



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften av fåmansföretag

- En tolkning av skatteflyktslagen

Filosofie magisteruppsats i affärsrätt (skatterätt)

Författare: Frida Henriksson

Handledare: Peter Krohn

Examinator: Anna Gerson

Framläggningsdatum 2010-12-08

Jönköping december 2010

Magisteruppsats i affärsrätt (skatterätt)

Titel:	Upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften av fåmansföretag. En tolkning av skatteflyktslagen.
Författare:	Frida Henriksson
Handledare:	Peter Krohn
Datum:	2010-12-08
Ämnesord	RÅ 2009 ref. 31, Skatteflykt, Upprepade interna aktieöverlåtelser

Sammanfattning

Kvalificerade aktier i fåmansföretag skall enligt bestämmelserna i 57 kapitlet IL beskattas i både inkomstslaget kapital och tjänst. Genom att genomföra en upprepad intern aktieöverlåtelse kan en företagsägare avkvalificera sina aktier och beskattas enligt reglerna om kapital. I RÅ 2009 ref. 31 anses att ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser utgör skatteflykt vilket väcker frågan om när ett generationsskifte av ett fåmansföretag genom upprepad intern aktieöverlåtelse anses vara skatteflykt.

Generalklausulen i skatteflyktslagen består av fyra rekvisit. Samtliga rekvisit måste vara uppfyllda för att lagen skall vara tillämplig. Den avgörande faktorn i bedömningen av när ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften av fåmansföretag anses vara skatteflykt är om aktierna är kvalificerade efter förfarandet eller inte. Om aktierna blir kvalificerade trots att generationsskiftet genomförts med upprepade interna aktieöverlåtelser är skatteflyktslagens första rekvisit inte tillämpligt och eftersom det krävs att samtliga fyra rekvisit är uppfyllda för att lagen skall bli tillämplig utgör förfarandet inte skatteflykt. Om aktierna däremot inte blir kvalificerade har företagsägaren uppnått en skatteförmån som gör att skatteflyktslagens första rekvisit är uppfyllt och skatteflyktslagen kan bli tillämplig.

Skatteflyktslagen är således tillämplig i de fall där företagsägaren genomfört ett generationsskifte genom upprepade interna aktieöverlåtelser och andelarna inte längre är kvalificerade. Vidare krävs det att företagsägaren medverkat i rättshandlingarna, direkt eller indirekt, att företagsägaren haft för avsikt att er-

hålla en skatteförmån och att en beskattning på grundval av förfarandet strider mot de särskilda beskattningsreglerna i 57 kapitlet IL.

Master Thesis in Commercial and Tax law

Title: When is a generation swift through repeatedly performed transfers of stock options considered as tax evasion?
Author: Frida Henriksson
Tuthor: Peter Krohn
Date: 2010-12-08
Subject terms **RÅ 2009 ref. 31, Repeatedly performed transfers of stock options, tax evasion.**

Abstract

Qualified stock options in a company with limited owners shall, according to regulations in the 57th chapter in the Swedish Income tax act, be subject for taxation both as income for performing service and as capital. By repeatedly performing an internal stock handover, a company-owner can un-qualify his stocks. With unqualified stock options, he will only have to pay tax for income as capital, not for services.

In RÅ 2009 ref. 31, the Swedish Supreme Administrative Court have decided that repeated reiterated internal stock transfers will be considered as tax evasion. This leads to the question of when a generation swift trough reiterated internal stock transfers will be considered tax evasion. In the general clause of tax evasion there are four prerequisite to be fulfilled. All of these have to be fulfilled in order to judge the case as tax evasion. The determining factor in this judgment is whether the stock options are qualified or not. If the stock options through the internal transfer become qualified, even though the transfer has been made by reiterated handovers, the first prerequisite is not fulfilled and therefore the case cannot be judge as tax evasion. It is considered as tax evasion in cases where the company has made a generation swift by repeatedly internal handovers of stock options, and the stock options are no longer qualified.

It is important that the company owner has been involved, directly or indirectly, in the handover of the stock options, the owner must also have a purpose to get lower taxation, that the taxation was lower because of the above actions and finally that the actions are in conflict with the legislation for it to be considered as tax evasion.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte	2
1.3	Metod	2
1.4	Avgränsningar	4
1.5	Disposition	5
2	Fåmansföretag	6
2.1	Inledning	6
2.2	Vad är ett fåmansföretag?	6
2.2.1	Huvuddefinitionen	6
2.2.2	Den subsidiära definitionen	7
2.2.3	Den utvidgade definitionen	7
2.3	Kvalificerade andelar	8
2.4	Beskattning av kapitalvinst	10
2.4.1	Beskattning av kvalificerade andelar	10
2.4.2	Beskattning av okvalificerade andelar	11
3	Skatteflyktslagen	12
3.1	Inledning	12
3.2	Generalklausulen	13
3.2.1	Allmänt om generalklausulen	13
3.2.2	Rekvisit ett- skatteförmån	14
3.2.3	Rekvisit två- medverkande	16
3.2.4	Rekvisit tre- avsikt	17
3.2.5	Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte	17
4	Generationsskifte genom intern aktieöverlåtelse	20
4.1	Inledning	20
4.2	Generationsskifte genom intern aktieöverlåtelse	20
4.2.1	Intern aktieöverlåtelse i ett steg	20
4.2.2	Intern aktieöverlåtelse i två steg	21
4.2.3	Upprepade interna aktieöverlåtelser	22
5	Exemplifiering	25
5.1	Inledning	25
5.2	RÅ 2009 ref 31	25
5.3	Exempel	28
5.3.1	Exempel ett	28
5.3.2	Exempel två	30
5.3.3	Exempel tre	31
6	Skatteflyktslagens tillämplighet	33
6.1	Inledning	33
6.2	Exempel ett	33
6.2.1	Rekvisit ett- skatteförmån	33
6.2.2	Rekvisit två- medverkande	36
6.2.3	Rekvisit tre- avsikt	37
6.2.4	Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte	37

6.3	Exempel två	38
6.3.1	Rekvisit ett- skatteförmån	38
6.3.2	Rekvisit två- medverkande	41
6.3.3	Rekvisit tre- avsikt	41
6.3.4	Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte	41
6.4	Exempel tre	42
6.4.1	Rekvisit ett- skatteförmån	42
6.4.2	Rekvisit två- medverkande	45
6.4.3	Rekvisit tre- avsikt	45
6.4.4	Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte	46
6.5	Sammanfattande analys	47
7	Slutsats	49
	Referenslista	50

Figurer

Figur 1- A överlåter bolaget AAB till BAB.	21
Figur 2- AAB säljs till NYAB.	21
Figur 3- NYAB skänks till B alternativt BAB.	22
Figur 4- A överlåter andelarna i AAB till NYAB.	23
Figur 5- NYAB2 förvärvar AAB.	23
Figur 6- T.O överlåter aktierna i ZAB till XAB för omkostnadsbeloppet.	25
Figur 7- ZAB avyttras till en extern köpare.	26
Figur 8- Aktierna i XAB överlåts till YAB för omkostnadsbeloppet.	26
Figur 9- X&CO förvärvar aktierna i YAB.	26
Figur 10- Aktierna i AAB överlåts till NYAB.	28
Figur 11- NYAB överlåter aktierna i AAB till NYAB2.	29
Figur 12- A överlåter NYAB2 till B. A äger fortfarande NYAB.	29
Figur 13- A överlåter aktierna i NYAB till NYAB3.	30
Figur 14- A bildar NYAB3 till vilket aktierna i NYAB överlåts.	31
Figur 15- A överlåter aktierna i NYAB3 till NYAB4.	32
Figur 16- A överlåter NYAB som äger AAB till B/BAB.	34
Figur 17- Överlåtelse enligt exempel ett.	34
Figur 18- A överlåter NYAB till NYAB3.	39
Figur 19- A överlåter NYAB3 till NYAB4.	43

Bilagor

Bilaga 1- Lag (1995:575) mot skatteflykt.	52
--	----

I Inledning

I.1 Bakgrund

När en företagsägare, nedan kallad den äldre generationen, är till åren kommen och inte längre vill vara verksam inom sitt företag och istället vill överlåta verksamheten till barnen, den yngre generationen, görs detta genom ett generationsskifte. Det finns flera metoder för hur ett generationsskifte kan genomföras, en av dessa är intern aktieöverlåtelse. En intern aktieöverlåtelse kan göras i ett eller flera steg.¹ Görs den interna aktieöverlåtelsen i ett steg sker förfarandet lämpligast genom att bolaget överlåts till ett av den yngre generationen ägt bolag.² Om en intern aktieöverlåtelse istället skall genomföras i två steg kan den äldre generationen bilda ett nytt bolag, NYAB, som förvärvar aktierna i det ursprungliga bolaget, AAB. När detta är gjort skänker sedan den äldre generationen aktierna i NYAB till den yngre generationen.³ Aktierna kan skänkas antingen direkt till den yngre generationen eller till ett av den yngre generationen ägt bolag.

En intern aktieöverlåtelse kan även göras flera gånger, upprepande, för att undkomma de regler som finns i 57 kapitlet Inkomstskattelag (1999:1229), IL, om att fåmansföretag skall beskattas dels i inkomstslaget kapital dels i inkomstslaget tjänst. Enligt reglerna i 57 kapitlet IL gäller att kvalificerade andelar i fåmansföretag beskattas i de båda inkomstlagen. Detta innebär att andelar som inte är kvalificerade beskattas enligt reglerna om beskattning av kapitalvinst.⁴ Beskattning i inkomstslaget tjänst görs enligt en progressiv skattesats på maximalt 57 procent och för inkomstslaget kapital är skattesatsen istället 20 procent.⁵ Genom att genomföra generationsskiften genom upprepade interna aktieöverlåtelser försöker företagsledare att åstadkomma att kvalificerade andelar som genom en intern aktieöverlåtelse i ett eller två steg skulle fortsätta att vara kvalificerade istället blir

¹ Sund, L-G, Danielsson, H, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften- en översikt*, s.50ff.

² Sund, L-G, Danielsson, H, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften- en översikt*, s.50f.

³ Sund, L-G, Danielsson, H, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften- en översikt*, s.54.

⁴ 42- 48 kap. IL.

⁵ 57 kap. 21 § 1 st samt 65 kap. 7 § IL.

okvalificerade och således erhåller företagsledaren en skatteförmån genom att undkomma beskattning i inkomstslaget tjänst.

I RÅ 2009 ref. 31 har Regeringsrätten ansett att ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser utgör skatteflykt. Domen väcker frågan om när en upprepade intern aktieöverlåtelse skall anses vara skatteflykt och när det skall anses vara tillåtet. Domen behandlar inte upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften, men öppnar för frågeställningen om när ett generationsskifte genom upprepade interna aktieöverlåtelser kan anses vara skatteflykt. I denna uppsats kommer att med stöd i exempel baserade på RÅ 2009 ref. 31 att tolka när Lag (1995:575) mot Skatteflykt, nedan kallad skatteflyktslagen, är tillämplig på generationsskiften genom upprepade interna aktieöverlåtelser.

1.2 Syfte

Denna uppsats ämnar utreda när ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften av fåmansföretag kan anses vara skatteflykt.

1.3 Metod

Arbeten inom rättsvetenskap kan utföras på olika sätt, det finns flera olika metoder enligt vilka författaren kan välja att strukturera sitt arbete. Det väsentliga är att uppsatsförfattaren söker, identifierar, samlar in, värderar, dokumenterar och utnyttjar sitt material.⁶ Det är detta arbetssätt som ligger till grund för denna uppsats. Denna uppsats syfte är att utreda när ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskifte är skatteflykt och när det är tillåtet. Uppsatsen utgör således en tolkning av skatteflyktslagen.

Uppsatsens första kapitel (kapitel två till fyra) är deskriptiva och materialet som presenteras ligger sedan till grund för diskussionen kring tolkningen av skatteflyktslagens som återfinns i uppsatsens sjätte kapitel. I första hand används lagtext för att utreda uppsatsens syfte. Denna uppsats behandlar reglerna i 56 och 57 kapitlet IL samt skatteflyktslagen. Reglerna i 56 samt 57 kapitlet IL av relevans för uppsatsens syfte beskrivs i uppsatsens andra kapitel. Skatteflyktslagen, främst la-

⁶ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, metod och argumentation*, s. 31.

gens generalklausul redogörs för i uppsatsens fjärde kapitel. I andra hand, då vägledning inte går att finna i lagtext, används förarbeten som stöd vid tolkningen av rättsreglerna. I de fall då ingen ändring i lagtextens lydelse gjorts i en i övrigt uppdaterad lag har i viss mån äldre förarbeten använts. Äldre förarbeten tolkas dock av uppsatsförfattaren med viss restriktivitet.

I tredje hand används domstolspraxis för att tolka lagstiftningens lydelse eller för att belysa en rättsfråga. I uppsatsen används rättsfall från Regeringsrätten. De rättsfall som används i uppsatsen väljs genom en sökning på lämpliga ämnesord i databaser.⁷ RÅ 2009 ref. 31 om att ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser utgör skatteflykt tillmäts stor betydelse i uppsatsen.

Lagtext, förarbeten och praxis är auktoritativa rättskällor som användas i de fall det är möjligt.⁸ Om de auktoritativa rättskällorna inte ger tillräcklig vägledning för att belysa en rättsregel eller en rättsfråga används i fjärde och sista hand doktrin. Doktrin är en supplerande rättskälla och används därför främst som ett komplement till de övriga rättskällorna.⁹ Både böcker och artiklar nyttjas för att förklara komplicerade rättsregler samt för att uppmana till olika synsätt på en rättsfråga.

I uppsatsens femte kapitel finns dels en redogörelse av RÅ 2009 ref. 31 som har stor betydelse för analysen i kapitel sex, men kapitlet innehåller även exempel utarbetade av uppsatsförfattaren. Exempelen är baserade på RÅ 2009 ref. 31, men är modifierade av uppsatsförfattaren eftersom rättsfallet inte rör upprepade interna aktieöverlåtelser där bolaget överläts till den yngre generationen. De exempel som finns i uppsatsen sjätte kapitel används för att besvara uppsatsens syfte, att utreda när upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften är att se som skatteflykt. De valda exemplen är exempel som författaren anser är lämpade för att utreda vad skillnaden mellan ett enligt skatteflyktslagen tillåtet respektive otillåtet förfarande är. För att begränsa antalet exempel väljer författaren att endast be-

⁷ <http://Infotorg.se> och <http://karnov.se>.

⁸ Lehrberg, B, *Praktisk juridisk metod*, s. 90.

⁹ Lehrberg, B, *Praktisk juridisk metod*, I.B.A, s. 90.

handla de tre exempel som hon anser mest lämpade att använda i analysen av skatteflyktslagens tillämpningsområde.

Författaren kommer löpande, men främst i analysen av skatteflyktslagens tolkning i kapitel sex, att presentera egna åsikter och ställningstagande. Att frambringa en egen argumentation och ställningstaganden är helt i överensstämmelse med rättsdogmatisk metod, då forskaren får motsäga sig gällande rätt för att alstra ny forskning.¹⁰

Denna uppsats är riktad till personer med juridiska förkunskaper. Inga grunder i Sveriges skattesystem kommer därför att förklaras. Däremot kommer grunderna i fåmansföretagsbeskattning, reglernas konsekvens för beskattning, generationsskifte genom intern aktieöverlåtelse samt skatteflyktslagen att redogöras för eftersom det är av största vikt att läsaren förstår dessa områden.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar inte reglerna för fåmanshandelsbolag samt ekonomiska föreningar utan vikt läggs endast vid fåmansaktiebolag. Endast generationsskifte genom intern aktieöverlåtelse under livstiden analyseras och således utesluts andra metoder för generationsskifte så som genom testamente. Uppsatsen behandlar endast svenska onoterade aktiebolag. Regler om utomstående i fåmansföretag utesluts eftersom dessa inte har relevans för frågeställningen då ett generationsskifte genomförs inom familjen.

Utdelning på aktier i fåmansföretag och beskattning av kapitalförluster behandlas inte av uppsatsförfattaren. Uppsatsen tar inte hänsyn till de speciella reglerna avseende förvärv före 1990 respektive 1992 som återfinns i 57 kapitlet IL.

När det i uppsatsen pratas om företaget syftas det till ett företag med endast en ägare, även kallad företagsledare. Frågeställningar som rör företag med fler än en ägare utesluts ur denna uppsats, detta eftersom det skulle medföra en större civil- och skatterättslig utredning som måste anses ligga utanför uppsatsens syfte.

¹⁰ Peczenik, A, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, s. 313.

1.5 Disposition

Uppsatsens **andra kapitel** beskriver vad ett fåmansföretag är, vad som gör ett sådant företag speciellt, hur ett sådant bolag beskattas samt problematiken kring detta. I **tredje kapitlet** görs en genomgång av skatteflyktslagen. Det är av stor vikt att läsaren förstår innebörden av samtliga rekvisit i skatteflyktslagens generalklausul och därför är kapitlet uppdelat efter de fyra rekvisit som återfinns i skatteflyktslagens generalklausul. **Kapitel fyra** behandlar generationsskiften av fåmansföretag genom intern aktieöverlåtelse. Kapitlet beskriver intern aktieöverlåtelse i ett och två steg samt upprepade interna aktieöverlåtelser.

I uppsatsens **femte kapitel** beskrivs RÅ 2009 ref. 31 om skatteflykt vid upprepade interna aktieöverlåtelser. Kapitlet innehåller även en beskrivning av tre exempel som kommer att analyseras i nästkommande kapitel.

Efter detta följer i uppsatsens **sjätte kapitel** en analys av de tre exemplen från kapitel fem. Under varje exempel analyseras skatteflyktslagens fyra rekvisit vilka alla måste vara uppfyllda för att lagen skall vara tillämplig. Uppsatsen avslutas med ett **sjunde kapitel** med en slutsats om när ett generationsskifte av ett fåmansföretag genom upprepade interna aktieöverlåtelser skall anses vara skatteflykt och när ett sådant förfarande skall anses vara tillåtet.

2 Fåmansföretag

2.1 Inledning

Nedanstående kapitel inleds med en definition av vad ett fåmansföretag är och vad som utmärker det. Efter det följer en utredning av vad som avses med kvalificerade andelar i ett fåmansföretag, vad karensregeln innebär samt hur en kapitalvinst för kvalificerade respektive okvalificerade andelar beskattas.

Skattereglerna för fåmansföretag är komplicerade. Att reglerna är komplicerade gäller både de allmänna skattereglerna och den särskilda lagstiftningen om till exempel utdelning och kapitalvinst.¹¹

Vid den stora skattereformen 1991 infördes speciella regler för beskattning av utdelningar och realisationsvinster. Reglerna innebar att delägare som varit aktiva i betydande omfattning i fåmansföretagen fick svårare att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster och då få en lägre beskattning.¹²

Sedan skattereformen 1991 har fåmansföretagsreglerna ändrats flera gånger. Definitionen av vad som avses med fåmansföretag finns i 56 kapitlet IL och de särskilda beskattningsreglerna för utdelning och kapitalvinster finns i 57 kapitlet IL. De särskilda beskattningsreglerna är endast tillämpliga på de andelar i ett fåmansföretag som anses vara kvalificerade.¹³ Genom upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiftet vill ägare av fåmansföretag åstadkomma att andelarna blir okvalificerade och på så sätt undvika en beskattning enligt reglerna i 57 kapitlet IL och istället beskattas för kapitalvinsten i sin helhet i inkomstslaget kapital.

2.2 Vad är ett fåmansföretag?

2.2.1 Huvuddefinitionen

Fåmansföretag är enligt huvuddefinitionen aktiebolag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i

¹¹ Sandström, K, Svensson, U, *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s. 12.

¹² Prop 1989/90:110, s. 467 f.

¹³ 57 kap. 2§ 1 st, 57 kap. 21§ och 57 kap. 4§ 1st 1p. IL.

företaget.¹⁴ Med delägare i fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Detta innebär att en fysisk person räknas som delägare i ett fåmansföretag även om denne genom ett moderbolag äger andelar i fåmansföretaget.¹⁵ Vid bedömningen av hur många delägare ett företag har räknas en person och närstående till denne som en och samma delägare. Bedömningen av om någon skall anses närstående till någon annan görs enligt definitionen i 2 kapitlet 22 § IL.¹⁶

2.2.2 Den subsidiära definitionen

Enligt den subsidiära definitionen av begreppet fåmansföretag avses med fåmansföretag aktiebolag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.¹⁷ Det senare innebär att ett aktiebolag där verksamheten är uppdelad på flera gentemot varandra oberoende verksamhetsgrenar och en delägare på något sätt har den verkliga bestämmanderätten över verksamhetsgrenen och att delägaren självständigt kan förfoga över verksamhetens resultat.¹⁸

2.2.3 Den utvidgade definitionen

I fråga om utdelning och kapitalvinst gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp för att motverka att reglerna kringgås.¹⁹ Delägare som under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren, själva eller genom någon närstående person, varit verksamma i betydande omfattning inom företaget eller i ett företag inom samma koncern räknas som en person, en delägare.²⁰ Detta kallas för bunt-

¹⁴ 56 kap. 2 § IL.

¹⁵ 56 kap. 6 § IL.

¹⁶ Som närstående räknas till exempel make, föräldrar, barn, syskon och syskonbarn.

¹⁷ 56 kap. 2 § IL.

¹⁸ Sandström, K, Svensson, U, *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s. 23.

¹⁹ Sandström, K, Svensson, U, *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s. 26.

²⁰ 57 kap. 3 § 2 st IL.

ningsregeln.²¹ Denna regel medför att bolag där delägarna gemensamt driver och arbetar i ett bolag som normalt inte klassas som ett fåmansföretag enligt reglerna i 56 kapitlet IL kan omfattas av de särskilda regler som gäller vid beskattning av kapitalvinst eller utdelning i ett fåmansföretag.²²

2.3 Kvalificerade andelar

De särskilda beskattningsregler som gäller för fåmansföretag är endast tillämpliga på de andelar i ett bolag som är kvalificerade. Att ett bolag är ett fåmansföretag innebär således inte automatiskt att delägarna beskattas enligt bestämmelserna i 57 kapitlet IL. Kvalificerade andelar är aktier som ägs av en delägare som själv eller genom någon närstående²³ varit verksam i bolaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren. En andel är även kvalificerad om delägaren eller någon närstående till denne varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.²⁴

Att delägaren eller någon närstående till denne varit verksam i bolaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren finns för att förhindra att regelsystemet kringgås genom att upparbetade arbetsinkomster sparas i bolaget för att utdelas eller för att ge en kapitalvinst vid en försäljning. Utan denna reglering skulle det vara möjligt att ta ut de sparade vinstmedlen omedelbart efter verksamhetens upphörande eller åtminstone göra det under det följande beskattningsåret utan beskattning enligt reglerna i 57 kapitlet IL.²⁵

En delägare eller en närstående till honom anses vara verksam i betydande omfattning om dennes arbetsinsats har en stor betydelse för vinstgenereringen i före-

²¹Sandström, K, Svensson, U, *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, s. 26.

²² RÅ 1993 ref. 99.

²³ 2 kap. 22 § IL.

²⁴ 57 kap. 4 § IL.

²⁵ Rydin, U, Båvall, B, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 64.

taget. Detta innebär således att det är den ekonomiska betydelsen av arbetsinsatsen som är det centrala.²⁶ Vid bedömningen av om en arbetsinsats har en stor ekonomisk betydelse tas hänsyn till företagets storlek, verksamhetens art, företagets organisation och övriga omständigheter.²⁷

Begreppet samma eller likartad verksamhet har inte definierats närmare av lagstiftaren. Begreppet har diskuterats i praxis, bland annat i RÅ 2010 ref. 11. RÅ 2010 ref 11 består av fem olika mål. I rättsfallet framhöll Regeringsrätten att delägares aktier i fåmansföretag är kvalificerade om samma eller likartad verksamhet bedrivs i ett annat bolag i vilket delägaren också bedriver kvalificerad verksamhet. I ett av målen ägdes en fastighet av moderbolaget, fastigheten hyrdes ut till två företag, i vilka närstående till ägarna i moderbolaget var delägare. Ett uppdelat dotterbolag hade tidigare bedrivit den verksamhet som sedan tagits över av de två företagen. Det uppdelade dotterbolaget hade senare fusionerats med moderbolaget. Regeringsrätten ansåg att moderbolaget bedrev samma och likartad verksamhet som de båda andra företagen gjorde.

För att förhindra möjligheten att kringgå reglerna om beskattning av kvalificerade andelar finns det en särskild regel om indirekt bedriven verksamhet. Aktierna kan genom denna regel anses kvalificerade även när företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag.²⁸ Regeln blir tillämplig när delägaren eller någon närstående till denne varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller något av de fem förgående beskattningsåren.²⁹

²⁶ Prop. 1989/90: 110, s. 703.

²⁷ RÅ 1993 ref. 99 samt RÅ 2002 ref. 21.

²⁸ 57 kap. 4 § 1 st 2p. IL.

²⁹ 57 kap. 4 § 1 st 2p. IL.

2.4 Beskattning av kapitalvinst

2.4.1 Beskattning av kvalificerade andelar

För att motverka att arbetsinkomster i ett fåmansföretag omvandlas till kapitalinkomster, med en mer fördelaktig beskattning än beskattning i inkomstslaget tjänst, skall en kapitalvinst på en kvalificerad andel som avyttras av en fysisk person fördelas mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Reglerna om beskattning av kapitalvinst i fåmansföretag återfinns i 57 kapitlet IL. Bestämmelserna reglerar endast hur vinsten skall beskattas. Vinstens storlek beräknas enligt reglerna i 44 kapitlet IL.

De särskilda reglerna för fåmansföretag innebär att utdelning eller kapitalvinst beskattas, upp till det belopp som överensstämmer med gränsbeloppet³⁰, i inkomstslaget kapital. Beloppet tas där upp med två tredjedelar vilket motsvarar en skattesats på 20 procent.³¹ Den del av utdelningen som överstiger gränsbeloppet samt det sparade utdelningsutrymmet beskattas istället i inkomstslaget tjänst vilket ger en progressiv beskattning med en maximal skattesats på 57 procent.³² En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstslaget tjänst om det skulle medföra att den skattskyldige och närstående till denna under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren sammanlagt har tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp enligt 1 kapitlet 6 § lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension som gällde för avyttringsåret.³³ Den del av en kapitalvinst som överstiger 100 inkomstbasbelopp beskattas i inkomstslaget kapital. Bakgrunden till

³⁰ Gränsbelopp beräknas årligen och anger det högsta belopp som kan tas upp i inkomstslaget kapital vid utdelning eller kapitalvinst vid avyttring av kvalificerade andelar, 57 kap. 20- 21 §§ IL. Gränsbeloppet består av två delar, årets gränsbelopp och uppräknat sparat utdelningsutrymme, 57 kap. 10 § IL. Sparat utdelningsutrymme motsvarar outnyttjat gränsbelopp från det tidigare beskattningsåret, uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter, 57 kap. 13 § IL. Årets gränsbelopp kan beräknas enligt två olika regler, enligt huvudregeln eller enligt förenklingsregeln, 57 kap 16 samt 19 §§ IL.

³¹ 57 kap. 21 § 1 st samt 65 kap. 7 § IL.

³² 57 kap. 21 § 1 st IL.

³³ 57 kap. 22 § IL.

denna takregel är att kapitalvinster inte skall beskattas som arbetsinkomster när de är så stora att de uppenbarligen inte kan utgöras av sparade arbetsinkomster.³⁴

2.4.2 Beskattning av okvalificerade andelar

För okvalificerade andelar i fåmansföretag gäller att alla avyttringar skall beskattas som kapitalvinst.³⁵ Kapitalvinsten beräknas precis som för kvalificerade andelar enligt reglerna i 44 kapitlet IL. Kapitalvinster är som huvudregel skattepliktiga i sin helhet. Dock gäller att kapitalvinster på aktier i onoterade svenska aktieföretag tas upp till fem sjättedelar.³⁶ Skattesatsen för kapitalvinster är 30 procent.³⁷ Detta innebär alltså att en beskattning av okvalificerade andelar i inkomstslaget kapital är lägre än för kvalificerade andelar som beskattas i både inkomstslaget kapital och tjänst.³⁸

³⁴ Prop. 1990/91:54, s. 222.

³⁵ 48 kap. 1-2 §§ IL För grundläggande bestämmelser om kapitalvinstbeskattning se kapitel 42 kap. samt 44 kap. IL.

³⁶ 42 kap. 15a § 1 st IL.

³⁷ 42 kap. 1 § IL samt 65 kap. 7 § IL.

³⁸ Se kapitel 2.4.1.

3 Skatteflyktslagen

3.1 Inledning

Det är svårt att göra en allmän definition av begreppet skatteflykt. I förarbetena till skatteflyktslagen finns flera exempel där försök till en definition av begreppet görs. För att en handling skall anses vara skatteflykt krävs det att den leder till en skatteförmån som inte är avsedd eller förutsedd av lagstiftaren, en definition som ofta förekommer i förarbetena.³⁹ Skatteflykt definieras även som civilrättsligt fullt giltiga transaktioner där den skattskyldige med hjälp av sina transaktioner lindrar sin skatt på ett sätt som inte avsetts av lagstiftaren.⁴⁰ Begreppet skatteflykt har även beskrivits som ett *"obehörigt utnyttjande av en ojämnhet i lagstiftningen"*.⁴¹ Det som åsyftas med detta uttryck är att neutralitetsbrister i lagstiftningen utnyttjas av de skattskyldiga för att de skall erhålla en mer förmånlig beskattning än vad de skulle fått om transaktionen utförts på annat sätt.⁴²

Det som avses med civilrättsligt giltiga transaktioner är att transaktionerna ur ett civilrättsligt perspektiv är tillåtna även om de i vissa fall kan framstå som onödiga då de företagits med ett skatterättsligt motiv.⁴³ Skatteflyktstransaktioner är skatterättsligt giltiga, om det inte finns en metod för hur skatteflykt skall angripas inom det aktuella rättssystemet. En skatteflyktstransaktion strider således inte mot skattelagstiftningen utan mot en eventuell metod mot skatteflykt.⁴⁴

Skatteflyktslagen är endast tillämplig på vissa skatter.⁴⁵ Dock bör lagen anses ha ett vidare tillämpningsområde eftersom många av de olika skatterna hänger samman.⁴⁶ Skatteflyktslagen kan inte tillämpas direkt av Skatteverket utan kan tilläm-

³⁹ Prop. 1982/83:84, s. 8-9.

⁴⁰ SOU 1975:77, s. 43.

⁴¹ Lodin, S-O, *Kringgåendelagstiftningen*, i *Kringgående av skattelag*, s. 9.

⁴² Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 15.

⁴³ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 15f.

⁴⁴ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 16.

⁴⁵ 1 § skatteflyktslagen.

⁴⁶ SOU 1975:77, s. 57.

pas först av Länsrätten efter framställan från Skatteverket.⁴⁷ Detta innebär att instansordningen skiljer sig från vad som normalt gäller i skattemål då det är en grundläggande princip i svensk rätt att beskattningsbeslut skall fattas av skattemyndighet i första instans.⁴⁸

Regler för hur taxeringen skall ske vid tillämpning av skatteflyktslagen återfinns i lagens tredje paragraf. Paragrafen behandlar två olika situationer, dels situationer där ett alternativt förfarande till det valda saknas och dels situationer då den skattskyldige använt en omväg jämfört med vad som med hänsyn till det ekonomiska resultatet kan anses ligga närmast till hands i den aktuella situationen. I det första fallet skall transaktionen bortses från vid taxering. I det andra fallet skall transaktionen istället beskattas som om den skattskyldige valt det närmast föreliggande alternativet. Om något av alternativen leder till ett oskäligt resultat finns det en möjlighet att istället uppskatta underlaget för att ta ut skatt till ett skäligt belopp.⁴⁹ Nedan följer en beskrivning av skatteflyktslagens mest väsentliga paragraf, nämligen generalklausulen.

3.2 Generalklausulen

3.2.1 Allmänt om generalklausulen

Den svenska skatteflyktslagen har en generalklausul⁵⁰ med fyra rekvisit som måste uppfyllas för att ett förfarande skall kunna anses vara skatteflykt. Klausulen infördes 1980 efter en lång debatt och flera lagförslag. Diskussionerna kring om lagen skall finnas eller inte har dock fortsatt efter införandet och under 1990- talet var lagen till och med upphävd några år.⁵¹ När klausulen återinfördes 1995 blev den

⁴⁷ 4 § skatteflyktslagen.

⁴⁸ Prop. 1996/97:170, s. 48.

⁴⁹ 3 § skatteflyktslagen.

⁵⁰ 2 § skatteflyktslagen.

⁵¹ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 90.

genast, återigen, föremål för diskussion och den ändrades till sin nuvarande lydelse 1998.⁵²

Generalklausulen lyder:

”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 kringgåtts genom förfarandet.”*

Nedan följer en redogörelse av generalklausulens fyra rekvisit: skatteförmånsrekvisitet, medverkanderekvisitet, avsiktsrekvisitet och rekvisitet lagstiftningens syfte.⁵³

3.2.2 Rekvisit ett- skatteförmån

”Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.”⁵⁴

För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig krävs det att rättshandlingen ensam eller tillsammans med en annan rättshandling ger upphov till att den skattskyldige erhåller en väsentlig skatteförmån.⁵⁵ Det som avses med skatteförmån är enligt förarbetena ”undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte kommit till stånd”.⁵⁶ Enligt tidigare lydelse av skatteflykt-

⁵² Prop. 1996/97:170 samt 1997:98:SkU03.

⁵³ 2 § 1-4 p. skatteflyktslagen.

⁵⁴ 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

⁵⁵ 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

⁵⁶ Prop. 1996/97:170, s. 45.

slagen och förarbetena till dessa skall det röra sig om ett beskattningsresultat som är klart förmånligare än vad som är normalt i jämförbara situationer.⁵⁷ Med skatteförmån avses även ”i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen”.⁵⁸

Enligt förarbetena skall bedömningen av om en skatteförmån föreligger göras utifrån det aktuella läget. En i framtiden tänkbar skatteolägenhet skall alltså inte medföra att skatteflyktslagen tillämpas.⁵⁹ I förarbetena har det dock fastslagits att skatteförmånen inte behöver ha uppkommit samma år som rättshandlingen företogs.⁶⁰ Eftersom det kan vara svårt att förutse vilka skattekonsekvenser ett förfarande får i framtiden räcker det att den skattskyldige genom sitt handlande har en möjlighet att uppnå en skatteförmån.⁶¹ Dock skall det vid bedömningstillfället framgå att skatteförmånen i framtiden kan realiseras.⁶²

I förarbetena diskuteras det även om rekvisitet bör utvidgas och gälla skatteförmåner som på grund av den skattskyldiges handlande kommer en närstående person eller bolag till dels.⁶³ Detta har dock inte realiserats i lagtexten än utan transaktioner med denna innebörd har istället kommit att omfattas av det så kallade medverkande rekvisitet.⁶⁴

⁵⁷ SOU 1975:77, s.63.

⁵⁸ Prop. 1982/83:84, s. 17.

⁵⁹ Prop. 1980/81:17, s. 28.

⁶⁰ Prop. 1996/97:170, s. 44.

⁶¹ Prop. 1996/97:170, s. 44f.

⁶² Prop. 1996/97:170, s. 45.

⁶³ SOU 1996:44, s. 132.

⁶⁴ Prop. 1996/97:170, s. 41.

3.2.3 Rekvisit två- medverkande

*"Den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna."*⁶⁵

Enligt generalklausulens andra rekvisits lydelse framgår det tydligt att det krävs att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna som ligger till grund för bedömningen för att lagen skall bli tillämplig.⁶⁶ I praktiken innebär detta att en skattskyldig inte kan undvika att skatteflyktlagen tillämpas genom att hävda att en annan person utfört rättshandlingen om den skattskyldige haft en påtaglig möjlighet att påverka den som utfört rättshandlingen. I dessa scenarion anses nämligen den skattskyldige indirekt ha medverkat till rättshandlingen. I lagens förarbeten nämns som exempel att den skattskyldige erhållit skatteförmånen via en familjemedlem, genom en ställföreträdare eller ett handelsbolag eller liknande skattesubjekt vars inkomst beskattas hos den skattskyldige.⁶⁷

I lagens förarbeten diskuteras det vidare om en rättshandling som A gör som inte ger henne någon skatteförmån men som ger en för B skall falla under lagens tillämpningsområde. Dock har diskussionen inte medfört någon utvidgning av lagens tillämpning eftersom ett sådant utvidgande skulle medföra att principen om att ett skattesubjekt bara skall kunna beskattas för sin skattepliktiga inkomst blir förkastad.⁶⁸ Om A genomför en rättshandling som enbart ger en skatteförmån för B kan alltså skatteflyktlagen inte tillämpas på A. Om det däremot går att styrka att B indirekt medverkat till rättshandlingen kan det finnas en möjlighet till att tillämpa skatteflyktlagen på Bs handlande. Möjligheterna att tillämpa lagen på B är dessutom stora eftersom det enligt förarbetena är tillräckligt att B hade möjlighet att påverka och förhindra As handlande, inte att hon faktiskt gjorde det.⁶⁹

⁶⁵ 2 § 2 p. skatteflyktlagen.

⁶⁶ 2 § 2 p. skatteflyktlagen.

⁶⁷ Prop. 1996/97:170, s. 41.

⁶⁸ Prop. 1996/97:170, s. 42.

⁶⁹ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 104.

3.2.4 Rekvisit tre- avsikt

*"Skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet."*⁷⁰

I doktrin har det tredje rekvisitet i generalklausulen ansetts vara ett objektiva rekvisit.⁷¹ Det anses vara ett objektiva rekvisit för att det är avsikten hos den skattskyldige så som den ter sig för en utomstående person vid en betraktelse av alla omständigheter i situationen som avses i rekvisitet.⁷²

För att rekvisitet skall anses vara uppfyllt krävs det att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.⁷³ Att en skatteförmån skall vara det övervägande skälet innebär att *"skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande"*.⁷⁴ Det framgår vidare att det inte enbart är andra affärsmässiga syften som bedöms utan även andra skäl kan komma att vara en del i prövningen.⁷⁵ Detta innebär således att skatteflyktslagen inte skall tillämpas om den skattskyldige kan visa att det finns affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl som var för sig eller tillsammans väger tyngre än vad skatteförmånen gör.⁷⁶

3.2.5 Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte

*"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."*⁷⁷

⁷⁰ 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

⁷¹ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 105.

⁷² SOU 1996:44, s. 92, se även Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 105.

⁷³ 2 § 3p. skatteflyktslagen.

⁷⁴ SOU 1996:44, s. 135.

⁷⁵ SOU 1996:44, s. 135.

⁷⁶ SOU 1996:44, s. 135f.

⁷⁷ 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

Generalklausulens fjärde och sista rekvisit är det mest omdebatterade rekvisitet i skatteflyktslagen och det är det rekvisit som är svårast att tillämpa.⁷⁸ Inför den senaste ändringen av lagstiftningen analyserades praxis och det framgår att det oftast var detta rekvisit som inte var uppfyllt i de fall då lagen inte ansågs tillämplig.⁷⁹

Syftet med rekvisitets formulering är att det tydligt skall framgå att det främst är lagbestämmelsernas ordalydelse och inte lagmotiven som skall vara underlag vid en prövning av om rekvisitet är uppfyllt.⁸⁰ Det diskuteras vad som menas med lagstiftning, skall endast lagtext analyseras eller skall även lagens motiv och syfte vara grund för bedömning.⁸¹ Rosander drar slutsatsen att, med hjälp av tolkning av lagens förarbeten, kan stöd hämtas från förarbeten⁸² vid bedömningen av vad som kan anses strida mot lagstiftningens syfte.⁸³

Vid bedömningen av om en transaktion strider mot lagstiftningens syfte skall vikt läggas vid om transaktionen var avsedd och förutsedd av lagstiftaren.⁸⁴ Dock får inte utredningen av om en transaktion strider mot lagstiftningens syfte dras så långt att det blir en gissningslek.⁸⁵ Prövningen måste ske objektivt och domstolarna måste ha "klart fog för sitt antagande att lagstiftaren skulle ha motsatt sig den tillämpning som påståtts leda till skatteflykt"⁸⁶.

Ur förarbetena kan det utläsas att bedömningen av vad som strider mot lagstiftningens syfte skall genomföras enligt följande. Primärt skall avseende fästas vid

⁷⁸ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 106.

⁷⁹ Prop. 1996/97:170, s. 38 samt SOU 1996:44, s.99ff.

⁸⁰ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 107.

⁸¹ Hultqvist, A *Den nya skatteflyktslagen- vad har hänt?*, Festskrift till Lindencrona, s. 195 samt Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 107.

⁸² Prop. 1996/97:170, s.40.

⁸³ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 106f.

⁸⁴ SOU 1996:44, s. 10.

⁸⁵ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 108.

⁸⁶ SOU 1989:81, s. 50.

syftet så som i lagens ordalydelse. Om syftet inte framgår direkt av lagens ordalydelse kan vägledning hämtas från förarbeten.⁸⁷

⁸⁷ Rosander, U, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 108f.

4 Generationsskifte genom intern aktieöverlåtelse

4.1 Inledning

Kapitlet behandlar generationsskifte av ett fåmansföretag genom intern aktieöverlåtelse. Först beskrivs förfarandet i ett steg, sedan i två steg och slutligen beskrivs ett förfarande med generationsskifte genom upprepad intern aktieöverlåtelse.

Fram till år 2005 var generationsskiften genom intern aktieöverlåtelse ett enkelt förfarande för att ägarna av ett fåmansföretag skulle kunna få ut företagets ansamlade vinstmedel till en lägre skatt. Kapitalvinster, i den mån de översteg det sparade utdelningsutrymmet, beskattades till hälften som kapital och till hälften i inkomstslaget tjänst. Denna fördelning mellan kapital och tjänst upphörde i samband med en lagändring år 2006.⁸⁸ Efter ändringen beskattas den del av kapitalvinsten som överstiger utdelningsutrymmet i inkomstslaget tjänst med upp till 57 procent skatt.⁸⁹

4.2 Generationsskifte genom intern aktieöverlåtelse

4.2.1 Intern aktieöverlåtelse i ett steg

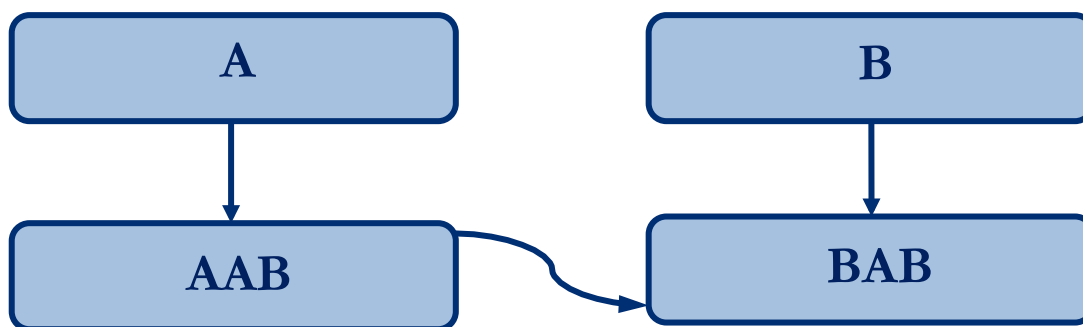
En intern aktieöverlåtelse i ett steg kan göras genom att det ursprungliga bolaget, AAB, som ägs av A överlåts till ett av den yngre generationen, B, ägt bolag, BAB.⁹⁰ På så sätt uppstår det ett koncernförhållande mellan bolagen.⁹¹

⁸⁸ Ändring införd med Lag (2005:113) om ändring av Inkomstskattelagen (1999:1229).

⁸⁹ 57 kap. 21 § 1 st IL.

⁹⁰ Sund, L-G, Danielsson, H, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften- en översikt*, s.50f.

⁹¹ Sund, L-G, Danielsson, H, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften- en översikt*, s.52.

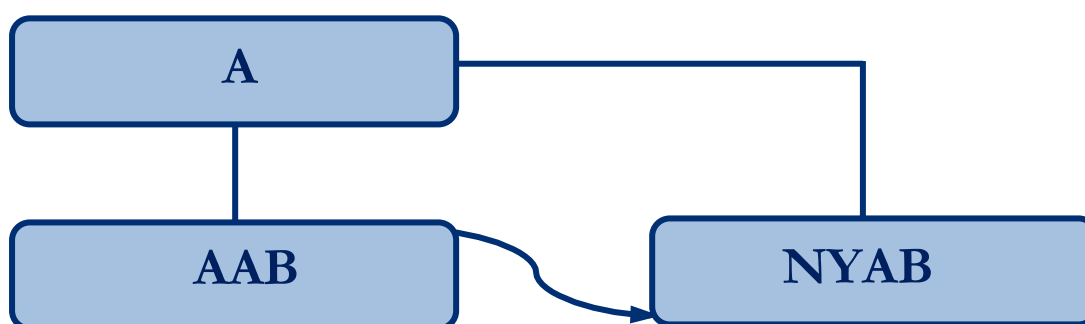


Figur 1- A överlåter bolaget AAB till BAB.

Den yngre generationens bolag, BAB, blir moderbolag och AAB blir ett dotterbolag. Koncernförhållandet kan sedan utnyttjas för att möjliggöra kompensation till den äldre generationen, genom koncernbidrag.⁹²

4.2.2 Intern aktieöverlåtelse i två steg

Om en intern aktieöverlåtelse istället genomförs i två steg kan den äldre generationen, A, bilda ett nytt bolag, NYAB, som förvärvar aktierna i det ursprungliga bolaget, AAB. Priset på dessa aktier sätts till det kapital som den äldre generationen vill ha som kompensation, i regel under marknadsvärdet. Om priset uppgår till högst anskaffningsvärdet och inte heller överstiger marknadsvärdet så utlöses ingen beskattning på transaktionen.⁹³ Köpeskillingen kan erläggas genom en revers som sedan ligger kvar i NYAB och A kan sedan erhålla kompensation för aktierna genom amorteringar och ränta på reversen.

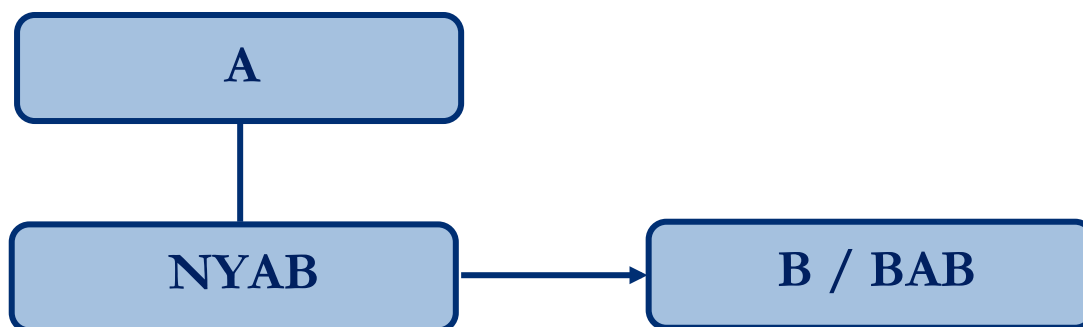


Figur 2- AAB säljs till NYAB.

⁹² 35 kap. 1 och 3 §§ IL.

⁹³ 53 kap. 1-3 §§ IL.

Den äldre generationen skänker sedan aktierna i NYAB till den yngre generationen.⁹⁴ NYAB kan skännas antingen direkt till den yngre generationen eller till ett av den yngre generationen ägt bolag.



Figur 3- NYAB skänks till B alternativt BAB.

4.2.3 Upprepade interna aktieöverlåtelse

En intern aktieöverlåtelse kan även göras flera gånger, upprepande, för att undkomma de regler som finns i 57 kapitlet IL om att fåmansföretag skall beskattas dels i inkomstslaget kapital dels i inkomstslaget tjänst. Sandström och Svensson namnger förfarandet som "dubbelkrok"⁹⁵ vidare används även begreppet "dubbel internare" i doktrin.⁹⁶

Genom upprepade interna aktieöverlåtelse kan en skatteskyldig åstadkomma att inkomster som omfattas av 57 kapitlet IL undkommer tjänstebeskattnings och således beskattas mer förmånligt i inkomstslaget kapital, till 25 procent.⁹⁷ Detta utan att bolaget behöver ligga i karantän under fem år.⁹⁸

För att en företagsägare, A, skall kunna genomföra en upprepad intern aktieöverlåtelse krävs det att A först bildar ett nytt bolag, NYAB. I nästa steg säljer A sitt ur-

⁹⁴ Sund, L-G, Danielsson, H, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiftet - en översikt*, s.54.

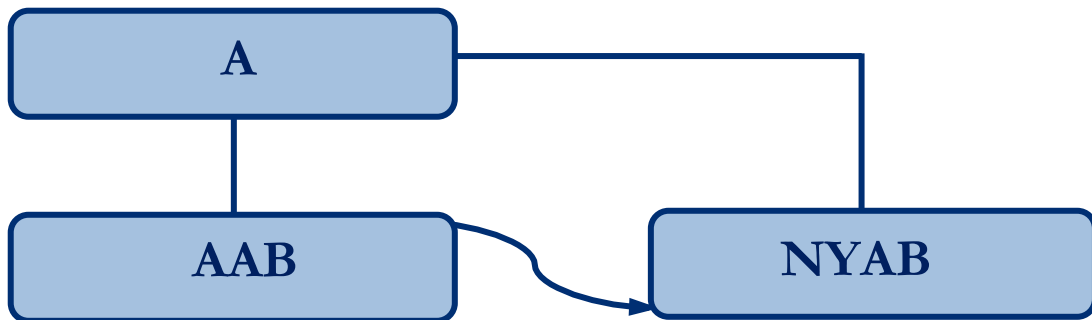
⁹⁵ Sandström, K, Svensson, U, *Skatteplanering i aktiebolag, seriös skatteplanering för både bolaget och dig som ägare*, s. 222.

⁹⁶ Watz, Y, *Debatt och kommentarer, något om rättsutvecklingen på 3:12-området*. SvSKT 2008, s. 158.

⁹⁷ 42 kap. 15 a § IL, samt 65 kap. 7 § IL.

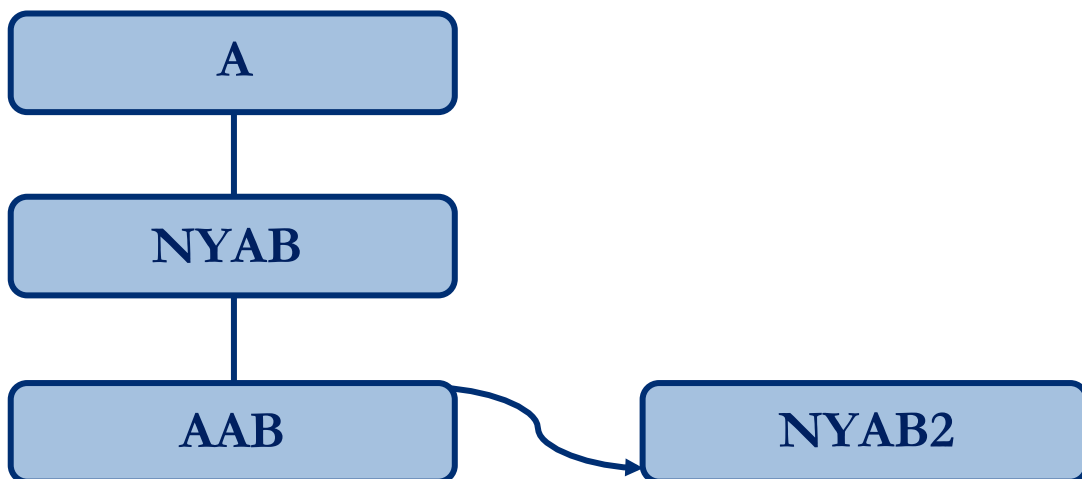
⁹⁸ 57 kap. 4 § 1 st IL.

sprungliga bolag, AAB, till NYAB för omkostnadsbeloppet, varvid ingen kapitalvinst uppstår.⁹⁹



Figur 4- A överläter andelarna i AAB till NYAB.

Aktierna i NYAB är kvalificerade eftersom A tidigare varit verksam i AAB i betydande omfattning och AAB är dotterbolag till NYAB efter överlåtelsen.¹⁰⁰ Eftersom andelarna är kvalificerade kan A inte likvidera bolaget och på så sätt undkomma en beskattning enligt reglerna i 57 kapitlet. För att A skall bli beskattad i endast ett inkomstslag måste andelarna i bolaget bli okvalificerade. I ett försök att erhålla okvalificerade aktier kan A bilda ytterligare ett aktiebolag, NYAB2, som i sin tur kan köpa NYAB för bolagets omkostnadsbelopp. Köper NYAB2 bolaget till detta pris uppstår det ingen kapitalvinst och således utlöses ingen skatt.¹⁰¹



Figur 5- NYAB2 förvärvar AAB.

⁹⁹ 44 kap. 13 § IL.

¹⁰⁰ 57 kap. 4 § 2 p. IL.

¹⁰¹ 53 kap. 1-3 §§ IL.

A kan sedan överlåta aktierna i AAB till NYAB2 som i sin tur skänks till B. NYAB är då endast ett pengabolag som ägs av A. A kan sedan låta NYAB likvideras efter att bolaget fått vila under fem år, den så kallade karenstiden. Under denna tid får A inte vara verksam i NYAB.

5 Exemplifiering

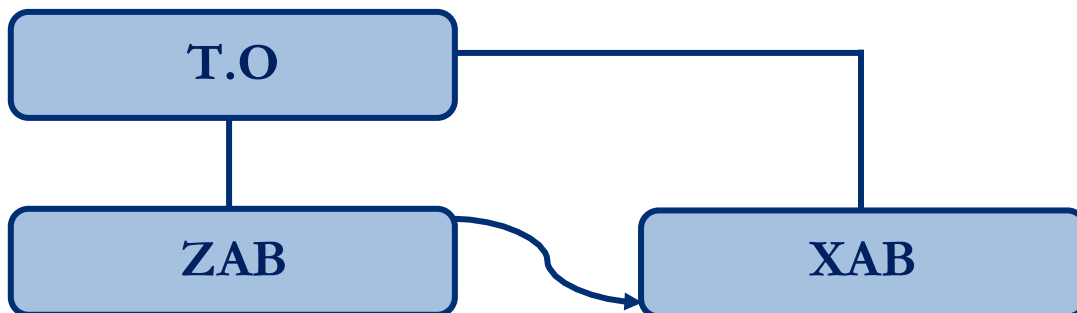
5.1 Inledning

I detta kapitel ges en redogörelse av rättsfallet RÅ 2009 ref. 31. Rättsfallet berör ett flertal skatterättsliga frågor, här kommer dock endast förutsättningar av relevans för uppsatsen samt Regeringsrättens bedömning om huruvida förfarandet utgör skatteflykt eller inte att utredas.

Efter redogörelsen för RÅ 2009 ref. 31 följer en beskrivning av de exempel som skall användas i analysen av när ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften kan utgöra skatteflykt. De tre exempel som beskrivs bygger båda på RÅ 2009 ref. 31 med av författaren gjorda ändringar. Rättsfallet har modifierats för att passa frågeställningen, detta eftersom fallet inte berör upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskifte utan endast upprepade interna aktieöverlåtelser vid avyttring av verksamhet för att undvika speciell beskattning enligt 57 kapitlet IL.

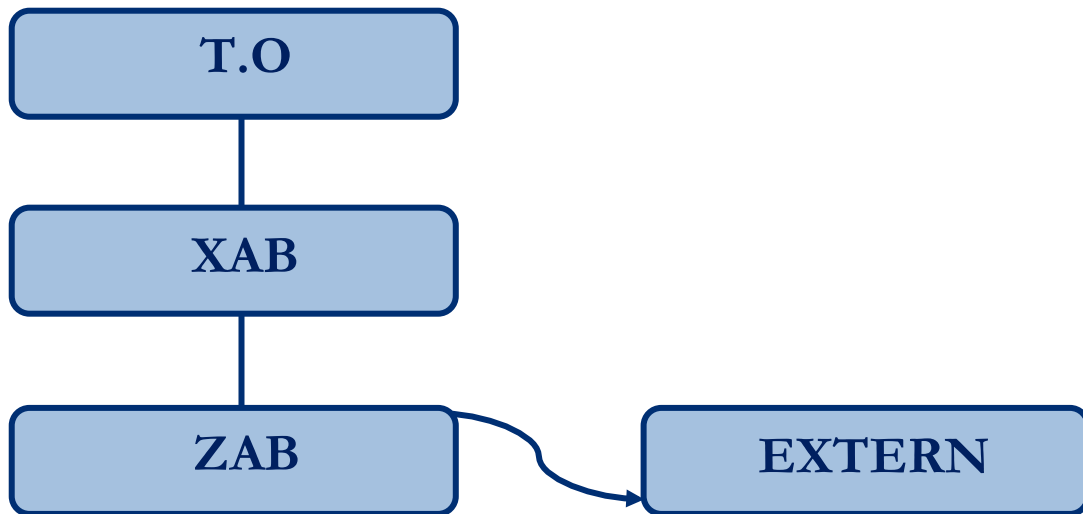
5.2 RÅ 2009 ref 31

T.O har tillsammans med sin fru ägt samtliga aktier i ZAB. De båda makarna har varit verksamma i bolaget i betydande omfattning och aktierna utgjorde kvalificerade andelar enligt 57 kapitlet 4 § IL. I början av år 2004 bildade makarna bolaget XAB. Makarna avyttrade sedan sina andelar i ZAB till XAB för en ersättning motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp.



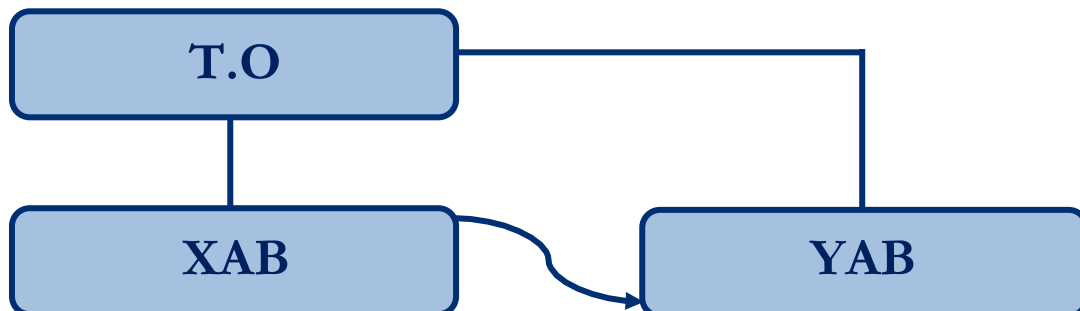
Figur 6- T.O överlåter aktierna i ZAB till XAB för omkostnadsbeloppet.

Kort efter att aktierna i ZAB överlåtits till XAB avyttrade XAB aktierna i ZAB till en extern köpare. Vid försäljningen uppkom det en kapitalvinst av betydande storlek.



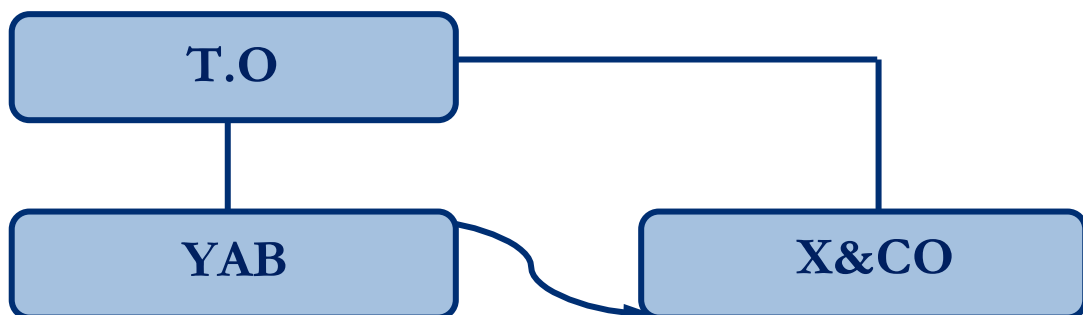
Figur 7- ZAB avyttras till en extern köpare.

I juni samma år bilade makarna ytterligare ett bolag, YAB. Några dagar senare avyttrade makarna sina aktier i XAB för aktiernas omkostnadsbelopp till YAB.



Figur 8- Aktierna i XAB överläts till YAB för omkostnadsbeloppet.

Därefter bildade makarna ytterligare ett bolag, X&CO. Makarna avyttrade sina aktier i YAB till det nya bolaget med en betydande kapitalvinster som följd.



Figur 9- X&CO förvärvar aktierna i YAB.

Vid 2005 års taxering tog T.O upp sin kapitalvinst från avyttringen av aktierna i YAB i sin helhet i inkomstslaget kapital.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning. Rekvisit ett till tre i skatteflyktslagens 2 §¹⁰² får anses vara uppfyllda, detta görs utan redogörelse för varför de är uppfyllda. Däremot görs en bedömning om ifall det fjärde och sista rekvisitet i skatteflyktslagens 2 § skall anses vara uppfyllt. Det fjärde rekvisitet lyder *”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 kringgåtts genom förfarandet.”*

Av reglerna i 57 kapitlet IL om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag, kan syftet med bestämmelserna utläsas. Den del av inkomsten som kan anses vara hänförlig till fåmansföretagsägarens arbetsinsats i företaget eller till ett annat företag med anknytning till fåmansföretaget skall inte beskattas i inkomstslaget kapital utan istället i inkomstslaget tjänst.¹⁰³

Genom upprepade interna aktieöverlåtelser har makarna åstadkommit att inkomster som uppkommit i bolaget ZAB, där de varit verksamma i betydande omfattning och i vilket bolag deras aktier varit kvalificerade andelar beskattas som kapitalvinst enligt reglerna i 48 kapitlet IL istället för enligt de särskilda reglerna i 57 kapitlet IL. En beskattning enligt reglerna i 48 kapitlet IL skulle strida mot lagstiftarens syfte med att beskatta fåmansföretag enligt reglerna i 57 kapitlet IL. Det förhållandet att lagstiftaren skulle kunna anses avstått från åtgärder mot liknande förfarande kan inte anses som en godtagbar anledning till att förfarandet skulle vara tillåtet. Domstolen kommer till slutsatsen att en taxering på grundval av förfarandet anses strida mot syftet med de aktuella bestämmelserna. Detta innebär således att även det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagens 2 § är uppfyllt.

¹⁰² Rättshandlingen anses alltså; ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, den skattskyldige anses direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna och skatteförmånen som T.O erhållit kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.

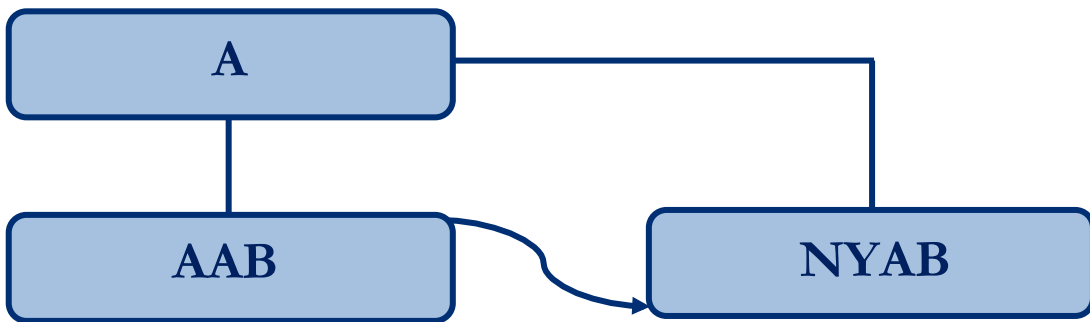
¹⁰³ Se prop. 1989/90:110, s. 467.

Eftersom alla fyra rekvisit anses tillämpliga blir skatteflyktslagen tillämplig på för-
farandet.

5.3 Exempel

5.3.1 Exempel ett

I det första exemplet är utgångspunkten att A, den äldre generationen, driver före-
taget AAB. A bildar sedan ett nytt bolag, NYAB. Efter bildandet av NYAB säljer A
aktierna i AAB till NYAB för aktiernas omkostnadsbelopp alternativt omkostnads-
beloppet plus sparutrymme om sådant finns.¹⁰⁴

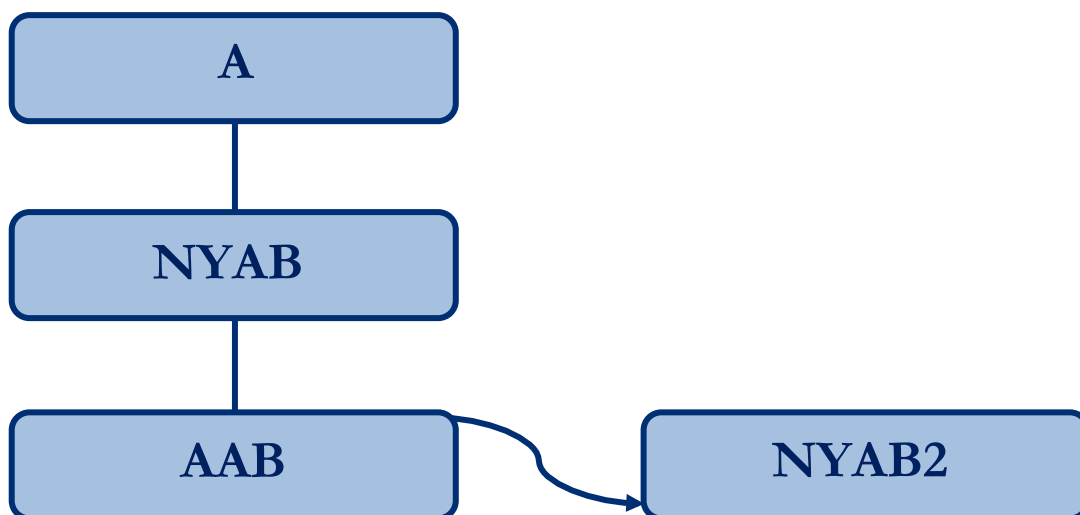


Figur 10- Aktierna i AAB överläts till NYAB.

Efter försäljningen till NYAB uppstår det ett koncernförhållande, NYAB är moder-
bolag till det ursprungliga bolaget AAB och A är ägare till hela koncernen. A bildar
sedan ytterligare ett bolag, NYAB2. NYAB överlåter aktierna i AAB till NYAB2 till
aktiernas omkostnadsbelopp alternativt omkostnadsbeloppet plus sparutdel-
ningsutrymme om sådant finns.¹⁰⁵

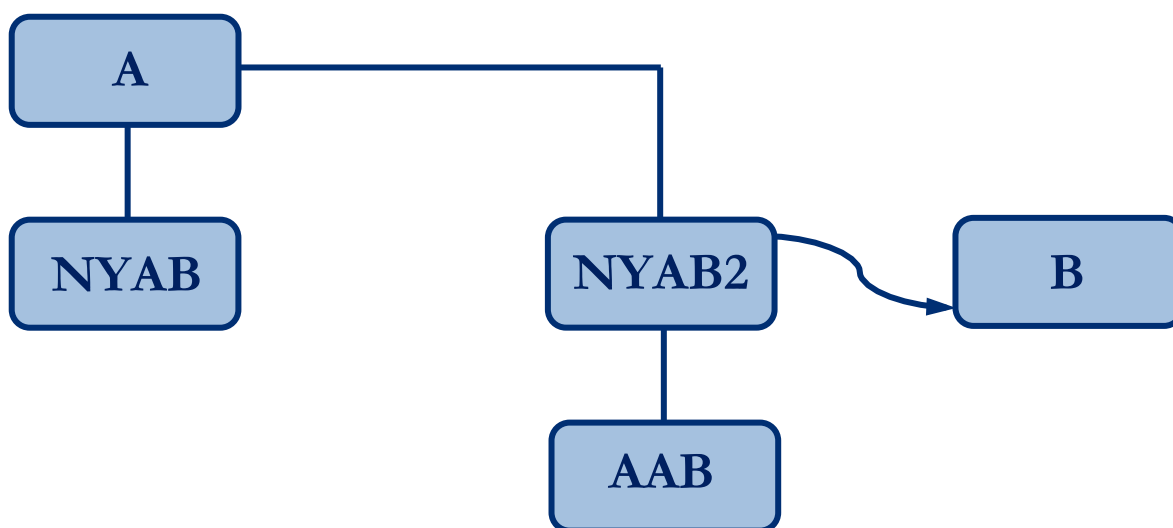
¹⁰⁴ Priset som sätts på aktierna diskuteras inte vidare i denna uppsats.

¹⁰⁵ Priset som sätts på aktierna diskuteras inte vidare i denna uppsats.



Figur 11- NYAB överlåter aktierna i AAB till NYAB2.

Nu äger A bolaget NYAB som endast innehåller pengar från försäljningen av aktierna i AAB. A äger även NYAB2 som är ägare till aktierna i AAB. A kan nu skänka, alternativt sälja NYAB2 till sitt barn B. Om A vill ha kompensation för aktierna i AAB säljes NYAB2 till B om A inte vill ha någon kompensation för aktierna kan NYAB2 skänkas till B.



Figur 12- A överlåter NYAB2 till B. A äger fortfarande NYAB.

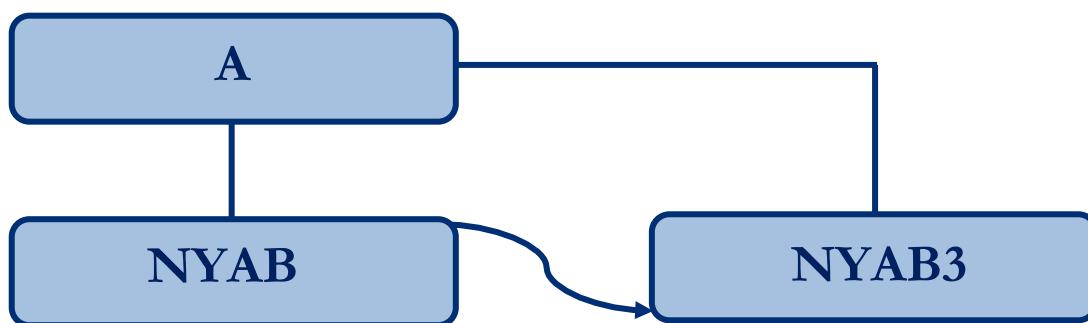
B är nu ägare till det ursprungliga bolaget AAB där verksamheten finns. A äger fortfarande NYAB. A planerar att likvidera NYAB efter att bolaget fått vila under den så kallade karenstiden.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Se kapitel 2.3.

5.3.2 Exempel två

I det andra exemplet är utgångspunkten samma som i exempel ett (för figurer se kapitel 5.3.1, figur 10 till 12). Den äldre generationen, A, driver företaget AAB. A bildar sedan ett nytt bolag, NYAB. Efter bildandet av NYAB säljer A aktierna i AAB till NYAB för aktiernas omkostnadsbelopp alternativt omkostnadsbeloppet plus sparad utdelningsutrymme om sådant finns.¹⁰⁷ Efter försäljningen till NYAB uppstår det ett koncernförhållande, NYAB är moderbolag till det ursprungliga bolaget AAB och A är ägare till hela koncernen. A bildar sedan ytterligare ett bolag, NYAB2. NYAB överlåter aktierna i AAB till NYAB2 till aktiernas omkostnadsbelopp alternativt omkostnadsbeloppet plus sparad utdelningsutrymme om sådant finns.¹⁰⁸ Nu äger A bolaget NYAB som endast innehåller pengar från försäljningen av aktierna i AAB. A äger även NYAB2 som är ägare till aktierna i AAB. A kan nu skänka, alternativt sälja NYAB2 till sitt barn B. Om A vill ha kompensation för aktierna i AAB säljer hon NYAB2 till B om A inte vill ha kompensation för aktierna kan NYAB2 skänkas till B. Och B är nu ägare av det ursprungliga bolaget AAB genom moderbolaget NYAB2.

I nästa steg skiljer sig detta exempel från exempel ett. I detta exempel bildar A nu ytterligare ett bolag, NYAB3, till vilket aktierna i NYAB överlåts.



Figur 13- A överlåter aktierna i NYAB till NYAB3.

A planerar att låta NYAB3 vila under en femårs period¹⁰⁹ för att sedan likvidera bolaget.

¹⁰⁷ Priset som sätts på aktierna diskuteras inte vidare i denna uppsats.

¹⁰⁸ Priset som sätts på aktierna diskuteras inte vidare i denna uppsats.

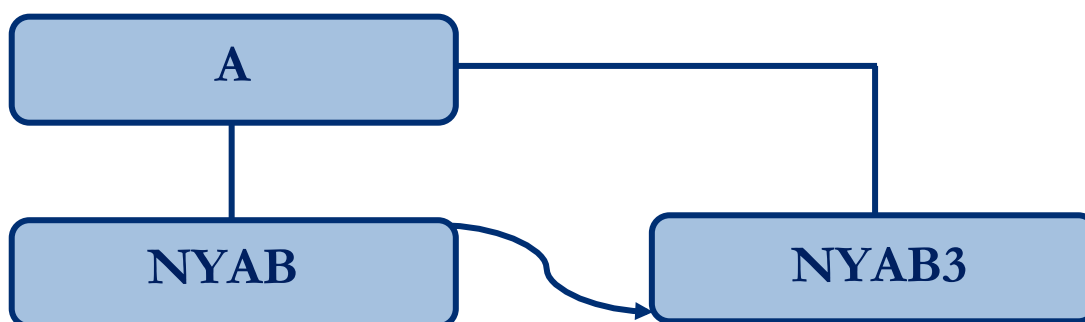
¹⁰⁹ Den så kallade karenstiden, se kap. 2.3.

5.3.3 Exempel tre

Det tredje exemplet ursprungsläge är det samma som i exempel ett och två (för figurer se kapitel 5.3.1, figur 10 till 12). A äger ett bolag, AAB. A bildar sedan ett nytt bolag, NYAB, till vilket aktierna i AAB överläts till aktiernas omkostnadsbelopp alternativt omkostnadsbeloppet plus sparad utdelningsutrymme om sådant finns.¹¹⁰ Efter försäljningen av aktierna i AAB till NYAB uppstår det ett koncernförhållande, NYAB är moderbolag till det ursprungliga bolaget AAB och A är ägare till hela koncernen. NYAB säljer sedan aktierna i AAB till ytterligare ett bolag av A bildat bolag, NYAB2. Priset sätts till aktiernas omkostnadsbelopp alternativt omkostnadsbeloppet plus sparad utdelningsutrymme om sådant finns.¹¹¹

A kan sedan överlåta den nybildade koncernen med NYAB2 som moderbolag och AAB som dotterbolag till B, den yngre generationen. Om A vill ha kompensation för aktierna i AAB säljer hon NYAB2 till B om A inte vill ha kompensation för aktierna kan NYAB2 skänkas till B.

Nu är B ägare av det ursprungliga bolaget AAB genom moderbolaget NYAB2. A äger NYAB som endast innehåller pengar från försäljningen av aktierna i AAB. I nästa steg bildar A, i likhet med exempel två, ytterligare ett bolag, NYAB3, till vilket aktierna i NYAB överläts.



Figur 14- A bildar NYAB3 till vilket aktierna i NYAB överläts.

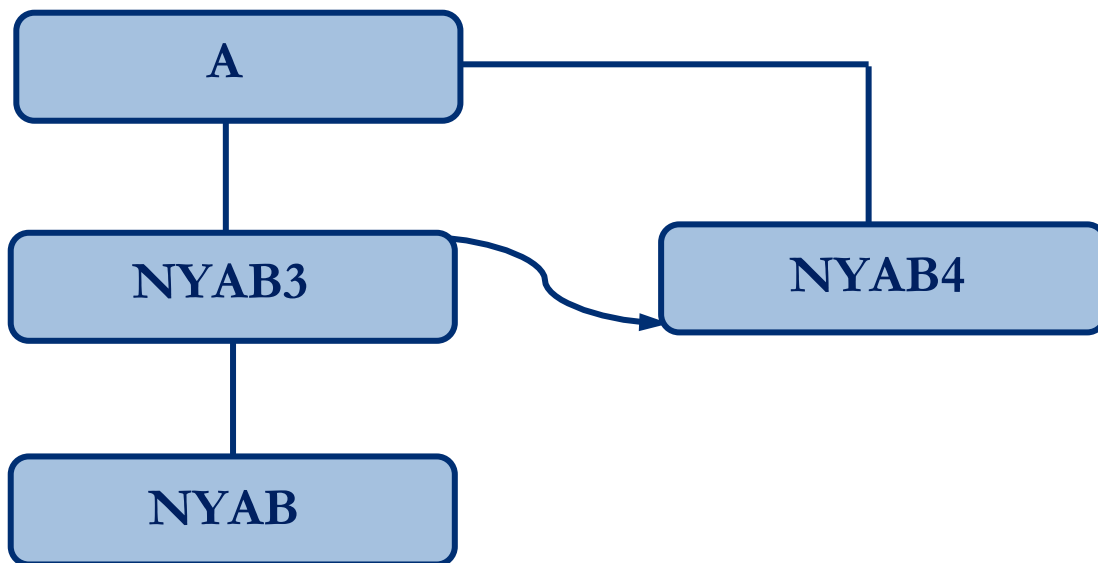
I ett sista steg överlåter A aktierna i NYAB3 till ytterligare ett av A bildat bolag, NYAB4 i likhet med förfarandet i RÅ 2009 ref. 31.¹¹² NYAB4 äger nu alltså aktierna

¹¹⁰ Priset som sätts på aktierna diskuteras inte vidare i denna uppsats.

¹¹¹ Priset som sätts på aktierna diskuteras inte vidare i denna uppsats.

¹¹² Se kapitel 5.2.

i NYAB3 vilket i sin tur äger NYAB som innehar en kapitalvinst från överlåtelsen av NYAB2 till B.



Figur 15- A överlåter aktierna i NYAB3 till NYAB4.

A planerar efter detta att låta NYAB4 vila under en femårs period, den så kallade karenstiden,¹¹³ för att sedan likvidera bolaget.

¹¹³ Den så kallade karenstiden, se kap. 2.3.

6 Skatteflyktslagens tillämplighet

6.1 Inledning

Analysen bygger på de tre exempel som presenterats i uppsatsens femte kapitel (5.3.1- 5.3.3). Varje exempel analyseras utifrån skatteflyktslagens fyra rekvisit som måste vara uppfyllda för att lagen skall vara tillämplig på ett förfarande. I de fall något rekvisit inte är uppfyllt kommer de övriga trots det att analyseras, detta för att ge bättre uppfattning om vad som skiljer de tre exemplen åt. Efter analysen av exemplen följer en sammanfattande analys av skatteflyktslagens tillämplighet på upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften av fåmansföretag.

6.2 Exempel ett

6.2.1 Rekvisit ett- skatteförmån

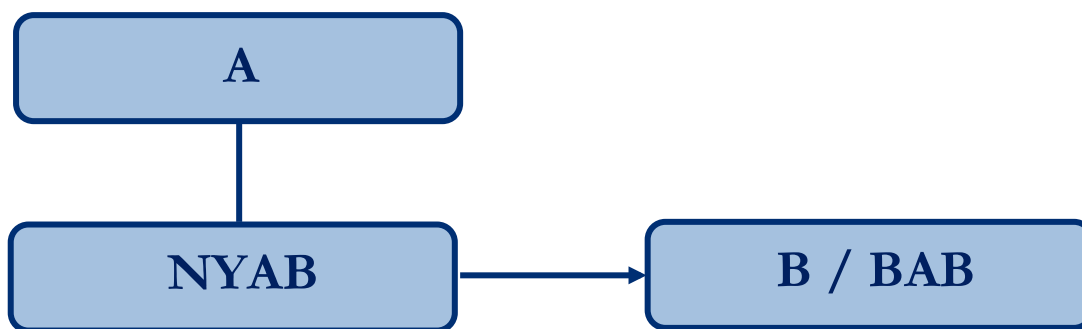
För att skatteflyktslagen skall anses vara uppfyllt krävs det enligt lagens första rekvisit att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ger upphov till en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.¹¹⁴ Förfarandet skall alltså innebära att den skattskyldige får en mer fördelaktig eller en mildare beskattning än vad hon skulle fått vid ett annat förfarande.¹¹⁵

I det första exemplet (kapitel 5.3.1) bildar A, den äldre generationen, först ett bolag, NYAB, till vilket han överlåter sitt bolag AAB, det ursprungliga bolaget där verksamheten finns. A kunde sedan ha valt att överlåta NYAB till den yngre generationen, B alternativt ett av B ägt bolag, BAB, och då blivit beskattad för den kapitalvinst en sådan överlåtelse skulle innebära. Vinsten skulle i detta förfarande beskattas i både inkomstslaget kapital och tjänst.¹¹⁶

¹¹⁴ 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

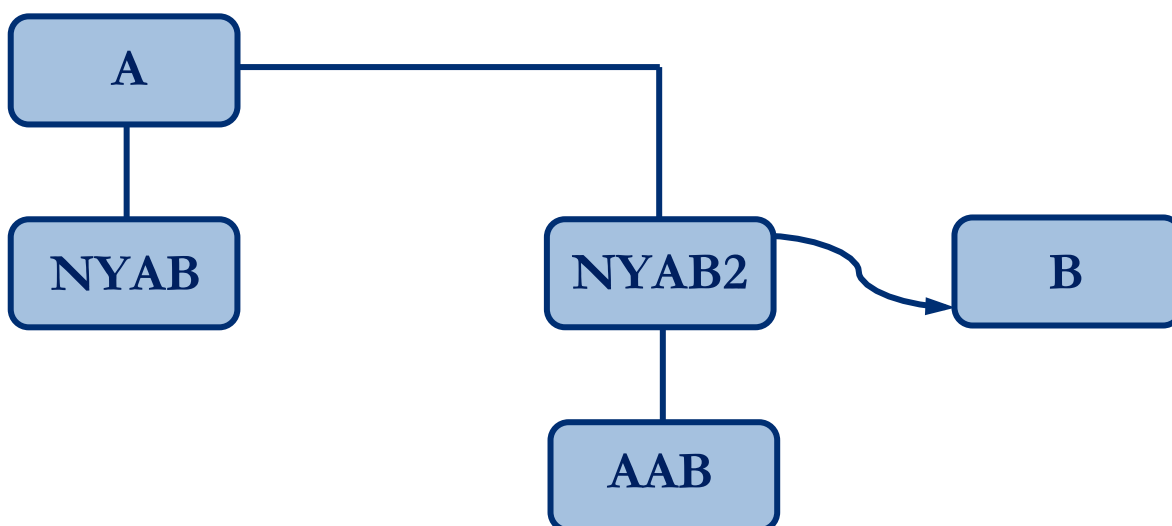
¹¹⁵ Se kapitel 3.2.2.

¹¹⁶ Se kapitel 2.4.1.



Figur 16- A överlåter NYAB som äger AAB till B/BAB.

Istället väljer A att i exempel ett bilda ytterligare ett bolag, NYAB2, dit aktierna i AAB sedan överlåts. Kvar i NYAB blir då endast en kapitalvinst från överlåtelsen av AAB. A överlåter sedan NYAB2 till B, som således övertar den ursprungliga verksamheten. A planerar sedan låta NYAB vila under fem år, under den så kallade karenstiden, för att sedan likvidera bolaget.



Figur 17- Överlåtelse enligt exempel ett.

Det är dock inte möjligt att genom intern aktieöverlåtelse avsmitta ett bolag från fåmansföretagsreglerna om verksamhet fortfarande bedrivs i det överlåtande bolaget. Delägars aktier i fåmansföretag är kvalificerade om samma eller likartad verksamhet bedrivs i ett annat bolag i vilket delägaren också bedriver kvalificerad verksamhet.¹¹⁷ Detta kan till exempel vara fallet om bolaget bedriver kapitalförvaltning med medel som härrör från detta andra bolag.

¹¹⁷ 57 kap. 4 § 1 st 1 p. IL.

För att bestämmelsen i 57 kapitlet 4 § 1 st 1 p. IL skall bli tillämplig krävs det att den verksamhet som skall jämföras är samma eller likartad samt att den bedrivs. Det räcker inte med att sådan verksamhet har bedrivits för att bestämmelsen skall bli tillämplig. Kapitalförvaltning, fastighetsförvaltning och rörelse är exempel på verksamheter.¹¹⁸

Om ett företag förvaltar medel som härrör från en delägars verksamhet som bedrivs i ett annat företag anses även det utgöra likartad verksamhet.¹¹⁹ Som en delägare avses delägaren och närstående till denne,¹²⁰ vilket innebär att det faktum att B är verksam i AAB medför att verksamheten som bedrivs i NYAB är likartad med den som bedrivs i AAB. Således innebär det att aktierna i NYAB är kvalificerade enligt 57 kapitlet 4 § 1 st 1 p. IL.

Regeln i 57 kapitlet 4 § 1 st 2 p. IL finns för att förhindra möjligheten att kringgå reglerna som aktualiseras när kvalificerade andelar beskattas. Aktierna kan genom denna regel anses kvalificerade även när företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och delägaren eller någon närstående under beskattning året eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag.

Tivéus menar dock att ett sätt att undvika den fortsatta smittningen när man flyttar en verksamhet till ett nytt bolag samtidigt som man önskar kvarhålla upparbetade vinstmedel i det gamla bolaget är att göra detta genom att bilda holdingbolag. Viktigt är dock att ägaren till holdingbolaget inte är verksam i detta. Tivéus menar vidare att i dessa fall bör holdingbolaget vara avsmittat efter en femårsperiod och bolaget kan likvideras utan att fåmansföretagsreglerna blir tillämpliga.¹²¹

¹¹⁸ Jfr. 35 kap. 3 § 3 p. II där ett lagerbolag som förvärvats under året uppfyller kravet på att anses vara ett under beskattningsåret helägt bolag under förutsättning att det inte bedrivs någon verksamhet i bolaget innan förvärvet.

¹¹⁹ Mål 1455-09 i RÅ 2010 ref. 11.

¹²⁰ Se kapitel 2.2.

¹²¹ Tivéus, U, *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2010:4, s. 244.

Detta blir dock inte fallet i exempel ett, eftersom andelarna är kvalificerade enligt 57 kapitlet 4 § 1 st 1 p IL. Detta innebär att trots att A genomför ett generationsskifte genom upprepad intern aktieöverlåtelse så undkommer hon inte fåmansföretagsreglerna. Detta eftersom NYAB bedriver kapitalförvaltning med medel som härrör från AAB. Detta innebär att A beskattas enligt de särskilda reglerna i 57 kapitlet IL, i både inkomstslaget tjänst och kapital.¹²²

Eftersom A inte erhåller någon skatteförmån genom förfarandet så är inte det första rekvisitet i skatteflyktslagen uppfyllt i exempel ett. Skatteflyktslagen blir inte tillämplig om inte alla fyra rekvisit i generalklausulen är uppfyllda och således kan inte förfarandet i exempel ett anses vara skatteflykt.

6.2.2 Rekvisit två- medverkande

För att skatteflyktslagens andra rekvisit skall vara uppfyllt krävs det att den skattskyldige själv eller genom annan medverkat till rättshandlingen eller rättshandlingarna.¹²³ Detta innebär att en skattskyldig inte kan undvika att skatteflyktslagen tillämpas genom att hävda att en annan person utfört rättshandlingen om den skattskyldige haft en påtaglig möjlighet att påverka den som utfört rättshandlingen. Om den skattskyldige haft påtaglig möjlighet att påverka rättshandlingen anses hon medverkat indirekt.¹²⁴

A måste betraktas vara den som genomför generationsskiftet, om än med hjälp från jurister eller konsulter. Om A själv genomfört generationsskiftet har hon medverkat direkt till rättshandlingarna, om A tagit hjälp från jurister har hon haft en påtaglig möjlighet att påverka hur rättshandlingarna utförts och således medverkat indirekt. Detta innebär att skatteflyktslagens andra rekvisit är uppfyllt.

¹²² Se kapitel 2.4.1.

¹²³ 2 § 2 p. skatteflyktslagen.

¹²⁴ Se kapitel 3.2.3.

6.2.3 Rekvisit tre- avsikt

Rekvisit tre i generalklausulen är uppfyllt om skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.¹²⁵ Skatteflyktslagen skall inte tillämpas om den skattskyldige kan visa att det finns afärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl som var för sig eller tillsammans väger tyngre än vad skatteförmånen gör.¹²⁶

Eftersom A skulle kunna genomföra ett generationsskifte med intern aktieöverlåtelse i två steg istället för enligt förfarandet i exempel ett kan det antas att A valt detta förfarande i tron om att erhålla en skatteförmån. Då utgör skatteförmånen det övervägande skälet för förfarandet och således är rekvisit tre uppfyllt i det första exemplet.

6.2.4 Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte

Skatteflyktslagens fjärde rekvisit är uppfyllt om 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 kringgåtts genom förfarandet.¹²⁷ Vid bedömningen av om en transaktion strider mot lagstiftningens syfte skall vikt läggas vid om transaktionen var avsedd och förutsedd av lagstiftaren.¹²⁸ Om syftet inte framgår direkt av lagens ordalydelse kan vägledning hämtas från förarbeten.¹²⁹ Då det är de speciella beskattningsreglerna för fåmansföretag som återfinns i 57 kapitlet IL som A:s handlande eventuellt kan anses strida mot är det syftet med dessa regler som måste klargöras för att det fjärde rekvisitets tillämplighet skall kunna analyseras.

Enligt reglerna i 57 kapitlet IL skall den del av inkomsten som kan anses vara hänförlig till fåmansföretagsägarens arbetsinsatsen i företaget eller till ett annat företag med anknytning till fåmansföretaget inte beskattas i inkomstslaget kapital utan

¹²⁵ 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

¹²⁶ Se kapitel 3.2.4.

¹²⁷ 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

¹²⁸ Se kapitel 3.2.5.

¹²⁹ Se kapitel 3.2.5.

istället i inkomstslaget tjänst.¹³⁰ Genom förfarandet enligt exempel ett kommer A att vid en likvidering beskattas enligt reglerna i 57 kapitlet IL, både i inkomstslaget tjänst och kapital. Eftersom det är lagstiftarens syfte att företag som faller inom definitionen av fåmansföretag skall beskattas enligt reglerna i 57 kapitlet IL så kan inte förfarandet i exempel ett anses strida mot lagstiftningen och således är inte rekvisit fyra uppfyllt.

6.3 Exempel två

6.3.1 Rekvisit ett- skatteförmån

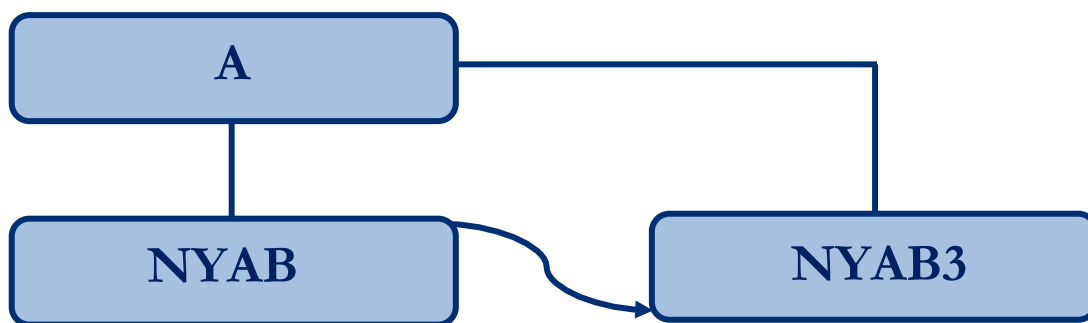
För att skatteflyktslagens första rekvisit skall vara uppfyllt krävs det att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling ger upphov till en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.¹³¹ Förfarandet skall innebära att den skattskyldige får en mer fördelaktig eller en mildare beskattning än vad som skulle vara fallet vid ett annat förfarande.¹³²

Förfarandet i exempel två skiljer sig lite från exempel ett. I både exempel ett och två bildar A NYAB som hon överlåter AAB till. Sedan bildar hon NYAB2 som i sin tur förvärvar aktierna i AAB från NYAB, kvar i NYAB blir då en kapitalvinst. NYAB2 skänks sedan till den yngre generationen. I exempel ett likviderar A sedan NYAB efter karenstiden på fem år. I exempel två bildar A istället ytterligare ett bolag, NYAB3. A överlåter sedan aktierna i NYAB till NYAB3. Det bildas här ett koncernförhållande, NYAB3 är moderbolag till NYAB.

¹³⁰ Se kapitel 2.4.1.

¹³¹ 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

¹³² Se kapitel 3.2.2.



Figur 18- A överlåter NYAB till NYAB3.

Frågan blir nu om A med detta förfarande lyckats att erhålla en skatteförmån genom att inte beskattas enligt de särskilda reglerna i 57 kapitlet IL och istället beskatta kapitalvinsten till sin helhet i inkomstslaget kapital¹³³ eller om hon trots förfarandet skall beskattas i både inkomstslaget tjänst och kapital. Delägarers aktier i fåmansföretag är kvalificerade om samma eller likartad verksamhet bedrivs i ett annat bolag i vilket delägaren också bedriver kvalificerad verksamhet.¹³⁴ Detta kan till exempel vara fallet om bolaget bedriver kapitalförvaltning med medel som härrör från detta andra bolag.

För att bestämmelsen i 57 kapitlet 4 § 1 st 1 p. IL skall bli tillämplig krävs det att den verksamhet som skall jämföras är samma eller likartad samt att den bedrivs. Det räcker inte med att sådan verksamhet har bedrivits för att bestämmelsen skall bli tillämplig. Kapitalförvaltning, fastighetsförvaltning och rörelse är exempel på verksamheter.¹³⁵

Om ett företag förvaltar medel som härrör från en delägarers verksamhet som bedrivs i ett annat företag anses även det utgöra likartad verksamhet.¹³⁶ Som en delägare avses delägaren och närstående till denne,¹³⁷ vilket innebär att det faktum att B är verksam i AAB skulle kunna medföra att kapitalförvaltningen i NYAB3 är lik-

¹³³ 48 kap. IL.

¹³⁴ 57 kap. 4 § 1 st 1 p. IL.

¹³⁵ Jfr. 35 kap. 3 § 3 p. II där ett lagerbolag som förvärvats under året uppfyller kravet på att anses vara ett under beskattningsåret helägt bolag under förutsättning att det inte bedrevs någon verksamhet i bolaget innan förvärvet.

¹³⁶ Mål 1455-09 i RÅ 2010 ref. 11.

¹³⁷ Se kapitel 2.2.

artad med den som bedrivs i AAB. Dock måste det här anses att verksamheten i AAB är skild från den i NYAB3 att den inte kan anses vara samma eller likartad.

Eftersom 57 kapitlet 4 § 1 st 1 p. IL inte är tillämplig skall en utredning av bestämmelsen i 57 kapitlet 4 § 1 st. 2 p. IL göras istället. Om lagrummet blir tillämpligt beskattas A enligt reglerna i 57 kapitlet om inte har hon erhållit en skatteförmån eftersom NYAB då inte anses vara ett fåmansföretag, efter en karenstid om fem beskattningsår, och A beskattas för vinsten i inkomstslaget kapital enligt reglerna i 48 kapitlet IL.

En andel är enligt 57 kapitlet 4 § 1 st. 2p. IL kvalificerad om fåmansföretaget äger andel i annat fåmansföretag i vilket fåmansdelägaren eller närstående varit aktiv under beskattningsåret eller de föregående fem beskattningsåren. Denna regel finns för att företag inte ska kunna kringgå reglerna genom att dela upp verksamheten i skilda företag eller flytta över verksamheten i ett nytt bolag och därefter sälja det första bolaget.

Vid en prövning av lagrummet måste det tas i beaktan att regeln uttryckligen reglerar den situationen att andelar i företaget i fråga kan vara kvalificerade även på grund av förhållandena i ett annat företag som det förstnämnda företaget äger direkt eller indirekt. Av lagtexten framgår att, till skillnad från i 57 kap. 4 § 1 st. 1p. IL, en andel kan vara kvalificerad endast om ägaren eller en närstående varit verksam i det direkt eller indirekt ägda företaget i betydande omfattning. Någon motsvarande anknytning till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som anges i andra ledet i 57 kap. 4 § 1 st. 1p. IL finns inte i 57 kapitlet 4 § 1 st. 2 p. IL.

Eftersom A inte planerar att vara verksam i NYAB3 och bolaget är separerat från AAB där verksamhet bedrivs kan aktierna i NYAB3 inte vara kvalificerade enligt bestämmelsen i 57 kapitlet 4 § 1 st 2 p. IL. Detta innebär att A kan låta NYAB vila under de kommande fem beskattningsåren, karenstiden, och sedan likvidera bolaget och beskattas enligt reglerna i 48 kapitlet IL. En beskattning enligt reglerna i 48 kapitlet IL, i inkomstslaget kapital, skulle innebära en skatteförmån jämfört med en beskattning enligt reglerna i 57 kapitlet, i både inkomstslaget kapital och tjänst, vilket innebär att skatteflyktslagens första rekvisit är uppfyllt i exempel två.

6.3.2 Rekvisit två- medverkande

För att skatteflyktslagens andra rekvisit skall uppfyllas krävs det att den skattskyldige själv eller genom annan medverkat till rättshandlingen eller rättshandlingarna.¹³⁸ Om den skattskyldige haft påtaglig möjlighet att påverka rättshandlingen anses hon medverkat indirekt.¹³⁹

A måste betraktas vara den som genomför generationsskiftet, om än med hjälp från juridiskt kunniga konsulter. Om A själv genomför generationsskiftet har A medverkat direkt till rättshandlingarna. Och om A får hjälp av utomstående har A haft en påtaglig möjlighet att påverka hur rättshandlingarna utförts och således medverkat indirekt. Detta innebär att skatteflyktslagens andra rekvisit är uppfyllt i det andra exemplet.

6.3.3 Rekvisit tre- avsikt

Generalklausulens tredje rekvisit är uppfyllt om skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.¹⁴⁰ Skatteflyktslagen skall inte tillämpas om den skattskyldige kan visa att det finns afärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl som var för sig eller tillsammans väger tyngre än vad skatteförmånen gör.¹⁴¹

Eftersom A skulle kunna genomföra ett generationsskifte med intern aktieöverlåtelse i två steg istället för förfarandet i exempel två så kan det antas att A valt detta förfarande i tron om att hon skall erhålla en skatteförmån. Om så är fallet utgör skatteförmånen det övervägande skälet för förfarandet och således är rekvisit tre uppfyllt i det andra exemplet.

6.3.4 Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte

Skatteflyktslagens fjärde rekvisit är uppfyllt om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestäm-

¹³⁸ 2 § 2 p. skatteflyktslagen.

¹³⁹ Se kapitel 3.2.3.

¹⁴⁰ 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

¹⁴¹ Se kapitel 3.2.4.

melseernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.¹⁴² Om syftet inte framgår direkt av lagstiftningens ordalydelse kan vägledning hämtas från förarbeten.¹⁴³

Då det är de speciella beskattningsreglerna för fåmansföretag som återfinns i 57 kapitlet IL som A:s handlande eventuellt kan anses strida mot är det syftet med dessa regler som måste klargöras för att en analys om rekvisitets tillämplighet skall kunna göras. Enligt reglerna i 57 kapitlet IL skall den del av inkomsten som kan anses vara hänförlig till fåmansföretagsägarens arbetsinsatsen i företaget eller till ett annat företag med anknytning till fåmansföretaget skall inte beskattas i inkomstslaget kapital utan istället i inkomstslaget tjänst.¹⁴⁴

Genom upprepade interna aktieöverlåtelser har A åstadkommit att inkomster som uppkommit till följd av avyttring av bolaget AAB, där A varit verksamma i betydande omfattning och i vilket bolag aktierna varit kvalificerade andelar beskattas som kapitalvinst enligt reglerna i 48 kapitlet IL istället för enligt de särskilda reglerna i 57 kapitlet IL. En beskattning enligt reglerna i 48 kapitlet IL skulle strida mot lagstiftarens syfte med en särskild beskattning av företag som enligt definitionen i 56 kapitlet IL är fåmansföretag. En taxering på grundval av förfarandet i exempel två måste därför anses strida mot syftet med de aktuella bestämmelserna. Detta innebär således att det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagens generalklausul är uppfyllt.

6.4 Exempel tre

6.4.1 Rekvisit ett- skatteförmån

För att skatteflyktslagens första rekvisit skall bli uppfyllt krävs det att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling ger upphov till en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.¹⁴⁵ Förfarandet skall alltså innebära att

¹⁴² 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

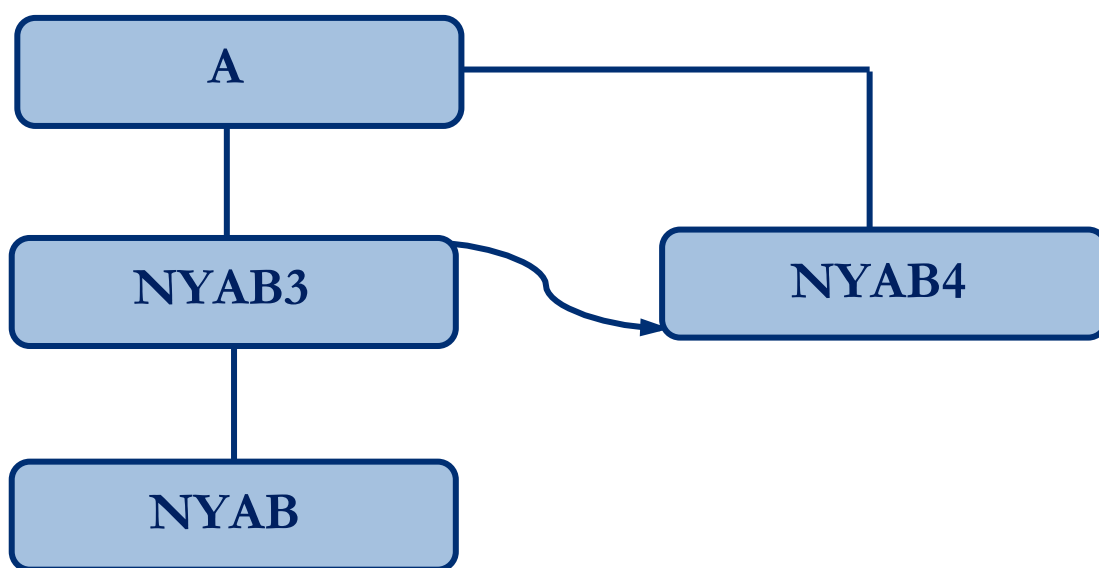
¹⁴³ Se kapitel 3.2.5.

¹⁴⁴ Se kapitel 2.4.1.

¹⁴⁵ 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

den skattskyldige får en mer fördelaktig eller en mildare beskattning än vad hon skulle fått vid ett annat förfarande.¹⁴⁶

Förfarandet i exempel tre skiljer sig lite från exempel ett och två. I både exempel ett, två och tre bildar A NYAB som hon överlåter AAB till. Sedan bildar hon NYAB2 som i sin tur förvärvar aktierna i AAB från NYAB, kvar i NYAB blir då en kapitalvinst. NYAB2 skänks sedan till den yngre generationen. I exempel ett likviderar A sedan NYAB efter karenstiden på fem år. I exempel två bildar A istället ytterligare ett bolag, NYAB3. A överlåter sedan aktierna i NYAB till NYAB3. Det bildas här ett koncernförhållande, NYAB3 är moderbolag till NYAB. I exempel tre bildar A sedan ytterligare ett bolag till vilket hon överlåter aktierna i NYAB3. Det uppstår då ett nytt koncernförhållande, NYAB4 är moderbolag till NYAB3 som i sin tur är moderbolag till NYAB. Kapitalvinsten från överlåtelsen av NYAB2 till B ligger fortfarande kvar i NYAB.



Figur 19- A överlåter NYAB3 till NYAB4.

Frågan att ta ställning till är alltså om A med detta förfarande lyckats att erhålla en skatteförmån genom att inte beskattas enligt de särskilda reglerna i 57 kapitlet IL och istället beskatta kapitalvinsten till sin helhet i inkomstslaget kapital¹⁴⁷ eller om hon trots förfarandet skall beskattas i både inkomstslaget tjänst och kapital.

¹⁴⁶ Se kapitel 3.2.2.

¹⁴⁷ 48 kap. IL.

Bestämmelsen i 57 kapitlet 4 § 1 st 1 p. IL medför inte att andelarna i NYAB4 blir kvalificerade, detta eftersom verksamheten måste anses separerad från verksamheten i AAB och således kan den inte utgöra samma eller likartad verksamhet.

För att utreda om det första rekvisitetet är uppfyllt skall det istället utredas om regeln i 57 kapitlet 4 § 1 st. 2 p. IL blir tillämplig på exemplet eller inte. Om regeln blir tillämplig beskattas A enligt reglerna i 57 kapitlet om inte så har hon erhållit en skatteförmån eftersom NYAB då inte anses vara ett fåmansföretag, efter en karenstid om fem beskattningsår, och A beskattas för vinsten i inkomstslaget kapital enligt reglerna i 48 kapitlet IL.¹⁴⁸

En andel är enligt 57 kapitlet 4 § 1 st. 2p. IL kvalificerad om fåmansföretaget äger andel i annat fåmansföretag i vilket fåmansdelägaren eller närstående varit aktiv under beskattningsåret eller de förgående fem beskattningsåren. Vid en analys av lagrummet måste det tas i beaktan att regeln uttryckligen reglerar den situationen att andelar i företaget i fråga kan vara kvalificerade även på grund av förhållandena i ett annat företag som det förstnämnda företaget äger direkt eller indirekt. Av lagtexten framgår det att en andel kan vara kvalificerad endast om ägaren eller en närstående varit verksam i det direkt eller indirekt ägda företaget i betydande omfattning. Någon motsvarande anknytning till företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som anges i andra ledet i 57 kap. 4 § 1 st. 1p. IL finns inte i 57 kapitlet 4 § 1 st. 2 p. IL.

Det ursprungliga bolaget, AAB, där B nu är aktiv måste anses vara så pass separat från NYAB4, som nu indirekt äger kapitalvinsten som uppkom vid överlåtelsen till B, att den verksamhet som B bedriver inte medför att andelarna i NYAB4 blir kvalificerade enligt bestämmelsen i 57 kapitlet 4 § 1 st. 2p. IL. Detta innebär i sin tur att A kan låta NYAB vila under de kommande fem beskattningsåren, karenstiden, och sedan likvidera bolaget och beskattas enligt reglerna i 48 kapitlet IL.

Om A skulle bli beskattad enligt reglerna i 48 kapitlet IL, i inkomstslaget kapital med en skattesats på 20 procent, skulle det innebära en skatteförmån jämfört med en beskattning enligt reglerna i 57 kapitlet, i både inkomstslaget kapital och tjänst

¹⁴⁸ Se kapitel 2.4.2.

med en progressiv skattesats i inkomstslaget tjänst på upp till 57 procent. Att A erhåller denna skatteförmån innebär att skatteflyktslagens första rekvisit är uppfyllt i det tredje exemplet.

6.4.2 Rekvisit två- medverkande

Skatteflyktslagens andra rekvisit är uppfyllt när den skattskyldige själv eller genom annan medverkat till rättshandlingen eller rättshandlingarna.¹⁴⁹ Om den skattskyldige haft påtaglig möjlighet att påverka rättshandlingen anses hon medverkat indirekt till handlingarnas genomförande.¹⁵⁰ Det finns inget krav på att den skattskyldige faktiskt medverkat utan det väsentliga är att möjlighet till påverkan har funnits.¹⁵¹

Detta innebär således att om A själv genomför generationsskiftet medverkar A direkt till rättshandlingarna. Om A istället har anlitat konsulter som hjälpt henne att genomföra skiftet har A haft en påtaglig möjlighet att påverka hur rättshandlingarna utförts och således medverkat indirekt till att förfarandet skett på det sätt som exempel tre illustrerar. A skall alltså betraktas vara den som genomför generationsskiftet, om än med hjälp från utifrån. Eftersom A anses delaktig i genomförandet innebär det att skatteflyktslagens andra rekvisit är uppfyllt på förfarandet i exempel tre.

6.4.3 Rekvisit tre- avsikt

För att skatteflyktslagens tredje rekvisit avseende avsikt skall anses vara uppfyllt krävs det att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.¹⁵² Om den skattskyldige kan visa att det finns affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl som var för sig eller till-

¹⁴⁹ 2 § 2 p. skatteflyktslagen.

¹⁵⁰ Se kapitel 3.2.3.

¹⁵¹ Se kapitel 3.2.3.

¹⁵² 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

sammans väger tyngre än vad skatteförmånen gör skall lagen inte tillämpas på förfarandet.¹⁵³

Eftersom A skulle kunna genomföra ett generationsskifte med intern aktieöverlåtelse i två steg istället för mer komplicerade förfarandet i exempel tre kan det antas att A valt detta förfarande i tron om att hon skall erhålla en skatteförmån. Förfarandet måste anses vara valt för att undgå reglerna i 57 kapitlet IL. Detta innebär att skatteförmånen utgör det övervägande skälet för förfarandet och således är generalklausulens tredje rekvisit uppfyllt i exempel tre.

6.4.4 Rekvisit fyra- lagstiftningens syfte

För att skatteflyktslagens fjärde rekvisit skall vara uppfyllt krävs det att en taxering på grundval av förfarandet strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.¹⁵⁴ Tolkningen av rekvisitet utgår från lagstiftning och om syftet inte går att finna i lagstiftningens ordalydelse skall förarbetena analyseras.

De regler som A:s handlande eventuellt skulle kunna anses strida mot är de speciella beskattningsregler som tillämpas på fåmansföretag som återfinns i 57 kapitlet IL. Enligt reglerna i 57 kapitlet IL skall den del av inkomsten som kan anses vara hänförlig till fåmansföretagsägarens arbetsinsatsen i företaget eller till ett annat företag med anknytning till fåmansföretaget inte beskattas i inkomstslaget kapital utan istället i inkomstslaget tjänst.¹⁵⁵

Genom upprepade interna aktieöverlåtelser har A åstadkommit att inkomster som uppkommit till följd av avyttring av bolaget AAB, där A varit verksamma i betydande omfattning och i vilket bolag aktierna varit kvalificerade andelar beskattas som kapitalvinst enligt reglerna i 48 kapitlet IL istället för enligt de särskilda reglerna i 57 kapitlet IL. En beskattning enligt reglerna i 48 kapitlet IL skulle strida mot lagstiftarens syfte med särskild beskattning av kapitalvinst hänförlig från före-

¹⁵³ Se kapitel 3.2.4.

¹⁵⁴ 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

¹⁵⁵ Se kapitel 2.4.1.

tag som enligt definitionen i 56 kapitlet IL är fåmansföretag.¹⁵⁶ En taxering på grundval av förfarandet i exempel tre måste därför anses strida mot syftet med de aktuella bestämmelserna. Detta innebär således att det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagens generalklausul är uppfyllt i det tredje exemplet.

6.5 Sammanfattande analys

Gemensamt för samtliga exempel är att rekvisit två om medverkan samt rekvisit tre om avsikt är uppfylla. Slutsatsen att dra från detta är att om en företagsägare genomfört ett generationsskifte genom upprepade interna aktieöverlåtelser anses denne vara delaktig samt ha en avsikt att tillgodoräkna sig en skatteförmån. Företagsägaren behöver inte själv aktivt medverka i skiftet, det räcker att ägaren har en påtaglig möjlighet till att göra det, vilket en företagsägare alltid har. Företagsägaren behöver inte heller faktiskt erhållit en skatteförmån, det räcker att det finns en avsikt att genom skatteplanering undkomma de speciella beskattningsreglerna i 57 kapitlet och istället beskattas enligt de beskattningsregler som tillämpas på kapitalvinster på okvalificerade andelar i fåmansföretag. Målet med att genomföra generationsskiftet med upprepade interna aktieöverlåtelser istället för att genomföra det med en intern aktieöverlåtelse i ett eller två steg är att försöka undkomma att andelarna är kvalificerade och således bli beskattad inkomstslaget kapital och inte i inkomstslaget tjänst.

Huruvida rekvisit ett respektive fyra är tillämpligt på de tre analyserade exemplen varierar. Rekvisit ett är inte tillämpligt på exempel ett, i detta exempel åtnjuter företagsägaren, den äldre generationen, således ingen skatteförmån. Anledningen till att ingen skatteförmån förekommer i det första exemplet är att andelarna fortfarande är kvalificerade på grund av den yngre generationens fortsatta arbete i den ursprungliga verksamheten. Eftersom andelarna är kvalificerade beskattas A både i inkomstslaget kapital och tjänst, precis som lagstiftaren menat när reglerna i 57 kapitlet IL instiftades. Detta medför i sin tur att inte heller rekvisit fyra är uppfyllt i exempel ett. Eftersom A inte erhållit någon skatteförmån kan inte förfarandet anses strida mot syftet med bestämmelserna i 57 kapitlet IL.

¹⁵⁶ Se kapitel 2.2 samt 2.4.1.

I exempel två måste det ursprungliga bolaget, AAB, där B nu är aktiv anses vara separerat från NYAB3, som nu äger kapitalvinsten som uppkom vid överlåtelsen till B, att den verksamhet som B bedriver inte kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet. Andelarna i NYAB3 är inte heller kvalificerade enligt 57 kapitlet 4 § 1 st. 2p. IL. Eftersom andelarna inte är kvalificerade skulle A bli beskattad i inkomstslaget kapital vilket skulle innebära en skatteförmån jämfört med en beskattning enligt reglerna i 57 kapitlet, detta innebär således att rekvisit ett är tillämpligt på exempel två. Att A beskattas enligt reglerna om kapital trots att kapitalvinsten är hänförlig från ett företag som enligt reglerna i 56 kapitlet IL är ett fåmansföretag strider mot syftet med lagstiftningen för fåmansföretag vilket innebär att det fjärde rekvisitet är uppfyllt i exempel två.

Även i exempel tre anses det ursprungliga bolaget, AAB, där B nu är aktiv vara separerat från NYAB4, som nu indirekt äger kapitalvinsten som uppkom vid överlåtelsen till B, att den verksamhet som B bedriver inte kan anses utgöra samma eller likartad verksamhet för NYAB4. Andelarna i NYAB4 är inte kvalificerade enligt 57 kapitlet 4 § 1 st. 2p. IL då ingen verksamhet bedrivs i bolaget. Eftersom aktierna inte är kvalificerade sker ingen beskattning enligt reglerna i 57 kapitlet IL och därför åtnjuter A en skatteförmån vilket innebär att det första rekvisitet i skatteflyktlagen är uppfyllt. Även det fjärde rekvisitet är tillämpligt i exempel tre. Detta eftersom A genom upprepade interna aktieöverlåtelser åstadkommit att inkomster som uppkommit till följd av avyttring av bolaget AAB beskattas som kapitalvinst enligt reglerna i 48 kapitlet IL istället för enligt de särskilda reglerna i 57 kapitlet IL vilket strider mot lagstiftarens syfte.

7 Slutsats

För exempel ett gäller att rekvisit två och tre är uppfyllda, men inte rekvisit ett och fyra. Detta innebär att skatteflyktslagen inte är tillämplig på exemplet, vilket i sin tur medför att ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser i enlighet med exemplet är legitimt. I exempel två och tre blir däremot samtliga rekvisit i skatteflyktslagens generalklausul uppfyllda och således utgör förfarandena i exemplen skatteflykt. Det som skiljer exempel ett från exempel två och tre är att aktierna genom förfarandet i exempel ett är kvalificerade eftersom den yngre generationen fortsätter att driva samma eller likartad verksamhet i det ursprungliga bolaget medan förfarandet i exempel två och tre medför att aktierna inte är kvalificerade och en beskattning istället sker enligt reglerna om beskattning av kapitalvinst.

Den avgörande faktorn i bedömningen av när ett förfarande med upprepade interna aktieöverlåtelser vid generationsskiften av fåmansföretag kan anses vara skatteflykt är alltså om aktierna är kvalificerade eller inte. Om aktierna genom förfarandet blir kvalificerade trots att generationsskiftet genomförts med upprepade interna aktieöverlåtelser är skatteflyktslagens första rekvisit inte tillämpligt och således utgör förfarandet inte skatteflykt eftersom det krävs att samtliga fyra rekvisit är uppfyllda för att lagen skall bli tillämplig. Om aktierna däremot inte är kvalificerade har företagsägaren uppnått en skatteförmån som gör att skatteflyktslagens första rekvisit är uppfyllt och skatteflyktslagen kan bli tillämplig. Om företagsägaren beskattas enligt reglerna för kapitalvinst istället för enligt reglerna i 57 kapitlet IL, vilket är fallet om andelarna anses vara okvalificerade, strider det mot syftet med lagstiftningen om särskild beskattning av fåmansföretag.

Skatteflyktslagen blir alltså tillämplig i de fall där företagsägaren genomfört ett generationsskifte genom upprepade interna aktieöverlåtelser och andelarna inte längre är kvalificerade vilket ger företagsägaren en skatteförmån. Vidare krävs det att företagsägaren medverkat i rättshandlingarna, direkt eller indirekt, att företagsägaren haft för avsikt att erhålla en skatteförmån och om en beskattning på grundval av förfarandet strider mot de särskilda beskattningsreglerna i 57 kapitlet IL.

Referenslista

Lagstiftning

Lag (1995:575) mot Skatteflykt

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2005:113) om ändring av Inkomstskattelagen (1999:1229).

Förarbeten

Prop. 1980/81:17 Med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.

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

Prop 1989/90:110 Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Utskottsbetänkande

1997:98:SkU03 Reformerad skatteflyktslag.

Statens offentliga utredningar

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul.

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen

Praxis

RÅ 1993 ref 99

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2010 ref. 11

Litteratur

Hultqvist, A (2003), *Den nya skatteflyktslagen- vad har hänt?*, Festskrift till Lindencrona, Stockholm

Lehrberg, B (2010), *Praktisk juridisk metod*, I.B.A, Institutet för Bank och Affärsjuridik, Uppsala.

Lodin, S-O (1976), *Kringgåendelagstiftningen*, i Kringgående av skattelag, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm.

Peczenik, A (1995), *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Nordstedts Juridik AB Institutet för Rättsvetenskaplig forskning CXXI, Stockholm.

Rosander, U (2007), *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040.

Rydin, U, Båvall, B (2008), *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Nordstedts Juridik AB, Vällingby.

Sandgren C (2007), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, metod och argumentation*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Sandström, K, Svensson, U (2007), *Skatteplanering i aktieföretag, seriös skatteplanering för både bolaget och dig som ägare*, Björn Lundén Information AB, Näsviken.

Sandström, K, Svensson, U (2010), *Fåmansföretag- skatteregler och skatteplanering*, Björn Lundén Information AB, Vällingby.

Sund, L-G, Danielsson, H (2005), *Familjeägda aktieföretag och generationsskiften- en översikt*, Iustus förlag, Uppsala.

Tivéus, U (2010), *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, Skattenytt 2010:4.

Watz, Y, *Debatt och kommentarer, något om rättsutvecklingen på 3:12-området*, Svensk Skattetidning, 2008.

Bilaga 1- Lag (1995:575) mot skatteflykt

1 § Denna lag gäller i fråga om taxering till kommunal och statlig inkomstskatt. Lag (2007:1401).

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 kringgåtts genom förfarandet. Lag (1997:777).

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. Lag (1997:777).

4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten 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. Lag (2009:822).