

| | | | |
|------------------------|--|-------------------|---|
| Målnummer: | 1146-92 | Avdelning: | 3 |
| Avgörandedatum: | 1994-06-22 | | |
| Rubrik: | Skattekonsekvenser vid köp och försäljning av andelar i s.k. utdelningsbolag. | | |
| Lagrum: | <ul style="list-style-type: none">• 36 §, 38 § 1 mom. och 38 § anvisningarna punkt 10 kommunalskattelagen (1928:370)• 10 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt | | |
| Rättsfall: | RÅ 1990 ref. I och II | | |

REFERAT

M.G. köpte den 15 juni 1988 (med likviddag den 31 augusti 1988) 5 000 aktier i Förvaltnings AB Bolact (Bolact) för sammanlagt 264 075 kr. Den 2 september 1988 erhöll hon utdelning på aktierna med 239 000 kr. Samma dag sålde hon aktierna för 11 140 kr.

I sin självdeklaration 1989 redovisade M.G. en realisationsförlust vid försäljningen av aktierna i Bolact om 252 935 kr (264 075 - 11 140). Förlusten kvittades mot realisationsvinster på andra aktier. Utdelningen på aktierna i Bolact, 239 000 kr, togs upp som inkomst av kapital och kvittades mot skuldräntor.

Taxeringsnämnden följde deklarationen och åsatte M.G. taxering till statlig och kommunal inkomstskatt med 351 100 kr taxerad inkomst och 341 000 kr beskattningsbar inkomst. Underlaget för tilläggsbelopp fastställdes till 512 700 kr.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att M.G. skulle vägras avdrag för realisationsförlusten och att utdelningen inte skulle tas upp som inkomst av kapital. Beloppsmässigt innebar yrkandet att de taxerade inkomsterna skulle höjas till 366 600 kr och underlaget för tilläggsbelopp höjas till 744 300 kr. Till stöd för yrkandet gjorde skattemyndigheten i första hand gällande att transaktionerna i realiteten inte inneburit annat än inbetalning av en summa pengar, vilken till största delen återfåtts efter några dagar, och att M.G. i gengäld genom transaktionerna fått tillgång till handlingar, som kunnat läggas till grund för att växla inkomstslag från tillfällig förvärvsverksamhet till kapital. I andra hand gjorde skattemyndigheten gällande att växlingsförfarandet skulle underkännas med stöd av lagen (1980:685) mot skatteflykt.

Länsrätten i Malmöhus län (1991-04-02, ordförande Lundahl) yttrade: Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Pharmacia AB köpte år 1986 AB Bolact under namnet LKB-produkter AB. Genom två avtal, dagtecknade den 31 december 1987 och den 15 april 1988, har Bolacts inkråm överlåtits till Pharmacia AB till bokförda värden. Den 31 maj 1988 ändrades Bolacts verksamhet till "att äga och förvalta fast och lös egendom samt därmed jämförlig verksamhet". Vid samma tillfälle ändrades bolagets firma till Förvaltnings AB Bolact, nedan kallat Bolact. Pharmacia AB överlät aktierna den 15 juni 1988. Bolacts aktier ägdes från den 15 juni 1988 till den 2 september 1988 av ett stort antal aktieägare, närmare bestämt 355 personer. Den 2 september 1988 förvärvades aktierna av NUP AB. Bolact förvaltades av SE-Banken i Stockholm som även skötte bokföring, deklarationer m.m. Nämda banks kundrådgivare erbjöd möjligheten för vissa kunder med "passande

skattesituation" att teckna sig för Bolacts aktier. Efter tidigare nämnda inkråmsöverlåtelse var Bolact ett renodlat s.k. skalbolag vars enda tillgång bestod av en räntelös fordran på Pharmacia AB. Enda verksamheten i Bolact fram till den 2 september 1988, då NUP AB förvärvade aktierna, bestod i att en statsskuldväxel, med förfallodag den 13 september, förvärvades den 7 juli 1988 för 93 244 364 kr. Köpet finansierades genom att Bolact hos SE-Banken lånade upp ett belopp motsvarande köpeskillingen. - Fråga i målet är om ifrågavarande transaktioner av skattemyndigheten kan underkännas med stöd av sedvanlig skattelagstiftning eller med stöd av lagen mot skatteflykt. - Sedvanlig skattelagstiftning - Den 27 november 1986 (SFS 1986:971) infördes i punkt 10 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, bestämmelser som reglerar beskattning vid avyttring av andelar i s.k. avkastningsfonder. Genom lagstiftningen förhindrades att fonderna utnyttjades för förfaranden som var inriktade på att omvandla realisationsvinster till kapitalintäkter s.k. växling av inkomstslag. De s.k. utdelningsfonderna började förekomma på finansmarknaden kort tid efter lagändringen. Under åren 1987 och 1988 utnyttjades utdelningsfonderna för det växlingsförfarande som tidigare genomförts med hjälp av avkastningsfonder. - Regeringsrätten har i sina domar rörande utdelningsfonder bl.a. uttalat att utbetalningen till aktieägarna dagen efter utgivandet av nya andelar "betecknades som utdelning". I sina domskäl har Regeringsrätten bl.a. konstaterat att den skattskyldiges förvärv av andelar i utdelningsfonder, deltagande i utdelning från fonden och en därefter följande avyttring av andelarna har vilat på en civilrättslig grund och gjorts inom ramen för de fondbestämmelser som fastställts av Bankinspektionen. Det är därför inte möjligt att frångå transaktionerna de rättsverkningar, som följer av deras formella innehåll. Att deltagandet av förfarandet i huvudsak motiverats av förmånliga och avsedda skatteeffekter saknar därför betydelse. - I detta sammanhang är det därför högst väsentligt att slå fast att transaktionerna skall bedömas efter sin civilrättsliga innebörd, såvida inte mycket starka skäl talar för en annan bedömning (jfr målen angående Diamantfinans och Conquestus). Rättspraxis talar även för att ej frångå den civilrättsliga innebörden av utdelningsbegreppet. Med bakgrund härav föreligger ej tillräckliga skäl att med stöd av sedvanlig lagstiftning i förevarande mål angående utdelningsbolag frångå transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras formella innehåll. Frågan blir därför om transaktionerna med stöd av lagen mot skatteflykt kan underkännas. - Lagen mot skatteflykt - Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall lagen tillämpas om följande tre förhållanden är för handen. - 1. Den skattskyldige skall ha företagit en rättshandling som ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för honom. - 2. Skatteförmånen skall med hänsyn till omständigheterna kunna antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. - 3. En taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. - Av vad som framkommit i målet anser länsrätten klarlagt att ifrågavarande förfarande för den skattskyldige medfört en inte oväsentlig skatteförmån samt det med hänsyn till ovan redovisade omständigheter kan anses att den uppkomna skatteförmånen utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Fråga är därför om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. - En slutsats som kan dras av Regeringsrättens avgörande rörande utdelningsfonderna är att ett förfarande som faller utanför den formella tillämpningen av en kringgåenderegeln ändå kan fångas upp genom tillämpning av generalklausulen mot skatteflykt. En förutsättning är dock att förfarandet kan anses stå i strid mot grunderna för lagstiftningen. Om lagstiftaren skulle låtit kringgåendelagstiftningen omfatta även den aktuella transaktionen och om lagstiftaren varit medveten om densamma vid tidpunkten för lagstiftningsarbetet föreligger samtliga nämnda förutsättningar för tillämpning av lagen mot skatteflykt. - Länsrätten gör vid sistnämnda prövning följande bedömning. - Ett s.k. utdelningsbolag kan benämnas såsom ett bolag som vid överlåtelsetillfället innehåller beskattade medel såsom kontanter och dylikt. Köpare av aktier i ett utdelningsbolag låter bolaget dela ut de beskattade medlen och säljer därefter aktierna. Ifrågavarande transaktion medför att en realisationsförlust uppkommer som i stort motsvarar den erhållna utdelningen. Det kan inte tas för troligt att lagstiftaren varit omedveten om detta förhållande

vid tidpunkten för kringgåendelagstiftningen. Länsrätten menar därför att berörda förfarande vad gäller utdelningsbolag inte kan anses ha stått i strid mot grunderna för lagstiftningen. Samtliga förutsättningar för tillämpning av lagen mot skatteflykt har därför ej visats föreligga. Skattemyndighetens överklagande skall således ej bifallas. - Länsrätten bifaller inte överklagandet.

Skattemyndigheten fullföljde sin talan.

Kammarrätten i Göteborg (1992-02-05, Nordbeck, Kihlgren, Grankvist, referent) yttrade efter att ha redogjort för sakförhållandena. M.G. har formellt köpt aktier i Bolact, uppburit utdelning på dem och därefter avyttrat aktierna. Enligt kammarrättens mening bör dock transaktionerna med aktierna skattemässigt bedömas i ett sammanhang. Vid bedömningen av den reella innebörden av förfarandet är följande att anmärka. Av vad som ovan upptagits måste anses framgå att förfarandet varit förutbestämt på så sätt att det förelegat en uttrycklig eller underförstådd överenskommelse mellan M.G. och SE-Banken att banken förutom att ombesörja förvärv av och utdelning på aktierna skulle tillse att aktierna avyttrades. Någon kursrisk eller chans till kursvinst har inte förelegat. Bolaget har inte heller bedrivit någon verksamhet. På grund härav och då det pris M.G. betalat per aktie inkl. transaktionskostnader överstigit substansvärdet per aktie måste det ha stått klart att aktieaffären skulle medföra ett likviditetsunderskott för henne. Förfarandet har uppenbarligen endast haft till syfte att skapa en realisationsförlust och en häremot svarande intäkt av kapital för att på så sätt möjliggöra en skattelättnad genom undgående av avdragsbegränsningen vid beräkning av tilläggsbelopp. - Vid angivna förhållanden finner kammarrätten att förfarandet för M.G:s del inte kan anses ha någon annan innebörd än att hon för en kostnad motsvarande likviditetsunderskottet fått tillgång till handlingar som kunnat läggas till grund för att växla inkomstslag från tillfällig förvärvsverksamhet till kapital. Någon realisationsförlust eller intäkt av kapital kan därmed inte anses ha uppkommit för henne. - Kammarrätten höjer taxeringarna till följande belopp (här uteslutna).

M.G. överklagade och yrkade att länsrättens dom skulle fastställas.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1994-06-22, Tottie, Wadell, Bouvin, Ragnemalm) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Omständigheterna i målet

I sin självdeklaration år 1989 redovisade M.G. i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet intäkter på omkring 600 000 kr, avseende reavinst på försålda börsaktier, och avdrag på omkring 256 000 kr, i allt väsentligt avseende förlust vid försäljning av aktier i Bolact. I inkomstslaget kapital redovisade hon intäkter i form av räntor och utdelningar på sammanlagt ca 566 000 kr varav 239 000 kr utgjorde utbetalning från Bolact och avdrag i form av skuldräntor m.m. på ca 544 000 kr.

I fråga om Bolact och de i målet aktuella rättshandlingarna är följande upplyst.

Bolact köptes under namnet LKB-produkter AB av Pharmacia AB 1986. Genom avtal den 31 december 1987 och den 15 april 1988 överläts inkråmet i Bolact till Pharmacia till bokförda värden. Härefter var Bolact ett renodlat skalbolag vars enda tillgång bestod av en räntelös fordran på Pharmacia. Aktierna i Bolact överläts av Pharmacia den 15 juni 1988. Avtalet om överlåtelse undertecknades av företrädare för Pharmacia och av företrädare för Skandinaviska Enskilda Banken (SE-banken) i kommission för annan. Köpeskillingen erlades den 31 augusti 1988. Köpet finansierades genom att köpeskillingen för aktierna debiterades resp. aktieägares depåkonto i SE-Banken och krediterades Pharmacias konto. Samma dag betalade Pharmacia sin skuld till Bolact. Betalningen skedde genom att beloppet krediterades två konton som Bolact

hade hos SE-Banken. Från dessa konton betalades den 2 september utdelningen till aktieägarna varefter aktierna samma dag överläts till NUP AB som är ett helägt dotterbolag till Beledsagaren AB. Båda dessa bolag förvaltades - liksom Bolact - av SE-Banken. Substansvärdet på aktierna var vid Pharmacias försäljning 50 kr 30 öre per styck, vilket också var det pris köparna betalade exkl. transaktionskostnader. Efter utdelningen var substansvärdet 2 kr 50 öre per aktie. Priset vid försäljningen till NUP var 2 kr 25 öre per aktie.

Bolact hade vid extra bolagsstämma den 30 december 1987 beslutat om nedsättning av aktiekapitalet och reservfonden till 5 milj. kr vardera. Tidigare uppgick aktiekapitalet till 80 milj. kr och reservfonden till ca 55 milj. kr. De frigjorda medlen avsattes till en fond att användas enligt bolagsstämmans beslut. Nedsättningen genomfördes genom sammanläggning av aktier. Beslutet registrerades av Patent- och Registreringsverket den 22 mars 1988. Bolact inkom den 15 april 1988 till Stockholms tingsrätt med en ansökan enligt 6 kap. 6 § aktiebolagslagen om tillstånd att få verkställa nedsättningsbeslutet. Rätten meddelade det sökta tillståndet och beslutet vann laga kraft den 22 augusti 1988. Beslutet registrerades hos Patent- och Registreringsverket den 25 augusti 1988. Bolaget höll ordinarie bolagsstämma den 30 juni 1988. På bolagsstämman fastställdes årsredovisningens resultat- och balansräkning samt beslutades att utdelning skulle ske till aktieägarna med 191,2 milj. kr. I den beslutade utdelningen ingick då det belopp varmed aktiekapitalet och reservfonden nedsatts.

Vissa skatteregler m.m.

Av särskilt intresse i målet är 1982 års skattereform såvitt avser den statliga inkomstskatten, 1986 års stopplagstiftning i fråga om de s.k. avkastningsfonderna samt lagen mot skatteflykt.

1982 års skattereform innebar bl.a. ändringar i fråga om den progressiva delen av den statliga inkomstskatten genom en uppdelning av skatten i grundbelopp och tilläggsbelopp. Ett huvudsyfte var att begränsa underskottsavdragens skattemässiga värde och att undvika de snedvridande effekter som ansågs bli följden av en obegränsad avdragsrätt. Avsikten var att underskott i en förvärvskälla inte skulle tillåtas reducera skatteunderlaget i de högre inkomstskikten. Sålunda skulle, enligt de bestämmelser som genom reformen infördes i 10 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, vid beräkningen av underlag för tilläggsbelopp gjorda avdrag för underskott i förvärvskälla återföras till beskattning.

Reglerna om underlag för tilläggsbelopp hade utformats på ett sätt som gjorde det möjligt för den som fått en skattepliktig realisationsvinst och samtidigt hade underskott i inkomstslaget kapital att undgå effekten av avdragsbegränsningen, om realisationsvinsten genom ett växlingsförfarande ersattes med kapitalintäkt.

En sådan växling av inkomstslag skedde genom transaktioner med s.k. avkastningsfonder. Köp och försäljning av andelar i sådana fonder skulle redovisas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet medan utdelning från fonderna redovisades i inkomstslaget kapital. År 1986 infördes i punkt 10 av anvisningarna till 38 § KL bestämmelser som reglerade beskattningen vid avyttring av andelar i avkastningsfonderna. Bestämmelserna innebar att beskattning vid avyttring av en andel i en avkastningsfond i fortsättningen skulle ske i inkomstslaget kapital.

I propositionen med förslag till denna stopplagstiftning uttalade departementschefen att avkastningsfonderna hade använts för att åstadkomma avsevärda, ej avsedda skattelättnader (prop. 1986/87:40 s. 9 ff.). Han fortsatte:

Just före utdelningsdagen är den ackumulerade utdelningen i fonden som störst och priset för en andel blir därför förhöjt i motsvarande mån. Den som köper en fondandel vid tiden just före utdelningstillfället får alltså betala ett

förhållandevis högt pris för andelen. Detta pris utgör hans anskaffningskostnad vid en senare inlösen av andelen. På utdelningsdagen får andelsägarna en intäkt som skall beskattas som inkomst av kapital. I samband med att utdelningen betalas ut från fonden minskar givetvis dess förmögenhet med det samlade utdelningsbeloppet. Värdet av varje fondandel sjunker alltså med ett belopp som i princip motsvarar den utdelning som erhållits på andelen. Om sedan fondandelen inlöses omedelbart efter utdelningsdagen uppkommer en reaförlust som beloppsmässigt motsvarar utdelningsbeloppet. - - - Genom att köpa andelar i avkastningsfonder före utdelningstillfället och inlösa dem omedelbart efter detta tillfälle kan den skattskyldige alltså framkalla en reaförlust. På grund av den korta innehavstiden är förlusten avdragsgill till oavkortat belopp enligt bestämmelserna i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 36 § KL. Förlusten kan alltså användas för kvittning mot reavinst som uppstått vid försäljning av exempelvis aktier, fastigheter och bostadsrätter. - - - Det nu skisserade förfarandet är riskfritt. Det beror på att avkastningsfonderna placerar sina pengar i statspapper och andra s.k. guldkantade värdepapper. På grund av att avkastningen från fonden kan beräknas med stor precision står det vid förvärvstillfället också klart hur stor insatsen i fonden måste vara för att den skattskyldige skall kunna tillskapa precis så stor reaförlust som han anser sig behöva. - - - Effekten blir således att en reavinst kan elimineras samtidigt som underskottet i kapital helt eller delvis bortfaller vid bestämningen av underlaget för beräkning av tilläggsbelopp eller m.a.o. att den genom inkomstskattereformen införda avdragsbegränsningen helt eller delvis kringgås. - - - De tidigare beskrivna sätten att utnyttja avkastningsfonderna har emellertid endast till syfte att undgå effekterna av avdragsbegränsningen och eliminera eller kraftigt minska skatten på en reavinst. I båda fallen är det alltså helt klart att fonderna används endast för att uppnå skattemässiga förmåner. - - - Enligt min mening är dessa förfaranden inte acceptabla.

Lagen mot skatteflykt i dess lydelse under det i målet aktuella beskattningsåret (SFS 1983:75) är tillämplig i fråga om en rättshandling under förutsättning 1) att rättshandlingen ingår i ett förfarande, som medför en icke oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2) att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och 3) att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

I fråga om innebörden av uttrycket "strida mot lagstiftningens grunder" uttalade departementschefen i lagmotiven (prop. 1982/83:84 s. 19 f.) bl.a. följande.

En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning. Är det fråga om en kringgåendetransaktion är läget i allmänhet det att vissa regler formellt sett är tillämpliga medan det materiellt sett framstår som riktigare att tillämpa andra regler. Det blir här en uppgift för rättstillämpningen att efter en sammanvägning av grunderna för de olika reglerna avgöra om en taxering på grundval av förfarandet och således enligt de regler som formellt sett är tillämpliga skulle strida mot lagstiftningens grunder. Är så fallet är det meningen att domstolarna i stället skall tillämpa de materiellt sett riktigare reglerna analogt. I kringgåendefallen är det således meningen att prövningen liksom enligt nuvarande klausul skall göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgåetts. Om grunderna för de olika reglerna är motstridiga får man pröva vilka grunder som bör ha försteg i den aktuella situationen. - När det sedan gäller skatteflykt som består i att den skattskyldige utnyttjar t.ex. en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel som skall beaktas vid prövningen. Men även i detta fall måste man inte sällan beakta

grunderna för andra bestämmelser, t.ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag.

Regeringsrättens bedömning

I målet skall fastställas den skatterättsliga innebörden av en serie civilrättsliga transaktioner som företagits av M.G. och de i målet aktuella bolagen, främst Bolact. Rättshandlingarna, som i huvudsak företogs under ca 2,5 månader 1988 och under nära medverkan av SE-Banken, innefattade M.G:s köp och försäljning av aktier i Bolact samt bolagsstämmans beslut om utbetalning av vinstmedel och större delen av de tillgångar som tidigare utgjort bundet kapital i bolaget.

Till formen har dessa rättshandlingar inneburit dispositioner avseende aktier, beslut om utdelning etc. som varit av sedvanligt slag. Rättshandlingarna ger emellertid tillsammans ett ekonomiskt resultat som kommer hela förfarandet att framstå som omotiverat, om det inte vore så att det leder till skattevinst. Mot bakgrund härav och med hänsyn till den korta tid under vilken rättshandlingarna företagits bör de bedömas sammantagna. Den omständigheten att det egentliga skälet för M.G:s deltagande i förfarandet varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för henne utgör emellertid i och för sig inte grund för att vid inkomsttaxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras form.

Förfarandet har i målet sådan karaktär att det finns anledning att - som Riksskatteverket alternativt yrkat - även pröva om skatteflyktslagen är tillämplig.

Det står klart att det aktuella förfarandet, om det godtas vid inkomsttaxeringen, medför en inte oväsentlig skatteförmån för M.G. Det får också anses klart att uppnåendet av denna skatteförmån utgjort skälet för förfarandet. För att lagen mot skatteflykt skall vara tillämplig krävs emellertid därutöver att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Det inledningsvis berörda förfarandet med växling av intäktsslag skall, som nämnts, ses mot bakgrund av 1982 års skattereform. Enligt de bestämmelser som då infördes i 10 § 3 mom. SIL skulle vid beräkning av underlaget för tilläggsbelopp gjorda avdrag för underskott i förvärvskälla återföras till beskattning. För den som fått en skattepliktig realisationsvinst kunde effekterna av avdragsbegränsningen undgå på så sätt att realisationsvinsten genom ett växlingsförfarande ersattes med en kapitalintäkt. Syftet med de år 1986 införda bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 38 § KL var att förhindra att avkastningsfonderna i fortsättningen användes för växlingsförfaranden. I rättsfallen RÅ 1990 ref. 101 I och II har Regeringsrätten ansett att taxeringar på grundval av förfaranden avseende s.k. utdelningsfonder, som bedömdes vara i sak identiska med sådana som lagstiftningen om avkastningsfonderna var avsedd att förhindra, skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Den av M.G. använda metoden för växling av intäktsslag innefattar rättshandlingar med anknytning till ett aktiebolag och inte till någon form av fond. Situationen skiljer sig därigenom från de fall som berörs av 1986 års lagstiftning och Regeringsrättens nyssnämnda avgörande bl.a. genom att hennes förvärv och försäljning avser aktier och inte fondandelar. Någon betalning till överkurs har heller inte förekommit.

Metoden att förvandla en realisationsvinst till en kapitalintäkt genom förvärv av aktier i direkt anslutning till utdelningstidpunkten i kombination med försäljning av samma aktier omedelbart därefter är sedan länge allmänt känd och i stor utsträckning tillämpad. Lagstiftaren har inte ingripit mot sådana transaktioner, vare sig de avsett enstaka aktier eller skett i större omfattning och i organiserad form. Det förhållandet att transaktionerna, som i förevarande fall, utgör led i ett sammanhållet och huvudsakligen förutbestämt förfarande, som

skett under kort tid och som haft syftet att undgå beskattning i form av tilläggsbelopp, innebär i sig inte att grund för att tillämpa skatteflyktslagen föreligger (jfr SOU 1989:81 s. 73).

Att M.G. genom det praktiserade förfarandet med köp och försäljning av aktier lyckats minska underlaget för beräkning av tilläggsbelopp kan mot denna bakgrund inte anses strida mot grunderna för 1982 års lagstiftning om begränsning av avdragsrätten för underskott. Inte heller kan förfarandet anse strida mot grunderna för 1986 års stopplagstiftning, som specifikt gällde beskattning vid avyttring av andel i avkastningsfond och således tog sikte på en helt annan och klart definierad typ av transaktion än den nu aktuella. Till skillnad från vad som gällde beträffande de i rättsfallen RÅ 1990 ref. 101 I och II berörda s.k. utdelningsfonderna är det här fråga om förvärv av aktier i ett aktiebolag, som vid förvärvstillfället innehöll en substans motsvarande minst den strax efter aktieförvärvet mottagna utdelningen.

Regeringsrätten finner således att inte heller lagen mot skatteflykt kan tillämpas i detta fall. M.G:s överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. - Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer länsrättens dom.

Regeringsrådet Björne var av skiljaktig mening och anförde: Jag är ense med majoriteten om att det i målet aktuella förfarandet, om det godtas vid inkomstbeskattningen, medför en inte oväsentlig skatteförmån för M.G. och att det får anses klart att uppnåendet av denna skatteförmån utgjort skälet för förfarandet. Jag finner emellertid, i motsats till majoriteten, att förfarandet också strider mot grunderna för 1982 års lagstiftning om begränsning av avdragsrätten för underskott vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp. Enligt min mening är därför skatteflyktslagen tillämplig i målet. - En tillämpning av lagen bör i fråga om M.G. innebära att hennes taxeringar bestäms som om hon inte hade förvärvat och avyttrat aktierna i Bolact och uppburit utdelning från bolaget. Någon realisationsförlust eller intäkt av kapital hänförlig till Bolact skall således inte anse ha uppkommit för henne. - Jag fastställer kammarrättens domslut.

Regeringsrådet Björne anförde till utveckling av sin mening: Avgörande för målets utgång är tolkningen av skatteflyktslagens rekvisit att förfarandet i fråga skall strida mot lagstiftningens grunder. Denna tolkning bör på sedvanligt sätt ske med ledning av lagmotiven. Härvid bör - utöver vad som redovisats i domen (prop. 1982/83:84 s. 19 f.) beaktas följande uttalanden. - Departementschefen diskuterar inledningsvis i propositionen olika typer av skatteflykt (prop. s. 10 f.). Han framhåller därvid att många olika former finns men att likväl två principiellt skilda former kan urskiljas. Den ena typen kännetecknas av att den skattskyldige utnyttjar skattestimulanser, avdragsregler eller schablonregler på ett inte avsett sätt. Det typiska för denna form av skatteflykt är att själva handlandet som sådant motiveras uteslutande eller så gott som uteslutande av skatteskäl. Den andra typen av skatteflykt kännetecknas av att det ekonomiska resultatet, bortsett från beskattningen, som den skattskyldige vill uppnå är naturligt medan däremot det valda handlings sättet framstår som onormalt eller konstlat. Den skattskyldige vill i dessa fall - de s.k. egentliga kringgångsfallen - uppnå ett visst ekonomiskt resultat som i och för sig inte har med beskattningen att göra, t.ex. uttag av vinstmedel från ett bolag eller överföring av medel till barnen. Väljer han det normala eller närmast till hands liggande förfarandet, inträder en bestämd beskattningseffekt, t.ex. att den uttagna vinstandelen beskattas som utdelning eller att avdrag inte medges för överföringen till barnen. För att uppnå det avsedda resultatet och samtidigt minska skatten väljer han i stället för det normala förfarandet ett förfarande som från kommersiella eller andra inte skattemässiga synpunkter utgör en omväg och som - om det godtas vid beskattningen - medför att utdelningsbeskattningen uteblir eller att avdrag medges. Han uttalar vidare (s. 13) att för den i propositionen föreslagna,

skärpta lydelsen av skatteflyktslagen gäller som absolut krav att den blir utformad så att den omfattar förfaranden som tillkommit enbart för att få inte avsedda skatteförmåner, oavsett om det är fråga om omvägsförfaranden eller ej. - Beträffande innebörden av uttrycket "strida mot lagstiftningens grunder" bör också beaktas lagrådets av departementschefen godtagna uttalande att uttrycket inte åsyftar lagstiftningen som en totalitet utan de bestämmelser som den skattskyldige genom sitt förfarande velat utnyttja eller undvika. - Mitt ställningstagande i fråga om skatteflyktslagens tillämplighet grundas på följande överväganden. - Det i målet aktuella förfarandet bör ställas i relation till 1982 års skattereform såvitt gäller underlag för tilläggsbelopp. Ett huvudsyfte med de då införda reglerna var att begränsa underskottsavdragens betydelse. Effekterna av avdragsbegränsningen visade sig emellertid kunna undvikas genom inkomstväxling. Det förfarande som började tillämpas i betydande omfattning byggde på utnyttjande av avkastningsfonder. Lagstiftaren ingrep i det läget med 1986 års stoppregler. I motiven till dessa regler, som närmare redovisats i domen, uttalade departementschefen att inkomstväxling med användande av avkastningsfonder hade till enda syfte att uppnå skatteförmåner och att förfarandet utgjorde ett kringgående av 1982 års avdragsbegränsning. Han ansåg förfarandet oacceptabelt. Skatteutskottet (SkU 1986/87:6) godtog propositionsförslaget och skälen härför. - Mot bakgrund av de nyss redovisade motivuttalandena står det enligt min mening klart att en inkomstväxling med användande av avkastningsfonder av skattelagstiftaren ansetts strida mot grunderna för 1982 års avdragsbegränsning. När det gäller motsvarande bedömning i fråga om det i målet aktuella förfarandet kan konstateras att inkomstväxlingen här har skett med utnyttjande av ett aktiebolag och inte en fond. Förfarandet berörs därför inte direkt av 1986 års stopplagstiftning. Det är likväl i väsentliga hänseenden likartat med inkomstväxling genom avkastningsfonder. Sålunda har förfarandet i princip samma utformning, dvs. köp av andelar i ett rättssubjekt som man i praktiken kontrollerar, mottagande av utdelning och försäljning av andelarna till ett pris motsvarande inköpspriset minskat med utdelningen. Hela förfarandet är i allt väsentligt förutbestämt, förutsebart och genomfört på kort tid, såvitt gäller penningtransaktionerna under en period av tre dagar. Förfarandet i sin helhet ombesörjdes av en bank som erbjudit vissa av sina kunder att delta. Härtill kommer att det aktiebolag som använts vid förfarandet var ett särskilt preparerat skalbolag där tidigare bundet kapital frigjorts för utdelning genom bolagsstämmobeslut, där styrelsen utsetts med hänsyn till det avsedda köparbolaget osv. Syftet med förfarandet är detsamma som i fråga om avkastningsfonderna dvs. att genom inkomstväxling undgå 1982 års avdragsbegränsning. Förfarandet skiljer sig påtagligt från vad som är normalt då aktier köps och försäljes i anslutning till utdelningstidpunkten. Förhållandet mellan insatt kapital och utdelning är också helt annorlunda än vad som är fallet vid marknadsmässiga transaktioner. - 1986 års stopplagstiftning innefattar som nämnts endast inkomstväxling genom avkastningsfonder. Ingenting i lagmotiven eller eljest tyder dock på att detta skulle vara en avsedd gränsdragning från lagstiftarens sida med innebörd att eventuella andra varianter av inkomstväxlingsförfaranden skulle godtas. Skälet torde vara att inkomstväxling genom avkastningsfonder var i stort sett den enda metod som vid den tiden tillämpades och att stoppreglerna därför inriktades på detta förfarande. - Skattelagstiftarens ställningstagande beträffande karaktären av inkomstväxling genom avkastningsfonder - förfarandet utgör ett utnyttjande av fonderna i skatteundrandragande syfte, ett kringgående av 1982 års avdragsbegränsning, ett oacceptabelt förfarande etc. - synes i allt väsentligt tillämpligt även beträffande det speciella förfarande med inkomstväxling genom särskilt iordningställda aktiebolag som skall bedömas i förevarande mål. - Vid tolkningen av skatteflyktslagen bör också beaktas att den enligt klara motivuttalanden avses omfatta förfaranden som tillkommit enbart för att få inte avsedda skatteförmåner, oavsett om dessa utgör omvägsförfaranden eller ej. I målet har inte gjorts gällande något annat skäl för växlingsförfarandet än att undgå skatt. - Vid angivna förhållanden finner jag att det aktuella förfarandet strider mot lagstiftningens grunder och att sålunda även det tredje rekvisitet för skatteflyktslagens tillämplighet är uppfyllt.

Föredraget 1994-04-20, föredragande Holmström, målnummer 1146-1992

Sökord: Skatteflykt; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: prop. 1982/83:84, s. 10-11, 13, 19-20; prop. 1986/87:40, s. 9 ff.; SOU 1989:81, s. 73.
