

<b>Målnummer:</b>	4005-08	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2009-06-04		
<b>Rubrik:</b>	Lagen mot skatteflykt har ansetts tillämplig på ett förfarande med upprepade interna överlåtelser av aktier. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)</li><li>• 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1989 ref. 31</li><li>• RÅ 2000 ref. 21 I och II</li><li>• RÅ 2001 ref. 12</li><li>• RÅ 2001 ref. 66</li></ul>		

---

**REFERAT**

Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Ansökan sammanfattades av nämnden i dess beslut på följande sätt. T.O. har tillsammans med sin hustru ägt samtliga aktier i Z AB. De var verksamma i betydande omfattning i bolaget och aktierna utgjorde kvalificerade andelar för dem enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, (här och i det följande avses lagrummens lydelse intill den 1 januari 2006). - I början av år 2004 bildade makarna O. först bolaget X AB. De avyttrade sedan sina aktier i Z AB till X AB för en ersättning motsvarande aktiernas omkostnadsbelopp. Kort därefter avyttrade X AB aktierna i Z AB till en extern köpare varvid en kapitalvinst av avsevärd storlek uppkom. I juni samma år bildade makarna O. bolaget Y AB. Några dagar senare avyttrade de sina aktier i X AB för aktiernas omkostnadsbelopp till Y AB. Därefter bildade makarna O. ytterligare ett bolag, X&Co, till vilket bolag de avyttrade sina aktier i Y AB med betydande kapitalvinster som följd. - Vid 2005 års taxering tog T.O. upp sin kapitalvinst på grund av avyttring av aktierna i Y AB i sin helhet i inkomstslaget kapital. - Skatteverket hänförde en del av kapitalvinsten till inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 12 § IL. Verket hänvisade till att aktierna i Y AB var kvalificerade andelar enligt kapitlets 4 § eftersom T.O. fick anses ha varit verksam i betydande omfattning i bolaget genom sin medverkan vid dess förvärv av aktierna i X AB. - Allmänna ombudet vill få prövat om T.O:s avyttring av aktier i Y AB omfattas av bestämmelserna i 57 kap. IL genom att

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

Skatterättsnämnden (2008-06-03, André, ordförande, Dahlberg, Diurson, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig och medför att överlåtelser av aktierna i Y AB ska beskattas som om de var kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL (fråga c). - Frågorna a och b besvaras nekande. - Beslut - T.O. beviljas ersättning av allmänna medel med 65 000 kr exklusive mervärdesskatt för sina kostnader i Skatterättsnämnden. - Motivering - Fråga a - Av 57 kap. 4 § första stycket 1 IL framgår såvitt nu är ifråga att en andel i ett fåmansföretag ska anses kvalificerad under förutsättning att andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett

annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. - Enligt punkten 2 i nämnda lagrum ska en andel i ett fåmansföretag anses kvalificerad under förutsättning att företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag. - Prövningen av om andelsägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning i företaget ifråga grundas på om arbetsinsatserna haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen inom företaget (prop. 1989/90:110 del 1 s. 468 och 703 samt bl.a. RÅ 2007 ref. 15). - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - T.O:s och hans hustrus arbetsinsatser i Y AB har hänfört sig till bolagets förvärv av aktierna i X AB. I X AB har de medverkat till att bolaget först förvärvat deras aktier i Z AB och sedan avyttrat aktierna externt. Den vinst som skapats i X AB, vilken återspeglas i värdet av aktierna i Y AB, beror inte annat än marginellt på makarnas arbetsinsatser i dessa bolag utan på det arbete de tidigare utfört i Z AB och den värdeökning som därigenom skapats för dessa aktier. - Av lagtexten följer att det vid bedömningen av frågan om karaktären på aktierna i Y AB endast är det arbete som T.O. och hans hustru har utfört i det bolaget och i dess dotterbolag X AB som kan beaktas. Mot bakgrund av vad som således framgår om dessa arbetsinsatser kan inte någon av dem anses ha varit verksam i betydande omfattning i något av bolagen ifråga. Aktierna i Y AB kan därmed inte på den grunden eller av annan anledning anses som kvalificerade andelar vid en prövning mot definitionen i 57 kap. 4 § första stycket IL. - Fråga b - Allmänna ombudets inställning i denna del är att man vid den skattemässiga bedömningen ska anse att innebörden av de företagna transaktionerna är att T.O. avyttrat aktierna i X AB - som är kvalificerade andelar till följd av att bolaget tidigare ägde aktierna i Z AB - direkt till X&Co. Konsekvensen av detta synsätt är att man bortser från att aktierna i X AB först förvärvats av Y AB och att T.O. därefter avyttrar aktierna i Y AB till X&Co. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - T.O. har direkt och indirekt genom aktiebolag som han äger tillsammans med sin hustru genomfört ett antal aktieöverlåtelser till andra bolag inom den egna företagsgruppen i anslutning till att Z AB sålts externt. De interna aktieöverlåtelseerna har skett i syfte att, som framgår av motiveringen till svaret på fråga a, åstadkomma att makarna O. kan sälja de direktägda aktierna till marknadsvärdet utan att beskattning enligt reglerna i 57 kap. IL aktualiseras. - Det är alltså fråga om rättshandlingar som företagits inom ramen för makarna O:s bestämmande inflytande och i allt väsentligt med syfte att uppnå lindrigare beskattning än vad som annars skulle varit fallet. - Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning som avtalen åsatts. En sådan bedömning kan också avse den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. - Det får antas att överlåtelseerna gjorts i enlighet med ingångna avtal. I ärendet förekommer inga uppgifter som talar mot att de företagna rättshandlingarna ska läggas till grund för beskattningen vid en prövning mot vanliga regler. Den omständigheten att avtalen ifråga slutits mellan personer i intressegemenskap föranleder ingen annan bedömning. Enligt Skatterättsnämndens mening saknas därför skäl att inte beakta att aktierna i X AB förvärvats av Y AB och att aktierna i det senare bolaget därefter sålts till X&Co. - Fråga c - Skatterättsnämnden gör i fråga om tillämpningen av skatteflyktslagen följande bedömning. - Enligt 2 § skatteflyktslagen ska vid taxeringen hänsyn inte tas till rättshandling, om (1) rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, (2) den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, (3) skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och (4) en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. - Av vad som anförts om förfarandet och dess beskattningskonsekvenser vid en prövning mot reglerna i 57 kap. IL framgår att rekvisiten i punkterna 1-3 får anses uppfyllda. - Det återstår att pröva om det gäller även rekvisitet i punkten 4. - Av reglerna

i 57 kap. IL om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag - kvalificerade andelar - kan syftet med bestämmelserna utläsas. Det är att den del av inkomsten som kan anses hänförlig till fåmansföretagarens arbetsinsatser i företaget eller ett annat till fåmansföretaget anknutet företag - vilket utgör grunden för att andelarna ska anses kvalificerade - inte ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget tjänst (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 467). - Genom upprepade interna aktieöverlåtelser har makarna O. åstadkommit att inkomster som uppkommit i Z AB där de varit verksamma i betydande omfattning och i vilket bolag deras aktier varit kvalificerade andelar beskattas som kapitalvinst enligt 48 kap. IL i stället för enligt de särskilda reglerna i 57 kap. Den anpassning av förfarandet som gjorts för att undgå den åsyftade beskattningen är något som lagstiftaren inte hade anledning att gå in på vid lagstiftningens tillkomst. - Mot bakgrund härav och då en beskattning av kapitalvinsten enligt reglerna i 48 kap. IL skulle strida mot lagstiftningens syfte skulle även rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen vara uppfyllt. - T.O. invänder emellertid att lagstiftarens underlåtenhet att ingripa mot förfarandet får uppfattas som att det numera bör godtas. Därmed skulle förutsättningarna att tillämpa skatteflyktslagen ändå inte föreligga. - Transaktionerna har uppmärksammats sedan ett antal år tillbaka och förslag har lagts fram till Finansdepartementet om hur reglerna bör ändras (se t.ex. Riksskatteverkets hemställan till Finansdepartementet den 3 april 2000, dnr 3908-00/100 och SOU 2002:52 del 1 s. 440 f.). Saken har dock inte tagits upp i något lagstiftningsärende trots att flera andra ändringar gjorts i 57 kap. IL. - Ansökan från allmänna ombudet är föranledd av att frågan om bl.a. skatteflyktslagens tillämpning på ett fall som det förevarande inte är avgjord i praxis. De rättsfall från Regeringsrätten där passivitet från lagstiftaren berörts synes inte ge vägledning i förevarande fall. - Varken av föreliggande administrativ praxis eller av rättstillämpningen i övrigt finns något klart stöd för att de aktuella förfarandena skulle accepteras. Det tyder på att de skattskyldiga i allmänhet inte har anledning att förvänta sig att undgå beskattning i inkomstslaget tjänst. Mot den bakgrunden talar enligt Skatterättsnämndens mening det förhållandet att lagstiftaren avstått från åtgärder knappast för att förfaranden av aktuellt slag numera anses godtagbara. - Skatterättsnämndens uppfattning är sammanfattningsvis att det inte finns skäl att anse att syftet med bestämmelserna som det framgår av lagstiftningen ifråga skulle vara att uppfatta på annat sätt än tidigare. Den omständigheten att vissa ändringar som gjorts under senare tid i 57 kap. IL grundats på överväganden om möjligheter att utnyttja interna aktieöverlåtelser för att undvika de avsedda skatteeffekterna (jfr prop. 2005/06:40 s. 60 och 78 f. och 2007/08:19 s. 16 ff.) föranleder ingen annan bedömning. - En taxering på grundval av förfarandet får med hänsyn till det anförda anses strida mot syftet med de aktuella bestämmelserna. Det innebär att även rekvisitet i punkten 4 är uppfyllt. Beskattningen av T.O. på grund av avyttringen av aktierna i Y AB ska därför ske som om aktierna var kvalificerade för honom. - Kostnadsersättningen - T.O. har yrkat ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med sammanlagt 65 000 kr, exklusive mervärdesskatt. - Allmänna ombudet har ansett 40 000 kr som skälig ersättning. - Skatterättsnämnden finner att T.O. bör medges ersättning med yrkat belopp.

T.O. överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle förklara att skatteflyktslagen inte skulle tillämpas på ifrågavarande förfarande. Han yrkade vidare att ersättning för ombudskostnader i Regeringsrätten skulle beviljas med 26 250 kr inklusive mervärdesskatt. Han anförde i huvudsak följande. Aktuellt ärende företer stora likheter med RÅ 2001 ref. 12. Den största skillnaden torde vara att skatteeffekten i nu aktuellt mål varit känd under nästan tio år medan det i 2001 års fall synes vara så att förfarandet upptäcktes först i samband med förhandsbeskedet. Utifrån reglerna om s.k. löneunderlag kan inte sägas att 3:12-reglerna enbart har som syfte att beskatta arbetsinkomster som behållits i företaget. Det bör också beaktas att 3:12-reglerna är ett undantag från de generella reglerna om beskattning av kapitalvinster och tillämpningsutrymmet

för skatteflyktslagen torde därmed vara snävare. Skatterättsnämnden synes mena att Regeringsrättens praxis kring lagstiftarens passivitet inte ger vägledning eftersom det aktuella förfarandet inte har prövats i praxis. Detta utgör ett cirkelresonemang. Hans ärende har valts ut som ett s.k. pilotmål till följd av att flera andra har vidtagit samma transaktioner. Det är då självklart att det inte finns någon praxis på området. Med Skatterättsnämndens resonemang skulle lagstiftarens passivitet förhindra tillämpning av skatteflyktslagen först sedan Regeringsrätten i ett prejudikat fastslagit att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Det saknas stöd i praxis för ett sådant resonemang. RÅ 1989 ref. 83 är ett apart rättsfall då ett liknande förfarande i förarbetena till skatteflyktslagen hade beskrivits som typisk skatteflykt. Några slutsatser från det målet som har bäring på detta mål kan därför inte dras. När det i ett förarbetsuttalande anges att ett upplägg får prövas enligt vanliga regler menas inte att skatteflyktslagen är tillämplig utan snarare att en prövning enligt denna lag kan ske och denna prövning kan självklart utmynna i att skatteflyktslagen inte är tillämplig. För att ett förarbetsuttalande ska åtnjuta den tyngd som det vanligtvis har, krävs enligt vedertagna principer att det gjorts i anslutning till ändring av den lag som kommenteras. Det förarbetsuttalande som lyfts fram av Skatteverket (prop. 2007/08:19 s. 21) är inte gjort i anslutning till en ändring av skatteflyktslagen och har därmed inte större tyngd än vilket doktrinuttalande som helst. I RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 not. 188 betonade Skatterättsnämnden att reglerna inom området nyligen gjorts om för att förhindra kringgåenden men att den aktuella situationen inte hade kommenterats. Skatterättsnämnden fann därför att skatteflyktslagen inte var tillämplig. Till skillnad från i nu aktuellt mål fanns i de fallen inte några uttalanden från Skatteverket eller statliga utredningar om att "luckan" existerade. Regeringsrätten fann ändå att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas. I Ulrika Rosanders doktorsavhandling Generalklausul mot skatteflykt (2007) s. 111 anförs bl.a. följande. "Den slutsats som kan dras . . . är att då omfattande utredningar och införande av specialklausuler har skett inom ett visst område är det svårt att sedan tillämpa skatteflyktslagen, då lagstiftaren i stor utsträckning anses bort ha insett vilka problem som skulle kunna uppkomma."

Även allmänna ombudet hos Skatteverket överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att beskattning skulle ske enligt 57 kap. IL, i första hand med hänsyn till att T.O. ska anses ha varit verksam i betydande omfattning i X AB och/eller Y AB, i andra hand på grund av den verkliga innebörden av de vidtagna transaktionerna samt i tredje hand med stöd av skatteflyktslagen. Vad avser kostnadsersättning ansåg allmänna ombudet ett belopp om 15 000 kr inklusive mervärdesskatt skäligt. Till stöd för sin talan åberopade allmänna ombudet vad som tidigare anförts och tillade därutöver bl.a. följande. Bestämmelserna i 57 kap. IL har införts i syfte att motverka omvandling av inkomster från tjänst till kapital. Förfarandet med upprepade interna aktieöverlåtelser i syfte att kringgå reglerna är relativt nytt och T.O:s fall är ett av de första som kommit att prövas. Vad gäller lagstiftarens passivitet att införa regler i syfte att motverka transaktioner kan följande framhållas. Ett prejudicerande avgörande från Regeringsrätten torde kunna anses som mer känt för lagstiftaren än en enskild produkt som tillsänts och blivit känd för en mindre krets tjänstemän vid Finansdepartementet. Icke desto mindre har skatteflyktslagen tillämpats av Regeringsrätten i fall då den situation som varit föremål för prövning tidigare prövats av Regeringsrätten som även då funnit att skatteflyktslagen skulle tillämpas. Exempel på detta är RÅ 2002 ref. 24 jämfört med RÅ 2006 not. 89 och RÅ 2007 not. 65 samt RÅ 1989 ref. 31 jämfört med RÅ 2000 ref. 21 II. Detta visar att skatteflyktslagen kan tillämpas även om lagstiftaren haft kännedom om "kryphålet". Bestämmandet av lagstiftningens syfte måste ta sin utgångspunkt i syftet vid lagens tillkomst om inte lagen omarbetats i den aktuella delen, vilket inte skett avseende nu aktuell fråga. Transaktioner av här aktuellt slag är synnerligen konstlade och tillkomna under mycket kort tid. Det är i princip omöjligt att införa en reglering som identifierar och förhindrar alla teoretiskt möjliga konstruktioner som syftar till att undkomma tjänstebeskattning på kapitalvinster som uppkommit vid försäljning av andelar i

fåmansföretag. Det är precis i sådana situationer som behovet av skatteflyktslagen gör sig gällande, se prop. 1982/83:84 s. 19. Bedömningen av lagstiftarens intentioner måste göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom de har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten (prop. 1980/81:17 s. 26). Intentionen med reglerna i 57 kap. IL är att motverka omvandling av tjänsteinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. I målet är ostridigt att kapitalvinsten möjliggjorts genom den skattskyldiges arbetsinsatser och en beskattning utslutande i inkomstslaget kapital måste anses strida mot lagstiftningens syfte. Målet företer inte några större likheter med RÅ 2001 ref. 12. I det sistnämnda fallet fanns det dels affärsmässiga motiv till transaktionerna och dels kan lagstiftningen i det fallet ur lagstiftarens synvinkel sägas vara ett misstag. I nu aktuellt mål saknas helt affärsmässighet och man har genom konstlade transaktioner försökt kringgå ett väletablerat regelverk. Inte heller kan vitsordas att utrymmet för tillämpning av skatteflyktslagen är snävare när undantagsregler kringgås jämfört med mer generella regler. Ett exempel härpå är RÅ 1989 ref. 83 som också i övrigt företer stora likheter med nu aktuellt mål. Regeringsrätten yttrade i det fallet att förfarandet framstod som en omväg i förhållande till vad som hade varit det normala förfarandet. I prop. 2007/08:19 s. 21 anger lagstiftaren, till bemötande av ett remissyttrande, att framfört exempel visar att reglerna kan kringgås och att sådana upplägg får prövas på vanligt sätt. Med detta menas att bedömningen får ske utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd men att det också kan bli aktuellt att tillämpa skatteflyktslagen. Detta kan tas till intäkt för att lagstiftaren är av uppfattningen att man inte behöver agera mot ett skatteupplägg som beskrivits i ett lagstiftningsärende om skatteflyktslagen kan tillämpas. Detta är en rimlig ordning då lagstiftningsåtgärd annars skulle behövas så fort ett nytt skatteupplägg dyker upp och lagtexten skulle då vartefter bli alltmer komplicerad. Det är först om Regeringsrätten funnit att skatteflyktslagen inte är tillämplig som den aktuella regeln kan behöva ändras, vilket skett med den regel som var aktuell i RÅ 2001 ref. 12.

Regeringsrätten (2009-06-04, Billum, Hamberg, Fernlund, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Förhandsbesked på ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket får lämnas om det är av vikt till ledning för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att sådant lämnas. Svaren på frågorna a) och b) i ansökan om förhandsbesked är så starkt beroende av utredningen och ställningstagandena i detta enskilda fall vid Skatteverkets pågående prövning att de enligt Regeringsrätten inte skulle tjäna till ledning för lagtolkning eller rättstillämpning. Vid angivna förhållanden ska förhandsbeskedet i dessa delar undanröjas. Däremot kan förhandsbesked lämnas i frågan om skatteflyktslagen kan tillämpas på det förfarande som har beskrivits av det allmänna ombudet hos Skatteverket i fråga c). Regeringsrätten gör i den delen samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrätten finner att ersättning bör utgå med yrkade 26 250 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar att lagen om skatteflykt kan tillämpas på det förfarande som har beskrivits i ansökan om förhandsbesked. Regeringsrätten undanröjer förhandsbeskedet i övrigt.

Regeringsrätten bestämmer att ersättning ska utgå med 26 250 kr, inklusive mervärdesskatt, för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2009-04-29, föredragande Mathiasson, målnummer 4005-08

---

**Sökord:** Skatteflykt; Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

**Litteratur:** Rosander, Generalklausul mot skatteflykt s. 106 ff.

---