

**HFD 2016 ref. 61**

**Lagen mot skatteflykt har ansetts tillämplig när andelsägaren i ett fåmansföretag genom ett visst förfarande överlät aktierna i företaget till närstående och placerat försäljningsintäkten i ett annat, indirekt ägt, företag samtidigt som den närstående kunnat fortsätta verksamheten utan tillämpning av bestämmelserna om samma eller likartad verksamhet i 57 kap. inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.**

57 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), lag (1995:575) mot skatteflykt

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 juni 2016 följande dom (mål nr 6600-15).

**Bakgrund**

L-G.J. och en annan fysisk person ägde 45 procent var av aktierna i IMA Norscan AB (IMA). Resterande andel ägdes av ett norskt bolag. Båda huvudägarna var verksamma i betydande omfattning i IMA.

L-G.J:s son A.V. förvärvade 2010 genom ett av honom helägt bolag, AJFI AB, samtliga aktier i IMA. Inför försäljningen av aktierna i IMA genomförde L-G.J. följande transaktioner. I ett första steg förvärvade han ett nybildat aktiebolag (Holding 1), som i sin tur ägde ett annat sådant bolag (Holding 2). Han överlät därefter sina aktier i IMA till Holding 2 till underpris. I ett sista steg sålde Holding 2 – liksom övriga aktieägare i IMA – samtliga sina aktier i IMA till AJFI AB. Förvärven skedde till samma pris per aktie. A.V. var och är alltså verksamma i betydande omfattning i IMA.

Efter förfarandet består tillgångarna i Holding 1 enbart av aktierna i Holding 2 som i sin tur förvaltar de likvida medel som inflöt i samband med försäljningen av aktierna i IMA.

Av givna förutsättningar framgår att L-G.J. upphörde att vara verksam i IMA vid utgången av 2015. Vidare har varken han eller någon närstående till honom varit, och kommer inte heller att vara, verksam i något av hans holdingbolag. Det finns inte heller något annat bolag som ägs av honom eller någon i hans närståendekrets som bedriver samma eller likartad verksamhet som IMA. Aktierna i Holding 1 har inte omfattats av något andelsbyte. Vidare gäller

som förutsättning att Holding 2 aldrig har delat ut medel till Holding 1.

L-G.J. avser att sälja Holding 1 med underliggande dotterbolag. Genom ansökan om förhandsbesked ville han få klarlagt om hans aktier i Holding 1 kommer att anses vara kvalificerade andelar enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), vid en försäljning 2016 (fråga 1). Om så inte är fallet önskade han få besked om lagen (1995:575) mot skatteflykt kan tillämpas på förfarandet (fråga 2).

Skatterättsnämnden fann att L-G.J.s aktier i Holding 1 upphörde att vara kvalificerade vid ingången av beskattningsåret 2016 eftersom varken han eller någon närstående till honom hade varit verksam i betydande omfattning i något av holdingbolagen under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren (fråga 1). Nämnden fann vidare att skatteflyktslagen inte var tillämplig (fråga 2). Skatterättsnämnden ansåg att förfarandet inte stred mot syftet med bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen och angav bl.a. följande. Tillvägagångssättet framstår som ett fullbordat generationsskifte. Att så är fallet styrks av att A.V. förvärvat även resterande aktier i IMA av bolagets övriga ägare. L-G.J. kan inte på egen hand upprepa förfarandet.

#### **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* överklagar förhandsbeskedet och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer svaret på fråga 1 samt, med ändring av svaret på fråga 2, förklarar att skatteflyktslagen är tillämplig. Skatteverket anför bl.a. följande.

Samtliga rekvisit för en tillämpning av skatteflyktslagen är uppfyllda. I fråga om förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte kan konstateras att ordalydelsen av bestämmelsen i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen är tydlig. Bestämmelsen omfattar en situation då en närstående till andelsägaren äger andelar i det andra företaget och är verksam i det företaget. Att syftet med bestämmelsen inte skulle omfatta ett generationsskifte framgår varken av bestämmelsens utformning eller av förarbetena. Det saknar vidare betydelse att förfarandet inte kan upprepas av L-G.J. Det normala i en avyttringssituation är att samma ägare till egendomen inte kan upprepa avyttringen. Däremot kan förfarandet upprepas genom flera generationsled.

*L-G.J.* anser att överklagandet ska avslås. Han anför bl.a. att de transaktioner som han har företagit endast medfört att den lagreglerade femårsfristen börjat löpa, precis på samma sätt som den gjort för hans tidigare kompanjon.

## Skälen för avgörandet

### *Vad målet gäller*

Målet gäller främst om skatteflyktslagen är tillämplig på det aktuella förfarandet, vilket i så fall medför att kapitalvinsten vid avyttring av aktierna i Holding 1 efter utgången av 2015 ska beskattas hos L-G.J. som om de var kvalificerade andelar. För att besvara den frågan måste först avgöras om aktierna är kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen.

### *Rättslig reglering*

Bestämmelser om fysiska personers beskattning av utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag finns i 57 kap. inkomstskattelagen.

Av 2 § framgår att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i viss omfattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital.

Med kvalificerad andel avses enligt 4 § andel i eller avseende ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller
2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska, vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, hänsyn inte tas till en 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. ett fastställande av underlag 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.

*Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Skatterättsnämnden har funnit att bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen, under de givna förutsättningarna, inte blir tillämpliga på en kapitalvinst vid försäljning av aktierna i Holding 1 utan att all beskattning ska ske i inkomstslaget kapital. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i denna bedömning (jfr RÅ 2005 ref. 3, RÅ 2009 ref. 31 samt HFD 2015 ref. 17 I och II).

Frågan är då om skatteflyktlagen är tillämplig på förfarandet.

Med hänsyn till vad som upplysts om det aktuella förfarandet är rekvisiten i 2 § 1–3 skatteflyktlagen uppfyllda. Vad gäller rekvisitet i punkt 4 i samma lagrum gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.

Syftet med de särskilda reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag är att förhindra att arbetsinkomst omvandlas till lägre beskattad kapitalinkomst (prop. 1989/90:110 del 1 s. 467). Det framhålls i förarbetena att det enbart är avkastningen av ägarens och närståendes arbetsinsatser som ska träffas av de särskilda reglerna och en förlängning av tidsfristen sker om den skattskyldige eller denne närstående fortsätter med likartad verksamhet i ett annat företag (a. prop. s. 468 f.). Det ska inte vara möjligt att överföra hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag till ett annat sådant företag och samtidigt spara arbetsinkomsten i ett vilande företag (se bl.a. RÅ 2010 ref. 11 I–V, HFD 2011 ref. 75 samt HFD 2012 ref. 67 I och II).

I rättsfallen RÅ 2009 ref. 31 och HFD 2015 ref. 17 I och II har skatteflyktlagen tillämpats på förfaranden med interna aktieöverlåtelser som medfört att beskattningen enligt bestämmelserna om kvalificerade andelar har undvikits.

I 2009 års fall hade det aktiebolag som innehöll den verksamhet som de skattskyldiga bedrivit under ett antal år, inklusive ansamlade vinstmedel, avyttrats till utomstående. Andelarna i det bolag som avyttrat verksamhetsbolaget upphörde att vara kvalificerade omedelbart efter att de interna aktieöverlåtelserna genomförts. En skillnad i 2015 års fall var att andelarna upphörde att vara kvalificerade först efter att karenstiden på fem år löpt ut. Det vägdes dock in i bedömningen att aktieägarna fortsatte att bedriva verksamheten som tidigare, något som i sin tur innebar att motsvarande förfarande skulle kunna upprepas.

L-G.J. har genom det valda förfarandet – i likhet med förfarandet i 2009 års fall – åstadkommit att kapitalvinsten vid avyttring av aktierna i det bolag som innehöll verksamheten inklusive samtliga ansamlade vinstmedel fram till tidpunkten för avyttringen i sin helhet ska beskattas i inkomstslaget kapital i stället för enligt de särskilda reglerna i 57 kap. inkomstskattelagen. Visserligen upphörde aktierna i Holding 1 inte omedelbart att vara kvalificerade

utan först efter att den femåriga karenstiden löpt ut. L-G.J. var – på samma sätt som i 2015 års fall – under den nämnda perioden i oförändrad omfattning fortsatt verksam i IMA. Även hans son, som då ägde bolaget, var under samma period verksam i IMA.

L-G.J. har upphört att vara verksam i IMA vid utgången av 2015. Verksamheten i företaget ska emellertid drivas vidare av sonen.

Ett grundläggande syfte med bestämmelserna om kvalificerade andelar i 57 kap. 4 § inkomstskattelagen är att arbete som utförts av närstående till andelsägaren ska behandlas på samma sätt som om arbetet utförts av andelsägaren själv. Detsamma gäller om en närstående är verksam i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

Bedömningen av om det aktuella förfarandet strider mot lagstiftningens syfte bör därför ske på samma sätt oavsett om det är L-G.J. eller hans son som är verksam i IMA. Inte heller den omständigheten att sonen har förvärvat aktierna i IMA ska tillmätas betydelse vid denna bedömning.

Mot denna bakgrund finns det inget skäl att behandla detta fall på annat sätt än de två tidigare avgörandena. Rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen är således uppfyllt och skatteflyktslagen kan följaktligen tillämpas på förfarandet. Det innebär att L-G.J.s kapitalvinst vid en avyttring av aktier i Holding 1 efter utgången av 2015 ska beskattas som om de var kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § inkomstskattelagen.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså ändras avseende fråga 2.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att fråga 2 ska besvaras så att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i övrigt.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin*, *Nord*, *Silverberg*, *Askersjö* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Ingrid Björnsson.

---

*Skatterättsnämnden* (2015-10-26, *André*, ordförande, *Pettersson*, *Dahlberg*, *Jönsson*, *Lohela*, *Påhlsson* och *Werkell*):

*Förhandsbesked*

## Fråga 1

L-G.J.s aktier i Holding 1 är inte kvalificerade andelar vid en försäljning 2016.

## Fråga 2

Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandet.

*Motivering*

Prövning enligt inkomstskattelagen

L-G.J.s direktägda aktier i IMA var kvalificerade andelar enligt 4 § första stycket 1. Genom införsäljningen 2010 av aktierna i Holding 2 blev i stället L-G.J.s aktier i Holding 1 kvalificerade andelar med stöd av 4 § första stycket 2.

Inte vare sig L-G.J. eller någon närstående har varit verksam i betydande omfattning i något av Holding.-bolagen under den femårsperiod som går till ända vid ingången av beskattningsåret 2016, räknat från beskattningsåret 2010 då Holding 2 avyttrade sina aktier i IMA. Av lagtext och praxis följer att L-G.J.s aktier i Holding 1 upphör att vara kvalificerade andelar vid ingången av beskattningsåret 2016 (RÅ 2010 ref. 11 II, fråga 3). – Fråga 1 ska därför besvaras nekande.

Prövning enligt skatteflyktslagen

Genom den interna aktieöverlåtelsen 2010 varigenom L-G.J.s aktier i IMA överläts till Holding 2 har han åstadkommit att inkomster som var hänförliga till hans arbetsinsatser i IMA under beskattningsåret 2010 och tidigare fr.o.m. beskattningsåret 2016 ska beskattas som kapitalvinst enligt 48 kap. inkomstskattelagen i stället för enligt de särskilda reglerna i 57 kap.

Under förutsättning att skalbolagsdeklaration lämnas i den mån det krävs för att undvika skalbolagsbeskattning får enligt vad som upplysts om bakgrunden till det aktuella förfarandet rekvisiten i 2 § 1–3 skatteflyktslagen anses vara uppfyllda på motsvarande sätt som i 2015 års fall. Det återstår då att pröva om även förutsättningar att tillämpa rekvisitet i 2 § 4 föreligger.

Till skillnad från i 2015 års fall har L-G.J. vid den tidpunkt då kvalificeringen av andelarna i fåmansföretaget med de likvida medlen upphör inte längre något aktieinnehav i fåmansföretaget där verksamheten drivs vidare, dvs. IMA.

Frågan är om det förhållandet att verksamheten ägs indirekt och drivs vidare av en närstående person till L-G.J. innebär att en beskattning enligt inkomstskattelagen ändå kan anses strida mot lagstiftningens syfte (jfr 57 kap. 4 § första stycket).

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning framstår tillvägagångssättet i detta avseende som ett fullbordat generationsskifte. Att så är fallet styrks av att A.V. förvärvat även resterande aktier i IMA av bolagets övriga ägare.

Mot denna bakgrund och då L-G.J. inte på egen hand kan upprepa förfarandet kan hanteringen av aktierna i verksamhetsbolaget enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte anses vara ett led i ett förfarande som strider mot syftet med de aktuella reglerna i 57 kap. (jfr SOU 2002:52 del 1 s. 323).

Det bör emellertid även beaktas att Holding 2, som L-G.J. äger indirekt genom Holding 1, får anses bedriva samma eller likartad verksamhet som A.V.s indirekt ägda IMA (jfr RÅ 2010 ref 11 II, frågorna 1 och 2).

På grund av den redaktionella utformningen av 57 kap. 4 § första stycket 2 jämfört med första stycket 1 ska emellertid förekomsten av samma eller likartad verksamhet inte beaktas vid indirekt ägande när inkomstskattelagen tillämpas. Det slogs fast i praxis första gången 2005 (RÅ 2005 ref. 3, fråga 3) och har inte föranlett något lagstiftningsingripande. Betydelsen av lagtextens utformning i ett fall som detta har emellertid inte ställts på sin spets vid tillämpning av skatteflyktslagen i den praxis som redovisas i detta besked.

Även med hänsyn tagen till det nu sagda finner Skatterättsnämnden att L-G.J.s avveckling av sin verksamhet inte kan anses strida mot syftet med de aktuella reglerna i 57 kap.

Rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen är då inte uppfyllt och skatteflyktslagen kan därför inte tillämpas på förfarandet. – Även fråga 2 ska alltså besvaras nekande.