19 Bolagssammansättningen efter avyttringen av Invest till Holding.40	
Figur 4-20 Den befintliga ägarstrukturen i mål nr 5023-08. ....	40
Figur 4-21 Holding är dotterbolag till Bolag 1 och därför kan utdelning ges. 41	
Figur 4-22 Efter avyttringen av bolag 3 och bolag 1 ägde Rutgersson och Larsson bolag 2 med dess dotterbolag Holding och dess dotterdotterbolag kontorsutrustning.....	41

## Bilagor

Bilaga 1- Lag (1995:575) mot skatteflykt.....	53
---	----

## Förkortningar

Dnr.	Diarienummer
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Lagstiftarens passivitet innebär att lagstiftaren har haft kännedom om förfarandet men undvikit att ingripa.<sup>1</sup> Regeringsrätten har ansett att lagstiftarens passivitet har betydelse för tillämpningen av lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen).<sup>2</sup> Generalklausulen i skatteflyktslagen består av fyra rekvisit och ofta är de tre första rekvisiten ostridigt uppfyllda men det fjärde rekvisitet vållar ofta tillämpningsproblem.<sup>3</sup> Det fjärde rekvisitet innebär att rättshandlingen ”[ska] strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”. Oavsett att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte har skatteflyktslagen inte ansetts tillämplig då lagstiftaren undvikit att ingripa mot kända förfaranden.<sup>4</sup>

Förfarandet som står i fokus för denna uppsats är så kallade dubbla interna aktieöverlåtelser. Dubbla interna aktieöverlåtelser kommer utförligt att redogöras för i avsnitt 4.3, men kortfattat innebär en dubbel intern aktieöverlåtelse att ägaren erhålla lågbeskattade vinstmedel omedelbart genom att bilda minst två nya bolag. Anledningen till att företag väljer att genomföra dubbla interna aktieöverlåtelser är att kapitalvinsten inte ska beskattas enligt fåmansföretagsreglerna, utan istället kunna ta upp kapitalvinsten till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital, vilket innebär en beskattning om 25 procent.<sup>5</sup> De flesta genomförda dubbla interna aktieöverlåtelser torde ha genomförts under taxeringsåret 2006. Under taxeringsåret 2007 minskade det något och under taxeringsår 2008 förekom endast ett fåtal fall.<sup>6</sup>

För att fåmansföretagsreglerna ska tillämpas krävs det att en delägare varit verksam ”i betydande omfattning i företaget”.<sup>7</sup> Enligt förarbetena är detta rekvisit tillämpligt om delägaren bidragit väsentligt till vinstgenereringen i företaget.<sup>8</sup> Om en delägare är att anse som verksam i betydande omfattning är dennes aktier kvalificerade och dessa fortsätter att vara kvalificerade under fem år oavsett om delägaren inte längre är att anse som verksam i betydande omfattning.<sup>9</sup>

---

<sup>1</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>2</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>3</sup> Se exempelvis domstolens resonemang i RÅ 2009 ref. 31 och i Länsrätten i Kronobergs län mål nr 279-07.

<sup>4</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>5</sup> Se avsnitt 4.3.1.

<sup>6</sup> Samtal med Thomas Karlström, rättslig specialist inom företagsbeskattningsområdet, Skatteverket Stockholm, 2009-10-26, kl. 11.00.

<sup>7</sup> 57 kap. 4 § 1 st. Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

<sup>8</sup> Proposition (prop.) 1989/90:110 s. 468.

<sup>9</sup> 57 kap. 4§ 1 st. IL.

En kapitalvinst på kvalificerade aktier ska till viss del beskattas till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, det vill säga till 20 procent. Resterande del ska beskattas i inkomstslaget tjänst, vilket ofta innebär en skattesats på 57 procent.<sup>10</sup> För de aktiebolag som inte uppfyller fåmansföretagsdefinitionen ska en eventuell kapitalvinst hos delägarna i sin helhet beskattas till 25 procent.<sup>11</sup> Beskattningsskillnaden mellan fåmansföretag<sup>12</sup> och andra aktiebolag har gett upphov till olika skatteplaneringsförfaranden respektive skatteflyktsförfaranden. Fåmansföretagsreglerna uppfattas som komplexa och företag med få ägare beskattas de facto hårdare än aktieägare i större aktiebolag och i noterade aktiebolag.<sup>13</sup>

Ett ytterligare tillvägagångssätt för att undvika att bli beskattad enligt fåmansföretagsreglerna då företaget ska överlåtas och bedrivs vidare av annan, är att genomföra en intern aktieöverlåtelse.<sup>14</sup> Tillvägagångssättet kommer att diskuteras i avsnitt 4.2. men vad som bör framhållas är att ett sådant förfarande innebär att minst ett nytt bolag behöver bildas och att säljaren efter en femårskarens kan likvidera bolagen och beskatta den upparbetade kapitalvinsten till 25 procent då aktierna inte längre är kvalificerade.<sup>15</sup>

Skatteverket har sedan januari 2007 motsatt sig att företag kan genomföra dubbla interna aktieöverlåtelser och på det sättet undvika fåmansföretagsreglerna.<sup>16</sup> Efter publiceringen på Skatteverkets hemsida tillsammans med Skatterättsnämndens förhandsbesked<sup>17</sup> bör sannolikt en minskning av genomförda dubbla interna aktieöverlåtelser ha skett. Antingen lämnades öppna yrkanden<sup>18</sup> eller så beskattade företagen trots en genomförd dubbel intern aktieöverlåtelse aktierna enligt fåmansföretagsreglerna, det vill säga som om aktierna vore kvalificerade.<sup>19</sup>

---

<sup>10</sup> Beskattningens storlek beror på hur hög kommunalskatten är i den kommun där den skattskyldige är hemmahörande. Vid avyttringar under 2008 och 2009 ska klyvningsregeln beaktas, vilket innebär att kapitalvinsten utöver gränslöppet upp till 200 inkomstbasbelopp ska hälftenbeskattas i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget kapital. Se 57 kap. 21 § 1 st. IL och SFS 2007:1251 (Lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229).

<sup>11</sup> 42 kap. 15a § IL.

<sup>12</sup> Se definitionen av fåmansföretag i avsnitt 3.2.3.

<sup>13</sup> Bunse och Nässén, *Bättre småföretag: hur du blir en bättre – och kanske större – företagare*, s. 206.

<sup>14</sup> Sandström och Svensson. *Fåmansföretag, skatteregler och skatteplanering* s. 279-281.

<sup>15</sup> 42 kap. 15 a § 1 st. IL och 57 kap 4 § 1 st. IL.

<sup>16</sup> Se Skatteverkets nyhetsbrev från 2007-01-09. Tillgängligt via: <http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigaskatteupplaggpubliceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html> (2009-09-17) .

<sup>17</sup> Förhandsbesked från Skatterättsnämnden 2008-06-03 (dnr 163-06/D).

<sup>18</sup> Ett öppet yrkande innebär att den skattskyldige skickar med en förklaring med deklARATIONEN. Inget skattetillägg utgår om avdraget skulle underkännas av Skatteverket. Skattetillägg utgår enbart om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift enligt 15 kap. 1 § 1 st. skattebetalningslagen (SBL) (1997:483). En uppgift anses oriktig om den skattskyldige har lämnat en felaktig uppgift eller om den skattskyldige har utelämnat en uppgift enligt 15 kap. 1 § 2 st. SBL.

<sup>19</sup> Samtal med Thomas Karlström, rättslig specialist inom företagsbeskattningsområdet, Skatteverket Stockholm, 2009-10-26, kl. 11.00.



Regeringsrätten gjorde i RÅ 2009 ref. 31 samma bedömning som Skatterättsnämnden gjorde i sitt förhandsbesked<sup>20</sup> beträffande att skatteflyktslagen var tillämplig på dubbel intern aktieöverlåtelse. Genom att skatteflyktslagen är tillämplig, strider sålunda dubbel intern aktieöverlåtelse mot fåmansföretagsreglernas syfte. Resultatet av att skatteflyktslagen är tillämplig innebär för den skattskyldige att kapitalvinsten ska beskattas som om aktierna vore kvalificerade,<sup>21</sup> det vill säga till viss del till 20 procent och resterande del till 57 procent med reservation för avyttringar under 2008 och 2009.<sup>22</sup> Vad som är anmärkningsvärt är att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 bortsåg från tidigare praxis<sup>23</sup> gällande lagstiftarens passivitet. Genom lagstiftarens passivitet saknar det betydelse att förfarandet strider mot *lagstiftningens syfte* då skatteflyktslagen ändå inte är tillämplig om lagstiftarens haft kännedom om förfarandet. Lagstiftaren har sedan ett antal år tillbaka uppmärksammat dubbla interna aktieöverlåtelser men trots att regelverket om fåmansföretag har modifierats ett antal gånger har ingenting hänt.<sup>24</sup> Regeringsrätten bortsåg i RÅ 2009 ref. 31 från tidigare praxis och ansåg istället att skatteflyktslagen var tillämplig då fåmansföretagsreglernas syfte är att arbetsinkomst inte ska kunna omvandlas till lågbeskattad kapitalvinst.

## 1.2 Syfte

Huvudsyftet med denna uppsats är att utreda om lagstiftarens passivitet kan användas som argument vid avgörandet av om skatteflyktslagen ska tillämpas på förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse. Uppsatsens delsyfte är att utröna huruvida intern aktieöverlåtelse ska betraktas som ett skatteflyktsförfarande.

## 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen begränsas till att enbart beröra intern aktieöverlåtelse och dubbel intern aktieöverlåtelse som tillvägagångssätt avseende överlåtelse av aktier. Övriga avyttringsalternativ kommer således ej att redogöras för, då det inte är relevant för att uppfylla uppsatsens syfte. Enbart problematiken kring aktiebolag kommer att presenteras då det är främst aktiebolag som genomför dubbla interna aktieöverlåtelser. Sålunda ligger ekonomiska föreningar utanför uppsatsen. Vidare avgränsar sig uppsatsen mot att behandla marknadsnoterade aktiebolag, då dessa står under en helt annan kontroll från anställda och ägare samt att marknadsnoterade aktiebolag inte omfattas av fåmansföretagsreglerna.

Intern aktieöverlåtelse kommer enbart att presenteras ur en ägares synvinkel som vill sälja företaget till en extern köpare. Följaktligen kommer inte intern aktieöverlåtelse som ett alternativ till generationsskifte och utköp av kompanjon att presenteras. Uppsatsen fokuserar på dubbla interna aktieöverlåtelser och på huruvida intern aktieöverlåtelse

---

<sup>20</sup> Förhandsbesked från Skatterättsnämnden 2008-06-03 (dnr 163-06/D).

<sup>21</sup> 57 kap. 4 § 1st. IL.

<sup>22</sup> 57 kap. 21 § 1 st. IL och SFS 2007:1251 (Lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229).

<sup>23</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>24</sup> Se Riksskatteverkets hemställan till Finansdepartementet den 3 april 2000, dnr 3908-00/100, SOU 2002:52 del 1 s. 440 f och Skatteverkets nyhetsbrev från 2007-01-09. Tillgängligt via: <http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigaskatteupplagggpubl iceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html> (2009-09-17).

kan utgöra skatteflykt. Uppsatsen avgränsas vidare mot andra stopplagstiftningar än den mot vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser. Slutligen kommer inte heller reglerna om skalbolag att presenteras då detta inte är nödvändigt för att uppfylla uppsatsens syfte.

## 1.4 Metod

I uppsatsen används den rättsdogmatiska metoden för att frambringa klarhet i gällande rätt och för att analysera domstolens tolkning och framtida tolkning.<sup>25</sup> Rättsdogmatisk metod innebär att gällande rätt fastställs med hjälp av en hierarkisk rättskällemetod, där lagens ordalydelse ges högst rättskällevärde och förarbeten används för att bringa klarhet i betydelsen av lagens olika rekvisit. Rättsfall kan vidare användas för tolkning av lagen, särskilt då förarbeten inte ger tillräcklig ledning. Doktrin står längst ner i rättshierarkin men litteratur kan dock ge nya synvinklar på otydligheter och på detta sätt frambringa klarhet i rättsläget.<sup>26</sup>

Utgångspunkten i skatterätten är legalitetsprincipen, det vill säga att ingen kan påföras skatt utan uttryckligt stöd i lag.<sup>27</sup> IL och skatteflyktslagen är de regelverk som är intressanta för uppsatsen. Beträffande förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse och intern aktieöverlåtelse kommer författaren dock inte att kunna finna direkt stöd i lagen. Fåmansföretagsreglerna finns i IL men då dubbel intern aktieöverlåtelse innebär ett kringgående av dessa kommer förarbeten att beaktas, både äldre och nyare förarbeten. Prop. 1975/76:79 beaktas särskilt för att de ursprungliga tankarna och syftet med fåmansföretagsreglerna finns där.

På fåmansföretagsområdet finns exempelvis omfattande praxis som analyserar begreppet *verksam i betydande omfattning*<sup>28</sup>. Vidare skall praxis beaktas som avser hur *lagstiftarens passivitet*<sup>29</sup> påverkar skatteflyktslagens tillämplighet. Problematiken kring kvalificerade andelar och skatteflyktslagens tillämplighet på dubbel intern aktieöverlåtelse analyseras därför i hög grad med beaktande av praxis på området. På senare år har det enligt Lehrberg skett en maktförskjutning mellan lagstiftaren och domstolarna. Generalklausuler inkorporerade i lagen har blivit allt vanligare varför det sålunda är domstolarnas sak att tolka dessa.<sup>30</sup> Den för uppsatsen väsentliga generalklausulen återfinns i 2 § skatteflyktslagen. Därför blir det här av relevans att undersöka praxis för att utreda när skatteflyktslagen är tillämplig. I RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1995 ref. 84, RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188 analyseras lagstiftarens passivitet varför dessa rättsfall är centrala i uppsatsen.

Rättsfall besitter olika grad av prejudikatvärde vilket författaren igenom hela uppsatsen kommer att ta hänsyn till. Exempelvis har nyare prejudikat högre rättskällevärde och

---

<sup>25</sup> Hellner, *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, s. 22.

<sup>26</sup> Hellner, *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, s. 25.

<sup>27</sup> 2 kap. 10 § 2 st. Regeringsformen (1974:152) (RF).

<sup>28</sup> Se avsnitt 3.2.4 för en utförlig redogörelse.

<sup>29</sup> Se avsnitt 2.3.3 för en utförlig redogörelse.

<sup>30</sup> Den generalklausul som är av intresse för uppsatsen återfinns i 2 § skatteflyktslagen. Se även Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 138.

auktoritet än äldre prejudikat. Skiljaktiga försvagar vidare prejudikatvärdet.<sup>31</sup> Med hänvisning till Lehrberg vill jag framhålla den prejudikatsbundenhet som vi har i Sverige. Lehrberg anser att prejudikaten från Högsta domstolen ”[...] har betydelse endast genom tyngden av de skäl som anförs till motivering för domslutet. Detsamma måste antas gälla beträffande avgöranden från andra domstolar. Prejudikatsbundenheten är med andra ord relativ, inte absolut.”<sup>32</sup> Trots detta har Sverige en tämligen stark prejudikatsbundenhet. Det torde ha sin grund i arbetsbesparande aspekter då domstolen de facto sparar mycket tid på att godta tidigare domstolars resonemang istället för att självständigt återigen analysera rättsläget.<sup>33</sup> Enligt Gäverth har ett avgörande högt prejudikatvärde om avgörandet påverkar hur gällande rätt ska tolkas.<sup>34</sup> Därför har RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 1995 ref. 84 enligt min mening högt prejudikatvärde då rättsfallen klargjorde att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfaranden som varit kända för lagstiftaren. Dock sänks prejudikatvärdet beträffande Regeringsrättens avgörande i RÅ 1994 ref. 56 då ett regeringsråd var skiljaktigt.

Länsrätten i Kronobergs län har i mål 279-07 godkänt en dubbel intern aktieöverlåtelse varför jag anser att rättsfallet är relevant för diskussionen i uppsatsen kring skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet. Länsrätten i Kronobergs län hänvisade till tidigare praxis avseende att lagstiftarens passivitet har betydelse för skatteflyktslagens tillämplighet. Avgörandet från Länsrätten i Kronobergs län kan emellertid inte tillmätas lika stor vikt som ett Regeringsrättsavgörande då mål 279-07 inte i skrivandes stund har avgjorts av Kammarrätten i Jönköping.<sup>35</sup> Dock fanns det inga skiljeaktiga vilket enligt min mening ger avgörandet ett högre rättskällevärde. Eftersom Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 inte för någon egen diskussion kring skatteflyktslagens tillämplighet kommer därför Skatterättsnämndens ställningstaganden att beskrivas eftersom dessa då ska ses som vägledning då Regeringsrätten valde att fastställa förhandsbeskedet avseende skatteflyktslagens tillämplighet på dubbla interna aktieöverlåtelser.

Domarna i målen nr 5023-08, nr 7877-08 och 7974-08 meddelades senare än vad Regeringsrätten meddelade domen i RÅ 2009 ref. 31. Rättsfallen presenteras då Kammarrätten i Göteborg och Stockholm anslöt sig till Regeringsrättens ställningstaganden i RÅ 2009 ref. 31. Kammarrättens resonemang ger RÅ 2009 ref. 31 enligt min mening ett högre prejudikatvärde.

Doktrin används i uppsatsen för att författaren ska få nya synvinklar på skatteflyktlagen och fåmansföretagsreglerna. Doktrin faller längst ner i rättshierarkin vilket innebär att användandet av doktrin är sparsamt i uppsatsen och används enbart där det belyser rättsläget. Doktrin i form av artiklar från Skattenytt och Svensk Skattetidning används även för att analysera förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse men också ur perspektivet skatteflykt och skatteflyktslagens tillämplighet på förfaranden som lagstiftaren har haft kännedom om. Rosanders avhandling om generalklausulen används, liksom böcker skrivna av andra jurister.

---

<sup>31</sup> Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 172.

<sup>32</sup> Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 145.

<sup>33</sup> Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 145.

<sup>34</sup> Gäverth, *Ingenting har hänt*, SN 1998, s. 856.

<sup>35</sup> Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 145.

Publikationer och allmänna råd från Skatteverket beaktas vidare i den mån det behövs för att tolka lagregler då den traditionella rättshierarkin inte ger tillräcklig vägledning, vilket enligt Peczenik stämmer överens med den rättsdogmatiska metoden.<sup>36</sup> Allmänna råd är dock aldrig bindande.<sup>37</sup> Dock anser jag att Skatteverkets allmänna råd tillmäts betydelse då dessa är framtagna av en representativ myndighet som verkar för allas lika rätt inför lagen. De allmänna råden har något högre rättskällevärde än doktrin då det är Skatteverket som i första hand tillämpar skattelagstiftningen och de allmänna råden kan därför anses utgöra administrativ praxis som i praxis har tillmäts betydelse av Regeringsrätten.<sup>38</sup> Regeringsrätten har exempelvis i RÅ 2008 ref. 5 godtagit Skatteverkets gränsdragning mellan de så kallade äkta och oäkta bostadsföretag, vilket tyder på att domstolarna tenderar att beakta Skatteverkets allmänna råd.

Även artiklar från Svenskt Näringsliv beaktas, vilka kan tillmätas tillförlitlighet men har samma värde som doktrin. Dock skall anmärkas att Svenskt Näringsliv är företagens företrädare och verkar för att företagen har de bästa möjliga villkoren för att växa.<sup>39</sup> Då Svenskt Näringsliv står på företagets sida uppstår en partisk situation som läsaren bör uppmärksamma.

Ett samtal med Thomas Karlström, som arbetar som rättslig specialist inom företagsbeskattningsområdet på Skatteverket i Stockholm, beaktas då samtalet är värdefullt för att få en förståelse för hur vanligt det har varit att genomföra dubbla interna aktieöverlåtelse. Då Karlströms reflektioner inte bygger på någon gjord undersökning kan inte total tillförlitlighet ges men eftersom Karlström frekvent har arbetat med dessa frågor anser jag att hans reflektioner är relevanta för uppsatsen. Reflektionerna tillmäts dock mindre betydelse än vad övrig doktrin ges, då informationen inte går att kontrollera.

Författarens egna åsikter och ställningstaganden kommer löpande att presenteras för att i slutet av uppsatsen ge en sammanfattande analys kring uppsatsens syfte. Egen argumentation och ställningstaganden är helt i överensstämmelse med rättsdogmatisk metod, då forskaren får gå emot gällande rätt och frambringa ny forskning som kan komma att få betydelse för lagstiftningens utformning.<sup>40</sup>

Slutligen riktas denna uppsats till personer med juridiska förkunskaper, då inga grunder i Sveriges skattesystem kommer att förklaras. Grunderna i fåmansföretagsbeskattningen, liksom syftet med fåmansföretagsreglerna och skatteflyktslagen, kommer emellertid att ges en redogörelse för då detta krävs för att läsaren ska få en förståelse för förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse.

---

<sup>36</sup> Peczenik Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, s. 316.

<sup>37</sup> Se *Om Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och meddelanden*. Tillgängligt via: <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/om.4.18e1b10334e8bc80003959.html> (2009-10-01).

<sup>38</sup> Pahlsson, *Konstitutionell Skatterätt*, s. 89-90.

<sup>39</sup> Se *Om Svenskt Näringsliv*. Tillgängligt via: [http://www.svensknaringsliv.se/om\\_oss/](http://www.svensknaringsliv.se/om_oss/) (2009-11-25).

<sup>40</sup> Peczenik Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, s. 313.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen presenteras initialt i kapitel två med en genomgång av skatteflyktslagen och då särskilt generalklausulen i 2 §. Särskilt fokus läggs på vad som åsyftas med det fjärde rekvisitet i generalklausulen, det vill säga lagstiftningens syfte och passivitet hos lagstiftaren. Detta beskrivs då Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 ansåg att skatteflyktslagen är tillämplig på en dubbel intern aktieöverlåtelse. I RÅ 2009 ref. 31 bortser Regeringsrätten helt från tidigare resonemang om att skatteflyktslagen inte ska tillämpas då lagstiftaren har haft kännedom om förfarandet men inte ingripit. Stopplagstiftning, som är ett lagstiftningsalternativ till skatteflyktslagen presenteras även. Detta kapitel är essentiellt för att läsaren ska förstå hur domstolen dömde i mål nr 279-07, i RÅ 2009 ref. 31 och i efterföljande kammarrättsmål 7974-08, 7877-08 och 5023-08.

Kapitel tre behandlar vidare det regelverk som tillämpas på fåmansföretag. Enbart de bestämmelser som är av vikt för att uppfylla uppsatsens syfte presenteras. Vilka uppfattningar som finns om reglerna, syftet med reglerna, vad som utgör kvalificerade andelar och hur en kapitalvinst på kvalificerade andelar ska beskattas samt vad som åsyftas med näringsbetingade andelar kommer att beskrivas. Hur en kapitalvinst på en kvalificerad andel ska beskattas i jämförelse med en okvalificerad andel är intressant för att i ett senare skede finna förståelse för den beskattningsskillnad som finns och varför det finns incitament till skatteplanering. Detta kapitel syftar till att läsaren ska bli införstådd i de särskilda regler som tillämpas på fåmansföretag för att sedan kunna bemästra problematiken kring dubbel intern aktieöverlåtelse.

Kapitel fyra ger läsaren en inblick i skatteplaneringsförfarandet intern aktieöverlåtelse och på vilket sätt ett företag måste ligga i karantän under fem år för att erhålla okvalificerade aktier och därmed undkomma beskattning enligt fåmansföretagsreglerna. Vidare behandlar kapitel fyra skatteflyktsförfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse som står i fokus för denna uppsats. Även skatteberäkningar på skillnaden i beskattning mellan en direkt försäljning och dubbel intern aktieöverlåtelse visas. Om avyttring sker under 2009 visas även uträkningar på direkt försäljning med klyvningsregeln i beaktande. Avgöranden från Länsrätten i Kronobergs län, Kammarrätten i Stockholm och Göteborg samt från Regeringsrätten beskrivs för att läsaren ska förstå att dubbla interna aktieöverlåtelser kan genomföras på olika sätt. Alla avgöranden kommer att presenteras i form av bilder och textförklaring för att tydliggöra den tekniska problematiken.

Kapitel fem innehåller en sammanfattande analys då författaren genom hela uppsatsen fört en löpande analys. Den sammanfattande analysen innehåller en analys där författarens diskuterar huruvida lagstiftarens passivitet kan rättfärdiga tillämpningen av skatteflyktslagen på förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse. Det förs även en analys om intern aktieöverlåtelse likväl ska betraktas som ett skatteflyktsförfarande. Kapitel fem avslutas med en slutsats där uppsatsens syfte besvaras.

## 2 Skatteflyktslagen

### 2.1 Inledning

I detta kapitel kommer det relevanta lagrummet i lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen), generalklausulen i 2 §, att redogöras för. Det är viktigt att förstå begreppet skatteflykt och även de olika rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen då Regeringsrätten anser att den bestämmelsen är tillämplig på dubbla interna aktieöverlåtelse. Vad som åsyftas med lagstiftarens syfte och passivitet hos lagstiftaren är essentiella delar att beakta vid utredandet av dubbel intern aktieöverlåtelse och om lagstiftarens eventuella passivitet kan användas som ett argument för att rättfärdiga genomförandet av dubbla interna aktieöverlåtelse. Även diskussionen kring ett lagstiftningsalternativ till skatteflyktslagen presenteras. Med lagstiftningsalternativ åsyftas stopplagstiftning som är ett alternativ till skatteflyktslagen och huruvida det hade varit lämpligt för att förhindra genomförandet av dubbla interna aktieöverlåtelse.

Innan diskussionen kommer in på definitionen av skatteflykt, generalklausulen, lagstiftningens syfte och huruvida lagstiftarens passivitet har betydelse för skatteflyktslagens tillämplighet, ges en beskrivning av skatteflyktslagens historia. Den nuvarande lydelsen av skatteflyktslagen finns i bilaga 1.

Skatteflyktslagen infördes i lagstiftningen år 1980 men lagen trädde inte i kraft förrän den första januari 1981.<sup>41</sup> Skatteflyktslagen slopades emellertid 1992,<sup>42</sup> då den borgerliga regeringen ansåg att det allmänna erhöll en orimlig ställning gentemot de enskilda, vilket innebar en ökad problematik för enskilda att kunna se konsekvenserna i olika tänkta handlingar.<sup>43</sup> Detta fick emellertid inte medhåll från socialdemokraterna som ansåg att skatteflyktslagen hade uppfyllt kraven på rättssäkerhet och hade tillämpats med försiktighet samt angripit många viktiga förfaranden som den nuvarande lagstiftningen inte kom åt.<sup>44</sup> Med dessa grunder i beaktande infördes skatteflyktslagen på nytt 1995.<sup>45</sup>

Skatteflyktslagen ska inte tillämpas om transaktionerna som den skattskyldige genomför föranletts av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra godtagbara ekonomiska motiv. Den skattskyldiges syfte kan då inte anses vara illojalt och den skattskyldige ska även få behålla skatteförmånen.<sup>46</sup> Detta innebär att transaktioner som inte enbart beror på skatteeffekter utan också på grund av företagsekonomiska motiv inte ska tillämpas av skatteflyktslagen.<sup>47</sup>

---

<sup>41</sup> Prop. 1996/97:170 s. 11.

<sup>42</sup> Prop. 1996/97:170 s. 16.

<sup>43</sup> Prop. 1994/95:209 s. 34.

<sup>44</sup> Prop. 1994/95:209 s. 34-35.

<sup>45</sup> Prop. 1996/97:170 s. 15.

<sup>46</sup> SOU 1975:77 s. 8.

<sup>47</sup> Prop. 2008/09:65 s. 68.

## 2.2 Definition av skatteflykt

För att läsaren ska finna förståelse för skatteflykt ska definitioner av skatteflykt presenteras. Det finns både en teknisk och en allmän definition av skatteflykt.<sup>48</sup> Den tekniska definitionen återfinns i generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen medan det finns flera olika allmänna definitioner. I förarbetena till skatteflyktlagen har följande definition framkommit: [...]Skatteflykt kännetecknas av att de skattskyldiga med hjälp av civilrättsligt giltiga transaktioner utnyttjar skattereglerna för att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteförmåner.<sup>49</sup> En annan definition är "[att] skatteflykten kännetecknas av att de skattskyldiga med hjälp av juridiska konstruktioner söker uppnå inte avsedda skatteförmåner."<sup>50</sup>

Det finns även allmänna definitioner i doktrin. Bergström har exempelvis definierat skatteflykt som "[att] en skattskyldig använder civilrättsligt giltiga rättshandlingar för att kringgå eller utnyttja skatteregler för att uppnå omotiverade skatteförmåner."<sup>51</sup> Lindencrona väljer att definiera skatteflykt som "[...]civilrättsligt fullt giltiga transaktioner, där olika bestämmelser av de skattskyldiga utnyttjas på ett sätt, som medför en av lagstiftaren ej avsedd skattelindring [...]."<sup>52</sup> Ingen av ovanstående definitioner är vedertagen men jag anser att Bergströms definition tydligast beskriver skatteflykt då det rör sig om användandet av civilrättsligt giltiga rättshandlingar för att kringgå lagstiftningen och genom kringgåendet erhålls skatteförmåner.

## 2.3 Generalklausulen

### 2.3.1 Allmänt

Generalklausulen i skatteflyktslagens 2 § har flertalet gånger modifierats i sin ordalydelse. Exempelvis har generalklausulen ändrats från att den skattskyldige ska ha erhållit en icke oväsentlig skatteförmån till att förmånen skall vara väsentlig,<sup>53</sup> vilket således innebär att kraven numera är skärpta vad gäller storleken på förmånen.<sup>54</sup> Enligt Bergström låg stor problematik i avvägningen mellan rättssäkerhet och effektivitet i den tidigare utformningen av generalklausulen.<sup>55</sup>

Generalklausulen lyder numera.<sup>56</sup>

---

<sup>48</sup> Se exempelvis Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 383-384 och Lodin et al. *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 697.

<sup>49</sup> Prop. 1982/83:84 s. 8.

<sup>50</sup> SOU 1975:77 s. 17-18.

<sup>51</sup> Bergström, *Rättsliga metoder för att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SN, 1992, s. 598.

<sup>52</sup> Lindencrona, Generalrapport angående Kringgående av skattelag, i *Kringgående av skattelag*, s. 105.

<sup>53</sup> Lag (1997:777) om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>54</sup> Prop. 1996/97:170 s. 45.

<sup>55</sup> Bergström, *Rättsliga metoder för att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SN, 1992, s. 600.

<sup>56</sup> Skatteflyktslagen i sin helhet finns i bilaga 1.

*”Vid taxeringen ska hänsyn ej tas till rättshandling, om*

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”*

Av bestämmelsens ordalydelse kan således slutsatsen dras att passivt uppnådda skattefördelar inte kan angripas då det för skatteflyktslagens tillämplighet erfordras att den skattskyldige ska ha medverkat i rättshandlingen. Likaledes ska förmånen ha tillkommit den skattskyldige, varvid slutsatsen torde kunna dras att om förmånen tillkommit en närstående är det sålunda inte tillräckligt.<sup>57</sup> Enligt min mening är det anmärkningsvärt då en skattskyldig och dennes närståendekrets räknas som en enda person i fåmansföretagssammanhang.<sup>58</sup> Enligt förarbetena till skatteflyktlagen är det vidare inte nödvändigt att förfarandet ger en skattefördel samma år, utan skattefördelen kan erhållas ett annat beskattningsår.<sup>59</sup>

### **2.3.2 Lagstiftningens syfte**

De tre första rekvisiten i generalklausulen är ofta ostridigt uppfyllda.<sup>60</sup> Det fjärde rekvisitetet kan dock vålla tillämpningsproblem då de materiella reglernas syfte ska utredas. Syftet kan utläsas på tre olika sätt; som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, syftet med de bestämmelser som är direkt tillämpliga och slutligen syftet med de bestämmelser som har kringgåts genom förfarandet. Med skattebestämmelsernas allmänna utformning förstås lagstiftningens allmänna principer.<sup>61</sup>

Enligt förarbeten till skatteflyktlagen ska syftet med reglerna direkt framgå av lagtexten.<sup>62</sup> På grund av inflytandet från europarätten anser skatteflyktskommittén att det blir mer vanligt att de svenska domstolarna försöker att tolka lagregler utifrån författningstexten. Skatteflyktskommittén anser vidare att rättssäkerheten på detta sätt ökar.<sup>63</sup> Även

---

<sup>57</sup> Diskussion kring närståendes delaktighet till skatteförmånen återfinns i prop. 1980/81:17 s. 27.

<sup>58</sup> 56 kap. 5 § Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

<sup>59</sup> Prop. 1980/81:17 s. 28, RÅ84 1:92 och RÅ 1989 ref. 31.

<sup>60</sup> Se exempelvis domstolens resonemang i RÅ 2009 ref. 31 och Länsrätten i Kronobergs län i mål nr 279-07.

<sup>61</sup> Prop. 1996/97:170 s. 39 och SOU 1996:44 s. 129 och s. 149.

<sup>62</sup> Prop. 1996/97:170 s. 39 och SOU 1996:44 s. 129 och s. 149.

<sup>63</sup> Prop. 1996/97:170 s. 39.



Hultqvist är av ståndpunkten att syftet ska framgå av lagtexten och att lagmotiven inte ska beaktas.<sup>64</sup>

En annan uppfattning är att ledning ska, som i sedvanlig lagtolkning, kunna inhämtas från lagmotiven om inte lagen ger tillräcklig vägledning.<sup>65</sup> Rosander förespråkar den senare tolkningen, det vill säga att ledning sålunda ska kunna inhämtas från förarbeten.<sup>66</sup> Det som är uppenbart enligt min mening är att det föreligger viss tveksamhet hos Skattekommittén huruvida lagmotiven ska beaktas då Skattekommittén i samma proposition ger stöd för att förarbetena inte ska beaktas, samtidigt som Skattekommittén anser att den traditionella rättskällehierarkin alltid ska beaktas.<sup>67</sup>

Enligt legalitetsprincipen<sup>68</sup> ska skatt uttagas i enlighet med lag. Regeringsrätten visar i RÅ 1999 ref. 62 att om förarbetena står i strid med lagen ska lagens ordalydelse ges företräde. Även i RÅ 1999 not 245 framkom legalitetsprincipens betydelse. Kammarrätten framhävde: ”[att] det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln”. I båda fallen visar sålunda Regeringsrätten att en ökad tillförlitlighet ges till legalitetsprincipen. Till detta ställningstagande ställer sig även Hultqvist som anser att användandet av förarbeten har minskat.<sup>69</sup>

Enligt min mening ska en lagregel vara utformad på det sättet att ledning inte ska behöva sökas i motivuttalanden. Dock inser jag att det skulle utgöra något av ett drömscenario att alla möjliga tvivelaktigheter och spörsmål skulle kunna rymmas inom lagens ordalydelse, utan förklaringar i motiven till lagen. Däremot anser jag att lagstiftaren i högre grad bör eftersträva att färre situationer behöver tolkas med förarbeten. I diskussionen huruvida lagstiftningens syfte direkt ska framgå av lagbestämmelserna och inte med beaktande av lagmotiv är jag av åsikten att jag står någonstans mitt emellan Rosanders och Hultqvists ställningstagande. Jag anser att lagstiftningens syfte bör framgå av lagreglerna tillsammans då detta skulle öka rättssäkerheten och skulle därför på ett mer effektivt sätt vara lättgängligt för företag och för privatpersoner. Jag anser vidare att lagmotiven emellertid ska beaktas då syftet inte går att utröna i lagen, men med viss försiktighet. På detta sätt ansluter jag mig till Rosanders ställningstagande.

Både Bergström och Hultqvist är av ståndpunkten att det är svårt att ur rättspraxis beträffande rekvisitet *lagstiftningens syfte* dra några enhetliga slutsatser om hur rekvisitet ska tolkas. Tydlig rättspraxis skulle enligt Bergström öka förutsebarheten för vilka transaktioner som omfattas av skatteflyktlagen.<sup>70</sup> Enligt min mening torde en tydligare

<sup>64</sup> Hultqvist, *Den nya skatteflyktlagen – vad har hänt?* i Festskrift till Lindencrona, s. 195.

<sup>65</sup> Prop. 1996/97:170 s. 40.

<sup>66</sup> Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 107.

<sup>67</sup> Se prop. 1996/97:170 s. 39-40.

<sup>68</sup> 2 kap. 10 § 2 st. Regeringsformen (1974:152) (RF).

<sup>69</sup> Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 303.

<sup>70</sup> Bergström, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2002, s. 292 och Hultqvist, *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 319.

skatteflyktspraxis även minska situationerna som tvingas prövas av domstolen, då rättsläget är klarare beträffande accepterade förfaranden.

För att applicera fåmansföretagsreglernas syfte till förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse och huruvida genomförandet av en dubbel intern aktieöverlåtelse skulle strida mot skatteflyktslagen, säger Kardvik: ”[...] att merparten av reglerna för många skattskyldiga skulle bli meningslösa om möjligheten fanns att genom interna aktieöverlåtelser få andelarna att bli okvalificerade”.<sup>71</sup> Kardvik är av den uppfattningen att det av skattebestämmelsernas allmänna utformning borde framgå att syftet inte är att omvandla kvalificerade aktier till okvalificerade.<sup>72</sup>

### 2.3.3 Passivitet från lagstiftaren

I detta delavsnitt ska lagstiftarens passivitet diskuteras. Med lagstiftarens passivitet avses att lagstiftaren har haft kännedom om ett förfarande men inte har gjort någonting för att hindra möjligheten till genomförande.<sup>73</sup>

Ett förfarande som strider mot lagstiftningens syfte har enligt tidigare praxis kunnat rättfärdigas då lagstiftaren har varit passiv i motverkandet av förfarandet. RÅ 1994 ref. 56 behandlade skattekonsekvenser vid köp och försäljning av andelar i så kallade utdelningsbolag. Den skattskyldige köpte aktier till ett värde av 264 075 kronor. Inte långt efter anskaffandet erhöll den skattskyldige en utdelning motsvarande 239 000 kronor. Efter utdelningen avyttrade den skattskyldige aktierna för 11 140 kronor. Den skattskyldige redovisade en kapitalförlust om 252 935 kronor (264 075-11 140). Vidare kvittades kapitalförlusten mot andra kapitalvinster och utdelningen togs upp i inkomstslaget kapital och kvittades mot skuldräntor. Regeringsrätten ansåg att förfarandet medförde en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Vidare ansåg Regeringsrätten att det får antagas att uppnåendet av skatteförmånen får anses utgöra det övervägande skälet för förfarandet. Det sista rekvisitet för en tillämpning av skatteflyktslagen är att förfarandet även ska strida mot lagstiftningens grunder. Trots att transaktionerna i målet har skett under kort tid och i organiserad form med syftet att uppnå skattefördelar innebär ingen grund för att tillämpa skatteflyktslagen.<sup>74</sup> Vidare har det sedan länge varit allmänt känt för lagstiftaren att kapitalvinst kan omvandlas till kapitalintäkt genom att aktier förvärvas, för att kort därefter mottaga utdelning i nära anslutning till att samma aktier avyttras. Regeringsrätten ansåg sålunda att tillvägagångssätten varit allmänt känt för lagstiftaren och att lagstiftaren de facto inte hade ingripit och hindrat möjligheten till genomförande varför inte skatteflyktslagen var tillämplig på transaktionerna.

RÅ 1995 ref. 84 behandlade situationen där en skattskyldig hade medverkat i ett så kallat skatteupplägg och redovisat en nettoförlust på aktier. Kapitalförlusten uppkom genom att den skattskyldige först köpte aktier i ett företag, varefter den skattskyldige tecknade konvertibla skuldebrev i företaget för att slutligen avyttra aktierna. Syftet med

<sup>71</sup> Kardvik Urban, *Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser*, SN 2007, s. 437.

<sup>72</sup> Kardvik Urban, *Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser*, SN 2007, s. 437.

<sup>73</sup> Se nedan i detta avsnitt (2.3.3) för mer information om att lagstiftarens passivitet har betydelse för tillämpning av skatteflyktslagen.

<sup>74</sup> Regeringsrätten hänvisar till SOU 1989:81 s. 73.

de konvertibla skuldebrevet var att erhålla ett lägre värde på aktierna. Kammarrätten i Göteborg fick medhav av Regeringsrätten i resonemanget kring att transaktionerna utgör ett så kallat skatteupplägg som varit noggrant planerat. Regeringsrätten anförde med hänvisning till ett förarbete ”att denna lösning av reavinstfrågan öppnade för skatteplanering på så sätt att moderaktierna kunde säljas med förlust var lagstiftaren väl medveten om”.<sup>75</sup>

Även i RÅ 1995 ref. 84 blev konsekvensen av lagstiftarens passivitet att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas. Det bör dock poängteras att skatteflyktslagens lydelse vid domarnas meddelanden var av en tidigare lydelse. Det som skiljer den tidigare lydelsen mot den nuvarande är att generalklausulen numera består av fyra rekvisit.<sup>76</sup> Dessa infördes den 1 januari 1998.<sup>77</sup> Vad som har förändrats är att rekvisitet *strida mot lagstiftningens grunder* har ändrats till *lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet*. Huruvida ändringen har någon betydelse beskrivs i slutet av detta avsnitt.

Regeringsrätten har även i tre nyare domar klargjort att lagstiftarens beteende har en inverkan på tillämpningen av skatteflyktslagen.<sup>78</sup> RÅ 2001 ref. 12 behandlade situationen att ett fåmansföretag emitterade ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta till en ägare av kvalificerade aktier i fåmansföretaget. Dessa vinstandelslån kunde konverteras till en A-aktie i företaget. Orsaken till att lånen var i utländsk valuta berodde på att företaget i framtiden skulle använda euro som sin valuta. Regeringsrätten ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet då reglerna hade ändrats. Från början saknade det betydelse i vilken valuta vinstandelslån utfärdades i. Genom SFS 1990:1422 ändrades tillämpningsområdet till att enbart omfatta vinstandelslån utfärdade i svenska kronor. Att reglerna genom ändringen fick ett snävare tillämpningsområde var inget som kommenterades av lagstiftaren.<sup>79</sup> Regeringsrätten ansåg att frågan borde ha kommenterats genom att reglerna blev svävare och att fåmansföretagsreglerna under samma tid utvecklades till att avse avkastning på andelar hos utländska juridiska personer. Eftersom det aktuella förfarandet inte kommenterades eller att någonting annat gjorts för att förhindra det, kunde skatteflyktslagen inte vara tillämplig på förfarandet.

RÅ 2001 ref. 66 behandlade en ägarstruktur där F.C ägde 89,7 procent och T.R ägde 10,3 procent av aktierna i A AB. A AB ägde samtliga aktier i X AB. C AB ägs till 55 procent av X AB och en schweizisk koncern B ägde resterande 45 procent. A AB och X AB bedrev ingen verksamhet förutom aktieägandet.

---

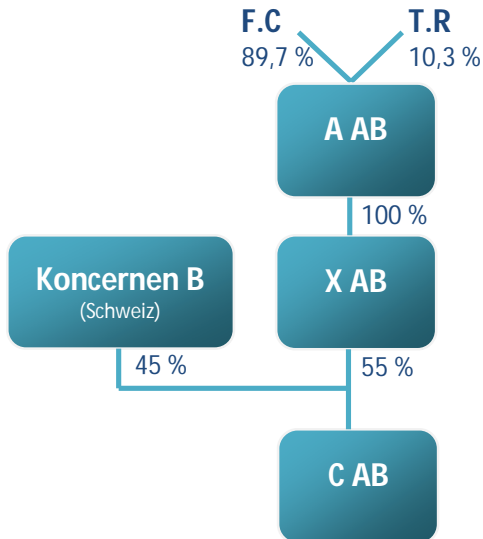
<sup>75</sup> Läs mer i prop. 1989/90:110 s. 437 f.

<sup>76</sup> Se generalklausulens lydelse i avsnitt 2.3.1.

<sup>77</sup> SFS 1997:777 (Lag om ändring i lagen 1995:575 mot skatteflykt).

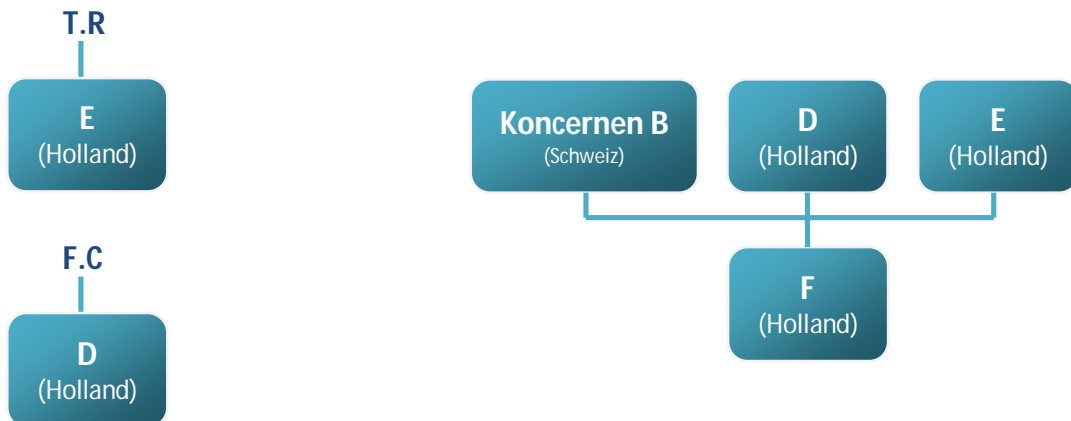
<sup>78</sup> RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

<sup>79</sup> Se prop. 1990/91:54 s. 311.



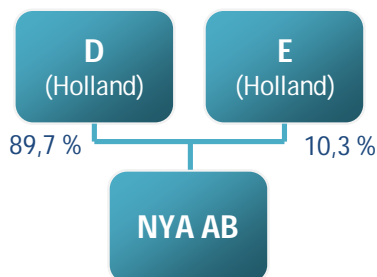
Figur 2-1 Den befintliga ägarstrukturen i RÅ 2001 ref. 66.

F.C ägde vidare samtliga aktier i det holländska bolaget D och T.R ägde samtliga aktier i det holländska bolaget E. Bolagen D, E och B ägde tillsammans samtliga aktier i F.



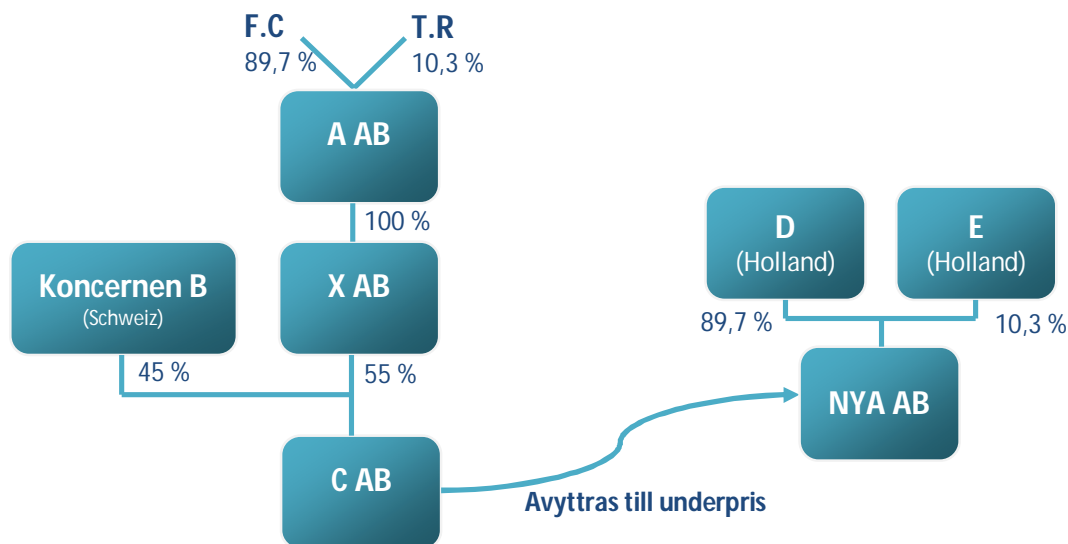
Figur 2-2 Utländska bolag förvärvades i RÅ 2001 ref. 66.

Nästa steg i förfarandet var att D och E bildade ett svenskt aktiebolag, här kallat NYA AB. Aktiefördelningen i NYA AB var uppdelad att D ägde 89,7 procent och E ägde 10,3 procent.



Figur 2-3 De holländskabolagen D och E bildade NYA AB.

X AB avyttrade därefter sitt innehav i C AB för underpris till NYA AB. Vidare erbjöds den schweiziska koncernen B att byta sitt innehav i C AB till NYA AB. Slutkontentan var att NYA AB ägdes i samma proportioner som D,E och B:s aktieinnehav i F.



Figur 2-4 X AB avyttrade andelarna i C AB till NYA AB till underpris.

En fråga som ställdes var huruvida skatteflyktslagen skulle tillämpas på underprisöverlåtelsen av X:s innehav i C AB till NYA AB som ägdes av utländska juridiska personer (D,E och B). Om situationen istället hade varit den att underprisöverlåtelsen av aktierna i C AB hade gjorts direkt av F.C och T.R till NYA AB hade avyttringen betraktas som om den skett till marknadsvärdet. Reglerna på området ändrades men överlåtelser utan utländskt ägande kommenterades inte i lagstiftningsarbetet. Den förevarande situationen omfattades av reglerna, det vill säga när en underprisöverlåtelse sker till ett svenskt företag, som ägs av utländska juridiska personer. Då situationen fanns reglerad kunde skatteflyktslagen därför inte tillämpas.

RÅ 2001 not. 188 behandlade en liknande situation som RÅ 2001 ref. 66. Även detta rättsfall visar att lagstiftarens beteende har betydelse för skatteflyktslagens tillämpning. RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188 behandlar den nuvarande lydelsen av skatteflyktslagen och därför torde uppfattningen vara den att lagstiftarens kännedom om förfaranden hindrar en tillämpning av skatteflyktslagen.

Att passivitet från lagstiftaren medför att skatteflyktslagen inte kan tillämpas har även förevisats av Länsrätten i Kronobergs län i mål 279-07. Förfarandet diskuteras mer utförligt i avsnitt 4.3.4.2 men i det här avsnittet kommer Länsrättens passivitetsresonemang angående dubbla interna aktieöverlåtelser att diskuteras. Länsrätten i Kronobergs län ansåg att dubbla interna aktieöverlåtelser varit uppe för diskussion men ingenting har hänt med lagstiftningen.<sup>80</sup> Genom prop. 2005/06:40 avstod lagstiftaren från att

<sup>80</sup> Se hemställan från dåvarande Riksskatteverket till Finansdepartementet (dnr Fi 2000/1468), SOU 2002:52 sid. 441 och Skatteverkets nyhetsbrev från 2007-01-09. Tillgängligt via: <http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigaskatteupplaggpbl iceraspawebplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html> (2009-09-17).

ingripa. Inte långt därefter ändrade lagstiftaren uppfattning genom lagrådsremissen<sup>81</sup> *Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009*. I lagrådsremissen till IL föreslogs att klyvningsregeln<sup>82</sup> skulle kombineras med särskilda regler för interna aktieöverlåtelser.<sup>83</sup> Länsrätten i Kronobergs län ansåg att lagstiftaren haft kännedom om att dubbla interna aktieöverlåtelser genomfördes, men genom att lagstiftaren inte hade ingripit kunde skatteflyktslagen inte tillämpas på förfarandet. Här bör anmärkas att domen har ett relativt lågt rättskällvärde, då länsrätten är den lägsta instansen. Vad som dock enligt mig höjer rättskällvärdet är att domstolen dömde på lika grunder som Regeringsrätten hade gjort i tidigare mål.<sup>84</sup>

Som beskrivits ovan behandlade rättsfallen RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 1995 ref. 84 en tidigare lydelse av skatteflyktslagen. Rättsfallen RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188 behandlade dock den nya lydelsen av skatteflyktslagen. Trots att ordalydelsen har modifierats behandlar rekvisitet huruvida förfarandet ska skrida mot lagstiftningen. Den nuvarande lydelsen är som tidigare presenterats i avsnitt 2.3.1 att *[...] förfarandet [ska] strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.*<sup>85</sup> Enligt ett förarbete till skatteflyktslagen och av praxis följer att omformuleringen av rekvisitet inte anses ha fått en annan innebörd en tidigare.<sup>86</sup> Jag anser att det med *lagstiftningens grunder*, som är den tidigare lydelsen, både avses de bestämmelser som är direkt tillämpliga, exempelvis en bestämmelse i IL, samt skatteflyktslagens bestämmelser. Därför anser jag att den ändrade ordalydelsen inte ändrat syftet med lagreglerna varför lagreglerna inte ger upphov till annan tolkning vad gäller lagstiftarens passivitet. Jag ansluter mig således till uttalandena som gjorts i förarbetet och i praxis.

I RÅ 2000 ref. 21 del I kunde dock den företagna situationen inte anses vara förutsedd trots att lagstiftaren varit medveten om förfarandet. Detta rättsfall ger upphov till att lagstiftarens kännedom om förfarandet inte har betydelse för skatteflyktslagens tillämplighet. Vidare har det i ett förarbete särskilt betonats att skatteflyktslagens syfte är att täcka in sådana situationer som inte kan angripas med lagtexten.<sup>87</sup>

Av rättskällehierarkin följer att förarbeten tillges högre rättskällvärde än praxis.<sup>88</sup> Ändock anser jag att faktumet att förarbetet är från 1970-talet sänker rättskällvärdet. Då

---

<sup>81</sup> Lagrådsremiss kallas det förslag till propositionstext som regeringen skickar till Lagrådet för granskning innan propositionen lämnas till riksdagen. Se Lagrådsremisser och propositioner. Tillgängligt via: <http://www.regeringen.se/sb/d/1522/a/13506> (2009-11-30).

<sup>82</sup> Klyvningsregeln innebär att kapitalvinsten utöver gränobeloppet upp till 200 inkomstbasbelopp ska hälftenbeskattas i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget kapital. Se 57 kap. 21 § 1 st. IL och SFS 2007:1251 (Lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229).

<sup>83</sup> Lagrådsremiss *Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009*, s. 11.

<sup>84</sup> Se 1994 ref. 56, RÅ 1995 ref. 84, RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

<sup>85</sup> 2 § 4 p. Skatteflyktslagen.

<sup>86</sup> Prop. 1996/97:170 s. 38 f och RÅ 2000 ref. 21 del I och II.

<sup>87</sup> SOU 1975:77 s. 7 och 77. Läs mer i avsnitt 2.4.2.

<sup>88</sup> Hellner, *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, s. 25.

det är flera rättsfall som har bekräftat att lagstiftarens passivitet har betydelse för skatteflyktslagens tillämpning anser jag att det i princip saknar betydelse att förarbetet uttalar att skatteflyktslagen ska fånga upp sådana situationer som lagtexten inte kan tillämpa. Trots att domstolen i RÅ 2000 ref. 21 del I bekräftar förarbetet är det fem rättsfall som betonar att skatteflyktslagen inte ska tillämpas då lagstiftaren haft kännedom om förfarandet men undvikit att ingripa. Jag ansluter mig här till Gäverths argumentation, det vill säga att rättspraxis innebär att fler domar angriper problematiken på samma sätt och att det genom dessa domar infinner sig en säkerhet om hur kommande mål kommer att dömas.<sup>89</sup> Viktigt för prejudikatvärdet är även hur acceptansen är för denna nya rättskällan, samt domstolens argumentation och konsensus bland regeringsråden.<sup>90</sup> Bergström ansåg att "[...] skatteflyktslagen [bör] inte användas mot av lagstiftaren kända förfaranden. Lagstiftaren bör istället skyndsamt ändra lagen".<sup>91</sup> Detta torde tolkas som att det finns en viss acceptans till rättsfallen och att således lagstiftarens passivitet har betydelse för tillämpningen av skatteflyktslagen. Vidare fanns det konsensus i Regeringsrätten i alla rättsfall förutom i RÅ 1994 ref. 56, där ett regeringsråd var skiljaktigt.

Då dubbla interna aktieöverlåtelse har uppmärksammats sedan ett antal år tillbaka borde lagstiftaren med största sannolikhet varit medveten om förfarandet.<sup>92</sup> Därför borde Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 enligt min mening ha beaktat passivitetsresonemang och inte tillämpat skatteflyktslagen.<sup>93</sup>

## 2.4 Lagstiftningsalternativ till skatteflyktslagen

### 2.4.1 Bakgrund

Detta avsnitt syftar till att läsaren skall finna en förståelse för det lagstiftningsalternativ som finns till generalklausulen i skatteflyktslagen, avseende förfaranden som lagstiftaren vill hindra. Särregler, som avser beskattningsregler, får ofta beteckningar som stoppregler, spärrlagstiftning, kringgåenderegler eller neutralitetskapande regler.<sup>94</sup> Enligt Tjernberg används dessa begrepp synonymt utan någon skillnad. "Syftet med [reglerna] skulle kunnat sägas vara att täcka in sådana transaktioner som de skattskyldiga kan miss-tänkas ingå för att undvika de beskattningskonsekvenser som blir följden av ett "normalt" handlingsmönster."<sup>95</sup> Jag har valt att i uppsatsen använda beteckningen stopplagstiftning då jag anser att stopplagstiftning är den beteckning som är mest tydlig och beskrivande.

---

<sup>89</sup> Gäverth Leif, *Ingenting har hänt*, SN 1998, s. 856.

<sup>90</sup> Gäverth Leif, *Ingenting har hänt*, SN 1998, s. 856.

<sup>91</sup> Bergström, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2001, s. 341.

<sup>92</sup> Se Riksskatteverkets hemställan till Finansdepartementet den 3 april 2000, dnr 3908-00/100, SOU 2002:52 del 1 s. 440 f och Skatteverkets nyhetsbrev från 2007-01-09. Tillgängligt via: <http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigaskatteupplagggpubliceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html> (2009-09-17) .

<sup>93</sup> Läs mer i den sammanfattande analysen under avsnitt 5.2.

<sup>94</sup> Tjernberg, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, s. 111.

<sup>95</sup> Tjernberg, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, s. 111.

## 2.4.2 Stopplagstiftning

Stopplagstiftning är en form av särregler som införs för att lagstiftaren vill förhindra möjligheten till genomförande av vissa förfaranden.<sup>96</sup> Från år 1973 till 1990 fanns stopplagstiftning mot vinstbolagstransaktioner och interna aktieöverlåtelser.<sup>97</sup> Reglerna gällde överlåtelse till ett av överlåtaren ägt bolag eller till ett bolag som närstående till överlåtaren ägde del av. Reglerna förhindrade även att överlåtaren eller dennes närstående inom en tvåårsperiod kunde förvärva andelar i det företag som aktierna överläts till. Om överlåtelsen av aktier hade sin grund i organisatoriska eller affärsmässiga skäl kunde det dåvarande Riksskatteverket ge medgivande till förfarandet. De särskilda reglerna slopades dock i samband med skattereformen 1990 på grund av att dessa gav upphov till tillämpningsproblem. Då dispens gavs många gånger var det svårt att upprätthålla en konsekvent praxis. Stopplagstiftningen slopades även av orsaken att det ansågs att den sänkta inkomstskatten, tillsammans med nya beskattningsregler för företag, gjorde att incitamentet för skalbolagsaffärer blev mindre. Vidare ansågs det då att interna aktieöverlåtelser inte längre gav några obehöriga förmåner.<sup>98</sup> Vid tiden för stopplagstiftningens giltighet bör sannolikt inte dubbla interna aktieöverlåtelser ännu ha uppmärksamats och därför omfattades inte dubbla interna aktieöverlåtelser av stopplagstiftningen för interna aktieöverlåtelser. Detta anser jag beror på att före skattereformen ägde rum 1990 torde inte ägare till fåmansföretag ha uppnått några fördelar med dubbel intern aktieöverlåtelse, då det var först i samband med skattereformen som uppdelningen av progressiv och proportionell beskattning infördes.<sup>99</sup>

Rask ansåg att slopandet av stopplagstiftningen anseende interna aktieöverlåtelser grundades på felaktiga förutsättningar. Vidare ansåg Rask att trots skattesänkningar fanns det ändå incitament till att genomföra interna aktieöverlåtelser.<sup>100</sup> Under mitten av 2000-talet diskuterades återigen om stopplagstiftning skulle införas mot interna aktieöverlåtelser. Expertgruppen uttalade att

*”Sådana regler skulle emellertid bli mycket komplicerade bl.a. därför att det skulle vara nödvändigt att ge utrymme för vissa nödvändiga ”ventiler” för sådana överlåtelser som rimligen bör tillåtas. Gränsdragningen mellan tillåtna och otillåtna fall skulle bli besvärlig att reglera författningsmässigt och dessutom skulle tillämpningsproblemen bli betydande.”<sup>101</sup>*

I departementspromemorian Ds B 1978:6 analyserades stopplagstiftningens för- och nackdelar. Kringgåenden av stopplagstiftning möjliggjordes då domstolarna inte kunde använda analog lagtolkning för att komplettera stopplagstiftningen. Vidare kan stopp-

<sup>96</sup> Tjernberg, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, s. 111.

<sup>97</sup> Prop. 1996/97:170 s. 25 och prop. 1989/90:10 s. 472.

<sup>98</sup> SOU 1989:33 del II, s. 147-148.

<sup>99</sup> Se Regeringskansliet, *Historik*. Tillgängligt via: <http://www.sweden.gov.se/sb/d/2552/a/90406> (2009-12-01).

<sup>100</sup> Rask, *Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser efter 1990 års skattereform*, SN 1992, s. 74-75.

<sup>101</sup> Rapport från Finansdepartementet. Skriven av Edin, Hansson, Lodin, *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*. Tillgänglig via: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/77/40/68a44774.pdf> 2009-11-30.



lagstiftning inte få bukt med problematiken kring skatteflykt. Fördelen med en skatteflyktsklausul är den allmänpreventiva effekten. En säkerhet finns då att även situationer som lagstiftaren inte ännu tänkt på omfattas av skatteflyktsklausulen.<sup>102</sup> Nackdelen med en generalklausul i skatteflyktlagen är att de materiella reglerna inte får utformas med minskad noggrannhet.<sup>103</sup> Det f.d. regeringsrådet Göran Wahlgren uttalade ”att tanken att motverka skatteflykt enbart genom skatteregler av materiellt innehåll är illusorisk.”<sup>104</sup> Nackdelen med en allmän skatteflyktsklausul är vidare att det blir svårare för de skattskyldige att förutse vilka situationer som utgör skatteflykt och vad som föranleder avdrag.<sup>105</sup>

Stopplagstiftning är förenligt med följande: det objektiva rekvisitet, det subjektiva rekvisitet och dispensförfarande. Det objektiva rekvisitet innebär att lagstiftaren ska försöka uppfånga så många förfaranden som möjligt men ändå inte angripa sådana förfaranden som inte utgör kringgåendeförfarande.<sup>106</sup>

Det subjektiva rekvisitets syfte är att begränsa det tillämpningsområde som det objektiva rekvisitet har gett upphov till.<sup>107</sup> Dispensförfarande är en annan väg att begränsa tillämpningsområdet för kringgåendefallen. Den skattskyldige får då visa de skäl som finns för att dispens ska ges. Då det objektiva rekvisitet är för vidsträckt blir även dispensförfarandena många. Under tiden som stopplagstiftningen mot interna aktieöverlåtelser var gällande var villkoren stränga för att dispens skulle ges, vilket berodde på att det var svårt att identifiera den skattskyldiges syften med aktieöverlåtelser.<sup>108</sup>

I ett förarbete till skatteflyktlagen uttalade skatteflyktskommittén att skatteflyktslagens syfte inte är ”[...] att vara någon patentiösning för att förhindra oönskade effekter av skattelagstiftningen.”<sup>109</sup> I samma förarbete anser skatteflyktskommittén att skatteflyktslagen enbart ska omfatta sådana förfaranden där den skattskyldige erhållit betydliga skatteförmåner genom ett icke normalt tillvägagångssätt.<sup>110</sup> Dock ska ett införande av

---

<sup>102</sup> SOU 1975:77 s. 7 och 77.

<sup>103</sup> Prop. 1996/97:170 s. 10.

<sup>104</sup> Prop. 1996/97:170 s. 20.

<sup>105</sup> SOU 1975:77 s. 7 och s. 77.

<sup>106</sup> Lodin Sven-Olof, Kringgåendelagstiftningen, i *Kringgående av skattelag, Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, s. 123, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm 1976.

<sup>107</sup> Lodin Sven-Olof, Kringgåendelagstiftningen, i *Kringgående av skattelag, Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, s. 124, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm 1976.

<sup>108</sup> Lodin Sven-Olof, Kringgåendelagstiftningen, i *Kringgående av skattelag, Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, s. 124-125, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm 1976.

<sup>109</sup> Prop. 1996/97:170 s. 33.

<sup>110</sup> Prop. 1996/97:170 s. 11.

stopplagstiftning inte medföra att skattelagstiftningen blir mer komplicerad och svåröverskådlig.<sup>111</sup> Vid en kollision mellan stopplagstiftningen och skatteflyktslagen har stopplagstiftningen företräde.<sup>112</sup> Det finns emellertid exempel i praxis där skatteflyktslagen ändå har tillämpas då situationen ansågs falla utanför stopplagstiftningen. I rättsfallet uppmärksammade inte Regeringsrätten förarbetsuttalanden om att stopplagstiftningen ges företräde framför den allmänna generalklausulen.<sup>113</sup>

Det har aldrig införts någon direkt stopplagstiftning mot dubbla interna aktieöverlåtelser trots att förfarandet har varit uppe till diskussion.<sup>114</sup> Som tidigare beskrivits i detta avsnitt, fanns stopplagstiftning, från 1973-1990, mot interna aktieöverlåtelser. Under denna period torde dock inte dubbla interna aktieöverlåtelser har uppmärksammats varför dessa inte omfattades av stopplagstiftningen.

På senare tid har dock lagstiftaren genom vissa publiceringar varit medveten om att företag genomför dubbla interna aktieöverlåtelser.<sup>115</sup> Frågan som tidigare belysts i avsnitt 2.3.3. är huruvida lagstiftarens kännedom om dubbla interna aktieöverlåtelser avskärmar tillämpning av skatteflyktslagen. Att det inte har införts någon stopplagstiftning mot dubbla interna aktieöverlåtelser skulle också kunna tolkas som att dubbla interna aktieöverlåtelser är tänkta att angripas med skatteflyktslagen, varvid ingen stopplagstiftning var tvungen att införas.<sup>116</sup> Därtill är skatteflyktslagens syfte att det inte ska behöva införas stopplagstiftning mot förfaranden, då dessa ska angripas med hjälp av skatteflyktslagen.<sup>117</sup> Dock ska inte skattskyldiga, som utför normala transaktioner, omfattas av skatteflyktslagen. Därför måste de materiella reglerna vara utformade så att dessa tydliggör hur beskattningen ska ske. Tillämpning av skatteflyktslagen ska ske då genomförda transaktioner enbart syftar till att undgå eller sänka beskattningen.<sup>118</sup>

Enligt min mening borde en stopplagstiftning mot interna aktieöverlåtelser och dubbla interna aktieöverlåtelser ha införts redan under 2000-talets början då lagstiftaren fick kännedom om dubbla interna aktieöverlåtelser. En stopplagstiftning skulle ha varit ett mycket effektivt sätt att angripa förfarandet och skulle också ha hindrat fler företag från att genomföra dubbla interna aktieöverlåtelser. Rättsläget har istället varit mycket osäkert och företag har varit ovetande huruvida förfarandet skulle komma att omfattas av skatteflyktslagen. Genom en stopplagstiftning skulle förfarandet redan i ett tidigt skede

---

<sup>111</sup> Prop. 1996/97:170 s. 9.

<sup>112</sup> SOU 1975:77 s. 79.

<sup>113</sup> Se RÅ 2000 ref. 21 del I.

<sup>114</sup> Se hemställan från dåvarande Riksskatteverket till Finansdepartementet (dnr Fi 2000/1468) och SOU 2002:52 sid. 441.

<sup>115</sup> Se hemställan från dåvarande Riksskatteverket till Finansdepartementet (dnr Fi 2000/1468), SOU 2002:52 sid. 441, prop. 2005/06:40, Skatteverkets nyhetsbrev från 2007-01-09. Tillgängligt via: <http://www.skatteverket.se/nyheter/pressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigaskatteupplaggpubliceraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html> (2009-09-17) och lagrådsremiss *Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009*.

<sup>116</sup> Sandström och Svensson. *Fåmansföretag, skatteregler och skatteplanering*, s. 287.

<sup>117</sup> SOU 1975:77 s. 77.

<sup>118</sup> Prop. 1996/97:170 s. 11.

ha minskat i omfattning, vilket även hade inbringat mer skattemedel till staten. En nackdel med införandet av stopplagstiftning vore emellertid att komplexiteten kring regelverket skulle öka. Praxis avseende skatteflyktslagens tillämpningsområde har varit osäker och enligt Bergström skulle en tydlig praxis öka förutsebarheten för vilka transaktioner som omfattas av skatteflyktslagen.<sup>119</sup> Enligt min mening torde en tydligare skatteflyktspraxis även minska antalet fall som behöver prövas i domstol, då rättsläget är klarare beträffande accepterade förfaranden. Risken om skatteflyktslagen inte ska tillämpas utan att det istället införs stopplagstiftning mot diverse förfaranden är enligt min mening att skatteflyktslagen då blir överflödiga. Skatteflyktslagen kan trots allt omfatta de situationer som lagstiftaren har missat då det inte går att lagstifta mot alla tänkbara kringgåenden. Enligt min mening är detta den främsta fördelen med skatteflyktslagen.

Alternativet till införandet av stopplagstiftning mot dubbla interna aktieöverlåtelser hade varit ett tidigare ingripande med skatteflyktslagen. Tillämpningen av skatteflyktslagen hade likväl ökat medvetandet hos företag. Diskussionen kring dubbla interna aktieöverlåtelser tog fart som tidigare nämnts i början av 2000-talet.<sup>120</sup> Skatteverket publicerade vidare upplägget på sin hemsida 2007.<sup>121</sup> Ett tidigare ingripande, antingen med skatteflyktslagen eller med stopplagstiftning, hade antagligen bidragit till att färre företag genomfört dubbla interna aktieöverlåtelser.

---

<sup>119</sup> Bergström, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2002, s. 292 och Hultqvist, *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt*, SvSKT 2005, s. 319.

<sup>120</sup> Se hemställan från dåvarande Riksskatteverket till Finansdepartementet (dnr Fi 2000/1468) och SOU 2002:52 sid. 441.

<sup>121</sup> Se Skatteverkets nyhetsbrev från 2007-01-09. Tillgängligt via:  
<http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigaskatteupplaggpublisheraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html> (2009-09-17).

## 3 Inkomstskattelagen

### 3.1 Inledning

I det föregående kapitlet presenterades skatteflyktslagen och den för uppsatsen essentiella bestämmelsen, generalklausulen i 2 §. Vad som åsyftas med lagstiftarens passivitet och på vilket sätt det får betydelse för skatteflyktslagens tillämplighet beskrivs. Vidare presenterades stopplagstiftning som är ett alternativ till skatteflyktslagen och dess för- och nackdelar.

I detta kapitel kommer de för uppsatsen relevanta lagrummen i IL att presenteras. Detta innebär bland annat att uppfattningarna som finns om fåmansföretagsreglerna ska presenteras. Vidare ska fåmansföretagsreglernas syfte presenteras, även definitionen på fåmansföretag, vad som utgör kvalificerade andelar, samt vad som utgör näringsbetingade andelar och beskattning av dessa kommer att behandlas. Alla dessa delar är väsentliga för att läsaren ska få en förståelse för förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse och på vilket sätt det utgör kringgående av fåmansföretagsreglerna.

### 3.2 Fåmansföretagsreglerna

#### 3.2.1 Uppfattningar om fåmansföretagsreglerna

I motion 2005/06:Sk430 *Avskaffande av 3:12 reglerna* ansåg motionärerna att 3:12 reglerna borde avskaffas då det behövs fler företagare i Sverige. Reglerna borde avskaffas för att tillväxten liksom sysselsättningen ska kunna ökas. Vidare ansåg motionärerna att regelverket ter sig något orättvist mellan företagarnas och utomståendes satsningar i företaget. Avkastningar på investeringar beskattas progressivt men kapitalförluster dras av i inkomstslaget kapital. Sammanfattningsvis ansåg motionärerna att 3:12 reglerna hämmar företagarnas vilja att expandera och därför hindras tillväxten av företagen.

Svenskt Näringsliv ansluter sig delvis till motionärernas syn på problematiken kring tillväxten av småföretag. Svenskt Näringsliv anser att den främsta anledningen till att Sverige har färre företagare än övriga Europa beror på Sveriges höga skattetryck och avancerat regelverk, men också på svårigheten att få riskkapital.<sup>122</sup>

NUTEK<sup>123</sup> och arbetsförmedlingen har gjort en granskning över nystartade företag och genom undersökningen framkom att av alla nystartade företag 1994 fanns enbart hälften kvar efter tre år. Vidare visar flera studier att småföretag ofta kvarstår som småföretag. Ungefär 10-15 procent av småföretagen ökar sin sysselsättning.<sup>124</sup> Jag hävdar att grunden till att den överhängande delen av småföretagare förblir småföretagare är på grund av skattetrycket som råder. Siffran skulle förvisso inte uppgå till hundra procent även om skattetrycket lättade, då det torde finnas småföretagare som faktiskt inte vill expandera sin verksamhet eller inte kan expandera sin verksamhet på grund av affärsidé, placeringsort eller konjunkturer inom branschen. Genom en expansion bör det också san-

---

<sup>122</sup>Svenskt Näringsliv, *Sverige behöver fler företagare*. Tillgängligt via: [http://www.svensknaringsliv.se/fragor/nyforetagande/sverige-behover-fler-foretagare\\_26043.html](http://www.svensknaringsliv.se/fragor/nyforetagande/sverige-behover-fler-foretagare_26043.html) (2009-10-26).

<sup>123</sup> NUTEK har tagits över av Tillväxtverket.

<sup>124</sup> SOU 2002:52 s. 160-162.

nolikt följa andra ökade kostnader såsom ökade administrativa kostnader. Jag anser dock att det är något märkligt att enbart hälften av nystartade företag kvarstår efter tre år. Det borde enligt min mening vara en prioritering från Sveriges sida. Ökar vi inte selsättningen, kommer det inte bli en ökad tillväxt och genom detta kommer inte heller välfärden att stärkas. Jag är inte villig att hålla med motionärerna vad gäller avskaffandet av fåmansföretagsreglerna. Jag anser att regelverket behövs då det i ett fåmansföretag inte finns ett reellt tvåpartsförhållande eftersom ägaren oftast är anställd i företaget. Däremot anser jag att incitamentet till att omvandla arbetsinkomst till kapitalvinst måste minskas. Med detta menar jag att det borde vara en mindre skillnad av beskattningen mellan arbetsinkomst och kapitalinkomst. Enligt Lodin skulle det drastiska tillvägagångssättet vara att exempelvis avskaffa den statliga inkomstskatten. På detta sätt skulle skillnaden mellan beskattning av arbetsinkomst och beskattning av kapitalvinst att minskas. Lodin anser dock att problematiken kommer att kvarstå trots avskaffandet av fåmansföretagsreglerna då det torde bli en harmonisering av kapitalvinstbeskattning inom EU. Denna kapitalvinstbeskattning kommer troligtvis snarare att ligga närmare 20 procent än 30 procent och då kvarstår incitamentet till omvandling av arbetsinkomster.<sup>125</sup>

### 3.2.2 Fåmansföretagsreglernas syfte

I Sverige utgör omkring 85 procent av aktiebolagen fåmansföretag.<sup>126</sup> Genom prop. 1975/76:79 infördes särskilda samlade regler som skulle tillämpas på fåmansföretag, vilka tidigare var spridda i lagstiftningen. Beredningen poängterade särskilt att syftet med den nya fåmansföretagsbeskattningen inte var att skärpa beskattningen utan snarare att neutralisera beskattningen mellan fåmansföretag, andra aktiebolag, handelsbolag och enskilda firmor. Innebörden av detta är således att skattebelastningen ska vara densamma för anställda i aktiebolag som för ägare till fåmansföretag som även arbetar i företaget.<sup>127</sup> Syftet med fåmansföretagsreglerna är vidare att personer med höga arbetsinkomster inte ska kunna omvandla dessa till lågbeskattad utdelning eller vid en aktieförsäljning erhålla lågbeskattad kapitalvinst.<sup>128</sup> Detta beror på att det formellt sett finns ett tvåpartsförhållande i ett fåmansföretag, som i realiteten ofta innebär att ägaren avtalar med sig själv då ägaren även arbetar i företaget, vilket har gett upphov till att ägaren kan erhålla omotiverade skattefordelar.<sup>129</sup>

---

<sup>125</sup> Lodin, Det nya 3:12-förslaget och dess motiv, SN 2005, s. 418.

<sup>126</sup> Prop. 1975/76:79 s. 38. Ingen nyare siffra vad gäller fåmansföretag har påfunnits. Dock har jag genom Statistiska centralbyråns företagsdatabas 2009-11-13 kl. 09.30 fått att av 289 117 svenska aktiebolag har 283 136 aktiebolag mindre än 50 anställda och utgör därför småföretag, vilka ofta även är fåmansföretag. Antal aktiebolag med mindre än 20 anställda uppgår till 272 288 aktiebolag. Antal aktiebolag med mindre än 50 anställda uppgår således till 98 procent av totalt antal aktiebolag i Sverige. Vidare har 94 procent av aktiebolagen i Sverige mindre än 20 anställda. Slutsatser som kan dras av detta är att antalet fåmansföretag snarare har ökat sedan 1975 än tvärtom.

<sup>127</sup> SOU 2002:52 s. 351.

<sup>128</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467 och prop. 2005/06:40 s. 35.

<sup>129</sup> Prop. 1975/76:79 s. 39.

### 3.2.3 Definition av fåmansföretag

Definitionen av fåmansföretag återfinns i 56 kap. 2 § 1 p. IL. Ett fåmansföretag är ett aktiebolag där fyra eller färre delägare äger andelar i företaget som motsvarar mer än 50 procent av rösterna. Av 56 kap. 2 § 2 p. IL följer att även den situationen då näringsverksamheten är uppdelad på olika oberoende verksamheter, där varje fysisk person disponerar över sitt eget resultat, kan utgöra ett fåmansföretag enligt definitionen. Numera kan även utländska bolag utgöra fåmansföretag enligt 2 kap 2§ IL.<sup>130</sup> För att kunna bedöma om ett företag är ett fåmansföretag ska enligt 56 kap. 5 § IL en person och dennes närstående räknas som en delägare. Av 2 kap. 22 § framgår vad som avses med närstående, nämligen make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Enligt definitionen räknas vidare styvbarn och fosterbarn som avkomling.

Det finns även ett utvidgat fåmansbolagsbegrepp i 57 kap. 3 § 2 st. IL som kompletterar huvudregeln i 56 kap. 2 § IL. Enligt 57 kap. 3 § 2 st. IL är fåmansbolagsreglerna tillämpliga på ett företag där flera delägare själva eller genom närstående under något av de fem föregående beskattningsåren varit verksamma i betydande omfattning<sup>131</sup> i företaget eller i ett av företaget direkt eller indirekt ägt fåmansföretag. Dessa delägare ska då betraktas som en enda delägare. Då ett moderbolag (A AB) ägde två dotterföretag, B AB och C AB där elva delägare var verksamma i betydande omfattning i A AB, 136 delägare i B AB och tio delägare i C AB var fåmansföretagsreglerna tillämpliga om dotterbolagen utgjorde fåmansföretag. Vidare måste 57 kap. 3 § 2 st. IL samtidigt tillämpas på moder- och dotterbolag då delägarna i moderbolaget på detta sätt anses som en delägare.<sup>132</sup> Av 56 kap. 3 § IL följer vidare att aktiebolag upptagna på en svensk eller utländsk börs är undantagna från fåmansföretagsreglerna. Enligt beredningen beror detta på att det då inte finns lika stora möjligheter för ägarna att erhålla omotiverade fördelar då företagen ständigt kontrolleras av anställda och allmänheten.<sup>133</sup>

### 3.2.4 Kvalificerade andelar

För att en andel ska anses vara kvalificerad krävs enligt 57 kap. 4 § IL att andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget. Alternativt kan personerna ha varit verksamma i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller genom att företaget direkt eller indirekt har ägt andelar i ett annat fåmansföretag. Här ska aktieinnehav som andelsägaren eller någon närstående har haft under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren beskattas. Av ett förarbete till IL framgår att syftet med fåmansföretagsreglerna är att en aktieägare inte ska kunna vara verksam i ett indirekt ägt dotterföretag och därmed kunna kringgå reglerna.<sup>134</sup>

---

<sup>130</sup> Se RÅ 1994 ref 3 där Regeringsrätten inte ansåg att utländska bolag omfattades av fåmansföretagsreglerna, därav införandet av 2 kap. 2 § IL.

<sup>131</sup> Begreppet verksam i betydande omfattning förklaras närmare i avsnitt 3.2.4.

<sup>132</sup> RÅ 2005 ref. 25.

<sup>133</sup> Prop. 1975/76:79 s. 41.

<sup>134</sup> Prop. 1995/96:109 s. 67.

Av lagens ordalydelse framgår inte vad som åsyftas med att delägaren är verksam ”i betydande omfattning”. Av förarbetet till IL framgår emellertid att en delägare anses vara verksam i betydande omfattning om dennes arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Ändock kan det vara tvistigt att utreda huruvida en delägare har varit verksam i betydande omfattning. För att undvika onödiga spörsmål exemplifieras företagsledare och andra högre befattningshavare som delägare vilka är verksamma i betydande omfattning. Det bör emellertid framhållas att även delägare med lägre befattning såsom arbetsledare i mindre företag kan räknas som verksamma i betydande omfattning.<sup>135</sup> Enligt Skatteverket ska arbetsinsatsens betydelse för företag undersökas i varje enskilt fall, då arbetsinsatsens betydelse varierar beroende på företagets storlek och verksamhet.<sup>136</sup>

Det bör poängteras att det är Skatteverket som ska visa att den skattskyldige har varit verksam i betydande omfattning. Det räcker således inte att konstatera att den skattskyldige exempelvis varit ensamägare och anställd utan Skatteverket måste visa att den skattskyldiges arbetsinsats varit betydelsefull för vinstgenereringen i företaget.<sup>137</sup>

Att en person förvaltat en fastighet och att denne har haft en arbetsinsats omfattande runt 2,5 timmar per år kan inte göra att den skattskyldige anses vara verksam i betydande omfattning eftersom värdestegringen i företaget hade sin främsta grund i värdestegringen på fastigheter.<sup>138</sup> I RÅ 2002 ref. 21 ansåg inte Regeringsrätten att den skattskyldige haft syftet att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst. Den skattskyldige hade enbart ägt andelarna under tio månader och varit verksam i ledningen under fyra månader. Vidare ansågs den skattskyldiges arbetsinsats inte betydelsefull för vinstgenereringen i företaget. Därför var den skattskyldige inte verksam i betydande omfattning och dennes andelar var därför ej av kvalificerad form.

Om en andel enligt den första bestämmelsen i 57 kap. 4 § IL inte är att anse som kvalificerad ska det även prövas om den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning i ett företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Denna bestämmelse ska enligt Regeringsrätten tolkas så att om en person varken varit verksam i betydande omfattning i moderbolaget, i dotterbolaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver likartad verksamhet som dotterbolaget, är inte andelarna i moderbolaget kvalificerade.<sup>139</sup> Det framgår inte i paragrafen huruvida andelarna i dotterbolaget är kvalificerade men av ordalydelsen i 57 kap. 4 § IL får det enligt min mening antagas att så är fallet då det står ”[...] eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet [...]”. På detta sätt blir andelarna i dotterbolaget att betrakta som kvalificerade om således den skattskyldige varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag, vilket bedriver samma eller likartad verksamhet som dotterbolaget.

---

<sup>135</sup> Prop. 1989/90:110 s. 703.

<sup>136</sup> SKV 2001:19 s. 4.

<sup>137</sup> RÅ 2002 ref. 21.

<sup>138</sup> RÅ 2007 ref. 15.

<sup>139</sup> RÅ 2005 ref. 3.

Vidare ska finansiell rådgivning och fondförvaltning inte anses vara likartad verksamhet.<sup>140</sup> Enligt min uppfattning är det föga märkligt då båda företagen verkade inom finansiell rådgivning. Jag anser att finansiell rådgivning och fondförvaltning är likartad verksamhet eftersom fondförvaltning är en form av finansiell rådgivning. Eventuellt går det dock att se finansiell rådgivning som något friare, då den som tar emot rådet själv kan välja huruvida denna vill följa rådet. Vid fondförvaltning torde det emellertid inte finnas lika stor valfrihet.

Kapitalvinst på kvalificerade andelar ska för den vinst som ryms inom gränsbeloppet beskattas till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, det vill säga till 20 procent, enligt 57 kap. 21 § IL. Av 57 kap. 10 § IL följer att gränsbeloppet består av årets gränsbelopp<sup>141</sup> och sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökat med tre procentenheter. Av 57 kap. 21 § IL följer vidare att kapitalvinsten som överstiger gränsbeloppet ska beskattas i inkomstslaget tjänst, vilket ofta innebär en skattesats på 55-57 procent beroende på hur hög kommunalskatten är.<sup>142</sup> Det finns dock en begränsning för hur stor del av kapitalvinsten som ska beskattas i inkomstslaget tjänst, det så kallade takbeloppet. Takbeloppet innebär att den skattskyldige och dennes närstående under beskattningsåret och de fem föregående åren maximalt får beskatta 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst.<sup>143</sup>

Klyvningsregeln har vidare återinförts efter att Regeringen i budgetpropositionen för 2007 framförde att det fanns en avsikt att återinföra hälftindelningen mellan tjänste- och kapitalbeskattning som togs bort den 1 januari 2006.<sup>144</sup> Klyvningsregeln är tillämplig på avyttringar under 2008 och 2009. På begäran från den skattskyldige får även klyvningsregeln tillämpas på avyttringar under 2007. Klyvningsregeln innebär att kapitalvinsten ska hälftenbeskattas i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget kapital.<sup>145</sup>

Problematiken kring kvalificerade andelar är ostridigt ett spörsmål som ofta är svårbedömt. Det rekommenderas att läsaren tar med sig diskussionen kring kvalificerade andelar till avsnitten om intern aktieöverlåtelse och till problematiken kring dubbel intern aktieöverlåtelse. Genom förståelsen för reglerna kring kvalificerade andelar kommer läsaren att övervinna den tekniska problematiken kring tillvägagångssättet dubbel intern aktieöverlåtelse och förstå vad som händer i de olika transaktionerna.

---

<sup>140</sup> RÅ 1999 ref. 28.

<sup>141</sup> 57 kap. 11 § IL.

<sup>142</sup> Kommunalskatten varierar beroende på vilken kommun den skattskyldige är hemmahörande i. Se en sammanställning, tillgängligt via:  
[http://www.skatteverket.se/download/18.2e56d4ba1202f95012080003606/komsk09\\_ny.zip](http://www.skatteverket.se/download/18.2e56d4ba1202f95012080003606/komsk09_ny.zip) (2009-11-25).

<sup>143</sup> 57 kap. 22 § 1 st. IL.

<sup>144</sup> Prop. 2006/07:1 volym 1, s. 152-153.

<sup>145</sup> SFS 2007:1251 (Lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229).



### 3.3 Näringsbetingade andelar

Den 1 juli 2003 slopades reglerna om beskattning på försäljning av näringsbetingade andelar.<sup>146</sup> Då kapitalvinster är skattefria frambringar kapitalförluster inte heller avdrag. I 24 kap. 13 § IL återfinns definitionen av vad som åsyftas med näringsbetingade andelar. För att en andel ska vara näringsbetingad ska det vara en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs av ett aktiebolag, en ekonomisk förening, stiftelse, sparbank eller motsvarande utländskt bolag. Utöver 24 kap. 13 § IL måste även 14 § i samma kapitel vara uppfyllt. Andelen ska utgöra en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande tre rekvisit: andelen är inte marknadsnoterad, ägandet ska utgöra minst tio procent av rösterna eller på grund av en rörelse kan anses stå företaget nära. Om andelen avser ett utländskt företag som hör hemma inom den Europeiska Unionen finns ytterligare bestämmelser i 24 kap. 16 § IL. I överensstämmelse med 25a kap. 5 § IL är kapitalvinst som uppstår vid avyttring av näringsbetingade andelar sålunda skattefri genom införandet 2003.<sup>147</sup> Avyttraren måste dock beakta bestämmelserna om skalbolag i 25a kap. 9 § IL. Regler om skalbolag emellertid kommer inte att redogöras för i uppsatsen då det inte behövs för att uppfylla syftet med uppsatsen. Kunskap om näringsbetingade andelar behövs för att förstå de olika transaktionerna i dubbel intern aktieöverlåtelse och varför försäljning av aktieinnehav mellan vissa företag inte aktualiserar beskattningsekvenser.

---

<sup>146</sup> Prop. 2002/03:96 s. 1-2.

<sup>147</sup> Prop. 2002/03:96 s. 2.

## 4 Skatteplanering kontra skatteflykt i interna aktieöverlåtelsefall

### 4.1 Inledning

I det föregående kapitlet presenterades de fåmansföretagsregler som är väsentliga för uppsatsen. Med förståelse för den beskattning som aktualiseras på fåmansföretag kan de incitament för kringgående av reglerna begripas.

Följande kapitel syftar till att bringa klarhet i två förfaranden: intern aktieöverlåtelse som är ett skatteplaneringsförfarande, och dubbel intern aktieöverlåtelse, som av Regeringsrätten betraktas som ett skatteflyktsförfarande.<sup>148</sup> Båda förfarandena genomförs för att kringgå beskattning enligt fåmansföretagsreglerna. Förfarandena presenteras i form av text- och bildförklaringar då uppläggen är komplexa och förståelse för dessa förfaranden är essentiellt för att följa med i diskussionen kring huruvida dubbel intern aktieöverlåtelse strider mot fåmansföretagsreglerna men även för att förstå skillnaden mellan intern aktieöverlåtelse och dubbel intern aktieöverlåtelse. Först presenteras tillvägagångssättet intern aktieöverlåtelse. Detta avsnitt finns för att läsaren ska förstå diskussionen som förs i avsnitt 5.3 angående huruvida intern aktieöverlåtelse också kan ses som ett skatteflyktsförfarande. Därefter presenteras det väsentliga förfarandet för uppsatsen, dubbel intern aktieöverlåtelse. En skatteberäkning visas för att läsaren ska förstå vad skillnaden i beskattning är beroende på om en dubbel intern aktieöverlåtelse genomförs istället för att sälja aktieinnehavet direkt, med eller utan klyvningsregelns tillämpning. Därefter redogörs de rättsfall som berör dubbel intern aktieöverlåtelse. Samtliga rättsfall presenteras således i form av text- och bildförklaringar då det krävs för att läsaren ska bemästra problematiken kring dubbel intern aktieöverlåtelse då alla upplägg är konstruerade på skilda sätt.

### 4.2 Intern aktieöverlåtelse

Med en intern aktieöverlåtelse avses ”[...] överlåtelse av andelar i ett fåmansföretag [...] till ett annat av överlåtaren kontrollerat företag.”<sup>149</sup> En intern aktieöverlåtelse kan genomföras genom att säljaren X som äger A AB bildar ett nytt aktiebolag B AB dit aktieinnehavet i A AB säljs. Ett koncernförhållande bildas med A AB som dotterbolag till moderbolaget B AB. Observera att verksamheten fortsätter att bedrivas i A AB. Då B AB inte har mer än 100 000 kronor i aktiekapital måste en revers utfärdas med löpande betalning i form av ränta och amortering.<sup>150</sup> Alternativt kan ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet erläggas. B AB kan därefter sälja andelarna i A AB till en extern köpare för marknadspris. Detta är en skattefri försäljning då andelarna utgör näringsbetingade andelar<sup>151</sup> enligt 25 a kap. 5 § IL. Om säljaren under en karenstid på fem år låter företaget vara vilande, vilket innebär att varken säljaren eller närstående får vara verksam

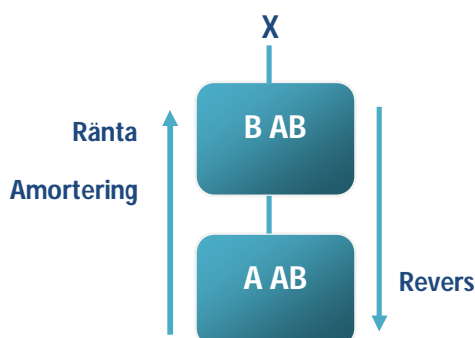
<sup>148</sup> Se 57 kap. 4 § IL där det framgår att en andel som varit kvalificerad fortsätter att vara kvalificerad under de följande fem beskattningsåren. Då intern aktieöverlåtelse inväntar den femåriga karantäntiden kan förfarandet betraktas som ett skatteplaneringsförfarande. Se även RÅ 2009 ref. 31 där Regeringsrätten ansåg att dubbel intern aktieöverlåtelse är skatteflykt.

<sup>149</sup> SOU 1989:33 del II, s. 147-148.

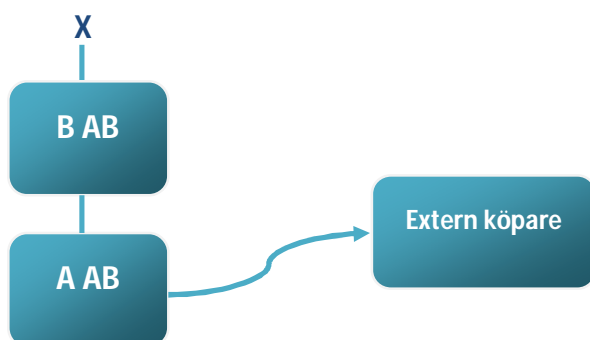
<sup>150</sup> Sandström och Svensson. *Fåmansföretag, skatteregler och skatteplanering*, s. 282.

<sup>151</sup> 25a kap. 3 § IL.

i betydande omfattning i företaget får kapitalvinsten som uppkommer i överensstämmelse med 42 kap. 15a § st.1 IL tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital, vilket innebär en effektiv skattesats om 25 procent. Detta är möjligt då aktierna inte längre är kvalificerade.<sup>152</sup>



Figur 4-1 Steg ett i en intern aktieöverlåtelse.



Figur 4-2 Steg två i en intern aktieöverlåtelse.

## 4.3 Dubbel intern aktieöverlåtelse

### 4.3.1 Bakgrund

Dubbel intern aktieöverlåtelse kan beskrivas som upprepade interna aktieöverlåtelser i två eller flera steg. Sandström och Svensson titulerar även upplägget ”*dubbelkrok*”.<sup>153</sup> Vidare är ”*dubbel internare*” ett annat namn för förfarandet.<sup>154</sup> Det som främst skiljer förfarandet från en intern aktieöverlåtelse är att minst två nya bolag behöver bildas i jämförelse med bildandet av ett nytt bolag vid en intern aktieöverlåtelse.<sup>155</sup> Anledningen till genomförandet av en dubbel intern aktieöverlåtelse är att kapitalvinsten som uppstår

<sup>152</sup> 57 kap. 4 § 1 st. IL och 65 kap. 7 § IL.

<sup>153</sup> Sandström och Svensson. *Skatteplanering i aktiebolag, seriös skatteplanering för både bolaget och dig som ägare*, s. 222.

<sup>154</sup> Watz, *Debatt och kommentarer, något om rättsutvecklingen på 3:12-området*. SvSKT 2008, s. 158.

<sup>155</sup> Se exempel på hur en intern aktieöverlåtelse kan genomföras och hur en dubbel intern aktieöverlåtelse kan genomföras i Sandström och Svensson, *Skatteplanering i aktiebolag, seriös skatteplanering för både bolaget och dig som ägare*, s. 220-223.

vid en avyttring av aktierna beskattas till 25 procent utan att bolaget behöver ligga i karantän under fem år.<sup>156</sup>

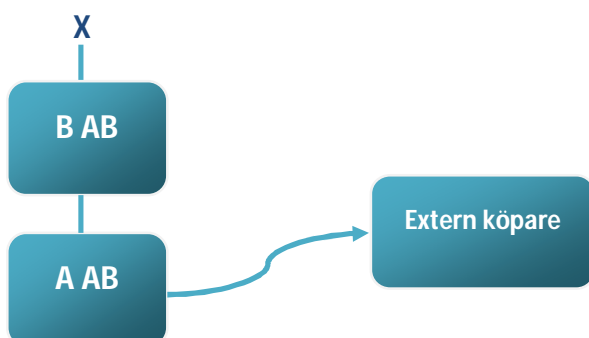
### 4.3.2 Tillvägagångssättet

För att en ägare ska kunna genomföra en dubbel intern aktieöverlåtelse krävs det att ägaren X först bildar ett nytt bolag, B AB. I nästa steg säljer X in sitt tidigare bolag A AB till B AB för omkostnadsbeloppet, varvid ingen kapital beskattning uppstår.<sup>157</sup> Aktierna i B AB är kvalificerade då X tidigare varit verksam i betydande omfattning i A AB och A AB är sålunda dotterbolag till B AB.<sup>158</sup>



Figur 4-3 Hur bolagssammansättningen ser ut efter det andra steget i en dubbel intern aktieöverlåtelse.

I det tredje steget kan B AB sälja A AB för marknadspris och vinsten som uppkommer är skattefri då det är en försäljning av näringsbetingade andelar i enlighet med 25a kap. 5 § IL.



Figur 4-4 Steg tre i en dubbel intern aktieöverlåtelse.

X kan emellertid inte likvidera bolaget då andelarna även här är kvalificerade genom att X har varit verksam i betydande omfattning i A AB.<sup>159</sup> För att erhålla okvalificerade aktier måste X bilda ytterligare ett aktiebolag, C AB som i sin tur kan köpa B AB för omkostnadsbeloppet, varvid ingen kapital beskattning uppstår.<sup>160</sup>

<sup>156</sup> 42 kap. 15a § IL, 57 kap. 4 § 1 st. IL och 65 kap. 7 § IL.

<sup>157</sup> 44 kap. 13 § IL.

<sup>158</sup> 57 kap. 4 § 2 p. IL.

<sup>159</sup> 57 kap. 4 § 2 p. IL.

<sup>160</sup> 44 kap. 13 § IL.



Figur 4-5 Steg fyra i en dubbel intern aktieöverlåtelse.

X har nu varken varit verksam i betydande omfattning i B AB eller i C AB vilket innebär att andelarna i B AB är okvalificerade och därför kan X likvidera C AB och B AB och följaktligen tillgodogöra sig vinstmedlen i B AB till en beskattning av fem sjättedelar i inkomstslaget kapital, det vill säga till 25 procent.<sup>161</sup> Det bör förtydligas att efter en dubbel intern aktieöverlåtelse kan vinsten tas ut direkt. Eftersom X varken har varit verksam i betydande omfattning i B AB eller i C AB behöver bolaget inte vara vilande under fem år.

### 4.3.3 Skatteberäkning

Den första skatteberäkningen ska visa vad ägaren X till A AB får beskatta sina vinstmedel om X väljer att sälja bolaget direkt utan genomförande av en dubbel intern aktieöverlåtelse eller genom att likvidera bolaget. Det bör framhåvas att X förutsätts ha varit verksam i betydande omfattning i A AB och att dennes aktier däri är kvalificerade. För att realisera skatteberäkningen måste det antagas hur mycket balanserade vinstmedel A AB har. I detta exempel utgås det ifrån att A AB innehar balanserade vinstmedel uppgående till 3 000 000 kronor.<sup>162</sup>

Om X väljer att sälja eller likvidera bolaget under 2009 måste bolaget beakta klyvningsregeln som ska tillämpas på avyttringar under 2008 och 2009. Klyvningsregeln som tidigare nämnts innebär att kapitalvinsten som uppstår vid avyttring eller vid likvidation ska hälftenbeskattas i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget kapital.<sup>163</sup> Detta gäller dock ej vid avyttringar till närstående om inte avyttringen är ett led i ett generationsskifte vars avsikt är att företaget ska bedrivas vidare.<sup>164</sup>

Det bör här framhållas att den skattskyldige och denne närstående inte behöver upptaga mer än 100 inkomstbasbelopp<sup>165</sup> i inkomstslaget tjänst under avyttringsåret eller under

<sup>161</sup> 42 kap. 15a § st. 1 IL.

<sup>162</sup> I beräkningarna bortses företagets gränsbelopp.

<sup>163</sup> SFS 2007:1251 (Lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229). Se även Näringslivets Skattedelegations hemställan till Finansdepartementet 2009-07-01.

<sup>164</sup> Läs mer om undantagen till klyvningsregeln i SFS 2007:1251 (Lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229).

<sup>165</sup> Förordning (2008:905) om inkomstbasbelopp för år 2009. Enligt 1 kap. 6 § lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension fastställer Regeringen inkomstbasbeloppet för år 2009 till 50 900 kronor.

de föregående fem åren.<sup>166</sup> I det förevarande exemplet antagas det dock att X tillsammans med dennes närstående dekrets inte har kommit upp till 100 inkomstbasbelopp. Detta får konsekvensen att hela kapitalvinsten med avdrag för omkostnadsbeloppet ska hälftenbeskattas vid tillämpning av klyvningsregeln  $3\,000\,000 - 100\,000$ <sup>167</sup> = 2 900 000 kronor.

Beskattning i inkomstslaget tjänst:  $1\,450\,000 \times 57\%$ <sup>168</sup> = 826 500 kronor

Beskattning i inkomstslaget kapital:  $1\,450\,000 \times 30\%$  = 435 000 kronor

Total skatt:  $826\,500 + 435\,000$  = 1 261 500 kronor.

Om avyttring av aktier istället kommer att ske år 2010 är det i skrivandets stund oklart huruvida klyvningsregelns tillämplighet ska förlängas.<sup>169</sup> Som det dock verkar kommer klyvningsregeln efter årsskiftet 2009/2010 inte längre vara gällande. Därför ska en beräkning på direkt försäljning visas då klyvningsregeln inte längre är gällande.

Beskattning i inkomstslaget tjänst:  $2\,900\,000 \times 57\%$  = 1 653 000 kronor. Om X istället genomför en dubbel intern aktieöverlåtelse som förklarats i avsnitt 4.3.2 ska kapitalvinsten istället beskattas till 25 procent, då X varken har varit verksam i betydande omfattning i C AB eller i B AB i överensstämmelse med 57 kap. 4 § 1 st. IL.

Beskattning:  $2\,900\,000 \times 25\%$  = 725 000 kronor

Skatteskillnaden som uppnås mellan en direkt försäljning med klyvningsregeln och genom en dubbel intern aktieöverlåtelse uppgår till 536 500 kronor ( $1\,261\,500 - 725\,000$ ).

Skatteskillnaden mellan en direkt försäljning när klyvningsregeln har upphört att gälla och genom en dubbel intern aktieöverlåtelse uppgår till 928 000 kronor ( $1\,653\,000 - 725\,000$ ). Det är således en mycket stor skattefördel som kan uppnås vid genomförandet av en dubbel intern aktieöverlåtelse. Även beskattningsskillnaden mellan en direkt försäljning och en direkt försäljning med tillämpningen av klyvningsregeln är betydande. Skillnaden i beskattning uppgår till 391 500 kronor ( $1\,653\,000 - 1\,261\,500$ ).

Jag anser att klyvningsregelns tillämpningstid bör förlängas då den torde uppmuntra småföretagare till hårdare arbete. Jag hävdar att det genom klyvningsregeln borde finnas en mindre önskan och utrymme för att genomföra skatteplanering. Detta har även bekräftats av Thomas Karlström från Skatteverket vars uppfattning är att de dubbla interna aktieöverlåtelseerna ökade då klyvningsregeln togs bort den 1 januari 2006. Vidare är Thomas Karlströms uppfattning att klyvningsregeln har fungerat och inga direkta kringgåenden från regeln har visats.<sup>170</sup> Om inte klyvningsregeln fortsätter att vara gällande

---

<sup>166</sup> 57 kap. 22 § 1 st. IL.

<sup>167</sup> 100 000 kronor avser B AB:s omkostnadsbelopp.

<sup>168</sup> I exemplet utgår författaren från att ägaren har kommit upp till statlig inkomstskatt. Den statliga inkomstskatten är uppdelad i olika skiktgränser. Den statliga inkomstskatten är enligt 65 kap. 5 § IL 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger 367 600 kronor vid 2010 års taxering. Den del som överstiger 526 200 kronor vid 2010 års taxering ska beskattas till fem procent.

<sup>169</sup> Näringslivets Skattedelegations hemställan till Finansdepartementet 2009-07-01.

<sup>170</sup> Samtal med Thomas Klarström, Skatteverket Stockholm, 2009-10-26 kl. 11.00.

2010 torde många småföretagare sälja eller likvidera sina bolag för att undgå den ökade beskattningen.<sup>171</sup>

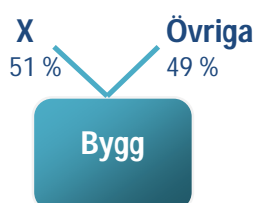
#### 4.3.4 Rättspraxis

##### 4.3.4.1 Bakgrund

Nedan kommer det att redogöras för de rättsfall som behandlar dubbel intern aktieöverlåtelse. Jag har valt att redogöra rättsfall från Länsrätten i Kronobergs län, Kammarrätten i Stockholm och Göteborg och Regeringsrätten. Då samtliga kammarrättsdomar kom efter att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 meddelat sin dom att skatteflyktslagen är tillämplig på dubbla interna aktieöverlåtelser anser jag även att målen från Kammarrätten ska beskrivas i uppsatsen för att läsaren ska finna förståelse för mängden fall som varit uppe för prövning i domstol. Målen redogörs i kronologisk ordning för att läsaren ska förstå hur utlåtandena för dubbla interna aktieöverlåtelser har varit.

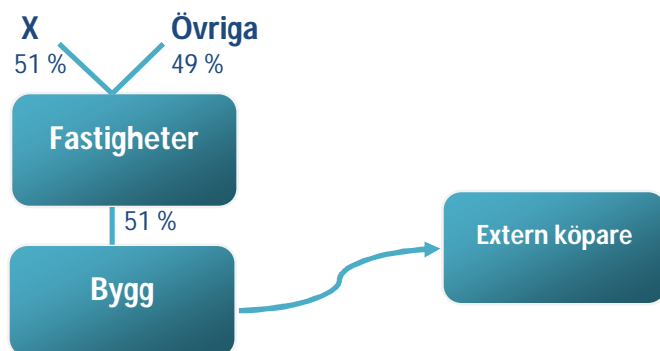
##### 4.3.4.2 Länsrätten i Kronobergs län mål nr 279-07

Länsrätten i Kronobergs län godkände en dubbel intern aktieöverlåtelse. X ägde 51 procent av aktierna i Byggadministration Syd AB (Bygg). X:s aktieinnehav utgjordes av kvalificerade aktier då X var verksam i betydande omfattning i Bygg.



Figur 4-6 Bygg ägs av 51 procent av X och av 49 procent av övriga delägare.

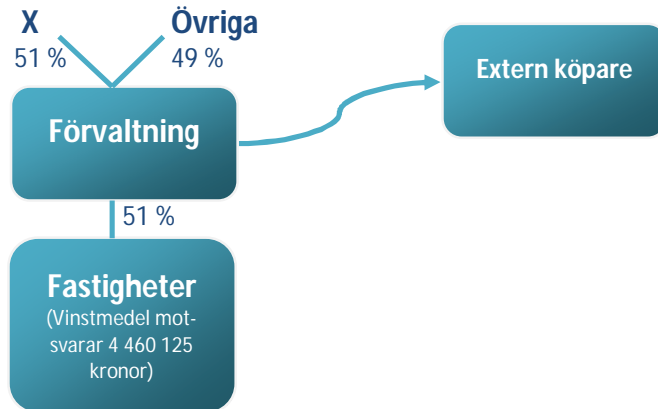
År 2004 köpte X 51 procent av aktierna i GÖBAS Förvaltning AB (Förvaltning) och 51 procent av aktierna i GÖBAS Fastigheter AB (Fastigheter). Kort därefter överlät X sina andelar i Bygg till Fastigheter för 1 204 050 kronor. Denna aktieförsäljning redovisade X som att aktierna var kvalificerade. Fastigheter överlät år 2005 aktierna i Bygg till en extern köpare och gjorde genom överlåtelsen en vinst på 4 460 125 kronor, vilken är skattefri då det är en försäljning av näringsbetingade andelar enligt 25a kap. 5 § IL.



Figur 4-7 Fastigheter avyttrar Bygg till en extern köpare.

<sup>171</sup> Svenskt Näringsliv, *höjda skatter väntar fåmansföretag*, Tillgängligt via: [http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/infor\\_en\\_ny\\_entreprenorsbeskatt/hojda-skatter-vantar-famansforetag\\_86108.html](http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/infor_en_ny_entreprenorsbeskatt/hojda-skatter-vantar-famansforetag_86108.html) (2009-10-27).

Samma år överlät X sina aktier i Fastigheter till Förvaltning för 51 001 kronor. Den sista transaktionen i den dubbla interna aktieöverlåtelsen var att aktierna i Förvaltning avyttrades till en extern köpare för 2 530 058 kronor och vinsten som uppkom med 2 479 057 kronor redovisade X i inkomstslaget kapital då dessa aktier inte var kvalificerade.



Figur 4-8 Förvaltning avyttras till en extern köpare.

Skatteverket ställde sig konträrt till den förevarande situationen då X de facto redovisade kapitalvinsten som att X inte varit verksam i betydande omfattning i Förvaltning. Skatteverket ansåg att X varit verksam i betydande omfattning i Förvaltning då han haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. På grund av X:s transaktioner köpte Förvaltning aktierna i Fastigheter till ett mycket förmånligt pris. Alternativt ville Skatteverket att Länsrätten i Kronobergs län skulle se till transaktionernas verkliga innebörd då Förvaltning enbart hade bildats för att X skulle erhålla lågbeskattade vinstmedel. Försäljningen skulle istället beskattas som att det var Fastigheter som hade avyttrat aktierna till den externa köparen. Andelarna i Fastigheter var kvalificerade då X har varit verksam i företaget Bygg som Fastigheter indirekt har ägt. Vidare yrkade Skatteverket att om Länsrätten i Kronobergs län bedömde att X inte varit verksam i betydande omfattning i Förvaltning skulle skatteflyktslagen pröva sin tillämplighet. X åberopade Regeringsrättens ställningstagande i RÅ 2001 ref. 12 där det framkom att förfarandet inte kan strida mot reglernas ursprungliga syfte då reglerna har genomgått omfattande ändringar utan att förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser har ifrågasatts. Skatteverket åberopade vidare prop. 1996/97:170 s. 33-34 där det särskilt framgår att Skatteflyktslagen finns för att fånga upp sådana tillvägagångssätt som inte de materiella reglerna kan angripa.

Länsrätten i Kronobergs län ansåg att andelarna i Bygg var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 p. IL och att andelarna i Fastigheter var kvalificerade enligt den andra punkten i samma paragraf. Länsrätten i Kronobergs län ansåg inte att aktierna i Förvaltning var kvalificerade då det av tidigare praxis har framgått att en ägare inte kan anses vara verksam i betydande omfattning om företagen enbart utövat kapitalförvaltning.<sup>172</sup> Vidare hävdade Länsrätten att den anledningen att aktierna i Fastigheter förvärvats till ett lågt pris inte de facto kan knytas till X:s arbetsprestation i företaget.

<sup>172</sup> RÅ 2004 ref. 61.



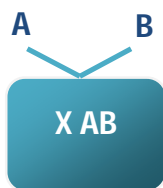
Beträffande Skatteverkets andra yrkande att Länsrätten i Kronobergs län skulle se transaktionernas verkliga innebörd och att Förvaltning enbart har tagits in som mellanled för att erhålla lågbeskattade vinstmedel hänvisade Länsrätten i Kronobergs län till RÅ 2004 ref. 27. Domstolen uttalade att:

*”de sålunda angivna omständigheterna hänför sig [...] huvudsak till motiven för att upplåtelseerna skedde på det sätt som avspeglar sig i avtalen och de skattemässiga konsekvenserna därav men saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. Närmast är de av sådan art som är av intresse vid en prövning enligt lagen (1995:575) mot skatteflykt[...].”* Regeringsrätten ansåg således inte heller att genomsynsyrkandet kunde bifallas.

Beträffande tredjehandsyrkandet att förfarandet skulle angripas med skatteflyktslagen ansåg Länsrätten i Kronobergs län att de tre första punkterna i andra paragrafen ostridigt var tillämpliga på X:s handlande. Även den fjärde punkten att förfarandet strider mot fåmansföretagsreglerna var uppfyllt enligt Länsrätten i Kronobergs län då det inte kan ha varit lagstiftarens avsikt att arbetsinkomster i förevarande slag ska kunna omvandlas till kapitalinkomster. Det som emellertid föranledde en annan bedömning är att dubbla interna aktieöverlåtelser har varit kända för lagstiftaren under en längre tid och inget har gjorts för att förhindra transaktioner av ifrågavarande slag.<sup>173</sup> Med beaktande av tidigare praxis har kända förfaranden inte ansetts strida mot lagstiftningens syfte.<sup>174</sup> Därför bestred Länsrätten i Kronobergs län även tredjehandsyrkandet att skatteflyktslagen skulle vara tillämplig på dubbla interna aktieöverlåtelser. Skatteverket överklagade länsrättens dom men Kammarrätten i Jönköping har inte i skrivandes stund avgjort mål nr 4259-07.

#### 4.3.4.3 RÅ 2009 ref. 31

Då det i målet förekommit flera och tämligen komplicerade transaktioner följer nedan bolagssammansättningen stegvis både i illustrationsform och med tillhörande textförklaring. Då Regeringsrätten hänvisar till Skatterättsnämndens förhandsbesked<sup>175</sup> kommer Skatterättsnämndens åsikter att redovisas.



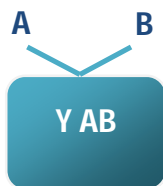
Den ursprungliga bolagssammansättningen bestod av bolaget X AB som A ägde tillsammans med sin hustru B. Både A och B var verksamma i betydande omfattning i bolaget och deras aktier var därför kvalificerade i enlighet med 57 kap. 4 § IL.

Figur 4-9 Steg ett i den dubbla interna aktieöverlåtelserna i RÅ 2009 ref. 31.

<sup>173</sup> Se bland annat hemställan från dåvarande Riksskatteverket till Finansdepartementet (dnr Fi 2000/1468) och SOU 2002:52 sid. 441.

<sup>174</sup> Se RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1995 ref. 84, RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

<sup>175</sup> Förhandsbesked från Skatterättsnämnden 2008-06-03 (dnr 163-06/D).



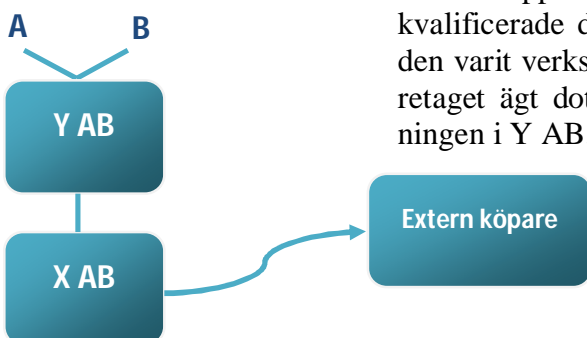
År 2004 bildade A och B ytterligare ett bolag, Y AB. Vid denna tidpunkt ägde således A och B både bolaget X AB och Y AB.

Figur 4-10 Steg två i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.



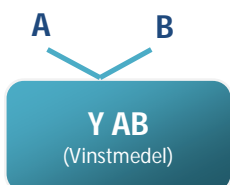
A och B överlät sitt aktieinnehav i X AB till Y AB för omkostnadsbeloppet. I enlighet med 44 kap. 13 § IL uppkom följaktligen ingen kapitalvinst. Efter överlåtelsen såg bolagssammansättningen ut som bilden visar med Y AB som moderbolag till det helägda dotterbolaget X AB. Eftersom A och B varit verksamma i betydande omfattning i X AB är även deras aktieinnehav i Y AB kvalificerat i enlighet med 57 kap. 4 § 2 p. IL.

Figur 4-11 Steg tre i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.

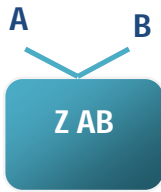


Inte långt efter bildandet av Y AB avyttrade Y AB sitt dotterbolag X AB till en extern köpare, varvid en kapitalvinst uppstod. Här är fortfarande andelarna i Y AB kvalificerade då A och B den föregående femårsperioden varit verksamma i betydande omfattning i ett till företaget ägt dotterbolag. Vinsten hamnade efter försäljningen i Y AB.

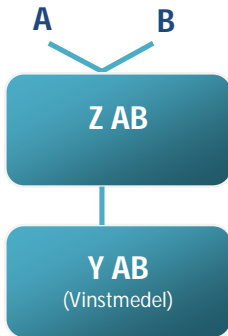
Figur 4-12 Steg fyra i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.



Efter att Y AB avyttrat aktierna i X AB bildade A och B ytterligare ett nytt bolag, Z AB. Vid denna tidpunkt bestod sålunda bolagssammansättningen av två separata bolag som hade samma ägare, det vill säga A och B. Efter avyttringen av X AB låg alla vinstmedel kvar i Y AB. Andelarna i Z AB var inte kvalificerade, medan smittan låg kvar i Y AB.

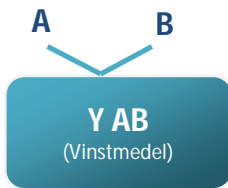


Figur 4-13 Steg fem i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.

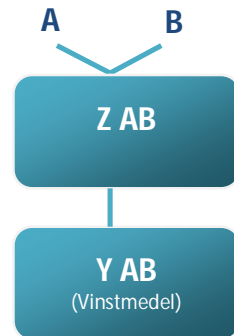


För att återigen kunna bilda en koncern överläts aktierna i Y AB till Z AB för omkostnadsbeloppet, trots att Y AB:s marknadspris uppenbarligen var avsevärt högre då bolaget gjorde en god vinst vid avyttringen av X AB. Genom att överlåtelsen av Y AB skedde till omkostnadsbeloppet uppstod ingen kapitalvinst för Z AB.

Figur 4-14 Steg sex i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.



A och B bildade ytterligare ett bolag, Å AB. Den högra bilden visar hur den befintliga ägarstrukturen ser ut.



Figur 4-15 Steg sju i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.



Aktieinnehavet i Z AB överläts till Å AB med stora kapitalvinster som följd. Varken aktieinnehavet i Å AB eller i Z AB är kvalificerat.

Figur 4-16 Steg åtta i den dubbla interna aktieöverlåtelsen i RÅ 2009 ref. 31.

Skatteverket ville pröva om A:s avyttring av aktierna i Z AB omfattades av fåmansföretagsreglerna genom att:

- a) *han anses verksam i betydande omfattning i Z AB eller dess dotterbolag,*
- b) *se till den verkliga innebörden avseende genomförda transaktioner, eller*
- c) *tillämpa lagen mot skatteflykt.*

Beträffande fråga a) ansåg inte Skatterättsnämnden att A kan anses varit verksam i betydande omfattning i Z AB då det enligt ordalydelsen i 57 kap. 4 § 2 p. IL då enbart arbetsinsatsen i ett direkt eller indirekt ägt bolag ska beaktas. Sålunda ska arbetsinsatsen i Z AB och i Y AB beaktas och Skatterättsnämnden ansåg inte att A:s arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen då A enbart har överlåtit aktier till en låg summa och sedermera avyttrat dessa externt.

Med fråga b) ville Skatteverket att Skatterättsnämnden skulle se till den verkliga innebörden av genomförda transaktioner, det vill säga att Y AB de facto direkt hade avyttrat aktierna till Å AB och inte genom Z AB. Skatterättsnämndens inställning i frågan var att det får antagas att alla transaktioner hade gjorts i enlighet med avtal. Då bolagen ingått i samma intressegemenskap förändrade inte Skatterättsnämndens ställningstagande.

För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig ska alla fyra rekvisit i generalklausulen vara uppfyllda. Förfarandet ska medföra en (1) *väsentlig skatteförmån*, (2) *den skattskyldige ska ha medverkat i rättshandlingen*, skatteförmånen kan antagas (3) *ha utgjort det övervägande skälet* och förfarandet ska (4) *strida mot lagstiftningens syfte*. I detta fall ska förfarandet sålunda strida mot fåmansföretagsreglerna. Skatterättsnämnden ansåg att de tre första rekvisiten ostridigt var uppfyllda i de företagna transaktionerna. Frågan som återstod var dock om även det fjärde rekvisitet var tillämpligt. Syftet med fåmansföretagsreglerna är som tidigare beskrivits att arbetsinkomster inte ska kunna omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. Det som har hänt A är att hans arbetsinkomster i X AB har omvandlats till kapitalinkomster vid försäljningen av Z AB. Skatterättsnämnden ansåg inte att förfarandet passivt kunde anses godtaget även fast lagstiftaren inte hade inkorporerat någon stopplagstiftning mot förfarandet. Tidigare praxis ansåg inte Skatterättsnämnden föranledde någon annan bedömning beträffande passivitet från lagstiftarens sida då dessa rättsfall behandlat andra förfaranden. Slutligen ansåg Skatterättsnämnden att dubbel intern aktieöverlåtelse strider mot fåmansföretagsreglernas syfte och sålunda var även det fjärde rekvisitet uppfyllt. Slutkontentan blev att A:s aktieförsäljning skulle beskattas som om aktierna var kvalificerade i enlighet med fåmansföretagsreglerna.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens beslut beträffande skatteflyktslagens tillämplighet på de företagna transaktionerna mellan bolagen. Regeringsrätten undanröjde förhandsbeskedet vad gällde frågorna a) och b).

Enligt min mening är det föga överraskande att Regeringsrätten valde att fastställa Skatterättsnämndens beslut vad gäller skatteflyktslagens tillämplighet på dubbla interna aktieöverlåtelser. Att resonemanget kring passivitet från lagstiftarens sida helt åsidosattes är för mig oerhört märkligt, då Regeringsrätten tidigare ansett att detta haft betydelse för skatteflyktslagens tillämplighet.<sup>176</sup> Lagstiftaren har innehaft kännedom om förfarandet

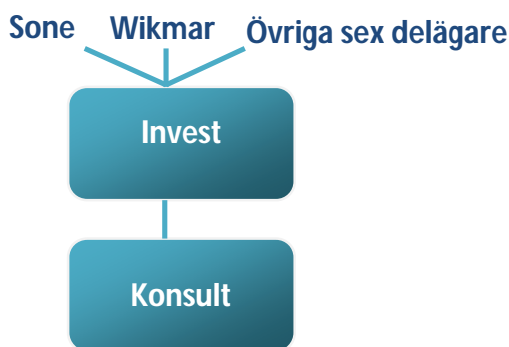
---

<sup>176</sup> Se RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1995 ref. 84, RÅ 2001 ref. 12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188.

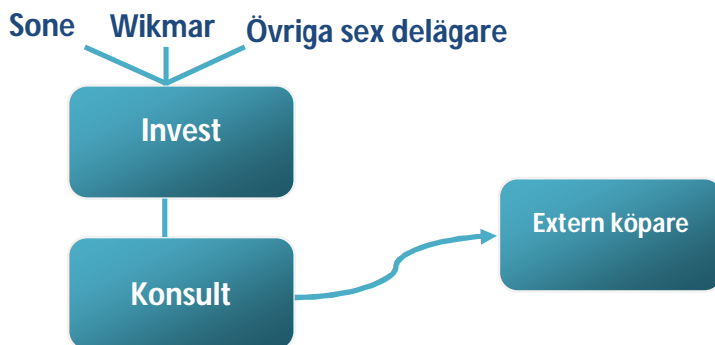
under lång tid utan att någonting har förändrats. Förvisso står ju stadgat i 57 kap. 4 § IL att personerna som är verksamma i betydande omfattning innehar kvalificerade andelar. Genom att starta fler bolag går den skattskyldige runt regelverket kring fåmansföretag, vars syfte är att arbetsinkomster inte ska kunna omvandlas till lågbeskattade kapitalinkomster.<sup>177</sup> Av rättsfallet framgår således att ägarna A och B till det ursprungliga bolaget X AB bildade tre nya bolag, Y AB, Z AB och Å AB. Detta är ett intressant tillvägagångssätt då aktierna i Z AB var okvalificerade och ägarna hade erhållit samma resultat utan att de hade behövt bilda Å AB. Genom bildandet av ytterligare ett bolag torde det enligt min mening kunna hävdas att deras mening inte enbart var att erhålla lågbeskattade vinstmedel, det kanske även fanns företagsekonomiska motiv till förfarandet. Det som dock säger emot den tesen är att A och B då borde ha visat det.

#### 4.3.4.4 Kammarrätten i Stockholm mål nr 7974-08 och 7877-08

Mål nr 7974-08 och 7877-08 från Kammarrätten i Stockholm kommer att presenteras samtidigt då dessa mål berör samma företag och transaktioner. Målen rörde frågan huruvida kapitalvinsten som uppstod vid likvidation av bolagen Kanalvägen Holding AB (Holding) och Kanalvägen Invest AB (Invest) skulle beskattas i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget tjänst. Fredrik Sone (Sone) och Henrik Wikmar (Wikmar) tillsammans med sex andra delägare avyttrade kvalificerade andelar i Wikmar & Sone Konsult AB (Konsult) som var ett fåmansföretag. Andelarna i Konsult avyttrades till Invest som inte långt därefter avyttrade andelarna i Konsult till en extern köpare.



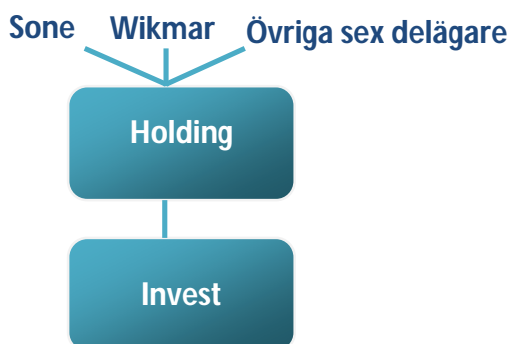
Figur 4-17 Den ursprungliga bolagssammansättningen i mål nr 7974-08 och 7877-08.



Figur 4-18 Invest avyttrade Konsult till en extern köpare.

Andelarna i Invest avyttrades därefter till Holding som hade samma ägarstruktur som de andra bolagen. En månad efter avyttringen likviderades bolagen.

<sup>177</sup> Prop. 1989/90:110 s. 467 och prop. 2005/06:40 sid. 35.



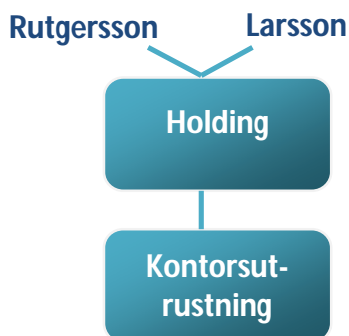
Figur 4-19 Bolagssammansättningen efter avyttringen av Invest till Holding.

Sone och Wikmar ansåg att transaktionerna hade affärsmässiga skäl då transaktionerna var ett led i ett generationsskifte. Trots att Sone och Wikmar hade valt det mest skattemässiga effektiva tillvägagångssättet kunde inte skatteförmånen anses utgjort det övervägande skälet till transaktionerna. Skatteverket dementerade Sone och Wikmars yrkande och ansåg att det saknades affärsmässiga skäl då det övervägande skälet till transaktionerna hade varit att uppnå en skattefördel.

Kammarrätten i Stockholm hänvisade till domslutet i RÅ 2009 ref. 31 och ansåg att det saknade betydelse huruvida transaktionerna var ett led i ett generationsskifte. Skatteflyktslagen var ändå tillämplig på förfarandet och Sone och Wikmar skulle beskattas som om aktierna i Kanalvägen Holding AB var kvalificerade.

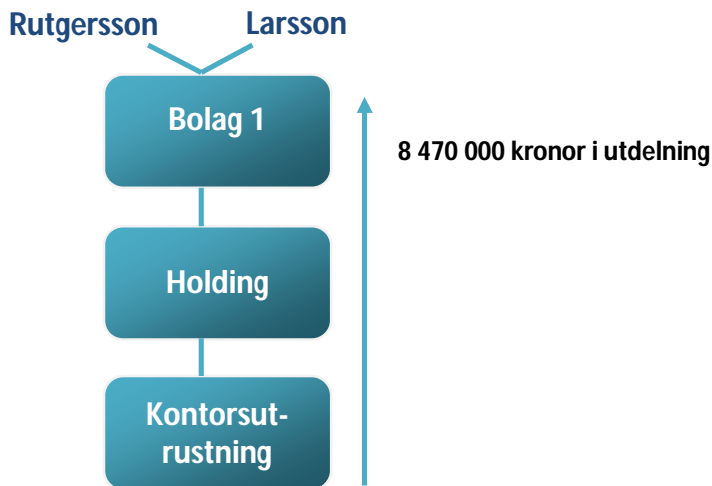
#### 4.3.4.5 Kammarrätten i Göteborg mål nr 5023-08

Örjan Rutgersson och Dan Larsson ägde samtliga aktier i Rutgersson & Larsson Holding AB (Holding) med dess helägda dotterbolag Kontorsutrustning i Kristinehamn AB (Kontorsutrustning).



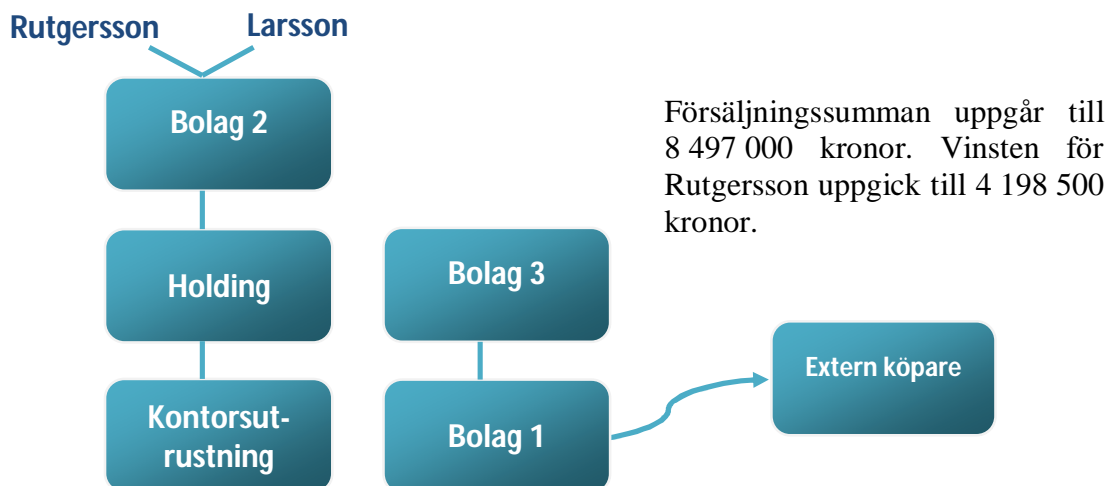
Figur 4-20 Den befintliga ägarstrukturen i mål nr 5023-08.

I november 2005 köpte Rutgersson och Larsson tre nya bolag, bolag 1, bolag 2 och bolag 3. I december samma år såldes aktierna i Holding till Bolag 1 för anskaffningsvärdet. Marknadsvärdet på Holding beräknades till 8 500 000 kronor vilket väsentligt översteg anskaffningsvärdet. Efter försäljningen gav Holding utdelning till Bolag 1 uppgående till 8 470 000 kronor.



Figur 4-21 Holding är dotterbolag till Bolag 1 och därför kan utdelning ges.

Efter utdelningen avyttrades Holding till Bolag 2. Vidare såldes Bolag 1 till Bolag 3. Bolag 3 och Bolag 1 såldes därefter till en utomstående köpare för 8 497 000 kronor. Kvar ägde Rutgersson och Larsson, Bolag 2, som i sin tur ägde Holding med dess dotterbolag Kontorsutrustning. Kort efter försäljningen fusionerades Holding och Kontorsutrustning med Bolag 2.



Figur 4-22 Efter avyttringen av bolag 3 och bolag 1 ägde Rutgersson och Larsson bolag 2 med dess dotterbolag Holding och dess dotterdotterbolag kontorsutrustning.

Kammarrätten i Göteborg instämde med Länsrätten i Värmlands län vad gäller att Rutgersson inte hade varit verksam i betydande omfattning i bolag 1 och bolag 3. Beträffande skatteflyktslagens tillämplighet hänvisade Kammarrätten till Skatterättsnämndens ställningstagande i förhandsbeskedet till RÅ 2009 ref. 31. Skatterättsnämnden uttalade att lagstiftaren inte hade anledning att gå in på kringgåenden i den här bemärkelsen. Vidare finns det inget reglerat som tyder på att kringgåenden ska anses accepterade av den anledningen att det inte finns reglerat att de inte är acceptabla. Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 anslöt sig till Skatterättsnämndens ställningstaganden. Även Kammarrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens ställningstagande och ändrade således Länsrättens beslut. Sålunda ska Rutgersson beskatta som det var en försäljning av kvalificerade aktier.

## 5 Sammanfattande analys

### 5.1 Inledning

I föregående kapitel presenterades skatteplaneringsförfarandet intern aktieöverlåtelse och skatteflyktsförfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse. Rättsfall från Länsrätten i Kronobergs län, Kammarrätten i Stockholm och Göteborg samt från Regeringsrätten beskrevs för att läsaren skulle förstå att dubbel intern aktieöverlåtelse kan genomföras på åtskilda sätt och även få förståelse för hur många gånger dubbel intern aktieöverlåtelse har prövats av domstol.

I detta kapitel kommer en sammanfattande analys av uppsatsens syfte att presenteras. Då jag redan i uppsatsen, i form av löpande analys, har presenterat mina ställningstaganden är detta kapitel främst till för att läsaren ska få en överblick över mina uppfattningar. Huvudsyftet med denna uppsats är att utreda om lagstiftarens passivitet kan användas som argument vid avgörandet av om skatteflyktslagen ska tillämpas på förfarandet dubbel intern aktieöverlåtelse. Uppsatsens delsyfte är att utröna huruvida intern aktieöverlåtelse ska betraktas som ett skatteflyktsförfarande.

Analysen besvarar först huvudsyftet angående om lagstiftarens passivitet kan rättfärdiga genomförandet av dubbla interna aktieöverlåtelser. Vidare analyseras huruvida intern aktieöverlåtelse ska utgöra skatteflykt. Kapitlet avslutas i avsnitt 5.4 där författarens slutsats presenteras.

### 5.2 Lagstiftarens passivitet och stopplagstiftning

Regeringsrätten har i flera rättsfall fastslagit att om lagstiftaren har varit medveten om förfarandet och varit passiv och inte ingripit kan inte skatteflyktslagen tillämpas.<sup>178</sup> Detta innebär att tidigare praxis föreskriver att lagstiftarens passivitet har betydelse för tillämpning av skatteflyktslagen. Vidare har även Länsrätten i Kronobergs län i mål 279-07 gett upphov till betydelsen kring lagstiftarens passivitet.<sup>179</sup> Varför Länsrättens ställningstagande är viktigt för uppsatsen är då det är det enda rättsfall som behandlar lagstiftarens passivitet i förhållande till dubbla interna aktieöverlåtelser. Dock är domen som tidigare beskrivits överklagad av Skatteverket men mål nr 4259-07 har ännu inte avgjorts av Kammarrätten i Jönköping, varför det hittills är Länsrättens avgörande som gäller.

Frågan som bör ställas är huruvida det var felaktigt, att det inte efter att lagstiftaren blivit medveten om dubbla interna aktieöverlåtelser, infördes någon stopplagstiftning mot dubbla interna aktieöverlåtelser? Lagstiftaren har varit medveten om att företag har genomfört dubbla interna aktieöverlåtelser för att minimera skatteeffekten.<sup>180</sup> Det som dock är motsägelsefullt är att syftet med skatteflyktslagen är att det inte ska behöva införas stopplagstiftning mot förfaranden, då dessa ska angripas med hjälp av skatteflyktslagen. Detta innebär sålunda att dubbla interna aktieöverlåtelser och liknande uppbygg var tänkta att angripas med skatteflyktslagen varvid ingen stopplagstiftning var

---

<sup>178</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>179</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>180</sup> Se avsnitt 2.3.3 och 2.4.2.



tvungen att införas.<sup>181</sup> Vidare har Regeringsrätten gett upphov till samma ställningstagande i RÅ 2000 ref. 21 I. Regeringsrätten ansåg att den företagna situationen inte kunde anses vara förutsedd trots att lagstiftaren varit medveten om förfarandet. Både förarbeten till skatteflyktslagen och RÅ 2000 ref. 21 I uttalar att det saknar betydelse huruvida lagstiftaren varit medveten om förfarandet då sådana förfaranden ändå ska angripas med skatteflyktslagen. Regeringsrätten har följaktligen gett upphov både till att passiviteten hos lagstiftaren har betydelse för skatteflyktslagens tillämpning och att lagstiftarens vetskap saknar betydelse.

Av rättskällehierarkin<sup>182</sup> följer att förarbeten tillges högre rättskällevärde än praxis. Att skatteflyktslagen ska tillämpas på förfaranden och att det därför inte ska införas stopplagstiftning uttalas i ett förarbete från 1970-talet. Däremot uttalade skatteflyktskommittén i ett förarbete till skatteflyktslagen från 1990-talet att skatteflyktslagens syfte inte är "[...] att vara någon patentlösning för att förhindra oönskade effekter av skattelagstiftningen."<sup>183</sup>

Jag anser emellertid att nyare praxis tillges ett högre rättskällevärde än förarbetet från 1970-talet. Dessutom anser jag att förarbetet från 1990-talet snarare tyder på att stopplagstiftning ska förhindra oönskade förfaranden. Enligt min mening kan Regeringsrättens uttalande i RÅ 2000 ref. 21 I om att det för skatteflyktslagens tillämplighet saknade betydelse huruvida lagstiftaren hade vetskap av förfarandet lämnas utan hänseende. Genom de fem domarna som redogjorts för i avsnitt 2.3.3 har Regeringsrätten visat att lagstiftarens passivitet utsläcker en tillämpning av skatteflyktslagen. Enligt Gäverth är betydelsen av rättspraxis då det genom flera domar infinner sig en säkerhet om hur kommande mål ska dömas.<sup>184</sup> Från och med 1994 till 2001 dömde domstolen i fem av sex mål att lagstiftarens passivitet rättfärdigade ett förfarande som i och för sig stred mot lagstiftningens syfte. RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 1995 ref. 84 behandlade förvisso en tidigare utformning av skatteflyktslagen. Enligt min uppfattning ger det dock inte upphov till någon tolkningsskillnad. Den tidigare utformningen var att rättshandlingen skulle *strida mot lagstiftningens grunder*. Den nuvarande lydelsen är att förfarandet ska *strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet*.<sup>185</sup>

Jag anser att det med *lagstiftningens grunder* både avses de bestämmelser som är direkt tillämpliga, exempelvis en bestämmelse i IL och skatteflyktslagens bestämmelser. Av den anledningen hävdar jag att den nuvarande utformningen av generalklausulen i skatteflyktslagen inte ger upphov till annan tolkning vad gäller lagstiftarens passivitet. Detta har även bekräftat i ett förarbete till skatteflyktslagen.<sup>186</sup> Härtill behandlar RÅ 2001 ref.

---

<sup>181</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>182</sup> Se metodavsnitt 1.5.

<sup>183</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>184</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>185</sup> Se avsnitt 2.3.1.

<sup>186</sup> Se avsnitt 2.3.3.

12, RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188 den nuvarande lydelsen av skatteflyktslagen vilket ytterligare stärker betydelsen kring lagstiftarens passivitet.

Enligt min mening är det därför anmärkningsvärt att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 valde att göra samma bedömning som Skatterättsnämnden avseende skatteflyktslagens tillämplighet, då lagstiftaren faktiskt inte gjort någonting för att hindra möjligheten till att genomföra dubbla interna aktieöverlåtelser. Dubbla interna aktieöverlåtelser har uppmärksammats sedan ett antal år tillbaka och förslag har lagts fram till Finansdepartementet om hur reglerna bör ändrats. Förfarandet diskuterades även i förarbeten och Skatteverket har publicerat ett nyhetsbrev om kringgåenden av fåmansföretagsreglerna. Saken har dock inte tagits upp i något lagstiftningsärende trots att flera andra ändringar har gjorts i 57 kap. IL.<sup>187</sup> Jag anser vidare att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 inte i tillräcklig utsträckning utredde frågan innan domen meddelades. Regeringsrätten uttalade att:

*”Svaren på frågorna a) och b) i ansökan om förhandsbesked är så starkt beroende av utredningen och ställningstagandena i detta enskilda fall vid Skatteverkets pågående prövning att de enligt Regeringsrätten inte skulle tjäna till ledning för lagtolkning eller rättstillämpning. Vid angivna förhållanden ska förhandsbeskedet i dessa delar undanröjas. Däremot kan förhandsbesked lämnas i frågan om skatteflyktslagen kan tillämpas på det förfarande som har beskrivits av det allmänna ombudet hos Skatteverket i fråga c).”*

I förhandsbeskedet till RÅ 2009 ref. 31 uttalade Skatterättsnämnden att dubbla interna aktieöverlåtelser inte ska godkännas av orsaken att lagstiftaren avstått från att ingripa och då situationen inte är densamma som i tidigare praxis om lagstiftarens passivitet kan inte dessa fall användas som vägledning. Trots att det är relativt vanligt att Regeringsrätten inte för någon egen argumentation utan enbart väljer att fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked anser jag att Regeringsrätten väljer en föga enkel väg. Enligt min mening ska tidigare praxis beaktas oavsett att dessa rättsfall inte direkt berör dubbla interna aktieöverlåtelser. Resonemanget kring lagstiftarens passivitet ska ändock beaktas då även de tidigare rättsfallen behandlade olika förfaranden. RÅ 1994 ref. 56 behandlade skattekonsekvenser vid köp och försäljning av andelar i så kallade utdelningsbolag. RÅ 1995 ref. 84 avsåg situationen där den skattskyldige först tecknat konvertibla skuldebrev för att därefter avyttra aktierna och erhålla ett lägre värde på aktierna. RÅ 2001 ref. 12 behandlade situationen att ett fåmansföretag emitterade ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta till en ägare av kvalificerade aktier i fåmansföretaget. RÅ 2001 ref. 66 avsåg ett förfarande där en underprisöverlåtelse gjorts från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag som ägdes av utländska juridiska personer. RÅ 2001 not. 188 avsåg dock en liknande situation som RÅ 2001 ref. 66. Genom detta anser jag att Skatterättsnämndens uttalande att tidigare praxis om lagstiftarens passivitet inte kan beaktas, då dessa rättsfall behandlar andra förfaranden inte är ett hållbart argument, då Regeringsrätten de facto tidigare tillämpat lagstiftarens passivitet utifrån praxis som inte behandlade samma eller likartade förfaranden.

Sammanfattningsvis har dubbla interna aktieöverlåtelse uppmärksammats sedan ett antal år tillbaka och förslag har lagts fram till Finansdepartementet om hur reglerna bör

---

<sup>187</sup> Se avsnitt 2.3.3.

ändras. Förarbeten har även diskuterat förfarandet. Skatteverket har vidare publicerat på sin hemsida att dubbel intern aktieöverlåtelse är ett kringgående av fåmansföretagsreglerna. Genom dessa uttalande har lagstiftaren enligt min mening varit medveten om att dubbla interna aktieöverlåtelser genomförs men valt att inte åtgärda problematiken. Passiviteten hos lagstiftaren är enligt min uppfattning föga anmärkningsvärd då andra modifieringar har gjorts i fåmansföretagsreglerna. Jag anser vidare att eftersom det var först under 2009 som Regeringsrätten fastställde att dubbel intern aktieöverlåtelse är ett skatteflyktsförfarande har företag därför under en lång tid varit ovetande till huruvida förfarandet ska utgöra skatteflykt. Om stopplagstiftning mot förfarandet hade införts hade troligtvis färre företag tagit risken att genomföra dubbla interna aktieöverlåtelser. Det hade även inbringat mer skattemedel till staten. Ett alternativ till stopplagstiftning hade varit att tidigare angripa dubbel intern aktieöverlåtelse med skatteflyktslagen, för att upprätthålla skatteflyktslagens funktion.

### 5.3 Intern aktieöverlåtelse- ett skatteflyktsförfarande?

Det fanns tidigare stopplagstiftning avseende interna aktieöverlåtelser men dessa avskaffades då det dåvarande Riksskatteverket gav dispens till förfaranden som hade sin grund i organisatoriska eller affärsmässiga skäl. Avskaffningen av stopplagstiftningen berodde även på att det genom skattereformen inte ansågs att interna aktieöverlåtelser gav några obehöriga förmåner.<sup>188</sup>

Företag kan genomföra interna aktieöverlåtelser,<sup>189</sup> vilket resulterar i att företaget ska vara vilande under fem år för att vinstmedlen därefter ska kunna beskattas till 25 procent. Frågan som bör ställas är varför interna aktieöverlåtelser ska godkännas när dubbla interna aktieöverlåtelser utgör skatteflykt?

Det som skiljer intern aktieöverlåtelse mot dubbel intern aktieöverlåtelse är att dubbel intern aktieöverlåtelse genererar en skattefördel direkt, medan en intern aktieöverlåtelse genererar skattefördelen först det sjätte året efter karenstidens utgång. Enligt förarbetena till skatteflyktslagen är det vidare inte nödvändigt att förfarandet ger en skattefördel samma år, utan skattefördelen kan erhållas ett annat beskattningsår men ändå utgöra skatteflykt.<sup>190</sup> För att applicera intern aktieöverlåtelse till rekvisiten i generalklausulen kan först konstateras att intern aktieöverlåtelse innebär en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige då denne beskattar kapitalvinsten till 25 procent istället för till 57 procent i inkomstslaget tjänst. Som beskrivits i avsnitt 4.3.3 innebär dubbel intern aktieöverlåtelse en betydande skattebesparing för den skattskyldige. Då andelarna genom en intern aktieöverlåtelse också beskattas till 25 procent ger således genomförandet av en intern aktieöverlåtelse samma skattebesparing.

Den skattskyldige har vidare medverkat i förfarandet, varför skatteförmånen utgör det övervägande skälet för förfarandet då den skattskyldige annars inte hade väntat på fem-årskarensen att få ut dennes kapitalvinst. Dessutom omvandlas upparbetad arbetsin-

---

<sup>188</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>189</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>190</sup> Se avsnitt 2.3.1.

komst till lågbeskattad kapitalinkomst vilket enligt Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 strider mot fåmansföretagsreglerna.

Då det tidigare fanns stopplagstiftning mot interna aktieöverlåtelser innebar det enligt min uppfattning att lagstiftaren ansåg att interna aktieöverlåtelser utgjorde ett icke acceptabelt förfarande. Jag anser att lagstiftaren gjorde en fel bedömning avseende slopanDET av reglerna, då det sedan dess trots att incitamenten blev lägre har genomförts interna aktieöverlåtelser. Beslutet grundades just på anledningen att lagstiftaren ansåg att incitamenten blev mindre då inkomstskatten sänktes och nya beskattningsregler infördes för företag. Reglerna hade även blivit komplicerade att tillämpa då dispens för organisatoriska och affärsmässiga förfaranden accepterades.<sup>191</sup>

Enligt min mening fyller inte fåmansföretagsreglerna sitt syfte om det ska gå att undvika beskattning av kvalificerade andelar genom att vänta i fem år. Syftet med fåmansföretagsreglerna är att arbetsinkomst inte ska kunna omvandlas till kapitalinkomst.<sup>192</sup> Oavsett om en ägare väntar på femårskarensen innan denne uttager arbetsinkomsten till lågbeskattad kapitalvinst bryter ägaren mot syftet med fåmansföretagsreglerna. Därför anser jag att det är något märkligt att reglerna är uppställda med en femårskarens då slutkontentan ändå blir att förfarandet bryter mot fåmansföretagsreglernas syfte.

Rättsområdet som det ser ut i skrivande stund är enligt min mening inkonsekvent då interna aktieöverlåtelser accepteras och dubbla interna aktieöverlåtelser utgör ett skatteflyktsförfarande. Regeringsrätten borde fastslå huruvida intern aktieöverlåtelse utgör skatteflykt.

Däremot kan inte skatteflyktslagen enligt min mening tillämpas då jag anser att lagstiftaren genom att slopa stopplagstiftningen visade att interna aktieöverlåtelser skulle godtas. Sedan slopanDET av stopplagstiftningen har förfarandet varit uppe i diskussion och senaste gången var vid införandet av klyvningsregeln.<sup>193</sup> Trots detta har ännu ingen ny stopplagstiftning mot interna aktieöverlåtelser införts varför lagstiftarens passivitet utsläcker en tillämpning av skatteflyktslagen. Om inte lagstiftarens passivitet med framgång kan åberopas anser jag att den skattskyldige kan stödja sig på att transaktionerna har företagsekonomiska motiv, som enligt skatteflyktslagen inte utgör skatteflykt.<sup>194</sup> Företagsekonomiska motiv kan innebära att företaget genomför transaktionerna på grund av marknadsmässiga eller organisatoriska skäl, vilket jag anser är lättare att åberopa vid genomförandet av en intern aktieöverlåtelse då delägaren väntar på femårskarensen innan delägaren uttager den lågbeskattade kapitalvinsten.

## 5.4 Slutsats

Min slutsats gällande uppsatsens syfte är att dubbel intern aktieöverlåtelse förvisso strider mot fåmansföretagsreglerna då dessa syftar till att arbetsinkomst inte ska kunna omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst. Dock anser jag att Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 31 felaktigt tillämpade skatteflyktslagen då Regeringsrätten inte följde tidigare

---

<sup>191</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>192</sup> Se avsnitt 3.2.2.

<sup>193</sup> Se avsnitt 2.3.3.

<sup>194</sup> Se avsnitt 2.1.

praxis beträffande faktumet att lagstiftarens kännedom om förfaranden har utsläckt en tillämpning av skatteflyktlagen. Lagstiftaren var medveten om dubbla interna aktieöverlåtelser och gjorde ingenting för att hindra möjligheten till genomförande. Således anser jag att dubbla interna aktieöverlåtelser trots att de strider mot syftet med fåmansföretagsreglerna inte utgör skatteflykt.

Vidare anser jag att även interna aktieöverlåtelser strider mot fåmansföretagsreglernas syfte då arbetsinkoms även i detta förfarande omvandlas till kapitalinkomst, vidare utgör den uppnådda skatteförmånen det övervägande skälet och den skattskyldige har även medverkat i förfarandet. På denna grund anser jag att alla rekvisit i 2 § skatteflyktlagen är tillämpliga varför även intern aktieöverlåtelse bör utgöra ett skatteflyktsförfarande. Emellertid är jag av åsikten att passiviteten hos lagstiftaren att inte återinföra stopplagstiftning gör att skatteflyktlagen inte kan tillämpas på förfarandet. Alternativt argument för att skatteflyktlagen inte ska tillämpas är att transaktionerna genomförs av företagsekonomiska motiv. Jag anser att den skattskyldige har lättare att frambringa bevisning för att det finns företagsekonomiska motiv bakom en intern aktieöverlåtelse då den skattskyldige väntar på femårskarensen innan vinsten uttas. Oavsett vilket argument som används är jag av uppfattningen att intern aktieöverlåtelse inte utgör skatteflykt.

## Referenslista

### Lagtext

Regeringsformen (1974:152)

SFS 1990:1422 (Lag om ändring i lagen 1947:576 om statlig inkomstskatt

Lag (1995:575) mot skatteflykt

SFS 1997:777 (Lag om ändring i lagen 1995:575 mot skatteflykt)

Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension

Inkomstskattelag (1999:1229)

SFS 2007:1251 (Lag om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229)

Förordning (2008:905) om inkomstbasbelopp för år 2009

### Offentligt tryck

#### Propositioner

Proposition 1975/76:79 om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag, m.m.

Proposition 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

Proposition 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Proposition 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Proposition 1994/95:209 kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Proposition 1995/96:109 skattelättnad för riskkapital, m.m.

Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Proposition 2002/03:96 skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar

Proposition 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Proposition 2006/07:1 förslag till statsbudget för 2007, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.

Proposition 2007/2008:19 Sänkt kapitalvinstbeskattning för fåmansföretagare åren 2007-2009

Proposition 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

### **Utskottsbetänkanden**

SkU 1982/83:20

### **Statens offentliga utredningar**

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning del II inkomst av kapital

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen

SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

### **Rättsfall**

RÅ84 1:92

RÅ 1994 ref. 3

RÅ 1994 ref. 56

RÅ 1995 ref. 84

RÅ 1989 ref. 31

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 1999 ref. 62

RÅ 2000 ref. 21 del I och II

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 not. 188

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2005 ref. 3

RÅ 2005 ref. 25

RÅ 2007 ref. 15

RÅ 2008 ref. 5

RÅ 2009 ref. 31

Kammarrätten i Göteborg mål nr 5023-08

## Referenslista

Kammarrätten i Stockholm mål nr 7877-08

Kammarrätten i Stockholm mål nr 7974-08

Länsrätten i Kronobergs län mål nr 279-07

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden 2008-06-03 (dnr 163-06/D).

### **Finansdepartementets material**

Hemställan från dåvarande Riksskatteverket till Finansdepartementet (dnr Fi 2000/1468)

Näringslivets Skattedelegations hemställan till Finansdepartementet, *Hemställan beträffande klyvningsregeln i 3:12 regelverket*, 2009-07-01. Tillgänglig via: [http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00018/Skrivelse\\_2009-157\\_18542a.pdf](http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00018/Skrivelse_2009-157_18542a.pdf) (2009-10-01)

Rapport från Finansdepartementet. Skriven av Edin Per-Olof, Hansson Ingemar, Lodin Sven-Olof, *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*. Tillgänglig via: <http://www.regeringen.se/content/1/c6/03/77/40/68a44774.pdf> 2009-11-30

Regeringskansliets promemoria till Finansdepartementet 2001-02-01 (Fi2001/438). Tillgänglig via: <http://www.regeringen.se/content/1/c4/28/10/2eecb1fd.pdf> (2009-11-16)

### **Skatteverkets material**

Om Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och meddelanden. Tillgänglig via: <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/om.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html> (2009-10-01)

Riksskatteverkets allmänna råd 2001:19 om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag

Skatteverkets pressmeddelande 2007-01-09. Felaktiga skatteupplägg publiceras på webbplatsen. Tillgänglig via: <http://www.skatteverket.se/nyheterpressrum/pressrum/07/2007riks/20070109felaktigastteupplaggpublisheraspawebbplatsen.5.3dfca4f410f4fc63c86800011010.html> (2009-09-17)

### **Litteratur**

Bergström Sture, *Rättsliga metoder för att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SN, 1992, s. 597-601

Bergström Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2001, s. 339-341

Bergström Sture, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2002, s. 293-315



## Referenslista

Bunse Dietrich och Næssén Lars-Olof, *Bättre småföretag: hur du blir en bättre – och kanske större – företagare*, Uppsala 2002

Gäverth Leif, *Ingenting har hänt*, SN 1998, s. 855-859

Hellner Jan, *Skenargument i rättsvetenskapen, i Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen*, Juridiska Fakulteten i Stockholms skriftserie nr 6, 1985, s. 53-60

Hellner Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, Stockholm 2001

Hultqvist Anders, *Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?* i Festskrift till Gustaf Lindencrona, s. 193-209, Norstedts juridik, Stockholm 2003

Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995

Hultqvist Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 302-321

Kardvik Urban, *Kringgående av fåmansföretagsreglerna genom upprepade interna aktieöverlåtelser*, SN 2007, s. 431-438

Lehrberg Bert, *Praktisk juridisk metod*, femte upplagan, Institutet för Bank- och Affärsjuridik, Uppsala 2006

Lindencrona Gustaf, *Generalrapport angående Kringgående av skattelag, i Kringgående av skattelag, Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, s. 105-122, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm 1976

Lodin Sven-Olof, *Det nya 3:12-förslaget och dess motiv*, SN 2005, s. 417- 433

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter och Silberberg Christer. *Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt*, tolfte upplagan, Studentlitteratur, Lund 2007

Lodin Sven-Olof, *Kringgåendelagstiftningen, i Kringgående av skattelag, Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, s. 123-127, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm 1976

Peczenik Aleksander. *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, första upplagan, Fritzes Förlag, Stockholm 1995

Påhlsson Robert, *Konstitutionell Skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala 2009

Rask Kaj, *Vinstbolagsaffärer och interna aktieöverlåtelser efter 1990 års skattereform*, SN 1992, s. 69-75

Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS, Dissertation Series No. 040. 2007

Sandström Kjell, Svensson Ulf. *Fåmansföretag, skatteregler och skatteplanering*, sjunde upplagan, Björn Lundén information, Näsvisen 2008

## Referenslista

Sandström Kjell, Svensson Ulf. *Skatteplanering i aktiebolag, seriös skatteplanering för både bolaget och dig som ägare*, andra upplagan, Björn Lundén information, Näsvisen 2007

Tjernberg Mats, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Lund 1999

Tjernberg Mats, *3:12 vid vägs ände?* SN 2005, s.545- 547

Watz Yvonne, *Debatt och kommentarer, något om rättsutvecklingen på 3:12-området.* SvSkT 2008, s. 153-163

### Övrigt publicerat material

Motion 2005/06:Sk430 *Avskaffande av 3:12 reglerna*. Tillgängligt via:  
<http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=410&typ=mot&rm=2005/06&bet=S k430> (2009-10-15)

Regeringskansliet, *Historik*. Tillgängligt via:  
<http://www.sweden.gov.se/sb/d/2552/a/90406> (2009-12-01)

Svenskt Näringsliv, *höjda skatter väntar fåmansföretag*, publicerad 2009-09-16. Tillgängligt via:  
[http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/infor\\_en\\_ny\\_entreprenorsbeskatt/hojda-skatter-vantar-famansforetag\\_86108.html](http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/infor_en_ny_entreprenorsbeskatt/hojda-skatter-vantar-famansforetag_86108.html) (2009-10-27)

Svenskt Näringsliv, *Sverige behöver fler företagare*. Tillgängligt via:  
[http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/nyforetagande/sverige-behover-fler-foretagare\\_26043.html](http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/nyforetagande/sverige-behover-fler-foretagare_26043.html) (2009-10-26)

Statistiska centralbyråns företagsdatabas 2009-11-13, kl. 09.30

### Muntlig utsaga

Samtal med Thomas Karlström, rättslig specialist inom företagsbeskattningsområdet, Skatteverket Stockholm. 091026, kl. 11.00

## **Bilaga 1- Lag (1995:575) mot skatteflykt**

Utfärdad den 24 maj 1995

Utkom från trycket den 7 juni 1995

**1 §** Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal och statlig inkomstskatt.

**2 §** Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

**3 §** Om 2 § tillämpas skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, skall underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

**4 §** Fråga om tillämpning av denna lag prövas av länsrätten efter framställning av Skatteverket. Om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. taxeringslagen (1990:324).

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19-22 §§ taxeringslagen gäller för beslut om eftertaxering.