

Generationsskiften

– En analys av den skatterättsliga behandlingen av andelsöverlåtelser mellan närstående i jämförelse med andelsöverlåtelser mellan icke närstående i ljuset av mål 6600-15 från Högsta förvaltningsdomstolen

Change of Generations

– An Analysis of the Taxation of Share Transfers Between Relatives in Comparison with Share Transfers Between Non-Relatives in the Light of Case 6600-15 from the Swedish Supreme Administrative Court

Tamina Asklöv

Handledare: Anna Gerson

Examinator: Anders Holm

Sammanfattning

Beskattningen av kapitalvinster med anledning av generationsskiften omfattas ofta av de särskilda fåmansbeskattningsreglerna i 56-57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Reglerna har utformats med anledning av att det svenska duala skattesystemet, i vilket progressiv beskattning sker i inkomstslaget tjänst och proportionell beskattning sker i inkomstslaget kapital, medfört ett intresse för skattskyldiga att omvandla arbetsinkomster till kapitalinkomster. Denna risk har ansetts särskilt stor i närståendeförhållanden, varför särskilda begränsningar har införts avseende beskattningen av kapitalvinster vid generationsskiften. Begränsningarna innebär svårigheter vid generationsskiften att uppfylla de villkor enligt 57 kap. IL som medger att beskattning får ske enligt de vanliga kapitalvinstbeskattningsreglerna i IL.

I juni 2016 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i mål 6600-15 (Målet), vari frågan hade ställts huruvida en kapitalvinst med anledning av ett generationsskifte skulle beskattas enligt de särskilda fåmansbeskattningsreglerna. HFD ansåg att villkoren i 57 kap. IL var uppfyllda för att kapitalvinsten skulle beskattas enligt de vanliga kapitalinkomstreglerna, men att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte enligt 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt (SkfIL).

Syftet med framställningen är därför att analysera hur beskattningsreglerna av kapitalvinst med anledning av ett generationsskifte skulle tolkas i anledning av Målet. För att uppnå syftet används en traditionell juridisk metod, enligt vilken innehållet i gällande rätt analyseras och hänsyn därvid tas till rättskällehierarkin. Utifrån analysen är slutsatsen att fåmansbeskattningen innehåller en avsiktlig olikbehandling av beskattningen av andelsöverlåtelser mellan närstående i jämförelse med andelsöverlåtelser mellan externa förvärvare. Denna olikbehandling kan dock inte enligt lagregelns ordalydelse tillämpas på situationer när överlåtaren indirekt äger andelarna. Trots det har HFD i anledning av utgången i Målet utvidgat denna olikbehandling till att även omfatta en sådan situation genom tillämpning av 2 § SkfIL, vilket medfört svårigheter för de skattskyldiga att förutse konsekvenser av sina förfaranden. Tillämpningen av 2 § SkfIL har dock inte skett i enlighet med de principer som fastställts i tidigare rättspraxis i ämnet. För att räta ut dessa oklarheter bör lagstiftaren utforma regler som på ett mer ändamålsenligt sätt överensstämmer med dess syfte. Detta görs i viss mån i den nya 3:12-utredningen, i vilken den olikbehandling som föreligger vid beskattningen av generationsskiften till skillnad mot ägarskiften mellan externa förvärvare dessutom föreslås utjämnas.

Innehållsförteckning

Förkortningar	v
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Syfte	2
1.4 Metod och material	2
1.5 Avgränsningar	4
1.6 Disposition	5
2 Fåmansbeskattningen	6
2.1 Inledning	6
2.2 Kvalificerade andelar	6
2.3 Rekvisiten	8
2.3.1 Verksam i betydande omfattning	8
2.3.2 Närståendekretsen	8
2.3.3 Karenstiden och samma eller likartad verksamhet	10
2.4 Analys	11
2.4.1 Inledning	11
2.4.2 Kan närståendekretsens bredd motiveras i förhållande till syftet med den?	12
2.4.3 Hur påverkas behandlingen av överlåtelse mellan närstående av rekvisiten i 57 kap. 4 §?	14
2.4.4 Slutsats	15
3 Målet	16
3.1 Inledning	16
3.2 Omständigheter	16
3.3 Frågorna i förhandsbeskedet	17
3.4 Parternas yrkanden och ställningstaganden	17
3.5 SRN:s domskäl	18
3.6 HFD:s domskäl	19
3.7 Analys	20
3.7.1 Inledning	20
3.7.2 Hur ska Målet tolkas i förhållande till fåmansbeskattningsreglerna?	20
3.7.3 Slutsats	21
4 Skatteflyktlagen	22
4.1 Inledning	22
4.2 Generalklausulen	22
4.3 Fjärde rekvisitet	23
4.4 Tidigare rättspraxis om fjärde rekvisitet	24
4.4.1 Karenstidsfallet	24
4.4.2 VUK-fallen	25

4.5 Rättssäkerhet	27
4.6 Analys	29
4.6.1 Inledning	29
4.6.2 Hur ska det fjärde rekvisitet tolkas?	29
4.6.3 Varför valde HFD i Målet att med stöd av fjärde rekvisitet i 2 § SkfL utvidga olikbehandlingen av närstående i strid med ordalydelsen av andra punkten i 57 kap. 4 § 1 st. IL?	33
4.6.4 Slutsats	37
5 Inblick i framtiden – nya 3:12 regler.....	39
5.1 Inledning.....	39
5.2 Förslaget i Utredningen och Lagrådsremissen	39
5.3 Analys och avslutning	40
Källförteckning	43

Förkortningar

AB	Aktiebolag
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
Dir.	Direktiv
Dnr	Diarienummer
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JT	Juridisk tidskrift vid Stockholms universitet
Mom.	Momentet
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkfIL	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
TfR	Tidsskrift for Rettsvitenskap
VUK	Verksam under karenstiden

Generations-skiftesdomen	RÅ 2010 ref. 11 II
Karenstidsfallet	RÅ 2009 ref. 31
Lagrådsremissen	Fi2016/03965/S1 Utkast till Lagrådsremiss <i>Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag</i>
Målet	mål nr 6600-15 från HFD
Norscan	IMA Norscan AB
Trädadomarna	RÅ 2010 ref. 11 I-V
Utredningen	SOU 2016:75. <i>Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag</i>
VUK-fallen	HFD 2015 ref. 17 I och II

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Inkomstomvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster genom utnyttjande av skattelag har länge motarbetats i svensk skattelagstiftning.¹ Med anledning av att risk för att reglerna utnyttjas för inkomstomvandling har ansetts föreligga vid andelsöverlåtelser, har särskilda begränsningar införts i 56-57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL).² Reglerna är tillämpliga på fåmansföretag, vilka är aktiebolag som ägs av fyra eller färre delägare som innehar huvuddelen av de totala andelarna, enligt 56 kap. 2 § 1 st. 1 p. IL. Om andelarna anses vara kvalificerade ska, enligt 57 kap. 2 och 4 §§ IL, beskattning ske av en kapitalvinst till viss del i inkomstslaget tjänst och resterande del i inkomstslaget kapital. Överlåtelser mellan närstående har ansetts medföra en högre risk för inkomstomvandling, varför särskilda villkor som tillämpas på sådana överlåtelser har införts i 57 kap. 4 § IL.³

I januari år 2010 avgjordes fem rättsfall, RÅ 2010 ref. 11 I-V (Trädadomarna), i vilka rättsläget klargjordes i fråga om en ökande användning av bolag som skapades för att ligga i träda i syfte att avkvalificera andelar och på så vis frigöra vinstmedel från verksamheten, så kallade trädabolag.⁴ Däremot lämnades frågan öppen huruvida ett generationsskifte, vari andelarna inte skulle anses kvalificerade enligt fåmansbeskattningsreglerna, skulle omfattas av 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt (SkfIL). Det medförde att det förfarandet, i den allmänna uppfattningen, ansågs vara accepterat av rättstillämparen och lagstiftaren.⁵

Den 29 juni år 2016 meddelades dom i Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) mål nr 6600-15 (Målet). Målet föregicks av ett överklagat förhandsbesked⁶ från Skatterättsnämnden (SRN), vari en delägare till ett fåmansföretag önskade erhålla svar på två frågor. För det första huruvida hans aktier i ett av honom bildat holdingbolag med tillhörande dotterbolag var kvalificerade vid överlåtelse till en extern förvärvare, enligt 57 kap. 4 § IL. För det andra huruvida SkfIL var tillämplig på förfarandet. HFD ansåg att andelarna inte var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL på grund av att förfarandet uppfyllde de villkor som är uppställda däri. Trots det fann HFD efter

¹ Helmers, *Kringgående av skattelag* (1954), s. 15 och 17.

² SOU 1989:33, s. 143 och 150.

³ Ibid, s. 143 och 150.

⁴ Dir. 2014:42, s. 3.

⁵ Asklöv & Zinders, SvSkT 2011:1, s. 64, Nilsson & Rydin, SvSkT 2014:6-7, s. 487 och Tivéus, SN 2010, s. 244.

⁶ Dnr 54-15/D, SRN.

tillämpning av 2 § SkfIL att andelarna skulle vara kvalificerade, eftersom syftet med 57 kap. IL var att särskilt begränsa möjligheten för delägare som överlåter verksamhet till närstående att avkvalificera andelar. I Målet hade således delägaren handlat i enlighet med reglerna i IL och tolkningen av dem enligt Trädadomarna, men ansågs ändå ha överträtt lagstiftningens syfte enligt SkfIL. Därmed kvarstår frågan hur beskattningsreglerna ska tolkas i förhållande till SkfIL vid generationsskiftet och vad skillnaden blir om delägaren skulle överlåta andelarna till en extern förvärvare.

1.2 Problemformulering

Hur ska beskattningsreglerna tolkas i ljuset av mål 6600-15 vid genomförande av ett generationsskifte genom en överlåtelse av aktier till en närstående i jämförelse med en överlåtelse av aktier till en icke närstående?

1.3 Syfte

Syftet med framställningen är att utifrån Målet belysa och analysera den skatterättsliga behandlingen av kapitalvinst vid överlåtelse till närstående och jämföra den med om överlåtelsen sker till en förvärvare som inte är närstående. Den tänkta läsekretsen utgörs av juriststudenter och praktiserande skattejurister samt andra sakkunniga i skatterätt som vill fördjupa sig i ämnet.

1.4 Metod och material

I denna framställning ska ett problem som avser tillämpning av 2 § SkfIL på förfaranden som enligt lagens ordalydelse är tillåtna enligt 57 kap. 4 § IL behandlas. Därav följer att problemet avser innehållet i gällande rätt. Framställningen är följaktligen skriven utifrån en traditionell juridisk metod, vilken är ett ändamålsenligt instrument för problem som avser innehållet i gällande rätt.⁷ I metoden innefattas bland annat att bemästra rättskällevärdet, juridisk argumentation, systematik och begreppsbyggnad.⁸ Till grund för framställningen används rättskällevärdet i form av den hierarkiska uppfattningen av rättskällor i den förenklade ordningen

⁷ Sandgren, JT 1995/96, s. 728.

⁸ Ibid, s. 727-728.

lag, förarbeten, praxis och doktrin.⁹ Det innebär att tolkning av gällande rätt i framställningen för att besvara problemformuleringen sker med hänsyn till den rättskälleordningen och att innehållet i framställningens kapitel och avsnitt i stor mån har disponerats utifrån rättskällans tyngd. Med andra ord presenteras först lagregelns innehåll, därefter syftet med lagregeln enligt förarbeten, sedan eventuell praxis och avslutningsvis åsikter i doktrin.

Lagar och författningar är den viktigaste rättskällan, vilket tydliggörs i 1 kap. 1 § Regeringsformen (1974:152). Språket är lagstiftarens uttrycksmedel och således är orden i lagtexten väl utvalda, varför tolkningen av lagregler i framställningen till stor del kommer att ske utifrån lagens ordalydelse.¹⁰ Lagreglerna behöver dock inte alltid vara nedskrivna, utan även utgöras av oskrivna regler i form av allmänna rättsprinciper.¹¹ Principer är grundläggande inom skatterätten och är betydelsefulla för att utforma ett konsekvent skattesystem.¹² I och med att problemet i framställningen grundas i att en lagregel kan bortses från med tillämpning av en annan lag ska hänsyn tas till principerna om rättssäkerhet och förutsebarhet vid analysen av 2 § SkfL.

Med förarbeten menas de statliga offentliga utredningar (SOU), propositioner (prop.), kommentarer och motiveringar som lagbestämmelsen grundar sig på. I Sverige tillmäts förarbeten en väsentlig betydelse vid tolkning av lagtexten, vilket har lett till att lagtexten hållits kort, eftersom närmare riktlinjer förväntas sökas i förarbetena.¹³ I och med att språkanvändningen har begränsningar för lagstiftaren avseende precisionsgrad och att en ändamålsavvägning ska företas i syfte att utreda hur framför allt 2 § SkfL har tillämpats vid generationsskiften, ska även förarbeten till lagen beaktas.¹⁴ Förarbetena är dock inte bindande och kan förlora betydelse över tid i och med att praxis utvecklas och rättsläget förändras.¹⁵ Lagreglerna som ska beaktas till följd av ämnet i framställningen har ändrats åtskilliga gånger genom årens lopp, varför förarbetena till de ursprungliga lagarna inte kan tillmätas stor betydelse för den aktuella ordalydelsen av lagregeln. Däremot beaktas syftet med lagstiftningen genom utvecklingen av lagar, vilket som sagt framkommer i förarbetena. I och med att regeringen nyligen presenterat en utredning, SOU 2016:75. *Översyn av skattereglerna för*

⁹ Agell m.fl., *Civilrätt* (2016), s. 40, Bernitz, *Finna rätt* (2014), s. 31-32 och Sandgren, TfR 2005, s. 651.

¹⁰ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod* (2014), s. 137-138.

¹¹ Agell m.fl., *Civilrätt* (2016), s. 24-25.

¹² Lodin m.fl., *Inkomstskatt* (2015), s. 44.

¹³ Leijonhufvud, *Finna rätt* (2014), s. 111-112.

¹⁴ Lehrberg, *Praktisk juridisk metod* (2014), s. 45, 138 och 149.

¹⁵ Bernitz, *Finna rätt* (2014), s. 32.

delägare i fåmansföretag (Utredningen) och Fi2016/03965/S1 Utkast till Lagrådsremiss *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag* (Lagrådsremissen), i frågan kommer även en inblick kunna ges i hur lagstiftaren förhåller sig till den i Målet företagna tolkningen av beskattningsreglerna.

Rättspraxis är av betydelse för tillämpningen av lagregler i det enskilda fallet.¹⁶ Prejudicerande domar beaktas ofta av underordnade domstolar och de rättsprinciper som fastställts i prejudikat inrättar sig medborgare och företag efter. En enhetlig praxis är således viktig för att medborgare och företag ska kunna förutse hur en rättsfråga kommer att bedömas av domstolen.¹⁷ De principer som fastställts i Målet är således av betydelse för den kommande tillämpningen av gällande rätt och ska därför analyseras i framställningen. Dessutom ska principerna jämföras med tidigare prejudicerande rättsfall i samma ämne för att se huruvida HFD har en röd tråd i sina avgöranden och är av samma åsikt. I syfte att ge läsaren en utförlig bild av vad parterna anförde i Målet har vissa ställningstaganden hämtats i aktbilagor till rättsfallsreferatet.

Doktrin är behjälplig vad angår tillämpningen av lagreglerna, genom att både den teoretiska och den praktiska tillämpningen analyseras. När andra auktoritativa rättskällor lämnar frågor i rättstillämpningen obesvarade kan doktrinen fungera som en kompletterande rättskälla.¹⁸ Den juridiska litteraturen begagnas i framställningen för att skapa en fasetterad bild av ämnet, genom att, på området, olika insatta personers åsikter framförs. Genom denna bild ämnas vägledning hämtas i hur sakkunniga tolkar beskattningsreglerna och hur dessa anser att lagstiftningen borde utformas. Förutom juridiska monografier, läroböcker och dylikt används i framställningen även artiklar i välrenommerade juridiska tidskrifter, såsom Svensk Skattetidning (SvSkT) och Skattenytt (SN).¹⁹ Hänvisning sker även till artiklar presenterade i festskrifter.

1.5 Avgränsningar

Framställningen avgränsas till att behandla svenska aktieföretag (AB), vilka kan omfattas av fåmansbeskattningsreglerna enligt 56 kap. 2-3 §§ IL och beskattningsreglerna i 42 kap. 15 a § IL. Med aktieföretag avses därför endast sådana företag, vars aktier inte är upptagna på en reglerad

¹⁶ Heuman, *Finna rätt* (2014), s. 133.

¹⁷ *Ibid*, s. 135.

¹⁸ Vogel, *Finna rätt* (2014), 185.

¹⁹ *Ibid*, s. 199.

marknad enligt 48 kap. 5 § IL. Med delägare avses en ”fysisk person som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i ett företag”²⁰. Endast den del av problematiken som kan uppkomma vid ett generationsskifte som rör individbeskattning av kapitalvinst vid överlåtelse av verksamheten till närstående ska behandlas. Därför ska inte de fåmansbeskattningsregler som avser utdelning och ränteinkomster redogöras för.

I Sverige har principen om genomsyn utvecklats i praxis för att motverka skatteflykt.²¹ Principen kommer inte att ges någon plats i framställningen. Anledningen därtill är att principen inte behandlas i de rättsfall som ligger till grund för framställningen. Genomsyn innebär nämligen att domstolen vid sin bedömning utgår från rättshandlingarnas verkliga innebörd, med andra ord frångås den civilrättsliga klassificeringen av omständigheterna.²² Vad angår den problematik avseende generationsskiften som behandlas i denna framställning har de rättshandlingar som använts visat dess verkliga innebörd.²³

1.6 Disposition

Framställningen består av totalt fem kapitel, varav det första utgör en inledning till framställningen. I kapitel 2 redovisas och analyseras de gällande fåmansbeskattningsreglerna för att ge läsaren en bakgrund och förståelse för hur de ser ut. Därefter behandlas Målet i kapitel 3, genom att en redogörelse görs för omständigheterna och domskälen och dessa sedan analyseras med hänsyn till den i kapitel 2 företagna analysen av fåmansbeskattningsreglerna. Skatteflyktsreglerna skildras i kapitel 4, eftersom läsaren efter kapitel 2 och 3 har en större förståelse för grundproblematiken. På grund av 2 § 4 p. SkfL:s särskilda betydelse för utgången i Målet och andra rättsfall, vari liknande situationer avgjorts, läggs särskilt fokus på det. I slutet av kapitlet analyseras det fjärde rekvisitet i SkfL och HFD:s tillämpning av detta i Målet. Framställningen avslutas med ett femte kapitel, vari en inblick i hur framtiden kan komma att se ut avseende den skatterättsliga behandlingen av överlåtelser mellan närstående om den nya Utredningen och Lagrådsremissen antas av riksdagen.

²⁰ 56 kap. 6 § 1 st. IL.

²¹ Pahlsson, SN 2016, s. 105.

²² Pahlsson, SN 2016, s. 109 och Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt* (2007), s. 61.

²³ Prop. 1980/81:17, s. 12.

2 Fåmansbeskattningen

2.1 Inledning

Fåmansföretag omfattas av de särskilda beskattningsreglerna i 56-57 kap. IL, i vilka uppdelningen av beskattningen av bland annat kapitalvinster i inkomstlagen tjänst och kapital regleras, enligt 57 kap. 1-2 §§ IL. Avgörande huruvida beskattning ska ske enligt de särskilda fåmansbeskattningsreglerna eller de allmänna reglerna i inkomstlagen kapital är om delägarans andelar i fåmansföretaget är att anse som kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. Paragrafen innehåller särskilda rekvisit om *närstående* och förlängning av karenstiden om *närstående bedriver samma eller likartad verksamhet*, med vilka överlåtelser mellan närstående särskiljs från överlåtelser mellan externa parter.²⁴ I detta kapitel redovisas 57 kap. 4 § IL och dess rekvisit utförligt, både med hänsyn till lagregelns ordalydelse och ändamål enligt förarbetena. Kapitlet avslutas med mina kommentarer avseende fåmansbeskattningen och problematiken med överlåtelser mellan närstående.

2.2 Kvalificerade andelar

För att en kapitalvinst i ett fåmansföretag ska bli föremål för de speciella beskattningsreglerna i 57 kap. IL måste, enligt 57 kap. 2 § IL, andelarna som överlåts vara kvalificerade. På kvalificerade andelar tas, som huvudregel enligt 57 kap. 21 § 1 st. IL, den del av kapitalvinsten som överstiger ett gränobelopp upp i inkomstlagen tjänst, medan den del som motsvarar gränobeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstlagen kapital. Gränobeloppet definieras i 57 kap. 10 § IL som summan av ett för året bestämt gränobelopp och eventuellt sparade utdelningsutrymmen från tidigare år. Om andelen inte är kvalificerad ska kapitalvinsten enligt 42 kap. 15 a § IL, efter hänvisning i 48 kap. 1 § 2 st. IL, tas upp till fem sjättedelar i inkomstlagen kapital, vilket innebär att den beskattas med 25 procent.²⁵

Definitionen av en kvalificerad andel finns i 57 kap. 4 § IL, i vilken följande stadgas:

”Med kvalificerad andel avses 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 [...] som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

²⁴ Se 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

²⁵ Eriksson, Karnov, kommentaren till inkomstskattelagen, not 2207.

2. 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 under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag [...].²⁶

Som framgår av lagtexten uppställs två rekvisit, vilka är gemensamma för båda punkterna och som måste vara uppfyllda för att en andel ska vara kvalificerad. För det första förutsätts i paragrafen att delägaren är aktiv i företaget, genom att den är *verksam i betydande omfattning* och för det andra angår detta inte endast delägaren, utan även dennes *närstående*. Dessutom begränsas andelarnas kvalificering, genom ett rekvisit om en *karenstid*, till fem beskattningsår, förutom i första punkten, vari karenstiden förlängs så länge delägaren eller dennes närstående bedriver *samma eller likartad verksamhet* i ett fåmansföretag.

Dessa särskilda beskattningsregler för fåmansföretag infördes enligt förarbetena, eftersom delägare uppnådde opåkallade fördelar genom att kringgå skatteregler.²⁷ Grunden till kringgåendet av reglerna var det svenska skattesystemets utformning som ett dualt skattesystem. Det skapade ett spánt förhållande mellan kapitalinkomstbeskattningen och tjänsteinkomstbeskattningen, eftersom tjänsteinkomster beskattades progressivt med en högsta marginalskatt om 50 procent, medan kapitalinkomster beskattades proportionerligt med 30 procent.²⁸ Ett av tillvägagångssätten för kringgåendet var att inkomster som skulle hänförts till delägarens anställning istället tillfördes bolaget och togs ut som utdelning eller kapitalvinst vid avyttring av bolaget, så kallat inkomstomvandling.²⁹ Till en början infördes särskilda regler, så kallade stoppregler, vilka innehöll begränsningar i olika delar av skattelagstiftningen av möjligheten att skapa skatteförmåner mellan fåmansbolaget och delägaren.³⁰ Stoppreglerna kritiserades för att inte på ett tillfredsställande sätt förebygga skatteplanering,³¹ varför mer generella regler infördes.³² På grund av syftet att förebygga inkomstomvandling kom delägars arbetsinsatser att träffas av reglerna och vid bedömningen skulle delägars arbetsinsats likställas med dennes närståendes arbetsinsats, eftersom närståendekretsen bedömdes medföra en högre risk för planerad inkomstomvandling.³³ Reglerna infördes i 3 § 12 momentet (mom.) lagen (1974:576) om statlig inkomstskatt och trots att reglerna idag är placerade i 57 kap. IL

²⁶ 57 kap. 4 § 1 st. IL.

²⁷ SOU 1975:54, s. 64-65 och Grosskopf, *Beskattning av fåmansbolag* (1976), s. 38 och 254.

²⁸ Lodin, *Femton år med 3:12-reglerna* (2005), s. 210-211 och Lodin m.fl., *Inkomstskatt* (2015), s. 53.

²⁹ SOU 1975:54, s. 66 och Lodin, *Femton år med 3:12-reglerna* (2005), s. 211 och 226.

³⁰ SOU 1975:54, s. 168 och Tjernberg, *Fåmansaktiebolag* (1999), s. 107.

³¹ Prop. 1989/90:110, s. 467 och SOU 1989:33, s. 141.

³² SOU 1989:33, s. 139-141.

³³ Prop. 1989/90:110, s. 172 och 468 samt SOU 1989:33, s. 141-143 och 150.

kallas de fortfarande för *3:12-reglerna*.³⁴ Rekvisiten i 57 kap. 4 § 1 st. IL redovisas i det följande var för sig och särskild vikt läggs vid närståendekretsen samt karenstiden när närstående bedriver samma eller likartad verksamhet.

2.3 Rekvisiten

2.3.1 Verksam i betydande omfattning

För att en andel ska vara kvalificerad ska delägaren ha varit *verksam i betydande omfattning*, vilket enligt förarbetena innebär att denne ”haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen”³⁵. Företagsledare och andra högre befattningshavare anses alltid vara verksamma i betydande omfattning och i mindre företag även arbetsledare samt i vissa fall anställda utan särskild ledarbeteckning. Arbetsinsatsen ska sättas i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter, varför det inte alltid måste vara frågan om ett heltidsarbete.³⁶

2.3.2 Närståendekretsen

Närståendekretsen definieras i 2 kap. 22 § IL och innefattar inte endast den innersta familjekretsen, såsom make, avkomlingar (inklusive styvbarn och fosterbarn) och föräldrar, utan även avkomlings make, mor- och farföräldrar, syskon, syskons make och avkomlingar samt dödsbo som företagsledaren eller någon av de uppräknade närstående är delägare i. Med makar likställs sambor, om de har eller har haft barn tillsammans eller tidigare varit gifta, enligt 2 kap. 20 § IL. Närståendekretsens ursprung är en definition av närstående i 35 § 3 mom. 10 st. kommunalskattelagen (1928:370),³⁷ som i förarbetena ansågs kunna användas även i fåmansbeskattningen.³⁸

En närståendekrets ska betraktas som en och samma person vid beskattningen, enligt 57 kap. 3 § IL. I förarbetena uttrycktes att motivet till att inkludera närståendekretsen och att den tillsammans med delägaren ska räknas som en och samma person, var att närstående till delägaren utnyttjas i syfte att kringgå skatteregler.³⁹ Det resoneras även att antalet personer i ett

³⁴ SOU 2016:75, s. 17.

³⁵ Prop. 1989/90:110, s. 468.

³⁶ Ibid, s. 703.

³⁷ I den sista versionen av kommunalskattelagen innan den upphävdes från och med år 2000 fanns bestämmelsen i 32 § anvisningarna p. 14.

³⁸ Prop. 1975/76:79, s. 70 och SOU 1975:54, s. 174.

³⁹ Prop. 1999/00:15, s. 46.

fåmansbolag inte ensamt ska utgöra grunden för när ett sådant föreligger, utan avgörande ska vara att en viss grupp har den reella beslutanderätten i företaget.⁴⁰ Resonemanget har utvecklats i doktrinen med att ett bolag inte borde karaktäriseras som annat än ett fåmansföretag av den anledningen att andelarna i bolaget fördelas på fler personer när exempelvis ett arvskifte sker. Ökningen av delägare medför att den enskilde delägaren får ett mindre inflytande över bolaget, men om den enskilde delägaren är ägare tillsammans med närstående kan de tillsammans betraktas som en stark röst i den mån de enas i beslut.⁴¹ Användningen av närståendekretsen i 2 kap. 22 § IL utan att någon hänsyn ska tas till det enskilda fallet avseende intressegemenskapen mellan personerna har i den juridiska litteraturen kallats schablonmässig.⁴² Denna intressegemenskap förekommer normalt inte mellan oberoende parter, varför ett särskilt motiv till kringgående av lagstiftningen anses, enligt förarbetena, föreligga mellan närstående.⁴³

I doktrinen förespråkas dock en snävare närståendekrets än den som infördes.⁴⁴ För att närståendekretsen ska fungera som en enhet har ansetts att en släktgemenskap måste föreligga. En sådan gemenskap kan exempelvis finnas mellan syskon, men en sådan borde inte presumeras föreligga.⁴⁵ För att den skattemässiga särbehandlingen ska tillämpas på en viss typ av företag är det enligt doktrinen väsentligt att närståendekretsen inte är så pass vid att fåmansföretagsbegreppet kommer att innefatta i stort sett alla aktiebolag.⁴⁶ Konsekvensen av ett sådant vitt begrepp skulle bli att begreppet inte överensstämmer med motivet till särreglerna, nämligen fåmansföretagens speciella förhållanden.⁴⁷ Det har i tre betänkanden föreslagits att närståendekretsen ska göras snävare, genom att ta bort syskon, syskons make och avkomling.⁴⁸ I ett av betänkningarna riktats dessutom kritik mot att sambor som lever i äktenskapsliknande förhållanden inte är inkluderade i kretsen.⁴⁹ Inget av dessa betänkanden har dock lett till något lagstiftningsresultat, eftersom regeringen ansett att frågorna är för stora för att behandlas i de sammanhangen.⁵⁰

⁴⁰ SOU 1975:54, s. 174.

⁴¹ Grosskopf, *Beskattning av fåmansbolag* (1976), s. 26 och 246.

⁴² Silfverberg, SN 2009, s. 451.

⁴³ SOU 2016:75, s. 75.

⁴⁴ Grosskopf, *Beskattning av fåmansbolag* (1976), s. 39.

⁴⁵ *Ibid.*, s. 26.

⁴⁶ *Ibid.*, s. 26.

⁴⁷ Grosskopf, *Beskattning av fåmansbolag* (1976), s. 246-247.

⁴⁸ SOU 1993:29, s. 26, SOU 1998:116, s. 64 samt SOU 2002:52, s. 578-586.

⁴⁹ SOU 2002:52, s. 583-586.

⁵⁰ Prop. 1999/00:2, s. 41 och prop. 1999/00:15, s. 48.

2.3.3 Karenstiden och samma eller likartad verksamhet

Karenstiden infördes i syfte att motverka att inkomster som kunde hänföras till arbetsinsatser omedelbart skulle kunna tas ut till en lägre skattesats än vanlig lön. Denna karenstid förlängdes dock om delägaren eller någon närstående bedrev *samma eller likartad verksamhet* i något fåmansföretag.⁵¹ Det kallades för att det nya fåmansföretaget ”smittades” av det överlåtande fåmansföretagets andelars kvalificering.⁵² Förlängningen infördes i syfte att förhindra att verksamheten flyttades och arbetsinkomsten sparades i ett bolag, vari delägaren förhöll sig passiv tills karenstiden gick ut.⁵³ Andelarna i fåmansföretaget som bedrev *samma eller likartad verksamhet* blev kvalificerade omedelbart vid bildandet eller övertagandet.⁵⁴ Någon närmare precisering av rekvisitet förekommer inte i förarbetena.⁵⁵ Uppfattningen om innebörden av lagregelns ordalydelse var att fåmansföretag botades från smittan när karenstiden hade utgått.⁵⁶ I praktiken innebar det att delägare till fåmansföretag förflyttade verksamheten till ett nytt bolag och lät vinstmedlen i fåmansföretaget ligga i träda i fem år. På så vis kunde de därefter överlåta vinstmedelsbolagen eller utdela likvida medel och undvika de särskilda fåmansbeskattningsreglerna.⁵⁷

År 2010 överprövade Regeringsrätten (RegR) i Trädadomarna fem förhandsbesked⁵⁸ från SRN och klargjorde tolkningen av rekvisitet *samma eller likartad verksamhet*. RegR uttryckte i samtliga mål att syftet med reglerna enligt förarbetena innebar att andelar inte skulle kunna avkvalificeras genom att upparbetade likvida medel överläts till ett vilande bolag samtidigt som liknande verksamhet aktivt bedrevs i ett annat bolag. Med anledning av att lagbestämmelsens ordalydelse inte medförde någon begränsning kunde jämförelsen av verksamheterna ske utifrån såväl det överlåtande som det förvärvande bolaget. Det innebar att den ursprungliga verksamheten i samtliga mål ansågs av RegR uppdelad i flera bolag, trots att de faktiska verksamheterna bolagen bedrev skilde sig åt. Detta betyder enligt den juridiska litteraturen att RegR gjorde en utökning av tolkningen av begreppet *verksamhet* och att det inte går att avkvalificera andelar genom att separera kapitalet från verksamheten och låta kapitalet ligga i träda under karenstiden samtidigt som liknande verksamhet fortsätts bedrivas i annat företag.⁵⁹

⁵¹ Prop. 1989/90:110, s. 703-704.

⁵² SOU 2002:52, s. 290-291.

⁵³ Prop. 1989/90:110, s. 703-704.

⁵⁴ Prop. 1995/96:109, s. 88 och Silfverberg, SN 2009, s. 439.

⁵⁵ Silfverberg, SN 2009, s. 441.

⁵⁶ SOU 2002:52, s. 291.

⁵⁷ Nilsson & Rydin, SvSkT 2014:6-7, s. 485 och 491 samt Tivéus, SN 2010, s. 237.

⁵⁸ Dnr 117-07/D, SRN, dnr 57-08/D, SRN, dnr 69-08/D, SRN, dnr 77-08/D, SRN samt dnr 112-08/D, SRN.

⁵⁹ Nilsson & Rydin, SvSkT 2014:6-7, s. 486-487 och Tivéus, SN 2010, s. 243.

I en av Trädadomarna, RÅ 2010 ref. 11 II (Generationsskiftesdomen), delades verksamheten upp i anledning av ett generationsskifte. Den ursprungliga verksamheten delades upp i två bolag till barnen, medan föräldrarna (som inte var närstående varandra) genom ett eget aktiebolag hyrde ut fastigheten som verksamheten bedrevs på. SRN och RegR ansåg att den ursprungliga verksamheten var uppdelad och att föräldrarnas fåmansföretag bedrev samma eller likartad verksamhet som barnens bolag. Dock avsåg föräldrarna överlåta sitt bolag till ett av dem helägt holdingbolag. På så vis skulle de indirekt äga de andelar som ansågs vara kvalificerade på grund av sambandet till barnens bolag. Det skulle medföra att 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL skulle bli tillämpligt, vari rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* inte finns. Föräldrarna ställde därför frågan huruvida SkfIL kunde bli tillämplig på ett sådant förfarande. SRN besvarade frågan nekande. Nämnden ansåg att det endast var föräldrarnas aktivitet i deras bolag under karenstiden som skulle påverka karaktären på andelarna i holdingbolaget, eftersom frånvaron av rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* betraktades som en avsiktligt vald reglering. De hämtade stöd för detta i tidigare praxis genom RÅ 2005 ref. 3, vari det fastslogs att ett indirekt ägande av ett företag medför att företaget inte anses bedriva *samma eller likartad verksamhet* som ett av delägarna direkt ägt företag, på grund av att det rekvisitet inte uttryckligen finns i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. RegR ansåg däremot att underlaget i fallet var för knappt för att ett besked skulle kunna ges och avslog därför ansökan i den delen. Det medförde att rättsläget blev osäkert,⁶⁰ och den allmänna uppfattningen att andelar i ett moderbolag kunde avkvalificeras om kapital som härrörde från en annan verksamhet förvarades i ett dotterbolag under karenstiden.⁶¹ Detta blev en vanlig strategi vid generationsskiften för att den äldre generationen skulle kunna beskatta sitt pensionskapital enligt 42 kap. 15 a § IL.⁶²

2.4 Analys

2.4.1 Inledning

Regeln i 57 kap. 4 § IL om kvalificerade andelar är avgörande avseende hur beskattning av en kapitalinkomst ska ske. Om andelen är kvalificerad beskattas den enligt de speciella reglerna i 57 kap. 2 och 21 §§ IL, enligt vilka kapitalvinsten till ett visst belopp ska tas upp i inkomstslaget kapital och överstigande del av beloppet i inkomstslaget tjänst. Däremot, om andelen inte är kvalificerad, ska den tas upp i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 15 a § IL. Avgörande för

⁶⁰ Gunne, SN 2010, s. 366.

⁶¹ Asklöv & Zinders, SvSkT 2011:1, s. 64, Nilsson & Rydin, SvSkT 2014:6-7, s. 487 och Tivéus, SN 2010, s. 244.

⁶² Nilsson & Rydin, SvSkT 2014:6-7, s. 491.

huruvida en andel är kvalificerad är om delägaren eller dennes närstående under en karenstid om fem år varit verksamma i betydande omfattning i något fåmansföretag. Detta innebär dels att delägaren måste varit aktiv, dels att dennes aktivitet likställs med närståendes aktivitet. Regeln motiveras enligt förarbetena av att det duala skattesystemet medfört att delägare i fåmansföretag utnyttjat reglerna genom att omvandla arbetsinkomst till kapitalvinst och på så vis åstadkommit att andelarna avkvalificerats.

I de följande underavsnitten analyseras fåmansbeskattningsreglerna i syfte att utröna hur andelsöverlåtelser mellan närstående skatterättsligt behandlas i jämförelse med andelsöverlåtelser mellan externa förvärvare och huruvida behandlingen är motiverad. I syfte att besvara detta är analysen uppdelad i två delfrågor, varmed den ena närståendekretsen utreds och varmed den andra den skatterättsliga behandlingen undersöks i förhållande till de olika rekvisit som är uppställda i 57 kap. 4 § 1 st. 1-2 p. IL.

2.4.2 Kan närståendekretsens bredd motiveras i förhållande till syftet med den?

Angående *karenstiden* och förlängning av den om *närstående* bedriver *samma eller likartad verksamhet* medför, enligt min mening, 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL att en delägare inte kan avkvalificera sina andelar när en överlåtelse ska ske till dennes närstående. I och med att närståendes aktivitet räknas som om delägaren själv är verksam har delägaren ingen möjlighet att avkvalificera sina andelar. Denna konsekvens träffar dock inte delägare som överlåter sina andelar till en extern part, vilket enligt min mening medför att andelsöverlåtelser mellan närstående skatterättsligt behandlas strängare än andelsöverlåtelser mellan icke närstående. Denna olikbehandling är ett medvetet val av lagstiftaren utifrån vad som anförs i förarbetena, eftersom en särskild risk för inkomstomvandling anses i dem föreligga mellan närstående, på grund av att släktgemenskapen anses skapa ett intresse som medför att den reella beslutanderätten i företag ligger på närståendekretsen som en helhet.

Närståendekretsen har i doktrin kritiserats för att vara för vid, eftersom den innefattar en stor del av en persons släkt. Det kan därför enligt min mening ifrågasättas om kretsen uppfyller sitt syfte enligt förarbetena och kan motiveras i förhållande till den olikbehandling av överlåtelser mellan närstående till skillnad mot överlåtelser mellan externa parter som den medför. Liksom det anförts i doktrin borde en sådan intressegemenskap enligt min åsikt inte presumeras genom en schablonmässig närståendekrets, utan förhållandet mellan personerna utredas i varje enskild

situation. Att bilda ett aktiebolag ihop eller överlåta aktiebolaget till en närstående föranleder enligt min mening ett visst samarbete inom familjen, liksom det föranleder ett samarbete mellan två externa förvärvare. Utifrån den synvinkeln behöver det inte vara någon skillnad i intressegemenskapen mellan dessa parter. Dessutom kan de externa parterna vara goda vänner och ha samma intressegemenskap som två närstående. En familj behöver enligt min uppfattning inte nödvändigtvis ha bildats genom blodsband.

När generationsskiftet genomförs finns dock enligt min mening troligtvis en viss sammanhållning mellan den äldre närstående som överlåter verksamheten och den yngre närstående som övertar den. Det måste finnas ett intresse för delägaren, vilken ska överlåta sitt livsverk, att behålla verksamheten inom familjen och därför även ett förtroende eller förhoppning att den yngre närstående som övertar verksamheten förädlar den och bibehåller kontinuiteten. Således förekommer det en intressegemenskap mellan dessa parter att hålla verksamheten i rörelse. Däremot kan det enligt min åsikt ifrågasättas om det finns någon intressegemenskap mellan dessa parter avseende frågan att ta ut vinstmedel ur verksamheten genom att bilda trädabolag som förvaltar de likvida medlen tills karenstiden löpt ut. Den yngre närstående skulle enligt min uppfattning troligtvis inte ha något emot att kapitalet stannar i bolaget och kan användas för framtida tillväxt. Av den anledningen skulle enligt min mening parterna inte kunna sägas ha någon presumerad intressegemenskap att kringgå skattelagstiftningen. Således är det enligt min mening mer rättvist att göra bedömningen av parternas avsikter utifrån intressegemenskapen i det enskilda fallet istället för en schabloniserad närståendekrets.

Med ett beaktande av en intressegemenskap istället för en schabloniserad närståendekrets följer även enligt min mening en subjektivitet, vilken medför svårigheter för bedömningen av det enskilda fallet. För rättstillämparen kan det bli svårt att bedöma parternas relationer till varandra utifrån de omständigheter som ges vid en rättsprocess. Skatteverket (SKV) är enligt min uppfattning den part som har mest intresse av att bevisa att en sådan relation föreligger och får därigenom ett betungande arbete att utreda parternas relation. Ett sådant rekvisit skulle även medföra svårigheter avseende gränsdragningen av när en relation föranleder en intressegemenskap som inverkar på ett visst spörsmål i ett aktiebolag och därmed kan även förutsebarheten av rekvisitets innebörd komma att påverkas negativt. Dock skulle rekvisitet medföra en mer rättvis bedömning av förhållanden i det enskilda fallet, vilket är vad rättstillämparen ska bedöma. Rekvisitet skulle även medföra en möjlighet för rättstillämparen

att fokusera på transaktionen och de medföljande riskerna, istället för på huruvida parterna är närstående.

2.4.3 Hur påverkas behandlingen av överlåtelser mellan närstående av rekvisiten i 57 kap. 4 §?

Trädadomarna medförde att tolkningen av begreppet verksamhet i rekvisitetet *samma eller likartad verksamhet* inte endast skulle avse den faktiska verksamhet som ett fåmansföretag bedrev, utan även inkludera de likvida medel som upparbetats i verksamheten. Det innebar enligt min mening en begräsning i möjligheten för delägare som skilde vinstmedel från huvudverksamheten att avkvalificera sina andelar i enlighet med 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL. Denna begräsning har samma betydelse vad angår generationsskiften. Det ska dock poängteras att det enligt min åsikt fortfarande är svårare att genomföra ett generationsskifte på samma villkor som ett skifte mellan två icke närstående parter. En delägare som ämnar överlåta sin verksamhet till en icke närstående kan fortfarande låta fåmansföretaget, utan uppdelning av verksamheten i flera fåmansföretag, ligga i träda under karenstiden för att andelarna ska avkvalificeras. Den möjligheten finns enligt min tolkning av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL inte för delägare som ämnar överlåta sin verksamhet till närstående, eftersom rekvisitetet om *samma eller likartad verksamhet* medför att delägarens andelar fortsatt är kvalificerade på grund av den närståendes aktivitet i fåmansföretaget.

I den andra punkten i 57 kap. 1 st. IL, vari det förhållandet att fåmansföretaget överlåtit till ett annat fåmansföretag behandlas, finns däremot inte rekvisitetet om *samma eller likartad verksamhet*. Det medför enligt min mening tolkningen att en delägare som ämnar genomföra ett generationsskifte skulle kunna avkvalificera sina andelar genom att överlåta det bolag, vari likvida medel från försäljningen förvaltas, till ett moderbolag och sedan utvänta karenstiden. I Generationsskiftesdomen var SRN också av denna uppfattning, men RegR avslog frågan utan närmare förklaring. Enligt min mening torde en sådan tolkning vara förenlig med ordalydelsen av lagrummet och i viss mån utjämna den olikbehandling som föreligger i den skatterättsliga behandlingen av kapitalvinst som erhållits av delägare som överlåter sin verksamhet till närstående och av delägare som överlåter sin verksamhet till en extern förvärvare. En sådan tolkning skulle därmed även innebära ett avsteg från den begräsning av en sådan möjlighet som ges i 57 kap. 1 st. 1 p. IL. I förarbetena ges inget svar på huruvida ett sådant avsteg i andra

punkten var menat. Eftersom lagtext enligt rättskällehierarkin utgör den primära rättskällan,⁶³ och ingen annan förklaring avseende hur bestämmelsen ska tolkas givits, torde enligt min åsikt ordalydelsen tillämpas.

2.4.4 Slutsats

Överlåtelse mellan närstående behandlas enligt min mening skattemässigt strängare än överlåtelse mellan externa förvärvare på grund av den i förarbetena uttryckta intressegemenskap som anses finnas mellan närstående. Denna presumtion är enligt min mening inte rättvis, trots att det kan föreligga en intressegemenskap mellan två närstående, eftersom två icke närstående skulle kunna ha samma intressegemenskap som två närstående. Istället bör parternas avsikt bedömas utifrån intressegemenskapen i det enskilda fallet, vilket visserligen kan innebära en del bedömningssvårigheter, men medför en möjlighet för rättstillämparen att bedöma rättshandlingen utifrån risken för inkomstomvandling i det enskilda fallet istället för närståendeförhållanden. Den skatterättsliga olikbehandlingen av överlåtelse mellan närstående i förhållande till överlåtelse mellan externa förvärvare finns enligt min åsikt inte i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL, eftersom rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* inte förekommer i den punkten. Ingen vägledning avseende huruvida detta avsteg i förhållande till första punkten var avsett finns att hämta i förarbetena.

Det framkommer inte i Generationsskiftesdomen varför frågan om SkfIL togs upp, men det skulle enligt min mening kunna vara en konsekvens av ett rättsfall som hade avgjorts ett år tidigare, nämligen RÅ 2009 ref. 31 (Karenstidsfallet), i vilket SkfIL ansågs tillämplig på ett förfarande som genomförts av en delägare i ett fåmansföretag i syfte att flytta vinstmedel och på ett snabbt sätt avkvalificera andelar. Karenstidsfallet kommer dock behandlas utförligare i samband med att SkfIL redogörs för i kapitel 4. Innan dess ska, i nästkommande kapitel, Målet presenteras, eftersom läsaren genom detta kapitel om fåmansbeskattningsreglerna erhållit kunskap om och förståelse för den skatterättsliga olikbehandling av delägare som överlåter till närstående i förhållande till delägare som överlåter till en extern förvärvare som enligt förarbetena ska finnas.

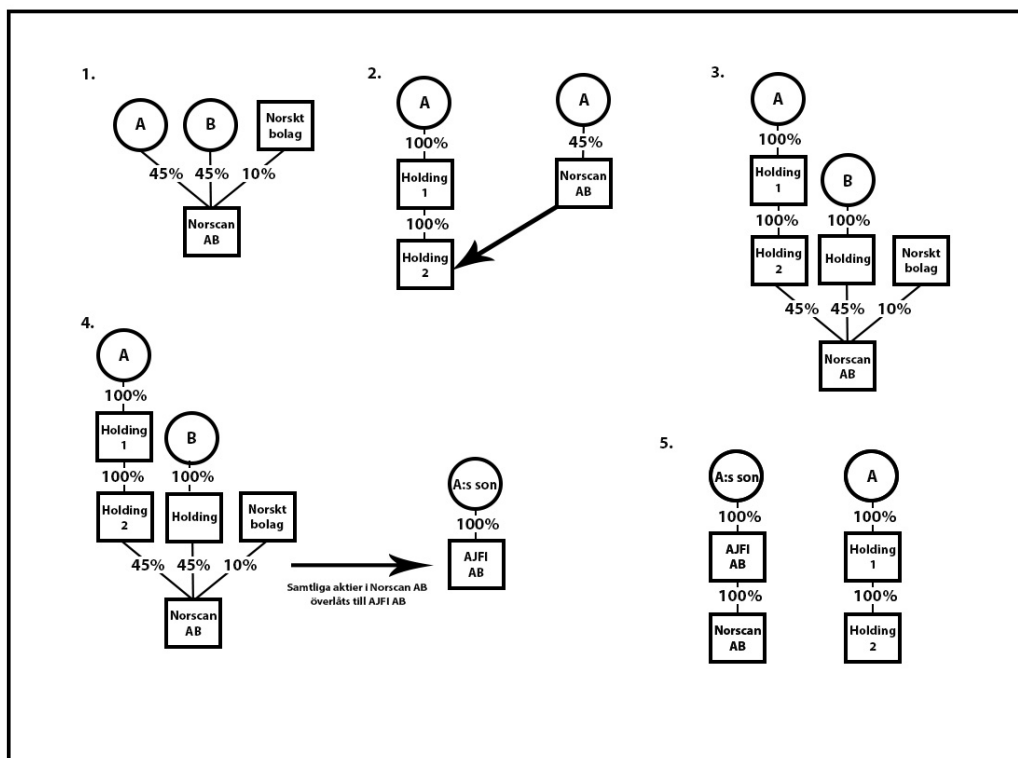
⁶³ Se avsnittet 1.4.

3 Målet

3.1 Inledning

I Målet ämnades ett generationsskifte genomföras på ett sätt som skulle vara förenligt med 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL, vilket således skulle medföra att delägarens andelar avkvalificerades i det företag, vari dennes likvida medel från försäljningen av verksamheten till sin son förvaltades.⁶⁴ Detta var ett vanligt tillvägagångssätt vid generationsskiften efter det oklara rättsläge som följde efter Generationsskiftesdomen.⁶⁵ Av den anledningen är det väsentligt att läsaren nu, efter en erhållen förståelse för fåmansbeskattningsreglerna, får bekanta sig med omständigheterna och domskälen som låg till grund för domen innan SkfIL redogörs för i det nästkommande kapitlet. För att underlätta förståelsen för transaktionskedjorna presenteras omständigheterna med hjälp av en bild. Kapitlet avslutas med en analys angående Målet och fåmansbeskattningen.

3.2 Omständigheter



⁶⁴ Richter, SvSkT 2016:4, s. 302-303.

⁶⁵ Se avsnittet 2.3.3.

Fåmansföretaget IMA Norscan AB (Norscan) ägdes av A och B med 45 procent vardera och resterande 10 procent ägdes av ett norskt bolag (figur 1). Huvudägarna var verksamma i betydande omfattning i bolaget, varför deras andelar var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL. Delägarna avsåg överlåta sina andelar till A:s son, varför sonens bolag AJFI AB under år 2010 förvärvade samtliga aktier i Norscan. Inför försäljningen förvärvade A samtliga aktier i ett nybildat aktiebolag (Holding 1), vilket i sin tur ägde samtliga aktier i ett annat nybildat aktiebolag (Holding 2). Därefter överlät A sina aktier i Norscan till Holding 2 (figur 2-3). Slutligen överlät Holding 2, liksom övriga aktieägare i Norscan, sina andelar i Norscan till AJFI AB till samma pris per aktie och generationsskiftet var fullbordat (figur 4).

Efter överlåtelserna bestod tillgångarna i Holding 1 endast av aktieinnehavet i Holding 2 och tillgångarna i Holding 2 endast av de likvida medel som försäljningen hade medfört (figur 5). Holding 2 hade inte delat ut medel till Holding 1. A eller dennes son var inte heller verksamma i betydande omfattning i något av holdingbolagen och ägde inte något annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet som Norscan. A var verksam i betydande omfattning i Norscan till och med år 2015.

3.3 Frågorna i förhandsbeskedet

A avsåg att år 2016 överlåta Holding 1 för marknadspris till en extern förvärvare.⁶⁶ Inför överlåtelserna bad A om ett förhandsbesked av SRN för att utreda huruvida:

1. A:s aktier i Holding 1 var kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL och
2. SkfIL kunde tillämpas på förfarandet, under förutsättning att svaret på fråga 1 var nej.

3.4 Parternas yrkanden och ställningstaganden

Parternas ställningstaganden var likadana i både HFD och SRN, varför de redovisas endast en gång. Både sökanden A och motparten SKV ansåg att svaret på första frågan skulle besvaras som att andelarna inte var kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL.

Angående den andra frågan yrkade SKV att SkfIL skulle vara tillämplig på förfarandet och att rekvisiten avseende skatteflykt var uppfyllda. I SKV:s mening var ordalydelsen av 57 kap. 4 § IL

⁶⁶ Richter, SvSKT 2016:4, s. 304.

tydlig och att det inte framgick av den eller förarbetena att generationsskiften inte skulle omfattas av syftet med bestämmelsen. SKV framhöll även att det fanns en risk för att förfarandet skulle upprepas genom flera generationer.

A anförde att SkfL inte kunde tillämpas på förfarandet, eftersom det endast medfört att karenstiden börjat löpa, liksom den gjort för hans tidigare kompanjon B. Syftet med lagreglerna ansågs därför inte ha kringgåts.⁶⁷ Tidigare praxis genom Karenstidsfallet och 2015 ref. 17 I och II (VUK-fallen) kunde enligt A inte ge stöd åt att SkfL skulle tillämpas, eftersom parterna i Karenstidsfallet uppnått en omedelbar avkvalificering av andelar,⁶⁸ och parterna i VUK-fallen under karenstiden haft ett betydande ägarinflytande i fåmansföretagen.⁶⁹ Dessa omständigheter ansåg A inte förelåg i förevarande fall, eftersom han varit en av tre parter som utfört ett fullständigt ägarskifte och således inte haft något ägarinflytande i Norscan efter försäljningen.⁷⁰ A underströk även att en tillämpning av SkfL skulle medföra att hans kapitalvinst beskattades högre i jämförelse med kompanjonen B:s kapitalvinst, på grund av den enda skillnaden att B sålde sina aktier till en för honom extern förvärvare.⁷¹

3.5 SRN:s domskäl

SRN anförde inledningsvis att försäljningen av andelarna i Norscan till Holding 2 hade medfört att A:s andelar i Holding 1 blev kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Sedan konstaterade nämnden att Holding 1 hade legat i träda de fem beskattningsåren som föregick år 2016, eftersom varken A eller sonen hade varit verksamma i betydande omfattning i något av holdingbolagen. Enligt lagtext och praxis genom Generationsskiftesdomen skulle i SRN:s mening således A:s andelar i Holding 1 inte anses vara kvalificerade, varför fråga ett besvarades nekande.

Angående den andra frågan framhöll SRN att A, genom överlåtelsen av andelarna i Norscan till Holding 2, hade åstadkommit att inkomster hänförliga till A:s arbetsinsatser i Norscan under beskattningsåret 2010 och tidigare, skulle beskattas i inkomstslaget kapital enligt 48 kap. IL istället för den uppdelade beskattningen i inkomstslagen tjänst och kapital enligt 57 kap. IL.

⁶⁷ Richter, *Svar på Skatteverkets överklagande av Skatterättsnämndens avgörande, mål nr 54-15/D*, s. 4.

⁶⁸ Se avsnittet 4.4.1.

⁶⁹ Se avsnittet 4.4.2.

⁷⁰ Richter, *Svar på Skatteverkets överklagande av Skatterättsnämndens avgörande, mål nr 54-15/D*, s. 4.

⁷¹ Richter, *Svar på Skatteverkets yttrande daterat 2016-01-15*, s. 1.

Rekvisiten i 2 § 1-3 p. SkfIL ansågs därför uppfyllda. Beträffande det sista rekvisitet i 2 § 4 p. SkfIL, enligt vilket hänsyn måste tas till lagstiftningens syfte, ansåg SRN att förfarandet inte stred mot syftet med 57 kap. 4 § IL trots att Holding 2 ansågs bedriva samma eller likartad verksamhet som sonens ägda Norscan. Anledningen till slutsatsen var att A ägde aktierna i Holding 2 indirekt och att det i praxis genom RÅ 2005 ref. 3 fastslagits att förekomst av samma eller likartad verksamhet inte beaktas vid indirekt ägande på grund av utformningen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. SRN besvarade således den andra frågan nekande.

3.6 HFD:s domskäl

SKV överklagade förhandsbeskedet till HFD med anledning av verkets ställningstagande i frågan om SkfIL och A bestred överklagandet. Vad angår den första frågan instämde HFD i SRN:s bedömning att andelarna inte var kvalificerade enligt 57 kap. IL, varför den besvarades nekande.

Beträffande den andra frågan ansåg HFD att samtliga fyra rekvisit i 2 § 1-4 p. SkfIL var uppfyllda. Domstolen anförde att syftet med lagstiftningen enligt förarbetena var att förhindra inkomstomvandling från det högre beskattade tjänsteinkomstslaget till det lägre beskattade kapitalinkomstslaget. Av Trädadomarna framgår det i HFD:s mening att det inte heller är tillåtet att skapa vilande bolag, vartill arbetsinkomsten överlåts och sparas. Domstolen nämnde även, Karenstidsfallet och VUK-fallen, vari SkfIL tillämpades på förfaranden som stred mot 57 kap. IL. I likhet med dessa rättsfall hade i HFD:s mening A åstadkommit att andelarna skulle beskattas enligt 48 kap. IL istället för 57 kap. IL och under den femåriga karenstiden fortsatt vara verksam i betydande omfattning i Norscan. Ett enligt HFD huvudsakligt syfte med 57 kap. 4 § IL var att arbete som utförts av delägarens närstående skulle behandlas på samma sätt som om delägaren själv utfört arbetet, vilket ägde tillämpning oavsett om närstående arbetade i samma företag som delägaren eller i ett annat företag som bedrev samma eller likartad verksamhet. HFD avslutade med att konstatera att bedömningen avseende huruvida förfarandet stred mot lagstiftningens syfte var oberoende av om det var A eller sonen som varit verksam i Norscan och att försäljningen av andelarna i Norscan till sonen inte hade någon betydelse för den bedömningen. Den andra frågan besvarade HFD således jakande, varför A:s andelar i Holding 1 bedömdes vara kvalificerade.

3.7 Analys

3.7.1 Inledning

I Målet genomfördes ett generationsskifte genom ett förfarande enligt 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL som av både SRN och HFD ansågs ha medfört att andelarna inte skulle anses vara kvalificerade vid en försäljning till en extern förvärvare. Däremot ansåg HFD med stöd av 2 § SkfIL att en beskattning av sådant förfarande enligt 48 kap. IL skulle strida mot lagstiftningens syfte med 57 kap. IL, eftersom det i förarbetena uttryckts att fåmansbeskattningsreglerna ska förhindra inkomstomvandling. I det följande underavsnittet analyseras domskälen i Målet utifrån den analys av tolkningen av fåmansbeskattningsreglerna som företogs i det föregående kapitlet.

3.7.2 Hur ska Målet tolkas i förhållande till fåmansbeskattningsreglerna?

Lagstiftaren har enligt förarbetena till IL valt att särbehandla närståendeförhållanden på grund av den risk som anses föreligga för att parter i sådana förhållanden ska ha ett särskilt intresse av att omvandla tjänsteinkomst till kapitalinkomst.⁷² Denna skillnad finns uttryckligen i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL, vari stadgas att delägars aktivitet ska likställas med närståendes aktivitet i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet som delägens fåmansföretag. Skillnaden finns dock inte i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL, i vilken ett indirekt ägarförhållande, genom ett fåmansföretag, till verksamheten som delägaren aktivt bedriver behandlas.⁷³ Att genomföra en överlåtelse till närstående med stöd av andra punkten som innebär att andelarna avkvalificeras strider enligt HFD mot lagstiftningens syfte. Domstolens uppfattning är att närståendes och delägens aktivitet ska likställas, oavsett om aktiviteten sker i samma eller olika fåmansföretag, så länge verksamheterna har ett samband med varandra. Min tolkning av HFD:s domskäl är att om närstående fortsätter att bedriva verksamhet i den överlåtna verksamheten och den verksamheten har ett samband med den verksamhet som delägaren äger indirekt, med andra ord genom ett annat fåmansföretag, smittas andelarna i detta andra fåmansföretag, vars verksamhet inte har någon koppling till den överlåtna verksamheten. Således ska enligt min tolkning rekvisitet om *samma eller likartad verksamhet* även tillämpas i situationer som omfattas av den andra punkten i 57 kap. 4 § 1 st. IL.

⁷² Se avsnittet 2.3.2.

⁷³ Se avsnitten 2.2 och 2.4.3.

3.7.3 Slutsats

Tolkningen av HFD:s uttalanden innebär enligt min mening att den skatterättsliga olikbehandlingen av överlåtelser till närstående i jämförelse med externa förvärvare har utvidgats. Enligt min åsikt innebär ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL att någon olikbehandling av närstående i en sådan situation inte ska företas och inget annat har heller antytts i förarbetena.⁷⁴ Denna slutsats kom även SRN fram till, enligt vilken syftet med fåmansbeskattningsreglerna av den anledningen inte ansågs ha bestridits. Frågan uppstår således varför HFD valde att med stöd av 2 § 4 p. SkfIL utvidga olikbehandlingen av närstående i strid med ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. För att besvara denna fråga måste SkfIL, Karenstidsfallet och VUK-fallen presenteras, vilket görs i det kommande kapitlet.

⁷⁴ Se avsnittet 2.4.3.

4 Skatteflyktslagen

4.1 Inledning

I Målet bedömdes andelarna vara kvalificerade på grund av lagstiftningens syfte med 57 kap. 4 § IL enligt 2 § 4 p. SkfIL.⁷⁵ Därför ges i detta kapitel en redogörelse av 2 § SkfIL med särskild hänsyn till det fjärde rekvisitet. I anslutning till redogörelsen presenteras Karenstidsfallet och VUK-fallen, vari 2 § SkfIL har tillämpats på förfaranden som omfattades av 57 kap. 4 § IL och även den diskussion som förs i förarbeten avseende huruvida SkfIL är en rättssäker metod för att motverka kringgående av skatteregler. Avslutningsvis företas en analys av det fjärde rekvisitet och frågan varför HFD i Målet frångick ordalydelsen av 57 kap. 4 § IL med anledning av lagstiftningens syfte och därmed utvidgade olikbehandlingen av närstående i fåmansbeskattningen.⁷⁶

4.2 Generalklausulen

Den rådande formuleringen av 2 § SkfIL lyder:

”Vid fastställandet av underlag ska 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 kringgåtts genom förfarandet.”⁷⁷

Om en rättshandling uppfyller rekvisiten i 2 § SkfIL ska enligt 3 § SkfIL beskattning ske såsom om rättshandlingen inte hade företagits. Ifall förfarandet framstår som en omväg, i förhållande till det förfarande som låg närmast till hands med hänsyn till det ekonomiska resultatet, ska beskattning ske såsom om det förfarande som låg närmast till hands företagits. I annat fall ska beskattningen ske till skäligt belopp.

⁷⁵ Se avsnittet 3.6.

⁷⁶ Se avsnittet 3.7.3.

⁷⁷ 2 § SkfIL.

4.3 Fjärde rekvisitet

I Målet diskuterades inte tillämpningen av 2 § 1-3 p. SkfL i särskilt stor utsträckning, eftersom det var tämligen självklart att de var uppfyllda, vilket framgår av omständigheterna och domskälen.⁷⁸ A hade medverkat i rättshandlingen och erhållit en väsentlig skatteförmån genom förfarandet, vilken också var det övervägande skälet för tillvägagångssättet.⁷⁹ Dessutom förs inte heller någon diskussion avseende rekvisiten i Karenstidsfallet eller VUK-fallen, vilka redogörs för i det nästkommande avsnittet. Istället var det rekvisitet i 2 § 4 p. SkfL som var avgörande för domsluten, varför endast det kommer att behandlas ytterligare.

Av 2 § 4 p. SkfL framgår att hänsyn ska tas till lagstiftningens syfte. Med det menas enligt förarbetena till SkfL att syftet ska kunna utläsas av lagstiftningen och att det således är ordalydelsen och inte förarbetena som ska utgöra underlaget för bedömningen.⁸⁰ Dock framgår det även att användningen av förarbeten vid oklarheter om lagstiftningens syfte inte skulle uteslutas, utan endast nedtonas.⁸¹ Det är inte heller endast lagstiftningens syfte med de regler som kringgåts och de som är direkt tillämpliga som ska beaktas, utan även lagstiftarens syfte med skattebestämmelser i allmänhet. I förarbetena till SkfL anges att de allmänna bestämmelserna om skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag ska beaktas.⁸² Dessutom ska även hänsyn tas till skatterättsliga grundläggande principer.⁸³

I doktrin har det kritiserats att tillämpningen av det fjärde rekvisitet medför att domstolen vid rättstillämpningen först måste döma ett fall enligt lagen, för att sedan konstatera att den skatt som tagits ut i enlighet med lagen är förmånligare än annan skattebelastning. Denna *annan skattebelastning* finns inte skriven i lag, utan följer av lagstiftarens syfte.⁸⁴ Detta syfte ska dock inte beaktas i den ordinarie rättstillämpningen, utan det är först i samband med tillämpning av SkfL som det blir aktuellt. Det innebär, enligt doktrinen, att prövningen av fall ska ske utifrån en spekulerad lagstiftaravsikt istället för att objektiva rekvisit uppställts.⁸⁵ Denna lagstiftarvilja är dock omöjlig att bevisa på ett godtagbart sätt, eftersom den utgörs av riksledamöters

⁷⁸ Se avsnitten 3.2 och 3.4.

⁷⁹ Se avsnittet 3.4.

⁸⁰ Prop. 1996/97:170, s. 39 och Pålsson, SN 2016, s. 123.

⁸¹ Prop. 1996/97:170, s. 40.

⁸² Ibid, s. 39.

⁸³ Ibid, s. 39-40.

⁸⁴ Hultqvist, SN 1995, s. 580-581.

⁸⁵ Hultqvist, SN 1996, s. 674-675.

acceptans av redan skrivna förarbeten.⁸⁶ Lagstiftarens syfte ska enligt doktrinen vara det som beaktas vid den ordinarie rättstillämpningen.⁸⁷

4.4 Tidigare rättspraxis om fjärde rekvisitet

4.4.1 Karenstidsfallet

Karenstidsfallet var i grunden ett förhandsbesked⁸⁸ av SRN, i vilket SKV ville få utrett huruvida fåmansföretagsdelägaren T.O.:s kapitalvinst som uppkommit i samband med en överlåtelse av aktierna i fåmansföretaget Y skulle beskattas enligt 57 kap. IL genom att tillämpa SkfIL. Förhandsbeskedet överklagades till RegR, vari justitieråden gjorde samma bedömning som SRN. Av den anledningen fästs stor vikt vid SRN:s domskäl.

Omständigheterna var som följer att T.O. och hans maka tillsammans ägde alla andelarna i aktiebolaget Z. År 2004 avyttrade de samtliga aktier i Z till ett nybildat aktiebolag, X. Därefter sålde de samtliga aktier i Z till en extern förvärvare och bildade aktiebolaget Y, vilket de sålde samtliga aktier i X till. Makarna ägde således vid det tillfället aktiebolaget Y, vilket hade ett helägt dotterbolag X. Samma år sålde makarna samtliga aktier i Y till det av makarna nybildade bolaget X&Co. År 2005 tog T.O. upp sin kapitalvinst, till följd av överlåtelsen av aktiebolag Y, till beskattning i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 15 a § IL på grund av hänvisningen i 48 kap. 1 § IL. SKV ansåg dock att en del av kapitalvinsten skulle beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL.

SRN gjorde bedömningen utifrån omständigheterna att rekvisiten i 2 § 1-3 p. SkfIL var uppfyllda. Således återstod det att pröva huruvida beskattningen av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte enligt 2 § 4 p. SkfIL. Nämnden ansåg att syftet med 57 kap. IL var att de inkomster som kan hänföras till en delägars arbetsinsatser i sitt fåmansföretag eller annat till fåmansföretaget knutet bolag ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Varje försäljning medförde kapitalvinster av, enligt nämnden, avsevärd storlek. Makarna ansågs genom förfarandet ha åstadkommit att inkomster på grund av arbetsinsatser i aktiebolaget Z som skulle ha beskattats enligt de särskilda bestämmelserna i 57 kap. IL istället skulle beskattas enligt 48

⁸⁶ Hultqvist, SN 1995, s. 580-582.

⁸⁷ Ibid, s. 585.

⁸⁸ Dnr 163-06/D *Inkomstskatt: Upprepade interna aktieöverlåtelser*, SRN.

IL. SRN ansåg därför att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte med 57 kap IL. Beskattning skulle således ske såsom om andelarna var kvalificerade.

4.4.2 VUK-fallen

I VUK-fallen hade förhandsbesked begärts hos SRN angående transaktioner, genom vilka fåmansägare placerat sin verksamhet i ett företag och likvida medel i ett annat indirekt ägt företag, sålt företaget innehållandes de likvida medlen och därefter fortsatt driva verksamheten. I båda fallen gjorde samtliga justitieråd i HFD samma bedömning som SRN, varför SRN:s motiveringar ska beaktas i framställningen. Dessutom för SRN ett närmast identiskt resonemang i både del I och II och de skiljaktiga meningarna redovisas endast en gång, varför domskälen och de skiljaktiga meningarna i framställningen ska skildras i ett sammanhang efter beskrivning av omständigheterna och parternas ställningstaganden i respektive delfall.

I *delfallet I* ägde sökanden A och B tillsammans fåmansföretaget WHF. År 2008 bildade A och B ett nytt aktieföretag, Nordprojektering, till vilket de sålde sina andelar i WHF. Sökanden var verksamma i betydande omfattning i Nordprojektering och ägde tillsammans 25 procent av aktierna som var kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL. Under år 2010 bildade A och B aktieföretaget W&H och överlät därefter Nordprojekterings andelar i WHF till W&H. I WHF fanns det vinstmedel som härrörde från sökandenas arbete däri. Av den anledningen ansågs Nordprojektering driva samma eller likartad verksamhet som WHF. A och B var dock inte aktiva i WHF under fem beskattningsår, ingen verksamhet bedrevs i W&H och inga transaktioner skedde mellan moderbolaget W&H och dotterbolaget WHF. A och B ämnade överlåta sina andelar i W&H till en extern köpare och begärde därför förhandsbesked⁸⁹ hos SRN för att utreda huruvida en försäljning år 2014 eller år 2016 skulle omfattas av SkfIL. Sökandena ansåg att en försäljning år 2014 möjligtvis skulle medföra att transaktionen skulle omfattas av bestämmelserna i SkfIL, men inte att en försäljning år 2016 skulle göra det, eftersom bolaget då hade legat i träda i fem år och andelarna således inte längre var kvalificerade. Motparten SKV var av samma uppfattning som A och B angående kvalificeringen, men ansåg att samtliga rekvisit i SkfIL var uppfyllda för transaktionen, oavsett om den företogs år 2014 eller år 2016, och att andelarna därför skulle anses vara kvalificerade.

⁸⁹ Dnr 126-13/D, SRN.

I *delfallet II* var sökanden A fullständig ägare till det luxemburgska företaget FIBER, vilket i sin tur ägde samtliga andelar i det svenska aktiebolaget Cytokin. A var verksam i betydande omfattning i Cytokin. År 2012 köpte A lagerbolaget C3a Holding, varpå det bolaget köpte lagerbolaget C3a. Därefter överlät A samtliga andelar i FIBER till C3a. FIBER likviderades en tid senare och Cytokin delade ut likvida medel till C3a. A hade ett till aktiebolag, CH, till vilket Cytokin såldes, varför A därefter ägde två koncerner: en med CH som moderbolag och Cytokin som dotterbolag, i vilket A fortfarande var verksam i betydande omfattning, och en med C3a Holding som moderbolag och C3a som dotterbolag, i vilket de utdelade likvida medlen fanns. Eftersom de likvida medlen bestod av vinstmedel från verksamheten i Cytokin ansågs C3a bedriva samma eller likartad verksamhet som Cytokin. Under karenstiden skedde inga transaktioner mellan moder- och dotterbolagen och A var verksam i betydande omfattning i Cytokin. A ämnade överlåta aktierna i C3a Holding till en extern förvärvare år 2018 och begärde därför förhandsbesked⁹⁰ hos SRN för att klargöra huruvida andelarna vid försäljningen var kvalificerade och, om de inte var det, huruvida SkfL var tillämplig på förfarandet. A ansåg att rekvisiten i 2 § 1-3 p. SkfL förvisso var uppfyllda, men att förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens syfte enligt fjärde punkten. Motparten SKV ansåg att alla rekvisit i 2 § SkfL var uppfyllda.

Avseende de två delfallen och 2 § SkfL ansåg SRN (fem av sju ledamöter) att sökandena, i likhet med makarna i Karenstidsfallet, åstadkommit att inkomster som kunde hänföras till deras arbetsinsatser i WHF och Cytokin skulle beskattas enligt 48 kap. IL istället för de särskilda beskattningsreglerna i 57 kap. IL. SRN konstaterade att sökandena dock hade väntat i fem år, till skillnad mot makarna i Karenstidsfallet, men att övervägande risk fanns för att motsvarande förfarande kunde upprepas i och med att de fortsatte vara verksamma i Nordprojektering och Cytokin. Av den anledningen skulle utgången bli densamma som i Karenstidsfallet, varför sökandenas andelar i W&H och C3a Holding ansågs vara kvalificerade.

Två av ledamöterna i SRN var skiljaktiga avseende rekvisitet i 2 § 4 p. SkfL. De ansåg att lagstiftningens syfte inte var att få till stånd en i detalj korrekt fördelning av inkomster mellan tjänst och kapital, eftersom det införts en schablon, med vilken ett ungefärligt resultat ämnades uppnås. Effekten av att schablonberäkningsregler användes var enligt ledamöterna att vissa inkomster fångades upp och andra inte. Ledamöterna kritiserade dessutom att rekvisitet *samma*

⁹⁰ Dnr 125-13/D, SRN.

eller likartad verksamhet i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL tillämpats på en situation som omfattats av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Ledamöterna var av uppfattningen att det var tydligt att rekvisitet endast ska användas vid situationer enligt första punkten.

4.5 Rättssäkerhet

I förarbeten har delade meningar rått avseende 2 § SkfL:s rättssäkerhet.⁹¹ Det har anförts att lagen på ett orimligt sätt stärker det allmännas ställning gentemot den enskilde i rättssamhället och medfört svårigheter för den enskilde att bedöma skattekonsekvenser av sina förfaranden. Lagen har däremot i andra förarbeten ansetts befogad med anledning av att den haft en väsentlig preventiv funktion och fungerat som ett effektivt medel mot skatteflykt.⁹² I doktrin anförts att en rättsstat kännetecknas av att maktutövningen följer rättsreglerna och således företer en hög grad av förutsebarhet. Förutsebarheten medför att medborgaren skyddas mot godtycklig maktutövning och möjliggör för medborgaren att handla planmässigt med stöd av lagen.⁹³ Som det har uttryckts i doktrin ska "[s]kattelagen [...] i ett demokratiskt rättssamhälle av modern utformning i lika mån tjäna medborgarnas gemensamma intressen och utgöra en sköld för den enskilde medborgaren mot oförutsebara intrång av ekonomisk natur".⁹⁴ Att rättsliga beslut är förutsebara med stöd av lagen innebär enligt doktrinen att en formell rättssäkerhet⁹⁵ föreligger i rättsstaten och i en demokrati är rättssäkerheten väsentlig för att medborgarna ska kunna bibehålla inflytandet över maktutövningen.⁹⁶ Om det ska finnas förutsebarhet i maktutövningen måste enligt doktrinen bland annat reglerna vara tillräckligt exakta och generella, föremål för långsamma normändringar och öppna för medborgarna att ta del av, både avseende ordalydelse samt tolkning genom rättstillämpningen.⁹⁷

Det är dock inte endast förutsebarheten som ska beaktas för att rättssäkerhet ska uppnås, utan i doktrinen mening blir samhällskicket blir mer demokratiskt ju fler rättsliga beslut som stöds på en förnuftig avvägning mellan etiska värden och förutsebarheten.⁹⁸ Exempelvis medför generalklausuler att lagstiftaren inte behöver utförligt lagstifta varje komplicerat otillbörligt

⁹¹ Prop. 1980/81:17, s. 2, prop. 1992/93:127, s. 49 och SOU 1963:52, s. 94.

⁹² Prop. 1994/95:209, s. 34-35 och prop. 1996/97:170, s. 7.

⁹³ Peczenik, *Vad är rätt?* (1995), s. 51 och 84.

⁹⁴ Helmers, *Kringgående av skattelag* (1954), s. 511.

⁹⁵ Materiell rättssäkerhet är så kallade rättssäkerhetsgarantier, såsom förbudet mot retroaktiv lagstiftning, vilka inte språkligt sett omfattas av förutsebarhetskravet, Peczenik, *Vad är rätt?* (1995), s. 90.

⁹⁶ Peczenik, *Vad är rätt?* (1995), s. 84-85.

⁹⁷ *Ibid.*, s. 51-52.

⁹⁸ *Ibid.*, s. 90.

förhållande och underlättar en rättvis bedömning av konkreta fall. Dessa värden måste enligt doktrinen ställas mot att generalklausuler kan leda till att besluten blir svåra för medborgaren att förutse.⁹⁹

Lagen mot skatteflykt infördes med anledning av att skattskyldiga tog omvägar runt skattereglerna i syfte att erhålla ett bättre ekonomiskt resultat. Införandet av en lag mot skatteflykt ansågs i förarbetena medföra en möjlighet för rättsväsendet att kunna beskatta transaktionerna utifrån de kringgånga reglerna.¹⁰⁰ Den metod som tidigare använts var att utfärda speciallagstiftning som varit riktad mot särskilda ovälkomna förfaranden. I takt med att konstlade förfaranden ökade infördes ytterligare speciallagstiftning och systemet blev komplicerat, varför den metoden inte var önskvärd och en generell generalklausul infördes.¹⁰¹ I doktrin har det kritiserats att lagstiftaren åstadkommit att skattskyldiga på grund av införandet SkfL inte tillåts skatteplanera. Det anses att skattskyldiga borde få välja en rättshandling som inte ligger närmast till hands och därigenom anpassa sina förfaranden efter skatteeffekterna av de olika handlingsalternativen.¹⁰² En annan aspekt som har kritiserats i den juridiska litteraturen är att lagar ofta är resultat av avvägningar mellan motstridiga syften och att utvidga sådana lagars räckvidd med hjälp av SkfL skulle kunna medföra att domstolen ger ett sådant syfte företräde framför ett annat. Av den anledningen anses att SkfL måste tillämpas med försiktighet.¹⁰³

Eftersom generalklausulen ansågs i förarbetena förorsaka en del subjektivt bedömande av SKV och förvaltningsdomstolarna, som skulle innebära att beslut i skatteprocesser skulle bli svåra att förutse, infördes förhandsbeskedsinstitutet.¹⁰⁴ Av den anledningen skulle skatterättsliga frågor utredas av SRN genom ansökan om förhandsbesked istället för att i sedvanlig ordning besvaras i förvaltningsrätten. På så vis skulle frågorna besvaras snabbare och därmed medborgarna få viss förutsebarhet avseende deras förfaranden.¹⁰⁵ I förarbetena uttrycktes även att förutsebarheten inte på något rättsområde helt har kunnat tillgodoses och att det exempelvis inom avtalsrätten har införts en generalklausul, 36 § lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (AvtL), för att motverka otillbörliga förfaranden. Däremot ansågs

⁹⁹ Peczenik, *Vad är rätt?* (1995), s. 45 och 95.

¹⁰⁰ Prop. 1980/81:17, s. 1 och 14.

¹⁰¹ Prop. 1980/81:17, s. 13 och SOU 1975:77, s. 7 och 51-53.

¹⁰² Hultqvist, SN 1995, s. 581.

¹⁰³ Holstad, SN 2010, s. 303.

¹⁰⁴ Prop. 1980/81:17, s. 13-14 och SOU 1975:77, s. 51.

¹⁰⁵ Prop. 1980/81:17, s. 14 och 35 samt SOU 1975:77, s. 55.

regeln tvungen att utformas på ett sätt som ger klara anvisningar för hur beskattning ska ske för att inte bli tillämplig på vanliga och normala transaktioner.¹⁰⁶

4.6 Analys

4.6.1 Inledning

Lagen mot skatteflykt medför att beskattning ska ske som om en rättshandling inte företagits om vissa i lagen uppställda rekvisit är uppfyllda. Av särskilt intresse för framställningen är utformningen av det fjärde rekvisitetet i 2 § 4 p. SkfL, enligt vilket hänsyn vid bedömningen ska tas till lagstiftningens syfte med de regler som kringgåts samt skattebestämmelsernas allmänna utformning. Av förarbetena till SkfL framgår att det främst är ordalydelsen av de regler som har kringgåts som ska utgöra grunden för bedömningen, men att vägledning kan hämtas i motiven om ordalydelsen är oklar. I doktrinen har uttryckts kritik mot att en bedömning av ett fall ska ske utifrån en spekulerad lagstiftaravsikt som endast beaktas i samband med SkfL istället för att objektiva rekvisit uppställs. I detta avsnitt ska en analys av fjärde rekvisitetet i SkfL företas i förhållande till fåmansbeskattningsreglerna och rättspraxis. Inledningsvis analyseras tolkningen av det fjärde rekvisitetet och därefter ska frågan varför HFD i Målet valde att utvidga den skatterättsliga olikbehandlingen av andelsöverlåtelser mellan närstående i 57 kap. IL med hjälp av fjärde rekvisitetet i 2 § SkfL besvaras.

4.6.2 Hur ska det fjärde rekvisitetet tolkas?

Det finns utifrån min utredning inte många anvisningar för hur fjärde rekvisitetet i 2 § SkfL ska tolkas. Enligt förarbetena ska utgångspunkt för bedömningen av lagstiftningens syfte tas i ordalydelsen av den lag som kringgåts och hänsyn ska tas till syftet med den lag som kringgåts samt skattelagstiftningen i allmänhet inräknat skatterättsliga principer. I doktrinen har utformningen av det fjärde rekvisitetet kritiserats för att vara för oklart i och med att domstolen ska beakta en lagstiftaravsikt som inte hänsyn tas till vid den ordinarie prövningen av den lagstiftning som kringgåts.¹⁰⁷ Min uppfattning av tolkningen av fjärde rekvisitetet stämmer överens med doktrinen. Är inte lagstiftningens syfte något som rättstillämparen ska ta hänsyn till redan vid bedömningen av huruvida rättshandlingen är förenlig med den omtvistade

¹⁰⁶ Prop. 1980/81:17, s. 14.

¹⁰⁷ Se avsnittet 4.3.

skatteregeln? Utgångspunkten för tolkning av gällande rätt är lagstiftning, eftersom den enligt rättskällehierarkin är den främsta rättskällan, och i andra hand tas hänsyn till förarbeten.¹⁰⁸ Syftet med lagstiftningen kan enligt min uppfattning inhämtas i förarbeten om det inte direkt framgår av lagregelns ordalydelse. Exempelvis uttrycks i förarbetena till 57 kap. IL att syftet med lagstiftningen är att förhindra inkomstomvandling från inkomstslaget tjänst till inkomstslaget kapital.¹⁰⁹ Om således 57 kap. 4 § IL ska tillämpas i ett enskilt fall borde enligt min uppfattning rättstillämparen beakta detta syfte. Därför kan enligt min mening ifrågasättas vad som skiljer denna tillämpning av syftet i förhållande till tillämpning av syftet enligt 2 § SkfL.

Däremot är den främsta rättskällan som sagt lagstiftningens ordalydelse. Är det möjligt för rättstillämparen att beakta syftet med lagstiftningen om ordalydelsen bjuder in en skattskyldig att utföra en rättshandling som strider mot syftet med lagstiftningen? Enligt min mening ska rättstillämparen utgå från lagstiftarens utformning av lagen, varför syftet inte kan medföra att lagens ordalydelse kan frångås. Detta resonemang medför enligt min åsikt ett motiv till att införa 2 § 4 p. SkfL för att tillåta rättstillämparen att frångå ordalydelsen till förmån för syftet med lagstiftningen. Exempelvis skulle således den möjlighet för delägare som ämnar överlåta sin verksamhet till närstående att avkvalificera sina andelar som ges av ordalydelsen i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL kunna frångås till förmån för syftet med lagstiftningen enligt förarbetena till IL.

Dock kan enligt min mening ifrågasättas huruvida denna metod är rättssäker, eftersom den medför att den skattskyldige förväntas följa reglernas utformning samt även på egen hand undersöka om den rättshandling som ämnas företas är förenlig med syftet med skattereglerna. Frågan uppkommer därför om den skattskyldiges förutsebarhet avseende huruvida dennes rättshandling är förenlig med gällande rätt ska försvagas på grund av att lagstiftaren inte har utformat lagens ordalydelse i enlighet med dess syfte. Exempelvis att lagstiftaren inte har infört ett liknande rekvisit i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL som rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* i bestämmelsens första punkt, vilket skulle medföra en begränsning av delägars möjlighet att avkvalificera andelar till följd av en överlåtelse till närstående.

I doktrin har anförts att lagregler är resultat av att motstridiga syften vägts mot varandra tills en kompromiss uppnåtts. Att välja att tillämpa ett av dessa syften utan att beakta avvägningen kan

¹⁰⁸ Se avsnittet 1.4.

¹⁰⁹ Se avsnittet 2.2.

således medföra att en obalans uppstår i regelns omfattningsområde.¹¹⁰ En mer rättssäker metod torde därför enligt min mening vara att lagstiftaren utformar lagregler som uppfyller det övergripande syfte som enligt fjärde rekvisitet ska beaktas. På så vis blir enligt min åsikt även förutsebarheten bättre för den skattskyldige, eftersom den skattskyldige endast behöver beakta den aktuella lagregeln, istället för att själv göra en bedömning av huruvida dennes förfarande i enlighet med den aktuella lagregeln är förenlig med syftet med skattelagstiftningen.

Som framkommit i förarbetena till SkfIL måste dock ibland rättssäkerheten ge vika på grund av att en avvägning mellan förutsebarhet och etiska värden gjorts, vilket visat sig bland annat genom införandet av generalklausulen 36 § AvtL i avtalsrätten.¹¹¹ Att i förarbetena till SkfIL likna problemet med förutsebarheten av generalklausulen 2 § SkfIL med förutsebarheten av generalklausulen 36 § AvtL är enligt min mening inte rättvisande. I svensk avtalsrätt råder som huvudregel avtalsfrihet, vilket innebär att avtalsparterna har möjligheten att själva utforma sina klausuler.¹¹² För att denna möjlighet inte ska medföra att enskilda personer utnyttjas finns 36 § AvtL, med vilken oskäligen villkor kan bortses från.¹¹³ Förutsebarheten inom avtalsrätten har enligt min mening således fått ge vika för medborgarens intresse av att inte utnyttjas. I skatterätten däremot finns det enligt min uppfattning inga möjligheter för den skattskyldige att själv bestämma vad den ska betala i skatt, eftersom det skulle resultera i ett ohållbart skattesystem. Istället regleras den skatt som ska betalas i lagstiftningen, vari omfattningen av skattskyldigheten därför tydligt måste framgå. Generalklausulen 2 § SkfIL är således enligt min mening inte införd i syfte att skydda utnyttjande av enskilda personer, utan att skydda mot utnyttjande av otydliga eller icke-täckande skatteregler. Förutsebarheten av lagenliga förfaranden har således fått ge vika för lagstiftarens och rättstillämparens intresse av ett heltäckande skattesystem.

Däremot ska skattskyldiga i ett rättssäkert samhälle enligt doktrinen tillåtas handla planmässigt med stöd av lagen. Det anges i doktrinen att skattskyldiga borde få välja den rättshandling som ligger närmast till hands och anpassa sina affärer efter de skattemässiga konsekvenser som kan uppkomma. Med beaktande av skatterättens utformning torde det enligt min mening vara komplicerat och i stort sett omöjligt att utforma lagregler som rymmer alla typer av oönskade förfaranden och utesluter accepterade förfaranden. Metoden att införa speciallagstiftning

¹¹⁰ Se avsnittet 4.5.

¹¹¹ Se avsnittet 4.5.

¹¹² Prop. 1975/76:81, s. 10 och Agell m.fl., *Civilrätt* (2016), s. 83-84.

¹¹³ Prop. 1975/76:81, s. 29.

medför ett regelverk som är mer inriktat på specifika områden och därför mer fokuserat på ett visst problem.

I förarbetena till SkfL ansågs det att den speciallagstiftningsmetod som tidigare valts för att bekämpa vissa typer av oönskade förfaranden inte var tillräckligt omfattande och ledde till en komplicerad lagstiftning. I det hänseendet kan det enligt min mening antas att en sådan lagstiftning skapar ett svåröverskådligt regelverk, vilket försvårar för medborgarna att förutse konsekvenserna av sina förfaranden, särskilt i skatterätten, inom vilken många områden måste regleras för att skapa ett heltäckande system. På så vis kan det enligt min åsikt vara en enklare utväg att införa en generalklausul som inte är inriktad på en specifik lagregel, men som ändå kan omfatta oönskade förfaranden som företas med anledning av den lagregeln. Det framtonas dock i förarbetena att en generalklausul måste vara tydlig vad angår beskattningen för att inte omfatta vanliga normala transaktioner. Således kan frågan ställas vad som är en vanlig normal transaktion. Är det tillräckligt att transaktionen är utförd i enlighet med lagens ordalydelse, eller ska värderingar avseende lagstiftarens och rättstillämparens intresse läggas till grund för bedömningen av vad som är en vanlig normal transaktion? Med andra ord, är det den skattskyldiges möjlighet att förutse omfattningen av den utgivna lagen eller lagstiftarens och rättstillämparens intresse av att skapa ett heltäckande skattesystem som ska vara utgångspunkten i prövningen? Om den skattskyldige genomför ett transaktionsupplägg i enlighet med en skattelags ordalydelse borde denne enligt min mening inte omfattas av 2 § SkfL för att förutsebarheten ska vara hög. Generalklausulen är samtidigt också lag som förväntas följas av den skattskyldige. Dock medför den generella utformningen av generalklausuler att förutsebarheten saknas och lagstiftningen blir komplicerad avseende tolkningen av generalklausulens omfattning.

Om varken lagstiftningsmetoden att införa speciallagar eller lagstiftningsmetoden att införa en generalklausul medför förutsebarhet för medborgarna kan frågan ställas vilken metod, om någon, lagstiftaren bör välja. Frågan har diskuterats i förarbetena, vari slutsatsen blivit att generalklausulens oförutsebarhet kompenseras genom förhandsbesked. Det kan ifrågasättas huruvida införandet av förhandsbesked på ett tillräckligt sätt vägt upp den oförutsebarhet som följer av generalklausulen. Visserligen bidrar förhandsbesked till snabba avgöranden, vilka kan ge den skattskyldige vägledning i de transaktioner som ska företas och en snabb väg till vägledande avgöranden i förvaltningsdomstolarnas högsta instans. Dock har inte enligt min mening förhandsbeskeden medfört att rättsläget blir förutsebart avseende generationsskiften. I

Generationsskiftesdomen svarade inte RegR på frågan huruvida ett visst förfarande efter ett generationsskifte i fallet kunde medföra att 2 § SkfIL blev tillämplig med motiveringen att underlag saknades.¹¹⁴ Vad RegR ansåg vara tillräckligt underlag är enligt min mening oklart, men hursomhelst medförde beslutet att rättsläget blev osäkert. Många skattskyldiga var av uppfattningen att en sådan konstruktion som föreslogs i rättsfallet var accepterad och generationsskiften planerades således därefter.¹¹⁵ Dock medförde avgörandet i Målet att rättstillämparen inte accepterade ett sådant förfarande. Av detta exempel följer att oförutsebarheten till viss del kompenseras av möjligheten till förhandsbesked, men att den fortfarande är hög i och med tillämpningen av SkfIL.

Enligt min uppfattning är skattesystemet uppbyggt i syfte att ge den skattskyldige en snäv handlingsyta och få valmöjligheter. Om den skattskyldige själv fick bestämma vad den skulle betala i skatt skulle systemet enligt min mening bli ohållbart. Ett snävt regelverk behöver dock inte resultera i ett förbud mot att använda någon av flera möjligheter som lagregler ibland kan medföra. Istället för att rättstillämparen, vars intresse enligt min åsikt är att upprätthålla ett heltäckande skattesystem, försöker att läka brister i förhållande till syftet med skatteregeln genom att förbjuda förfaranden som egentligen är tillåtna enligt ordalydelsen, borde sådana brister behandlas inom lagstiftningsförfarandet. Det är mer rättssäkert enligt min mening att lagstiftningens syfte tolkas och diskuteras i regeringen och riksdagen för att eventuellt medföra en lagändring, såsom att rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* även införs i 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL.

4.6.3 Varför valde HFD i Målet att med stöd av fjärde rekvisitet i 2 § SkfIL utvidga

olikbehandlingen av närstående i strid med ordalydelsen av andra punkten i 57 kap. 4 § 1 st. IL?

I de avslutande kommentarerna till kapitel 3 lämnades frågan varför HFD i Målet valde att med stöd av 2 § 4 p. SkfIL utvidga olikbehandlingen av närstående i strid med ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL obesvarad. Efter den företagna genomgången och analysen av SkfIL är det enligt min mening svaret på denna fråga fortfarande osäkert. Som sagt är det ordalydelsen av de regler som kringgåts som ska ligga till grund för bedömningen huruvida rättshandlingen strider mot lagstiftningens syfte. Enligt min mening är ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. IL tydlig, varför

¹¹⁴ Se avsnittet 2.3.3.

¹¹⁵ Se avsnittet 2.3.3.

ytterligare vägledning inte nödvändigtvis bör hämtas i motiven till IL.¹¹⁶ HFD i Målet verkar dock enligt min mening vara av en annan åsikt. Domstolen lägger betydande vikt vid det som i förarbetena till IL uttrycks vara syftet med fåmansbeskattningsreglerna och tar, till skillnad mot SRN, ingen hänsyn till ordalydelsen.¹¹⁷ Varför HFD resonerar på detta sätt framgår inte av domskälen, men vägledning skulle kunna hämtas i Karenstidsfallet och VUK-fallen, vilka HFD stödjer en del av sina argument på.¹¹⁸

I likhet med makarna i Karenstidsfallet och sökandena i VUK-fallen ägde A i Målet indirekt det företag som förvaltade de likvida medel som försäljningen av det tidigare ägda fåmansföretaget hade resulterat i. RegR nämner inte i Karenstidsfallet ordalydelsen av någon bestämmelse i 57 kap. IL, utan argumenterar utifrån syftet med kapitlet i sin helhet.¹¹⁹ I VUK-fallen tas inte heller någon hänsyn till ordalydelsen av en viss bestämmelse i 57 kap. IL, utan resonemanget förs även i det fallet utifrån syftet med 57 kap. i sin helhet.¹²⁰ Detta tillvägagångssätt stämmer enligt min mening väl överens med HFD:s resonemang i Målet.

Det finns dock enligt min åsikt en väsentlig skillnad mellan rättsfallen, nämligen att överlåtelseerna i Målet sker som ett led i ett generationsskifte, med andra ord är den omtvistade försäljningen ett resultat av att huvudverksamheten överlåtits till en närstående. Denna situation föreligger i varken Karenstidsfallet eller VUK-fallen. Skillnaden präglar domskälen på så vis att domstolen i Karenstidsfallet och VUK-fallen fokuserar på inkomstomvandling och en risk för att förfarandet kan upprepas, medan domstolen i Målet ställer närståendebegreppet och rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* i centrum.¹²¹ Enligt min uppfattning anser således domstolen i Karenstidsfallet och VUK-fallen att ordalydelsen av hela kapitel 57 i IL ger uttryck för att inkomstomvandling ska förhindras. I Karenstidsfallet hade andelarna omedelbart avkvalificerats utan att karenstiden hade utväntats, vilket domstolen ansåg utgöra inkomstomvandling genom kringgående av 57 kap. IL.¹²² Sökandena i VUK-fallen ansågs av domstolen ha kringgått 57 kap. IL genom att ha separerat likvida medel från huvudverksamheten och under karenstiden fortsatt vara verksamma i huvudverksamheten,

¹¹⁶ Se avsnitten 2.4.3. och 3.7.3.

¹¹⁷ Se avsnitten 3.5 och 3.6.

¹¹⁸ Se avsnittet 3.6.

¹¹⁹ Se avsnittet 4.4.1.

¹²⁰ Se avsnittet 4.4.2.

¹²¹ Se avsnitten 3.6, 4.4.1 och 4.4.2.

¹²² Se avsnittet 4.4.1.

vilket medförde att en övervägande risk ansågs föreligga för att förfarandet skulle upprepas.¹²³ I Målet däremot ansåg domstolen att inkomstomvandling förelåg, eftersom delägarens närstående fortsatt var verksam i huvudverksamheten som delägaren hade överlåtit till denne.¹²⁴

Domstolen i både Karenstidsfallet och VUK-fallen avvek således enligt min mening inte från ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL, utan ansåg att en tillämpning av lagregeln skulle strida mot syftet med fåmansbeskattningsreglerna i det enskilda fallet. I Målet däremot tillämpade HFD rekvisit som inte finns i andra punkten, nämligen det om närståendes aktivitet i fåmansföretag, vari samma eller likartad verksamhet som delägarens fåmansföretag bedrivs. HFD uttalar inte klart och tydligt i Målet att rekvisitet om *samma eller likartad verksamhet* i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL bör tillämpas även i bestämmelsens andra punkt, men det är enligt min mening konsekvensen av att domstolen i sina domskäl argumenterar utifrån ett sådant rekvisit. Frågan uppstår därför hur det fjärde rekvisitet ska tolkas. Är det endast syftet som *framgår* av den gällande ordalydelsen som bör beaktas, eller ska hänsyn även tas till hur ordalydelsen *bör lyda* för att på ett bättre sätt spegla syftet med lagstiftningen?

Min uppfattning av hur fjärde rekvisitet bör tolkas i detta sammanhang, såsom framgår av förarbetena till SkfIL, är att utgångspunkten ska vara utformningen av gällande lagstiftning, vilket innebär att hänsyn ska tas till hur lagstiftningen ser ut och inte hur den bör se ut. I Målet hade HFD, istället för att lägga vikt vid rekvisitet om samma eller likartad verksamhet, kunnat föra ett resonemang angående den princip som domstolen fastställde i VUK-fallen, nämligen huruvida det i det enskilda fallet förelåg en uppenbar risk för att förfarandet skulle upprepas. Att använda den principen är enligt min mening mer förenlig med hur fjärde rekvisitet bör tillämpas i jämförelse med att till synes inte ta hänsyn till lagregelns ordalydelse. Det var också ett sådant resonemang som SRN förhöll sig till i Målet,¹²⁵ vilket enligt min åsikt kan sägas visa en uppfattning av hur rättsläget efter VUK-fallen skulle tolkas.

Att HFD inte resonerade i Målet såsom den tidigare rättspraxis som domstolen hänvisade i sina domskäl till bidrar enligt min mening till större osäkerhet avseende svaret på frågan varför HFD valde i Målet att med stöd av 2 § 4 p. SkfIL utvidga olikbehandlingen av närstående i strid med ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Framför allt eftersom det inte är säkert att utgången i

¹²³ Se avsnittet 4.4.2.

¹²⁴ Se avsnittet 3.6.

¹²⁵ Se avsnittet 3.5.

Målet hade blivit detsamma om HFD hade resonerat utifrån risken för att förfarandet skulle upprepas. Ett sådant rekvisit medför enligt min åsikt att hänsyn måste tas till faktorer, vilka bidrar till att risken ökar eller minskar. I VUK-fallen tas endast hänsyn till en faktor, nämligen att sökandena fortsatte att vara aktiva i betydande omfattning i huvudverksamheterna.¹²⁶ HFD tog i Målet endast hänsyn till parternas förhållande till varandra såsom närstående, vilket också enligt min mening skulle kunna vara en faktor som är av betydelse vid riskbedömningen.

Exempelvis kan det finnas ett intresse mellan parterna att upprepa förfarandet i syfte att åtskilliga gånger separera likvida medel från den huvudsakliga verksamheten till ett nytt aktiebolag, låta bolaget ligga i träda under karenstiden för att andelarna i bolaget ska avkvalificeras och därmed möjliggöra för parterna att utta de likvida medlen till en lägre beskattning enligt 42 kap. 15 a § IL. Detta intresse ansågs av domstolen, enligt min tolkning av domskälen i VUK-fallen, föreligga hos sökandena, eftersom risken för upprepning bedömdes som hög i och med att de fortsatte vara verksamma i betydande omfattning i huvudverksamheten under karenstiden. Skillnaden mellan Målet och VUK-fallen var dock enligt min mening att A i Målet hade överlåtit huvudverksamheten till sin närstående, medan sökandena i VUK-fallen fortfarande var delägare i huvudverksamheten. När ett skifte till en ny part sker, vilket är fallet i generationsskiften, medför det enligt min mening att nyckelpersoner i verksamheten inte alltid omedelbart kan överlämna den till efterkommande, utan att ett successivt överlämnande måste ske. Den omständigheten att A fortsatte vara verksam i betydande omfattning i sonens bolag torde därför inte föranleda att risken för att förfarandet kan upprepas är lika hög i Målet som i VUK-fallen.

Risken skulle emellertid, med anledning av uttalanden i förarbetena i IL, kunna bedömas vara högre i närståendeförhållanden än i förhållanden mellan oberoende parter med anledning av att en släktgemenskap anses föreligga.¹²⁷ Enligt min åsikt, som anförts ovan, föranleder detta familjeband dock inte att ett sådant intresse bör presumeras föreligga.¹²⁸ Med anledning av att A i Målet och dennes kollega genomförde transaktioner som omfattades av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL kan det enligt min mening ifrågasättas om intressegemenskapen mellan kollegan och den övertagande parten samt A och den övertagande parten skulle skilja sig åt på ett sätt som skulle resultera i att A anses kringgå skattelag, medan kollegan inte gör det. Båda parter hade lämnat

¹²⁶ Se avsnittet 4.4.2.

¹²⁷ Se avsnittet 2.3.2.

¹²⁸ Se avsnittet 2.4.2.

verksamheten vidare, men i och med familjebanden mellan den övertagande personen och A särbehandlades A i förhållande till sin kollega.¹²⁹ Om ett förflyttande av vinstmedel till ett trädabolag, vari andelarna avkvalificeras efter karenstidens utgång, skulle innebära att vederbörande kringgått skattelag, måste enligt min åsikt både A och kollegan ha kringgått skattelag. Att hävda att bara den närstående kringgått skattelag är, enligt min åsikt, inte hållbart, eftersom det inte nödvändigtvis föreligger någon skillnad i den intressegemenskap som föreligger mellan de närstående, i jämförelse med den intressegemenskap som föreligger mellan den övertagande parten och kollegan. I båda situationerna har enligt min mening den förvärvande parten ett intresse av att förvalta verksamheten, varför det i dennes intresse skulle vara fördelaktigt att behålla de likvida medlen i företaget, medan den överlåtande parten har ett intresse av att ta ut likvida medel till en lägre beskattning. Intressegemenskaperna ser således enligt min mening likadana ut. Av den anledningen borde enligt min åsikt inte närstående parter särbehandlas i förhållande till icke närstående parter på grund av att risken för upprepning skulle vara högre mellan närstående.

Parternas inbördes förhållande är således enligt min mening en faktor som kan påverka risken för upprepning av förfarandet. Om HFD i sina domskäl i Målet hade fört ett resonemang utifrån detta hade det enligt min åsikt varit ett resonemang som på ett bättre sätt hade motsvarat den tillämpning av fjärde rekvisitet i 2 § SkfIL som domstolen gjorde i VUK-fallen. Syftet med lagstiftningen hade enligt min åsikt i ett sådant resonemang utgått från ordalydelsen av hela 57 kap. IL som uttrycker en begränsning för utnyttjande av skattelagstiftningen genom omvandling av inkomster. Om HFD i Målet hade funnit att sådana grunder utgjorde hinder för att ett generationsskifte skulle kunna genomföras på det sätt som företogs i Målet hade det enligt min åsikt kunnat utgöra skäl för att utvidga tolkningen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. På det sätt HFD valde att gå tillväga kan dock enligt min mening inte motivera en utvidgning av den i fåmansbeskattningen skatterättsliga olikbehandlingen av andelsöverlåtelser mellan närstående i jämförelse med andelsöverlåtelser mellan icke närstående.

4.6.4 Slutsats

Det fjärde rekvisitet i 2 § SkfIL är enligt min mening en metod för att låta rättstillämparen frångå ordalydelsen av en skatteregel till förmån för syftet med skattereglerna. Denna metod är

¹²⁹ Se avsnittet 3.4.

dock enligt min åsikt inte rättssäker, eftersom den medför att den skattskyldige får svårt att förutse konsekvensen av sina rättshandlingar i och med att den måste ta hänsyn till ordalydelsen av den aktuella lagen och även bedöma huruvida ordalydelsen överensstämmer med lagstiftningens syfte. Enligt min mening borde det istället ankomma på lagstiftaren att ansvara för att ordalydelsen av lagregeln överensstämmer med lagstiftningens syfte.

I Målet använde HFD rekvisitet om att en rättshandling ska bortses från i 2 § 4 p. SkfL, utan att beakta ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Detta har medfört att den skatterättsliga olikbehandling av överlåtelser mellan närstående som förespråkas i förarbetena och har införts genom rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL har tillämpats på bestämmelsens andra punkt, trots att det rekvisitet inte finns där. Med andra ord ska beskattningsreglerna i ljuset av Målet tolkas på så vis att den skattemässiga olikbehandlingen av överlåtelser mellan närstående i jämförelse med överlåtelser mellan icke närstående har utvidgats. Enligt min mening hade denna utvidgning eventuellt kunnat motiveras av HFD om domstolen hade utgått från faktorer som kan påverka den princip om risk för upprepning av förfarandet som fastställdes i VUK-fallen. På så sätt hade det fjärde rekvisitet tillämpats på ett sätt som enligt min mening hade överensstämt med tolkningen i tidigare rättspraxis samt den anvisning som ges i förarbetena till SkfL, nämligen att ordalydelsen av den lagregel som kringgåts ska utgöra utgångspunkten för bedömningen av huruvida tillämpningen av den lagregel som kringgåts skulle strida mot lagstiftningens syfte. Istället valde domstolen att tillämpa rekvisitet i 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL som medför skatterättslig olikbehandling för närstående och därigenom frångå ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL. Det kan enligt min mening inte motivera en utvidgning av den i fåmansbeskattningen skatterättsliga olikbehandlingen av andelsöverlåtelser mellan närstående i jämförelse med andelsöverlåtelser mellan icke närstående.

5 Inblick i framtiden – nya 3:12 regler

5.1 Inledning

På grund av den olikbehandling som rådande rättsregler medfört avseende beskattningen av överlåtelser mellan närstående i förhållande till externa förvärvare utfärdade regeringen ett direktiv om att en utredning skulle överse fåmansbeskattningsreglerna.¹³⁰ I detta kapitel redogörs för de förändringar som föreslås i Utredningen och Lagrådsremissen. Kapitlet avslutas med en analys avseende huruvida förändringarna kan avhjälpa problemet företas i syfte att ge läsaren ett perspektiv av hur beskattningsreglerna avseende kapitalvinst vid andelsöverlåtelser kan komma att tolkas i framtiden. Med kapitlet ämnas läsaren få en inblick i hur framtiden kan se ut och det innehåller således inte en uttömmande analys av förslagen i Utredningen och Lagrådsremissen.

5.2 Förslaget i Utredningen och Lagrådsremissen

I Utredningen görs en sammanställning av rättsläget och slutsatsen är att olikbehandling förekommer som inte är önskvärd och bör åtgärdas.¹³¹ Den lag som föreslås är utformad som en huvudbestämmelse med en undantagsbestämmelse, vilken omfattar ägarskiftet mellan närstående i syfte att utjämna olikheten i beskattningen.¹³² Huvudbestämmelsen består till stor del av den nuvarande formuleringen av 57 kap. 4 § IL. Det har dock införts ett tillägg avseende rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* som medför att det även ska omfatta indirekt andelsägande, med anledning av att en prövning mot 2 § SkfIL som gjorts i praxis genom Karenstidsfallet, VUK-fallen och Målet inte ska behövas.¹³³

Eftersom rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* medför att en delägars möjlighet att avkvalificera andelar i samband med en försäljning till en närstående begränsas i jämförelse med om överlåtelser skulle ske till en extern förvärvare föreslås ett undantag införas som skulle avse förhållanden som var av betydelse vid generationsskiftet, nämligen förvärvarens aktivitet i verksamheten efter skiftet och närståenderelationen mellan parterna i överlåtelser.¹³⁴

¹³⁰ Dir. 2014:42, s. 1.

¹³¹ SOU 2016:75, s. 365, 367 och 369 samt Fi2016/03965/S1, s. 44.

¹³² SOU 2016:75, s. 394 och Fi2016/03965/S1, s. 45.

¹³³ SOU 2016:75, s. 394.

¹³⁴ SOU 2016:75, s. 381-382 och Fi2016/03965/S1, s. 42 och 45.

Undantagsbestämmelsen utformades utifrån de principer som fastställts i Trädomarna avseende begreppet *verksamhet* i rekvisitet *samma eller likartad verksamhet*, men med villkor för att möjliggöra att överlåtelser mellan närstående kan beskattas enligt regler utanför fåmansbeskattningsreglerna, såsom överlåtelser mellan externa förvärvare, och samtidigt begränsa utrymmet för inkomstomvandling.¹³⁵ Karenstiden börjas således inte löpa när delägarens och dennes närståendes aktivitet upphört i fåmansföretaget, utan när ägarövergången skett.¹³⁶ Delägaren får nämligen inte äga några andelar i verksamhetsföretaget för att andelarna ska avkvalificeras.¹³⁷ Enligt Utredningen och Lagrådsremissen öppnar detta visserligen möjligheter för viss inkomstomvandling, men utesluter att det kan göras systematiskt, eftersom ett villkor införts, enligt vilket överlåtaren måste ha varit aktiv i företaget under fem av de sju senaste beskattningsåren.¹³⁸ Däremot påpekas att andra försök till inkomstomvandling kan företas inom ramen för ett generationsskifte till följd av undantagsbestämmelsen och alla dessa situationer kan inte behandlas inom ramen för nuvarande lagstiftning. Av den anledningen har ett villkor föreslagits om att undantagsbestämmelsen kan bortses från om det föreligger *särskilda skäl*, vilka kan hänföras till förhållanden eller transaktioner mellan någon part på överlåtar- eller förvärvarsidan.¹³⁹ Undantagsbestämmelsen ska dessutom inte tillämpas på makar i och med den personliga och ekonomiska gemenskap som råden dem emellan samt att bevissvårigheter kan uppkomma avseende vem av makarna som i realiteten varit verksam i betydande omfattning i företaget.¹⁴⁰ Den möjlighet som ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL medförde att rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* inte var tillämpligt på andelar som delägaren ägde indirekt föreslås tas bort. Rekvisitet om *samma eller likartad verksamhet* ska kunna tillämpas även i den situationen.¹⁴¹

5.3 Analys och avslutning

Den föreslagna regeln är enligt min mening ett resultat av en avvägning mellan å ena sidan intresset att skapa likartad skatterättslig behandling av kapitalvinster till följd av överlåtelser mellan närstående som överlåtelser mellan externa förvärvare och å andra sidan intresset av att

¹³⁵ SOU 2016:75, s. 380-381 och Fi2016/03965/S1, s. 45.

¹³⁶ SOU 2016:75, s. 387-388.

¹³⁷ Ibid, s. 383-384.

¹³⁸ SOU 2016:75, s. 387-388 och Fi2016/03965/S1, s. 45.

¹³⁹ SOU 2016:75, s. 391 och Fi2016/03965/S1, s. 45.

¹⁴⁰ SOU 2016:75, s. 386 och Fi2016/03965/S1, s. 45.

¹⁴¹ Fi2016/03965/S1, s. 46

förhindra inkomstomvandling. Enligt min åsikt motsvarar bestämmelsen på ett bättre sätt de tolkningar av gällande rätt som gjorts i praxis genom Trädadomarna och visar hur lagstiftaren förhåller sig till Målet, Karenstidsfallet och VUK-fallen. På så vis klargörs rättsläget och medborgarna ges bättre förutsättningar för att kunna genomföra generationsskiften. Däremot är bestämmelsen lång och innehåller många villkor, vilket enligt min mening kan medföra att regeln upplevs komplicerad. Ingen hänsyn tas heller till intressegemenskapen mellan parterna, utan istället behålls närståendekretsen i sin nuvarande utformning. Däremot medför undantagsbestämmelsen att närståendekretsen inte behöver vara ett hinder som tidigare för delägare att överlåta sin verksamhet till närstående. Av den anledningen behöver enligt min mening inte heller intressegemenskapen mellan parterna beaktas. Dock har i förslaget inget undantag gjorts för överlåtelser mellan makar på grund av att en intressegemenskap anses föreligga i ett sådant förhållande som medför att risken för inkomstomvandling och bevissvårigheter är för hög. Enligt min mening har således närståendekretsen i en överlåtelssituation begränsats från att avse långväga förhållanden, såsom syskons make, till att avse endast ett förhållande, vilket ligger nära delägaren. Att det ska presumeras föreligga en intressegemenskap mellan makar kan fortfarande enligt min mening ifrågasättas, bland annat med anledning av att det finns andra former av partnerförhållanden, vari personer lever under äktenskapsliknande förhållanden, såsom sambor, men som, enligt utformningen av lagen, inte anses innebära att en intressegemenskap föreligger som föranleder särskild risk för inkomstomvandling. Emellertid är det enligt min mening positivt att närståendekretsen genom förslaget blir snävare.

Undantagsbestämmelsen är utan verkan om det föreligger *särskilda skäl*. Villkoret kan enligt min mening sägas vara ett uttryck för 2 § 4 p. SkfL och det är förmånligt för rätts säkerheten att en sådan bedömning görs i samband med tillämpningen av den aktuella lagregeln istället för att den skattskyldige ska beakta regler i andra lagar. Det kan dock medföra svårigheter vid tolkningen av bestämmelsen att den innehåller ett otydligt rekvisit såsom *särskilda skäl* utgör. Varken Utredningen eller Lagrådsremissen har gett förslag på hur villkoret ska tillämpas, men har försökt lindra tolkningssvårigheterna genom att koppla skälen till förhållanden eller transaktioner mellan parterna. Det är dock enligt min åsikt inte tillräckligt för att undvika att den skattskyldiges möjlighet att förutse konsekvensen av sin rättshandling försvagas med anledning av villkoret.

Avslutningsvis kan konstateras att den nuvarande utformningen av 57 kap. 4 § IL har införts i syfte att förhindra inkomstomvandling av arbetsinkomster från inkomstslaget tjänst till inkomstslaget kapital. En särskild begränsning har utformats för överlåtelser mellan närstående, eftersom det i förarbetena anses föreligga en intressegemenskap dem emellan som föranleder en högre risk för inkomstomvandling. Enligt min mening kan dock en sådan intressegemenskap föreligga oberoende av om parterna är närstående eller inte. Hursomhelst innebär det att ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL medför en skatterättslig olikbehandling av andelsöverlåtelser mellan närstående i jämförelse med andelsöverlåtelser mellan icke närstående. Denna olikbehandling medges enligt min mening inte av ordalydelsen av 57 kap. 4 § 1 st. 2 p. IL i och med att rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* saknas i den punkten. HFD har dock i Målet enligt min mening med hjälp av 2 § SkfIL utvidgat denna bestämmelse till att liksom första punkten medge en olikbehandling av andelsöverlåtelser mellan närstående genom att tillämpa rekvisitet *samma eller likartad verksamhet* på ett förfarande som omfattas av den andra punkten i 57 kap. 4 § 1 st. IL. Utvidgningen har dock skett på grunder som enligt min mening inte kan anses förenliga med hur det fjärde rekvisitet i SkfIL enligt förarbeten och tidigare rättspraxis ska tolkas.

Den av Utredningen och Lagrådsremissen föreslagna lagregeln tar vissa svårigheter, såsom den rättsosäkra tillämpningen av 2 § SkfIL i beaktande, men lämnar andra svårigheter, genom att exempelvis införa det osäkra rekvisitet *särskilda skäl*. Dock är det enligt min åsikt mer fördelaktigt i dagsläget att anta en lagregel som på ett bättre sätt redogör för rättslaget än den nuvarande regeln, trots att det kan medföra att regelverket inte blir mindre komplicerat än tidigare. Genom att lagstiftaren ger tydligare riktlinjer för vad som gäller avseende den skatterättsliga behandlingen av överlåtelser mellan närstående ökar förutsebarheten för de skattskyldiga. Oavsett om det förslag som lämnats kommer att införas eller inte är det enligt min mening positivt att lagstiftaren vidtar åtgärder i syfte att underlätta för skattskyldiga att genomföra generationsskiften som är förenliga med skattelagstiftningen och dessutom minskar den skatterättsliga olikbehandlingen som föreligger vid en delägars andelsöverlåtelse till en närstående i jämförelse med andelsöverlåtelse till en extern förvärvare.

Källförteckning

Lagar

Inkomstskattelag (1999:1229)

Kommunalskattelag (1928:370)

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Lag (1974:576) om statlig inkomstskatt

Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område

Regeringsformen (1974:152)

Förarbeten

Prop. 1999/00:2 *Inkomstskattelagen*

Prop. 1999/00:15 *Slopade stoppregler*

Prop. 1996/97:170 *Reformerad skatteflyktslag*

Prop. 1995/96:109 *Skattelättnad för riskkapital m.m.*

Prop. 1994/95:209 *Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.*

Prop. 1992/93:127 *om vissa frågor om beskattning av tjänst*

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

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

Prop. 1975/76:81 *med förslag om ändring i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, m.m.*

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

SOU 2016:75. *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*

SOU 2002:52. *Beskattning av småföretag*

SOU 1998:116. *Stoppreglerna*

SOU 1993:29. *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen*, Del 2

SOU 1989:33. *Reformerad inkomstbeskattning*, Del 2

SOU 1975:77. *Allmän skatteflyktsklausul*

SOU 1975:54. *Fåmansbolag*

SOU 1963:52. *Om åtgärder mot skatteflykt*

Dir. 2014:42. *Översyn av beskattningen vid ägarskiftet i fåmansföretag*

Fi2016/03965/S1 Utkast till Lagrådsremiss *Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag*

Rättspraxis

Mål nr 6600-15 från HFD

HFD 2015 ref. 17 I och II

RÅ 2010 ref. 11 I-V

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2005 ref. 3

Dnr 54-15/D *Inkomstskatt: Kvalificerade andelar, skatteflykt*, SRN

Dnr 126-13/D *Inkomstskatt: Upprepade interna aktieöverlåtelser*, SRN

Dnr 125-13/D *Inkomstskatt: Upprepade interna aktieöverlåtelser*, SRN

Dnr 117-07/D *Inkomstskatt: Kvalificerade andelar; samma eller likartad verksamhet*, SRN

Dnr 57-08/D *Inkomstskatt: Kvalificerade andelar; samma eller likartad verksamhet*, SRN

Dnr 69-08/D *Inkomstskatt: Kvalificerade andelar; samma eller likartad verksamhet*, SRN

Dnr 77-08/D *Inkomstskatt: Kvalificerade andelar, samma eller likartad verksamhet*, SRN

Dnr 112-08/D *Inkomstskatt: Kvalificerade andelar, samma eller likartad verksamhet*, SRN

Dnr 163-06/D *Inkomstskatt: Upprepade interna aktieöverlåtelser*, SRN

Litteratur

Agell, A., Malmström, Å., Ramberg, C. & Sigeman, T., *Civilrätt*, 24:e uppl., 2016, Liber AB

Asklöv, S. & Zinders, R., *Trädadomarna – konsekvenser och fallgröpar*, SvSkT 2011:1 s. 56-68

Bernitz, U., *Introduktion*, i *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder* s. 17-35, 13:e uppl., 2014, Norstedts Juridik AB

Grosskopf, G., *Beskattning av fåmansbolag: En inkomstskatterättslig studie av särbehandlingen av fåmansbolag*, 1976, P A Norstedts & Söners förlag

Gunne, C., *A 6 Beskattning av fåmansföretag*, SN 2010 s. 356-367

Helmers, D., *Kringgående av skattelag – Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, 1954, Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB

Heuman, L., *Rättspraxis*, i *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder* s. 133-161, 13:e uppl., 2014, Norstedts Juridik AB

Holstad, P., *Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?*, SN 2010 s. 294-310

Hultqvist, A., *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, SN 1996 s. 670-681

Hultqvist, A., *Skatteflyktslagen – Vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, SN 1995 s. 578-590

Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod*, 7:e uppl., 2014, Iusté AB

Leijonhufvud, M., *Förarbeten*, i *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder* s. 111-131, 13:e uppl., 2014, Norstedts Juridik AB

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C. & Simon Almedal, T., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 15:e uppl., 2015, Studentlitteratur AB

Lodin, S-O., *Femton år med 3:12-reglerna, några principiella synpunkter*, i *Festskrift till Nils Mattsson* s. 209-237, 2005, Iustus Förlag AB

Nilsson, P. & Rydin, U., ”Samma och likartad verksamhet” – en uppdatering, SvSkT 2014:6-7 s. 480-495

Peczenik, A., *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1995, Fritzes Förlag AB

Påhlsson, R., *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, SN 2016 s. 105-128

Richter, F., *Generationsskifte av fåmansföretag på samma skattemässiga villkor som kompanjon bedömdes utgöra skatteflykt*, SvSkT 2016:4 s. 301-315

Richter, F., *Svar på Skatteverkets yttrande daterat 2016-01-15*, aktbilaga 27, mål nr 6600-15, 2016, HFD

Richter, F., *Svar på Skatteverkets överklagande av Skatterättsnämndens avgörande*, mål nr 54-15/D, aktbilaga 14, mål nr 6600-15, 2015, HFD

Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, 2007, JIBS Dissertation Series

Sandgren, C., *Om empiri och rättsvetenskap Del I*, JT 1995/96 nr 3 s. 726-747

Sandgren, C., *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, TFR 2005 vol. 118 nr 4-5 s. 648-656

Silfverberg, C., *Samma eller likartad verksamhet*, SN 2009 s. 437-451

Tivéus, U., *Regeringsrätten tolkar begreppet samma eller likartad verksamhet*, SN 2010 s. 236-244

Tjernberg, M., *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, 1999, Iustus Förlag AB

Vogel, H-H., *Den juridiska litteraturen*, i *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder* s. 185-203, 13:e uppl., 2014, Norstedts Juridik AB

Elektroniska källor

Eriksson, L., kommentaren till inkomstskattelag (1999:1229) i *Karnov*, 2008, uppdaterad 2017-01-01.

https://pro-karnovgroup-se.e.bibl.liu.se/document/530670/28#SFS1999-1229_N2207

(hämtad 2017-03-04)