

<b>Målnummer:</b>	4202-01	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2001-12-17		
<b>Rubrik:</b>	Ett förfarande, som innebär att två fysiska personer till underpris avyttrar andelar i ett svenskt aktiebolag - via ett av dem ägt aktiebolag där inga utländska ägarintressen finns - till ett annat svenskt aktiebolag som ägs av samma personer genom två holländska bolag, har inte ansetts strida mot syftet med bestämmelserna i 3 § 1 h mom. lagen om statlig inkomstskatt på sådant sätt att lagen mot skatteflykt är tillämplig. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Lagen (1995:575) mot skatteflykt</li><li>• 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde aktiebolaget X följande. F.C. äger 89,7 procent och T.R. äger resterande 10,3 procent av aktierna i aktiebolaget A, som i sin tur äger samtliga aktier i X. X äger 55 procent och den schweiziska börsnoterade koncernen B äger 45 procent av aktierna i aktiebolaget C. X har sina 55 procent av aktierna i C bokförda till 5 750 000 kr, vilket motsvarar X:s anskaffningsvärde för aktierna ifråga. Aktieposten förvärvades från F.C. och T.R. tidigare detta år. A och X bedriver f.n. ingen verksamhet vid sidan av sagda aktieäggande.

BILD - utesluten här

Dessutom äger F.C. 100 procent av aktierna i det holländska bolaget D och T.R. 100 procent av det likaledes holländska bolaget E. Dessa två holländska bolag äger tillsammans med B 100 procent av aktierna i F. Aktiefördelningen i F framgår nedan.

BILD - utesluten här

Avsikten är nu att D och E bildar ett svenskt dotterbolag, Nya AB, ägt av dem till 89,7 procent resp. 10,3 procent. Till Nya AB säljer därefter X sina aktier (55 procent) i C för bokfört värde 5 750 000 kr. Detta värde understiger aktiepostens marknadsvärde. - Efter det att denna överlåtelse verkställts invideras B att förvärva 45 procent i Nya AB i utbyte mot sina 45 procent av aktierna i C. Därefter ägs aktierna i Nya AB i samma proportioner mellan de tre aktieägarna som dessa äger i F.

Frågor:

1. Kommer X:s försäljning till underpris av 55 procent av aktierna i C till Nya AB att föranleda uttagsbeskattning för X?
2. Kan lagen (1995:575) om skatteflykt bli tillämplig på X:s överlåtelse enligt ovan av 55 procent av C till Nya AB?

Skatterättsnämnden (2001-06-13, Kindlund, ordförande, Wingren, Silfverberg, Ståhl, Svensson) yttrade: Förhandsbesked. - Någon beskattning som om aktieavyttringarna skett mot ersättningar motsvarande aktiernas

marknadsvärden skall inte ske med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). - Motivering. - F.C. och T.R. har tillsammans ägt 55 procent av aktierna i resebyråföretaget C. Dessa aktier överläts under 2000 till X, som ägs indirekt av F.C. och T.R. via A. Övriga aktier i C ägs av en schweizisk börsnoterad resekoncern. - F.C. och T.R. äger vidare var sitt holländskt bolag, D och E. Avsikten är att de två holländska bolagen tillsammans skall bilda ett svenskt bolag, Nya AB. Till detta bolag skall sedan X avyttra sina aktier i C. - Förutsättningen i ärendet är att aktieavyttringarna, som sker till underpris, uppfyller villkoren för att inte behandlas som om de skett till aktiernas marknadsvärden. Något svar på fråga 1 behövs därför inte. Det som satts i fråga är om bedömningen av avyttringarna kan bli en annan med tillämpning av skatteflyktslagen med hänsyn till att Nya AB ägs av utländska juridiska personer, fråga 2. - Om F.C. och T.R. skulle ha avyttrat sina aktier i C till underpris direkt till Nya AB skulle nämligen avyttringarna, eftersom Nya AB ägs av utländska juridiska personer i vilka F.C. och T.R. är andelsägare, behandlas som om de skett till marknadsvärdet, se 53 kap. 6 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Denna beskattningkonsekvens inträder enligt nämnda kapital inte vid deras aktieavyttringar till X. Om X senare genom en underprisöverlåtelse överför aktierna i C till Nya AB kan - om inte skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet - således undvikas att sådana skattekonsekvenser uppkommer som skulle inträtt om F.C. och T.R. hade överlåtit dessa aktier till underpris direkt till Nya AB. - För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig krävs bl.a. att 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, se 2 § 4 nämnda lag. - Reglerna om tillskott till företag, som tidigare fanns i 3 § 1 h mom. i den nu upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), tillkom i samband med 1998 års lagstiftning om omstruktureringar av företag och trädde i kraft den 1 januari 1999. Avsikten med reglerna var att allmänt klargöra vad som skulle gälla vid en fysisk persons tillskott av kapitalbesattad reavinestegendom, bl.a. aktier (prop. 1998/99:15 s. 174-175). - Att skillnad gjordes i fråga om skattekonsekvenser vid tillskott som lämnas till företag som inte är skattskyldiga i Sverige motiverades i förarbetena, nämnda prop. s. 175, med de risker som förelåg för att skatteunderlag kunde undandras svensk beskattning. Detta ansågs kunna ske om t.ex. en ägare till ett fåmansaktiebolag inför en förestående utflyttning utan beskattning kan sälja sina aktier i bolaget till anskaffningsvärdet till ett utländskt företag som han äger. Lagstiftaren ansåg sig inte kunna lämna denna fråga oreglerad i avvaktan på resultatet av den översyn som skulle utföras av utredningen om vissa företagsskattefrågor. - Ursprungligen gällde regleringen endast vid överlåtelse till en utländsk juridisk person. Det uppmärksammades emellertid snart att principerna bakom lagstiftningen kunde kringgåås på ett inte avsett sätt. Regeringen kom därför att i en skrivelse till riksdagen, skr. 1998/99:50, att avisera om en ändring i reglerna för att förhindra att en ägare till fåmansföretag i stället säljer sina aktier till ett svenskt företag som är dotterföretag till ett utländskt företag som han äger. Den aviserade skärpningen av reglerna i 3 § 1 h mom. tredje stycket SIL (SFS 1999:643) trädde i kraft den 15 juli 1999 men tillämpas på överlåtelser efter den 19 mars nämnda år. - Genom denna lagändring kom även indirekta ägarförhållanden att beaktas på "förvärvarsidan". Frågan om en mellanliggande överföring till ett svenskt företag utan utländskt ägande också borde omfattas av dessa regler för att förhindra kringgåenden av reglerna om tillskott till utländskt företag berördes inte i lagstiftningsarbetet. Någon motsvarande lagändring på "överlåtersidan" har således inte varit aktuell. - För den efterföljande underprisöverlåtelserna finns uttryckligen reglerat under vilka villkor den kan ske utan uttagsbeskattning. Dessa villkor är utformade med syftet att förhindra att oavsedda skatteförmåner kan erhållas. Att överlåtelserna sker till ett svenskt företag som ägs av utländska företag utgör inte något hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Det av sökandena övervägda förfarandet ligger således inom ramen för vad som uttryckligen finns reglerat angående omstruktureringar av företag. När så är fallet anses en taxering grundad på detta förfarande normalt inte strida mot lagstiftningens grunder, prop.

1998/99:15 s. 147. - Mot bakgrund av det ovan anförda finner nämnden att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen inte är uppfyllt för det fall X utan uttagsbeskattning vidareavyttrar till Nya AB de från F.C. och T.R. förvärvade aktierna i C. - Det skall noteras att nämnden i detta ärende inte har tagit ställning till om de aktuella särbestämmelserna vid utländskt ägarintresse är förenliga med EG-fördragets regler om etableringsfrihet eller fria kapitalrörelser. Den frågan är föremål för Regeringsrättens prövning i ett annat sammanhang, se exempelvis Skattenytt 2001 s. 290.

Ledamoten Virin var skiljaktig och anförde följande. I samband med 1998 års lagstiftning om beskattningen vid omstrukturering av företag infördes regler som klargjorde hur kapital skulle kunna flyttas utan att beskattningen skulle lägga onödiga hinder i vägen. I många fall kodifierades en generös tillämpning eller infördes nya och tydligare regler i samma anda; i vissa fall skärptes reglerna för att motverka skatteflykt. Ett sådant fall var behandlingen av tillskott eller försäljning av "kapitaltillgångar", dvs. tillgångar som träffas av kapitalbeskattning, till utländsk juridisk person. Regeln kompletterades tämligen omgående så att även försäljning till svenska dotterföretag till utländsk juridisk person i vilket säljaren äger andelar inkluderas. Lagstiftarens syfte är enligt min mening alldeles klar: det skall inte vara möjligt att överlåta kapitalbeskattad egendom (som inte kan bli föremål för uttagsbeskattning) till en utländsk juridisk person eller svenskt dotterföretag till en utländsk juridisk person utan att transaktionen träffas av svensk kapitalbeskattning motsvarande den som skulle inträtt vid försäljning till marknadsmässigt pris. - Enligt 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt skall hänsyn vid taxering inte tas till rättshandling om den ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. - I förevarande fall avser sökanden att överlåta sina aktier till ett av honom ägt svenskt aktiebolag. Därefter skall detta med tillämpning av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse utan beskattning överlåta aktierna till ett svenskt aktiebolag ägt av en utländsk juridisk person i vilken sökanden äger andelar. Den avsedda transaktionen leder till en skatteförmån för sökanden genom att han undgår den beskattningseffekt som skulle inträtt om han sålt sina aktier direkt till det svenska bolaget som är dotterbolag till den utländska juridiska personen. På grund av föreliggande ekonomiska värden på aktierna anser jag att förmånen är väsentlig. - Sökanden har medverkat i transaktionerna och av omständigheterna kan ingen annan slutsats dras än att det är skatteeffekten som eftersträvas. Något annat har inte heller påståtts. Skatteförmånen får också antas ha varit det övervägande skälet för förfarandet. - Om förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - framstår som en omväg i förhållande till det närmast tillhands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet. Enligt min mening bör därför sökanden beskattas för överlåtelserna av aktierna som om han sålt dem direkt till det utlandsägda svenska dotterbolaget. - Att ett förfarande valts där de olika leden vart och ett för sig kan företas utan beskattningsekvenser innebär inte att skatteflyktslagstiftningen inte kan tillämpas. Tvärtom synes ett av skälen till att lagen infördes vara att domstolarna ansågs alltför benägna att bedöma varje transaktionsleds beskattningseffekt för sig och bortse från transaktionsmönstrets totala och eftersträvarade effekt.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att T.R., med tillämpning av lagen mot skatteflykt, skulle beskattas som om avyttringen av aktierna i C skett direkt till Nya AB, vilket innebär att avyttringen skulle beskattas som om den skett mot en ersättning motsvarande aktiernas marknadsvärde. RSV anförde bl.a. följande. Det är en väsentlig skatteförmån för T.R. om han genom ifrågakvarande transaktioner kan undgå att beskattas som om avyttringen skett mot en ersättning som motsvarar aktiernas marknadsvärde. T.R. har deltagit i förfarandet. De första och andra villkoren i 2 § lagen mot skatteflykt är således uppfyllda. Vad RSV förstår utgör skatteförmånen det enda skälet för förfarandet. Förfarandet framstår som meningslöst om man bortser från skatteförmånen. Även det tredje villkoret är således uppfyllt. Det återstår då

att ta ställning till om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Lagstiftaren har genom ändringen i 3 § 1 h mom. lagen om statlig inkomstskatt, med tillämpning fr.o.m. den 20 mars 1999, visat att man velat förhindra skatteundandragande genom att avyttringen av kapitalbeskattad sakegendom i stället sker till ett av den utländska juridiska personen ägt svenskt aktiebolag. Om samma resultat kan uppnås genom en omväg torde detta rimligtvis strida mot lagstiftningens syften. Lagstiftaren kan knappast ha vetskap om alla sätt som finns att kringgå en regel. Om lagen mot skatteflykt skall ha någon funktion bör den väl användas just i ett fall som det förevarande där det finns en regel som har tillkommit för att förhindra kringgående och den regeln i sin tur kringgås. Stöd för att lagen mot skatteflykt kan användas i ett sådant fall finns att hämta i flera rättsfall från Regeringsrätten (se RÅ 1989 ref. 83, RÅ 1990 ref. 22, RÅ 1990 ref. 101 och RÅ 2000 ref. 21). RSV finner sammanfattningsvis att alla fyra rekvisiten i 2 § lagen mot skatteflykt är uppfyllda i föreliggande fall.

T.R. anslöt sig till den bedömning som Skatterättsnämnden gjort.

Regeringsrätten (2001-12-17, Lindstam, Hulgaard, Wennerström, Almgren, Ståvberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2001-11-28, föredragande Heinefors, målnummer 4202-2001

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 4203-2001 av motsvarande art.

---

**Sökord:** Förhandsbesked; Skatteflykt

**Litteratur:** prop. 1996/97:170 s. 23-40; prop. 1998/99:15 s. 147, 174-175.

---