



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Gåva av utdelningsrätt

Magisteruppsats i affärsrätt (skatterätt)

Författare: Alma Lind

Handledare: Elise Adelsköld och Anna Gerson

Framläggningsdatum 8 december 2010

Jönköping December 2010

Magisteruppsats i affärsrätt

Titel:	Gåva av utdelningsrätt
Författare:	Alma Lind
Handledare:	Elise Adelsköld
Datum:	2010-12-08
Ämnesord	Skatterätt, gåva, utdelningsrätt

Abstract

This thesis focuses on beneficial transfers of the right to dividends pertaining to shares in closed corporations. Beneficial transfers of the right to dividends alone are not treated in the Swedish tax legislation, however there are a few court rulings in which the practice has been treated. Due to the fact that the practice is regulated through case law there is a gap in the law, both concerning the donor's liability to pay taxes on disbursed dividends and according to which rules the donee is to be taxed. The uncertainty originates from the fact that dividends and capital gains pertaining to shares in closed corporations are taxed differently and according to special rules. It has therefore been questioned if it is possible for a shareholder of a closed corporation to dispossess the right to dividends by giving it as a gift and by doing so avoid taxation in accordance to these rules.

This thesis is an attempt to establish under which circumstances the liability to pay taxes on disbursed dividends is shifted from the donor to the donee, and in such a case, how the donee is supposed to be taxed, when the donee is a physical person. Furthermore it is examined if the practice could be of such kind that the Swedish Tax Avoidance Act is applicable.

The results of the study are; the donee, not the donor, is liable to pay taxes on disbursed dividends provided that the gift has a certain form. If the donee is a family member or an equivalent person, disbursed dividends is taxed solely in the source of employment. Other physical persons are taxed in the source of capital (disbursed dividends is taxed to five sixths). The Swedish Tax Avoidance Act does not apply to the practice.

Sammanfattning

Benefika överlåtelser av utdelningsrätt finns inte behandlat i den svenska skattelagstiftningen och situationen har endast i ett begränsat antal fall behandlats av Regeringsrätten. Detta har resulterat i att det finns luckor i gällande rätt både avseende gåvogivarens skattskyldighet och mottagarens beskattning. De fall som varit föremål för Regeringsrättens bedömning har endast avsett situationen då andelsägaren ämnat skänka bort sin utdelningsrätt till skattebefriade subjekt. Det föreligger således en osäkerhet huruvida de principer som fastställts i praxis utgör allmänna principer som skall tillämpas även på de fall då utdelningsrätten skänks bort till andra än skattebefriade subjekt. Hur gåvomottagaren skall beskattas för utfallande utdelning har aldrig varit föremål för Regeringsrättens bedömning och är således helt oreglerat.

Denna uppsats är ett försök att utifrån gällande rätt fastställa huruvida det är möjligt och under vilka förutsättningar en andelsägare med skatterättslig verkan kan gåva bort sin utdelningsrätt till fysiska personer samt hur utfallande utdelning skall beskattas hos gåvomottagaren i ett sådant fall. Vidare undersöks skatteflyktslagens tillämplighet vid gåvogivarens beskattning. Slutsatserna är baserade på en utredning gjord i enlighet med rättsdogmatisk metod. Detta innebär att gällande rätt fastställs genom en sammanställning och analys av de traditionella rättskällorna vilka beaktats i dess hierarkiska ordning.

Resultatet av denna utredning är att andelsägaren kan med skatterättslig verkan gåva bort sin utdelningsrätt även till fysiska personer, förutsatt att vissa formkrav följs. Om gåvomottagaren är närstående till andelsägaren skall utfallande utdelning tas upp i sin helhet i inkomstlaget tjänst. Om mottagaren inte är närstående skall utdelningen tas upp till fem sjättedelar i inkomstlaget kapital. Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandet.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Avgränsningar	3
1.4	Metod och material.....	4
1.5	Disposition.....	6
2	Gåva av utdelningsrätt.....	9
2.1	Inledning.....	9
2.2	Civilrättsliga utgångspunkter	9
2.2.1	Gåva	9
2.2.2	Odelbarhetsprincipen.....	10
2.2.2.1	<i>Allmänt.....</i>	<i>10</i>
2.2.2.2	<i>Möjlighet till avskiljande och överlåtelse av rätten till utdelning.....</i>	<i>11</i>
2.3	Skatterättsliga utgångspunkter	14
2.3.1	Skattskyldighet.....	14
2.4	Förhållandet mellan civil- och skatterätten	15
3	Skattskyldighet för utdelning och specialregleringen i kapitel 57 IL.....	17
3.1	Inledning.....	17
3.2	Skattskyldighet för utdelning	17
3.3	Syfte och mål med specialregleringen i kapitel 57.....	20
4	Givarens skattskyldighet	22
4.1	Inledning.....	22
4.2	Rättspraxis avseende gåva av utdelningsrätt.....	22
4.2.1	Gåva av utdelningsrätt på aktier i icke-fåmansföretag	22
4.2.2	Gåva av utdelningsrätt på aktier i fåmansföretag.....	24
4.3	Skatterättsnämndens förhandsbesked (dnr 14-10/D).....	27
4.4	Förutsättningar för en skatterättsligt giltig överlåtelse av utdelningsrätt.....	27
4.4.1	Mottagarens betydelse	27
4.4.2	Splittringsförbudet.....	31
4.4.3	Tillvägagångssätt och tidpunkt för överlåtelse av utdelningsrätt	35
5	Mottagarens skattskyldighet	38
5.1	Inledning.....	38
5.2	Utgångspunkter för den skatterättsliga bedömningen	38
5.3	Beskattning av utfallande utdelning.....	39
5.3.1	Diskussionen i doktrin.....	39
5.3.2	Skatterättsnämndens förhandsbesked (dnr 14-10/D).....	40
5.3.3	Skattemässig kontinuitet.....	41
5.3.4	Är utdelningsrätt en delägarrätt?.....	44
5.3.5	Närmare om beskattning av utfallande utdelning.....	45
6	Skatteflyktslagen	56

6.1	Inledning.....	56
6.2	Utgångspunkter för en tillämpning.....	56
6.3	Förutsättningar för tillämpning.....	58
6.3.1	Skatteförmån	58
6.3.2	Den skattskyldiges medverkan	59
6.3.3	Den skattskyldiges avsikt.....	60
6.3.4	Strider mot lagstiftningens syfte.....	60
6.4	Skatteflyktslagens tillämplighet på gåva av utdelningsrätt.....	61
7	Sammanfattande analys.....	68
	Referenslista	77

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
GåvoL	Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370), upphävd genom SFS 1999:1230
Prop.	Proposition
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, upphävd genom SFS 1999:1230
SkbrL	Lag (1936:81) om skuldebrev
SN	Skattenytt
SvSkt	Svensk Skattetidning
SOU	Statens offentliga utredningar
ÄABL	Aktiebolagslag(1975:1385), upphävd genom SFS 2005:551

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Gåva av utdelningsrätt på andelar i fåmansföretag är ett relativt nytt problemområde inom skatterätten. Problematiken är däremot inte ny. Hur den särskilda regleringen av fåmansföretag förhåller sig till olika rättshandlingar som företas av bolaget och dess andelsägare ger ständigt upphov till nya frågeställningar. Inkomstskattelagen¹ saknar uttryckliga bestämmelser om gåva av utdelningsrätt och situationen har endast i ett fåtal fall behandlats av Regeringsrätten.² Gåva av utdelningsrätt är således ett tämligen oreglerat och outforskat område inom skatterätten.

Gåva av utdelningsrätt aktualiserar problem dels av civilrättslig natur, dels av skatterättslig natur. Den civilrättsliga problematiken har sin grund i principen om aktiens odelbarhet och har skapat osäkerhet i vilken utsträckning en överlåtelse av enbart rätten till utdelning kan ske.³ Den skatterättsliga problematiken har ett samband med den civilrättsliga problematiken, men avser främst förhållandet mellan de olika bestämmelserna i IL och tillämpningsområdet av kapitel 57 IL. Såsom ovan nämnts har gåva av utdelningsrätt till viss del reglerats genom praxis, men förfarandet är bortsett från dessa fall helt oreglerat. Gåva av utdelningsrätt behandlades för första gången av Regeringsrätten i RÅ 2006 ref 45, vilket senare gav upphov till frågan om samma principer även var tillämpliga på gåva av utdelningsrätt avseende andelar i fåmansföretag. I RÅ 2006 ref 45 fastställde Regeringsrätten att det under vissa förutsättningar är möjligt för en andelsägare att med skatterättslig verkan skänka bort sin rätt till utdelning hänförlig till aktier i ett avstämningsbolag. Aktieägaren ämnade då att skänka bort rätten till utdelning på sina aktier i börsnoterade svenska avstämningsbolag till en begränsat skattskyldig stiftelse. Utgångspunkten för vem som skulle beskattas för utdelningen var 42:12 IL d.v.s. utdelning skall tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.⁴

¹ Inkomstskattelag (1999:1229) (IL).

² RÅ 2006 ref 45, RÅ 2009 ref 68 och Mål-nr 1579-09.

³ Se t.ex. Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009 s. 273 ff. Gäverth, Leif, *Beskattnings av utdelning till annan än aktieägare (eller kuponginnehavare)*, SN 1996 s. 587 ff..

⁴ RÅ 2006 ref 45.

I februari 2009 meddelade Skatterättsnämnden två förhandsbesked, vilka båda behandlade gåva av utdelningsrätt på andelar i fåmansföretag.⁵ Sökandena i förhandsbeskeden avsåg att skänka bort rätten till utdelning till ett landsting respektive en ideell förening. Majoriteten av Skatterättsnämnden ansåg att de bedömningsgrunder som i tidigare rättspraxis gjorts gällande även var tillämpliga på gåva av utdelningsrätt på andelar i fåmansföretag. Detta oberoende av om aktierna är att anse som kvalificerade.⁶ Minoriteten ansåg däremot att det förelåg en regelkonflikt mellan 42:12 och kapitel 57 IL. Frågan om vilka rättsregler som har företräde ansåg minoriteten besvaras genom en tillämpning av de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. Detta resulterade i att kapitel 57 IL skulle ha företräde framför 42:12 IL. Minoriteten ansåg därför att andelsägaren skulle beskattas för den bortgivna rätten till utdelning.⁷ Regeringsrätten fastställde förhandsbeskeden utan egen motivering.⁸ Räckvidden av dessa avgöranden har senare diskuterats i doktrin och många har ställt sig frågande till huruvida de bedömningsgrunder som gjorts gällande i tidigare praxis även är tillämpliga då utdelningsrätten skänks bort till en fysisk person.⁹ De fall som varit föremål för bedömning har endast avsett gåva av utdelningsrätt till skattebefriade subjekt. Det går därför inte med säkerhet att avgöra om samma principer går att tillämpa då gåvomottagaren inte är ett skattebefriat subjekt.

Om det är möjligt att skänka bort rätten till utdelning hänförlig till kvalificerade andelar till en fysisk person, utan att detta utlöser några beskattningskonsekvenser hos andelsägaren, ger detta upphov till mycket intressanta lagtolknings- och lagtillämpningsfrågor. Hur gåvomottagaren skall beskattas för utdelningen behandlas inte i de ovan nämnda rättsfallen. Då den underliggande aktien är kvalificerad finns en möjlighet att utdelningen skall beskattas enligt kapitel 57 IL, vilket resulterar i att utdelningen helt eller delvis skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Alternativt skall utdelningen i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i den utsträckning som anges i kapitel 42 IL. I vilka situationer

⁵ Dnr 63-08/D och Dnr 14-10/D.

⁶ Dnr 63-08/D och Dnr 25-08/D.

⁷ Dnr 63-08/D och Dnr 25-08/D (Skiljaktig mening).

⁸ RÅ 2009 ref 68 och Mål-nr 1579-09.

⁹ Se t.ex. Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 68 ff., Melbi, Ingrid, *Gåva av rätt till utdelning på kvalificerade aktier*, SvSkt 2009, s. 1093 ff..

och i vilken utsträckning utdelningen kan bli föremål för tjänstebeskattnings i enlighet med kapitel 57 IL är osäkert. Skatterättsnämnden har dock i ett förhandsbesked gett uttryck för uppfattningen att mottagen utdelning skall beskattas hos gåvomottagaren i enlighet med kapitel 57 IL. Utdelningsrätten skulle då tillfalla personer i andelsägarens närstående krets.¹⁰

Skatteflyktslagen¹¹ är väldigt central och viktig vid diskussionen om gåva av utdelningsrätt på kvalificerade andelar. Lagens tillämplighet prövas av Förvaltningsrätten efter framställan av Skatteverket och är således en slags efteråtåtgärd som kan tillgripas då ett förfarande som ogillas inte kan angripas genom de materiella reglerna eller på annat sätt.¹² Beroende av hur gåvomottagaren kommer att beskattas kommer en mer eller mindre uppenbar risk föreligga att Skatteverket kommer att försöka angripa förfarandet genom att åberopa skatteflyktslagen. Gåvogivaren kan således tänkas bli beskattad för utdelningen som denne genom gåva avhänt sig genom en tillämpning av skatteflyktslagen. Vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade andelar är därför frågan huruvida skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet av stort intresse.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda under vilka förutsättningar utdelningsrätt på kvalificerade andelar kan skänkas bort med skatterättslig verkan och hur utfallande utdelning i ett sådant fall skall beskattas hos gåvomottagaren. Uppsatsens syftar även till att undersöka huruvida andelsägaren i något avseende skulle kunna komma att bli beskattad genom en tillämpning av skatteflyktslagen.

1.3 Avgränsningar

Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade andelar ger upphov till en rad intressanta frågeställningar, men jag kommer av tids- och utrymmesskäl endast att behandla några av dem. Då gåva av utdelningsrätt kan ske till en rad olika personer är det även nödvändigt att begränsa framställningen till att endast avse utvalda situationer. I denna uppsats kommer de skatterättsliga konsekvenserna vid gåva av utdelningsrätt att behandlas med

¹⁰ Dnr 14-10/D.

¹¹ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

¹² 4 § Lag (1995:575) mot skatteflykt.

utgångspunkt i två olika situationer; när gåvan sker till fysiska personer i andelsägarens närståendekrets och när utdelningsrätten skänks bort till fysiska personer som varken är anställda i bolaget eller ingår i andelsägarens närståendekrets. Situationerna är av intresse att utreda, då de inte tidigare har varit föremål för en domstolsprövning. Dessa situationer blir emellertid som mest intressanta när de ställs mot varandra, då de indirekt fastställer räckvidden och tillämpningsområdet av kapitel 57 IL. Vidare är den senare situationen även av intresse i ett annat avseende. Beroende på om kapitel 57 IL är tillämpligt även på gåvomottagaren och huruvida det föreligger kontinuitet vid beskattningen, kan en mycket intressant och fördelaktig situation att utnyttja inom närståendekretsen uppstå.¹³ En ytterligare avgränsning för uppsatsen är att den endast kommer behandla svenska förhållanden. Uppsatsen kommer därmed inte beröra de fall då rätten till utdelning skänks bort till utomlands bosatta personer. En sådan situation är av underordnat intresse att utreda eftersom det inte är där huvudproblematiken med gåva av utdelningsrätt ligger. Vidare kommer inte den omvända situationen att behandlas d.v.s. då andelsägaren överlåter sina aktier, men behåller själva utdelningsrätten. Denna situation aktualiserar även en generationsskiftesproblematik som inte kommer att kunna behandlas med rättvisa p.g.a. tids- och utrymmesskäl. Den civilrättsliga problematiken, huruvida ett avskiljande och överlåtelse av enbart rätten till utdelning möjlig, kommer endast behandlas i den mån som krävs för att ge en allmän bild av de yttre gränserna som aktiebolagsrättsligt sätts på gåvoförfarandet. Skatteflyktslagens tillämplighet kommer endast att utredas med utgångspunkt i gåvogivarens taxering. Detta då det är främst vid dennes taxering som skatteflyktslagen kan tänkas bli tillämplig på och är därför mer intressant. Vidare kommer av utrymmesskäl inte någon närmare utredning av hur beskattning enligt skatteflyktslagen skulle ske göras i denna uppsats.

1.4 Metod och material

Syftet med denna uppsats är att utreda de skatterättsliga konsekvenserna då andelsägaren skänker bort sin utdelningsrätt till fysiska personer. Det omedelbart relevanta materialet är knapphändigt. Beskattningseksekvenserna vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade andelar har endast behandlats i ett fåtal avföranden av Regeringsrätten. I dessa avgöranden har beskattningseksekvenserna endast behandlats utifrån gåvogivarens

¹³ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1103.

perspektiv. Hur gåvomottagaren skall beskattas har endast behandlats av Skatterättsnämnden då utdelningsrätten skänkts bort till personer i andelsägarens närstående krets.

Uppsatsen är en ansats att utifrån gällande rätt beskriva under vilka förutsättningar andelsägaren med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt till fysiska personer samt hur gåvomottagaren skall beskattas för utdelningen. Skattskyldighet för utdelning regleras i 42:12 IL. Utgångspunkten för uppsatsen är således 42:12 IL. Då uppsatsen syftar till att undersöka huruvida en andelsägare i fåmansföretag med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt är bestämmelserna i kapitel 57 IL mycket centrala. Uppsatsen kommer således att vara regelorienterad¹⁴. Då skatterätten är ett starkt lagbundet område kommer lagtexten att ges högst rättskällevärde och i analysen ha en funktion att begränsa tolkningen av gällande rätt. Då det är nödvändigt för besvarandet av syftet att även analysera den rättspraxis som finns på området kommer uppsatsen även att vara problemorienterad.

För att uppnå syftet kommer rättsdogmatisk metod att användas. Detta innebär att fastställandet av gällande rätt sker genom en sammanställning och tolkning av de traditionella rättskällorna, vilka beaktas i hierarkisk ordning d.v.s. lag och andra författningar, förarbeten¹⁵, rättspraxis och doktrin. Av ämnets natur följer dock att det är nödvändigt att i viss mån anpassa denna metod till ämnet. Varken lagtext eller förarbeten ger något klart besked om hur gåva av utdelningsrätt skall behandlas skatterättsligt. Gåva av utdelningsrätt har däremot behandlats av Regeringsrätten, vilken är prejudikatinstans på skatteområdet. Prejudikatbildningen är av särskild betydelse inom skatterätten då det inte ansetts möjligt eller lämpligt att i lagtext uttömmande ange de situationer som omfattas eller helt undanröja oklarheter.¹⁶ Regeringsrättens avgöranden kommer därför att ges ett högt rättskällevärde och tjäna som utgångspunkt för analysen av gällande rätt.

¹⁴ En regelorienterad studie kännetecknas av att studien har starka deskriptiva inslag.

¹⁵ Vilken betydelse förarbeten skall ges vid tolkning av skattelag är omdiskuterad. Mattson argumenterar för en relativt stor frihet från förarbetena, medan Lindencrona och Melz anser att uttalanden i förarbeten skall följas om dessa inte uttryckligen strider mot lagtext. För en utförlig diskussion om vilken betydelse förarbeten skall ges vid tolkning av skattelag. Se, Peczenik, Aleksander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, SN 1998 s. 440, Kellgren, Jan, *MÅL OCH METODER VID TOLKNING AV SKATTELAG – MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ ANVÄNDANDET AV FÖRARBETEN*, 1997, uppl. 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997, s. 89-91.

¹⁶ Prop. 1997/98:65, s. 22ff..

Rättsfallssökning kommer att ske dels genom fritextsökning, dels genom kedjesökning. Urvalet av rättsfall kommer att ske genom en bedömning baserat på antingen relevans, d.v.s. genom en jämförelse mellan de rättsfrågor som behandlats i rättsfallet och uppsatsens syfte, eller utifrån en bedömning av huruvida rättsfallet tillstryker ett visst påstående.

Hur gåvomottagaren skall beskattas är helt oreglerat. Gåvomottagarens beskattning har endast behandlats av Skatterättsnämnden. Möjligheten till förhandsbesked är unikt för skatteområdet och har därför ingen given plats i den traditionella rättskällevärdet. Ett förhandsbesked som vunnit laga kraft är bindande för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna i förhållande till den enskilde som beskedet angår om denne yrkar det.¹⁷ Skatterättsnämndens förhandsbesked tillmäts i denna uppsats visst rättskällevärde, men fungerar främst som en utgångspunkt för diskussionen hur gåvomottagaren skall beskattas och är ett sätt att ge en heltäckande bild av det material som finns på området. Doktrin kommer att användas för att beskriva grundläggande begrepp, civilrättsliga och skatterättsliga principer samt för att i vissa fall ge läsaren en fullständig bild av de avvåganden och argument som ligger till grund för vissa ställningstaganden.

1.5 Disposition

I inledningskapitlet presenteras ämnets bakgrund, uppsatsens syfte och avgränsningar, metod samt disposition. Kapitlet syftar främst till att ge läsaren en överblick över uppsatsens omfattning och inriktning. Kapitlet syftar även till att ge läsaren en bakgrund till problematiken med gåva av utdelningsrätt på kvalificerade andelar och en kort beskrivning av hur rättsläget ser ut i skrivande stund. Det skall även här tilläggas att analysen i uppsatsen sker löpande, detta är nödvändigt p.g.a. uppsatsens omfattning och längd.

I kapitel två behandlas de aktiebolagsrättsliga regler och principer som inverkar på en andelsägares möjlighet att överlåta sin utdelningsrätt. Vidare behandlas de krav som civilrättsligt ställs för att en gåva skall anses föreligga, vissa grundläggande utgångspunkter för skattskyldighet samt förhållandet mellan civil- och skatterätten. Det här för att redan i ett tidigt stadium uppmärksamma läsaren på vissa grundläggande samband och förutsättningar som i sin tur påverkar den skatterättsliga bedömningen.

¹⁷ 16§ Lag (1998:198) om förhandsbesked i skattefrågor.

I kapitel tre behandlas 42:12 IL samt syftet med och målet med specialregleringen i kapitel 57 IL. En genomgång av 42:12 IL är nödvändig då det skapar en förståelse för Regeringsrättens tidigare avgöranden. En genomgång av bestämmelsen är även viktig för förståelsen av vilka möjligheter och begränsningar som finns vid tolkningen av gällande rätt. Det är även viktigt att redan på ett tidigt stadium behandla syftet och målet med specialregleringen i kapitel 57 IL eftersom det indirekt påvisar vilka problem och avvägningar som aktualiseras då utdelningsrätten är hänförlig till kvalificerade andelar.

I kapitel fyra behandlas gåvogivarens skattskyldighet och förutsättningar för en skatterättsligt giltig överlåtelse av utdelningsrätt. I kapitlet behandlas inledningsvis Regeringsrättens tidigare avgöranden. Därefter redogörs förutsättningarna för en skatterättsligt giltig överlåtelse av utdelningsrätt med utgångspunkt i Regeringsrättens avgöranden och den information som redogjorts för i kapitel två och tre.

I kapitel fem behandlas mottagarens skattskyldighet och hur utfallande utdelning skall beskattas. För att skapa en förståelse för de frågor och problem som aktualiseras vid bedömningen av hur utfallande utdelning skall beskattas hos gåvomottagaren behandlas inledningsvis grundläggande frågor, lagtolkningsfrågor samt de krav som ställs på tolkningsförfarandet. Därefter behandlas de ståndpunkter och de rättsliga argument som tidigare gjorts gällande i doktrin och det förhandsbesked som behandlar gåva av utdelningsrätt till närstående. Avsnitten fungerar som en introduktion till den diskussion som följer i de kommande avsnitten och påvisar den osäkerhet finns gällande gåvomottagarens beskattning. I de nästkommande avsnitten behandlas frågan om huruvida det föreligger någon form av skattemässig kontinuitet vid beskattning av utfallande utdelning och frågan om huruvida en utdelningsrätt kan anses vara en delägarrätt. Det är nödvändigt att behandla dessa frågor innan en eventuell tillämpning av kapitel 57 IL behandlas, då dessa frågor inverkar på denna bedömning. I det sista avsnittet behandlas huruvida utfallande utdelning skall beskattas enligt bestämmelserna i kapitel 57 IL eller de allmänna bestämmelserna för inkomstslaget kapital.

I kapitel sex behandlas skatteflyktslagen och lagens tillämplighet på gåvogivarens beskattning. Detta kan anses vara sent och mer passande att behandla frågor relaterade till skatteflyktslagen i samband med gåvogivarens skattskyldighet. Kapitlets placering motiveras emellertid av att en tillämpning av skatteflyktslagen är en efteråtsgärd som kan tillgripas av Skatteverket då förfarandet inte kan angripas genom de materiella bestäm-

melserna eller på något annat sätt. En tillämpning av skatteflyktslagen sker således inte vid ordinarie taxeringsbeslut, utan prövas av Förvaltningsrätten först efter taxeringsbeslut fattats och efter framställning av Skatteverket.

Då analysen skett löpande ges en sammanfattande analys i kapitel sju. Det är nödvändigt eftersom det ger en helhetsbild och tydliggör hur uppsatsens olika kapitel hör ihop. Dispositionen i avsnittet följer uppsatsens disposition och kapitel.

2 Gåva av utdelningsrätt

2.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att redogöra för vissa grundläggande civilrättsliga och skatterättsliga utgångspunkter som i sin tur påverkar den skatterättsliga bedömningen. Gåva av utdelningsrätt aktualiserar problem dels av civilrättslig natur, dels av skatterättslig natur. Den aktiebolagsrättsliga problematiken har sin grund i principen om aktiens odelbarhet och har skapat osäkerhet i vilken mån en överlåtelse av enbart rätten till utdelning kan ske.¹⁸ Detta har i sin tur betydelse för hur transaktionen betraktas skatterättsligt då skatterätten i allmänhet följer civilrätten. I följande avsnitt kommer därför odelbarhetsprincipen och möjligheten till avskiljande och överlåtelse av enbart rätten till utdelning behandlas. Det är även nödvändigt att beröra vissa grundläggande samband och förutsättningar som i sin tur påverkar den skatterättsliga bedömningen. I följande avsnitt kommer därför vad som i allmänhet gäller för skattskyldighet och de krav som ställs för att en transaktion skall betraktas som en gåva behandlas. Vidare behandlas förhållandet mellan civil- och skatterätten för att påvisa sambandet mellan den civilrättsliga och skatterättsliga problematiken.

2.2 Civilrättsliga utgångspunkter

2.2.1 Gåva

För att en gåva skall anses föreligga civilrättsligt krävs att en förmögenhetsöverföring från givaren till mottagaren har skett. Vidare måste förmögenhetsöverföringen vara frivillig och föranletts av en benefik gåvoavsikt hos givaren.¹⁹ Civilrättsligt görs det en skillnad mellan utfästelse av gåva och gåvans fullbordande.²⁰ Dessa två händelser har i sin tur betydelse för gåvans obligationsrättsliga och sakrättsliga verkningar. Ett löfte om

¹⁸ Se t.ex. Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009 s. 273 ff., Gäverth, Leif, *Beskatning av utdelning till annan än aktieägare (eller kuponginnehavare)*, SN 1996 s. 587 ff..

¹⁹ Hellner, Jan, Hager, Richard & Persson, Annina H., *Speciell avtalsrätt II – Kontraktetsrätt*, uppl. 4, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2006, s. 250.

²⁰ 1§ Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva (GåvoL).

gåva är i huvudregel inte bindande för givaren så länge gåvan inte fullbordats.²¹ Gåvor i form av pengar och lösören anses fullbordad, och blir därmed bindande för gåvogivaren och verksam mot dennes borgenärer, när gåvan kommit i gåvotagarens besittning.²² Från huvudregeln görs två undantag, då utfästelsen av gåva skett i form av ett skuldebrev eller annan ”urkund” som överlämnats till gåvotagaren, eller om det av omständigheterna vid dess tillkomst framgår att gåvan var avsedd att komma allmänheten till kännedom.²³ Gåvotagaren saknar däremot i dessa fall sakrättsligt skydd.²⁴

2.2.2 Odelbarhetsprincipen

2.2.2.1 Allmänt

Principen om aktiens odelbarhet är en allmän aktiebolagsrättslig princip som avser dels att förhindra en uppdelning av en aktie i bråkdelar, dels att aktierätten splittras genom att de ingående rättigheterna tillkommer skilda personer t.ex. genom att rösträtten och andra förvaltningsbefogenheter tillkommer en person, medan de ekonomiska rättigheterna tillkommer en annan.²⁵ Principen var tidigare lagstadgad, men togs bort i samband med införandet av aktiebolagslag (1975:1385)²⁶. Det följer dock av förarbetet att någon ändring i sak inte varit avsedd.²⁷ Förbudet mot en splittring av aktierätten benämns ofta såsom splittringsförbudet.²⁸ I korthet innebär detta förbud att de i aktien ingående rättigheterna inte kan skiljas från själva aktien, vilken i sin tur innebär att en enskild rättighet i princip inte kan överlåtas separat.²⁹

²¹ 1 § GåvoL.

²² 2 § GåvoL.

²³ 1 § GåvoL.

²⁴ 1 § GåvoL.

²⁵ Prop. 1975:103, s. 231, 290 ff., Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 7, NORSTEDTS JURIDIK AB, Stockholm, 1998, s. 263.

²⁶ Aktiebolagslag (1975:1385) (ÄABL).

²⁷ Se t.ex. prop. 1975:103, s. 231, 290 ff..

²⁸ Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 7, NORSTEDTS JURIDIK AB, Stockholm, 1998, s. 263.

²⁹ Prop. 1975:103, s. 231, 290 ff..

2.2.2.2 Möjlighet till avskiljande och överlåtelse av rätten till utdelning

Inledningsvis bör anmärkas att splittringsförbudet berör frågan huruvida aktien kan splittras med verkan mot bolaget.³⁰ Vidare utgör splittringsförbudet inget hinder för aktieägaren att istället för att överlåta framtida utdelning genom avtal förbinda sig att till en annan betala utdelning som denne erhåller under en viss tidsperiod.³¹ Det är då fråga om en obligationsrättslig förpliktelse och inte en verklig splittring av aktierätten.³² Av förarbetena följer att splittringsförbudet inte heller omfattar överlåtelser av ur aktien uppkomna anspråk på vinstutdelning.³³ Lagstiftaren har däremot uttalat sig att en totalavhändelse av rätten till andel i bolagets vinst inte är möjlig.³⁴ Därmed gör lagstiftaren en skillnad på överlåtelser av ur aktien uppkomna anspråk d.v.s. anspråk på vinstutdelning och en överlåtelse av den grundläggande rätten till andel i bolagets vinst. En överlåtelse av redan beslutad utdelning innebär därmed ingen splittring av aktierätten och står således inte i strid med splittringsförbudet.³⁵ När det gäller gåva av utdelningsrätt som begränsats till att avse t.ex. ett visst antal år framåt är det däremot klart att en splittring av aktierätten sker, då överlåtelserna även omfattar utdelning där varken förslag om vinstutdelning lagts fram eller beslutats av bolagsstämman. Frågan är således om gåva av utdelningsrätten i sådana fall utgör en tillåten splittring av aktierätten.³⁶ I vilken mån överlåtelser som inte avser totalöverlåtelser kan ske kommenterades under lagberedningen av 1944 års aktiebolagslag, där frågan och därmed med vilken rättsverkan överlåtelser av detta slag kan ske överlämnades till rättsvetenskapen och rättstillämpningen

³⁰ Prytz, Jesper & Tamm, Mart, *Tillskott utan aktieteckning*, Juristförlaget & Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995, s. 157.

³¹ En sådan utfästelse kan endast göras gällande mot ny ägare med dennes medgivande, se Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 7, NORSTEDTS JURIDIK AB, Stockholm, 1998, s. 264.

³² Prop. 1993/94:50, s. 434-435.

³³ Prop. 1975:103, s. 290, SOU 1941:9, s. 40.

³⁴ Prop. 1975:103, s. 290.

³⁵ Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 7, NORSTEDTS JURIDIK AB, Norstedts tryckeri AB, Stockholm, 1998, s. 263-264, Prytz, Jesper & Tamm, Mart, *Tillskott utan aktieteckning*, Juristförlaget & Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995, s. 166.

³⁶ Prytz, Jesper & Tamm, Mart, *Tillskott utan aktieteckning*, Juristförlaget & Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995, s. 166.

att besvara.³⁷ Det är viktigt att redan här påpeka att det vid bedömningen måste göras en skillnad mellan kupongbolag och avstämningsbolag.

Avseende kupongbolag finns det visst stöd i både förarbeten och lagtext för att en begränsad överlåtelse av framtida utdelning kan ske. I kupongbolag kan nämligen bolaget utfärda utdelningskuponger vilka representerar för ett visst aktiebrev svarande rätten till utdelning under en viss räkenskapsperiod.³⁸ En utdelningskupong som blivit skild från aktiebrevet betraktas som ett skuldebrev och kan därmed överlåtas separat.³⁹ När beslut om utdelning fattats av bolagsstämman likställs utdelningskupongerna med ett skuldebrev till innehavaren.⁴⁰ Härvid skall emellertid påpekas att i förarbetena till skuldebrevslagen gjordes uttalanden att kupongöverlåtelser innan beslut om utdelning fattats i allmänhet är av stark spekulativ karaktär och inte borde underlättas av lagstiftningen.⁴¹ Enligt 4:38 ABL skall avseende kupongbolag annan än aktieägaren antas vara behörig istället för aktieägaren att utöva vissa ekonomiska rättigheter. Av intresse i detta sammanhang är att en utav de uppräknade rättigheterna är att ta emot vinstutdelning. En förutsättning för behörighet är dock uppvisande eller avlämnande av ett aktiebrev, kupong eller något annat särskilt bevis som har getts ut av bolaget.⁴² Bestämmelsen ger därför visst utrymme att även överlåtelse av ej beslutad utdelning kan ske i de fall kuponger utfärdats av bolaget⁴³. Det är emellertid tämligen självklart vid en tolkning av denna paragraf att hänsyn måste tas till splittringsförbudet och att förbudet inskränker möjligheten till en sådan överlåtelse. Rodhe menar att en kupong som blivit skiljd från aktiebrevet representerar rätten att utfå ett belopp, som redan är bestämt eller kommer att beslutas av bolagsstämman. En kupong som inte överlåtit i samband med en överlåtelse av aktiebrevet skall betraktas som ett skuldebrev och inte ett bevis om delaktighet i aktiebolaget.⁴⁴ Rodhe anser således att kupongen inte skall betraktas som en rättighet att

³⁷ SOU 1941:9, s. 40.

³⁸ Prop. 1975:103, s. 232.

³⁹ A.prop. s. 232.

⁴⁰ 24 § Lag (1936:81) om skuldebrev (SkbrL), se även prop. 1975:103, s. 232.

⁴¹ NJA II 1936 s. 101.

⁴² 4:38 ABL.

⁴³ Bolag kan nämligen lämna ett ark utdelningskuponger, där varje kupong svarar mot ett visst på kupongen angivet kalenderår.

⁴⁴ Rodhe, Knut, *Aktiebolagsrätt*, uppl. 16, Norstedts Juridik, Göteborg, 1993, s. 151.

ta del av bolagets vinst, utan ett fordringsbevis. Även Prytz och Tamm anser att förekomsten av utdelningskuponger måste innebära att det finns förutsättningar för överlåtelser innan utdelning fastställts och beslutats på bolagsstämman.⁴⁵ Splittringsförbudets inverkan på möjligheten att överlåta rätten till vinstutdelning har även kommenterats av Lagrådet i samband med en föreslagen ändring i SIL⁴⁶. Lagändringen infördes aldrig då förslaget utsattes för hård kritik av Lagrådet.⁴⁷ Lagrådet ansåg att en kupongöverlåtelse som skett före förslag om vinstutdelning lagts fram eller antagits inte torde vara möjlig. Lagrådet ansåg dock att det möjligen kunde göras små avvikelser från splittringsförbudet t.ex. då kupongöverlåtelsen skedde efter det att företagsledningens förslag till vinstutdelning lagts fram.⁴⁸

I avstämningsbolag saknas däremot möjligheten till utfärdande av utdelningskuponger. Av detta följer att normalt föreligger ett absolut förbud mot överlåtelse av ej beslutad utdelning i dessa bolag.⁴⁹ Lagrådet uttalade sig i anslutning till den ovan nämnda föreslagna ändringen i SIL att det inte gick att göra några som helst avvikelser från splittringsförbudet i ett avstämningsbolag.⁵⁰ Det skall emellertid noteras att Lagrådets uttalanden gjordes i samband med en föreslagen regel vilken innebar reavinstbeskattning i vissa fall av ersättning vid överlåtelse av utdelningskupong d.v.s. onerösa överlåtelser.⁵¹ Då det i förevarande framställning rör sig om benefika överlåtelser av utdelningsrätt blir bedömningen annorlunda. I avstämningsbolag skall nämligen enligt 4:40 ABL annan än aktieägaren antas behörig att ta emot vinstutdelning då rätten är antecknad i ett avstämningsregister enligt 4:18 första stycket punkt 6-8 lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument. Personer som kan antecknas avstämningsregistret är bl.a. den som p.g.a. villkor i ett testamente eller gåvobrev har rätt att istället för den som är införd

⁴⁵ Prytz, Jesper & Tamm, Mart, *Tillskott utan aktieteckning*, Juristförlaget & Fritzes förlag AB, Stockholm 1995, s. 167.

⁴⁶ Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, upphävd genom SFS 1999:1230.

⁴⁷ Prop. 1993/94:50, s. 345.

⁴⁸ A.prop., s. 433 ff..

⁴⁹ Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 7, NORSTEDTS JURIDIK AB, Stockholm, 1998, s. 264.

⁵⁰ A.a., s. 433 ff..

⁵¹ Prop. 1993/94:50, s. 345.

i aktieboken lyfta utdelning.⁵² Såsom vid tolkningen av 4:38 ABL betyder detta stadgande inte att överlåtelse av framtida utdelning kan ske utan begränsningar, utan tillämpningen torde begränsas till överlåtelser som kan ske inom ramen för splittringsförbudet.⁵³

Splittringsförbudets inverkan på en andelsägares möjlighet att överlåta rätten till framtida utdelning är omdiskuterad. Av den diskussion som förts i både doktrin och förarbeten kan konstateras att något direkt svar på när en överlåtelse av rätt till framtida utdelning kan ske utan att detta står i strid med splittringsförbudet inte finns. Sammanfattningsvis bör sägas att splittringsförbudet torde tolkas såsom ett förbud mot att permanent skilja rätten till utdelning med aktierätten. Splittringsförbudet innebär därmed inte ett absolut förbud mot överlåtelse av enbart rätten till utdelning. I vilken mån detta kan ske är osäkert, svaret är dels beroende av om utdelningsrätten avser ett kupongbolag eller avstämningsbolag, dels vid vilken tidpunkt överlåtelser sker samt vilken tidsperiod överlåtelser avser.

2.3 Skatterättsliga utgångspunkter

2.3.1 Skattskyldighet

För att en inkomst skall kunna beskattas krävs såväl subjektiv och objektiv skattskyldighet. Den subjektiva skattskyldigheten tar sikte på att bestämma huruvida ett subjekt skall beskattas. Den objektiva skattskyldigheten tar sikte på huruvida en viss inkomst skall beskattas.⁵⁴ Bestämmelserna i IL är i allmänhet skrivna ur ett objektsperspektiv, d.v.s. utgångspunkten är vad som skall göras med en viss inkomst, inte vem som skall göra det.⁵⁵ Frågan om vem som skall beskattas och hur är således inte alltid enkel att besvara. Trots att en inkomst är en sådan att den skall beskattas är det inte alltid det med säkerhet går att fastställa vilket skattesubjekt som är skattskyldigt för inkomsten då den

⁵² 4:18 första stycket p 8 lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument.

⁵³ Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 9, NORSTEDTS JURIDIK AB, Stockholm, 2007, s. 303.

⁵⁴ Prop. 1999/2000:2 del 1, s. 48.

⁵⁵ A.prop., s. 486.

även kan uppbäras av annan än inkomstförvärvaren.⁵⁶ Den svenska skattelagstiftningen har sin utgångspunkt i den s.k. källteorin. Av denna följer att innehavaren av en inkomstkälla är skattskyldig för en inkomst oavsett hur denne disponerat över den. I både praxis och lagtext har dock åtskilliga avsteg gjorts från källteorin vilket resulterat i att något otvetydigt förhållningssätt till rätt skattesubjekt inte längre finns.⁵⁷ Trots detta kan dock konstateras att huvudregeln är att inkomstförvärvaren skall beskattas.⁵⁸ Skattskyldighet för utdelning är emellertid lagstadgad i 42:12 IL.⁵⁹

2.4 Förhållandet mellan civil- och skatterätten

Att skatterätten följer civilrätten är en allmän princip inom skatterätten. Denna princip kommer till uttryck bl.a. genom att skattelagstiftningen i stor utsträckning använder civilrättsliga begrepp. Detta får till följd att olika skatterättsliga rättsföljder anknyts till civilrättsliga rättsfakta.⁶⁰ Vid gåva av utdelningsrätt har principen om att skatterätten skall följa civilrätten betydelse då en civilrättsligt ogiltig transaktion normalt inte kan läggas till grund för beskattning. En överlåtelse i strid med splittringsförbudet torde således resultera i att andelsägaren beskattas för utfallande utdelning oavsett om denna i realiteten tillfaller annan än andelsägaren. Vilken skatterättslig verkan en överlåtelse i strid med splittringsförbudet har är osäkert och har endast i ytterst begränsat antal fall behandlats av domstolarna. I RÅ 1991 not 375 prövades frågan huruvida en rättighet avseende del av framtida vinst kan existera för sig och om denna rättighet i ett sådant fall kan avyttras till den som även förvärvar aktierna. Regeringsrätten fann att förfarandet som var föremål för bedömningen var oförenligt med aktiebolagsrättsliga principer. Vi-

⁵⁶Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, uppl. 12, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 112 - 113, Pålsson, Robert, *Inledning till SKATTERÄTTEN*, uppl. 3, IUSTUS FÖRLAG, u.o., 2002, s. 64, 29.

⁵⁷ Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, uppl. 12, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 113, Pålsson, Robert, *Inledning till SKATTERÄTTEN*, uppl. 3, IUSTUS FÖRLAG, u.o., 2002, s. 29, 64.

⁵⁸ Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, uppl. 12, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 113, Pålsson, Robert, *Inledning till SKATTERÄTTEN*, uppl. 3, IUSTUS FÖRLAG, u.o., 2002, s. 64.

⁵⁹ 42:12 IL.

⁶⁰ Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, uppl. 12, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 688.

dare ansåg Regeringsrätten att det vid beskattningen inte fanns någon anledning att göra en annan bedömning än den som görs civilrättsligt.⁶¹ Frågan har även behandlats i lägre instans, där samma principiella ställningstagande kan urskiljas.⁶² Då det endast rör sig om ett fåtal rättsfall kan det dock inte påstås att någon absolut princip om att en överlåtelse i strid med splittringsförbudet aldrig kan läggas till grund för beskattningen föreligger. Trots detta torde med beaktande av den allmänna rättsgrundsatsen att skatterätten bör följa civilrätten kunna sägas att en överlåtelse i strid med splittringsförbudet inte skall beaktas vid beskattningen.

⁶¹ RÅ 1991 not 375.

⁶² Kammarrätten i Sundsvall mål nr 3788-1999.

3 Skattskyldighet för utdelning och specialregleringen i kapitel 57 IL

3.1 Inledning

För att utreda under vilka förutsättningar en andelsägare vars aktier är kvalificerade med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt är det nödvändigt att utreda vad som i allmänhet är stadgat om skattskyldighet för utdelning. Skattskyldighet för utdelning regleras i 42:12 IL och är därmed utgångspunkten för bedömningen av huruvida en andelsägare inte skall beskattas om utdelningen tillfaller annan än aktieägaren. En genomgång av 42:12 IL är även viktig då det skapar en förståelse för Regeringsrättens tidigare avgöranden och det underlag som ligger till grund för domstolens bedömning. Det skapar även en förståelse för de begränsningar och möjligheter som finns vid bedömningen av huruvida en andelsägare med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt till fysiska personer eller inte. För att förstå problematiken kring gåva av utdelningsrätt på kvalificerade andelar är det även nödvändigt att förstå syftet med och de grundläggande antaganden som ligger bakom den särskilda regleringen i kapitel 57 IL. I följande avsnitt kommer därför även bakgrunden till och syftet med kapitel 57 IL att presenteras.

3.2 Skattskyldighet för utdelning

Utdelningsinkomster skall hos fysiska personer tas upp i inkomstslaget kapital.⁶³ I vissa fall, då utdelningen är hänförlig till kvalificerade andelar kan emellertid utdelningen till viss del komma att tas upp i inkomstslaget tjänst.⁶⁴ De grundläggande bestämmelserna för inkomstslaget kapital finns i kapitel 41 och 42 IL.⁶⁵ Vid inkomstbeskattningen sker beskattning av löpande kapitalinkomster och kapitalvinster enligt den s.k. kontantprincipen.⁶⁶ Innebörden av denna princip är att beskattning sker först när kontant betalning erhålls eller kan disponeras.⁶⁷ Kontantprincipen kommer i direkt uttryck i 41:8 IL som

⁶³ 42:1 IL.

⁶⁴ 57:2, 57:20-22 IL.

⁶⁵ Kapitel 41 och 42 IL.

⁶⁶ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 476.

⁶⁷ Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, uppl. 13, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 37, 42.

stadgar att kapitalinkomster skall tas upp som en intäkt det beskattningsår då de kan disponeras.⁶⁸ Skattskyldighet för utdelning regleras i 42:12 IL och stadgar att utdelning skall tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.⁶⁹ Ordalydelsen av bestämmelsen tar således sikte på att identifiera det *skattesubjekt* som är skattskyldigt för utdelningen.

Då bolaget är ett kupongbolag och inget annat beslutats på bolagsstämman är utdelningen normalt disponibel när bolagsstämman fattat beslut.⁷⁰ I avstämningsbolag inträder normalt skattskyldigheten på avstämningsdagen då utdelningen förfaller till betalning.⁷¹ I normalfallet innebär bestämmelsen inga tolkningssvårigheter, då utdelning vanligtvis tillfaller den som är ägare av aktierna vid den nämnda tidpunkten. Av själva ordalydelsen finns inget som tyder på att en andelsägare inte med skatterättslig verkan kan skänka bort utdelning. Avgörande för skattskyldighetens placering synes vara vem som har rätt att uppbära utdelningen när den kan disponeras.

I förarbetet till inkomstskattelagen är kommentarerna till 42:12 IL sparsamt avfattade.⁷² Det går därför inte att utifrån en analys av förarbetsuttalandena till 42:12 IL dra några slutsatser om hur bestämmelsen skall tolkas då andelsägaren skänkt bort sin rätt till utdelning. Skattskyldighet för utdelning reglerades tidigare i 3 § 9 mom. första stycket SIL.⁷³ Av första stycket 3 § 9 mom. SIL följde ” [b]eträffande avkastning av svenska aktier är huvudregeln att densamma tas upp som intäkt för den som var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning”.⁷⁴ Att notera är att uttrycket ”kan disponeras” i dagens bestämmelse har samma innebörd som ”tillgänglig för lyftning”.⁷⁵ Innan 1991 års skattereform fanns bestämmelsen om skattskyldighet för utdelning i första stycket punkt 3 av anvisningarna

⁶⁸ 41:8 IL.

⁶⁹ 42:12 IL.

⁷⁰ Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, uppl. 13, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 42.

⁷¹ Se, 18:13 ABL samt Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, uppl. 13, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 42.

⁷² Jmf., prop. 1999/2000:2 del 2, s. 486.

⁷³ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 486.

⁷⁴ SFS 1990:1422. Bestämmelsens fick senare en något ändrad lydelse, men det framkommer av förarbetet att någon materiell ändring inte är avsedd, se prop. 1993/94:50, s. 345.

⁷⁵ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 476.

till 38 § KL⁷⁶. Anvisningspunkten infördes i början på 40-talet i samband med införandet av kupongskattelagen.⁷⁷ Huvudregeln enligt 38 § KL punkt 3 av anvisningarna var att utdelning skall tas upp såsom intäkt av kapital av den som var ägare av kupongen eller annars hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning. Vidare angavs i angivningspunktens fjärde stycke att den som genom arv, testamente, gåva eller liknande fång förvärvat rätt till utdelning innan denna blev tillgänglig för lyftning, utan att därmed förvärva aktien, skulle ta upp utdelningen.⁷⁸ Att notera är att utdelning vid denna tidpunkt alltid lämnades mot kupong.⁷⁹ I och med 1991 års skattereform upphörde 38 § KL att gälla och bestämmelsen ersattes med 3 § 9 mom. SIL. Bestämmelsen motsvarade till stor del 38 § KL, med vissa redaktionella ändringar.⁸⁰ Vidare angavs i specialmotiveringen att ” [d]e nu gällande styckena två-fyra i anvisningspunkten kan undvaras eftersom regleringen i dessa stycken täcks av bestämmelsen i första stycket”.⁸¹ Det får därmed anses klart att någon ändring i sak inte varit avsedd. Enligt min uppfattning bör inte heller 42:12 IL innebära någon ändring i sak, utan det faktum att lagtexten fått en annan utformning kan förklaras med redaktionella och lagtekniska orsaker. Visst stöd för denna uppfattning går att finna i förarbetet till IL där lagstiftaren väljer att i samband med språkliga frågor ange att då termer och uttryck ändrats avses ingen materiell ändring i den mån detta inte anges i författningskommentarerna.⁸² Vidare anges i förarbetet att ”[o]m det inte står att en ändring är avsedd, kan läsaren således utgå ifrån att avsikten är att bestämmelsen inte skall ändras.” Det betonas dock i samband med detta uttalande att denna tolkningsregel inte är absolut.⁸³

Med hänsyn till det ovan sagda får det anses klart att 42:12 IL även omfattar den situation då någon benefikt förvärvar rätt till utdelning. Bestämmelsen är således ett avsteg från huvudregeln att inkomstförvärvaren är skattskyldig oavsett hur denne disponerat över inkomsten. Varken i ordalydelsen eller i förarbetena till 42:12 IL eller dess före-

⁷⁶ Kommunalskattelag (1928:370), upphävd genom SFS 1999:1230.

⁷⁷ Prop. 1943:12.

⁷⁸ A.prop., s. 10.

⁷⁹ Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, uppl. 13, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 76.

⁸⁰ Prop. 1989/90:110, s. 702.

⁸¹ A.prop.

⁸² Prop 1999/2000:2 del 1, s. 487.

⁸³ A.prop., s. 473.

gångare finns något som tyder på att någon skillnad skall göras vid tillämpningen av bestämmelsen beroende på vem som är gåvomottagare. Enbart med hänsyn till 42:12 IL finns således inget hinder för att en andelsägare med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt, oavsett vem andelsägaren skänker utdelningsrätten till. Avgörande är att denne avhämtar sig rätten till utdelning innan utdelningen kan disponeras. Det är emellertid viktigt att påpeka att dessa slutsatser är begränsade till att avse tillämpningen av 42:12 IL. Då utdelningsrätten är hänförlig till aktier som är kvalificerade måste även kapitel 57 IL beaktas. Vidare i vilken mån en utdelningsrätt kan skänkas bort utan att detta strider mot splittringsförbudet är osäkert och begränsar med stor sannolikhet andelsägarens möjlighet att med skatterättslig verkan skänka bort enbart rätten till utdelning.⁸⁴

3.3 Syfte och mål med specialregleringen i kapitel 57

Det tvåpartsförhållande som vanligtvis finns mellan ett aktiebolag och dess aktieägare, vilket möjliggör att de med skatterättslig verkan kan ingå rättshandlingar med varandra, anses i ett fåmansföretag endast existera formellt.⁸⁵ Problematiken kring detta skenbara tvåpartsförhållande uppmärksammades tidigt av lagstiftaren, men en mer omfattande reglering skedde först i samband med införandet av 1976 års fåmansföretagslagstiftning.⁸⁶ Särskilda bestämmelser för utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, då delägaren själv eller en närstående till denna varit aktiv i företaget infördes i och med 1991 års skattereform.⁸⁷ Skälet till den särskilda regleringen var den förändring som reformen medförde avseende behandlingen av förvärvs- och kapitalinkomster vid inkomstbeskattningen. Före reformen beskattades samtliga inkomster hos fysiska personer gemensamt efter en progressiv skatteskala.⁸⁸ Reformen innebar att förvärvs- och kapitalinkomster behandlades separat, där kapitalinkomster beskattades med en betydligt lägre skatteskala.⁸⁹ Det skenbara tvåpartsförhållandet ansågs därmed skapa en för stor möjlighet för andelsägare i fåmansföretag att undvika den progressiva beskattningen

⁸⁴Jmf., prop. 1993/94:50, s. 345-346.

⁸⁵ SOU 2002:52 del 1, s. 107, prop. 2005/06:40, s. 35.

⁸⁶ Prop. 1975/76:79.

⁸⁷ Prop. 1989/90:110.

⁸⁸ SOU 2002:52 del 1, s. 101.

⁸⁹ Prop. 1989/90:110, s. 467, SOU 2002:52 del 1, s. 101.

genom att istället ta ut verkliga arbetsinkomster som utdelningsinkomst.⁹⁰ Utdelningsbestämmelserna i kapitel 57 IL syftar således till att förhindra en skattemässig inkomstomvandling.⁹¹

⁹⁰ Vid inkomstbeskattningen beskattas förvärvsinkomster med en progressiv skatteskala som vid en kommunal skattesats på 32 % resulterar i en högsta marginalskatt på 57 %. Kapitalinkomster beskattas däremot proportionellt med en skattesats på 30 %, se prop. 2005/06:40, s. 35.

⁹¹ Prop. 2005/06:40, s. 35.

4 Givarens skattskyldighet

4.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att redogöra för under vilka förutsättningar en andelsägare med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt. Den viktigaste frågeställningen i detta avseende är huruvida det är möjligt för en andelsägare att skänka bort sin utdelningsrätt inte bara till skattebefriade subjekt utan även till fysiska personer. Gåvogivarens skattskyldighet är även tätt sammankopplad med en beskattning av gåvomottagaren då det vid inkomstbeskattningen normalt föreligger reciprocitet, d.v.s. om förvärvaren av en inkomst inte skall beskattas p.g.a. att inkomsten tillfaller någon annan bör mottagaren beskattas.⁹² Om gåvogivaren skall beskattas för utdelningen saknas därför förutsättningen för en beskattning av gåvomottagaren. För att kunna utreda gåvomottagarens skattskyldighet och hur utfallande utdelning skall beskattas i ett sådant fall måste därför huruvida en andelsägare med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt till en fysisk person, samt under vilka förutsättningar detta är möjligt, utredas. I följande avsnitt kommer därför Regeringsrättens tidigare avgörande avseende gåva av utdelningsrätt behandlas. Därefter kommer förutsättningar för en skatterättsligt giltig överlåtelse av utdelningsrätt diskuteras med utgångspunkt i Regeringsrättens praxis och det material som tidigare redogjorts för i föregående kapitel.

4.2 Rättspraxis avseende gåva av utdelningsrätt

4.2.1 Gåva av utdelningsrätt på aktier i icke-fåmansföretag

Givarens skattskyldighet för utdelning vid gåva av aktieutdelning har behandlats i äldre rättspraxis. Rättsfallen är av visst intresse då den materiella innebörden av 42:12 IL överensstämmer med dess äldre motsvarigheter. Innan 1943 års ändringar i 38 § KL var den rättspraxis som fanns på området splittrad.⁹³ Förklaringen till detta torde vara den

⁹² Jmf., Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, uppl. 12, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 44.

⁹³ RÅ 1934 not. Fi 631(mot viss provision förvärvat rätten till utdelning), RÅ 1944 not. Fi 147(gåva till ej skattskyldig juridisk person), beskattades aktieägaren för utdelningen. Motsatt utgång RÅ 1932 ref 49, RÅ 1930 not Fi 750 och 751.

osäkerhet som rådde kring innebörden av 38 § KL.⁹⁴ Av den äldre praxis som finns på området kan utläsas att avgörande för att andelsägaren inte skall beskattas för utdelningen är att denne avhänt sig rätten till utdelningen innan den blivit tillgänglig för lyftning.⁹⁵ Det går emellertid inte att utläsa av rättsfallen tillvägagångssättet för gåvan, inte heller om tidpunkten för gåvan var före eller efter det att bolagsstämman fattat beslut om utdelning. Det går heller inte att utläsa om avståendet avser en enstaka utdelning eller utdelning för en viss tidsperiod, med undantag från ett rättsfall från 1979. I några rättsfall från 50-talet är det dock med stor sannolikhet frågan om kupongöverlåtelse, då det papperslösa systemet för aktiehantering infördes långt senare.⁹⁶

Även i nyare praxis, efter det att IL infördes, har principen att en aktieägare inte skall beskattas för utdelningen då denne avhänt sig rätten till utdelningen före denna blivit disponibel upprätthållits. I äldre praxis omnämns denna tidpunkt såsom innan utdelningen blev ”tillgänglig för lyftning”, men det kan av förarbetena utläsas att betydelsen av uttrycket ”kan disponeras” överensstämmer med den äldre lydelsen.⁹⁷ I RÅ 2006 ref 45 hade Regeringsrätten att ta ställning till huruvida en aktieägare i börsnoterade svenska avstämningsbolag skulle beskattas för bortgiven rätt till utdelning. Aktieägaren hade för avsikt att före bolagsstämmobeslut om utdelning skänka bort rätten till framtida utdelning till en begränsat skattskyldig stiftelse. Gåvan skulle ske genom en särskild förteckning i enlighet med 3:12 ÄABL⁹⁸. En liknande bestämmelse finns nu i 4:40 ABL.⁹⁹ I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om aktieägaren skulle komma att bli beskattad för utdelning som lämnades för gävoåret, alternativt under en femårsperiod. Skatterättsnämnden ansåg att aktieägaren inte skulle beskattas för utdelningen då utdel-

⁹⁴ Se prop. 1943:12, s. 23 ff., RÅ 1992 ref 76.

⁹⁵ RÅ 1955 Fi 382 (andelsägaren skänkte i detta fall bort aktieutdelning till barnbarn. Då avståendet skedde före utdelningen blivit tillgänglig för lyftning skulle andelsägaren inte beskattas för utdelningen), RÅ 1955 Fi 380 (gällande samma andelsägare avseende annat års taxering, samma utgång), RÅ 1979 1:6 (andelsägaren skänkte i detta fall bort sin utdelningsrätt under en tidsperiod på nio år till en inskränkt skattskyldig stiftelse, andelsägaren ansågs inte vara skattskyldig för utdelningen).

⁹⁶ Prop. 1997/98:160, s. 79 f..

⁹⁷ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 476.

⁹⁸ Aktiebolagslag(1975:1385), upphävd genom SFS 2005:551.

⁹⁹ Enligt denna bestämmelse skall den som är antecknad i ett avstämningsregister enligt 4:18 första stycket 6-8 Lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument istället för aktieägaren antas vara behörig att utöva de rättigheter som avses i 4:39 ABL, vilket bl.a. omfattar rätten att ta emot utdelning.

ning enligt 42:12 IL skall tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Skatterättsnämnden betonade emellertid att en förutsättning för förhandsbeskedet var att aktieägaren avhändert sig rätten till utdelning på ett sådant sätt att avskiljandet av rätten till utdelning och äganderätten även godtogs civilrättsligt.¹⁰⁰ Förhandsbeskedet överklagades av Skatteverket som yrkade att aktieägaren skulle beskattas för utdelningen. Regeringsrätten konstaterade att utdelning enligt 42:12 IL skall tas upp av den som har rätt till utdelningen då den kan disponeras. Då det står klart att en aktieägare vid detta tillfälle gett bort sin rätt till utdelning kan denne inte heller beskattas för utdelningen. Regeringsrätten fastställde därför förhandsbeskedet.¹⁰¹ Av rättsfallet följer att 42:12 IL inte bara skall tillämpas då utdelningsrätten överlåtits genom kupongöverlåtelser utan även då bolaget är ett avstämningsbolag.¹⁰²

4.2.2 Gåva av utdelningsrätt på aktier i fåmansföretag

I och med tidigare rättspraxis och ordalydelsen av 42:12 IL kan rättsläget angående gåva av utdelningsrätt verka klart. Osäkerheten gällde gåva av utdelningsrätt på andelar i fåmansföretag är emellertid inte kopplade till tillämpningen av 42:12 IL, utan i vilken mån en sådan transaktion med skatterättslig verkan kan göras inom ramen för kapitel 57 IL.¹⁰³ Den osäkerhet som tidigare gällt har delvis försvunnit i och med Regeringsrätts domar, RÅ 2009 ref 68 och mål nr 1579-09. Trots att rättsläget kan anses något klarare kvarstår viss osäkerhet kring vilka krav som ställs på tillvägagångssättet vid gåvan med hänsyn till bl.a. splittringsförbudet samt om avgörandena ger uttryck för en allmän princip som även omfattar gåvor till andra än skattebefriade subjekt.

I RÅ 2009 ref 68 hade aktieägaren för avsikt att skänka bort rätten till utdelning till ett landsting. Rätten till utdelning skulle lämnas på aktierna i antingen ett av aktieägaren helägt bolag alternativt ett bolag som denne ägde tillsammans sin hustru. Aktierna i det senare bolaget var kvalificerade enligt 57:4 IL. Gåvan skulle ske genom att landstinget tilldelades utdelningskuponger för ett eller flera år framåt. De närmare villkoren skulle regleras i ett separat gåvobrev. Den på bolagsstämman beslutade utdelningen skulle se-

¹⁰⁰ Dnr 137-04/D.

¹⁰¹ RÅ 2006 ref 45.

¹⁰² Tivéus, Ulf, *Ytterligare om beskattning vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier - en kommentar till en kommentar till nya rättsfall*, SvSkt 2010, s. 219.

¹⁰³ Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009, s. 274.

dan betalas ut till landstinget i egenskap av innehavare av utdelningskupongerna. Skatterättsnämnden ansåg med hänvisning till RÅ 2006 ref 45 att aktieägaren inte skulle beskattas. Vidare saknade betydelse att bolagen inte var ett avstämningsbolag. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att det fanns någon grund för att vid tillämpningen av 42:12 IL göra skillnad på om utdelningen betalades ut från ett börsnoterat företag eller ett fåmansföretag. Detta oberoende av om aktierna i det senare fallet är kvalificerade hos andelsägaren eller inte. Skatterättsnämnden ansåg inte heller att utdelningen skulle beaktas vid beräkningen av sparutrymme.¹⁰⁴ Detta då bestämmelserna i kapitel 57 IL endast omfattar utdelningar och kapitalvinster som skall beskattas hos innehavaren av den kvalificerade andelen. Minoriteten av Skatterättsnämnden ansåg däremot att det förelåg en regelkonflikt mellan 42:12 IL och kapitel 57 IL. Vilka av bestämmelserna som skall ha företräde skulle lösas genom en tillämpning av de principer som används vid regelkonkurrens, vilket enligt minoriteten resulterade i att aktieägaren skulle beskattas för utdelningen.¹⁰⁵ Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet utan egen motivering. Ett av regeringsråden valde dock att i en utveckling av sin mening närmare beröra frågeställningen om vem som skall beskattas för utdelningen. Regeringsrådets resonemang bygger främst på att det i fåmansföretag finns en betydligt större möjlighet för aktieägaren att påverka bolagsstämmans beslut om utdelning eller om medlen skall disponeras på annat sätt. En verklig förmögenhetsöverföring kunde därför anses ske först när bolagsstämman fattat beslut om vinstutdelning. I börsnoterade bolag har en aktieägaren eller en obetydlig möjlighet att påverka bolagsstämmans beslut. Detta menade regeringsrådet resulterade i att en gåva av utdelningsrätt i ett fåmansföretag hade en annan karaktär än de gåvor som omfattas av RÅ 2006 ref 45. Regeringsrådet påpekade även med hänvisning till RÅ 2007 not 161 att aktieägaren skulle bli utdelningsbeskattad om gåvan lämnats direkt från bolaget. Regeringsrådet menade mot bakgrund av detta att be-

¹⁰⁴ En naturlig fråga är i detta avseende hur denna slutsats förhåller sig till den omständigheten att andelsägaren väljer att skänka bort utdelningsrätten på t.ex. hälften av sina aktier. Härvid skall tilläggas att då sparutrymme är en del av gränsbeloppet torde inte heller årets gränsbelopp påverkas. Det framgår inte direkt av förhandsbeskedet men någon skillnad i detta avseende torde inte föreligga. Däremot får det med sannolikhet konsekvenser vid andelsägarens beskattning. En sådan omständighet bör innebära att andelsägaren inte får utnyttja gränsbeloppet på hela sitt aktieinnehav, utan endast den del som är hänförlig till de aktierna som denne faktiskt får utdelning på. Jmf., RÅ 1999 ref 70.

¹⁰⁵ Dnr 63-08/D.

slutet att inte beskatta andelsägaren i enlighet med RÅ 2006 ref 45 var inkonsekvent.¹⁰⁶ Regeringsrådet menade dock att de generellt avfattade uttalandena i RÅ 2006 ref 45 inte gav något utrymme att bedöma beskattningsfrågan på annat sätt än Skatterättsnämnden gjort.¹⁰⁷

I RÅ 2007 not 161 skedde gåvan i form av att bolaget överförde tillgångar¹⁰⁸ utan ersättning till en stiftelse vars verksamhet var undantagen skattskyldighet.¹⁰⁹ Aktieägaren utdelningsbeskattades då överlåtelsen inte uppfyllde kraven på en underprisöverlåtelse. Regeringsrådet förklarar inte närmare på vilket sätt denne anser att beslutet att inte beskatta andelsägaren för utdelningen är inkonsekvent. Av regeringsrådets tidigare resonemang torde denne emellertid syfta på att situationerna med undantag från att gåvan sker direkt från bolaget annars har samma materiella innebörd. Visserligen kan det hävdas att situationerna bör behandlas lika då det i ett fåmansföretag sällan föreligger någon egentlig skillnad mellan situationen då gåvan sker direkt från bolaget eller från andelsägaren. Detta, eftersom andelsägaren i realiteten har samma bestämmande inflytande över beslutet i båda fallen. Aktieägaren utdelningsbeskattades emellertid p.g.a. att förmögenhetsöverföringen varken var affärsmässigt motiverad eller uppfyllde kraven på en underprisöverlåtelse. Förfarandet på vilket sätt gåvan sker motiverar och aktualiserar andra rättsregler och behandlas därför olika. Därmed faller regeringsrådets resonemang angående inkonsekvens.¹¹⁰

Kort efter Regeringsrättens dom var frågan om en aktieägare i ett fåmansföretag skall beskattas för bortgiven utdelning uppe i Regeringsrätten igen.¹¹¹ Aktieägaren avsåg att genom gåva överlåta rätten till framtida utdelning till en ideell förening vars verksamhet var undantagen skattskyldighet. Bolaget skulle i anslutning till utfärdandet av aktiebrev även utfärda utdelningskuponger vilka representerade den mot ett visst aktiebrev svarande rätten till utdelning för en viss räkenskapsperiod. Utdelningskupongerna skulle även vara fästa vid en talong ställda till innehavaren. Dagen efter bolagsstämmobeslut

¹⁰⁶ RÅ 2009 ref 68.

¹⁰⁷ RÅ 2009 ref 68.

¹⁰⁸ Tillgångarna bestod i både kontanta medel och aktier vilka förvaltades vid sidan av bolagets värdepappersrörelse. Aktierna utgjordes av både näringsbetingade och icke näringsbetingade andelar.

¹⁰⁹ RÅ 2007 not 161.

¹¹⁰ Se även, Melbi, Ingrid, *Gåva av rätt till utdelning på kvalificerade aktier*, SvSkt 2009, s. 1097.

¹¹¹ Mål nr 1579-09.

om utdelning, skulle aktieägaren genom gåvobrev överlåta de till aktiebrev tillhörande utdelningskupongerna till föreningen. Sökande ställde frågan huruvida denne skulle beskattas för utdelningen under den aktuella räkenskapsperioden eller utdelning som skulle kunna komma att lämnas under en femårsperiod. Skatterättsnämnden ansåg att aktieägaren inte skulle beskattas för utdelningen. Grunden för denna bedömning var 42:12 IL och RÅ 2006 ref 45. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.¹¹²

4.3 Skatterättsnämndens förhandsbesked (dnr 14-10/D)

Gåvomottagarens skattskyldighet för utdelning då utdelningsrätten skänkts bort till andra än skattebefriade subjekt har inte behandlats av Regeringsrätten. Skatterättsnämnden har däremot i ett förhandsbesked bedömt gåvogivarens skattskyldighet då utdelningsrätten skänks bort till närstående. Aktieägaren hade för avsikt att under ett antal år skänka bort rätten till utdelning till två av sina myndiga barn. Gåvan av utdelningsrätten skulle endast omfatta utdelning som beslutats på ordinarie bolagsstämma. Utfallande utdelning som beslutats på extra bolagsstämma skulle således tillfalla andelsägaren. Skatterättsnämnden ansåg med hänvisning till tidigare praxis och 42:12 IL att andelsägaren inte skulle beskattas för den på ordinarie bolagsstämma beslutade utdelningen.¹¹³ Förhandsbeskedet är överklagat av Skatteverket.¹¹⁴ Förhandsbeskedet tyder på att Skatterättsnämnden anser att gåvomottagaren saknar betydelse vid bedömningen av gåvogivarens skattskyldighet.¹¹⁵

4.4 Förutsättningar för en skatterättsligt giltig överlåtelse av utdelningsrätt

4.4.1 Mottagarens betydelse

Vid diskussionen om vad som utgör en skatterättsligt giltig överlåtelse av utdelningsrätt är frågan om vilken inverkan gåvomottagaren har för andelsägarens möjlighet att med

¹¹² Mål nr 1579-09.

¹¹³ Dnr 14-10/D.

¹¹⁴ Målet har registrerats hos Regeringsrätten och tilldelats mål nr 4345-10. Målet beräknas att föredras efter årsskiftet 2010/2011, telefonsamtal med Axel Hansson, Regeringsrättssekreterare, 2010-10-14.

¹¹⁵ Dnr 14-10/D.

skatterättslig verkan skänka bort sin utdelningsrätt den fråga som är mest omdiskuterad. De fall som varit föremål för Regeringsrättens bedömning har endast avsett situationer där gåva av rätten till utdelning skett till skattebefriade subjekt. Vidare utgör domarna överklagade förhandsbesked. Detta gör att Regeringsrätten har haft mycket specifika rättsfrågor att ta ställning till. Denna omständighet måste tas i beaktande vid en analys av huruvida en andelsägare med skatterättslig verkan kan skänka bort rätten till utdelning till fysiska personer. Den allmänt rådande uppfattningen i doktrin är att mottagaren av utdelningsrätten saknar betydelse för givarens skattskyldighet.¹¹⁶ Denna uppfattning har sin grund i att både Skatterättsnämnden och Regeringsrätten lagt avgörande vikt vid 42:12 IL.¹¹⁷ Enligt Melbi är bestämmelsen i 42:12 IL klart formulerad och ”tar över” bestämmelserna i kapitel 57 IL. Mot bakgrund av utformningen av 42:12 IL och Regeringsrättens avgörande konstaterar denne att någon regelkollision på det sätt som minoriteten av Skatterättsnämnden anser inte bör föreligga. Melbi begränsar dock sin tolkning av rättsfallen till att dessa bör innebära att det inte har någon betydelse om rätten till utdelning skänks bort till ett skattebefriat subjekt eller en fysisk person som inte omfattas av kapitel 57 IL.¹¹⁸ Även Sundqvist uttalar sig med viss försiktighet om avgörandenas betydelse för en överlåtelse av utdelningsrätt till fysiska personer. Sundqvist konstaterar efter en genomgång av Regeringsrättens avgöranden att det *bör* [min kursiv] vara möjligt att med stöd av 42:12 IL att lämna utdelning som gåva även till en fysisk person oavsett om denne omfattas av bestämmelserna i kapitel 57 IL eller ej.¹¹⁹

Det är enligt min mening svårt mot bakgrund av utformningen av 42:12 IL och Regeringsrättens tidigare avgöranden att hitta hållbara juridiska argument som skulle motivera att en andelsägare inte kan skänka bort sin utdelningsrätt även till en fysisk person, oavsett om denne är närstående till andelsägaren eller inte. Bestämmelsen i 42:12 IL in-

¹¹⁶ Se, t.ex. Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1100, Melbi, Ingrid, *Gåva av rätt till utdelning på kvalificerade aktier*, SvSkt 2009, s. 1093-1097, Sundqvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 68-72.

¹¹⁷ Se t.ex. Sundqvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

¹¹⁸ Melbi, Ingrid, *Gåva av rätt till utdelning på kvalificerade aktier*, SvSkt 2009, s. 1096.

¹¹⁹ Sundqvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

fördes redan på 40-talet och av en historisk genomgång av 42:12 IL kan utläsas att bestämmelsen även omfattar benefikt förvärvad utdelningsrätt. Bestämmelsen är således ett avsteg från vad som vanligtvis gäller för skattskyldighet, d.v.s. inkomstförvärvaren skall beskattas oavsett hur denne valt att disponera över den. Av bestämmelsen följer således att om gåvomottagaren förvärvar rätten till utdelning innan den blir disponibel är det mottagaren, inte givaren som skall beskattas för utdelningen. Varken i praxis eller i förarbetena till 42:12 IL eller dess föregångare finns något som ger stöd för att gåva av utdelningsrätt inte kan ske med skatterättslig verkan eller att en sådan överlåtelse skulle vara begränsad till vissa skattesubjekt. Den princip som kommer i uttryck i bestämmelsen har upprätthållits av Regeringsrätten trots att detta resulterat i avsteg från etablerade skatterättsliga principer såsom principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Detta påvisar en viss ovilja att faktiskt frångå lagtextens ordalydelse och innebörd. Det är dock viktigt att påpeka att bestämmelsen i hög grad begränsat domstolens tolkningsmöjligheter, då domstolens uppgift inte är att skapa eller ändra rättens regler, utan att tillämpa dem.¹²⁰ Det är däremot inget som ger direkt stöd för eller emot en tolkning att utdelningsrätt på kvalificerade andelar kan skänkas bort till en fysisk person. Det skapar emellertid förståelse för domstolens tidigare avgöranden och är något som är av värde att ha i åtanke vid analysen av huruvida ett sådant förfarande är möjligt.

Då utdelningsrätten avser aktier vilka är kvalificerade är bedömningen inte lika enkel. I ett sådant fall är det mer en fråga om det inom ramen för kapitel 57 IL finns utrymme för en kvalificerad ägare att skänka bort sin utdelningsrätt. Varken lagtexten eller förarbeten behandlar denna situation. Den ledning som finns i detta avseende är således begränsat till de två avgöranden från Regeringsrätten som finns på området. Den eventuella regelkonkurrensen tar sikte på att en *andelsägare* vars aktier är kvalificerade skall, så länge kvalifikationen kvarstår, beskattas för utfallande utdelning i enlighet med kapitel 57 IL. Då det följer av 42:12 IL att den som har rätt till utdelningen då den kan disponeras är skattskyldig för densamma kan andelsägaren, då denne avhänt sig utdelningen före nämnda tidpunkt, inte beskattas för utdelningen. Den eventuella regelkonkurrensen är således densamma oberoende av vem som är gåvomottagare. Enligt min mening kan

¹²⁰ Kellgren, Jan, *MÅL OCH METODER VID TOLKNING AV SKATTELAG – MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ ANVÄNDADET AV FÖRBETEN*, 1997, uppl. 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997, s. 75.

det för övrigt även ifrågasättas huruvida en verklig regelkonkurrens i detta fall föreligger.¹²¹ Bestämmelsen i 42:12 IL reglerar *vem* som är skattskyldig för utdelningen, medan kapitel 57 reglerar *hur* utdelningen skall beskattas.¹²² Såsom Grundström påpekar måste innan kapitel 57 IL kan tillämpas först fastställas huruvida det föreligger en skattepliktig händelse och vem som är skattskyldig för denna. I kapitel 57 IL finns inga sådana bestämmelser. Detta avgörs istället genom en tillämpning av bestämmelserna i kapitel 41 och 42 IL.¹²³ Det kan förvisso hävdas att dessa bestämmelser i sig har oförenliga rättsföljder, men för att en verklig regelkonkurrens skall föreligga måste även bestämmelsernas tillämpningsområde sammanfalla.¹²⁴ Det är här jag och många andra anser att resonemanget om regelkonkurrens faller. Regelkonkurrens resonemanget fördes av Skatteverket som grund för sitt yrkande att andelsägaren skulle beskattas för de bortgivna utdelningarna i sitt överklagande till Regeringsrätten i RÅ 2009 ref 68. Då Regeringsrätten fastställde förhandsbeskeden utan egen motivering torde detta innebära att Regeringsrätten är av samma åsikt som majoriteten av Skatterättsnämnden. Det borde därför inte föreligga någon regelkonkurrens mellan 42:12 IL och kapitel 57 IL på det sätt som gjorts gällande av minoriteten av Skatterättsnämnden och Skatteverket. Regelkonkurrensen är som ovan nämnts densamma oavsett vem som är mottagare av gåvan. Det är därför inte sannolikt att regelkonkurrensresonemanget kan användas igen. Med hänsyn till detta borde Regeringsrättens avgörande innebära att en andelsägare med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt inte bara till skattebefriade subjekt, utan även till fysiska personer. Visserligen kan detta, när konsekvenserna av ett sådant konstaterande beaktas, i vissa fall anses få oönskade effekter. Detta är emellertid inte ensamt ett hållbart juridiskt argument. Därmed inte sagt att lämplighetsargument inte kan åberopas, men för att en sådan argumentation skall bli framgångsrik måste den

¹²¹ För att regelkonkurrens skall anses föreligga krävs att bl.a. att bestämmelsernas tillämpningsområde skall sammanfalla samt att rättsföljderna i bestämmelserna är oförenliga, se, Alden, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santérus Förlag AB, Göteborg, 1998, s. 55-57.

¹²² För samma resonemang se svarandes utveckling av talan i RÅ 2009 ref 68, samt Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009, s. 280.

¹²³ Se, 41:8, 42:12 IL. Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009, s. 280.

¹²⁴ Jmf., not 114.

användas för att göra ett annat argument mer övertygande.¹²⁵ Lämplighetsargumentet måste därför ha stöd i en argumentation som använder sig av mer auktoritära källor. I det här avseendet är det en argumentation om regelkonkurrens som är den mest övertygande och egentligen det enda som talar för en tolkning att andelsägaren inte kan skänka bort sin utdelningsrätt till fysiska personer. Det är däremot enligt min uppfattning mot bakgrund av Regeringsrättens tidigare avgöranden svårt att se hur en sådan argumentation skulle kunna föras igen. Mot bakgrund av det ovan sagda är det med största sannolikhet möjligt för en andelsägare att med skatterättslig verkan skänka bort sin utdelningsrätt även till fysiska personer. Detta, oavsett om gåvomottagaren omfattas av andelsägarens närståendekrets eller inte. Det skall dock noteras att denna slutsats är begränsad till att avse beskattning av gåvogivaren med stöd av 42:12 IL. Beskattning av gåvogivaren kan även tänkas ske på annan grund t.ex. med stöd av 2 § skatteflyktslagen.

4.4.2 Splittringsförbudet

I följande avsnitt kommer splittringsförbudets inverkan på andelsägarens möjlighet att med skatterättslig verkan skänka bort sin utdelningsrätt att diskuteras. Då Regeringsrätten utan motivering fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked kommer diskussionen i följande avsnitt främst ha sin utgångspunkt i nämndens motivering och beslut, men det är viktigt att redan här betona att Regeringsrätten har gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden. Frågan om huruvida en överlåtelse av framtida rätt till utdelning är förenlig med det s.k. splittringsförbudet har i viss mån redan diskuterats i avsnitt 2.2.2.2. I detta avsnitt skall det istället diskuteras hur ett sådant konstaterande påverkar den skatterättsliga bedömningen. Det är viktigt att notera att det faktum att avgörandena är överklagade förhandsbesked inverkar och begränsar tolkningen avseende frågor om splittringsförbudet. Då denna omständighet med sannolikhet innebär att Regeringsrätten endast tagit ställning till de skatterättsliga frågorna. Därmed måste tolkningen av rättsfallen avseende splittringsförbudet och frågor relaterade till denna princip göras med viss restriktivitet.

För att kunna dra några slutsatser om en överlåtelse i strid med splittringsförbudet ges någon skatterättslig verkan är det omöjligt att inte diskutera huruvida överlåtelseerna i

¹²⁵ Jmf., Kellgren, Jan, *MÅL OCH METODER VID TOLKNING AV SKATTELAG – MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ ANVÄNDANDET AV FÖRARBETEN*, 1997, uppl. 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997, s. 75 f.

rättsfallen faktiskt kan anses strida mot splittringsförbudet. I RÅ 2006 ref 45 avsåg andelsägaren att skänka bort utdelningsrätten före bolagsstämmobeslut om utdelning. Överlåtelsen av utdelningsrätten skedde genom en sådan särskild förteckning som avses i 3:12 ÄABL. Beskattningsfrågan bedömdes med utgångspunkt i utdelning som skulle komma att lämnas under gåvoåret respektive en period på fem år. I både RÅ 2009 ref 68 och mål nr 1579-09 skulle avskiljandet av rätten till utdelning och aktierna ske genom kupongöverlåtelser. I det sistnämnda fallet skulle utdelningskupongerna även fästas vid en talong ställd till innehavaren. I RÅ 2009 ref 68 bedömdes gåvogivarens skattskyldighet avseende utdelning som skulle kunna komma att lämnas under gåvoåret alternativt under en period på ”flera år framåt”. I förhandsbeskedet ställdes även frågan om svaret på beskattningsfrågan skulle bli annorlunda om några aktiebrev inte utfärdades respektive om aktiebrev utfärdades men att dessa saknade utdelningskupong. Skatterättsnämnden valde att inte lämna något förhandsbesked i denna del då någon närmare förklaring om hur denna situation skulle bli aktuell inte angivits eller behandlats i ansökan.¹²⁶ I mål nr 1579-09 bedömdes gåvogivarens skattskyldighet för utdelning under gåvoåret alternativt under en period på fem år. Tidpunkten för gåvan var i RÅ 2009 ref 68 före bolagsstämmobeslut om utdelning. I mål nr 1579-09 skulle däremot överlåtelsen av rätten till utdelning ske genom att utdelningskupongerna skulle skänkas genom gåvobrev efter bolagsstämmobeslut om utdelning, men före utdelningen skulle betalas ut. De överlåtelser som avsett ej beslutad utdelning innebär i princip en splittring av aktierätten. Frågan är istället om dessa överlåtelser är giltiga undantag från splittringsförbudet. Enligt min uppfattning skall splittringsförbudet tolkas såsom ett förbud mot att permanent skilja rätten till framtida utdelning med aktierätten. Vidare finns uttryckliga bestämmelser i ABL som vilar på förutsättningen att vissa avvikelser från splittringsförbudet kan ske. Detta är dock en tolkningsfråga och t.ex. Lagrådet en väldigt restriktiv inställning till överlåtelse av framtida utdelning.¹²⁷ Om Lagrådets tolkning är den riktiga, står de alternativ i RÅ 2009 ref 68 och mål nr 1579-09 som innebär att en kupongöverlåtelse sker före bolagsstämmobeslut, i strid med splittringsförbudet.

¹²⁶ Dnr 63-08/D.

¹²⁷ Se avsnitt 2.2.2.2.

Grundström framhåller i sin artikel¹²⁸ att Skatterättsnämndens förhandsbesked kan tolkas på två olika sätt. Denna artikel skrevs innan Regeringsrättens domar, men resonemanget är emellertid detsamma då domstolen endast fastställde förhandsbeskeden utan egen motivering. Av det första tolkningsalternativet följer att Skatterättsnämnden anser att en överlåtelse av framtida utdelning inte strider mot splittringsförbudet. Av det andra tolkningsalternativet följer att Skatterättsnämnden anser att en överlåtelse av framtida rätt till utdelning visserligen strider mot splittringsförbudet, men att detta inte har någon betydelse vid beskattningen.¹²⁹ I anslutning till detta resonemang är det dock viktigt att påpeka att varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten egentligen tagit ställning till den civilrättsliga delen av frågeställningarna. Detta måste tas i beaktande vid bedömningen av hur splittringsförbudet inverkar på en andelsägares möjlighet att med skatterättslig verkan skänka bort sin utdelningsrätt. Jag begränsar min tolkning av rättsfallen till att Skatterättsnämnden och Regeringsrätten tagit ställning till att det i vissa fall är möjligt för en andelsägare att överlåta sin utdelningsrätt utan att detta står i strid med splittringsförbudet. Varken nämnden eller domstolen har således tagit ställning till eller reflekterat över frågan i detalj. Trots denna begränsning går det att dra slutsatsen att Skatterättsnämnden och Regeringsrätten med sannolikhet har ett annat synsätt än Lagrådet på hur splittringsförbudet inverkar på en andelsägares möjlighet att överlåta sin utdelningsrätt.¹³⁰

Skatterättsnämnden anger i sin motivering i dnr 137-04/D att ”[a]v bestämmelserna i bl.a. 3 kap. 12 § aktiebolagslagen får anses följa att det är civilrättsligt möjligt att i vissa fall, t.ex. genom gåva, skilja rätten till utdelning från äganderätten till en aktie i ett avstämningsbolag. Som en förutsättning för förhandsbeskedet gäller att A på ett sådant sätt till annan har avhänt sig rätten till ifrågavarande utdelning.” Detta är enligt min uppfattning en direkt antydning att en förutsättning för att andelsägaren skall undvika beskattning är att denne avhänt sig utdelningen på ett civilrättsligt godtagbart sätt. Trots att det inte uttryckligen uttalats i de andra förhandsbeskeden eller berörts i Regeringsrättens domskäl är detta med stor sannolikhet avgörande för gåvogivarens beskattning. Skatterättsnämnden valde att i beslutet i dnr 63-08/D betona att till grund för besvaran-

¹²⁸ Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009 s. 273-281.

¹²⁹ A.a., s. 279.

¹³⁰ Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009 s. 278.

det av beskattningsfrågan var att bolagen ifråga utfärdat aktiebrev med utdelningskuponger vilket angetts i ansökan såsom en förutsättning för förhandsbeskedet. Detta kan tolkas som en antydning att splittringsförbudet är av avgörande betydelse vid den skatterättsliga bedömningen då diskussionen om en civilrättsligt giltig överlåtelse av utdelningsrätt främst har underbyggts av möjligheten till utfärdande och överlåtelse av utdelningskuponger. Enligt min uppfattning tolkar man emellertid in för mycket i uttalandet vid en sådan slutsats. Jag anser att uttalandet främst har betydelse i ett annat avseende, vilket kommer att diskuteras i avsnitt 4.4.3. I mål nr 1579-09 skedde, som ovan nämnts, kupongöverlåtelsen efter bolagsstämmans beslut om utdelning. I förhandsbeskedet ställdes även frågan om bedömningen av beskattningsfrågan skulle bli annorlunda om överlåtelsen skedde före bolagsstämmans beslut om utdelning, men efter det att styrelsen lämnat sitt förslag till utdelning, eller om överlåtelsen skedde före båda dessa tidpunkter. Skatterättsnämnden ansåg att det i dessa avseenden inte spelade någon roll för den skatterättsliga bedömningen när kupongöverlåtelsen skedde.¹³¹ Då Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet utan egen motivering får det antas att domstolen gjort samma bedömning. Beroende av hur långtgående splittringsförbudet tolkas, kan detta även anses tala för en slutsats att splittringsförbudet inte är avgörande eller saknar betydelse, vid den skatterättsliga bedömningen. Slutsatsen att en överlåtelse i strid med splittringsförbudet inte skall läggas till grund för beskattningen ligger emellertid i linje med tidigare avgöranden och den allmänna skatterättsliga principen att skatterätten följer civilrätten. Vidare i samtliga fall som varit föremål för Skatterättsnämndens och senare Regeringsrättens bedömning har en mer eller mindre bestämd tidsbegränsning angetts, t.ex. en femårsperiod eller ”ett antal år framåt”. Om en tidsangivelse inte angetts i ansökningarna skulle dessa fall troligtvis ha fått en annan utgång. I vilken utsträckning en överlåtelse av utdelningsrätt är tillåten inom ramen för splittringsförbudet får i nuläget anses oklart. Ett försök att uppskatta gränserna är svårt utan att detta blir annat än en godtycklig gissning.¹³² Med hänsyn till det ovan sagda bör det med stor sannolikhet även vid den skatterättsliga bedömningen krävas att gåvogivaren avhänt sig utdelnings-

¹³¹ Se, dnr 25-08/D.

¹³² Se, Prytz, Jesper & Tamm, Mart, *Tillskott utan aktieteckning*, Juristförlaget & Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995, s. 162.

rätten på ett sådant sätt att överlåtelsen inte står i strid med splittringsförbudet samt iakttagit de formkrav som aktiebolagsrättsligt ställs på en sådan överlåtelse.¹³³

4.4.3 Tillvägagångssätt och tidpunkt för överlåtelse av utdelningsrätt

I detta avsnitt kommer en närmare analys av vilka krav som ställs på tillvägagångssättet för gåvan, för att andelsägaren skall undvika beskattning för de bortgivna utdelningarna, att göras. Vidare behandlas vid vilken tidpunkt överlåtelsen måste ske för att skattskyldigheten för utdelningen skall övergå till gåvomottagaren. Utgångspunkten för om andelsägaren skall beskattas för utdelningen är 42:12 IL. Av bestämmelsen följer att utdelning skall tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Vem som har rätt till utdelning finns reglerat i de aktiebolagsrättsliga reglerna. Avseende kupongbolag skall enligt 4:38 ABL annan än aktieägaren bl.a. antas vara behörig att ta emot vinstutdelning mot uppvisande eller avlämnande av aktiebrev, kupong eller annat särskilt bevis som getts ut av bolaget. Bestämmelsen ger innehavaren mot uppvisande eller avlämnande av någon av de uppräknade handlingarna en rätt att kräva betalning.¹³⁴ Någon möjlighet för någon annan än aktieägaren att kräva betalning utöver de möjligheter som anges i bestämmelsen finns inte, utan bolaget kan annars med befriande verkan, med vissa begränsningar, betala ut utdelningen till den som är införd i aktieboken.¹³⁵ Detta torde indirekt innebära att för gåvomottagaren skall anses vara den som har rätt till utdelningen, krävs att denne på något sätt kan legitimera sig gentemot bolaget och därmed kunna kräva betalning.¹³⁶ Vid gåva av enbart utdelningsrätt torde därför med hänsyn till det ovan sagda indirekt krävas att gåvan sker genom att utdelningskuponger överläts till gåvomottagaren. Visst stöd för denna slutsats går att finna i Skatterättsnämndens förhandsbesked. I dnr 63-08/D, vilket senare fastställdes av Regeringsrätten, valde Skatterättsnämnden nämligen att i beslutet betona att till grund för besvarandet av beskattningsfrågan var att bolagen ifråga utfärdat aktiebrev med utdelningskuponger vilket angetts i ansökan såsom en förutsättning för förhandsbeskedet. Det finns emellertid inget i Regeringsrättens avgöranden eller Skatterättsnämndens förhandsbesked som

¹³³ Se även, Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009 s. 276.

¹³⁴ Prop. 2004/05:85, s. 556.

¹³⁵ 4:37 och 4:41 ABL.

¹³⁶ Se däremot, prop. 1993/94:50, s. 346.

gör att det med säkerhet går säga om detta utgör en förutsättning för skattskyldighetens övergång. Enligt min uppfattning är det emellertid en logisk slutsats och en följd av 42:12 IL och de civilrättsliga bestämmelserna. Avseende avstämningsbolag torde det av samma anledning krävas att gåvomottagarens rätt registreras i avstämningsregistret^{137 138}.

Regeringsrätten har uttalat att en aktieägare inte kan beskattas för utdelningen då det ”står klart” att aktieägaren gett bort sin rätt till utdelning.¹³⁹ Vad som menas med detta är med största sannolikhet då gåvan vunnit obligationsrättsligt skydd, d.v.s. när gåvan är fullbordad. Detta sker normalt genom tradition. Avseende kupongbolag är detta när kupongerna överlämnats till gåvomottagaren. I avstämningsbolag torde detta vara då gåvomottagarens rätt registrerats i avstämningsregistret.¹⁴⁰

Av 42:12 IL och Regeringsrättens tidigare avgöranden följer att tidpunkten för överlåtelsen har betydelse för skattskyldighetens övergång. I RÅ 2009 ref 68 skulle aktieägaren skänka bort rätten till utdelning före bolagsstämmbeslut om utdelning. I mål nr 1579-09 skulle däremot utdelningskupongerna skänkas genom gåvobrev efter bolagsstämmbeslut om utdelning, men innan utdelningen betalades ut. Av detta följer att det saknar betydelse vid den skatterättsliga bedömningen då gåvan sker genom kupongöverlåtelse om överlåtelsen sker före eller efter bolagsstämmbeslut om utdelning. Avgörande är att gåvan sker innan utdelningen betalas ut.¹⁴¹ Då utdelningsrätten avser avstämningsbolag torde bedömningen bli något annorlunda. I avstämningsbolag inträder normalt skattskyldigheten på avstämningsdagen då utdelningen förfaller till betalning. I avstämningsbolag skall den som är antecknad i avstämningsregistret istället för aktieägaren antas behörig att ta emot vinstutdelning.¹⁴² I RÅ 2006 ref 45 skedde överlåtelsen av utdelningsrätten före bolagsstämmbeslut om utdelning. I en teoretisk diskussion

¹³⁷ Notera dock att om gåvan endast skall avse en del av aktieinnehavet måste andelsägaren, då bolaget är ett avstämningsbolag, öppna ett nytt vp-konto, dit aktierna vars utdelning skall tillfalla gåvomottagaren förs över. Gåvomottagarens rätt registreras sedan såsom rättsinnehavare till det senare vp-kontot. Se vidare, Euroclear Sweden AB, Allmänna villkor Kontoföring och Clearing, s. 50 f..

¹³⁸ Se, 4:39-40 ABL.

¹³⁹ RÅ 2006 ref 45.

¹⁴⁰ Jmf., 2-3 §§ GåvoL.

¹⁴¹ Se även, t.ex. Melbi, Ingrid, *Gåva av rätt till utdelning på kvalificerade aktier*, SvSkt 2009, s. 1096.

¹⁴² 4:39, 4:40 ABL.

finns det förvisso inget som säger att gåvomottagarens rätt måste registreras före bolagsstämmans beslut, men för att vara säker på att gåvomottagaren verkligen är den verkliga rättsinnehavaren på avstämningsdagen bör det ske innan bolagsstämmans beslut om vinstutdelning.¹⁴³ Detta, då registreringen måste föregås av en anmälan av gåvomottagaren som rättsinnehavare och vissa andra åtgärder. Vid den skatterättsliga bedömningen torde det emellertid inte spela någon roll om överlåtelsen sker om före eller efter bolagsstämmobeslut om utdelning.

¹⁴³ Jmf., Melbi, Ingrid, *Gåva av rätt till utdelning på kvalificerade aktier*, SvSkt 2009, s. 1096.

5 Mottagarens skattskyldighet

5.1 Inledning

Under förutsättning att det är möjligt att med skatterättslig verkan skänka bort rätten till utdelning till fysiska personer uppkommer frågan hur gåvomottagaren skall beskattas. Hur utdelningen skall beskattas då den utdelningsberättigade inte är ägare till aktierna finns inte behandlat i lagtexten eller i förarbetena. Hur gåvomottagaren skall beskattas är således en ren lagtolkningsfråga. Mottagarens beskattning har aldrig varit föremål för Regeringsrättens bedömning, men har behandlats av Skatterättsnämnden i de fall mottagaren omfattats av andelsägarens närståendekrets.

Den viktigaste frågeställningen avseende gåvomottagarens skattskyldighet är huruvida kapitel 57 IL även kan tillämpas på andra än andelsägaren. I detta avseende är frågan huruvida det i något avseende föreligger skattemässig kontinuitet vid beskattningen av utfallande utdelning av avgörande betydelse. Detta, då besvarandet av denna fråga avgör huruvida det föreligger en rätt för gåvomottagaren att utnyttja gränsbeloppet eller inte. Frågan huruvida en utdelningsrätt skall anses vara en delägarrätt eller en tillgång som skall jämföras med en sådan är av betydelse då sådana tillgångar genom stadgandet i 57:2 andra stycket IL jämföras med andelar vid tillämpningen av kapitel 57 IL. Om en utdelningsrätt är en delägarrätt eller en sådan tillgång som skall jämföras med en delägarrätt kan gåvomottagaren bli beskattad enligt kapitel 57 IL på denna grund. I följande avsnitt kommer gåvomottagarens beskattning med utgångspunkt i de ovan nämnda frågeställningarna att behandlas.

5.2 Utgångspunkter för den skatterättsliga bedömningen

Det finns tre huvudsakliga alternativ till beskattning av gåvomottagaren. Det första alternativet innebär att utdelningen skall tas upp till fem sjättedelar, vilket resulterar i en effektiv skattesats på 25 procent enligt 42:15a första stycket IL. Det andra alternativet är att utfallande utdelning i sin helhet skall tas upp i inkomstslaget kapital, vilket innebär att beskattning sker till 30 procent i enlighet med 42:15a andra stycket IL. Det tredje alternativet innebär att beskattning skall ske enligt kapitel 57 IL, vilket resulterar i att utdelningen helt eller delvis skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Hur gåvomottagaren skall beskattas för utfallande utdelning då utdelningen tillfaller denne i egenskap av innehavare av utdelningsrätt är som tidigare nämnt helt oregrerat. Då utdelningsrätten avser aktier vilka är kvalificerade uppstår frågan huruvida kapitel 57 IL kan tillämpas även i de fall då utdelningen tillfaller annan än andelsägaren och i så fall hur bestämmelserna i kapitel 57 IL skall tillämpas. Hur kapitel 57 IL förhåller sig till den omständigheten att utdelning tillfaller annan än andelsägaren finns inte kommenterat i förarbetena till IL. Det finns inte heller någon ledning att finna i förarbetena till SIL där bestämmelserna tidigare fanns. Detta får emellertid inte tolkas på det sätt att kapitel 57 IL inte kan vara tillämpligt i andra fall än då utdelning tillfaller andelsägaren. Den omständigheten att varken lagtexten eller förarbetena behandlar situationen då utdelning tillfaller annan än andelsägaren är ett resultat av att lagstiftaren inte reflekterat över att denna situation kan komma att bli aktuell. I vilka situationer gåvomottagaren kan komma att bli beskattad i enlighet med kapitel 57 respektive 42:15a IL är istället en ren lagtolkningsfråga. I anslutning till de lagtolkningsproblem som uppkommer i detta sammanhang finns det ett visst intresse att gå igenom de krav och mål som finns på ett sådant tolkningsförfarande, vilka i sin tur begränsar själva tolkningsproceduren. Tolkningen måste främst vara förutsägbar och konform. Tolkningen måste även vara lojal i förhållande till lagtexten.¹⁴⁴ Detta resonemang kan vara av värde att ha i åtanke vid en närmare analys av hur gåvomottagaren skall beskattas för utfallande utdelning.

5.3 Beskattning av utfallande utdelning

5.3.1 Diskussionen i doktrin

Hur utfallande utdelning skall beskattas är i doktrin omdiskuterat. Trots att vissa ståndpunkter kan utrönas ur den diskussion som förts på området är åsikterna om hur beskattning skall ske och de rättsliga argument som ligger till grund för dessa ställningstaganden inte enhetliga. I denna framställning finns varken utrymme eller anledning att i detalj beskriva dessa ställningstaganden och argument. Dessa kommer därför endast redogöras för i den mån som krävs för att illustrera den osäkerhet som finns gällande gåvomottagarens beskattning och de rättsliga argument som tidigare gjorts gällande som stöd för tillämpningen av antingen kapitel 57 eller 42:15a IL. Tivéus anser att då de särskilda utdelningsbestämmelserna såsom framgår av bestämmelserna syftar till att in-

¹⁴⁴ Evers, Jan, *Tolkning av lag och rättsfall*, uppl. 1, Liber, u.o., 1987, s. 38 ff.

komst hänförlig till fåmansföretagarens arbetsinsatser inte skall beskattas i inkomstslaget kapital, utan i inkomstslaget tjänst, blir en tillämpning av kapitel 57 IL inte aktuell¹⁴⁵. Därmed anser Tivéus att de vanliga reglerna för beskattning av utdelning bör tillämpas, vilket resulterar i att en privatperson i normalfallet bör träffas av ett effektivt skatteuttag om 25 procent.¹⁴⁶ Sundqvist uttalar sig i likhet med Tivéus att de allmänna reglerna för beskattning av utdelning bör tillämpas¹⁴⁷, men tillägger att gåvomottagarens beskattning i nuläget får anses oklar.¹⁴⁸ Gunne tolkar emellertid bestämmelserna i IL på ett sådant sätt att en fysisk person som innehar utdelningsrätt till aktier som är kvalificerade hos gåvogivaren skall beskattas för utfallande utdelning i inkomstslaget tjänst i enlighet med 57:20 IL. Gunne anser även att gåvomottagaren har en rätt att utnyttja gränslöppet kontinuerligt under den tid som denne innehar utdelningsrätten.¹⁴⁹

5.3.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked (dnr 14-10/D)

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked behandlat beskattningskonsekvenserna vid gåva av utdelningsrätt ur gåvomottagarens perspektiv, då denne är närstående till andelsägaren.¹⁵⁰ Aktieägaren avsåg att under ett antal år överlåta rätten till utdelning till två av sina myndiga barn. I förhandsbeskedet ställdes bl.a. frågor om hur utfallande utdelning skulle beskattas och vem eller vilka som fick tillgodoräkna sig årets gränslöpp. Skatterättsnämnden ansåg att utdelningen skulle tas upp av gåvomottagarna i enlighet med kapitel 57 IL. Skatterättsnämnden motiverade sin bedömning enligt följande; kapitel 42 IL reglerar vad som skall tas upp i inkomstslaget kapital. Enligt 42:15a IL skall utdelning på vissa aktier tas upp till fem sjättedelar¹⁵¹. I andra stycket anges att

¹⁴⁵ Tivéus tillägger i anslutning till detta resonemang att om inte även mottagaren är verksam på detta sätt eller närstående till en sådan person finns enligt dennes mening inte skäl att beskatta mottagaren i inkomst tjänst till någon del.

¹⁴⁶ Tivéus, Ulf, *Ytterligare om beskattning vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier - en kommentar till en kommentar till nya rättsfall*, SvSkt 2010, s. 222.

¹⁴⁷ Sundqvist uttalar sig i detta avseende med mer försiktighet än Tivéus genom att enbart konstatera att ”... det närmast till hands liggande svaret borde vara att beskattning skall ske enligt allmänna regler”.

¹⁴⁸ Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

¹⁴⁹ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1104-1105.

¹⁵⁰ Dnr 14-10/D.

¹⁵¹ D.v.s. den effektiva skattesatsen blir 25 procent.

första stycket inte skall tillämpas då andelarna är kvalificerade. Utdelning på kvalificerade andelar skall hos fysiska personer enligt 57:2 IL i den omfattning som anges i 57:20-22 IL tas upp i inkomstslaget tjänst. Då aktieägarens andelar är kvalificerade, skall utdelningen beskattas enligt reglerna i kapitel 57 IL. Skatterättsnämnden ansåg att bedömningen inte påverkades av att gåvomottagarna inte var ägare till aktierna. Gåvomottagarna fick inte tillgodoräkna sig årets gränsbelopp, då det enligt 57:11 IL endast är den som vid årets ingång får tillgodoräkna sig årets gränsbelopp.¹⁵²

5.3.3 Skattemässig kontinuitet

Innan en djupare analys av gåvomottagarens beskattning kan göras måste först frågan huruvida det i något avseende föreligger skattemässig kontinuitet vid gåva av utdelningsrätt med stöd av 44:21 IL besvaras. Detta då svaret på denna fråga har betydelse för diskussionen om kapitel 57 IL skall tillämpas vid beskattningen av gåvomottagaren och om gåvomottagaren har en rätt att utnyttja gränsbeloppet eller inte. Enligt den nämnda bestämmelsen skall förvärvaren då en tillgång förvärfvas genom t.ex. gåva inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I bestämmelsens andra stycke anges beräkningen av anskaffningsutgift för vissa tillgångar. I doktrin har denna bestämmelse gjorts gällande på två skilda sätt. Såsom en generellt tillämplig bestämmelse som tillämpas vid gåva, vilken vid en bokstavstolkning innebär att även förvärvaren av utdelningsrätten skall beskattas enligt kapitel 57 IL.¹⁵³ Det andra synsättet, vilket gjorts gällande av Gunne bygger på samma grundtanke, men har ett mer utvecklat resonemang om vad uttrycket ”i den tidigare ägarens skattemässiga situation” innebär för gåvomottagarens beskattning. I korthet innebär Gunnes synsätt att 44:21 IL skall tolkas på det sätt att gåvomottagaren med undantag från Regeringsrättens avgöranden borde få tillgodoräkna sig gränsbeloppet precis på det sätt som andelsägaren skulle ha gjort om utdelningen tillfallit andelsägaren. Det enda som talar emot detta synsätt enligt Gunne själv är Regeringsrättens slutsats att gåvogivaren får behålla sparad utdelningsutrymme enligt 57:13 IL.¹⁵⁴ Gunnes resonemang bygger främst på att förvärvet inte avser själva utdel-

¹⁵² Dnr 14-10/D.

¹⁵³ Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

¹⁵⁴ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1104 ff..

ningen, utan en tillgång i form av en *avkastningsrätt* eller *nyttjanderätt* till aktierna [min kursiv].¹⁵⁵ Med detta i åtanke kan 44:21 IL tolkas på det vis att gåvomottagaren inträder i ägarens skattemässiga situation. Om detta synsätt accepteras måste även vad detta i praktiken innebär begrundas. Gunne anser att det ligger närmare till hands att knyta an rätten att utnyttja gränsbeloppet till själva utdelningsrätten än aktien.¹⁵⁶ Regeringsrätten har fastställt att sparad utdelningsutrymme inte skall påverkas. Då sparad utdelningsutrymme utgör en del av gränsbeloppet¹⁵⁷, synes det mest riktiga vara att inte heller årets gränsbelopp påverkas. Gunnes synsätt leder alltså till att gränsbeloppet får utnyttjas dubbelt. Detta påpekar denne själv att det troligtvis inte är vad Regeringsrätten avsett.¹⁵⁸ Vid Gunnes tolkning av bestämmelsen måste även frågan om bestämmelsen skall tolkas på så vis att gåvomottagaren även får utnyttja kommande års gränsbelopp då gåvan varar i flera år besvaras.¹⁵⁹ Detta är enligt Gunne inte lika uppenbart, men denne anser att bestämmelsen skall tolkas på det vis att gåvomottagarens rätt att utnyttja gränsbeloppet kontinuerlig uppdateras. Grunden för Gunnes ställningstagande synes vara att denne anser att det inte uttryckligen följer av bestämmelsen att den endast avser en ögonblicksbild vid själva gåvotillfället och att den mest riktiga tolkningen är att rätten kontinuerligt uppdateras.¹⁶⁰

Tivéus tolkar det faktum att Regeringsrätten fastställt att andelsägarens sparade utdelningsutrymme inte påverkas av utdelning som betalas ut på kupongerna som en indikation att 44:21 IL inte är tillämplig vid gåvomottagarens beskattning.¹⁶¹ Vidare anser Tivéus att då bestämmelsen är placerad i avdelningen som reglerar hur man beräknar kapitalvinster endast kan komma att bli aktuell om gåvogivaren förvärvat utdelningsrätten oneröst och gåvomottagaren i sin tur säljer utdelningsrätten. I ett sådant fall innebär bestämmelsen konkret att gåvomottagaren får tillgodoräkna sig gåvogivarens omkost-

¹⁵⁵ A.a., s. 1099.

¹⁵⁶ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1101, 1103-1105.

¹⁵⁷ 57:10 IL.

¹⁵⁸ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1102.

¹⁵⁹ A.a., s. 1103.

¹⁶⁰ A.a., s. 1103, 1105.

¹⁶¹ Tivéus, Ulf, *Ytterligare om beskattning vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier - en kommentar till en kommentar till nya rättsfall*, SvSkt 2010, s. 221.

nadsbelopp. Av 42:13 IL följer dock att en avyttring av en oneröst förvärvad utdelningsrätt inte är en kapitalvinstgrundad avyttring.¹⁶² Tivéus är däremot relativt ensam om att ta ett sådant starkt avstånd från att 44:21 IL inte påverkar gåvomottagarens beskattning.¹⁶³ Det är däremot såsom Tivéus påpekar inte troligt att 44:21 IL skulle innebära någon slags skattemässig kontinuitet vid beskattningen av utdelningen hos gåvomottagaren. Jag anser liksom Tivéus att det av lagens systematik följer att bestämmelsen inte skall tolkas generellt. Bestämmelsen är placerad under avdelningen kapitalvinster och kapitalförluster, under rubriken ”beräkningen”. Vidare i författningskommentarerna till 44:21 IL anges att bestämmelsen är placerad i avdelningen som reglerar hur man beräknar kapitalvinsten, vad som regleras är skattemässig kontinuitet vid beräkningen av kapitalvinster. I anslutning till detta uttalande görs hänvisningar till andra bestämmelser som reglerar skattemässig kontinuitet avseende t.ex. återinföring av värdepappersavdrag.¹⁶⁴ Detta talar starkt för en tolkning att 44:21 IL inte skall tolkas generellt och att skattemässig kontinuitet endast föreligger vid ett uttryckligt lagstadgande. Jag delar således Tivéus åsikt att 44:21 IL endast kan komma att bli aktuell i en teoretisk diskussion och att bestämmelsen har föga betydelse vid beskattningen av utfallande utdelning. Styrkan i Gunnes resonemang bygger främst på att 44:21 IL skall tolkas generellt och att frågan om skattemässig kontinuitet bedöms på en mer allmän nivå. Jag motsätter mig inte resonemanget om att utdelningsrätten i sig kan anses utgöra en tillgång, utan betydelsen av detta vid beskattningen av utfallande utdelning. Med hänsyn till bestämmelsens placering och uttalandena i förarbetet känns Gunnes resonemang om en uttrycklig rätt för gåvomottagaren att utnyttja gränsbeloppet långsökt. Bestämmelsen innebär konkret att beskattningen av en värdestegring skjuts upp. Det skall även tilläggas att gåva av avkastning inte kan jämföras med gåva av obeskattad värdestegring, då beskattningen av avkastning inte skjuts upp.¹⁶⁵ Resonemanget innebär en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde till att även gälla löpande avkastning vilket i sig inte

¹⁶² A.a., s. 221.

¹⁶³ Se t.ex. Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1099, Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

¹⁶⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 522-23.

¹⁶⁵ Österman Persson, Roger, *Kontinuitetsprincipen – i den svenska inkomstbeskattningen*, uppl. 1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1996, s. 113.

är särskilt troligt. Skattemässig kontinuitet angående årets gränsbelopp och sparutdelningsutrymme finns för övrigt i 57:11 tredje stycket samt 57:14 IL. Enligt dessa bestämmelser föreligger enbart skattemässig kontinuitet då andelen övergår till ny ägare genom bl.a. gåva. Det finns således inget egentligt lagstöd för att gåvomottagaren skulle ha en rätt att utnyttja gränsbeloppet eller att skattemässig kontinuitet föreligger på det sätt att kapitel 57 IL skulle tillämpas p.g.a. att gåvogivaren skulle beskattas i enlighet med dessa bestämmelser om denne behållit utdelningsrätten.

5.3.4 Är utdelningsrätt en delägarrätt?

Vid tillämpningen av kapitel 57 IL skall enligt 57:2 andra stycket IL andra delägarrätter i eller avseende företag likställas med andelar. Vidare likställs med utdelning ränta och annan inkomst p.g.a. innehav av sådana tillgångar. Om utdelningsrätt är att anse som en delägarrätt kan, då gåvomottagaren är närstående, kapitel 57 IL bli tillämpligt på denna grund.¹⁶⁶ Det är därför nödvändigt att vid utredningen av hur gåvomottagaren skall beskattas undersöka huruvida en utdelningsrätt kan anses vara en delägarrätt. Definitionen av delägarrätt finns i 48:2 första stycket IL. En delägarrätt är t.ex. aktier, rätt på grund av teckning av aktier och fondaktierätter. Utdelningsrätt är inte en utav de uppräknade tillgångarna. En delägarrätt kan dock även vara ”annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningsätt”.¹⁶⁷ Härvid skall noteras att jämförelsen utgår från antingen tillgångens konstruktion *eller* verkningsätt. Vid bedömningen skall t.ex. beaktas om tillgången till sina beståndsdelar är identisk med något av de uppräknade instrumenten. Av ett förarbetsuttalande följer dock att det ställs höga krav på förutsägbarhet vid denna typ av analogislut.¹⁶⁸ Typiskt för de värdepapper som räknas upp i 48:2 första stycket IL är att de ger ägaren del i företagets vinst och rätt till utdelning ur företagets behållna förmögenhet.¹⁶⁹ Tillgångarna som räknas upp i första stycket är emellertid främst aktier eller förstadier till aktier. Det är således tillgångar som innefattar en rätt till del eller kommer att resultera i en rätt till del av ett företag.¹⁷⁰ Det är därför inte troligt att utdelningsrätt skall anses utgöra en delägarrätt. Vad som egentligen förvärvats vid en överlå-

¹⁶⁶ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1101.

¹⁶⁷ 48:2 IL.

¹⁶⁸ Prop. 1989/90:110, s. 722.

¹⁶⁹ Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, uppl. 13, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 108.

¹⁷⁰ Jmf. prop. 1999/2000:2 del 3, s. 475-476.

telse av rätten till utdelning är en ”passiv rätt” att få utdelningen utbetald, d.v.s. en rätt att efter det att beslut om utdelning fattats på bolagsstämman tilldelas en fordringsrätt avseende beslutad utdelning.¹⁷¹ Innehavaren av utdelningsrätten har ingen möjlighet att påverka bolagsstämmans beslut om utdelning eller kräva att en sådan beslutas.

De uppräknade instrumenten i bestämmelsens andra stycke är inte delägarätter, men skall likställas med delägarätter vid beskattningen. De uppräknade tillgångarna är främst fordringsrätter som kan bytas ut mot aktier eller värdepapper vars avkastning är relaterad till bolagets vinst eller utdelningen i bolaget.¹⁷² Att utdelningsrätt kan anses vara en ”tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt” i denna bemärkelse är emellertid inte heller troligt. Visserligen kan det hävdas att utdelningsrätten är anknuten till utdelningen i företaget, men anknytningen är inte densamma som i de uppräknade instrumenten. Utfallande belopp har ingen anknytning till eller är beroende av utdelningen eller bolagets vinst på det sätt att den i sin tur påverkar utfallande belopp, utan de utfallande beloppen av utdelningsrätten utgörs av den faktiska utdelningen.

Vid diskussionen om rätt till utdelning skall anses vara en delägar rätt eller en tillgång som skall jämföras med en sådan är det viktigt att ha i åtanke att såsom inom andra discipliner kommer den riktiga lösningen att vara den som framstår som den enklaste och mest naturliga lösningen. En slutsats att utdelningsrätt är en delägar rätt eller en tillgång som skall jämföras med en sådan framstår för mig som något konstruerad och som en omväg i förhållande till andra tolkningsalternativ.¹⁷³

5.3.5 Närmare om beskattning av utfallande utdelning

Såsom framgår av avsnitt 5.3.3, är 44:21 IL med sannolikhet inte tillämplig vid gåva av utdelningsrätt, d.v.s. någon skattemässig kontinuitet vid beskattningen föreligger inte vid gåva av löpande avkastning. Det är inte heller troligt att en utdelningsrätt är en del-

¹⁷¹ Prytz, Jesper & Tamm, Mart, *Tillskott utan aktieteckning*, uppl. 1, Juristförlaget & Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995, s. 161.

¹⁷² Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, uppl. 13, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010, s. 108-109.

¹⁷³ Det skall även tilläggas att det inte heller är den mest praktiska lösningen. Bestämmelserna i kapitel 57 IL är redan komplicerade och konstaterandet skulle innebära att domstolen skulle behöva ta ställning till hur gränsbeloppet skall beräknas på en sådan tillgång. Då utdelningsrätten inte har ett givet omkostnadsbelopp uppkommer ett betydande värderingsproblem, jmf., 57:11-12 IL.

ägarrätt eller en sådan tillgång som skall jämföras med en sådan vid beskattningen. Frågan är då istället huruvida bestämmelserna i kapitel 57 IL kan tillämpas även på andra än andelsägaren på den grund att utfallande utdelning härrör från aktier vilka är kvalificerade. Utgångspunkten för denna bedömning är såsom vid sedvanlig lagtolkning lagtextens ordalydelse. Det är emellertid inte sällan den språkliga tolkningsmetoden måste kombineras med andra lagtolkningsmetoder.¹⁷⁴ Vid valet av tolkningsmetod kan det även vara av betydelse att undersöka lagstiftningens karaktär då denna är av avgörande betydelse för lagtextens utformning. Kapitel 57 IL är en kringgåendelagstiftning, d.v.s. bestämmelserna avser att förhindra att skattelagstiftningen utnyttjas för att uppnå obehöriga skatteförmåner. Utmärkande för dessa bestämmelser är att de innehåller relativt vaga uttryck och öppna formuleringar. Det ligger således i sakens natur att vid en tolkning av kringgåendelagstiftning använda en subjektiv eller t.o.m. en teleologisk tolkningsmetod.¹⁷⁵

Av intresse vid bedömningen av huruvida kapitel 57 IL kan tillämpas även på andra än andelsägaren är vissa uttalanden som gjorts av Skatterättsnämnden och av det regeringsråd som valde att utveckla sin mening i RÅ 2009 ref 68. I dnr 63-08/D, vilket senare fastställdes av Regeringsrätten, uttalade sig Skatterättsnämnden om 57:2 IL enligt följande: ”[a]v bestämmelsens ordalydelse och inriktning följer enligt Skatterättsnämndens mening att regelverket i 57 kap. endast omfattar utdelningar och kapitalvinster som ska beskattas hos innehavaren av den kvalificerade andelen.” Uttalandet gjordes i samband med bedömningen av huruvida sparad utdelningsutrymme påverkas då andelsägaren inte skall beskattas för utdelningen. Även det regeringsråd som valde att utveckla sin mening synes vara av den uppfattningen att tillämpningen av kapitel 57 IL är begränsad till andelsägarens beskattning.¹⁷⁶ I dnr 14-10/D ansåg Skatterättsnämnden istället att kapitel 57 IL var tillämpligt även på gåvomottagaren med stöd av 57:2 IL.¹⁷⁷ Denna bedömning påverkades inte av att gåvomottagarna inte var ägare till aktierna. Är då Skatterättsnämndens uttalande i dnr 63-08/D ett resultat av en olycklig formulering eller är det så

¹⁷⁴ Evers, Jan, *Tolkning av lag och rättsfall*, uppl. 1, Liber, u.o., 1987, s. 38.

¹⁷⁵ Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, uppl. 22, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2009, s. 501-502.

¹⁷⁶ ”Till detta kommer att bestämmelserna om tjänstebeskattnings i 57 kap. IL inte kan tillämpas annat än om beskattning sker hos andelsägaren.”

¹⁷⁷ Se avsnitt 5.3.2.

att nämnden faktiskt ändrat åsikt. Det mest riktiga synes dock vara att inte tolka Skattemåndsmyndighetens uttalanden som motstridiga, utan tolka det tidigare uttalandet som begränsat till bestämmelserna om sparutdelningsutrymme.

Utgångspunkten för bedömningen av huruvida kapitel 57 IL även är tillämpligt på andra än andelsägaren är 57:2 IL. Enligt denna paragraf är huvudregeln att "[u]tdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i 20-22 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital ..."¹⁷⁸. Av en bokstavstolkning av den nämnda bestämmelsen följer att utdelning på kvalificerade aktier som tillfaller fysiska personer alltid beskattas enligt 57:20 IL oberoende av om denne är ägare till aktierna ifråga. En språklig analys av bestämmelsen ger inte heller något stöd för att behandla utdelning på en aktie annorlunda beroende av om utdelningsrätten skänkts bort till en närstående eller icke närstående person.¹⁷⁹ Gunne har däremot i sin diskussion angående 57:20 IL gjort gällande att en bokstavstolkning talar både för och emot tjänstebeskattning av gåvomottagaren i det fall utdelningsrätten skänkts bort till en icke närstående person. Trots att denna diskussion gjorts gällande avseende 57:20 IL är den principiellt densamma vid en tolkning av 57:2 IL. Gunne menar att bestämmelsen kan tolkas antingen såsom att gåvomottagaren inte får utdelning på några kvalificerade aktier, då aktierna inte skulle ha varit kvalificerade om denne ägt aktierna, eller såsom en neutral regel som träffar vem som helst som tar emot utdelning på aktier som ägs av en kvalificerad ägare.¹⁸⁰ Visserligen skulle aktierna inte ha varit kvalificerade om de ägts av gåvomottagaren, men aktierna är utan tvivel kvalificerade vid utdelningstidpunkten då fåmansföretagaren fortfarande är ägare till aktierna. Då överlåtelsen av utdelningsrätten sker genom kupongöverlåtelse är dessa knutna till vissa bestämda aktier.¹⁸¹ Detsamma kan även göras gällande avseende utdelningsrätt i avstämningsbolag. Gunne menar att det känns långsökt att hävda att aktier som är kvalificerade hos ägaren skall anses som okvalificerade hos innehavaren av utdelningsrätten.¹⁸² Gunne synes därför vara av den åsikten att bestämmelsen skall tolkas såsom en neutral regel. Jag ansluter mig delvis till Gunnes åsikt. Enligt min mening kan dock ett

¹⁷⁸ 57:2 första stycket IL.

¹⁷⁹ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1103.

¹⁸⁰ A.a., s. 1102.

¹⁸¹ A.a., s. 1101.

¹⁸² A.a.

lagrum sällan tolkas isolerat från andra lagrum, d.v.s. en bestämmelse måste normalt studeras i sitt kontextuella sammanhang.¹⁸³ I synnerhet när det gäller IL kräver lagens systematik att även andra lagrum måste ”tolkas in” när man läser ett lagrum. Vid tolkningen av 57:2 IL och därmed huruvida kapitel 57 IL är tillämpligt är det således omöjligt att inte se till hela kapitlet. Vid denna tolkning kan det vara av vikt att ställa sig frågorna vilken funktion bestämmelserna har och vilket problem som lösts genom bestämmelserna.¹⁸⁴ Den ursprungliga problematiken har sin grund i att det har ansetts föreligga ett skenbart tvåpartsförhållande mellan bolaget och andelsägaren, och att andelsägaren därigenom kunnat tillgodogöra sig vad som i realiteten utgör upparbetade arbetsinkomster, såsom lägre beskattade kapitalinkomster. Det problem som lösts med bestämmelserna är således att andelsägaren genom det skenbara tvåpartsförhållandet kan tillgodoräkna sig arbetsinkomst såsom lägre beskattad kapitalinkomst. Bestämmelsernas funktion är att förhindra skattemässig inkomstomvandling.

Bestämmelsen blir tillämplig då andelsägaren eller någon i dennes närstående krets varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.¹⁸⁵ För att bestämmelsen skall bli tillämplig är det således tillräckligt att någon i andelsägarens närstående krets varit verksam i betydande omfattning. Detta för att förhindra att bestämmelserna kringgås. Vidare bestämmelserna i kapitel 57 IL skall inte tillämpas då utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget och har rätt till utdelning. Bestämmelserna kan dock även i ett sådant fall bli tillämpliga då synnerliga skäl föreligger.¹⁸⁶ Av bestämmelsernas utformning och inriktning följer att de särskilda bestämmelserna inte skall vara tillämpliga när utdelning och kapitalvinst uppenbarligen inte består av sparade arbetsinkomster eller där risken för en inkomstomvandling bedöms vara liten.¹⁸⁷ Vid ett omvänt resonemang skall bestämmelserna alltså tillämpas då en risk för inkomstomvandling finns. Då utdelningsrätten skänks bort till personer i andelsägarens närstående krets är det klart att en sådan risk föreligger. Det kan

¹⁸³ Se, Evers, Jan, *Tolkning av lag och rättsfall*, uppl. 1, Liber, u.o., 1987, s. 39, se även Alden, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santérus Förlag AB, Göteborg, 1998, s. 40.

¹⁸⁴ Jmf., Evers, Jan, *Tolkning av lag och rättsfall*, uppl. 1, Liber, u.o., 1987, s. 39.

¹⁸⁵ Vidare blir bestämmelserna även tillämpliga om andelsägaren eller någon i dennes närstående krets varit verksam i betydande omfattning i ett företag som direkt eller indirekt ägs av företaget, se 57:4 IL.

¹⁸⁶ 57:5 IL.

¹⁸⁷ Jmf. prop. 1989/90:110, s. 468.

således hävdas att det följer av bestämmelsernas utformning och inriktning att även utdelning som tillfaller andelsägarens närstående borde omfattas av bestämmelserna. Det skulle annars bli alldeles för enkelt att kringgå bestämmelserna genom att på olika sätt styra utdelningen till närstående.

Samtidigt, vid en betraktelse av samtliga bestämmelser i kapitel 57 IL kan även det motsatta hävdas. Beskattning enligt kapitlet har sin utgångspunkt i gränsbeloppet vilket baseras på andelsägarens anskaffningsutgift och sparade utdelningsutrymme m.m., dessa belopp har en stark anknytning till andelsägaren. Vidare har Regeringsrätten fastställt att andelsägaren får beräkna sitt sparande utdelningsutrymme som om någon utdelning inte lämnats.¹⁸⁸ Bestämmelserna kan av denna anledning även framstå som svårtillämpliga på andra än andelsägaren. Slutsatsen att bestämmelserna endast skall tillämpas då utdelningen tillfaller andelsägaren är således inte helt främmande.¹⁸⁹ Det är även en slutsats som förekommit i doktrin.¹⁹⁰ Grunden för denna slutsats synes antingen vara hänförlig till sådana tillämpningssvårigheter som beskrivits ovan eller en tolkning av syftet med kapitel 57 IL. Tivéus synes vara av den åsikten att en tillämpning av kapitel 57 IL aldrig blir aktuell, då syftet såsom framgår av bestämmelserna är att den del av inkomsten som kan anses hänförlig till fåmansföretagarens arbetsinsatser i företaget eller ett annat till fåmansföretaget anknutet företag, inte ska beskattas i inkomstslaget kapital, utan i inkomstslaget tjänst. Denne konstaterar vidare att då gåvomottagaren inte är verksam på detta sätt eller närstående till en sådan person finns inte något skäl att beskatta mottagaren i inkomstslaget tjänst till någon del. Det framgår inte riktigt om Tivéus anser att detta skulle vara en avgörande skillnad och att gåvomottagaren i ett sådant

¹⁸⁸ Se, Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

¹⁸⁹ Härvid skall tilläggas att den allmänna uppfattningen i svensk doktrin är att vid oklara fall skall skattelagstiftningen tolkas till den skattskyldiges fördel. I detta fall är det däremot mer eller mindre olämpligt att använda sig av en sådan tolkningsmetod, eftersom det är frågan om en tolkning av kringgåendelagstiftning och osäkerheten avser hur beskattning skall ske. En användning av en sådan tolkningsprincip i förevarande fall framstår för mig ganska stötande. Jmf., Kellgren, Jan, *MÅL OCH METODER VID TOLKNING AV SKATTELAG – MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ ANVÄNDANDET AV FÖRARBETEN*, 1997, uppl. 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997, s. 64.

¹⁹⁰ Se, Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 71, Tivéus, Ulf, *Ytterligare om beskattning vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier - en kommentar till en kommentar till nya rättsfall*, SvSkt 2010, s. 222.

fall skall beskattas enligt kapitel 57 IL, men denne avslutar sitt resonemang med att konstatera att en prövning av skatteflyktslagen i kringgåendesituationer inte kan uteslutas då gåvomottagaren är närstående.¹⁹¹ Jag tolkar därför Tivéus slutsats om att gåvomottagaren skall beskattas enligt de allmänna bestämmelserna såsom allmänt gällande.

Enligt min uppfattning är ett sådant resonemang och slutsatsen att kapitel 57 IL inte skall tillämpas vid gåvomottagarens beskattning något förenklad och onyanserad. Detta eftersom ett sådant resonemang leder till att ett ganska högt krav ställs på lagstiftaren både när det gäller lagstiftarens möjlighet att förutse olika rättshandlingar och transaktioner som de skattskyldiga kan tänkas företa och lagstiftarens möjlighet att skapa en heltäckande lagstiftning. Det är närmast ett ouppnåeligt krav att lagstiftningen skall utformas på sådant sätt att den uttryckligen omfattar alla tänkbara fall. Därmed inte sagt att sådana krav inte skall eller bör ställas på lagstiftaren eller lagstiftningens utformning. Det finns emellertid en stor risk för en felbedömning om slutsatsen att kapitel 57 IL inte kan tillämpas endast har sin grund i den omständigheten att lagtexten har sin utgångspunkt i andelsägarens beskattning och grunden för beräkningen vilken beskattningen utgår ifrån har en stark anknytning till själva andelsägaren. Det är viktigt att ha i åtanke att kapitel 57 IL faktiskt utgör en kringgåendelagstiftning och att detta påverkar tolkningen av aktuella lagrum. Argument om en hänsyn till ovan beskrivna förhållanden får emellertid inte tas för långt utan tolkningsresultatet måste för en kunnig uttolkare framstå som en naturlig eller normal konsekvens av lagtexten.¹⁹² Enligt min uppfattning följer av både grundtanken bakom och systematiken i kapitel 57 IL att bestämmelserna även omfattar de situationer där utdelningsrätten skänks bort till personer som är närstående till andelsägaren.¹⁹³ Påståendet torde inte vara särskilt kontroversiellt.

En naturlig fråga att ställa i anslutning till en sådan slutsats är hur beskattningsreglerna i kapitel 57 IL skall tillämpas i en sådan situation. Bestämmelserna har som ovan nämnts sin utgångspunkt i gränsbeloppet och en stark anknytning till andelsägaren. Själva beskattningsregeln finns i 57:20 IL och stadgar att utdelning på en kvalificerad andel skall

¹⁹¹ Tivéus, Ulf, *Ytterligare om beskattning vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier - en kommentar till en kommentar till nya rättsfall*, SvSkt 2010, s. 222.

¹⁹² Pahlsson, Robert, *Inledning till SKATTERÄTTEN*, uppl. 3, IUSTUS FÖRLAG, u.o., 2002, s. 73.

¹⁹³ Jmf., 57:2, 57:3-4 IL. Se även, Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1103.

tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. En naturlig slutsats skulle kunna vara såsom Gunne framhåller i ett annat sammanhang att knyta an utnyttjandet av gränsbeloppet till själva utdelningsrätten.¹⁹⁴ Av Regeringsrättens avgöranden är det emellertid enligt min uppfattning mer eller mindre klart att så inte är fallet.¹⁹⁵ Det finns även en fara i att försöka koppla ihop rätten att utnyttja gränsbeloppet till utdelningsrätten, aktierna eller för den delen andelsägaren. Av bestämmelserna i kapitel 57 IL synes detta vara högst situationsberoende och reglerna utgår dessutom ifrån typsituationer. Vidare stadgas i 57:11 tredje stycket IL att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång. Gunne har gjort gällande att det finns en möjlighet att slutsatsen att sparad utdelningsutrymme inte påverkas varit beroende av att utdelningsrätten skänkts bort till ett skattebefriat subjekt. Om så är fallet, finns en öppning för att sparad utdelningsutrymme och årets gränsbelopp i den mån utdelning utfaller förbrukas och får användas av gåvomottagaren i andra fall än då mottagaren är ett skattebefriat subjekt.¹⁹⁶ Jag tror emellertid inte att så är fallet. Jag tolkar snarare rättsfallet på det sätt att bestämmelserna skall tolkas på så vis att andelsägarens sparade utdelningsutrymme och årets gränsbelopp endast skall påverkas då andelsägaren verkligen får utdelning på aktierna.¹⁹⁷ Det är inte heller riktigt att beröva andelsägaren på sitt gränsbelopp utan lagstöd.¹⁹⁸ Då årets gränsbelopp endast får tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång blir resultatet, då utdelningsrätten skänkts bort till personer i andelsägarens närstående krets, att utfallande utdelning i sin helhet beskattas i inkomstslaget tjänst. Det kan tyckas hårt att utdelningen i sin helhet tjänstebeskattas, men jag finner inget lagstöd för det motsatta.¹⁹⁹

¹⁹⁴ A.a..

¹⁹⁵ Regeringsrätten fastslog att vid beräkningen av andelsägarens sparade utdelningsutrymme skulle utdelning som tillföll gåvomottagaren inte beaktas.

¹⁹⁶ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1104.

¹⁹⁷ Se även, Tivéus, Ulf, *Ytterligare om beskattning vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier - en kommentar till en kommentar till nya rättsfall*, SvSkt 2010, s. 220.

¹⁹⁸ Se även, Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1104.

¹⁹⁹ Gunne för ett resonemang att det finns en möjlighet att andelsägaren kan avstå sitt gränsbelopp till förmån för gåvomottagaren. Grunden för dennes resonemang är att en motsvarande möjlighet finns för en person som skänker bort en aktie med uppskovsbelopp. Då har gåvogivaren en möjlighet att välja att skatta av uppskovet eller låta det föras vidare till gåvomottagaren. Gunne menar själv att jämförelsen

När utdelningsrätten skänks till personer som inte omfattas av andelsägarens närståendekretets kan det däremot starkt ifrågasättas om kapitel 57 IL överhuvudtaget kan eller bör tillämpas vid beskattningen av gåvomottagaren, trots det att huvudregeln i 57:2 IL vid en bokstavstolkning ger utrymme för en sådan tolkning. Givetvis kan den materiella lämpligheten²⁰⁰ av ett konstaterande att kapitel 57 IL även skall tillämpas då utdelning tillfaller en icke-närstående person ifrågasättas. I vilken utsträckning materiell lämplighet kan beaktas är till stor del beroende av hur entydigt rättskällorna talar för en viss tolkning.²⁰¹ I detta fall finns ett relativt stort utrymme för sådana överväganden då varken förarbeten eller dyl. behandlat situationen och bör enligt min uppfattning väga tungt. Då utdelningen tillfaller en person som inte omfattas av andelsägarens närståendekretets är risken för inkomstomvandling mycket liten eller obefintlig. Såsom tidigare nämnts är utformningen av kringgåendelagstiftning sådan att lagtexten ofta innehåller vida och öppna formuleringar för att undvika att bestämmelserna inte blir tillämpliga i de fall som avsetts omfattas av bestämmelserna. Detta betyder inte att alla fall som omfattas av bestämmelsens ordalydelse skall aktualisera den rättsföljd som anges i bestämmelsen.²⁰² Det är snarare så att denna omständighet ställer högre krav på tolkningsförfarandet och förutsätter att lagtextens ordalydelse tolkas i ljuset av lagstiftningens syfte och ändamål.²⁰³ Syftet med bestämmelserna i kapitel 57 IL är att förhindra en skat-

blir något haltande då avskattningen kan sägas göras innan gåvan genomförs. Det finns emellertid såsom jag ser det något lagstöd för att en motsvarande möjlighet finns i förevarande situation, men möjligheten finns att andelsägaren ges en sådan möjlighet genom ett domstolsavgörande. Se, Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1104.

²⁰⁰ Begreppet kan såsom Kellgren påpekar ges en relativt vid innebörd och är i stor utsträckning beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Vad som menas med materiell lämplighet i förevarande framställning är dock främst att det materiella resultatet av en tillämning av bestämmelserna i möjligaste mån måste vara acceptabelt. Vägledande för vad som skall anses vara lämpligt är bl.a. centrala skatterättsliga principer såsom likhetsprincipen, målet att bestämmelser bör tolkas på det sätt att de i möjligaste mån fungerar väl i den kontext i vilket de ingår och att rättssystemet framstår såsom ett *förnuftigt* och sammanhängande system. Se vidare, Kellgren, Jan, *MÅL OCH METODER VID TOLKNING AV SKATTELAG – MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ ANVÄNDANDET AV FÖRARBETEN*, 1997, uppl. 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997, s. 71 ff..

²⁰¹ A.a., s. 75 f..

²⁰² Jmf., SOU 2005:52, s. 312-313.

²⁰³ Jmf., Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, uppl. 22, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2009, s. 501-502.

temässig inkomstomvandling. En tänkvärd anmärkning som gjorts av Grundström är att syftet med bestämmelserna är att undvika att upparbetade arbetsinkomster tas ut av andelsägarens såsom lägre beskattad kapitalinkomst. Syftet är således inte att upparbetade arbetsinkomster som finns i bolaget alltid skall beskattas enligt de särskilda bestämmelserna i kapitel 57 IL.²⁰⁴ Ändamålet med bestämmelserna är naturligtvis sådant att det även omfattar den situation då närstående får utdelning på aktierna. Enligt min uppfattning faller emellertid situationen då en person som inte är närstående till andelsägaren klart utanför både syftet och ändamålet med bestämmelserna då risken för inkomstomvandling är mycket liten eller obefintlig.²⁰⁵ Med det ovan sagda i åtanke är det ganska klart att utdelning som tillfaller personer som inte omfattas av andelsägarens närståendekretets inte skall bli föremål för tjänstebeskattnings²⁰⁶. Detta resulterar i att gåvomottagaren beskattas för utfallande utdelning i inkomstslaget kapital.

Frågan blir då huruvida utdelningen skall tas upp i sin helhet eller till fem sjättedelar. Det som talar för att utdelningen skall tas upp till fem sjättedelar är att det i 42:15a IL stadgas att utdelning på onoterade aktier skall tas upp till fem sjättedelar. Det som talar emot en sådan beskattning är att det i paragrafens andra stycke stadgas att bestämmelsen i första stycket inte skall tillämpas då andelarna är kvalificerade.²⁰⁷ Slutsatsen att utfallande utdelning skall tas upp till fem sjättedelar innebär att det vid tolkningen av bestämmelsen inte tas hänsyn till eller beaktar hela bestämmelsen, utan endast del därav. Andelarna är kvalificerade då aktierna vid utbetalningen av utdelningen fortfarande ägs av en kvalificerad ägare. Detta talar således för att utfallande utdelning i sin helhet skall tas upp i inkomstslaget kapital. Då lagstiftaren med sannolikhet inte reflekterat över att situationen kunnat komma att bli aktuell är det emellertid enligt min uppfattning inte lämpligt att enbart bokstavstolka bestämmelsen på ett sådant vis. Stadgandet i andra stycket kan även ses som ett pedagogisk förtydligande och ett försök att göra läsaren

²⁰⁴ Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009, s. 281.

²⁰⁵ Jmf., SOU 2005:52, s. 312-313.

²⁰⁶ Tjänstebeskattnings kan däremot komma ifråga då en sådan person är anställd i företaget då detta med sannolikhet kommer att anses utgöra ersättning för tjänst. I dessa situationer kommer således gåvomottagaren att förmånsbeskattas för utdelningen. Se, 10:8, 11:1 IL, RÅ 1976 ref. 131, RÅ 1983 ref. 1:73 och RÅ 1997 ref. 1.

²⁰⁷ Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009, s. 1100.

uppmärksam och underlätta för denne att hitta andra relevanta regler.²⁰⁸ Stadgandet kan även ses som ett försök att undvika att lagstiftningen i vissa fall ger motstridiga besked, d.v.s. ett försök att skapa en motsägelsefri lagtext. Det finns egentligen inget skäl att göra skillnad på den förevarande situationen och situationen då någon får utdelning på onoterade aktier då kapitel 57 IL inte är tillämpligt enbart p.g.a. att de underliggande aktierna har en kvalificerad ägare. Vidare eftersom kapitel 57 IL med sannolikhet inte är tillämpligt är det även naturligt att inte behandla utdelningen som utdelning på kvalificerade aktier i andra sammanhang heller. Situationen då en icke-närstående person får utdelning i egenskap av innehavare av en utdelningsrätt hänförlig till aktier som är kvalificerade och den situation då en andelsägare eller innehavare av en utdelningsrätt hänförliga till onoterade aktier får utdelning är materiellt likvärdiga. I samtliga fall får inkomstuppbäraren utdelning från onoterade aktier. Skillnaden är att utdelningsrätten är anknuten till aktier som hos dess ursprungliga ägare är kvalificerade. Frågan är i vilken utsträckning det är riktigt att denna omständighet skall påverka innehavaren av utdelningsrättens beskattning. Likformighet är ofta något som nämns såsom ett grundläggande mål vid utformningen av skattelag och är i allmänhet något som eftersträvas vid rättstillämpningen. Detta mål och strävan benämns ofta som likhetsprincipen. Konkret innebär denna princip att likartade fall skall så långt som möjligt beskattas på ett likartat sätt.²⁰⁹ Det kan således hävdas att en tolkning av bestämmelsen som leder till att utdelningen skall tas upp till fem sjättedelar även har visst stöd i likhetsprincipen. Detta resonemang innebär emellertid ett något friare förhållningssätt till lagtextens ordalydelse.²¹⁰

Det finns alltså omständigheter som talar både för och emot ett skatteuttag om 25 respektive 30 procent. Vilket alternativ som skall ha företräde framför det andra är i hög grad beroende av vilken inställning bedömarens har till bl.a. vilken funktion stadgandet i paragrafens andra stycke har och förhållandet mellan första och andra stycket. Av avgörande betydelse är även bedömarens förhållningssätt till lagtextens ordalydelse och i

²⁰⁸ Jmf., prop. 1999/2000:2 del 1, s. 484-485.

²⁰⁹ Lodin, Sven-Olof, m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, uppl. 12, Studentlitteratur AB, Lund, 2009, s. 42-43.

²¹⁰ Jmf., Kellgren, Jan, *MÅL OCH METODER VID TOLKNING AV SKATTELAG – MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ ANVÄNDADET AV FÖRARBETEN*, 1997, uppl. 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997, s. 69.

vilken grad ordalydelsen skall vara utslagsgivande. Enligt min uppfattning talar övervägande skäl för att utfallande utdelning skall tas upp till fem sjättedelar. Ställningstagandet har sin grund i utöver vad som redan anförts i stycket ovan att jag anser att en sådan tolkning inte innebär en ren avvikelse från lagtextens ordalydelse. Det är snarare så att ordalydelsen i bestämmelsen ger motstridiga besked. Det är således en tolkning av bestämmelsen och ett ställningstagande hur lagtexten i paragrafens olika stycken förhåller sig till varandra, inte en ren avvikelse från lagtextens ordalydelse.

6 Skatteflyktslagen

6.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att fastställa huruvida andelsägaren kan komma att bli beskattad för utfallande utdelning trots att denne genom gåva frånhänt sig sin utdelningsrätt genom en tillämpning av skatteflyktslagen. I kapitlet behandlas inledningsvis vissa grundläggande utgångspunkter för en tillämpning av skatteflyktslagen t.ex. vilka slags transaktioner som skall falla inom och utanför lagens tillämpningsområde. Detta är nödvändigt då det skapar en förståelse för hur skatteflyktslagen förhåller sig till andra delar av skattelagstiftningen och vilken funktion lagen har i den svenska skattelagstiftningen som helhet. Detta skapar i sin tur en förståelse för hur lagens bestämmelser skall tolkas och tillämpas. Vidare behandlas bevisfrågor och andra omständigheter som kan ha betydelse vid prövningen av om skatteflyktslagen skall anses vara tillämplig. I det nästkommande avsnittet behandlas skatteflyktslagens tillämpningsförutsättningar på en mer detaljerad nivå för att skapa en grund för en kommande diskussion om skatteflyktslagens kan tillämpas på gåva av utdelningsrätt. I det sista avsnittet behandlas skatteflyktslagens tillämplighet på gåva av utdelningsrätt med utgångspunkt i de föregående avsnitten.

6.2 Utgångspunkter för en tillämpning

Skatteflyktslagen är tillämplig vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt.²¹¹ Det är viktigt att påpeka att skatteflyktslagen inte kan tillämpas vid ordinarie taxeringsbeslut, utan prövas av Förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket.²¹² En tillämpning av skatteflyktslagen är således en efteråtåtgärd som kan tillgripas då förfarandet inte kan angripas genom de materiella bestämmelserna eller på något annat sätt. Med detta i åtanke blir orsaken till varför skatteflyktslagen åberopats av Skatteverket och diskuterats i doktrin något klarare. Resonemanget om skatteflyktslagen har sin utgångspunkt i en argumentation att utdelning på kvalificerade andelar skall enligt de särskilda bestämmelserna i kapitel 57 IL beskattas hos andelsägaren i enlighet med dessa bestämmelser så länge kvalifikationen kvarstår.²¹³ Då andelsägaren innan utdelningen bli-

²¹¹ 1 § Lag (1995:575) mot skatteflykt.

²¹² 4 § Lag (1995:575) mot skatteflykt.

²¹³ 57:2-4, 57:6 IL.

vit disponibel genom gåva frånhänt sig rätten till utdelning får detta som följd att andelsägaren inte kan beskattas för utdelningen. Andelsägaren har på så vis undvikit den särskilda beskattningen enligt kapitel 57 IL. Det skall emellertid redan här påpekas att frågan huruvida skatteflyktslagen skall tillämpas på ett förfarande eller inte är i hög grad situationsberoende.

Det är viktigt att notera att skenrättshandlingar faller utanför skatteflyktslagens tillämpningsområde, då förfarandet kan angripas av skattemyndigheter och domstolar på annat sätt.²¹⁴ En skenrättshandling är i korthet då någon företagit något som av de yttre omständigheterna att bedöma ser ut som en rättshandling utan avsikt att binda sig därigenom. Syftet med rättshandlingen är istället att ge sken av att ett rättsligt förhållande föreligger.²¹⁵ Dessa förfaranden kan därmed angripas på grundval av att dessa transaktioner civilrättsligt inte kan göras gällande.²¹⁶ Det följer dock av sakens natur att bevissvårigheter föreligger i ett sådant fall, då de inblandade knappast kommer att upplysa om förekomsten av ett sådant förhållande. Vidare faller sådana transaktioner som redan vid dess civilrättsliga form kan underkännas utanför skatteflyktslagens tillämpningsområde. Denna typ av tolkningsförfarande kallas inom skatterätten ofta för genomsyn och innebär att beskattning sker på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd. Detta tolkningsförfarande begränsas inte till att avse enskilda rättshandlingar utan kan även avse en sammansättning av olika rättshandlingar.²¹⁷ Tolkningsförfarandet begränsas dock till fastställande av den civilrättsligt riktiga innebörden och ger därför inte utrymme för en särskild skatterättslig bedömning.²¹⁸ Skatteflyktslagen är således en slags ”ventil” som gör det möjligt att angripa förfaranden som rent civilrättsligt är giltiga, men används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i avsikt att uppnå av lagstiftaren ej avsedda skatteeffekter.²¹⁹ För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig krävs att fyra rekvisit samtidigt är uppfyllda. Om samtliga rekvisit är uppfyllda skall taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte företagits.²²⁰ Bevisbördans placering och fördelning torde vid

²¹⁴ Prop. 1980/81:17, s. 15ff.

²¹⁵ Adlercreutz, Axel, *Avtalsrätt II*, uppl. 12, Juristförlaget i Lund, Studentlitteratur, Lund 2002, s. 123.

²¹⁶ Prop. 1980/81:17, s. 15.

²¹⁷ Se t.ex. RÅ 1998 ref 19 och RÅ 2004 ref 27.

²¹⁸ RÅ 2004 ref 27 och RÅ 2008 not 169.

²¹⁹ Prop. 1997/98:170, s. 33.

²²⁰ 2-3 §§ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

prövningen av skatteflyktslagen inte skilja sig ifrån vad som annars gäller vid en taxeringsprocess om höjning av deklarerad inkomst. Skatteverket måste alltså först göra sannolikt att förutsättningarna för en tillämpning är uppfyllda. Om sådan bevisning läggs fram, ankommer det den skattskyldige att göra det sannolikt att förutsättningarna eller någon av dem inte är uppfyllda.²²¹

6.3 Förutsättningar för tillämpning

6.3.1 Skatteförmån

Vid tillämpningen av skatteflyktslagen ställs vissa krav på resultatet av den skattskyldiges förfarande. Rättshandlingen skall ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingå i ett förfarande som medför en *väsentlig skatteförmån* för den skattskyldige.²²² För att fastställa huruvida rekvisitet är uppfyllt måste således dels vad som anses vara en skatteförmån avgöras och i vilken mån denna skall anses vara väsentlig utredas. Vid gåva av utdelningsrätt kan det även vara av betydelse att utreda hur förfarandet skall bedömas då skatteförmånen inte uppkommer i direkt anslutning med rättshandlingen, d.v.s. då rättshandlingen eller rättshandlingarna genomförts ett år men då skatteförmånen uppkommer först vid ett senare års taxering.

I samband med 1997 års ändringar av den nu gällande skatteflyktslagen har skatteförmån definierats såsom ”... undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd”.²²³ Skatteförmånsbegreppet berörs inte ytterligare i förarbetet till den nu gällande skatteflyktslagen, men har i förarbetena till dess föregångare²²⁴ kommenterats i större utsträckning. Ursprungligen fastställdes huruvida en skatteförmån förelåg genom en jämförelse av beskattningsresultatet vid det valda förfarandet och det närmast till hands liggande förfarandet. Jämförelsen hade sin utgångspunkt i det ekonomiska slutresultatet bortsett från skatteeffekterna.²²⁵ Genom lagändringar omfattar emellertid begreppet skatteförmån inte bara typiska kringgåendefall utan även andra skattefördelar som innebär en lättnad eller fördel vid beskatt-

²²¹ SOU 1975:77, s. 67.

²²² 2 § punkt 1 Lag (1995:575) mot skatteflykt.

²²³ Prop. 1996/97:170, s. 44-45.

²²⁴ Lag (1980:865) mot skatteflykt.

²²⁵ Prop. 1980/81:17, s. 23-24.

ningen.²²⁶ Bedömningen av om en skatteförmån föreligger skall i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. Påståenden om framtida skatteolägenheter skall endast beaktas i den mån de kan tänkas bli aktuella inom en snar framtid.²²⁷ Det är däremot inte nödvändigt för tillämpningen av skatteflyktslagen att skatteförmånen uppkommer vid samma år som själva förfarandet.²²⁸ En förutsättning för att rekvisitet skall anses vara uppfyllt är emellertid att det vid prövningstillfället framgår att skatteförmånen kan realiseras.²²⁹ Vad som avses med en väsentlig skatteförmån kan inte med exakthet sägas då en beloppsmässig precisering har ansetts olämplig. Trots detta kan det anses klart att det måste röra sig om en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att en tillämpning av skatteflyktslagen skall bli aktuell.²³⁰

6.3.2 Den skattskyldiges medverkan

Vid tillämpningen av skatteflyktslagen ställs krav på den skattskyldiges medverkan i rättshandlingen eller rättshandlingarna. För att en tillämpning av skatteflyktslagen skall bli aktuell måste den skattskyldige *direkt eller indirekt medverkat* i förfarandet.²³¹ Det är således tillräckligt att den skattskyldige indirekt har medverkat i rättshandlingen. Indirekt medverkan kan anses föreligga t.ex. då den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande över den person som medverkat i rättshandlingen eller då den skattskyldige erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan. Det senare syftar främst på att fånga upp transaktioner som skett via familjemedlemmar o.dyl. Den skattskyldige anses även ha medverkat indirekt då rättshandlingen företagits via ett aktiebolag. Det är således tillräckligt för att en delägare skall anses ha medverkat indirekt i förfarandet att bolaget direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen.²³² Det är heller inget krav att förmånen uppkommit genom den skattskyldiges eller den juridiska personens rättshandling ensam. Det är således tillräckligt att förmånen uppkommer genom rättshandling tillsammans med en annan rättshandling vilken den skattskyldige indirekt har medver-

²²⁶ Prop. 1982/83:84, s. 17.

²²⁷ Prop. 1980/81:17, s. 28.

²²⁸ A.prop., s 28, prop. 1996/97:170, s. 44.

²²⁹ Prop. 1996/97:170, s. 45.

²³⁰ A.prop.

²³¹ 2 § punkt 2 Lag (1995:575) mot skatteflykt.

²³² Prop. 1996/97:170, s. 41-42.

kat i. Beviskravet i dessa situationer är relativt lågt. Det är tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående framstår som en enhet.²³³

Det har både i förarbetena till den nuvarande skatteflyktslagen och dess föregångare diskuterats om tillämpningen av skatteflyktslagen skall omfatta de situationer då skatteförmånen tillkommer personer i den skattskyldiges närståendekrets. En sådan utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde har dock i samtliga fall avvisats.²³⁴ Då skatteförmånen tillkommer den skattskyldiges närstående bör en tillämpning av skatteflyktslagen endast komma ifråga vid den närståendes taxering. Utgångspunkten för prövningen är då om den skattskyldiges närstående kan anses direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen ifråga. Det skall även tilläggas att då den part som gynnas av förfarandet inte är skattskyldig kan inte en skatteförmån enligt skatteflyktslagen anses föreligga.²³⁵

6.3.3 Den skattskyldiges avsikt

För att skatteflyktslagen skall anses vara tillämplig är att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas vara det ”*övervägande skälet*” för förfarandet.²³⁶ Rekvisitet är uppfyllt då det vid en objektiv betraktelse av omständigheterna kan antas att skatteförmånen väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans.²³⁷ För att kunna bedöma huruvida ett förfarande omfattas av skatteflyktslagen måste således den skattskyldiges avsikter utredas. Det är emellertid en objektiv bedömning av den skattskyldiges avsikter som skall göras.²³⁸ Hur en sådan objektiv bedömning skall ske berörs inte närmare men innebär med stor sannolikhet att den skattskyldiges avsikter skall bedömas utifrån hur en utomstående person i allmänhet uppfattar dennes avsikter.

6.3.4 Strider mot lagstiftningens syfte

För att skatteflyktslagen skall vara tillämplig krävs att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot ”*lagstiftningens syfte*”. Av rekvisitets ordalydelse följer att lag-

²³³ Prop. 1982/83:84, s. 17.

²³⁴ Prop. 1980/81:17, s. 27, prop. 1996/97:170, s. 42.

²³⁵ Prop. 1996/97:170, s. 42, jmf., RÅ 2009 ref 68.

²³⁶ 2 § punkt 3 Lag (1995:575) mot skatteflykt.

²³⁷ Prop. 1996/97:170 s. 44.

²³⁸ A.prop. s. 44.

stiftarens syfte skall förstås såsom det syfte som framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet.²³⁹ Det är således lagbestämmelsernas utformning, inte lagmotiven, som skall tjäna som underlag vid en prövning.²⁴⁰ Därmed inte sagt att lagmotiven inte alls får beaktas vid denna bedömning. Tvärtom har lagstiftaren valt att förtydliga att då det liksom vid sedvanlig lagtolkning råder oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem, bör ledning kunna hämtas från lagmotiven.²⁴¹ Genom hänvisningen till skattebestämmelsernas allmänna utformning innefattar lagstiftarens syfte även de allmänna reglerna om bestämmandet av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställandet av skatteunderlag. Detta innebär att vid bedömningen begränsas inte prövningen till en enskild bestämmelse, utan även syftet med allmänna bestämmelser som reglerar en viss företeelse skall beaktas t.ex. då prövningen avser en avdragsregel bör även syftet med de generella bestämmelser som reglerar avdragsrätt beaktas.²⁴²

6.4 Skatteflyktslagens tillämplighet på gåva av utdelningsrätt

Regeringsrätten har bedömt frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig på gåva av utdelningsrätt till skattebefriade subjekt. I RÅ 2006 ref 45 ansåg Regeringsrätten att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet. Frågan ställdes endast i ett utav förhandsbeskeden avseende fåmansföretag, där Regeringsrätten fastställde att skatteflyktslagen inte var tillämplig på förfarandet.²⁴³ Det är viktigt att betona att bedömningen i dessa fall har utgått från specifika fall, och betyder inte att skatteflyktslagen aldrig kan tillämpas i andra fall som avser en liknande situation. Vidare i de rättsfall där skatteflyktslagens tillämplighet har varit föremål för bedömning har varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten motiverat sitt ställningstagande. Det går därför inte att utifrån dessa rättsfall dra några allmänna slutsatser angående lagens tillämplighet eller de enskilda rekvisiten för en sådan tillämpning. Frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig då gåvomottagaren är en fysisk person har aldrig varit föremål för Regerings-

²³⁹ 2 § punkt 4 Lag (1995:575) mot skatteflykt.

²⁴⁰ 2 § punkt 4 Lag (1995:575) mot skatteflykt, prop. 1996/97:170, s. 39-40.

²⁴¹ Prop. 1996/97:170, s. 40.

²⁴² A.prop., s. 39-40.

²⁴³ RÅ 2009 ref 68.

rättens bedömning, men frågan ställdes i dnr 14-10/D. Frågan avvisades dock efter det att Skatterättsnämnden konstaterat att det inte fanns tillräckligt underlag för att göra en bedömning av huruvida förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.²⁴⁴

För att skatteflyktslagen skall vara tillämplig krävs det att samtliga av de rekvisit som uppräknas i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda. Vid gåva av utdelningsrätt råder det inga problem att fastställa andelsägarens medverkan. Vad gäller avsiktsrekvisitet följer dock av rekvisitets natur att det lite svårare att dra några allmänna slutsatser. Det måste dock anses klart att vid gåva av utdelningsrätt till personer i andelsägarens närståendekrets torde förfarandet med sannolikhet i allmänhet anses ha starka benefika inslag. I de fall där gåvan anses utgöra en betydande förmögenhetsöverföring kommer detta med sannolikhet även tala för att andelsägaren haft benefika avsikter.²⁴⁵ Avgörande för huruvida rekvisitet i det enskilda fallet skall anses vara uppfyllt är om den eventuella skatteförmånen anses väga tyngre än övriga skäl den skattskyldige kan ha för sitt handlande.

Huruvida en taxering på grundval av förfarandet skall anses strida mot lagstiftningens syfte är diskutabelt. Utgångspunkten för denna bedömning är kapitel 57 IL, eftersom det är dessa bestämmelser som är föremål för ett eventuellt kringgående. En argumentation om att det av bestämmelsernas utformning kan utläsas att syftet med bestämmelserna är att andelsägaren skall beskattas för utdelningen i enlighet med dessa bestämmelser så länge kvalifikationen kvarstår, kan mycket väl föras med framgång vid en domstolsprövning. I RÅ 2009 ref 68 yrkande Skatteverket i andra hand att skatteflyktslagen skulle tillämpas på den del av utdelningen som skulle ha beskattats i inkomstslaget tjänst. Av rättsfallet framgår inte tydligt hur Skatteverket resonerar kring skatteflyktslagen, men i samband med att grunden för överklagandet återges uttalar sig myndigheten om att ge bort sin obeskattade förvärvsinkomst och på så sätt kringgå reglerna i kapitel 57 IL strider mot lagstiftningens syfte. Av Skatteverkets tidigare resonemang synes Skatte-

²⁴⁴ Förhandsbeskedet är överklagat av Skatteverket. För ytterligare information se not 112.

²⁴⁵ Jmf., RÅ 1985 1:69 (fallet avser skatteflyktslagens äldre motsvarighet och det då gällande avsiktsrekvisitet ”huvudsakliga skälet”, men någon principiell skillnad i detta avseende torde inte föreligga. Av Regeringsrättens resonemang kan utläsas att ett sådant förhållande torde tala för att den skattskyldige har haft en benefik avsikt).

verkets argumentation vara av det slag som beskrivits ovan.²⁴⁶ Jag ser logiken i ett sådant resonemang men är osäker på om det håller vid en närmare analys, vilket kommer framgå nedan. Det torde inte råda några tvivel om att lagstiftaren med sannolikhet inte reflekterat över att förfarandet skulle kunna komma att bli aktuellt. Denna omständighet torde innebära att det finns relativt goda förutsättningar för ett konstaterande att förfarandet skall anses strida mot lagstiftningens syfte.²⁴⁷ Det är inte heller osannolikt att det ur lagstiftarens synvinkel inte är något önskvärt att en andelsägare vars aktier är kvalificerade kan förfoga över sin utdelningsrätt på detta sätt. Det är emellertid en stor skillnad mellan att påstå att något strider mot lagstiftningens syfte på det sättet som avses i skatteflyktslagen och att något antagligen inte är önskvärt. Syftet såsom framgår av bestämmelsernas utformning är att förhindra att andelsägaren tar ut vad som i realiteten är antingen egna eller närståendes upparbetade arbetsinkomster såsom lägre beskattad kapitalinkomst. Det är ganska självklart, trots att detta inte uttryckligen framgår av bestämmelserna, att det ovan sagda utsträcker sig till att även gälla den situation då någon i andelsägarens närståendekrets erhåller utdelning på aktierna. Huruvida gåva av utdelningsrätt är ett sådant förfarande som skall anses strida mot lagstiftningens syfte är emellertid inte självklart. Det finns egentligen ganska begränsade möjligheter att göra denna bedömning och försvåras av det faktum att situationen inte heller berörs i förarbeten eller liknande. Det senare är emellertid typiskt för situationer som skall träffas av lagens tillämpningsområde.²⁴⁸ Genom att lagstiftningens syfte sätts i relation till en taxering på grundval av förfarandet torde det finnas underlag för att göra en relativt god bedömning. Det innebär även att konsekvenserna av gåva av utdelningsrätt måste undersökas för att det överhuvudtaget skall vara möjligt att avgöra huruvida rekvisitet är uppfyllt. Detta gör även att rekvisitet har ett relativt starkt samband med rekvisitet om att förfarandet skall anses medföra en skatteförmån och måste därför ses och bedömas i anslutning till detta rekvisit. Det skall emellertid noteras att om ett entydigt svar inte går att finna skall saken bedömas till nackdel för den fiskala sidan.²⁴⁹ Det skall även här

²⁴⁶ Det skall påpekas att detta resonemang fördes med utgångspunkt i att gåvomottagaren var ett skattebefriat subjekt.

²⁴⁷ Jmf., SOU 1989:81, s. 50.

²⁴⁸ Prop. 1980/81:17, s. 16, 26.

²⁴⁹ Prop. 1980/81:17, s. 26.

tilläggas att ett förfarande kan strida mot lagstiftningens syfte samtidigt som en skatteförmån inte anses föreligga och tvärtom.

Det är bedömningen av huruvida förfarandet medför en skatteförmån som är mest kritisk och där tillämpningen av skatteflyktslagen med sannolikhet faller. Huruvida en skatteförmån uppkommit görs lättast genom en jämförelse mellan förfarandet och det närmast till hands liggande förfarandet. Det är svårt att hitta en hållbar ”i allmänhet” närmast till hands liggande transaktion i detta fall, men vägledande för bedömningen är det ekonomiska slutresultatet bortsett från skatteeffekterna samt om förfarandet framstår som konstlat vid denna jämförelse.²⁵⁰ Denna bedömning är svår att göra utan att ha specifika omständigheter att falla tillbaka på, och försvåras då utfallande belopp som tillfaller gåvomottagaren är beroende av utdelningsbeslut och är osäker till sitt belopp. Det är inte frågan om att jämföra de fall då gåvomottagaren inte lämnar utdelningsrätten i gåva, utan snarare om gåvan i förhållande till ett annat gåvoförfarande framstår som konstlat. Ett alternativ här vore att jämföra det fall då gåvogivaren skänker avkastningen på sina aktier efter det att den betalats ut till densamma. Enligt min uppfattning är det inte troligt att en sådan jämförelse är gångbar, eftersom detta skulle resultera i en sorts skyldighet för den skattskyldige att välja det förfarandet som leder till högsta möjliga inkomst och därmed höja sin skatt. Vidare oavsett om detta i ett senare skede visar sig vara riktigt att göra en sådan jämförelse, krävs fortfarande att förfarandet medför en skatteförmån för *den skattskyldige*, d.v.s. andelsägaren. Då utdelningen tillfaller annan än andelsägaren kan detta knappast anses vara fallet.²⁵¹ Gåvogivaren har inte genom förfarandet åstadkommit en förmånligare beskattning, utan endast minskat sin beskattningsbara inkomst. Härvid skall tilläggas att förfarandet att lämna gåvor är ett helt legitimt och accepterat förfarande i svensk rätt och kan även sägas vara en rättighet. Det kan därför ifrågasättas om det kommer anses vara lämpligt att försöka motverka oönskade effekter genom en tillämpning av skatteflyktslagen.

En skatteförmån kan dock även vara något som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen. Det är således en fråga om en skatteförmån uppkommer genom att andelsägaren i något annat avseende ges en fördel eller lättnad vid beskattningen, som ovan

²⁵⁰ Jmf., prop. 1980/81:17, s. 25 ff..

²⁵¹ Se även, Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

nämnts behöver inte skatteförmånen uppkomma samma år som den transaktion som är föremål för bedömning. För att kunna besvara frågan om huruvida det föreligger en sådan lättnad eller fördel måste först de skatterättsliga konsekvenserna vid gåva av utdelningsrätt utredas. Regeringsrätten har fastställt att vid beräkningen av andelsägarens sparade utdelningsutrymme skall utdelning som tillfaller gåvomottagaren inte beaktas. Det ligger nära till hands, utan att detta har besvarats av Regeringsrätten, att inte heller årets gränsbelopp påverkas av utdelningen.²⁵² Konsekvenserna när utdelningsrätten skänks bort är således att varken årets gränsbelopp eller sparad utdelningsutrymme påverkas av utdelningen. Frågan är om detta i sig kan resultera i en obehörig skatteförmån. Det är enligt min mening inte troligt då utrymmet för lägre beskattad kapitalinkomst inte ökar, utan kvarstår som oförändrat i förhållande till den utdelning som tillfaller gåvomottagaren. Förfarandet kan visserligen beroende av hur gåvomottagaren skall beskattas, öppna upp för en möjlighet för andelsägaren och dennes närstående som en enhet, att tillgodogöra sig lägre beskattade kapitalinkomster än vad som skulle vara fallet om utdelningen tillfallit enbart andelsägaren. En sådan möjlighet är dock beroende av att det i ett senare skede visar sig att även gåvomottagaren får tillgodoräkna sig gränsbeloppet eller om kapitel 57 IL inte kan tillämpas vid gåvomottagarens beskattning. Såsom framgår av avsnitt 5.3.5 är detta inte troligt, utan det mesta talar för att mottagaren då denne är närstående beskattas för utdelningen enbart i inkomstslaget tjänst. Det kan tyckas motiverat att i denna situation betrakta andelsägaren och dennes närstående som en enhet, och i vissa hänseenden betraktas de skatterättsligt som en person. Detta är emellertid begränsat till att avse bedömningen av huruvida ett företag skall anses vara ett fåmansföretag.²⁵³ Vid beskattningen betraktas alltid andelsägaren och dennes närstående som skilda skattesubjekt. Det skall även här tilläggas att det finns uttryckliga uttalanden i förarbetena att skatteförmånsbegreppet inte skall omfatta närstående. Uttalandena omfattar uttryckligen både den situationen då den skattskyldige och dennes närstående kollektivt gynnas av ett förfarande samt situationen då enbart den skattskyldiges närstående gynnas av ett förfarande.²⁵⁴ I den sistnämnda situationen skall skatteflyktsla-

²⁵² Detta då sparad utdelningsutrymme är en del av gränsbeloppet, se 57:10 IL. Se även, Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010, s. 70.

²⁵³ Se 56:5 IL.

²⁵⁴ I förarbetena kan dock urskiljas en skiftande attityd till en sådan hänsyn. I äldre förarbeten är lagstiftaren lite öppnare för en sådan möjlighet, men i och med 1997 års ändringar synes det vara klart att en så-

gens tillämplighet istället prövas vid den närståendes taxering.²⁵⁵ Skälet till att skatteförmånsbegreppet inte omfattar närstående är att en sådan beskattningsrätt ansetts resultera i att principen om att ett skattesubjekt inte skall beskattas för annat än sin egen skattepliktiga inkomst skulle frångås.²⁵⁶ Med detta i åtanke torde det finnas ytterst begränsade möjligheter att ta hänsyn till ovan nämnda förhållanden vid bedömningen av om förfarandet medför en skatteförmån för andelsägaren. Däremot kan det finnas skäl att i en sådan situation tillämpa genomsyn, men tolkningsförfarandet är begränsat till att enbart fastställa den civilrättsliga innebörden av en transaktion. För att på ett effektivt sätt förhindra att sådana möjligheter uppkommer måste förfarandet motverkas på annat sätt, t.ex. genom lagstiftning. Så länge inte gåva av utdelningsrätt kombineras med andra rättshandlingar, är det ytterst osannolikt att rekvisitet om en väsentlig skatteförmån kan anses uppfyllt. För att skatteflyktslagen skall anses vara tillämplig måste således gåvan ingå i eller kombineras med andra rättshandlingar vilka i sin helhet tillsammans medför en skatteförmån för den skattskyldige, d.v.s. andelsägaren.²⁵⁷ Huruvida rekvisitet ”strider mot lagstiftningens syfte” är uppfyllt är enligt min mening osäkert, trots ovan gjorda utredning. Skatteverkets resonemang om att tillämpa skatteflyktslagen på den delen av utdelningen som skulle ha tjänstebeskattas hos andelsägaren, har i detta avseende en poäng. Samtidigt är resonemangets framgång till viss del beroende av att det är riktigt att betrakta en del av utdelningen som tjänsteinkomst även när den skänks bort. Det är inte självklart, eftersom beräkningen av den del som skall tjänstebeskattas är skönmässig och bestämmelserna innebär egentligen endast att en del av utdelningen skall tas upp i inkomstlaget tjänst. Enligt min uppfattning kan inte heller det faktum att gränsbeloppet inte påverkas av den utdelning som tillfaller gåvomottagaren anses strida mot lagstiftningens syfte. Denna omständighet är tvärtom en naturlig följd av bestämmelsernas inriktning och utformning, då andelsägaren faktiskt inte erhåller någon utdelning på aktierna. Oavsett om rekvisitet skall anses vara uppfyllt eller inte, faller förutsättningarna för en tillämpning av skatteflyktslagen ändå, eftersom rekvisitet om att förfarandet skall

dan hänsyn inte skall tas vid tillämpningen av skatteflyktslagen. Jmf., prop. 1980/81:17, s. 27 och prop. 1996/97:170, s. 41-42.

²⁵⁵ Prop. 1996/97:170, s. 42.

²⁵⁶ A.prop., s. 42.

²⁵⁷ En utredning av hur en sådan transaktionskedja skulle kunna se ut är en omfattande och tidskrävande uppgift och kommer därför att lämnas utan avseende i denna framställning.

resultera i en skatteförmån för den skattskyldige med stor sannolikhet inte kan anses vara uppfyllt.

Det skall dock noteras att skenrättshandlingar, d.v.s. rena kringgåendefall av fåmansföretagsreglerna där gåvomottagaren endast utåt sett är mottagaren av utdelningen kommer att underkännas på annan grund och kommer därmed inte att läggas till grund för beskattningen. Detsamma gäller de fall där t.ex. gåvomottagaren kort efter utdelningstillfället genom gåva skänker andelsägaren ett penningbelopp motsvarande utdelningen eller utdelningen efter skatt, p.g.a. att andelsägaren i dessa fall saknat gåvoavsikt. Därmed underkänns transaktionen redan i sin civilrättsliga form. Avslutningsvis kan sägas att gåva av utdelningsrätt i allmänhet med sannolikhet inte är ett sådant förfarande som träffas av skatteflyktslagen. För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig i ett sådant fall krävs att gåvan ingår i en transaktionskedja som i sin helhet resulterar i en skatteförmån.

7 Sammanfattande analys

Gåva av utdelningsrätt aktualiserar problem dels av civilrättslig natur, dels av skatterättslig natur. Den civilrättsliga problematiken kommer här endast beröras i den mån som är nödvändig för att ge läsaren en helhetsbild och skapa en förståelse för hur den civilrättsliga problematiken inverkar på den skatterättsliga bedömningen. Gåva av utdelningsrätt finns inte behandlat i lagtext och omnämns inte förarbetena. Den ledning som finns avseende detta förfarande är således begränsat till de fåtal avgöranden från Regeringsrätten som finns på området. De fall som varit föremål för bedömning har endast avsett den situation då andelsägaren skänkt bort utdelningsrätten till skattebefriade subjekt. Vidare är avgörandena överklagade förhandsbesked, vilket har betydelse i två avseenden. För det första innebär detta att Regeringsrätten har haft att ta ställning till mycket specifika rättsfrågor. Det är således viktigt att vid tolkningen av dessa rättsfall inte läsa in för mycket i formuleringar och olika ställningstaganden som gjorts av Skatterättsnämnden och Regeringsrätten. För det andra innebär detta att Regeringsrätten med sannolikhet endast tagit ställning till de skatterättsliga frågorna, därmed måste tolkningen av rättsfallen avseende splittringsförbudet och frågor relaterade till denna princip göras med viss restriktivitet. Av det ovan sagda följer att det finns en viss osäkerhet huruvida dessa avgöranden ger uttryck för en allmän princip eller om bedömningen varit beroende av att mottagaren varit ett skattebefriade subjekt.

Enligt min uppfattning är det svårt att inte tolka avgörandena såsom att en andelsägare vars aktier är kvalificerade med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt även till fysiska personer. Detta oberoende av om gåvomottagaren är närstående till andelsägaren eller inte. Denna åsikt har främst sin grund i att både Skatterättsnämnden och Regeringsrätten angett att utgångspunkten för bedömningen huruvida andelsägaren skall beskattas för utdelningen då denne skänkt bort sin utdelningsrätt är 42:12 IL. Av denna bestämmelse följer att utdelning skall tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Bestämmelsen infördes redan på 40-talet och av en historisk genomgång av bestämmelsen kan utläsas att bestämmelsen även omfattar benefikt förvärvad utdelningsrätt. Genom avgörandet RÅ 2006 ref 45 är det klart att bestämmelsen även gäller avstämningsbolag. Varken i praxis eller i förarbetena till 42:12 IL eller dess föregångare finns något som ger stöd för att gåva av utdelningsrätt inte kan ske med skatterättslig verkan eller att en sådan överlåtelse skulle vara begränsad till vissa skatte-

subjekt. Då utdelningsrätten avser aktier vilka är kvalificerade måste emellertid ett mer nyanserat synsätt användas. I ett sådant fall är det mer en fråga om det inom ramen för kapitel 57 IL finns utrymme för en kvalificerad ägare att skänka bort sin utdelningsrätt. Regelkonkurrensresonemanget fördes av både minoriteten av Skatterättsnämnden och av Skatteverket såsom grund för sitt yrkande att andelsägaren skulle beskattas för utdelningen. Då Regeringsrätten fastställde förhandsbeskeden utan egen motivering torde detta innebära att domstolen är av samma åsikt som majoriteten av Skatterättsnämnden. Det borde därför inte föreligga någon regelkonkurrens mellan 42:12 IL och kapitel 57 IL. Det skall här tilläggas att den eventuella regelkonkurrensen är densamma oberoende av vem som är gåvomottagare. Det kan förvisso hävdas att dessa bestämmelser i sig har oförenliga rättsföljder, men för att en verklig regelkonkurrens skall föreligga måste även bestämmelsernas tillämpningsområde sammanfalla. Bestämmelsen i 42:12 IL reglerar *vem* som är skattskyldig för utdelningen, medan kapitel 57 IL reglerar *hur* utdelningen skall beskattas. Bestämmelserna reglerar alltså inte samma förhållanden. Visserligen kan, när konsekvenserna av ett konstaterande att utdelningsrätt på kvalificerade andelar kan skänkas bort till även fysiska personer beaktas, i vissa fall anses få oönskade effekter. Detta är emellertid inte ensamt ett hållbart juridiskt argument, utan ett sådant argument måste ha stöd i en argumentation som använder sig av mer auktoritära källor. I det här avseendet är det en argumentation om regelkonkurrens som är den mest övertygande och egentligen det enda som talar för en tolkning att andelsägaren inte kan skänka bort sin utdelningsrätt till fysiska personer. Mot bakgrund av Regeringsrättens tidigare avgöranden är det svårt att se hur en sådan argumentation skulle kunna föras igen. Det är således med största sannolikhet möjligt för en andelsägare att med skatterättslig verkan skänka bort sin utdelningsrätt även till fysiska personer.

Vad gäller den civilrättsliga problematiken, huruvida en överlåtelse av utdelningsrätt är möjligt utan att detta står i strid med splittringsförbudet, kan diskuteras. Då uppsatsen främst behandlar den skatterättsliga problematiken kommer detta inte att beröras närmare här, utan av intresse i detta sammanhang är huruvida en överlåtelse i strid med splittringsförbudet ges någon skatterättslig verkan. Till detta kommer att varken Skatterättsnämnden eller Regeringsrätten med sannolikhet tagit ställning till den civilrättsliga delen av frågan. Trots detta torde inte en överlåtelse i strid med splittringsförbudet ges någon skatterättslig verkan. Denna slutsats ligger även i linje med tidigare avgöranden och principen om att skatterätten skall följa civilrätten.

I nära anslutning till det ovan förda resonemanget och för att besvara syftet måste även vilka krav som ställs på gåvan och därmed under vilka förutsättningar en andelsägare med skatterättslig verkan kan skänka bort sin utdelningsrätt redogöras. I 42:12 IL stadgas att utdelning skall tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Av detta följer att en förutsättning för att andelsägaren inte skall beskattas är att någon annan har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Vem som har rätt till utdelning regleras i de aktiebolagsrättsliga reglerna. Av dessa bestämmelser följer att det finns relativt begränsade möjligheter att uppnå ett resultat som innebär att någon annan än andelsägaren är den som har rätt att ta emot utdelning. Avseende kupongbolag skall enligt 4:38 ABL annan än aktieägaren bl.a. antas vara behörig att ta emot vinstutdelning mot uppvisande eller avlämnande av aktiebrev, kupong eller annat särskilt bevis som getts ut av bolaget. Då det endast är utdelningsrätten som ges i gåva torde det indirekt krävas att gåvan sker genom en överlåtelse av utdelningskuponger. Av samma skäl torde det krävas då utdelningsrätten är hänförlig till aktier i ett avstämningsbolag att gåvomottagarens rätt registreras på det sätt som anges i 4:40 ABL. Det är emellertid inget i Regeringsrättens avgöranden eller Skatterättsnämndens förhandsbesked entydigt talar för att detta skulle vara en förutsättning för skattskyldighetens övergång. Enligt min uppfattning är det emellertid en logisk slutsats och en följd av 42:12 IL och de civilrättsliga bestämmelserna.

Regeringsrätten fastställt att andelsägaren inte kan beskattas med stöd av 42:12 IL då det ”står klart” att andelsägaren skänkt bort sin rätt till utdelning då den kan disponeras. Vad som menas med detta är sannolikt då gåvan vunnit obligationsrättsligt skydd. Av 42:12 IL och Regeringsrättens tidigare avgöranden följer att tidpunkten för överlåtelsen har betydelse för skattskyldighetens övergång. I RÅ 2009 ref 68 skulle aktieägaren skänka bort rätten till utdelning före bolagsstämmobeslut om utdelning. I mål nr 1579-09 skulle däremot utdelningskupongerna skänkas genom gåvobrev efter bolagsstämmobeslut om utdelning, men innan utdelningen betalades ut. Av detta följer att det saknar betydelse vid den skatterättsliga bedömningen om överlåtelsen sker före eller efter bolagsstämmobeslut om utdelning. Avgörande är att gåvan sker före utdelningen betalas ut. I avstämningsbolag inträder normalt skattskyldigheten på avstämningsdagen då utdelningen förfaller till betalning. I RÅ 2006 ref 45 skedde överlåtelsen av utdelningsrätten före bolagsstämmobeslut om utdelning, men vid den skatterättsliga bedömningen

torde det inte spela någon roll om överlåtelsen sker om före eller efter bolagsstämmobeslut om utdelning.

Under förutsättning att gåvan sker på rätt vis är det alltså gåvomottagaren, inte gåvogivaren, som skall beskattas för utfallande utdelning. Frågan om hur utfallande utdelning skall beskattas är svårbedömd. Det finns inte särskilt mycket ledning att finna i förarbetena eller i lagtexten. Av Regeringsrättens avgöranden går det inte heller att dra några egentliga slutsatser avseende gåvomottagarens beskattning. Alternativen här är att utdelningen antingen skall tas upp i sin helhet eller till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital enligt 42:15a IL, eller att beskattning av utdelningen skall ske enligt kapitel 57 IL. Hur gåvomottagaren skall beskattas för utfallande utdelning är en ren lagtolkningsfråga.

Inledningsvis bör påpekas att någon skattemässig kontinuitet med stöd av 44:21 IL varken föreligger på så vis att det innebär att gåvomottagaren skall beskattas enligt kapitel 57 IL eller på det vis att gåvomottagaren har en uttrycklig rätt att utnyttja gränsbeloppet. Bestämmelsen är placerad i kapitlet om hur man beräknar kapitalvinster och förluster under rubriken ”beräkningen”. Det följer således av lagens systematik att bestämmelsen inte skall tolkas såsom generellt tillämplig vid gåva, utan avser endast att reglera skattemässig kontinuitet vid beskattning av kapitalvinst. Det finns även visst stöd för denna slutsats att finna i förarbetena till IL. För att skattemässig kontinuitet skall föreligga krävs alltså ett uttryckligt stadgande. Skattemässig kontinuitet för gränsbeloppet finns i 57:11 tredje stycket och 57:14 IL. Av dessa bestämmelser följer att skattemässig kontinuitet endast föreligger i detta avseende då andelarna övergår till ny ägare genom t.ex. gåva. Det skall även påpekas att utdelningsrätt med stor sannolikhet inte är en delägar rätt eller en tillgång som skall jämföras med en sådan.

Genom att utesluta de tolkningsmöjligheter som angivits i stycket ovan reduceras prövningen till att enbart gälla frågan om bestämmelserna i kapitel 57 IL även skall tillämpas på gåvomottagaren på den grund att utfallande utdelning härrör från aktier vilka är kvalificerade eller om beskattning skall ske enligt 42:15a IL. Utgångspunkten för denna bedömning är såsom vid sedvanlig lagtolkning lagtextens ordalydelse. Det är emellertid inte sällan den språkliga tolkningsmetoden måste kombineras med andra lagtolkningsmetoder. Härvid skall tilläggas att kapitel 57 IL är en kringgåendelagstiftning. Typiskt för kringgåendelagstiftning är att lagtexten ofta innehåller vida och öppna formuleringar för att undvika att bestämmelserna inte blir tillämpliga i de fall som avsetts omfattas av

bestämmelserna. Detta påverkar valet av tolkningsmetod och innebär ofta att det är mer naturligt att använda en subjektiv eller t.o.m. en teleologisk tolkningsmetod.

Utgångspunkten för bedömningen av om gåvomottagaren skall beskattas för utfallande utdelning i enlighet med bestämmelserna i kapitel 57 IL är 57:2 IL. Enligt denna paragraf är huvudregeln att "[u]tdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar ska hos fysiska personer i den omfattning som anges i 20-22 §§ tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital ...". Av en bokstavstolkning av den nämnda bestämmelsen följer att utdelning på kvalificerade aktier som tillfaller fysiska personer alltid beskattas enligt 57:20 IL oberoende av om denne är ägare till aktierna ifråga. En språklig analys av bestämmelsen ger inte heller något stöd för att behandla utdelning på en aktie annorlunda beroende av om utdelningsrätten skänkts bort till en närstående eller icke närstående person. Vid tolkningen av nämnda lagrum måste dock ambitionen sättas högre än att utifrån en språklig analys ange bestämmelsens räckvidd och tillämpningsområde. I synnerhet när det gäller IL kräver lagens systematik ofta en samtidig betraktelse av andra lagrum och att andra lagrum "tolkas in" när man läser ett annat. Vid tolkningen av 57:2 IL och därmed huruvida kapitel 57 IL är tillämpligt är det således omöjligt att inte se till hela kapitlet. Bestämmelsen blir tillämplig då andelsägaren eller någon i dennes närståendekrets varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet. För att bestämmelsen skall bli tillämplig är det alltså tillräckligt att någon i andelsägarens närståendekrets varit verksam i betydande omfattning. Vidare skall bestämmelserna i kapitel 57 IL inte tillämpas då utomstående i betydande omfattning äger andelar i företaget och har rätt till utdelning. Bestämmelserna kan dock även i ett sådant fall bli tillämpliga då synnerliga skäl föreligger. Av bestämmelsernas utformning och inriktning följer att de särskilda bestämmelserna inte skall vara tillämpliga när utdelning och kapitalvinst uppenbarligen inte består av sparade arbetsinkomster eller där risken för en inkomstomvandling bedöms vara liten. Vid ett omvänt resonemang skall bestämmelserna alltså tillämpas då en risk för inkomstomvandling finns. Då utdelningsrätten skänks bort till personer i andelsägarens närståendekrets är det klart att en sådan risk föreligger. Det kan således hävdas att det följer av bestämmelsernas utformning och inriktning att även utdelning som tillfaller andelsägarens närstående borde omfattas av bestämmelserna. Vid en betraktelse av samtliga bestämmelser i kapitel 57 IL kan dock även det motsatta hävdas. Syftet såsom framgår av bestämmelserna kan även tolkas som att den del av inkomsten

som kan anses hänförlig till fåmansföretagarens arbetsinsatser i företaget eller ett annat till fåmansföretaget anknutet företag ska inte beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget tjänst. Vidare har beskattning enligt kapitlet sin utgångspunkt i gränsbeloppet vilket baseras på andelsägarens anskaffningsutgift och sparade utdelningsutrymme m.m., dessa belopp har en stark anknytning till andelsägaren. Då Regeringsrätten fastställt att andelsägaren får beräkna sitt sparande utdelningsutrymme som om någon utdelning inte lämnats kan bestämmelserna även framstå som svårtillämpliga på andra än andelsägaren. Ett sådant resonemang och slutsatsen att kapitel 57 IL inte skall tillämpas på annan än andelsägaren är emellertid något förenklad och onyanserad. Det är viktigt att ha i åtanke att kapitel 57 IL faktiskt utgör en kringgåendelagstiftning och att detta påverkar tolkningen av dessa lagrum. Det är emellertid viktigt att här påpeka att tolkningsresultatet måste för en kunnig bedömare framstå som en naturlig eller normal konsekvens av lagtexten. Syftet såsom framgår av bestämmelserna är att förhindra inkomstomvandling. Enligt min uppfattning följer av både grundtanken bakom och systematiken i kapitel 57 IL att bestämmelserna även omfattar de situationer där utdelningsrätten skänks bort till personer som är närstående till andelsägaren. Påståendet torde inte framstå som särskilt främmande för någon. Då utdelningen tillfaller en person som inte omfattas av andelsägarens närståendekrets är risken för inkomstomvandling mycket liten eller obefintlig. Utformningen av kringgåendelagstiftning är sådan att lagtexten ofta innehåller vida och öppna formuleringar för att undvika att bestämmelserna inte blir tillämpliga i de fall som avsetts omfattas av bestämmelserna. Detta innebär inte att alla fall som omfattas av bestämmelsens ordalydelse skall aktualisera den rättsföljd som anges i bestämmelsen. Det är snarare så att denna omständighet ställer högre krav på tolkningsförfarandet och förutsätter att lagtextens ordalydelse tolkas i ljuset av lagstiftningens syfte och ändamål. Syftet med bestämmelserna i kapitel 57 IL är att förhindra en skattemässig inkomstomvandling. Ändamålet med bestämmelserna är naturligtvis sådant att det även omfattar den situation då närstående får utdelning på aktierna. Enligt min uppfattning faller emellertid situationen då en person som inte är närstående till andelsägaren utanför både syftet och ändamålet med bestämmelserna då risken för inkomstomvandling är mycket liten eller obefintlig. Den materiella lämpligheten av ett konstaterande att kapitel 57 IL även skall tillämpas då utdelning tillfaller en icke-närstående person kan ifrågasättas och torde väga tungt vid tolkningen av 57:2 IL.

När det gäller frågan hur utdelningen skall beskattas då utdelningsrätten skänks bort till en närstående kan följande konstateras; själva beskattningsregeln finns i 57:20 IL och stadgar att utdelning på kvalificerade andelar skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger gränsbeloppet. En ganska naturlig slutsats skulle kunna vara att knyta an utnyttjandet av gränsbeloppet till själva utdelningsrätten. Av Regeringsrättens avgöranden är det emellertid enligt min uppfattning mer eller mindre klart att så inte är fallet. Vidare stadgas i 57:11 tredje stycket IL att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång. Detta resulterar i att då utdelningsrätten skänkts bort till personer i andelsägarens närståendekrets kommer utfallande utdelning att beskattas i sin helhet i inkomstslaget tjänst.

Hur utfallande utdelning skall beskattas då utdelningsrätten innehas av en person som inte är närstående till andelsägaren är frågan istället om utdelningen skall tas upp i sin helhet eller fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. Det som talar för att utdelningen skall tas upp till fem sjättedelar är att det i 42:15a IL stadgas att utdelning på onoterade aktier skall tas upp till fem sjättedelar. Det som talar emot en sådan beskattning är att det i paragrafens andra stycke stadgas att bestämmelsen i första stycket inte skall tillämpas då andelarna är kvalificerade. Detta talar således för att utfallande utdelning i sin helhet skall tas upp i inkomstslaget kapital. Då lagstiftaren med sannolikhet inte reflekterat över att situationen kunnat komma att bli aktuell är det inte lämpligt att bokstavstolka bestämmelsen på ett sådant vis. Det finns egentligen inget skäl att göra skillnad på den förevarande situationen och situationen då någon får utdelning på onoterade aktier då kapitel 57 IL inte är tillämpligt enbart p.g.a. att de underliggande aktierna har en kvalificerad ägare. Vidare då kapitel 57 IL med sannolikt inte kommer anses tillämpligt är det logiskt att inte behandla utfallande utdelning som utdelning på kvalificerade andelar i andra sammanhang. Enligt min uppfattning är det mest riktiga att tolka bestämmelsens andra stycke som ett pedagogiskt förtydligande och ett sätt att undvika att lagtexten i vissa fall ger motstridiga besked. Det finns emellertid omständigheter som talar både för och emot ett skatteuttag om 25 respektive 30 procent. Vilket alternativ som skall ha företräde framför det andra är i hög grad beroende av vilken inställning bedömarens har till bl.a. vilken funktion stadgandet i paragrafens andra stycke har och förhållandet mellan första och andra stycket. Av avgörande betydelse är även bedömarens förhållningssätt till lagtextens ordalydelse och i vilken grad ordalydelsen skall vara utslagsgivande.

Huruvida skatteflyktslagen skall anses tillämplig på förfarandet är enligt min mening osannolikt, vilket jag kommer att utveckla nedan. För att skatteflyktslagen skall vara tillämplig krävs det att samtliga av de rekvisit som uppräknas i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda. Rättshandlingen ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. En tillämpning av skatteflyktslagen kräver även att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i förfarandet och att skatteförmånen utgjort det övervägande skälet för den skattskyldiges handlande. Vidare krävs att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Det är främst huruvida rekvisitet om att förfarandet medför en skatteförmån där tillämpningen av skatteflyktslagen med sannolikhet faller. Andelsägaren har inte genom förfarandet åstadkommit en förmånligare beskattning, utan endast minskat sin beskattningsbara inkomst. En skatteförmån kan dock även vara något som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen. Det är således fråga om en skatteförmån uppkommer genom att andelsägaren i något annat avseende ges en fördel eller lättnad vid beskattningen. Det är heller inget krav att skatteförmånen skall uppkomma samma år som den transaktion som är föremål för bedömning, utan det är tillräckligt att det vid nämnda tidpunkt framgår att skatteförmånen kan realiseras. Regeringsrätten har fastställt att vid beräkningen av andelsägarens sparade utdelningsutrymme skall utdelning som tillfaller gåvomottagaren inte beaktas. En inte helt främmande slutsats är att inte heller årets gränsbelopp påverkas av utdelningen. Konsekvenserna när utdelningsrätten skänks bort är således att varken årets gränsbelopp eller sparat utdelningsutrymme påverkas av utdelningen. Det är inte troligt att detta skulle anses medföra en obehörig skatteförmån, då utrymmet för lägre beskattad kapitalinkomst inte ökar, utan kvarstår som oförändrat i förhållande till den utdelning som tillfaller gåvomottagaren. Det skall även här tilläggas att skatteförmånsbegreppet inte omfattar närstående. Det gäller både då den skattskyldige och dennes närstående som en enhet gynnas av ett förfarande samt situationen då enbart den skattskyldiges närstående gynnas av ett förfarande. I den sistnämnda situationen skall skatteflyktslagens tillämplighet istället prövas vid den närståendes taxering. Huruvida rekvisitet ”strider mot lagstiftningens syfte” är uppfyllt är enligt min mening osäkert. En argumentation om att det av bestämmelsernas utformning kan utläsas att syftet med bestämmelserna är att andelsägaren skall beskattas för utdelningen i enlighet med dessa bestämmelser så länge kvalifikationen kvarstår kan vinna framgång vid en domstolsprövning. I RÅ 2009 ref 68 yrkande Skatteverket i andra hand

att skatteflyktslagen skulle tillämpas på den del av utdelningen som skulle ha beskattats i inkomstslaget tjänst. I samband med att grunden för överklagandet återges uttalar sig myndigheten om att ge bort sin obeskattade förvärvsinkomst och på så sätt kringgå reglerna i kapitel 57 IL strider mot lagstiftningens syfte. Denna argumentation kan även göras gällande då utdelningsrätten skänks bort till fysiska personer. Av Skatteverkets tidigare resonemang synes alltså Skatteverkets argumentation vara av det slag som nyss nämnts. Jag ser logiken i ett sådant resonemang. Syftet såsom framgår av bestämmelsernas utformning är emellertid att förhindra att andelsägaren tar ut vad som i realiteten är antingen egna eller närståendes upparbetade arbetsinkomster såsom lägre beskattad kapitalinkomst. Trots att detta inte uttryckligen framgår av bestämmelserna är det relativt självklart att det ovan sagda utsträcker sig till att även gälla den situation då någon i andelsägarens närståendekrets erhåller utdelning på aktierna. Huruvida gåva av utdelningsrätt är ett sådant förfarande som skall anses strida mot lagstiftningens syfte är inte självklart. Det finns egentligen ganska begränsade möjligheter att göra denna bedömning och försvåras av det faktum att situationen inte heller berörs i förarbeten eller liknande. Ofta går det trots dessa omständigheter att avgöra huruvida rekvisitet är uppfyllt eftersom lagstiftningens syfte sätts i relation till en taxering på grundval av förfarandet. Jag anser emellertid att trots att de skatterättsliga konsekvenserna beaktas och sätts i relation till syftet är saken fortfarande väldigt svårbedömd. Det finns en poäng i Skatteverkets resonemang om att tillämpa skatteflyktslagen på den delen av utdelningen som skulle ha tjänstebesattas hos andelsägaren. Samtidigt är resonemangets framgång beroende av att det är riktigt att betrakta en del av utdelningen som tjänsteinkomst även när den skänks bort. Det är inte självklart, eftersom beräkningen av den del som skall tjänstebesattas är skönmässig och bestämmelserna innebär egentligen endast att en del av utdelningen skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Det skall även påpekas om ett entydigt svar inte går att finna skall saken bedömas till nackdel för den fiskala sidan. Huruvida rekvisitet är uppfyllt är emellertid av underordnat intresse då förutsättningarna för en tillämpning av skatteflyktslagen med sannolikhet faller p.g.a. att förfarandet inte kan anses medföra en skatteförmån för den skattskyldige. För att skatteflyktslagen skall anses vara tillämplig måste således gåvan ingå i eller kombineras med andra rättshandlingar vilka i sin helhet tillsammans medför en skatteförmån för den skattskyldige, d.v.s. andelsägaren.

Referenslista

Offentligt tryck

Propositioner

Proposition 1943:12 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om kupongskatt, m.m.

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

Proposition 1975:103 Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.

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

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

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

Proposition 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Proposition 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.

Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

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

Statens offentliga utredningar

SOU 1941:9 Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m.m.

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul.

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare.

NJA II

NJA II 1936 s 101.

Litteratur

Adlercreutz, Axel, *Avtalsrätt II*, uppl. 12, Juristförlaget i Lund, Studentlitteratur, Lund, 2002.

Alden, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santéus Förlag AB, Göteborg, 1998, (N & S Biblioteket).

Evers, Jan, *Tolkning av lag och rättsfall*, uppl. 1, Liber, u.o., 1987.

Grundström, Karl-Johan, *Överlåtelse av framtida rätt till utdelning i 3:12-bolag*, SN 2009 s. 273-281.

Gäverth, Leif, *Beskattning av utdelning till annan än aktieägare (eller kuponginnehavare)*, SN 1996 s. 587-603.

Gunne, Cecilia, *Gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier till fysisk person*, SvSkt 2009 s. 1098-1105.

Hellner, Jan, Hager, Richard & Persson, Annina H., *Speciell avtalsrätt II: Kontraktsrätt*, uppl. 4, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005.

Kellgren, Jan, *MÅL OCH METODER VID TOLKNING AV SKATTELAG – MED SÄRSKILD INRIKTNING PÅ ANVÄNDANDET AV FÖRARBETEN*, uppl. 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 1997.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter & Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1 & 2*, uppl. 12, Studentlitteratur AB, Lund, 2009.

Melbi, Ingrid, *Gåva av rätt till utdelning på kvalificerade aktier*, SvSkt 2009 s 1093-1097.

Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 7, NORSTEDTS JURIDIK AB, Stockholm, 1998.

Nial, Håkan & Johansson, Svante, *SVENSK ASSOCIATIONSRÄTT I HUVUDDRAG*, uppl. 9, NORSTEDTS JURIDIK AB, Stockholm, 2007.

Referenslista

- Peczenik, Aleksander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, SN 1998 s. 440-444.
- Prytz, Jesper & Tamm, Mart, *Tillskott utan aktieteckning*, uppl. 1, Juristförlaget & Fritzes förlag AB, Stockholm, 1995.
- Påhlsson, Robert, *Inledning till SKATTERÄTTEN*, uppl. 3, IUSTUS FÖRLAG, u.o., 2002.
- Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, uppl. 22, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2009.
- Rodhe, Knut, *Aktiebolagsrätt*, uppl. 16, C.E. Fritzes AB, Stockholm, 1993.
- Sundkvist, Staffan, *När kan utdelning av rätt till utdelning på kvalificerade aktier lämnas i gåva?*, SN 2010 s. 68-71.
- Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, uppl. 13, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010.
- Tiveus, Ulf, *Ytterligare om beskattning vid gåva av utdelningsrätt på kvalificerade aktier - en kommentar till en kommentar till nya rättsfall*, SvSkt 2010 s. 218-222.
- Österman Persson, Roger, *Kontinuitetsprincipen – i den svenska inkomstbeskattningen*, uppl. 1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1996.

Rättsfall

Regeringsrätten

RÅ 1930 not Fi 750 och 75

RÅ 1932 ref 49

RÅ 1934 not Fi 631

RÅ 1944 not Fi 147

RÅ 1955 Fi 382

RÅ 1955 Fi 380

RÅ 1976 ref 131

Referenslista

RÅ 1979 1:6

RÅ 1983 ref 1:73

RÅ 1985 1:69

RÅ 1991 not 375

RÅ 1992 ref 76

RÅ 1997 ref 1

RÅ 1998 ref 19

RÅ 1999 ref 70

RÅ 2004 ref 27

RÅ 2006 ref 45

RÅ 2007 not 161

RÅ 2008 not 169

RÅ 2009 ref 68

Mål nr 1579-09

Kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall mål nr 3788-1999

Skatterättsnämnden

Dnr 137-04/D

Dnr 63-08/D

Dnr 25-08/D

Dnr 14-10/D

Övrigt

Euroclear Sweden AB, Allmänna villkor Kontoföring och Clearing,

(http://www.euroclear.eu/files/Allmanna_villkor_090207_RIXEuroclear__final_.pdf.)

Hämtad 2010-12-03.