



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Rainer Jussila-Långström

# Rätten till utdelning

En ny generationsskiftesmodell?

Examensarbete  
20 poäng

Handledare:  
Lars Pelin

Ämnesområde:  
Skatterätt

Termin:  
HT 2005

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Allmänt	4
1.2 Metod och disposition	5
1.3 Frågeställning, syfte och avgränsning	5
1.4 Förutsättningar för exemplen	6
1.4.1 Tjänsteföretaget	8
1.4.2 Konsultföretaget	8
<b>2 GÅVA</b>	<b>9</b>
2.1 Civilrättslig definition av gåva	9
2.2 Gåvomomentet	10
2.3 Huvudsaklighets- och delningsprincipen	11
<b>3 ÄR RÄTTEN TILL UTDELNING EN DELÄGARRÄTT</b>	<b>13</b>
<b>4 ALTERNATIV 1</b>	<b>15</b>
4.1 Överlåtelse av aktierna till fysisk person	15
4.2 Kvalificerade aktier	16
4.3 Fysisk person överlåter AB X aktier till AB Y.	16
4.4 Koncernbidrag och näringsbetingade andelar.	17
4.5 Rätten till utdelning	18
<b>5 ALTERNATIV 2</b>	<b>20</b>
5.1 Inledning	20
5.2 Överlåtelse av aktierna till stiftelsen	20
5.3 Kvalificerade aktier	21

5.4	Överlåtelse av AB X aktier till AB Y	21
5.5	Koncernbidrag och skattefri utdelning	22
5.6	Rätten till utdelning	22
<b>6</b>	<b>BULVAN, SKATTEFLYKT OCH ANDRA INVÄNDNINGAR MOT RÄTTEN TILL UTDELNING</b>	<b>23</b>
6.1	Bulvanförhållanden/skenhandlingar	23
6.2	Skatteflyktsklausulen	23
6.3	Avtalslagen	25
<b>7</b>	<b>3:12 REGLERNA</b>	<b>29</b>
7.1	Bakgrund	29
7.2	Nya 3:12 regler	29
<b>8</b>	<b>EKONOMISK ANALYS</b>	<b>31</b>
8.1	Skatteuträkning för tjänsteföretaget AB X.	31
8.1.1	Lön från bolaget	31
8.1.2	Utdelning schablonregeln	31
8.1.3	Löneunderlagsregeln	32
8.1.4	Rätten till utdelning	33
8.2	Skatteuträkning för konsultföretaget AB X.	34
8.2.1	Lön från bolaget	34
8.2.2	Utdelning	34
8.2.3	Rätten till utdelning	35
8.3	Sammanställning	36
<b>9</b>	<b>SLUTSATS</b>	<b>38</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>40</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>42</b>

# Sammanfattning

Rätten till utdelning kan komma att bli en tänkbar generationsskiftesmodell eftersom interna aktieöverlåtelser beskattas hårdare än tidigare med de nya 3:12 reglerna.<sup>1</sup>

För att kunna analysera huruvida det finns incitament för att använda sig av rätten till utdelning användes tre olika scenarier. Dessa utgår från två olika former av fåmansbolag där det ena företaget bedriver ett mindre lönsamt tjänsteföretag och det andra företaget är ett vinstdrivande konsultföretag.

Uppsatsen behandlar en del av den rättspraxis som finns angående den civilrättsliga definitionen av gåva. I de fall det inte föreligger gåva i civilrättslig mening kan dessa rättshandlingar angripas med stöd av skatteflyktslagen eller avtalslagen vid bedömning av rättshandlingen ifråga.

En intressant aspekt i utredningen är situationen när utdelning lämnas till närstående, exempelvis make/maka eller sambo. Uppsatsen belyser också huruvida det är möjligt att kringgå fåmansföretagsbeskattningen genom att lämna utdelningsrätten till en närstående vilken i sin tur beskattas för denna utdelning i inkomstslaget kapital. Min personliga åsikt angående denna fråga, är att det är såväl fullt legitimt, som legalt att gåvovis överlåta rätten till utdelning till sin sambo respektive make/maka och på så sätt undvika en progressiv beskattning. Detta förutsätter att rekvisiten för gåva är för handen.

---

<sup>1</sup> Framkommer av IL 57:21.

# Förord

Jag vill tacka Magnus Lindholm på Skatteverket i Malmö, som har bidragit med intressanta synpunkter och som även har framfört problemställningen rätten till utdelning till Skatteverkets expertgrupp, ett varmt tack riktas också till berörda tjänstemän på Finansdepartementet, ingen nämnd och ingen glömd, för benägen hjälp med utvärderingen.

Jag vill även passa på att tacka Stefan Aldén och Louise af Klint på SkattePartner i Lund AB. De har fungerat som bollplank när jag har kört fast i uppsatsen.

Min handledare Lars Pelin har även bistått med korrekturläsning samt bidragit med nya infallsvinklar.

Sist men inte minst har jag min fru Britt-Louise och mina döttrar Sandra, Evelina och Felicia att tacka för det tålamod de haft med min tankspriddhet.

# Förkortningar

ABL	Nya Aktiebolagslagen enligt prop.2004/05:85.
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalk (1970:994)
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd I
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
Skbrl	Lag (1936:81) om skuldebrev
SN	SkatteNytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SST	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Allmänt

I samband med att AGL upphörde att gälla vid årsskiftet 2004/2005 har jag reflekterat över om man kan kringgå fåmansbolagsreglerna genom att ge rätten till utdelning till en närstående.<sup>2</sup>

Närståendebegreppet i 2:22 IL omfattar:

- make,
- förälder,
- mor- och farförälder,
- avkomling och avkomlings make,
- syskon, syskons make och avkomling, och
- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

Styvbarn och fosterbarn intar i denna definition ställning som avkomling.

De som omfattas av Sambolagen (2003:376), det vill säga två personer som stadigvarande bor tillsammans i ett parförhållande och har gemensamt hushåll, berörs inte av ovannämnda lagrum. Däremot finner man en lagregel i 2:20 IL vilken anger att för sambor som har gemensamma barn eller tidigare har varit gifta med varandra, skall bestämmelsen om makar gälla för dem.

När ett företag upphör att vara ett fåmansföretag inträder en spärrtid på 5 år, 57:6 IL. Spärrtiden innebär att andelarna fortfarande har kvar sin karaktär som kvalificerad andel hos andelsägaren. När man genom gåva ger rätten till utdelning till någon som inte är ägare av andelarna beskattas gåvomottagaren för eventuell utdelning i inkomstslaget kapital, 41:12 IL.

Denna uppsats kommer, vilket nämndes i sammanfattningen, att behandla tre olika scenarier där rätten till utdelning har överlämnats till en närstående. Rätten till utdelning utgår ifrån 42:12 IL, där stadgas följande: ”Utdelning skall tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.”

Det är således mottagaren som beskattas för utdelningen. Huvudregeln är att beskattning skall ske när den kan disponeras, dvs. enligt kontantprincipen. För delägare i fåmansföretag innebär det att utdelningen ska tas upp till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för lyftning dvs. samma beskattningsår som företaget gör sin avsättning.<sup>3</sup> För icke delägare i ett kupongbolag är utdelningen, om annat ej beslutas, disponibel när bolagsstämman fattat beslut. Eftersom kupongen liksom aktien i sådant fall

---

<sup>2</sup> Prop.2004/05:25.

<sup>3</sup> RÅ 1974 ref.101.

är ett innehavarpapper är det den som innehar kupongen som har rätt att få utdelningen.<sup>4</sup> Beträffande avstämningsbolag är det den som är antecknad som utdelningsberättigad i avstämningsregistret som har rätten till utdelningen.<sup>5</sup>

## 1.2 Metod och disposition

Jag har valt en problemorienterad metod för detta examensarbete, dvs. jag utgår från fiktiva fall och ser om den rättsregel, vilken jag vill använda mig av kan appliceras på de respektive fallen.

Första kapitlet inledes med en frågeställning och introducerar de exempel som behandlas i uppsatsen. Kapitel 2 behandlar begreppet gåva. I kapitel 3 analyserar jag om rätten till utdelning är en delägarrätt. I kapitel 4-5 går jag igenom de olika transaktionerna av de två exemplen. Med kapitel 6 utreder jag huruvida rättshandlingarna i exemplen i kapitel 4-5 kan angripas med tillämpning av skatteflyktslagen, avtalslagen eller av bulvanlagar.<sup>6</sup> Kapitel 7 beskriver de nya 3:12 reglerna och i kapitel 8 framställs en ekonomisk analys med de nya 3:12 reglerna. Uppsatsen avslutas med en slutsats i kapitel 9.

## 1.3 Frågeställning, syfte och avgränsning

Tidigare beskattades rätten till utdelning dels med gåvoskatt och inkomstskatt, dvs. säga två gånger.<sup>7</sup> Detta innebar att det inte fanns något incitament att ge rätten till utdelning till en närstående eftersom det totala skattetrycket i så fall blev för högt. Jag avser att undersöka vad som händer med beskattning av utdelningen om en fåmansbolagsägare överlåter sina aktier till sina barn och de i sin tur överlåter rätten till utdelning till sina föräldrar. Kommer denna utdelning enbart att beskattas i inkomstlaget kapital hos föräldern eller måste man också ta hänsyn till 3:12 reglerna och till skatteflyktsklausulen.

Blir bedömningen annorlunda om en person väljer att överlåta aktierna till en stiftelse, eller att man ger rätten till utdelning till sin sambo, maka/make?

För att göra analysen överskådlig har jag valt att konstruera tre exempel varav två exempel behandlar generationsskiften och det tredje exemplet

---

<sup>4</sup> Framgår av 2:24 Lag (1936:81) om skuldebrev och av 4:39 ABL.

<sup>5</sup> 4 kap. Lag (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument

<sup>6</sup> Bulvanlagar återfinnes inom olika rättsområden exempel på sådana lagar finner man, Lag (1985:277) om vissa bulvanförhållanden, Lag (1992:1602) om valuta- och kreditreglering och i Aktiebolagslagen. Se även SOU 1998:47 Bulvanutredning.

<sup>7</sup> Gåvoskatten var mellan 10 -30 %, se AGL 28 §. Läggas sedan bolagsskatten, med 28 %, till detta och därtill kapitalskatten skulle en utdelning på 120 000 kronor till en närstående beskattas med 80 600 kronor det vill säga ca: 67 % av beskattningsunderlaget.



hanterar rätten till utdelning till en närstående. Det sista exemplet är i och för sig ingen generationsskiftesmodell men frågeställningen är så pass intressant att den måste besvaras.

## 1.4 Förutsättningar för exemplen

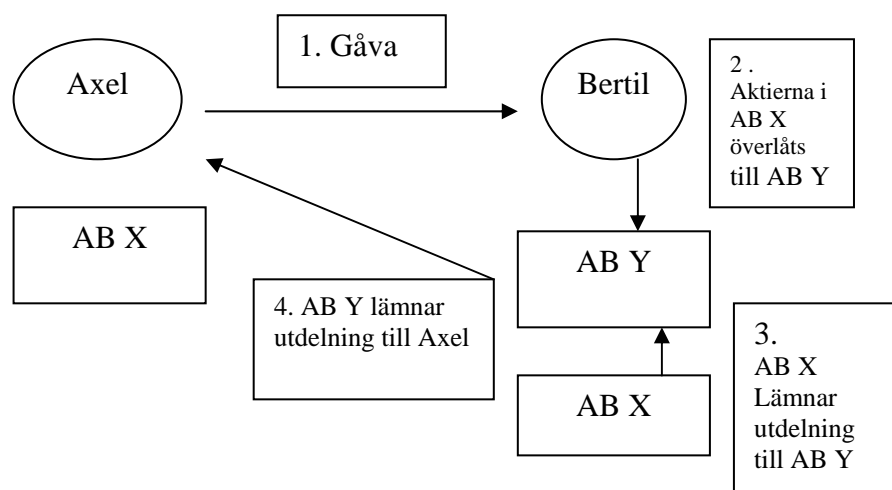
För att kunna bedöma när det är lönsamt att använda sig av rätten till utdelning som en generationsskiftesmodell använder jag mig av två olika utgångspunkter. Den första utgångspunkten utgår ifrån ett mindre lönsamt tjänsteföretag. Den andra utgångspunkten bygger på ett lönsamt konsultföretag som under en längre tid har samlat på sig vinstmedel.

De första två exemplen (figur 1 och 2) behandlas i var sitt kapitel medan det sista exemplet (figur 3) tas upp i kapitel 6.2, 6.3 och även i slutsatsen.

Exempel 1.

I exempel ett är Axel är ägare till bolaget AB X och Bertil är ägare till AB Y. Axel överlåter aktierna i AB X benefikt till Bertil som därefter överlåter AB X aktier till AB Y. Året därefter lämnar AB Y en del av företagets vinst till Axel i form av rätten till utdelning.

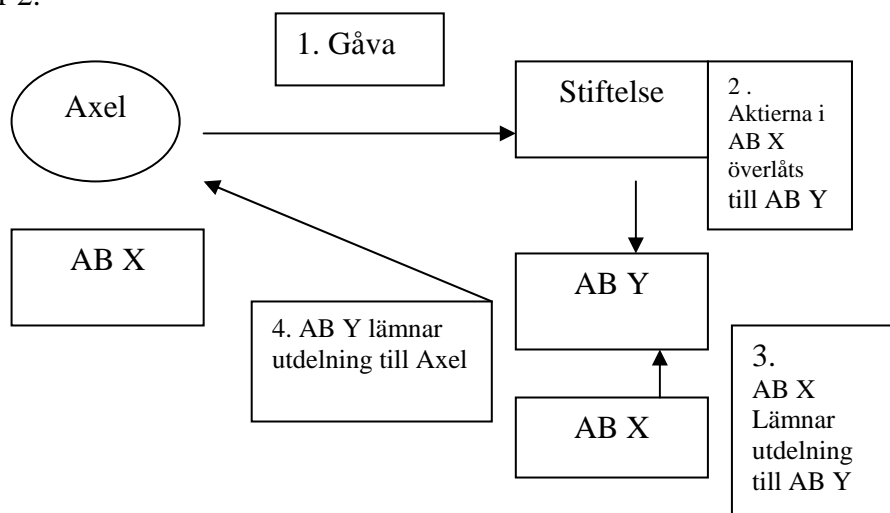
Figur 1.



## Exempel 2.

Samma förutsättningar som i exempel ett med den skillnaden att Axel överlåter sina aktier i AB X till en stiftelse. Stiftelsen i sin tur överlåter AB X aktier till AB Y. Året därefter lämnar AB Y en del av företagets vinst till Axel i form av rätten till utdelning.

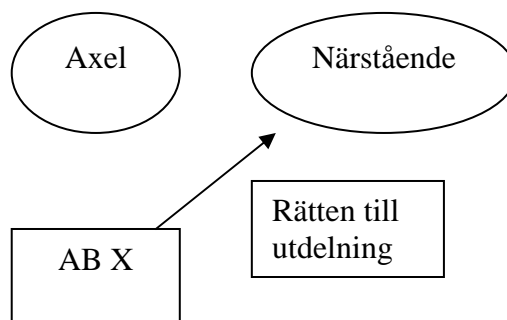
Figur 2.



## Exempel 3

Detta exempel behandlar rätten till utdelning till en närstående. Axel behåller sina aktier i AB X och lämnar istället rätten till utdelning till en närstående som inte är verksam i bolaget.

Figur 3.



### 1.4.1 Tjänsteföretaget

Axel som är 65 år<sup>8</sup> och hans son Bertil är tillsammans verksamma i faderns aktieföretag, AB X. Den vinst som genereras i bolaget härstammar från faderns och sonens respektive arbetsinsatser. I bolaget finns det för närvarande 5 personer anställda. Nu planerar fadern att dra sig tillbaka och låta sonen driva företaget vidare. Bolaget har varit verksamt i 15 år men har inte varit vidare lönsamt. De vinster som har inbringats har gått till löner och investeringar. Att avyttra företaget till en extern köpare eller ett genomförande av en intern aktieöverlåtelse låter sig ej göras, eftersom det inte ens skulle inbringa tillräckligt med medel för att kunna finansiera skatten.

Företaget har ett täckningsbidrag om 400 000 kronor årligen. Ur detta täckningsbidrag tar Axel ut sin lön med c:a 300 000 kronor inklusive arbetsgivaravgift. Resterande av täckningsbidraget används för investeringar och för att klara av svängningar inom branschen.

### 1.4.2 Konsultföretaget

I konsultföretaget råder samma förutsättningar som i tjänsteföretaget med det undantaget att företaget under en längre tid har byggt upp en förmögenhet i en pensionsstiftelse för att trygga Axels pension. I pensionsstiftelsen finns det för närvarande en förmögenhet i värdepapper motsvarande c:a 2 500 000 kronor.

Också detta företag har 5 anställda, dessa genererar företaget en vinst före skatt med c:a 1 000 000 kronor om året. Axel har varje år uppburit en lön som motsvarar 7,5 basbelopp. I företaget finns även 3 500 000 kronor i beskattade vinstmedel och årets vinst räknas bli 800 000 kronor efter bokslutsdispositioner och skatt.

---

<sup>8</sup> Axels ålder är relevant eftersom den styr huruvida bolaget ska betala arbetsgivaravgift eller särskild löneskatt, se kapitel 8.1.1. nedan.

## 2 Gåva

### 2.1 Civilrättslig definicion av gåva

Definitionen av gåvobegreppet kännetecknas av tre så kallade gåvorekvisit, det skall föreligga förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Gåvobegreppet har vuxit fram i takt med samhällsutvecklingen och de ekonomiska transaktionerna har påverkat bedömningen av begreppet. Beroende på den tid som man lever i kan en och samma transaktion uppfattas som en gåva i ett sammanhang men behöver inte göra det i ett annat.<sup>9</sup>

#### *Förmögenhetsöverföring*

Med förmögenhetsöverföring avses att den ena partens förmögenhet minskar och den andre partens förmögenhet ökar till följd av överföringen. Det som kännetecknar en förmögenhetsöverföring är att vederlaget för tillgången understiger marknadsvärdet. En förmögenhetsöverföring av lös egendom anses ha ägt rum när egendomen har kommit i mottagarens besittning.<sup>10</sup> För överlåtelse av fast egendom krävs det enligt JB 4 kap1 § en skriftlig överlåtelsehandling.

I RÅ 1993 ref.43 I kom RR fram till att det inte föreligger gåva när en fastighet överlåtes till ett bolag, vilket man själv äger. Stötestenen är att rekvisitet förmögenhetsöverföring inte är uppfyllt.

I de exempel jag tagit upp sker förmögenhetsöverföringen när aktierna i X AB kommer i mottagarens besittning. I och med besittningen får mottagaren sakrättsligt skydd gentemot överlåtarens fordringsägare.<sup>11</sup> För att mottagaren skall kunna förvärva de rättigheter som är kopplade till aktierna, rösträtt på bolagsstämman, är denne tvungen att få sitt innehav inskrivet i aktieboken, 4:37 ABL

#### *Frivillighet*

Transaktionen skall vara frivillig för givaren och får således inte grunda sig på förpliktelse att genomföra överföringen på grund av skadestånd eller liknande omständighet.

Ett exempel som faller vid sidan av gåvobegreppet är bidrag som har karaktär av personalkostnad. Dessa bidrag saknar det ovan nämnda inslaget av frivillighet.

---

<sup>9</sup> Silfverberg Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv,1992, s. 14 ff.

<sup>10</sup> I 2 § Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva anges att gåvan inte är fullbordad förrän den har kommit i gåvotagarens besittning.

<sup>11</sup> 1 § Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva.

I NJA 1991s.748 var frågan huruvida utskiftande av medel från en familjestiftelse i samband med dess upplösning skall anses utgöra gåva och därmed föranleda uttagande av gåvoskatt. HD ansåg att upplösningen av familjestiftelsen och utskiftningen av medlen inte skulle falla in under definitionen gåva. Rekvisitetet frivillighet var inte uppfyllt eftersom stiftelsens ändamål var att främja familjen.

#### *Gåvoavsikt*

Givaren skall ha för avsikt att berika mottagaren. Det får inte föreligga affärsmässiga förpliktelser mellan parterna, dvs. för att gåvoavsikt skall anses vara för handen, får förpliktelsen i fråga inte grundas på ett affärsmässigt förhållande.

Detta rekvisit innefattar ett subjektivt moment och är det mest omdiskuterade av de tre. Under den klassiska lärans tid, dvs. under 1800-talet ansågs det vara tillräckligt att givarens motiv var ett berikande av gåvomottagaren och andra motiv beaktades föga eller inte alls. Som en reaktion mot den klassiska teorin växte under slutet av 1800 talet fram en objektivt präglad uppfattning om gåvoavsikten. Utvecklingen gick från att betrakta gåvoavsikten som ett rent subjektivt rekvisit, till dagens sätt att bedöma överlåtarens avsikter utifrån ett mera objektivt synsätt.<sup>12</sup>

## **2.2 Gåvomomentet**

I och med upphävandet av AGL uppstår nya gränsdragningsproblem huruvida en gåva inkomsträttsligt skall klassificeras som gåva eller som annan rättshandling. För att kunna utröna om en överlåtelse faller in under den inkomstskatterättsliga definitionen av gåva blir man därför tvungen att analysera den praxis som redan finns inom detta område.

I de flesta fall överensstämmer Skatteverkets syn på gåva med det civilrättsliga gåvobegreppet. En grundläggande förutsättning för att det ska föreligga gåva är att överlåtelsen innehåller ett gåvomoment.

I RÅ 1993 ref.43 I -II bedömde RR huruvida gåvomomentet var tillräckligt när en fastighetsägare överlät fastigheter till ett AB vilket också ägdes av fastighetsägarens barn och maka. Domstolen ansåg att gåvomomentet inte var tillräckligt stort för att det skulle anses utgöra gåva. Barnens ägandeskap i bolaget var endast 7 % och detta ansågs inte vara tillräckligt. I RÅ 2004 ref.42 var situationen snarlik. I detta rättsfall blev bedömningen annorlunda och anledningen till detta var att barnet ägde 40 % av bolaget. Domstolen gjorde bedömningen att det fanns ett större inslag av gåvomoment jämfört med RÅ 1993 ref.43 I-II.

---

<sup>12</sup> Silfverberg s. 23 ff.

I RÅ 2001 ref. 2 var frågan om en överlåtelse av fastigheter skulle behandlas som avyttring eller såsom gåva. Fastigheterna skulle överlåtas till ett aktiebolag, vilket till 40 % ägdes av närstående till givaren. RR gjorde den bedömningen att gåvomomentet var ett betydande inslag i transaktionen. Av den orsaken skulle den skattemässigt också behandlas som en gåva.

I det berömda Larissa-Köhler målet, NJA 1980 s.642, överlät Larissa sina tillgångar till ett nybildat bolag som ägdes gemensamt av Larissa, maken och deras dotter. Efter överlåtelsen ägde hon 30 % av bolaget och resterande ägdes av maken. Trots att det inte fanns en gåvoavsikt med överlåtelsen bedömde domstolen att det fanns ett betydande inslag av gåva och bedömde rättshandlingen som en sådan.

I RÅ 2000 ref.31 sponsrade Procordia Kungliga Teatern AB i Stockholm. Procordia var huvudsponsorn för den internationella verksamheten. Som huvudsponsor kunde Procordia disponera egna föreställningskvällar på Operan. Detta skedde utan extra kostnad för dem. De erhöll också, likaledes utan extra kostnad, sex biljetter till fasta platser med bästa placering, reserverade till samtliga föreställningskvällar på stora scenen. Förutom dessa biljetter erhöll de därutöver tjugo biljetter till varje premiärföreställning på Operan. Skattemyndigheten vägrade avdrag för sponsringen och ansåg att värdet av avtalade motprestationer i form av reklam och marknadsföring inte stod i rimlig proportion till bidragens storlek. Denna del av bidragen hade utgjort icke avdragsgilla gåvor. RR prövade i målet huruvida bidraget skulle utgöra en gåva och om bidraget skulle omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor.

Huvudregeln är att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor, om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna.<sup>13</sup> En av anledningarna till att ett företag väljer att sponsra är att förbättra sin goodwill. Att sponsringen i sig själv är kommersiell innebär inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

Domen från RR medförde att Procordia enbart fick avdrag med halva bidraget och resterande delen betecknades som en gåva.

## 2.3 Huvudsaklighets- och delningsprincipen

Vid en bedömning om en överlåtelse faller in under den inkomstskatterättsliga klassificeringen används två grundläggande principer, huvudsaklighets- och delningsprincipen.

---

<sup>13</sup> RÅ1976 ref. 127 I, där medgavs OLM avdrag för bidrag till kampanjerna ”Håll Skåne rent” och ”Håll Sundet rent”.

Vid överlåtelse av lös egendom tillämpas delningsprincipen om kapitaltillgångens vederlag understiger marknadsvärdet, dvs. blandade fång. Vid blandade fång är den del som avser gåva skattefri medan den del som man betalar ersättning för realisationsvinst beskattas hos överlåtaren. Delningsprincipen för blandade fång har vuxit fram ur rättspraxis och är fortfarande oreglerad i lag.<sup>14</sup>

När det gäller andra former av lös egendom såsom rörelsetillgångar eller en verksamhetsgren är den allmänna uppfattningen att huvudsaklighetsprincipen skall tillämpas. Däremot när det gäller vilket jämförelsevärde man ska utgå ifrån finns det två olika linjer. Bland dem som förespråkar marknadsvärdet som jämförelsebelopp för att fastställa om det förligger gåva återfinns Peter Nilsson och Urban Rydin.<sup>15</sup> På den motsatta sidan, vilken förespråkar att det skattemässiga värdet skall användas som ett jämförelsebelopp, finner man Lars Pelin och Christer Silfverberg.<sup>16</sup>

Vid överlåtelse av fast egendom tillämpas huvudsaklighetsprincipen. Om vederlaget understiger fastighetens taxeringsvärde anses detta vara en gåva som inte inkomstbeskattas, 8:2 IL.

I RÅ 2004 ref. 42 var frågan hur överlåtelse av lagerfastigheter till ett vederlag som översteg det skattemässiga värdet men understeg taxeringsvärdet skulle bedömas. Bolaget som erhöll del av fastigheterna ägdes till 40 % av givarens son. Skatterättsnämnden ansåg att överlåtaren skulle beskattas för den ersättning som översteg fastighetens skattemässiga värde. Detta beslut överklagades till RR som istället tillämpade huvudsaklighetsprincipen. Trots att fastigheterna var lagertillgång tillämpade man huvudsaklighetsprincipen och bedömde överlåtelsen som gåva.<sup>17</sup> Den praxis som finns för fastigheter gäller oavsett om desamma utgör kapitaltillgångar eller lagertillgång kvarstår trots införandet av 23 kap. IL.<sup>18</sup>

Resultatet av domen blev att den ersättning som översteg det skattemässiga värdet inte beskattades hos överlåtaren. Detta beror på att lagregeln i 23:10 inte reglerar de fall där ersättningen är högre än det skattemässiga värdet och 53 kap IL inte kan användas på lagertillgångar blir konsekvensen att mottagaren övertager det skattemässiga värdet från överlåtaren, och den ersättning vilken överstiger det skattemässiga värdet, inte beskattas hos överlåtaren. Detta förutsätter dock att fastigheterna utgör en hel verksamhetsgren. När det gäller andra rörelsetillgångar är rättsläget fortfarande oklart.

---

<sup>14</sup> RÅ 1943 ref.9, RÅ 1983 Ba 14, RÅ 1988 ref.22, NJA 1992 s. 808 mfl.

<sup>15</sup> Peter Nilsson och Urban Rydin, SN nr.11, 2005, årgång 55 s. 670-682.

<sup>16</sup> Lars Pelin, Överlåtelse av företag, 1993, s.194 och av Christer Silfverberg s. 326 ff., där Silfverberg använder termen överföringsprincipen.

<sup>17</sup> Företaget drevs som en enskild firma.

<sup>18</sup> RÅ 1988 not.710 anförde länsskattemyndigheten att skillnaden mellan det skattemässiga värdet och det bokförda värdet skulle tas upp som intäkt i rörelsen. RR biföll inte länsskattemyndigheten ändring.

### 3 Är rätten till utdelning en delägarrätt

Om rätten till utdelning är en delägarrätt faller hela resonemanget med att använda sig av IL 42:12. För att utröna om så är fallet måste en analys göras av definitionen delägarrätt.

Som fåmansbolag räknas de bolag där fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, 56:2 IL. Definitionen av delägare finns i 56:6 IL.

Enligt 56:6 IL avses med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andel i företaget.

Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag anger följande tillämpningsföreskrifter: Vid tillämpning av reglerna för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag bör endast ägande genom förmedling av annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag beaktas. Ägande genom börsnoterat bolag eller annat bolag som inte är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag faller utanför lagens omfattning.<sup>19</sup>

AB Y faller in under 56 kap IL som fåmansbolag och det gör även AB X även om det ägs av AB Y.

I 57:2 IL anges att utdelning av kvalificerade andelar skall hos fysiska personer inkomstbeskattas i inkomstslaget tjänst. Kvalificerade andelar avses i 57:4 IL andelar, vilka andelsägaren eller någon närstående äger, om denne någon har varit verksam i betydande omfattning i företaget i fråga. Skulle denna formulering i lagtexten kunna leda till att Axels rätt till utdelning skulle falla in under 57 kap IL? Ett argument för att man skulle kunna anse att utdelningen skulle bli kvalificerade för Axel är att Bertils aktier i företaget är kvalificerade, och att han är närstående till Axel. Lagtexten i 42:12 IL beaktar inte vem som äger andelarna utan anger istället vem som ska beskattas för utdelningen. Innebär det att Axels utdelning ska beskattas under 57 kap IL?

I 57:1 IL stadgas följande:

”I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor andra inkomster samt kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser i eller avseende fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.”

Innebär det att förpliktelser kan innefatta rätten till utdelning om denna person tillhör den närstående kretsen? I författningskommentarerna till

---

<sup>19</sup> RSV 2001:19.



propositionen är det framför allt optioner, konvertibler, vinstandelsbevis och kapitalandelsbevis som lagtexten tar sikte på och inte utdelningar som inte är kopplade till ett innehav.<sup>20</sup>

I 57:2 IL anger man att vid tillämpning av 57 kap IL likställs med andelar, andra delägarrätter i eller avseende företag, och med utdelning av ränta och annan inkomst på grund av innehav av sådana tillgångar. Kan man tolka in rätten till utdelning som innehav av en sådan tillgång?

För att Skatteverket skall kunna göra gällande att Axels utdelning skall beskattas i inkomstslaget tjänst måste hans utdelning falla in under definitionen fåmansbolag i 57:3 IL. Detta lagrum faller tillbaka på den definition av fåmansbolag som finns i 56:2 IL. Där stadgas det att man skall äga andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget eller genom avtal eller på liknande sätt ha den faktiska bestämmanderätten över företaget.

Delägarrätter eller andelar finns definierade i 48:2 IL och där inkluderas inte rätten till utdelning. Som svar på min fråga beträffande huruvida utdelning kan falla under 57:1 IL, kan konstateras att man inte kan tolka in rätten till utdelning såsom varande en delägarrätt. En sådan tolkning skulle strida mot legalitetsprincipen. Beskattning får endast ske genom uttrycklig föreskrift i lag, och detta är grundlagsfäst genom 8:3 RF. Legalitetsprincipen kräver också att lagtexten tolkas objektivt med stöd i lagtextens ordalydelse.<sup>21</sup>

I RÅ 1992 ref. 76 skedde en analogitolkning huruvida obligationsränta också skulle anses omfattad av den dåvarande lagstiftningen som uttryckligen angavs enbart gällande aktieutdelning. Analogitolkningen åberopades av sökandena och resultatet blev att RR biföll deras talan. En analogitolkning kan åberopas av en skattskyldig men inte av Skatteverket eftersom det skulle strida mot den ovan berörda legalitetsprincipen.

Kontentan är att rätten till utdelning inte är en delägarrätt.

---

<sup>20</sup> Prop.2005/06:40 s.84-85.

<sup>21</sup> Se RÅ 1999 ref. 62.

# 4 Alternativ 1

## 4.1 Överlåtelse av aktierna till fysisk person

När en överlåtelse av aktier sker vederlagsfritt enligt 44:21 IL tillämpas kontinuitetsprincipen. Syftet med denna princip är att underlätta omstruktureringar och att skattekostnader inte ska förhindra dylika överlåtelser. När kontinuitetsprincipen är för handen övertar mottagaren de skattemässiga ingångsvärdena och beskattning sker i senare led.

I RÅ 2001 not.196 ansåg domstolen att en oreglerad generell kontinuitetsprincip inte skall tillämpas per automatik om det inte finns en lagregel som reglerar detta. Innebörden av regeringsrättens uttalande skulle kunna innebära att om det saknas rättspraxis inom ett annat rättsområde är det inte säkert att man tillämpar kontinuitetsprincipen i det speciella fallet.

Innebörden av att kontinuitetsprincipen tillämpas är att man inkomstskattemässigt inte beskattas för gåvan, 8:2 IL. Överlåtarens sparade lättnadsbelopp övergår också det, till gåvotagaren.<sup>22</sup>

I 53 kap IL finner man bestämmelser vilka reglerar överlåtelser i de fall när en fysisk person överlåter kapitaltillgångar till ett eget företag eller till en närståendes företag, som denne är delägare i. Bestämmelsen i 53:2 anger att ersättningen för tillgången måste understiga marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet för att kontinuitetsprincipen i 53:3 IL skall tillämpas.

I det fall när marknadsvärdet på tillgångarna understiger omkostnadsbeloppet och vederlaget understiger omkostnadsbeloppet sker det en uttagsbeskattning, dvs. avyttringen behandlas som om tillgången hade avyttrats till ett marknadspris. Följden för överlåtaren blir en avdragsgill kapitalförlust, 53:3 IL.

Om vederlaget istället överstiger omkostnadsbeloppet men understiger marknadsvärdet tillämpas delningsprincipen och således inte 53 kap IL.

---

<sup>22</sup> Enligt prop.2005/06:40 s.65 kommer lättnadsregeln att upphöra. Under en övergångstid kommer separat lättnadsutrymme att kunna utnyttjas under beskattningsåren 2006-2010

## 4.2 Kvalificerade aktier

Axel är ensam aktieägare i AB X. Detta får till följd att bolaget definieras som ett fåmansföretag, 56 kap IL. I 57:3-4 IL finner man definitionen av kvalificerade andelar. För att Axels andelar skall anses vara kvalificerade krävs det dessutom att han har varit verksam i bolaget i betydande omfattning, och så är också fallet.

När nu dessa aktier överläts till sonen Bertil i form av vederlagsfri gåva, framgår det av 57:4 IL, om en närstående (Axel) har varit verksam i betydande omfattning i bolaget de senaste fem beskattningsåren skall dessa andelar automatiskt anses vara kvalificerade hos mottagaren, i detta fall hos Bertil.

Den uppräkningslista som finns upptagen i 2:22 IL är uttömmande, och där definieras föräldrar som närstående. Följden av den lydelse som återfinns i 57:4 IL, blir att andelarna i AB X också blir kvalificerade för Bertil även om han inte är verksam i betydande omfattning i företaget.

## 4.3 Fysisk person överlåter AB X aktier till AB Y.

När aktierna i AB X överläts vederlagsfritt till AB Y aktualiseras 53 kap IL,<sup>23</sup> se kommentarerna från stycke 4.1.

Följden enligt 53:3 IL blir att överlåtarens omkostnadsbelopp för avyttringen blir identiskt med mottagarens ingångsvärde.<sup>24</sup> Mottagaren, i detta fall AB Y, får även överta den sparade utdelningen, 57:10 IL, samt sparade lätttnadsbelopp, se kommentaren i not.9.

I och med Bertils överlåtelse av aktierna i AB X till AB Y uppkommer frågan om dessa andelar fortfarande kommer att vara kvalificerade hos Bertil. Som steg ett i utredningen får man först utreda om AB Y och AB X är fåmansföretag. Steg två är att utreda om andelarna i AB Y och AB X blir kvalificerade hos Bertil.

AB X ägs nu indirekt av Bertil via AB Y. I 56:6 IL definieras delägare som fysisk person som direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget. Slutsatsen blir att AB X också anses vara ett fåmansföretag enligt bestämmelserna i 56 kap IL

---

<sup>23</sup> I prop.1999/2000:2 s.610 framgår det att bestämmelserna enbart tillämpas för kapitaltillgångar som kapitalvinstbeskattas hos fysiska personer

<sup>24</sup> Lagreglerad kontinuitetsprincip.

Definitionen fåmansföretag gällande för 57 kap IL hittar man 57:3 IL och är en utvidgning av 56 kap IL:s definition. Slutsatsen blir att AB Y och AB X också anses som fåmansföretag i enlighet med bestämmelserna i 57 kap IL. Andra steget i utredningen är att bedöma om andelarna i AB Y och AB X blir kvalificerade hos Bertil.

Enligt första stycket punkt 1 i 57:4 IL skall aktierna vara kvalificerade om Bertil eller någon närstående har varit verksam i företaget AB Y, i en sådan omfattning att den närståendes arbetsinsats har varit betydande för bolaget AB Y:s vinstgenerering,<sup>25</sup> eller om AB Y driver samma eller likartad verksamhet som AB X. Om AB Y enbart skall förvalta aktierna i AB X har man i RÅ 2004 ref.61 dock inte ansett att andelarna blivit kvalificerade.

För att andelarna skall bli kvalificerade enligt andra punkten i 57:4 IL skall AB Y, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren ha ägt andelar i ett annat fåmansföretag (i detta fallet AB X), och andelsägaren eller någon närstående till honom skall under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren ha varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag.

Detta medför att andelarna i AB Y blir kvalificerade på den grunden att Axel är närstående till Bertil och att Axel har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag.

Ägaren till AB X andelar är AB Y. Fåmansbolagsreglerna gäller för fysiska personers innehav. För att man inte skall kunna kringgå bestämmelserna genom att låta en juridisk person äga andelar har man i 56:6 IL infört en regel som tar sikte på indirekta innehav. Kontentan med lagregeln i 56:6 IL blir att AB X andelar blir kvalificerad hos Bertil trots att de ägs via AB Y.

## **4.4 Koncernbidrag och näringsbetingade andelar.**

AB Y blir genom överlåtelsen moderbolag för AB X. Koncernbidragsreglerna i 35 kap IL kan användas om man uppfyller de krav som uppställs i 35:3 IL. För att uppfylla kraven i 35:3 IL skall AB X ha varit helägt under givarens och mottagarens beskattningsår.

AB Y:s innehav av aktierna i AB X faller in under definition av näringsbetingad andel i 24:13, 14 och 16 IL. Detta i sin tur medför att AB Y kan ta emot skattefri utdelning från AB X omedelbart efter ägandeövergången till AB Y.

Som en konsekvens av ovannämnda skattefria utdelning har man i 25a:5 IL infört att kapitalvinster från näringsbetingade andelar också är skattefria.

---

<sup>25</sup> RÅ 2002 ref.21, RÅ 2002 not. 140.

Däremot måste man beakta skalbolagsreglerna i 25a:9 IL och upprätta en skalbolagsdeklaration enligt 25a:11 IL om inget annat anges i 25a:10-13 IL.

## 4.5 Rätten till utdelning

Aktiebolagsrättsligt kan Bertil välja att efterskänka rätten till utdelning i AB Y till Axel. Det finns två olika vägar att gå. Det ena alternativet gäller för avstämningsbolag.<sup>26</sup> Begreppet avstämningsbolag finner man i den nya lagen i 1:10 ABL. Ett avstämningsbolag får inte ha några fysiska aktiebrev, istället är det registreringen i avstämningsregistret som utvisar vem som innehar aktierna och vem som har rätten till utdelningen.<sup>27</sup>

Det andra alternativet som gäller för flertalet av aktiebolag är att ge ut utdelningskuponger.<sup>28</sup> En kupong som har blivit skild från aktiebrevet omfattas inte av begreppet delägarrätt. Detta framgår av 48:2 IL där kupong inte finns uppräknad i definitionen. Kupongen betraktas istället som ett skuldebrev enligt 24-26 §§ Skbrl.<sup>29</sup>

Enligt min uppfattning skall det vara fullt möjligt att fördela utdelningen mellan olika mottagare, dvs. ägaren till aktierna kan inskriva i aktieboken att den del som understiger årets gränobelopp delas ut till aktieägaren och den överskjutande delen till den andra mottagaren, vilken är inskriven i aktieboken. Jag bygger mitt resonemang på att det avtal som ingås mellan parterna, dvs. ägaren och mottagaren av utdelningen vilar på en civilrättslig grund. För att rätten till utdelning skall bli civilrättsligt giltig mellan aktiebolaget och den som får ta del av utdelningen måste aktieägaren begära en inskrivning av dessa villkor i aktieboken. I kupongbolag, dvs. de bolag som inte är att betrakta som avstämningsbolag, är det styrelsen som ansvarar för aktieboken. I avstämningsbolagen skall aktieboken föras av den centrala värdepappersförvararen.

I 42:12 IL anges att utdelningen skall tas upp av dem som har rätt till utdelningen. Denna lagregel är klar och tydlig och innebär att den som får rätten till utdelningen skall beskattas i inkomstslaget kapital och inte enligt de regler som gäller för kvalificerade andelar.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 21 juni 2005 godtagit att den person som skänker rätten till utdelning inte skall beskattas för utdelningen. Den skattskyldige begärde ett förhandsbesked om han före ett bolagsstämmebeslut om utdelning kunde ge bort rätten till utdelning till en begränsat skattskyldig stiftelse. Aktierna var i sin tur börsnoterade i ett svenskt avstämningsbolag.

---

<sup>26</sup> 4:39 ABL. Prop. 2004/05:85 s.551.

<sup>27</sup> 6:1 Lag (1988:1479) om kontoföring av finansiella instrument.

<sup>28</sup> 4:38 ABL. Prop. 2004/05:85 s. 550.

<sup>29</sup> Rodhe, Aktiebolagsrätt, tjugonde upplagan, 2002, s. 150.

Den fråga som den sökande ställde var om han kunde ge bort rätten till utdelningen till stiftelsen utan beskattningskonsekvenser för sig själv.

Skatterättsnämnden kom fram till att sökanden inte skulle beskattas för utdelningen. Som motivering till sitt avgörande hänvisade man till RÅ 1992 ref.76.

RÅ 1992 ref.76 handlade om rätten till obligationsränta. Föräldrar hade genom ett gåvobrev överlåtit avkastningen av ett obligationslån till sin son. Regeringsrätten biföll deras talan genom att likställa obligationsräntan med rätten till aktieutdelning. Huvudfrågan i detta rättsfall var huruvida rätten till obligationsräntan kunde bedömas enligt samma regelsystem som aktieutdelning. I detta rättsfall tillämpade man en analogitolkning angående obligationsräntan. Att skatterättsnämnden valde att hänvisa till detta rättsfall är enligt min uppfattning ett klagande, att Skatteverket inte kan tolka in en annan lydelse än vad lagtexten ger utrymme för. Till följd av legalitetsprincipen (se kapitel 3) är det enbart den skattskyldige som har möjligheten att göra analogitolkningar av en skattelag.

Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet och åberopar i andra hand skatteflyktslagen. I dagsläget (när detta arbete skrivs) har överklagandet fått målnummer 3963-05 hos RR. Ett avgörande kommer troligtvis tidigast våren 2006.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Informationen har jag fått den 8 november 2005 per telefon av Hans-Olof Hallbäck på rotel 58 hos Regeringsrätten i Stockholm.

# 5 Alternativ 2

## 5.1 Inledning

En stiftelse bildas av Axel med Bertil som ensam styrelseordförande.<sup>31</sup> Stiftelsens förmögenhetsmassa utgöres av de aktier som Axel ägde i AB X. Om stiftelsen uppfyller kraven i 7:3-6 IL blir den en kvalificerad stiftelse. Kvalificerade stiftelser är endast skattskyldiga för sådan näringsverksamhet som avses i 13:1 IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster. Den löpande avkastningen av tillgångarna blir däremot skattepliktiga enligt 13:2 IL.

Stiftelsen i vårt fall är näringsdrivande och faller inte in under 7 kap IL om skattefrihet på vissa inkomster.

Stiftelsen i sin tur överlåter aktierna till sitt eget nybildade aktiebolag AB Y. AB Y bildar en koncern med AB X. Koncernbidragsreglerna som finns i IL 35 kapitlet omfattar även stiftelser som bedriver näringsverksamhet.<sup>32</sup>

När en stiftelse äger juridiska personer definieras stiftelsen som en moderstiftelse. Stiftelselagen (1994:220) föreskriver att en moderstiftelse skall tillämpa kapitel 3, 4 och 9.<sup>33</sup>

Länsstyrelsen är också en tillsynsmyndighet för stiftelsen även om en stiftare i sitt stiftelseförordnande har angett att den skall stå utan tillsyn.<sup>34</sup>

## 5.2 Överlåtelse av aktierna till stiftelsen

En stiftelse bildas genom att egendom avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål.<sup>35</sup> Om Axel bildar stiftelsen och själv sitter i styrelsen är det tveksamt om den civilrättsligt kan anses vara en stiftelse, om avsikten med stiftelsen är att gynna stiftaren själv.<sup>36</sup>

En stiftelse, vilken bildas med avsikt att gynna anställda i företagen med kompetenshöjande utbildningar, affärsutveckling m.m. har ett legitimt syfte. Dyliga stiftelser skall inte kunna bedömas som bulvanförhållanden för en fysisk person som har intressen i företagen.

---

<sup>31</sup> I 1:a kapitlet i Stiftelselag (1994:220) återfinns bestämmelserna för bildande av stiftelse.

<sup>32</sup> Koncernbidragsregler kan ej tillämpas under förvärsåret, 53:3 p.3 IL.

<sup>33</sup> Kapitel 3 bokföring och årsredovisning. Revision i 4 kapitlet och tillsyn i kapitel 9.

<sup>34</sup> Stiftelselag (1994:220) 9:10 § föreskriver tillsynsmyndighet för moderstiftelser.

<sup>35</sup> Stiftelselag (1994:1220) 1:2 §.

<sup>36</sup> Om förmögenheten inte är avskild från Axel kommer stiftelsen att fungera som en bulvan åt stiftaren.

Som tidigare har framförts i kapitel 4.3 övergår sparad utdelning och lätttnadsbelopp på förvärvaren av rättigheterna till andelarna.

## 5.3 Kvalificerade aktier

57:5 IL gäller för fysiska personer vilka äger andelar i företaget, antingen direkt eller indirekt. En stiftelse är ett eget juridiskt skattesubjekt som inte faller in under definitionen fysisk person. I förmögenhetsbeskattnings hänseende anses den som har rätt till avkastningen som ägare av tillgången i en familjestiftelse.<sup>37</sup>

För att utomstående regeln skall kunna tillämpas krävs det att ägande skall vara av en betydande omfattning. Det förutsätter mer än 30 % ägande av andelarna och dessutom rätt till utdelning.<sup>38</sup>

Om aktierna i AB X ägs av en stiftelse kommer dess innehav inte att bli kvalificerade. Det beror på att en stiftelse är ett eget rättssubjekt och att den inte omfattas av begreppet företag.<sup>39</sup> Under arbetet med propositionen om ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m., kritiserade ett flertal remissinstanser såsom 6 AP-fonden, kommuner m.fl. att utomståenderegeln skulle bli för vidsträckt och att den skulle drabba stiftelser. Regeringen tog fasta på kritiken och justerade lagförslaget för att inte utesluta möjligheten för dessa rättssubjekt att vara en utomstående delägare.<sup>40</sup>

En stiftelse har inga ägare och ses automatiskt som utomstående om aktieinnehavet överstiger 30 % i bolaget, 57:5 IL. En stiftelse kan också fungera som bulvan för den verkliga ägaren. Om bulvanförhållande har tillskapats för att dölja den verkliga ägaren skall man pröva om företaget ägs av ett fåtal personer.<sup>41</sup>

## 5.4 Överlåtelse av AB X aktier till AB Y

Stiftelsens innehav av aktierna i AB X kommer att klassificeras som näringsbetingade andelar. För att aktierna skall kunna klassificeras som en näringstillgång måste aktierna vara en kapitaltillgång och inte en lagertillgång.<sup>42</sup> Onoterade aktier är alltid näringsbetingade medan

---

<sup>37</sup> I 8 § Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

<sup>38</sup> Prop.1989/90:110 s. 468.

<sup>39</sup> Lunds universitet tog upp oklarheten med definitionen företag i prop. 2001/02:46 s.49, men regeringen konstaterade endast att lydelsen har varit med från början och att en eventuell förändring får övervägas i ett annat sammanhang.

<sup>40</sup> Prop. 2001/02:46 s. 49.

<sup>41</sup> Prop. 1999/2000:15 vol. 1 sida 49.

<sup>42</sup> Definitionen på näringsbetingade andelar, vilket är det grundläggande begreppet, finns i 24:13-14 IL.



marknadsnoterade aktier blir näringsbetingade förutsatt att innehavet av andelar motsvarar minst 10 % eller andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.<sup>43</sup>

I RÅ 2004 ref.140 överläts näringsbetingade andelar till underpris mellan två aktiebolag som ägdes av samma person. Enligt reglerna i 23:9 IL skall underprisöverlåtelse inte medföra uttagsbeskattning enligt 22 kap IL. I dåvarande 23:2 p 4 IL undantogs näringsbetingade aktier från tillämpningen av reglerna om underprisöverlåtelse. Detta innebar att ägarna blev utdelningsbeskattade för förmögenhetsöverföringen.

Som en konsekvens av RÅ 2001 ref.1 och RÅ 2004 ref.140 ändrades lagen i 23:2 IL till att även gälla näringsbetingade andelar. För att bestämmelsen skall tillämpas skall det överlåtande företaget vara ett sådant företag som anges i 24:13 IL och 25a: 3 IL. Man uppställer också krav på att överlåtelsen skall ske i sidled. Det förvärvande företaget får inte heller direkt eller indirekt äga andelar i det överlåtande företaget. I och med den nya bestämmelsen i 23:2 IL och 23:11 IL kommer ingen utdelningsbeskattning att ske hos stiftelsen.

## 5.5 Koncernbidrag och skattefri utdelning

I 35:2 IL framgår det att stiftelser också omfattas av koncernbidragsreglerna. Detsamma gäller även för näringsbetingade andelar vilka ägs av en stiftelse, 24:13 IL. I kapitel 4.4 har dessa regler behandlats och den redovisningen äger tillämplighet också för det här skisserade alternativet.

## 5.6 Rätten till utdelning

Efter att utdelning eller koncernbidrag har lämnats från AB X till AB Y kan stiftelsen göra en inskrivning i aktieboken att Axel och Bertil skall ha rätt till utdelningen från AB Y. Trots att aktierna i AB X har ägts av Axel och att dessa andelar tidigare ansågs vara kvalificerade kommer den utdelning som lämnas ifrån AB Y att inkomstbeskattas i inkomstskatteget kapital hos Axel eller Bertil. Se kommentarerna i kapitel 4.5.

---

<sup>43</sup> Framgår av 24:14 IL där man uppställer tre förutsättningar.

# 6 Bulvan, skatteflykt och andra invändningar mot rätten till utdelning

Som det framgår av kapitel 3 är rätten till utdelning ingen delägarrätt. För att utröna huruvida rätten till utdelning klarar av en rättslig prövning gentemot avtals- och skatteflyktslagen ligger det i uppsatsens syfte att finna de argument som talar emot, dvs. där upplägget inte klarar av en rättsprövning.

## 6.1 Bulvanförhållanden/skenhandlingar

Ett bulvanförhållande uppstår om Bertil eller Stiftelsen enbart får aktierna för skens skull. Om äganderätt och kontroll avseende bolaget fortfarande ligger hos överlåtaren trots den civilrättsliga överlåtelsen är den rättshandlingen en skenhandling. Denna rättshandling kan angripas av skatteflyktslagen på den grunden att avtalet enbart har tillkommit för att få en väsentlig skatteförmån och på så sätt utgjort det övervägande skälet för förfarandet, samt att det skulle komma att strida mot lagstiftningens syfte.<sup>44</sup>

Rättshandlingen kan även angripas medelst avtalslagen. För att ett avtal skall vara för handen måste det finnas en viljeförklaring. Om viljeförklaringen saknas finns det heller inget avtal.

## 6.2 Skatteflyktsklausulen

När kommunalskattelagen infördes i Sverige 1928 fördes en diskussion huruvida en allmän skatterättslig tolkningsprincip skulle tillämpas som en allmän rättsregel.<sup>45</sup> Förslaget lagfästes dock aldrig men diskussionen var livlig i doktrinen.

I senare lagstiftning framgick det av förarbetena att det fanns en möjlighet för omklassificering av avtal. Och i samband med införandet av skatteflyktslagen förde man in genomsyn i utredningen.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> I 2 § Lag (1995:575) mot skatteflykt finns det fyra uppräknade situationer där hänsyn inte skall tas till den bakomliggande rättshandlingen.

<sup>45</sup> SOU 1931:40 s.9 ”Finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd än av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömande ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd”

<sup>46</sup> SOU 1975:77 s.8 ” Domstolarna har emellertid i allmänhet hittills inte tillämpat genomsyn, när man kringgått skattelagen genom flera var för sig formellt korrekta rättshandlingar, som tillsammans ger skatteförmånen som står i strid med

Skatteflyktslagen tar sikte på skentransaktioner och sådana avtal som har fått fel rubricering eller har utformats på så sätt att den verkliga innebörden döljs.<sup>47</sup> Skatteflyktsklausulen är inte avsedd att utvidga det skattepliktiga området, utan beskattning skall ske inom de materiella reglerna och vara en komplettering för beskattningsmyndigheterna.<sup>48</sup>

Den första transaktionen (se figur 1-2), gåva av aktierna till Bertil eller till stiftelsen faller inte in under skatteflyktslagen. En av förutsättningarna för att skatteflyktslagen skall kunna tillämpas är att den skattskyldige har fått en väsentlig skatteförmån. Att överlåta sina aktier till sina barn vilka därefter disponerar vinsten har godkänts av RR i de fall det har handlat om fastigheter och gåvor.<sup>49</sup> I domskälen hänvisas till propositionen som anger att en av förutsättningarna för att skatteflyktsklausulen skall kunna användas är att skatteförmånen skall komma den skattskyldige till del.

Den andra transaktionen i alternativ ett, överlåtelsen av aktierna i AB X till AB Y regleras i 53 kap IL. I denna transaktion finns det heller inget som tyder på att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas. AB X aktier är fortfarande kvalificerade hos Bertil enligt reglerna i 57 kap. IL och medför ingen skatteförmån för Bertil. Bedömningen bör också bli densamma för alternativ två.

Den tredje transaktionen i alternativ ett och två, utdelning från AB X till AB Y regleras också i 24 kap IL och faller heller inte under skatteflyktslagen.

Den fjärde transaktionen mellan AB Y och Axel är den som är mest intressant att pröva gentemot skatteflyktslagen. Lydelsen i 2 § i Lag (1995:575) mot skatteflykt är:

- rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
- den skattskyldige har direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
- skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
- en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Det mest beaktansvärda rekvisitet i skatteflyktslagen är det vilket avser ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

---

skattelagstiftningens anda och mening. Expertgruppens förslag innebär, att principen om genomsyn skall kunna tillämpas även i sådana fall.”

<sup>47</sup> Prop.1980/81:17 s 15.

<sup>48</sup> Prop. 1980/81:17 s 16.

<sup>49</sup> RÅ 1990 ref.11, RÅ 85:1:68, RÅ 84:1:46, Skatterättsnämnden förhandsbesked den 21juni 2005.

Man måste uppmärksamma att det är AB Y eller Axel själv som ska få skatteförmånen för att skatteflyktslagen ska kunna åberopas.

Definitionen av begreppet gåva är en central punkt för att bedöma om utdelningen sker av ren välvilja och inte som ett led i ett affärsförhållande. Om det förligger en objektiv gåvoavsikt så kan inte skatteflyktslagen tillämpas eftersom gåvor är skattefria och omfattas inte av Inkomstskattelagen, se 8:2 IL.

I det tredje alternativet äger Axel fortfarande sina aktier i AB X. Om han väljer att lämna rätten till utdelning till en närstående (sambo eller maka) blir bedömningen densamma som i stycket ovan. Förutsättningen för att tillämpa skatteflyktslagen är att det uppstår en skatteförmån, och denna skall komma den skatteskyldige till del och att den inte faller in under 8:2 IL.

Om utdelning lämnas till en sambo som inte faller in under definitionen 2:20 IL så är denna transaktion fullt legal. Jag bygger mitt resonemang på att redan nu kan man låta sin sambo vara delägare i ett fåmansbolag för att utomståenderegeln i 57:5 IL skall bli tillämplig.

För den händelse att utdelning lämnas till maka finner jag att bedömningen borde bli densamma som med sambo. Man kan föra ett resonemang med innebörden att om rätten till utdelning lämnas till maka eller till sambo, kommer denna rättshandling att komma den skattskyldige till del i och med att de är sammanboende och har en gemensam ekonomi. Att föra fram ett sådant argument anser jag vara främmande för svensk beskattning eftersom vårt skattesystem bygger på individ- och inte på en familjebeskattning.

## 6.3 Avtalslagen

För att kunna bedöma huruvida en transaktion är civilrättsligt giltig måste en analys ske av de bakomliggande rättshandlingarna.

- Finns det formella rekvisit som måste uppfyllas?
- Innefattar de materiella rekvisiten att sakrättslig trädning av äganderätten ägt rum?
- Innefattar de subjektiva rekvisiten att det måste finnas en avsikt att rättshandla?
- Vilken rättsföljd resulterar den ifrågavarande rättshandlingen i?

När Skatteverket gör en prövning av en rättshandling tar man hänsyn till dess innehåll och inte rubriceringen. Detta eftersom den kan vara felrubricerad.<sup>50</sup> Transaktioner kan vara civilrättsligt giltiga avtal, med det kan ändå uppstå situationer när Skatteverket vill göra en helhetsbedömning av desamma. Kopplade avtal som är till för att dölja för Skatteverket det

---

<sup>50</sup>RÅ 1998 ref. 19, RÅ1998 not.195.

faktiska rättsförhållandet, bortser man ifrån. Dessa avtal blir ogiltigförklarade eftersom det saknas ett subjektivt rekvisit.

Leif Gäverth förespråkar en skatterättslig tolkning av en utförd rättshandling. Rättshandlingen skall ses i ljuset av den ekonomiska innebörden bakom transaktionen.<sup>51</sup> Som tolkningsmetod anger Leif Gäverth en kedja som rättshandlingen skall genomgå.<sup>52</sup>

1. Finns det formella rekvisit?
2. Återspeglar rättshandlingen parternas avsikt?
3. Är avtalet rätt rubricerat?
4. Utgör den civilrättsliga handlingen vad den utgör sig att göra?
5. En prövning skall ske om den ekonomiska innebörden verkligen överstämmer med den civilrättsliga innebörden. Man utför en skatterättslig genomsyn och visar det sig att rättshandlingarna utifrån skattelagen kan godtas går man vidare till nästa steg.
6. Som sista punkt i kedjan skall man ifrågasätta om rättshandlingen strider mot skatteflyktslagen?

En rättshandling som passerar samtliga moment bör hålla för en rättslig prövning.

I RÅ 2004 ref.1 hade en förmögenhetsöverföring skett, denna var inte affärsmässigt motiverad och de personer som utförde rättshandlingen förfogade också över det överförda värdet. Följden blev att ägarna till företaget utdelningsbeskattades för förmögenhetsöverföringen till sitt andra bolag. RR ansåg att aktieägarna i förevarande fall förfogat över det överlåtande aktiebolagets tillgångar på sådant sätt att de skulle beskattas för utdelning från detta.

I RÅ 2004 ref 27 hade ägaren till avverkningsrätter upplåtit rättigheterna till sin makes bolag som vid denna tidpunkt var i akut behov av likviditetstillskott. Anledningen till att avverkningsrätterna uppläts först till makens bolag och därefter av detta till ett utomstående bolag var att omedelbara beskattningskonsekvenser av de inflytande betalningarna kunde undvikas och obeskattade medel därmed tillföras bolagen. Betalning till ägaren till avverkningsrätterna hade inte skett i enlighet med avtalen och mellanhavanden mellan bolagen hade inte vilat på affärsmässig grund. Domstolen omklassificerade avtalet som ett aktieägartillskott eftersom

---

<sup>51</sup> ” I tysk rätt fanns redan i början av seklet ett lagstadgande som innebar att man vid beskattningen kunde tillämpa ett slags »wirtschaftliche Betrachtungsweise». Denna lagtillämpning innebar att man försökte utröna vilka ekonomiska syften en civilrättslig disposition egentligen uppfyllde för att man därefter skulle kunna lägga detta ekonomiska syfte till grund för den skattemässiga behandlingen av transaktionen” Svensk skattetidning 8/99, av Leif Gäverth s.47 not 15.

<sup>52</sup> SSKT 8/96 s.74 ff. Gäverth.

effekten av den verkliga innebörden av rättshandlingen sammanföll med den av motsvarande aktieägartillskott.

I RÅ 1992 ref.56, Sipano målet bedömde domstolen huruvida transaktionens verkliga innebörd var att egendom fördes ut från den dubbelbeskattade sektorn till aktieägaren. För att kunna utröna den verkliga juridiska innebörden av rättshandlingen återvände man till omständigheterna och syftet med rättshandlingen. I målet, formulerade domstolen följande:

”så kunde vara fallet om det fanns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag”.

I det aktuella fallet konstaterades att någon egendom inte tillfördes aktieägarna personligen och inte heller fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det hade inte heller förekommit någon omständighet som enligt det sagda kunde utgöra grund för utdelningsbeskattning”.

Om skatteflyktslagen inte åberopas kommer bedömningen av förmögenhetsöverföringen enbart att inskränkas till huruvida den är affärsmässig eller ej. Regeringsrätten försöker då finna det bakomliggande syftet med rättshandlingen för att utröna den civilrättsliga juridiska innebörden av rättshandlingen ifråga. Man bortser härvidlag helt och hållet från de skattemässiga konsekvenserna. Detta förfarande kan skönjas i rättsfallen RÅ 1992 ref.56, RÅ 2004 ref.1 och RÅ 2004 ref.27.

Enligt min bedömning har RR troligtvis baserat sina domar på en helhetsbedömning av det bakomliggande syftet med rättshandlingen. Tidigare praxis visar att man inte kan bortse från en rättshandling, istället har den omtolkats, rubricerats om till att spegla de rättsverkningar som den verkligen ger upphov till.<sup>53</sup>

Den slutsats som jag kommer fram till är att RR tolkar in den ekonomiska innebörden av en rättshandling och går bakåt i transaktionskedjan för att finna om det saknas ett subjektivt rekvisit. Under denna process kan de omtolka och omrubricera rättshandlingarna så att de speglar den verkliga juridiska innebörden. Det vill säga RR använder sig av legalitetsprincipen, finns det inte stöd i lag eller i förarbeten kommer de heller inte att göra en skatterättslig genomsyn. Att det skulle vara en allmän rättsregel som förespråkas av Skatteverket och av Leif Gäverth delas nog inte av RR.

Om man beaktar de transaktioner vilka sker i de olika alternativen torde transaktionskedjan hålla för en granskning så länge det inte är en skenhandling. Detta trots att det tredje alternativet vilket ger rätten till utdelning till en närstående, sambo eller maka/make, skulle kunna anses

---

<sup>53</sup> RÅ 1987 ref.78, RÅ 1989 ref.127, RÅ 1989 ref.62 I-II, RÅ 1993 ref.86, RÅ 1994 ref.52, RÅ 1995 ref.32, RÅ 1998 ref.58 I-II, RÅ 1996 not.240, RÅ 1998 ref.19, RÅ 1998 ref.58.

vara stötande med tanke på att syftet med 3:12 lagstiftningen är att förhindra lågbeskattade uttag.

Sture Bergström har i en artikel kommenterat rättshandlingarnas verkliga skatterättsliga innebörd.<sup>54</sup> Den slutsats som han drar av RÅ 2004 ref. 27, och RÅ 1998 ref. 19 är att:

”Regeringsrätten har mycket klart uttalat att det inte går att skatterättsligt omklassificera rättshandlingar där den verkliga och den uppgivna innebörden sammanfaller, även om förfarandet medför skattefördelar”<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> Bergström, SN nr 12, 2004, årgång 54

<sup>55</sup> Bergström, SN nr 12, 2004, årgång 54 s. 773.

# 7 3:12 reglerna

## 7.1 Bakgrund

Syftet med 3:12 reglerna, vilka återfinns i IL 57 kap. är att förhindra att den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital utnyttjas istället för den högre beskattningen i inkomstslaget tjänst, i de fall avkastningen hänförs till arbetsprestationer.<sup>56</sup>

Reglerna är enbart tillämpliga på kvalificerade andelar och att den skattskyldige eller en närstående till honom har varit verksam i betydande omfattning. Om andelsägaren eller en närstående bedriver samma eller en likartad verksamhet blir dessa andelar också kvalificerade.<sup>57</sup>

Den 1 januari 1997 infördes lättnadsregler för fysiska personer som äger andelar i bolag som inte är marknadsnoterade. Syftet med reglerna var att undanta en viss del av reavinsten eller av utdelningen från beskattning.<sup>58</sup>

Vid avyttring av andelar i ett fåmansföretag använde man sig av schablonregeln i 57:12 IL. I princip innebar det att 50 procent av reavinsten beskattades i inkomstslaget kapital och resten i inkomstslaget tjänst upp till 100 basbelopp.

För att beräkna reavinsten behövde man räkna ut anskaffningskostnaden för aktierna. Det fanns två uträknings sätt, det ena uträknings sättet var en slags huvudregel<sup>59</sup> och det andra uträknings sättet var en alternativregel.<sup>60</sup> Till dessa uträkningsalternativ fick man tillföra ett löneunderlag enligt 43:12-16 IL.

## 7.2 Nya 3:12 regler

Den 20 oktober 2005 överlämnade regeringen propositionen 2005/06:40 om reformerande beskattningsregler för ägare i fåmansföretag.

Syftet med propositionen är att reglerna skall bli enklare och gynnsammare för fåmansdelägarna.<sup>61</sup> För att förhindra möjligheten att tillgodoräkna sig gränsbeloppet flera gånger har man infört en begränsningsregel.<sup>62</sup>

---

<sup>56</sup> Tjernberg, Beskattning av fåmansföretag, Femte upplagan, 2001, s. 52.

<sup>57</sup> Framgår av 57:4 IL.

<sup>58</sup> Prop.1996/97:45.

<sup>59</sup> 43:17 IL.

<sup>60</sup> 43:18 IL.

<sup>61</sup> Prop.2005/06:40 s.1.

<sup>62</sup> Prop.2005/06:40 .89. Årets gränsbelopp återfinns i 57:11 IL.



I propositionen har man föreslagit sänkt skatt på utdelning. Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar skall beskattas med 20 % upp till årets gränsbelopp. För onoterade andelar vilka inte är kvalificerade sker beskattning med 25 %.<sup>63</sup> Man inför ett nytt sätt att beräkna gränsbelopp på. Antingen beräknas gränsbeloppet enligt schablonregeln eller ett gränsbelopp bestående av en räntebaserad del och en lönebaserad del.<sup>64</sup>

Schablonregeln/förenklingsregeln innebär att gränsbeloppet sätts till 150 % av inkomstbasbeloppet året före beskattningsåret. Innebörden blir att det oftast är fördelaktigare att använda sig av schablonregeln när ägarens omkostnadsbelopp är lägre än 550 000 kronor och man inte har några anställda.<sup>65</sup>

Det andra alternativet att räkna fram årets gränsbelopp är att man använder sig av klyvningsräntan och en lönebaserad uträkning. Klyvningsräntan höjs från statslåneräntan + 7 % till + 9 % vid beräkning av årets gränsbelopp. Det lönebaserade utrymmet får under vissa villkor läggas till gränsbeloppet.<sup>66</sup> Det är endast när det gäller kvalificerade andelar som reglerna är tillämpliga. Av förenklings skull får man tillgodoräkna sig alla löner som företaget har haft för sina anställda, även aktiva delägares löner får tillgodoräknas löneunderlaget. Istället för dagens avdrag med 10 prisbasbelopp skall istället 10 inkomstbasbelopp gälla för löneunderlaget. Efter avdraget får 20 % av löneunderlaget läggas till på gränsbeloppet och för den del som överstiger 60 inkomstbasbelopp får ytterligare 30 % av löneunderlaget läggas till.<sup>67</sup>

Dagens kvotering av kapitalvinster slopas. Den del av kapitalvinsten som överstiger årets gränsbelopp och sparad utdelning beskattas med progressiv inkomstskatt upp till 100 inkomstbasbelopp.<sup>68</sup> För aktier vilka har anskaffats före 1992 skall den del som svarar mot skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och den indexuppräknade kapitalunderlaget beskattas med 30 %.<sup>69</sup>

---

<sup>63</sup> 57:20 IL. Prop.2005/06:40 s.66 ff.

<sup>64</sup> 57:11 IL. Prop.2005/06:40 s.88 ff.

<sup>65</sup> <http://www.online.blinfo.se/artikel.gml?nummer=05:191>, den 7 november 2005 kl 15.45.

<sup>66</sup> 57:19 IL. Krav på löneuttag prop.2005/06:40 s. 48-53.

<sup>67</sup> 57:16 IL. Prop.2005/06:40 s.44-48.

<sup>68</sup> 57:22 IL. Prop.2005/06:40 s.58-62.

<sup>69</sup> 57:21 IL. Prop.2005/06:40 s.68.

## 8 Ekonomisk analys

Denna analys bygger på att Axel har ett anskaffningsvärde för sina aktier i AB X med 100 000 kronor.<sup>70</sup> Axel har 80 000 kronor som sparad utdelning. AB X har för år 2005 betalat ut 1 400 000 kronor avseende lön för sina anställda. Statslåneräntan är 2,90 % i nedan angivna exempel.

### 8.1 Skatteuträkning för tjänsteföretaget AB X.

#### 8.1.1 Lön från bolaget

Om Axel väljer att ta ut lön från bolaget efter det att bolaget har övergått till Bertil kommer denna lön att beskattas med full arbetsgivaravgift.<sup>71</sup> Alldenstund Axel uppnått 65 års ålder kommer företaget enbart att betala en särskild löneskatt för Axels inkomst med 24,26%.<sup>72</sup> Dessa avgifter är avdragsgilla för bolaget.

Axel räknar med att ta ut en årslön ur bolaget om 120 000 kronor före skatt. AB X skattekostnad för löneutbetalningen på 120 000 kronor multipliceras med 24,26 % (särskild löneskatt) vilket blir 29 112 kronor. Förutom lönen erhåller Axel också en pension om 180 000 kronor om året.

Lönen på 120 000 kronor och pensionen på 180 000 kronor adderas ihop och beskattas i inkomstslaget tjänst. Inkomstskatten blir vid 2006 års taxering ca: 95 000 kronor.<sup>73</sup>

Den totala skattekostnaden för bolaget och för Axel blir: 29 112 kronor (särskild löneskatt) plus 95 000 kronor (inkomstskatten vid 2006 års taxering) blir 124 112 kronor. Skatten motsvarar ca: 42 % av beskattningsunderlaget. Disponibel inkomst för Axel blir således ca: 205 000 kronor.

#### 8.1.2 Utdelning schablonregeln

Förutsättningarna är desamma som i kapitel 8.1.1. Om Axel väljer att använda sig av schablonregeln kommer 150 % att beskattas med 20 % i inkomstslaget kapital.

Inkomstbasbeloppet för år 2005 är 43 300 kronor.<sup>74</sup>

<sup>70</sup> Från början har bolaget varit ett 50 000 AB. 1995 ökades aktiekapitalet till 100 000 kr.

<sup>71</sup> 2:1 Lag (1981:691) om socialavgifter.

<sup>72</sup> 1 § Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

<sup>73</sup> Räknat på en kommunalskatt på 31,00 %.

1,5 multiplicerat med 43 300 kronor blir 64 950 kronor.  
Sparad utdelning på 80 000 kronor multiplicerat med statslåneräntan plus 3 % blir 4 720 kronor<sup>75</sup>,  $(80\,000 \times (2,90 + 3)) = 4\,720$  kronor).

Årets gränsbelopp på 149 670 kronor får man genom att lägga till sparad utdelning på 80 000 kronor plus 64 950 kronor (schablonregeln) plus 4 720 kronor (sparad utdelning). Detta belopp beskattas med en kapitalskatt på 20 %. Kapitalskatten på årets gränsbelopp blir 29 934 kronor.

Den utbetalda pensionen på 180 000 kr beskattas med 48 639 kronor.<sup>76</sup>  
AB X skattekostnad för utdelningen på 120 000 kronor multiplicerat med 28 % bolagsskatt blir 33 600 kronor.

Skatterna blir: 33 600 kronor (bolagsskatt) plus 29 934 kronor (kapitalskatt) plus 48 639 kronor (inkomstskatt vid 2006 års taxering) blir 112 173 kronor. Detta motsvarar ca 37 % i skatt av beskattningsunderlaget.

Kvar i plånboken blir 221 427 kronor.

### 8.1.3 Löneunderlagsregeln

Om man istället tillämpar löneunderlagsregeln blir uträkningen följande: Omkostnadsbeloppet för aktierna är 100 000 kronor plus sparad utdelning på 80 000 kronor.

Årets gränsbelopp med en statslåneränta på 2,90 % blir:  
Omkostnadsbeloppet på 100 000 kronor multiplicerat med statslåneräntan plus 9 %<sup>77</sup>,  $(100\,000 \times (2,90 + 9)) = 11\,900$  kronor).

Sparad utdelning på 80 000 kronor multiplicerat med statslåneräntan plus 3 % blir 4 720 kronor<sup>78</sup>,  $(80\,000 \times (2,90 + 3)) = 4\,720$  kronor).

Det sammanlagda gränsbeloppet inklusive sparad utdelning på 96 620 blir när man adderar följande siffror: 11 900 kronor + 4 720 kronor + 80 000 kronor = 96 620 kronor.

Lönebaserad utdelning får endast beräknas av den som äger kvalificerade andelar. Av förenklingskäl anser regeringen att även delägarens lön får räknas med i löneunderlaget.<sup>79</sup> Man uppställer dock krav på att delägaren skall ha tagit ut minst 6 inkomstbasbelopp med ett tillägg av 5 % av den

---

<sup>74</sup> Förordning (2004:1048) om inkomstbasbelopp för år 2005 som har stöd i 1:6 Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension .

<sup>75</sup> 57:13 IL. Prop.2005/06:40 s.55-57.

<sup>76</sup> Uträkning har skett på Skatteverkets hemsida.

<http://www.skatteverket.se/servicetjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html>  
den 8 november 2005 kl. 13.08.

<sup>77</sup> 57:11 IL. Prop.2005/06:40 s.55-57.

<sup>78</sup> 57:13 IL. Prop.2005/06:40 s.55-57.

<sup>79</sup> 57:19 IL. Prop.2005/06:40 s.45.

sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget, eller ett löneuttag på 15 inkomstbasbelopp.<sup>80</sup>

Lönesumma: 1 400 000 kronor.

Avgår 10 inkomstbasbelopp multipliceras med 43 300 kronor blir 433 000 kronor. Löneutbetalningar på 1 400 000 kronor minus 433 000 kronor blir 967 000 kronor. Denna summa multipliceras med 20 %. Summan efter multipliceringen blir ett lönebaserat gränsbelopp på 193 400 kronor ( $967\,000 \text{ kronor} \times 0,20 = 193\,400 \text{ kronor}$ ). Till denna summa lägger man till gränsbeloppet på 96 620 kronor. Summan av 193 400 kronor plus 96 620 kronor blir 290 020 kronor vilket kapitalbeskattas med 20 %. Gränsbeloppet på 290 020 kronor multiplicerat med 20 % kapitalskatt blir 58 004 kronor.

För att använda sig av denna regel krävs det att Axel eller en närstående (Bertil) tar ut en lön på 43 300 kronor multiplicerat med 6 inkomstbasbelopp samt 5 % av det totala löneunderlaget, dvs. 1 400 000 kronor ( $259\,800 \text{ kronor} + (1\,400\,000 \times 0,05) = 329\,800 \text{ kronor}$ ). Den totala lönesumman måste uppgå till minst 329 800 kronor plus att en särskild löneskatt med 80 010 kronor debiteras företaget om Axel tar ut detta som lön. Eftersom Bertil arbetar i bolaget är det lämpligare att han tar en lön som uppgår till detta belopp. Istället för särskild löneskatt kommer företaget att få erlägga full arbetsgivaravgift på Bertils lön. Arbetsavgiften blir 107 053 kronor (32,46 %).

Om Axel tar ut lönen istället för Bertil blir besparingen mellan den särskilda löneskatten och arbetsgivaravgiften 27 043 kronor. I nedan angivna exempel räknar jag med att Bertil uppfyller löneuttaget. Anledningen till att jag inte låter Axel ta ut lönen är att hans inkomst ökas med 329 800 kronor och detta i sin tur medför att skatten blir högre än besparingen på 27 043 kronor.

Enligt de förutsättningar vilka tidigare angetts för detta alternativ klarar bolaget endast att betala ut 120 000 kronor i form av utdelning. Det totala skatteuttaget med AB X skattekostnad blir:  $33\,600 \text{ kronor} + (120\,000 \text{ kronor} \times 0,20 = 24\,000 \text{ kronor}) + 48\,639 \text{ kronor} = 106\,239 \text{ kronor}$ . Skattekostnaden blir ca: 35 % av det beskattningsbara underlaget. Kvar att disponera blir ca: 228 000 kronor.

## 8.1.4 Rätten till utdelning

Om Bertil äger andelarna i AB X kan han ta utdelningen upp till årets gränsbelopp med en 20 % beskattning. Överskjutande del beskattas med en progressiv skatt i inkomstslaget tjänst. Att lämna utdelning till Axel blir skattemässigt fördelaktigare är att han själv skulle ta ut utdelningen och sedan därefter ge det som en gåva till sin far.

---

<sup>80</sup> 57:19 IL. Prop.2005/06:40 s. 50-53.

## 8.2 Skatteuträkning för konsultföretaget AB X.

### 8.2.1 Lön från bolaget

AB X skattekostnad för Axels lön på 280 000 kronor multipliceras med 24,26 % (särskild löneskatt) blir 67 928 kronor. Axel erhåller också en pension på 250 000 kronor om året.

Lönen från bolaget på 280 000 kronor plus pensionen på 250 000 kronor blir 530 000 kronor som ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Inkomstskatten blir vid 2006 års taxering ca: 209 159 kronor.<sup>81</sup>

Skatten motsvarar ca 40 % av beskattningsunderlaget. Om man även räknar in skattekostnaden för AB X blir den totala skatten 277 087 kronor. 209 159 kronor (inkomstskatten vid 2006 års taxering) jämte 67 928 kronor (särskild löneskatt) blir summa summarum 277 087 kronor. Denna kostnad motsvarar ca: 52 % i skatt av det beskattningsbara underlaget. Kvar i plånboken för Axel blir ca: 321 000 kronor.

### 8.2.2 Utdelning

Axel väljer att ta ut utdelning med 280 000 kronor.

Årets gränobelopp vilket beskattas i inkomstslaget kapital med 20 % för kvalificerade andelar är 290 020 kronor.<sup>82</sup> Detta medför att hela utdelningen beskattas med 20 % kapitalskatt. Det förutsätter att Bertil uppfyller de villkor på löneuttag som ställs i kapitel 8.1.3. Om dessa krav inte uppfylls kommer Axels gränobelopp bli mindre, dvs. 1.5 inkomstbasbelopp.<sup>83</sup>

Skattekostnaden för AB X utdelning på 290 020 kronor multiplicerat med 28 % bolagsskatt blir 81 205 kronor. Årets gränobelopp för kvalificerade andelar är 290 020 kronor som multipliceras med 20 % kapitalskatt. Kapitalskatten blir 58 004 kronor. Pensionen som Axel också får på 250 000 kronor inkomstbeskattas med 48 639 kronor.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> Uträkning har skett på Skatteverkets hemsida.

<http://www.skatteverket.se/service/tjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html> den 4 november 2005 kl 1745.

<sup>82</sup> Se kapitel 8.1.3

<sup>83</sup> Se kapitel 8.1.3

<sup>84</sup> 1 § Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Löneunderlag för Axel beräknas till 329 000 kronor som beskattas med en särskild löneskatt på 24,26 %. Den särskilda löneskatten blir 80 010 kronor (329 000 kronor x 0,2426 = 80 010 kronor).

Summa skattekostnader:

80 010 kronor (särskild löneskatt) plus 81 205 kronor (bolagsskatt) plus 58 004 kronor (kapitalskatt) plus 48 639 kronor (inkomstskatt vid 2006 års taxering) blir 267 858 kronor. Detta motsvarar ca 51 % av det beskattningsbara underlaget. Kvar i plånboken för Axel blir 342 152 kronor.

Om löneuttagen inte uppfylls tillämpas schablonregeln.

Schablonbeloppet på 65 950 kronor beskattas med 20 % kapitalskatt på kvalificerade andelar, detta blir 13 190 kronor. Överskjutande del adderas mot inkomstlaget tjänst. Den Överskjutande delen på 214 050 kronor plus 250 000 kronor (pension) blir 464 050 kronor som beskattas i inkomstlaget tjänst. Skattekostnaden för inkomstlaget tjänst blir ca: 171 000 kronor.<sup>85</sup>

Summa skattekostnader:

81 205 kronor (bolagsskatt) plus 171 000 kronor (inkomstskatt vid 2006 års taxering) blir 252 205 kronor. Denna summa motsvarar ca 48 % av det beskattningsbara underlaget.

Kvar i plånboken blir: 277 795 kronor.

### 8.2.3 Rätten till utdelning

Skattemässigt är det av stor betydelse vem som beskattas för utdelningen. Om Bertil beskattas för utdelningen kommer denna beskattning att ske i inkomstlaget tjänst för den del som överstiger årets gränsbelopp. Om Axel däremot tar ut utdelningen sker beskattningen i inkomstlaget kapital.

Den utdelning som Axel får från bolaget beskattas med 78 400 kronor i bolagsskatt. Utdelningen beskattas hos Axel med 80 400 kronor och kvar blir 196 000 kronor.

Lägger man till Axels pension, som i sin tur har beskattats med 72 509 kronor,<sup>86</sup> blir det 177 491 kronor över för konsumtion.

Den totala skattekostnaden blir: 78 400 kronor (bolagsskatt) plus 72 500 kronor (inkomstskatten vid 2006 års taxering) blir 150 900 kronor, som motsvarar ca 29 % i skatt av det beskattningsbara underlaget.

---

<sup>85</sup> Uträkning har skett på Skatteverkets hemsida

<http://www.skatteverket.se/servicetjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html> den 9 november 2005 kl 16.47.

<sup>86</sup> <http://www.skatteverket.se/servicetjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html> den 14 november 2005 kl 17.00.

Kvar att disponera blir: 177 491 kronor (pensionen) plus 196 000 kronor (utdelning) blir 373 491 kronor.

## 8.3 Sammanställning

### **Tjänsteföretaget**

#### Lön från bolaget

Skatter : 277 087 kr

Kvar: 321 000 kr

Skatt i procent :52 %

#### Utdelning från bolaget enligt schablonregeln

Skatter:112 173 kr

Kvar: 221 427 kr

Skatt i procent: 37 %

#### Utdelning från bolaget enligt löneunderlagsregeln

Skatter: 106 239 kr

Kvar: 228 000 kr

Skatt i procent: 35 %

#### Rätten till utdelning

Löneinkomsten spelar en avgörande roll. Låg inkomst medför att den progressiva skatteskalen inte slår ut. I sådana fall spelar det en mindre roll om sonen tar utdelning som han i sin tur ger i gåva till sin far.

### **Konsultföretaget**

#### Lön från bolaget

Skatter: 277 087 kr

Kvar: 321 000 kr

Skatt i procent: 52 %

#### Utdelning från bolaget enligt schablonregeln

Skatter: 252 205 kr

Kvar: 277 795 kr

Skatt i procent: 47,5 %

#### Utdelning från bolaget enligt löneunderlagsregeln

Skatter: 267 858 kr

Kvar: 342 152 kr

Skatt i procent: 50,5 %

#### Rätten till utdelning

Skatter: 231 309 kr

Kvar: 373 491 kr

Skatter i procent: 43,6 %

### Tjänsteföretaget

Med de nya 3:12 reglerna blir det fördelaktigare för Axel att äga aktierna och ta utdelning istället för få rätten till utdelning av sin son Bertil.

Detta beror på att den progressiva skatten inte slår fullt ut och att man kan tillämpa den fördelaktiga löneunderlagsregeln. I de fall som man inte har sparad utdelning eller ett löneunderlag att använda sig av kan det vara lönsammare att använda sig av rätten till utdelning i de fall företaget är vinstdrivande.

### Konsultföretaget

Med de nya 3.12 reglerna finner jag det fördelaktigt att använda sig av rätten till utdelning i de fall utdelningen överstiger årets gränsbelopp. Annars kommer denna del beskattas med en progressiv inkomstskatt.

Om man beaktar företagets höga vinstgenerering anser jag att det är bättre att använda sig av rätten till utdelning. Genom att dela ut vinstmedlen från bolaget till Axel kommer dessa vinster enbart att beskattas i inkomstslaget kapital istället för en progressiv beskattning.



## 9 Slutsats

Att generellt påstå att det är mer fördelaktigt att använda sig av rätten till utdelning är att göra det enkelt för sig. Att lämna rätten till utdelning till sina föräldrar efter ett generationsskifte möter med dagens regler inga som helst hinder.

Den ekonomiska analysen, vilken utfördes i kapitel 8 visar att det inte är speciellt stor skatteskillnad med rätten till utdelning jämfört med vanlig utdelning. Då måste man också beakta de premisser som har använts i analysen ovan. De premisser vilka jag använt mig av i analysen måste här tas i beaktande. Läger man till andra premisser som t.ex. att man vill ta ut den beskattade vinsten, förändras situationen till fördel för rätten till utdelning.

Företag som har många anställda och stora löneunderlag gynnas av löneunderlagsregeln i 57:17 IL eftersom underlaget för årets gränobelopp blir högre med de nya reglerna jämfört med föregående års bestämmelser. Innebörden blir att utdelningen i större del kommer att beskattas med 20 %. Vid en avyttring av aktierna kommer större delen av kapitalvinsten beskattas med 20 % och överskjutande del beskattas progressivt i inkomstslaget tjänst upp till 100 inkomstbasbelopp.

Rätten till utdelning kan i många fall, nu när interna aktieöverlåtelser har blivit dyrare för mindre företag med få anställda, vara ett bra alternativ för att säkerställa föräldrarnas försörjning på äldre dagar. Om Axel väljer att skänka sina aktier till sin son Bertil utan vederlag, och Bertil av ren välvilja vill stötta sin far ekonomiskt skall inte detta föranleda en annan bedömning än att detta är det faktiska förhållandet.

Risken för omklassificering av rättshandlingarna eller att tillämpa genomsyn anser jag bli svårt för Skatteverket att vinna stöd för, eftersom tidsperspektivet spelar en viktig roll i upplägget, samt att bevisbördan för intäktens karaktär ligger hos Skatteverket.

Ett exempel på hur rätten till utdelning skulle kunna missbrukas är när maken ger rätten till utdelning till sin sambo eller maka efter att denne har tagit ut sin del av den lågbeskattade utdelningen.<sup>87</sup> Om maken enbart tar ut 7,5 prisbasbelopp enligt lag (1962:381) om allmän försäkring<sup>88</sup>, kommer han att undvika den progressiva skatten. Följden blir att det gemensamma hushållet gör en skattevinst. En annan konsekvens är att man kan ta ut vinstmedel från bolaget som enbart kommer att beskattas i inkomstslaget kapital istället för via den progressiva inkomstskatten. Detta är inte syftet med den komplicerade 3:12 beskattningen.

---

<sup>87</sup> Se kapitel 4.5 som handlar bland annat om förbehåll i aktieboken.

<sup>88</sup> Anledningen till att man undviker högre löneuttag än 7,5 prisbasbelopp från företaget är att det finns ett tak i socialförsäkringen, AFL 1:6.

Man kan tycka att detta upplägg är stötande och att det skulle strida mot lagstiftarens syfte med 3:12 reglerna för fåmansföretagen. Att argumentera utifrån ett politiskt eller moralisk perspektiv låter sig många gånger göras, men inte ur ett skatterättsligt perspektiv. Det är domstolens skyldighet att följa den lagstiftning som finns och att inte gå utanför dess ramar.

Syftet med att skattelagstiftningen är reglerat i grundlagen är att det ska finnas en förutsägbarhet hur lagstiftningen ska tillämpas. Om domstolarna väljer att följa det politisk korrekta är min åsikt att det vore att gå utanför lagens lydelse. Konsekvensen av ett sådant handlande underminerar medborgarnas rättsäkerhet och förutsägbarheten i skattelagstiftningen.

För att kunna förhindra rätten till utdelning till en närstående är det upp till lagstiftaren att ändra lagen så att denna möjlighet inte uppstår. Hur en sådan lagstiftning kan se ut vill jag inte gå in på i detalj eftersom det i sin tur medför andra oöverskådliga problem med bland annat vem som har rätt att tillgodoräkna sig årets gränsbelopp m.m.

# Käll- och litteraturförteckning

- Bergström, Sture                      SkatteNytt nr 12, 2004, årgång 54 s. 773.  
SkatteNytt Förlags AB.
- Gäverth, Leif                            Svensk Skattetidning 8/96, s.74 ff.  
Svensk Skattetidning 8/99, s.47.
- Håstad, Torgny                         Sakrätt avseende lös egendom  
Sjätte, omarbetade upplagan,  
Norstedts Juridik AB , 2000.  
Tryck: Elanders Gotab, Stockholm 2001.
- Sund, Lars-Göran                      Generationsskifte av små och  
medelstora familjeägda  
Aktiebolag Iustis Förlag, 2001.  
Tryck: Graphium Norstedts Tryckeri AB,  
Stockholm 2001.
- Nilssin, Peter och  
Rydin, Urban                            SkatteNytt nr 10, årgång 55, s.588-600.  
SkatteNytt Förlags AB
- Pelin, Lars                                Överlåtelse av företag, Juristförlaget i Lund,  
Lund 1993.  
Tryck: Wallin & Dalholm Boktryckeri AB
- Silfverberg, Christer                   Gåvobeskattningen i nordisk perspektiv,  
Christer Silfverberg & Juristförlaget,  
Stockholm 1992.
- Tjernberg, Mats                        Beskattning av fåmansföretag, Femte upplagan,  
Mats Tjernberg /Fakta Info Direkt Sweden AB  
Studentlitteratur, Lund 2001.
- Riksskatteverket                      RSV 2001:19.
- Rodhe, Knut                              Aktiebolagsrätt, tjugonde upplagan 2002.  
Norstedts Juridik AB, 2002.  
Tryck:Elanders Gotab, Stockholm 2002.

## **Databaser**

CD SKATT 2005:2

Norstedts, maj 2005.

## **Internet**

<http://www.online.blinfo.se/artikel.gml?nummer=05:191>. den 7 november 2005 kl 15.45

<http://www.skatteverket.se/servicetjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html>.den 8 november 2005 kl. 13.08.

<http://www.skatteverket.se/servicetjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html> den 4 november 2005 kl 1745.

<http://www.skatteverket.se/servicetjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html> den 9 november 2005 kl 16.47.

<http://www.skatteverket.se/servicetjanster/skatteutrakning/ink1/prelskut05ink1.html> den 14 november 2005 kl 17.00.

## **Propositioner och riksdagstryck**

Prop. 1980/81:17

Prop. 1989/90:110

Prop. 1995/96:109

Prop. 1996/97:45

Prop. 1999/2000:2

Prop. 1999/2000:15

Prop. 2001/02:46

Prop. 2004/05:85

Prop. 2005/06:40

SOU 1931:4

SOU 1975:77

SOU 1998:47

# Rättsfallsförteckning

## Högsta domstolen

NJA 1980 s. 642

NJA 1992 s. 728

NJA 1992 s. 808

## Regeringsrättens årsbok

RÅ 1943 ref.9

RÅ 1974 ref.101

RÅ 1976 ref. 127 I

RÅ 1983 Ba 14

RÅ 84:1:46

RÅ 85:1:68

RÅ 1987 ref.78

RÅ 1988 ref.22

RÅ 1988 not. 710

RÅ 1989 ref.62 I-II

RÅ 1989 ref.127

RÅ 1990 ref. 11

RÅ 1992 ref.56

RÅ 1992 reg.76

RÅ 1993 ref.43 I-II

RÅ 1993 ref.86

RÅ 1994 ref. 52

RÅ 1995 ref.32

RÅ 1996 not.240

RÅ 1998 ref.19

RÅ 1998 ref.58

RÅ 1998 not.195

RÅ 1999 ref. 62

RÅ 2000 ref. 31

RÅ 2001 ref.1

RÅ 2001 ref.2

RÅ 2001 not.196

RÅ 2002 ref.21

RÅ 2002 not.140

RÅ 2004 ref.1

RÅ 2004 ref.27

RÅ 2004 ref.42

RÅ 2004 ref.61

RÅ 2004 ref.140

## Skatterättsnämnden

Förhandsbesked den 21 juni 2005.