



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Linnéa Ecorcheville

# Framskjuten beskattning för alla

Fåmansföretagare, andelsbyten och ett brådkande  
lagstiftningsärende

Examensarbete  
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårtermin 2004

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1    Bakgrund	5
1.2    Historik	6
1.3    Syfte och metod	8
1.4    Disposition	9
1.5    Avgränsningar	10
<b>2 NÅGRA GENERELLA BESTÄMMELSER VID ANDELSBYTEN<sup>1</sup></b>	
2.1    Beskattning av kontantdelen	11
2.2    Förutsättningar för uppskov	12
2.2.1    Kontantersättningens storlek	12
2.2.2    Röstmajoritet	13
2.2.3    Säljare och köpare	14
2.3    Tidpunkt för beskattning	15
2.4    Avslutande kommentarer	16
<b>3 IT-FÄLLAN ELLER HUR UPPSKOVSREGLERNA I 49 KAP. IL FICK EN OFÖRUTSEDD "POMPERIPOSSAEFFEKT"</b>	<b>18</b>
3.1    Inledning	18
3.2    Uppskovstekniken i 49 kap. IL	18
3.3    Uppskovsteknikens effekter vid byte av kvalificerade andelar	19
3.4    Reaktioner på IT-fällan	20
3.5    Avslutande kommentarer	21
<b>4 DEN NYA REGLERINGEN</b>	<b>22</b>
4.1    Inledning	22

<b>4.2</b>	<b>Val av uppskovsteknik</b>	<b>23</b>
4.2.1	Finansdepartementets modeller	23
4.2.2	Regeringens motivering	23
<b>4.3</b>	<b>Framskjuten beskattning</b>	<b>24</b>
<b>4.4</b>	<b>Införande av ett takbelopp</b>	<b>25</b>
<b>4.5</b>	<b>Övergångsbestämmelser</b>	<b>26</b>
<b>4.6</b>	<b>Avslutande kommentarer</b>	<b>27</b>
<b>5</b>	<b>NÅGRA BRISTER I REGLERINGEN</b>	<b>28</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>28</b>
<b>5.2</b>	<b>Byte av okvalificerade till kvalificerade andelar</b>	<b>28</b>
<b>5.3</b>	<b>Tidsperspektivet</b>	<b>29</b>
<b>5.4</b>	<b>Bestämmelsernas tvingande karaktär</b>	<b>29</b>
<b>5.5</b>	<b>Sparade lättnads- och utdelningsutrymme, proposition 2003/04:33</b>	<b>30</b>
5.5.1	Utdelningsutrymme	31
5.5.2	Lättnadsutrymme	31
5.5.3	Gällande regler	31
5.5.4	Förslaget	32
<b>5.6</b>	<b>Lagerandelar</b>	<b>33</b>
<b>5.7</b>	<b>Tillämpning av övergångsbestämmelserna</b>	<b>34</b>
<b>5.8</b>	<b>Avslutande kommentarer</b>	<b>36</b>
<b>6</b>	<b>ANALYS</b>	<b>39</b>
<b>6.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>39</b>
<b>6.2</b>	<b>Har en formell kvittningsmöjlighet mellan tjänst och kapital införts?</b>	<b>39</b>
<b>6.3</b>	<b>Kan en kvittning mellan inkomstlagen rättfärdigas?</b>	<b>41</b>
<b>6.4</b>	<b>Kvittningfrågans behandling i lagstiftningarbetet</b>	<b>43</b>
<b>6.5</b>	<b>Avslutande synpunkter</b>	<b>44</b>
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>47</b>
	<b>Offentligt tryck</b>	<b>47</b>
	Direktiv	47
	Propositioner	47
	SOU	47
	Utskottsbetänkanden	47
	Övrigt	48

<b>Litteratur</b>	<b>48</b>
<b>Tidskrifter</b>	<b>49</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>50</b>
<b>Rättsfall från Regeringsrätten</b>	<b>50</b>
<b>Rättsfall från EG-Domstolen</b>	<b>50</b>

# Sammanfattning

Ett andelsbyte är en transaktion där den skattskyldige säljer sina andelar i ett företag till ett annat företag mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. Enligt allmänna skatterättsliga regler är ett andelsbyte att betrakta som en avyttring och en kapitalvinstbeskattning skall normalt ske hos säljaren. I syfte att inte försvåra eller förhindra önskvärda ombildningar i näringslivet kan dock under vissa förutsättningar ett andelsbyte ske utan att några omedelbara skattekonsekvenser utlöses.

Två lösningar är främst aktuella vid uppskov vid andelsbyten. Bestämmelserna i 49 kap. IL reglerar uppskovsgrundande andelsbyten och enligt denna teknik framräknas en realisationsvinst vid bytestillfället men uppskov medges med beskattningen. Uppskovsbeloppet tas i regel upp till beskattning först då de mottagna andelarna avyttras. I 48a kap. IL regleras framskjuten beskattning, en uppskovsmodell som bygger på kontinuitetsprincipen. Enligt reglerna om framskjuten beskattning beräknas inte någon kapitalvinst vid bytestillfället överhuvudtaget. Istället övertar de mottagna andelarna de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde.

Före den 1 januari 2003 var andelsbyten av fåmansföretagares kvalificerade andelar undantagna från 48 kapitlets tillämpningsområde på grund av att det ansågs omöjligt att kombinera kontinuitetslösningen med en tillfredsställande tillämpning av fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Enligt fördelningsreglerna skall en kapitalvinst hänförlig till en kvalificerad andel i ett fåmansföretag fördelas mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Det visade sig dock vara reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL som inte kunde kombineras med fördelningsreglerna. I samband med IT-kraschen uppdagades ett kvittningsproblem i systemet som fick till följd att många fåmansföretagare som företagit ett andelsbyte med högt värderade IT-aktier tvingades erlagga avsevärda belopp i skatt trots att de gjort en förlustaffär. Företeelsen kom att kallas IT-fällan och ledde till att man från 1 januari 2003 och med retroaktiv verkan utvidgade reglerna om framskjuten beskattning till att även gälla kvalificerade andelar i fåmansföretag.

Utvidgningen innebär att byten av kvalificerade andelar numera faller under kontinuitetstekniken i 48a kap. IL. I syfte att en tillfredsställande tillämpning av fördelningsreglerna i 57 kap. IL skall kunna upprätthållas övertar de mottagna andelarna såväl de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde som deras skattemässiga karaktär. De mottagna andelarna blir således automatiskt kvalificerade hos andelsägaren oavsett om andelsägaren är verksam i det köpande företaget eller om detta företag överhuvud är ett fåmansföretag. Andelarna förblir kvalificerade för all framtid och en takregel har införts för att förhindra att en värdestegring hänförlig till perioden efter andelsbytet, då andelsägaren inte längre är verksam i företaget, skall tas upp i inkomstlaget tjänst vid en senare avyttring.

Dock tar takregeln endast sikte på avyttringar och den löpande avkastningen på de mottagna andelarna beskattas för all framtid till viss del i tjänst, trots att andelarna innehas i rent kapitalplaceringssyfte. Reglerna ger i detta avseende, och i många andra, intrycket av att inte vara genomtänkta. Det är mycket tydligt att tjänstemännen på Finansdepartementet arbetat under stor tidspress och att man till varje pris försökt finna en lösning på IT-fällan. Dessa förhållanden har fått till följd att bestämmelserna blivit svårbegripliga och till och med ibland ofullständiga.

Mest anmärkningsvärt enligt mig är dock den i förarbetena mycket styvmoderliga behandlingen av några för lagstiftningsarbetet väsentliga principiella frågeställningar. Bland annat är förarbetena mycket kortfattade vad gäller den kvittningen mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster som tillåts som en följd av tillämpningen av reglerna om framskjuten beskattning på kvalificerade andelar. Även om införandet av denna kvittningsmöjlighet enligt mig på många sätt kan försvaras kan det inte anses godtagbart att inte frågan blivit utförligare behandlad i förarbetena.

# Förord

Jag vill tacka Mats Tjernberg, Einar, Astrid, Agnès och min mor för värdefulla synpunkter på uppsatsen.

Maj 2004, Lund.

Linnéa Ecorcheville

# Förkortningar

Bet.	Betänkande
Ds	Departementsserien
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
IGOL	Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
UBA	Lagen (1998:1601) om uppskov vid andelsbyten



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

De skatterättsliga bestämmelserna om andelsbyten tillhör de komplexa regelverk som styr skattekonsekvenserna av företags omstruktureringar. Det gemensamma syftet för skattereglerna inom området är att önskvärda ombildningar i näringslivet inte skall förhindras eller försvåras av betungande skattekonsekvenser. Den skattskyldige skall med andra ord inte avstå från en omstruktureringstransaktion på grund av att en hög skattekostnad förväntas utlösas.

Sedan skattereformen 1990 delas inkomster in i tre inkomstslag, tjänst, kapital och näringsverksamhet. I inkomstslaget näringsverksamhet finns stora möjligheter till skattefri överlåtelse i samband med byten av omstrukturingskaraktär. I inkomstslaget kapital är möjligheten till skattefrihet vid byten mindre. Detta kan förklaras med att byte av kapitaltillgångar på individnivå är ett beslut av investeringskaraktär.<sup>1</sup> Vid andelsbyten är det dock viktigt att medge skattefrihet även på individnivå då risken annars finns att omstruktureringar förhindras. Syftet är inte att underlätta individens omplacering av kapitaltillgångar utan att göra det möjligt för det uppköpande bolaget, som i de flesta fall torde vara initiativtagare, att förvärva ett annat aktiebolag.

Ett andelsbyte är en transaktion där andelsägarna i ett företag säljer sina andelar till ett annat företag mot vederlag i form av andelar i det köpande företaget. Med andel avses delägarätter till kapitalet i företaget.<sup>2</sup> Under vissa förutsättningar kan, enligt svensk och även europeisk skatterätt, en sådan transaktion ske utan omedelbara skattekonsekvenser. Enligt allmänna skatterättsliga regler är ett andelsbyte att betrakta som en avyttring och en kapitalvinstbeskattning skall således normalt ske hos säljaren. Av ovannämnda skäl lämnar dock staten skattecredit om vissa villkor är uppfyllda.

Reglerna syftar dock inte enbart till att underlätta önskvärda omstruktureringar utan det skall också säkerställas att en beskattning i framtiden faktiskt sker. Detta inträffar enligt nuvarande lagstiftning bland annat då de mottagna andelarna avyttras. Reglerna om andelsbyten måste således alltid ses mot bakgrund av dessa två målsättningar: omstruktureringen skall inte utlösa omedelbar beskattning men det måste likväl säkerställas att en tillfredsställande beskattning i framtiden sker.

---

<sup>1</sup> Se Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 309.

<sup>2</sup> Konvertibler, teckningsoptioner och liknande värdepapper faller således utanför, se prop. 1998/99:15 s. 276 och RÅ 2000 not. 159.

För fåmansaktieägare med kvalificerade andelar har frågan om andelsbyten varit särskilt problematiskt. En aktieägars andelar i ett fåmansföretag anses kvalificerade bland annat om denne eller dennes närstående är verksam i företaget i betydande omfattning<sup>3</sup> och så snart en andel betraktas som kvalificerad träffas den av fördelningsreglerna i 57 kap. IL.

Fördelningsreglerna i 57 kap. IL innebär att utdelning och kapitalvinst schablonmässigt delas upp i inkomstslagen tjänst och kapital istället för att endast tas upp i kapital såsom är fallet för utdelningar och kapitalvinster på vanliga andelar. Orsaken till detta är att lagstiftaren vill att det i möjligaste mån skall råda neutralitet i förvärvsinkomstbeskattning mellan en vanlig löntagare och en fåmansaktieägare. Det presumeras nämligen att de ansamlade vinstmedel som utdelningar och reavinster består av till viss del är hänförliga till fåmansaktieägarens egna arbetsinsatser. För att undvika att fåmansaktieägaren gynnas av att dessa arbetsinsatser vid utdelning eller realisation beskattas enligt den låga skattesats som gäller för kapital fördelas således utdelningar och kapitalvinster schablonmässigt mellan inkomstslagen kapital och tjänst.

Dessa fördelningsregler innebär särskilda svårigheter då de tillämpas vid skattecredit vid andelsbyten. Det har visat sig vara svårt att kombinera ett uppskovssystem som tillåter en senareläggning av beskattningen med en tillfredsställande tillämpning av fördelningsreglerna. Uppskov vid byten av vanliga andelar är dock inte heller helt utan komplikationer. Det är således en grannliga uppgift att utforma uppskovssystemet då dess tillämpning kan få många skilda och oförutsedda ekonomiska konsekvenser, som kommer att beskrivas i det följande, i synnerhet då bytet rör kvalificerade andelar.

## 1.2 Historik

Det torde vara oomtvistat att någon form av uppskovssystem är nödvändig för att lindra skatteeffekterna av andelsbyten vid omstruktureringar. Dessutom är Sverige i och med sitt medlemskap i EU genom fusionsdirektivet<sup>4</sup> rättsligt förpliktigt att ha ett uppskovssystem. Det har dock varit svårt att utforma ett välfungerande system och uppskovsreglerna har därför varit föremål för många ändringar, framförallt under de senaste decennierna. Det skall i det följande kortfattat redogöras för dessa regelverk samt vad som motiverat ändringarna.

Ursprungligen fanns två skilda regelsystem. Strukturregeln<sup>5</sup>, 27 § 4 mom. i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL,

---

<sup>3</sup> Se 57 kap. 4 § IL.

<sup>4</sup> 90/434/EEG.

<sup>5</sup> Strukturregeln ersatte en äldre bestämmelse enligt vilken regeringen helt eller delvis kunde medge skattefrihet vid avyttring av aktier som innehafts två år eller mer, om beskattningen kunde antas hindra strukturrationalisering som var önskvärd ur allmän synpunkt.

infördes vid 1990 års skattereform.<sup>6</sup> Regeln innebar att någon realisationsvinst inte ansågs uppkomma vid ett andelsbyte, bortsett från eventuell kontantersättning. De mottagna andelarna övertog de avyttrade andelarnas anskaffningsvärde. Parallellt med strukturen tillämpades en särskild ordning i de fall köparen var ett bolag i en annan EU-medlemsstat än Sverige, lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL. Enligt IGOL, som infördes inför Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 såsom en implementering av bland annat fusionsdirektivet, skulle en kapitalvinst fastställas vid andelsbytet men inte anses hänförlig till det beskattningsåret. Istället skulle den skattskyldige ta upp denna vinst det beskattningsår då de mottagna andelarna avyttrades. Strukturen var ursprungligen inte tillämplig i de fall som täcktes av IGOL men efterhand infördes en valmöjlighet.

Dessa båda regelsystem ersattes den 1 januari 1999 med ett enhetligt uppskovssystem som reglerades i lagen (1998:1601) om uppskov vid andelsbyten<sup>7</sup>, UBA, och senare i 49 kap. i inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>8</sup>, IL. Det enhetliga uppskovssystemet infördes efter förslag av Företagsskatteutredningen i betänkandet Omstruktureringar och beskattning.<sup>9</sup> Detta betänkande och efterföljande proposition är mycket centrala på området då hela omstruktureringssystemet sågs över i detta sammanhang.

Uppskovstekniken byggde på den teknik som fanns i IGOL och innebar att en kapitalvinst i och för sig skulle räknas fram för bytesåret men att uppskov medgavs med beskattningen.<sup>10</sup> Ett framräknat uppskovsbelopp skulle därefter fördelas på de mottagna andelarna och tas upp till beskattning senast det beskattningsår då de mottagna andelarna avyttrades. Det är dessa regler som har kommit att benämnas reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten och som än idag gäller för andelsbyten av lagerandelar samt för andelsbyten som företas av juridiska personer.<sup>11</sup>

Uppskovstekniken blev, redan vid dess införande, föremål för stark kritik och uppfattades som mycket svårtillämplig.<sup>12</sup> Tillämpningsproblem förutsågs kunna uppkomma, främst vid byten av andelar i publika företag där uppskov för hundratusentals aktieägare skulle beräknas, dokumenteras och rullas vidare i årtionden. Redan året då reglerna trädde i kraft, 1999, genomfördes några enstaka andelsbyten i marknadsnoterade företag som berörde flera hundratusen aktieägare.<sup>13</sup> Dessa transaktioner tvingade såväl

---

<sup>6</sup> Se prop. 1989/90:110 och bet. 1989/90:SkU30.

<sup>7</sup> Se prop. 1998/99:15 och bet. 1998/99:SkU5.

<sup>8</sup> Se prop. 1999/2000:2 och bet. 1999/2000:SkU2.

<sup>9</sup> SOU 1998:1.

<sup>10</sup> Kapitalförluster omfattades inte av regelverket, se Grönlund, SvSkT 2003, s. 58.

<sup>11</sup> Se 49 kap. 1 § IL.

<sup>12</sup> Se bland annat Rutberg i SvSkT 1998, s. 986.

<sup>13</sup> Astra/AstraZeneca och ABB/ABB Ltd, se Rutberg i SvSkT 2002, s. 167.

skattemyndigheter som skattskyldiga och banker till mycket resurskrävande insatser.

I syfte att motverka denna effekt av reglerna infördes från den 1 januari 2002, på initiativ av Riksskatteverket, RSV, nya enklare bestämmelser för fysiska personers byte av marknadsnoterade andelar. Dessa bestämmelser benämndes framskjuten beskattning och ett nytt kapitel skapades i IL, 48a kap.<sup>14</sup> Reglerna om framskjuten beskattning innebar en återgång till den gamla strukturregelns kontinuitetslösning. Två parallella regelsystem var således återigen i kraft, det förenklade systemet för framskjuten beskattning vid fysiska personers byten av marknadsnoterade andelar respektive det gamla systemet med uppskovsgrundande andelsbyten vid alla andra andelsbyten.

Reglerna om framskjuten beskattning har numera utvidgats till att vara tillämpliga oavsett om andelarna är noterade, onoterade eller kvalificerade.<sup>15</sup> Endast lagerandelar har uteslutits från 48a kapitlets tillämpningsområde. Ändringen genomfördes på grund av att en mycket besvärlig effekt av tillämpningen av tekniken om uppskovsgrundande andelsbyten på fåmansföretagare upptäcktes i samband med IT-branschens nedgång. Detta kommer att beskrivas mer ingående under avsnitt 3.

I skrivande stund gäller alltså reglerna om framskjuten beskattning i 48a kap. IL för fysiska personers andelsbyten, med undantag för byten av lagerandelar, och reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL för juridiska personers andelsbyten<sup>16</sup> samt för fysiska personers byten av lagerandelar.

### 1.3 Syfte och metod

Syftet med denna uppsats är att kritiskt analysera de utvidgade reglerna om framskjuten beskattning som trädde i kraft den 1 januari 2003. Analysen skall ske mot bakgrund av de mycket speciella händelser som föranledde lagändringen. IT-branschens dramatiska undergång kan numera betraktas som en historisk händelse. Vad beträffar skatterätten fick IT-kraschen de konsekvenser för fåmansföretagare som kommer att beskrivas under avsnitt 3 och som brukar benämnas IT-fällan. Den drastiska värdenedgång som drabbade IT-relaterade aktier uppdagade att den kombinerade tillämpningen av reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten och av fåmansföretagsreglerna kunde få allvarliga ekonomiska konsekvenser för fåmansföretagare.

---

<sup>14</sup> SFS prop. 2001/02:46, bet. 2001/02:SkU13 och rskr 2001/02:123.

<sup>15</sup> Se prop. 2002/03:15, Fi2002/1588, bet. 2001/02:SkU29, rskr 2001/02:245, bet. 2002/03:SkU5, mm.

<sup>16</sup> Observera dock att reglernas tillämpningsområde kraftigt minskat sedan skattefrihet införts för juridiska personers kapitalvinster.

I detta läge var det mer än angeläget att ändra de befintliga reglerna med retroaktiv verkan så snart som möjligt så att de drabbade fåmansföretagarnas situation kunde lösas på ett rimligt sätt. Av särskilt intresse för analysen av lagändringen är därför att lagstiftningsärendet präglats dels av att en lösning till varje pris måste finnas och dels av att det varit stor tidspress. Det uppdrag som fallit på regeringens lott kan därmed sägas ha varit att på rekordtid finna en lösning på ett invecklat problem så att samtliga drabbades situationer kunde räddas.

Lagändringen är enligt mig unik i detta avseende och jag skall i uppsatsen försöka sätta i relation reglernas utformning och de förhållanden under vilka de tillkommit. Det kommer att belysas att vissa för lagstiftningsärendet väsentliga principiella frågeställningar inte har beaktats. Härvid kommer frågor kring den kvittningsmöjlighet mellan inkomstslagen kapital och tjänst som följer av tillämpningen av reglerna om framskjuten beskattning på fåmansföretagare att behandlas särskilt.

## 1.4 Disposition

I ett första avsnitt skall ett antal grundläggande bestämmelser som gäller vid andelsbyten att beskrivas. Dessa bestämmelser är sådana som inte har ändrats i och med utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning men de måste ändå beskrivas då de kan sägas utgöra uppskovssystemets grunder.

Vidare skall den effekt av uppskovssystemet för fåmansföretagare som uppdagades i samband med IT-branschens nedgång att behandlas. Det är denna effekt av reglerna som gav upphov till lagstiftningsärendet som i slutändan utmynnade i att reglerna om framskjuten beskattning utvidgades.

I det därpå kommande avsnittet skall det redogöras för de materiella reglerna i lagändringen. Utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning har inte varit enkel att genomföra och anpassningen till att även kvalificerade andelar skall hanteras inom regelverket har inneburit ett antal detaljerade och komplicerade bestämmelser. De mycket generösa övergångsbestämmelserna som införts kommer även att beskrivas i detta avsnitt.

I följande avsnitt skall lagstiftningsprodukten behandlas utifrån ett mer kritiskt perspektiv. Härvid skall de delar av lagändringen som det finns anledning att anmärka på att beskrivas.

I en avslutande analys skall jag med särskild fokus på frågor kring kvittning mellan olika inkomstslag utvärdera lagändringen.

## 1.5 Avgränsningar

Utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning har inte begränsats till det primära syftet med lagändringen, nämligen att reglera byten av kvalificerade andelar. Regelsystemet gäller istället generellt för onoterade andelar. Andelsbyten av icke-kvalificerade onoterade andelar kommer därmed i viss mån också att behandlas i uppsatsen så att en mer övergripande utvärdering av lagändringen kan göras.

Vidare skall andelsbyten som företas av juridiska personer helt lämnas utanför framställningen. Då uppsatsen i huvudsak bygger på en specifik lagändring, där inte juridiska personers andelsbyten behandlas, har jag inte funnit det nödvändigt att beskriva dessa.

Jag har också gjort bedömningen att det inte är nödvändigt att behandla EG-rätten särskilt i denna framställning. EG-rättens inverkan på andelsbytesreglerna är omstridd och problematiken faller utanför syftet med uppsatsen. Reglernas förenlighet med EG-rätten skall således endast nämnas kortfattat och löpande i texten.

Slutligen har jag också valt att inte medta något särskilt avsnitt om fåmansföretagsreglerna i uppsatsen. Relevanta delar av reglerna i 57 kap. IL har inledningsvis beskrivits och detta är enligt mig tillräckligt för förståelsen av uppsatsen.

## 2 Några generella bestämmelser vid andelsbyten

Det finns ett antal bestämmelser som är gemensamma för många av de uppskovssystem som varit i kraft sedan 1999 och som inte ändrats i och med utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning. Bestämmelserna är inte särskilt inriktade på fåmansföretagare utan gäller för alla skattskyldiga som företar ett andelsbyte. Jag har valt att beskriva dessa något då jag finner det nödvändigt för förståelsen av hur uppskovsreglerna tillämpas i praktiken. Vidare ger, enligt mig, redogörelsen av dessa bestämmelser och av bakomliggande motiv en god inblick i vilka intressen som finns att beakta vid lagstiftning på området. Redogörelsen presenteras redan här så att det i fortsättningen kan fokuseras på vilka nyheter som tillförts uppskovssystemet i och med utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning.

### 2.1 Beskattning av kontantdelen

Det är inte ovanligt att köparen vid en andelsbytestransaktion lämnar en mindre del<sup>17</sup> av vederlaget i kontanta medel istället för andelar. Denna del av vederlaget är föremål för beskattning redan det beskattningsår då andelsbytet sker enligt såväl 48a kap. IL som 49 kap. IL. Dock beräknas inte den beskattningsbara vinsten på samma sätt beroende på om det är fråga om ett andelsbyte enligt 48a kap. IL eller om ett uppskovsgrundande andelsbyte enligt 49 kap. IL.

Som redan nämnts innebär reglerna om framskjuten beskattning en återgång till kontinuitetslösningen i strukturegeln. Enligt denna beräknas inte någon kapitalvinst överhuvudtaget vid bytestillfället. De mottagna andelarna övertar de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde och detta sker oberoende av om det vid bytestillfället föreligger en upplupen vinst eller en upplupen förlust på aktierna. Denna systematik får dock till följd att det inte heller beräknas någon kapitalvinst för den kontantersättning som mottas av säljaren. Istället skall hela kontantersättningen tas upp till beskattning utan att avdrag medges för andelarnas anskaffningsvärde.<sup>18</sup> Denna hårda beskattning av kontantersättningen medför att säljaren i de flesta fall torde vara angelägen om att hålla kontantdelen av vederlaget så låg som möjligt.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Högst 10 % av det nominella värdet, se under 2.2.1.

<sup>18</sup> Se 48a kap. 9 § IL.

<sup>19</sup> Som kommer att beskrivas under 2.2.1 finns dock inget hinder för säljaren att dela upp transaktionen i två transaktioner så att den ena behandlas som ett andelsbyte, varvid 48a kap. IL tillämpas, och den andra behandlas som en normal aktieavyttring.

Vad gäller reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten är tekniken en annan. En kapitalvinst räknas fram vid bytet och den delen av vinsten som är hänförlig till kontantersättningen tas upp till beskattning omedelbart.<sup>20</sup> Märk väl att kapitalförluster helt faller utanför regelsystemet i 49 kap. IL.<sup>21</sup>

## 2.2 Förutsättningar för uppskov

Vissa grundläggande förutsättningar måste vara uppfyllda för att ett andelsbyte inte skall utlösa några omedelbara skattekonsekvenser. Av utrymmesskäl skall dessa endast beskrivas kortfattat i denna framställning.

### 2.2.1 Kontantersättningens storlek

För att skattecredit vid ett andelsbyte skall kunna komma ifråga krävs att kontantersättningen uppgår till högst tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde.<sup>22</sup> Detta är en grundläggande förutsättning som sätter gränsen för vilka omstruktureringen som skattereglerna avser att underlätta. Bytestransaktioner där vederlaget i likvida medel överstiger 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde faller således utanför tillämpningsområdena för såväl 48a kap. IL som 49 kap. IL.

Det kan diskuteras huruvida en sådan begränsning är befogad. Begränsningen kan vara besvärlig för den skattskyldige eftersom det kan förekomma situationer där ett uppskov är motiverat men där det inte är praktiskt möjligt att konstruera ett byte med en mindre kontantandel än 10 %. Vidare kan anknytningen till det nominella värdet på aktierna ge egendomliga effekter vid bestämmelsernas tillämpning. Kontantersättningen tas upp till beskattning det året då andelsbytet sker och staten lämnar således inte skattecredit för detta belopp. Mot bakgrund av detta är det uppenbart att inte något fiskalt intresse av en gränssats föreligger.

Det framgår av förarbetena till UBA att syftet med 10 % -gränsen ursprungligen var att ta hänsyn till säljaren eftersom denna vid tillämpning av strukturregeln tvingades erlagga reavinstskatt på hela kontantdelen av ersättningen.<sup>23</sup> Eftersom reglerna i 48a kap. IL innebär en återgång till tekniken i strukturregeln kan det antas, även om detta inte nämns i förarbetena till reglerna om framskjuten beskattning<sup>24</sup>, att gränssatsen återigen motiveras med att den skyddar säljaren från en för hög reavinst vid bytestillfället. Det är dock enligt mig tveksamt om det av detta skäl är nödvändigt att ha en lagstadgad gränssats. Som antytts under 2.1 måste det

---

<sup>20</sup> Se 49 kap. 14 § IL.

<sup>21</sup> Se 49 kap. 13 § IL.

<sup>22</sup> Se 48a kap. 2 § IL och 49 kap. 2 § IL.

<sup>23</sup> Se prop. 1998/99:15, s. 184.

<sup>24</sup> Prop. 2001/02:46.



antas finnas en naturlig strävan för säljaren att hålla kontantdelen så låg som möjligt vid andelsbyten som faller under 48a kap. IL.

Vad gäller reglerna i 49 kap. IL tas som nämnts ovan endast kontantersättningens del av den vid bytet framräknade kapitalvinsten upp till beskattning. Begränsningen av kontantdelen kan således inte förklaras med att den är avsedd att skydda säljaren från ett för högt skatteuttag. Det framfördes i förarbetena till UBA, senare 49 kap. IL, att en begränsning var önskvärd så att inte taxeringsförfarandet skulle belastas med uppskov för vilka inte den huvudsakliga delen av vederlaget utgjordes av andelar. Det anfördes att gränssatsen på 10 % i detta avseende var tillfredsställande och att den dessutom överensstämde med gränssatsen i fusionsdirektivet.<sup>25</sup>

Även denna motivering kan tyckas vara något ihålig. Som redan antytts under 2.1 är det möjligt för den skattskyldige, om denne önskar få en större andel kontantersättning, att kringgå 10 %-gränsen. Detta kan enkelt ske genom att transaktionen delas upp i två transaktioner, varav den ena är en andelsbytestransaktion och den andra en vanlig aktieavyttring. Av förarbetena till UBA framgår, om än i något dunkla termer, att det inte varit avsikten att uppskov skulle medges om kontantvederlaget överstiger 10 % av det nominella värdet för samtliga vid samma tillfälle avyttrade andelar.<sup>26</sup> Detta talar mot att den skattskyldige genom en uppdelning i två transaktioner kan kringgå 10 %-begränsningen.<sup>27</sup> Dock har det i RÅ 2002 ref. 27<sup>28</sup> fastslagits att en uppdelning i två transaktioner inte hindrar att uppskov medges för andelsbytestransaktionen.

Avgörandet i RÅ 2002 ref. 27 har fått till följd att 10 %-regeln kan kringgå så enkelt att den i praktiken inte längre är motiverad. Dock innebär den inte heller, just på grund av att den är så lätt att kringgå, några nämnvärda svårigheter för den skattskyldige.

## 2.2.2 Röstmajoritet

Vidare finns ett krav på röstmajoritet som avser att förhindra skatteundandraganden.<sup>29</sup> Kravet innebär att det köpande företaget måste erhålla röstmajoritet i det överlåtna företaget innan utgången av det kalenderår då avyttringen sker. Om särskilda skäl föreligger räcker det dock om ett sådant innehav uppnåtts någon gång under året.<sup>30</sup> Kravet infördes i samband med att det nya enhetliga uppskovssystemet introducerades 1999

---

<sup>25</sup> Se prop. 1998/99:15 s. 184.

<sup>26</sup> Se prop. 1998/99:15 s. 185 och s. 275.

<sup>27</sup> Det kan nämnas att RSV i sitt remissyttrande till prop. 1998/99:15 uttalade att en sådan uppdelning torde vara tillåten utifrån reglernas utformning.

<sup>28</sup> Hälften av säljarens aktieinnehav byttes mot aktier i det köpande bolaget och hälften såldes kontant i samma avtal. Trots att säljaren därmed erhållit ersättning i kontanter med mer än 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde medgavs uppskov med beskattningen.

<sup>29</sup> Se prop. 1998/99:15 s. 188 ff.

<sup>30</sup> Se 48a kap. 8 § IL och 49 kap. 12 § IL.

och redan under lagstiftningsprocessen blev det föremål för stark kritik av remissinstanserna. Kritiken avtog inte med åren och kravet på röstmajoritet anses än idag skapa stor oförutsebarhet i reglernas tillämpning.<sup>31</sup>

Problematisk vid bestämmelsens tillämpning är att det för säljaren är omöjligt att på förhand veta om kravet kommer att vara uppfyllt i slutet av kalenderåret. Vid den tidpunkten då säljaren med bindande verkan accepterar ett erbjudande om uppköp av andelar måste denne således förlita sig dels på att köparen avser att uppnå 50 %-gränsen innan kalenderårets utgång dels på att tillräckligt många andra andelsägare kommer att acceptera erbjudandet.

Det har hänt vid flera publika transaktioner att det köpande bolaget i prospekt uppgivit att kravet skulle vara uppfyllt vid slutet av kalenderåret men att detta åtagande inte lyckats uppfyllas.<sup>32</sup> Konsekvensen blev att många skattskyldiga drabbades av en omedelbar beskattning trots att de förväntat sig att erhålla uppskov. På grund av detta lämnar numera sällan det köpande företaget några utfästelser vad gäller röstmajoritetskravets uppfyllelse och den skattskyldige är i denna fråga helt utlämnad till egna spekulationer.

Mot bakgrund av hur dramatiskt olika skatteutfallen blir beroende på om röstmajoritetskravet är uppfyllt eller inte kan inte denna osäkerhet anses vara rimlig. Bankföreningen föreslog också, i en skrivelse till Finansdepartementet, att kravet skulle ses över i samband med att reglerna om framskjuten beskattning utvidgades. Frågan kunde dock enligt regeringen inte behandlas i det sammanhanget då den inte hade varit föremål för någon beredning.<sup>33</sup>

### 2.2.3 Säljare och köpare

Slutligen skall såväl säljaren som köparen som är inblandade i andelsbytestransaktionen uppfylla vissa villkor.

För det första ställs krav på att den skattskyldige själv, säljaren, vid tidpunkten för bytet är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Det räcker inte med att säljaren har en väsentlig anknytning till Sverige eller tidigare varit bosatt här.<sup>34</sup> I förarbetena till UBA uttrycks detta med att den skattskyldige måste vara ”kvalificerat bosatt” i Sverige.<sup>35</sup> Kravet uppställs

---

<sup>31</sup> Se bl.a. Rutberg i SvSkT 1998, s. 987 och SvSkT 2002, s. 167, samt Grönlund i SvSkT 2003, s. 57.

<sup>32</sup> Se Grönlund, SvSkT 2003, s. 67.

<sup>33</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 45. Skrivelsen inkom till Finansdepartementet den 4 november 2002, d.v.s. samma dag som Lagrådets yttrande.

<sup>34</sup> Se 48a kap. 5 § IL och 49 kap. 8 § IL.

<sup>35</sup> Se prop. 1998/99:15, s. 180.

givetvis för att säkerställa att en senare avyttring av de mottagna andelarna skall utlösa beskattning i Sverige.<sup>36</sup>

Frågan är dock om kravet på svensk bosättning kan anses vara förenligt med fusionsdirektivet och med EG-rättens restriktionsförbud. I förarbetena till UBA tas också fusionsdirektivet upp. Med hänvisning till fusionsdirektivets ingress, där det uppges att medlemsstaterna inte skall förlora skatteunderlag på grund av bestämmelser i direktivet, fastslås det att bosättningskravet måste anses vara förenligt med fusionsdirektivet då det har till syfte att säkerställa en svensk beskattning av transaktionen.<sup>37</sup> Även om detta skulle vara riktigt kan man dock istället ställa sig frågan om inte lösningen strider mot restriktionsförbudet. EG-domstolen har hittills aldrig godtagit att en medlemsstat upprätthåller restriktioner i syfte att skydda den inhemska skattebasen.<sup>38</sup> Problematiken kan dock av utrymmesskäl inte diskuteras mer utförligt i denna framställning.

Därutöver gäller också ett krav på att det köpande och det säljande företaget skall vara antingen ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag enligt definitionen i 6 kap. 9 § IL eller ett annat utländskt företag hemmahörande i EU som uppfyller villkoren i fusionsdirektivet.<sup>39</sup>

Det gäller för den skattskyldige att veta om det andelsbytet denne överväger att företa uppfyller ovannämnda villkor eller inte. En omedelbar beskattning kan vara en tung ekonomisk börda då det mottagna vederlaget, helt eller till stor del, består av andelar i det köpande företaget och inte av likvida medel. Mot denna bakgrund kan det tyckas anmärkningsvärt att det ställs krav för reglernas tillämpning som inte den skattskyldige själv kan bedöma eller styra över.

## 2.3 Tidpunkt för beskattning

Om kontantersättning utgår vid ett andelsbyte skall denna som nämnts tas upp till beskattning det beskattningsår då bytet sker, skattecredit lämnas endast för den delen av reavinsten som är hänförlig till vederlag i form av andelar.<sup>40</sup> Skattecredit är dock inte avsedd att vara för evigt. Skatt måste erläggas senast när de mottagna andelarna avyttras. Men det finns även ett antal andra situationer då beskattning aktualiseras. Dessa har sammanställts i detta avsnitt.

Beskattning skall som nämnts ske senast det beskattningsår då äganderätten till den mottagna andelen övergår till någon annan eller om andelen upphör

---

<sup>36</sup> Se prop. 1998/99:15, s. 179ff.

<sup>37</sup> Se prop. 1998/99:15, s. 180.

<sup>38</sup> Se bl.a. målet ICI C-264/96 och målen Metallgesellschaft m. fl. C-397/98 och C-410/98.

<sup>39</sup> Se 48a kap. 6 och 7 §§ IL och 49 kap. 9 och 10 §§ IL.

<sup>40</sup> Se 48a kap. 9 § IL och 49 kap. 14 och 17 §§ IL.

att existera.<sup>41</sup> Detta kan inträffa, förutom vid en vanlig avyttring av andelarna, om det köpande företaget likvideras eller om aktiekapitalet i företaget sätts ned genom inlösen av andelar. Dock inträder inte beskattningstidpunkten om avyttringen görs i samband med ett nytt andelsbyte och i övrigt alla villkor är uppfyllda för att reglerna om uppskov eller om framskjuten beskattning skall vara tillämpliga.

Vidare blir beskattning aktuell om den skattskyldige upphör att uppfylla det bosättningskrav som beskrivits under 2.2.3.<sup>42</sup> Om den skattskyldige inte längre är skatterättsligt bosatt i Sverige skall således beskattning utlösas. Även denna aspekt av bosättningskravet torde som beskrivits ovan kunna strida mot EG-rätten.

Beträffande överlåtelser av de mottagna andelarna genom gåva, bodelning, arv och testamente gäller kontinuitetsprincipen. Förvärvaren övertar överlåtarens skattemässiga situation.<sup>43</sup> Detta gäller dock inte för kvalificerade andelar som överlåts till en juridisk person eller till ett svenskt handelsbolag.<sup>44</sup> Eftersom fördelningsreglerna i 57 kap. inte kan tillämpas på sådana skattesubjekt måste kontinuitetsprincipen ge vika och skatt erläggas vid överlåtelsetidpunkten.<sup>45</sup>

Även en frivillig beskattningstidpunkt kan aktualiseras enligt reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Den skattskyldige kan enligt dessa välja att ta upp hela eller delar av uppskovsbeloppet till beskattning innan de mottagna andelarna avyttras, om till exempel förluster har realiserats under beskattningsåret och dessa önskas kvittas mot delar av eller hela uppskovsbeloppet. Denna möjlighet finns dock inte vid framskjuten beskattning eftersom något uppskovsbelopp inte räknas fram vid tillämpning av 48a kap. IL.

Slutligen finns även en bestämmelse av skatteflyktskaraktär enligt vilken beskattningstidpunkten inträder om verksamhetsvillkoret i 48a kap. 6a § IL upphör att vara uppfyllt.<sup>46</sup> Bestämmelsen är mycket komplicerad och skall inte beskrivas närmare här.<sup>47</sup>

## 2.4 Avslutande kommentarer

Som det konstaterats är det sålunda inte alla andelsbyten som kvalificerar sig för en skattecredit. De transaktioner som lagstiftaren har för avsikt att underlätta kan sammanfattningsvis sägas vara renodlade

---

<sup>41</sup> Se 48a kap. 9 § IL och 49 kap. 19 § IL.

<sup>42</sup> Se 48a kap. 11 § IL och 49 kap. 26 § IL

<sup>43</sup> Se 57 kap. 6 § IL och 49 kap. 25 § IL

<sup>44</sup> Se 48a kap. 14 § IL

<sup>45</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 45.

<sup>46</sup> Se 48a kap. 12 § IL.

<sup>47</sup> För mer om verksamhetsvillkoret hänvisas till prop. 2002/03:15, s. 28 ff. och s. 45.

omstruktureringstransaktioner som med säkerhet vid en framtida avyttring kommer att utlösa beskattning i Sverige.

# 3 IT-fällan eller hur uppskovsreglerna i 49 kap. IL fick en oförutsedd ”pomperipossaeffekt”

## 3.1 Inledning

Då reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL var tillämpliga på fåmansaktieägares kvalificerade andelar fick detta, efter IT-kraschen, vissa oförutsedda konsekvenser. I slutet av 90-talet var det tämligen vanligt att IT-fåmansaktiebolag överläts till börsbolag genom en andelsbytestransaktion varvid säljaren erhöll uppskov med beskattningen. De inblandade andelarna var i regel mycket högt värderade vid bytestillfället.

Uppskovsreglernas utformning visade sig dock få till följd att säljaren, vid en värdenedgång av de mottagna andelarna, kunde tvingas erlagga avsevärda belopp i skatt trots att transaktionen på det hela taget inneburit en förlust. I värsta fall kunde drabbade fåmansaktieägare försättas i personlig konkurs på grund av att de saknade betalningsförmåga vid beskattningstidpunktens inträde.

Dessa svårigheter hade sitt ursprung i det kvittningsproblem som skall beskrivas i det följande. Avsnittet avser att tjäna som förklaring till varför reglerna om framskjuten beskattning har utvidgats till att även gälla för onoterade andelar och beskrivningen av kvittningsproblemet kommer således inte att vara alltför tekniskt detaljerad.<sup>48</sup>

## 3.2 Uppskovstekniken i 49 kap. IL

Såsom nämnts ovan reformerades lagstiftningen för omstruktureringar 1999 och ett enhetligt system skapades för alla andelsbyten. Detta ändrades dock redan 2002, då enklare regler infördes för andelsbyten av marknadsnoterade andelar, och två parallella system var återigen gällande. Uppskovsmetoden i 49 kap. IL, benämnd reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten, gäller numera endast för fysiska personers byten av lagerandelar samt för juridiska personers andelsbyten. Metoden var dock även tillämplig på fysiska personers byten av onoterade och kvalificerade andelar före den 1 januari 2003.

---

<sup>48</sup> För utförligare beskrivningar med räkneexempel kan det bland annat hänvisas till Grönlund, SvSkT 2003, s. 59 samt till Larsson, SN 2002, s. 199.

Uppskovsmetoden innebär att en kapitalvinst beräknas redan vid tidpunkten för bytet. Enligt tidigare regler fastställdes även den schablonmässiga fördelningen mellan tjänst och kapital som följer av 57 kap. IL det beskattningsår då andelsbytet ägde rum när den bortbytta andelen var kvalificerad.

Om säljaren begär det och de i 49 kap. IL stipulerade villkoren i övrigt är uppfyllda<sup>49</sup> kan uppskov med beskattning medges, annars sker beskattning i vanlig ordning.<sup>50</sup> Om uppskov begärs och medges fördelas därefter uppskovsbeloppet på de mottagna andelarna.<sup>51</sup> I de fall de bortbytta andelarna var kvalificerade innebar detta före den 1 januari 2003 att varje mottagen andel tilldelades ett uppskovsbelopp uppdelat i två delar, tjänstedelen respektive kapitaldelen.<sup>52</sup>

Marknadsvärdet för de mottagna andelarna vid bytet utgör andelarnas anskaffningsvärde för säljaren.<sup>53</sup> Det är således två skilda reavinstbeskattningar som sker, den ena för de bortbytta andelarna och den andra för de mottagna andelarna. Som det beskrivits under 2.3 tas uppskovsbeloppet i princip upp till beskattning först i samband med att de mottagna andelarna i sin tur avyttras eller upphör att existera.<sup>54</sup> Det beskattningsår då detta sker skall den skattskyldige således erlägga skatt för två olika reavinster.

Reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten av marknadsnoterade andelar introducerades i syfte att underlätta skattemyndigheternas arbete vid omstruktureringar där ett stort antal aktieägare var inblandade. Uppskovstekniken i 48a kap. IL innebär i motsats till vad som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL att andelsbytet inte utlöser någon beskattning överhuvudtaget det beskattningsår då det genomförs. Skattemässig kontinuitet tillämpas och de mottagna andelarna övertar de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde. Reglerna om framskjuten beskattning innebär som redan nämnts en återgång till den teknik som användes i strukturregeln. Vid införandet av reglerna ansågs det inte möjligt att låta kvalificerade andelar omfattas av 48a kap. IL då den valda kontinuitetslösningen enligt regeringen inte medgav en tillfredsställande tillämpning av fördelningsreglerna i 57 kap. IL.<sup>55</sup>

### 3.3 Uppskovsteknikens effekter vid byte av

---

<sup>49</sup> Se under avsnitt 2.

<sup>50</sup> Se 49 kap. 6 § IL.

<sup>51</sup> Se 49 kap. 14 § IL.

<sup>52</sup> Se den numera upphävda 49 kap. 16 § IL.

<sup>53</sup> Se prop. 1998/99:15 s. 177 och 179.

<sup>54</sup> Se 49 kap. 19 § IL.

<sup>55</sup> Se prop. 2001/02:46.

## kvalificerade andelar

Som nämnts ovan skall uppskovsbeloppet tas upp till beskattning senast vid avyttring av de mottagna andelarna. Om de mottagna andelarna efter bytet stigit i värde tas uppskovsbeloppet upp till beskattning med iakttagande av kapital- respektive tjänstedelen. Även kapitalvinsten för de mottagna andelarna räknas fram då. Denna vinst, som uppstått efter bytet, beskattas endast i kapital, förutsatt att inte också de mottagna andelarna är kvalificerade hos den skattskyldige enligt 56 och 57 kap. IL.

Uppskovstekniken vid byte av kvalificerade andelar i 49 kap. IL är utformad för just sådana vinstsituationer och om de mottagna andelarna stigit i värde efter andelsbytet uppstår inga tillämpningsproblem.

Så är dock inte fallet om de mottagna andelarna efter bytestillfället sjunkit i värde. I en sådan situation leder en avyttring av de mottagna andelarna till en kapitalförlust. Detsamma gäller om det köpande företaget går i konkurs, andelarna anses då enligt 44 kap. 8 § IL avyttrade och en kapitalförlust räknas fram. Denna kapitalförlust kan enligt inkomstskatterättsliga kvittningsregler kvittas mot kapitalvinster som uppstått under samma beskattningsår. Detta sammanfaller som redan nämnts med att uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning och uppskovsbeloppets kapitaldel kan således kvittas fullt ut mot den uppkomna kapitalförlusten.

Så kan dock inte ske med tjänstedelen av uppskovsbeloppet då kvittning endast är tillåten inom samma inkomstslag. Om det efter kvittningen, mellan kapitaldelen av uppskovsbeloppet och kapitalförlusten som uppkommit i och med avyttringen av de mottagna andelarna, återstår ett underskott i kapital kan inte detta kvittas mot uppskovsbeloppets tjänstedel.

Uppskovsbeloppets tjänstedel skall då tas upp till beskattning och kan endast lindras av att underskottet i kapital, efter en kvotering på 70 %, kan utnyttjas som skattereduktion (30 % upp till 100 000 och 21 % därefter)<sup>56</sup>. Med iakttagande av att takbeloppet för hur stor del av en reavinst som kan tas upp i inkomstslaget tjänst är ca 3,6 miljoner kronor<sup>57</sup> är det lätt att inse att tjänstedelen efter skattereduktionen kan uppgå till avsevärda belopp.

### 3.4 Reaktionen på IT-fällan

IT-fällan gav upphov till mycket starka reaktioner inte minst inom näringslivet. Efter att IT-kraschen inneburit en ekonomisk ruin för många ansågs det enligt dessa inte rimligt av staten att begära höga belopp i skatt för transaktioner som endast inneburit förlust. En av många grupper som utövade påtryckningar för att reglerna skulle ändras är en lobbyinggrupp vid namn ”4 oktober-rörelsen”<sup>58</sup>. Ett nätverk vid namn Pomperipossa bildades

<sup>56</sup> Se 41 kap. 12 § IL och 65 kap. 9 och 12 §§ IL.

<sup>57</sup> Se 57 kap. 12 § IL.

<sup>58</sup> Det är också denna grupp som drev ”motståndsrörelsen” mot löntagarfonder.



också med uppgift att agera inom såväl politiska som massmediala kretsar för att få till stånd en lösning på problemet. IT-fällan fick även stor uppmärksamhet i medierna och slutligen gav riksdagen i uppdrag åt regeringen att komma med förslag till ändring av reglerna.

### 3.5 Avslutande kommentarer

Uppskovstekniken i 49 kap. IL såsom den var utformad för fåmansaktieägare i kombination med kvittningsreglerna kunde således leda till den situation som redogjorts för ovan och som kommit att benämnas IT-fällan. Denna benämning har sitt ursprung i att kvittningsfällan ofta drabbat ägare med andelar i högt värderade IT-bolag som köpts upp av börsbolag genom en andelsbytestransaktion.

I samband med andelsbytet var det då inte ovanligt att säljaren och huvudägaren i det köpande bolaget avtalade om att säljaren inte fick avyttra de mottagna andelarna förrän en viss tid förflutit eller att endast en viss del av andelarna årligen fick säljas.<sup>59</sup> Syftet med dessa villkor var i regel att det köpande företaget ville försäkra sig om att säljaren skulle vara verksam i bolaget även efter överlåtelsen. När de köpande bolagen sedermera gick i konkurs eller såldes till ett mycket lågt pris tvingades många säljare, trots att de som helhet gjort en förlustaffär, erlagga skatt ibland uppgående till miljonbelopp.

Som nämnts kan det återigen understrykas att lagstiftningsärendet inletts på riksdagens uttryckliga begäran. Under tiden då promemorian med förslaget remissbehandlades uppmanade riksdagen regeringen, på Skatteutskottets initiativ, att lägga fram en proposition senast i augusti 2002. Riksdagen begärde också att förslaget skulle ha retroaktiv verkan. Detta är ett ovanligt förfarande och illustrerar väl att ärendet varit mycket politiskt laddat.

Propositionen överlämnades trots detta först i november 2002 till riksdagen och Bosse Ringholm blev på grund av förseningen anmäld till Konstitutionsutskottet.<sup>60</sup> Lagstiftningsärendet har således haft sitt ursprung i de skattskyldigas missnöje och det kan närmast sägas att riksdagen beställde en lagändring av ett visst innehåll. I det följande, då lagändringen mer utförligt kommer att beskrivas, skall det undersökas vilka konsekvenser detta förhållande kan ha fått för lagändringens utformning.

---

<sup>59</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 21.

<sup>60</sup> Han blev sedermera frikänd.

# 4 Den nya regleringen

## 4.1 Inledning

Den nya regleringen har utformats med det uttalade syftet att komma till rätta med den ovan beskrivna IT-fällan. Jag vill här återigen påpeka att regeringen endast motvilligt lade fram propositionen som föranlett reglerna.<sup>61</sup> Denna motvillighet kan sägas ha berott såväl på principiella invändningar mot att i realiteten tillåta kvittning mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster som på de förväntade konsekvenserna för statens finanser.

Det primära syftet med lagändringen, som också anges uttryckligen i propositionen<sup>62</sup>, är således att lösa de problem IT-fällan givit upphov till. Regleringen har dock inte begränsats till att endast gälla konkursfallen inom IT-branschen, mycket på grund av att detta inte varit möjligt av lagtekniska skäl. Den gäller istället generellt för alla andelsbyten som företas av fysiska personer.<sup>63</sup> På grund av detta och att av de nya reglerna givits retroaktiv verkan förväntades enligt propositionen den nya regleringen föranleda ett skattebortfall på nära 300 miljoner kronor. Något anmärkningsvärt föreslogs det inte i propositionen hur detta skulle finansieras. Med hänvisning till att riksdagen mer eller mindre beställt förslaget ansåg regeringen att det ankom på riksdagen att ta ställning i finansieringsfrågan.<sup>64</sup>

På den skattskyldiges begäran skall de nya bestämmelserna tillämpas på andelsbyten som genomförts från och med den 1 januari 1999, det vill säga den dag då den gamla uppskovstekniken började tillämpas. Detta möjliggör att skattskyldiga med gamla uppskov behandlas enligt reglerna om framskjuten beskattning och därigenom undslipper stora skatteskulder. Vidare gäller även retroaktiv tillämpning för dem som inte begärde uppskov, trots att alla förutsättningar var för handen, vid tidpunkten för andelsbytet.

---

<sup>61</sup> Se debattartikel av Bosse Ringholm i Dagens Nyheter den 19 oktober 2002.

<sup>62</sup> Se prop. 2002/03:15 s. 54.

<sup>63</sup> Se 48a kap. 1 § IL.

<sup>64</sup> Se prop. 2002/03:15 s. 60 f.

## 4.2 Val av uppskovsteknik

### 4.2.1 Finansdepartementets modeller

I Finansdepartementets promemoria<sup>65</sup> föreslogs fyra olika alternativa modeller för att komma till rätta med IT-fällan, modellerna benämndes A, B, C och D. Alternativen B och C utformades så att förlustproblematiken för fåmansföretagare kunde lösas utan att någon formell kvittningsmöjlighet mellan tjänst och kapital infördes.

I alternativ A föreslogs att en kvittningsrätt mellan kapitalförluster och tjänsteinkomster skulle införas för det speciella fall att kvalificerade andelar bytts mot andelar som sedermera blivit värdelösa eller avyttrats med förlust. Kapitalförlusten skulle därvid kunna reducera tjänstebeloppet i samma omfattning som kapitalbeloppet.

Enligt alternativ B var lösningen på problemet att inte uppskovsbeloppen skulle tas upp till beskattning om avyttringen av de mottagna andelarna lett till en kapitalförlust. I sådana fall skulle istället en ny kapitalvinst räknas fram med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade mottagna andelarna och de bortbytta andelarnas omkostnadsbelopp. Denna kapitalvinst skulle därefter beskattas enligt fördelningsreglerna i 57 kap IL.

I alternativ C föreslogs att ett tjänstebelopp skulle fastställas vid andelsbytet. Vid en senare avyttring av de mottagna andelarna skulle en kapitalvinst framräknas med hjälp av ersättningens värde och de bortbytta andelarnas omkostnadsbelopp. Den framräknade vinsten skulle då beskattas i tjänst upp till det tjänstebelopp som fastställdes vid andelsbytet och utöver det i kapital.

Slutligen är alternativ D den modell som ligger till grund för lagändringen, nämligen en utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning till att gälla andelsbyten av onoterade andelar.<sup>66</sup> Alternativ D är också den modell som förordades av de flesta remissinstanserna.

### 4.2.2 Regeringens motivering

Alternativ A förkastades av regeringen på grund av att införandet av en kvittningsmöjlighet av det slaget som föreslogs i modellen inte skulle vara systemenlig. Lösningen skulle såväl strida mot den grundläggande systematiken i skattesystemet som mot målsättningen att eftersträva en neutral beskattning av arbetsinkomster.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> Fi2002/1588.

<sup>66</sup> För en närmare redogörelse av modellerna hänvisas till Fi2002/1588, s. 16-19.

<sup>67</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 40.

Modellerna B och C ansågs medföra för många komplikationer, dels på grund av att det befintliga systemet för uppskovsgrundande andelar i så fall skulle få byggas ut och dels på grund av att ytterligare beräkningar skulle krävas av den enskilde.

Således valde regeringen modell D av såväl systematiska som praktiska skäl. Det är dock troligt att alternativ D har samma systematiska brister som alternativ A. Detta kommer att beskrivas närmare under avsnitt 6.

### 4.3 Framskjuten beskattning

De nya reglerna innebär att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten utvidgas till att även omfatta onoterade och därmed även kvalificerade andelar. Detta är alltså en av de lösningar, modell D, som presenterades i Finansdepartementets promemoria.<sup>68</sup> De andra lösningsmodellerna hade fördelen att den befintliga uppskovsmetoden kunde bibehållas men regeringen ansåg att enkelhetsskäl talade för att man skulle överge uppskovslösningen till förmån för framskjuten beskattning.

Bestämmelserna om framskjuten beskattning bygger på en kontinuitetslösning. Enligt denna utlöser inte andelsbytet i sig någon beskattning utan de bortbytta andelarnas omkostnadsbelopp överförs istället på de mottagna andelarna.<sup>69</sup> Kapitalvinst eller kapitalförlust framräknas således först då de mottagna andelarna avyttras. Denna beräkning sker genom en jämförelse av det vederlag som erhållits för de mottagna andelarna med de ursprungliga, bortbytta, andelarnas omkostnadsbelopp. På detta sätt uppnås en automatisk kvittning av en värdeuppgång före andelsbytet mot en värdenedgång som inträffat därefter.

Denna kontinuitetsmodell är oproblematisk att tillämpa när bortbytta och mottagna andelar följer samma skatteregler, såsom är fallet vid byten av andelar som har samma karaktär. En annan sak är det när beskattning av de mottagna andelarna inte följer samma regler som de som hade gällt om beskattning hade skett redan vid andelsbytet. Så är fallet när kvalificerade andelar byts mot icke-kvalificerade sådana. Kontinuitetsprincipen måste då anpassas till att också de principer som gäller för kapitalbeskattning av fåmansföretagare beaktas.

Enligt reglerna i 57 kap. IL skall som redan nämnts ovan en värdestegring på kvalificerade andelar till hälften beskattas i tjänst.<sup>70</sup> Värdeförändringar på andra andelar är däremot i sin helhet hänförliga till inkomstslaget kapital. Om en kvalificerad andels omkostnadsbelopp överförs till en kapitalplaceringsandel blir dock följden att även den värdeökning som skett före bytet, alltså på en kvalificerad andel, kommer att beskattas i sin helhet i

---

<sup>68</sup> Se Fi2002/1588 s. 15 ff.

<sup>69</sup> Se 48a kap. 10 § IL.

<sup>70</sup> IL 57 kap. 12 §. Den delen av kapitalvinsten som överstiger 100 basbelopp beskattas endast i kapital.

kapital. Detta är förklaringen till att uppskovslösningen ursprungligen valdes framför kontinuitetsmodellen och att man sedan bibehöll uppskovslösningen för onoterade andelar när framskjuten beskattning introducerades för marknadsnoterade andelar.<sup>71</sup>

Problemet har nu lösts genom att de andelar som mottas som vederlag för bortbytta kvalificerade andelar även de skall anses vara kvalificerade.<sup>72</sup> Detta gäller oaktat om andelsägaren är verksam i det köpande företaget eller om detta företag är ett fåmansföretag. Den mottagna andelen blir automatiskt kvalificerad. Såväl andelens omkostnadsbelopp som dess karaktär överförs således på den mottagna andelen och även karaktärskontinuitet uppnås på detta sätt.

Karaktärskontinuitet innebär att den skatterättsliga karaktären hos en tillgång inte förändras trots att tillgången förvärfvas av en ny ägare eller att ägaren förändrar sin verksamhet. Karaktärskontinuitet eftersträvas i regel i inkomstskatterätten eftersom en växling av inkomstslag kan få till följd en mindre- eller merbeskattning som står i strid med de syften som motiverar skillnaderna i skattesats mellan de olika inkomstslagen. Om en tillgång byter karaktär skall detta i princip få till följd att en avskattning eller uttagsbeskattning sker.<sup>73</sup> Genom att välja en lösning där karaktärskontinuitet upprätthålls säkerställs att fördelningsreglerna i 57 kapitlet IL tillämpas när de mottagna andelarna sedermera avyttras.

## 4.4 Införande av ett takbelopp

Ett problem med kontinuitetslösningen är dock att värdestegringen som sker efter andelsbytet principiellt skall beskattas i inkomstslaget kapital hos aktieägaren, såvida inte de mottagna andelarna även de är kvalificerade hos ägaren enligt andra bestämmelser i 56 och 57 kap IL. Detta har lösts genom att det föreskrivs att det belopp som skall tas upp i tjänst vid avyttring av de mottagna andelarna begränsas till det belopp som skulle ha beskattats i tjänst om beskattning hade skett redan vid andelsbytet.<sup>74</sup>

Denna ordning får till följd att det i likhet med vad som gällde tidigare för uppskovslösningen måste beräknas och dokumenteras en kapitalvinst och ett tjänstebelopp redan vid tidpunkten för andelsbytet.<sup>75</sup> Här märks tydligt att det främsta syftet med övergången till kontinuitetsmodellen inte varit att förenkla systemet såsom var fallet när framskjuten beskattning infördes för marknadsnoterade andelar 2002.

---

<sup>71</sup> Se prop. 1998/99:15 s. 178 f. och prop. 2001/02:46 s. 61 f.

<sup>72</sup> Se 57 kap. 6 § IL.

<sup>73</sup> Se mer om detta i Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 70.

<sup>74</sup> Se 57 kap. 13 § 1 st. IL.

<sup>75</sup> Se 48a kap. 8a § IL.

Det påpekades i propositionen att systemet kunde medföra en risk att den skattskyldige vid bytestillfället försöker manipulera värdet på de inblandade andelarna så att det tjänstebelopp som räknas fram blir så lågt som möjligt.<sup>76</sup> I fall då de inblandade andelarna inte är noterade kan det vara svårt för Skattemyndigheten att ifrågasätta det värde den skattskyldige anger. Risken ansågs så påtaglig att det i Finansdepartementets promemoria föreslogs att en tidsgräns på fem år för hur länge de mottagna andelarna skulle behandlas som kvalificerade skulle införas istället för ett takbelopp. Regeringen ansåg dock att risken att den skattskyldige skulle utnyttja tidsgränsen för att helt undgå beskattning i tjänst var ännu större och att en sådan tidsgräns således inte kunde aktualiseras.

Det ansågs dock inte godtagbart att välja en tidsobegränsad regel om den inte kombinerades med ovannämnda takregel.<sup>77</sup> Takbeloppet gäller endast vid realisation och tar inte sikte på utdelningar. Detta kan förefalla något egendomligt och kommer att tas upp i avsnitt 4.

## 4.5 Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 och är retroaktivt tillämpliga på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002.<sup>78</sup>

Reglernas retroaktivitet har dock inte begränsats till detta och övergångsbestämmelserna har givits ett mycket generöst innehåll.<sup>79</sup>

Lagrådsremissen som lades fram under hösten 2002 innehöll övergångsbestämmelser som syftade till att göra det möjligt för den som avyttrat kvalificerade andelar att tillämpa de nya reglerna retroaktivt. Övergångsbestämmelserna var dock svårbegripliga och kunde närmast tolkas så att alla fysiska personer som gjort ett andelsbyte efter den 1 januari 1999 skulle kunna tillämpa reglerna om framskjuten beskattning retroaktivt oavsett om det varit fråga om marknadsnoterade eller onoterade aktier och oavsett om andelarna varit kvalificerade eller ej. Lagrådet förordade i sitt yttrande att övergångsbestämmelserna endast skulle vara tillämpliga i fråga om kvalificerade andelar.<sup>80</sup> Det lagförslag som slutligen antogs av riksdagen författades med hänsyn till Lagrådets synpunkter i frågan.

Vad gäller kvalificerade andelar kan således, på begäran av den skattskyldige, reglerna om framskjuten beskattning tillämpas retroaktivt på andelsbyten som ägt rum efter den 1 januari 1999. Retroaktiviteten innebär främst att en skattskyldig som genomfört ett andelsbyte av kvalificerade andelar efter den 1 januari 1999 inte behöver ta upp de fastställda uppskovsbeloppen när de mottagna andelarna avyttras efter den 31

---

<sup>76</sup> Se prop. 2002/03:15, s.42.

<sup>77</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 41 f.

<sup>78</sup> Se p. 1 i övergångsbestämmelserna.

<sup>79</sup> Se punkterna 3 och 4 i övergångsbestämmelserna.

<sup>80</sup> Se prop. 2002/03:15, Bilaga 5 (Lagrådets yttrande).

december 2002. På den skattskyldiges begäran skall istället de nya reglerna tillämpas och de mottagna andelarna anses då ha övertagit de bortbytta andelarnas omkostnadsbelopp.

Vidare innebär retroaktiviteten att de nya reglerna också är tillämpliga på fall då de mottagna andelarna har avyttrats redan före den 31 december 2002 och uppskavsbeloppen därmed redan återförts till beskattning. Om en tillämpning av de nya reglerna medför en lägre beskattning än den skatt som redan erlagts och den skattskyldige begär omprövning av taxeringen kan den skattskyldige få tillbaka mellanskillnaden.

Det finns ytterligare en situation då de nya reglerna kan tillämpas retroaktivt. Övergångsbestämmelserna sträcker sig nämligen så långt att möjlighet att begära tillämpning av de nya bestämmelserna även föreligger för skattskyldiga som inte begärt uppskov vid tidpunkten för andelsbytet utan beskattades i vanlig ordning för reavinsten.

Det är således fråga om en mycket omfattande retroaktivitet som dessutom sträcker sig långt i tiden. Syftet med detta är uppenbarligen att alla tänkbara situationer skall täckas av bestämmelserna. Vidare har den retroaktiva tillämpningen av reglerna gjorts frivillig då det är tänkbart att en tillämpning av de nya reglerna i vissa situationer kan vara till nackdel för den skattskyldige.

## **4.6 Avslutande kommentarer**

Genom den kontinuitetsmodell som införts har man uppnått en lösning på IT-fällan samtidigt som man lyckas upprätthålla en tillfredsställande tillämpning av fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Reglerna tillåter att en fåmansaktieägare i en förlustsituation fullt ut kan kvitta värdenedgången på de mottagna andelarna mot värdeuppgången på de bortbytta andelarna. Detta kombineras med att det även säkerställs att en fåmansaktieägare, vid en värdestegring av de mottagna andelarna, beskattas i tjänst för tjänstedelen av värdestegringen före bytet och endast i kapital för värdestegringen efter bytet.

På detta sätt har man lyckas åstadkomma en tillämpning av kontinuitetsprincipen samtidigt som inkomster som anses härröra från den skattskyldiges egna arbetsinsatser kan beskattas på ett rimligt sätt. Dock har kombinationen av kontinuitetslösningen och fördelningsreglerna nödvändiggjort följdregler som i många avseenden gjort regelsystemet komplicerat.

# 5 Några brister i regleringen

## 5.1 Inledning

I föregående avsnitt har de stora dragen i den nya regleringen beskrivits. Vid en närmare granskning av dessa framstår dock många aspekter av de nya reglerna som mycket problematiska. En kvittningsmöjlighet mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster har medgetts så att IT-fällan kunde undvikas men detta har skett på bekostnad av den skattskyldige vars situation i många fall försämras i och med de nya reglerna.

Med stor sannolikhet på grund av att tidsramarna under lagstiftningsärendet varit så pressade förefaller reglerna i många avseenden vara ogenomtänkta och ibland till och med ofullständiga. Det är dessa brister som det skall redogöras för i detta avsnitt. Av utrymmesskäl kan inte allt som finns att anmärka på behandlas och endast de enligt mig mest problematiska aspekterna av regleringen kommer därför att tas upp.<sup>81</sup>

## 5.2 Byte av okvalificerade till kvalificerade andelar

Såsom det beskrivits ovan gäller den valda kontinuitetslösningen såväl andelarnas värde som deras karaktär. I de fall då en kvalificerad andel byts ut mot en andel som inte i sig uppfyller kraven för att vara kvalificerad skall den mottagna andelen ändå behandlas som kvalificerad hos säljaren. Den bortbytta andelen smittar sålunda den mottagna. I den omvända situationen, då en okvalificerad andel byts mot en kvalificerad, gäller dock inte denna karaktärskontinuitet.

Detta kan till exempel inträffa om ett fåmansaktiebolag där en andelsägare är verksam genom ett andelsbyte köper upp ett annat bolag där andelsägaren äger andelar men inte är verksam. Ett sådant byte omfattas av bestämmelserna.<sup>82</sup> I denna situation beaktas dock inte att den bortbytta och den mottagna andelen har olika skattemässiga karaktärer. Andelsägaren innehar andelar i det överlåtna bolaget i renodlat investeringssyfte och en kapitalvinst på dessa andelar är principiellt att hänföra till inkomstslaget kapital.

---

<sup>81</sup> Avsnitten 5.2, 5.3 och 5.6 bygger i stora delar på Kristina Ståhls artikel i Skattenytt 2003, s. 60.

<sup>82</sup> Som redan nämnts gäller bestämmelserna för alla andelsbyten som företas av fysiska personer med undantag för andelsbyten av lagerandelar.



Efter andelsbytet kommer dock den mottagna andelen att överta den bortbytta kapitalplaceringsandelens omkostnadsbelopp och vid en senare avyttring av den mottagna andelen kommer reglerna i 57 kap. IL att tillämpas. Även värdestegring på en kapitalplaceringstillgång som inträffat före andelsbytet kommer därmed delvis att beskattas i inkomstslaget tjänst. Såsom det kommer att beskrivas under 5.4 kan den skattskyldige inte förebygga denna situation genom att avskatta den upplupna kapitalvinsten vid tidpunkten för andelsbytet.

### **5.3 Tidsperspektivet**

Det mest problematiska inslaget i den nya regleringen är enligt min mening att det inte föreskrivs någon tidsgräns för hur länge de mottagna andelarna skall vara kvalificerade. Det är här mycket tydligt att reglerna utformats för att komma till rätta med IT-fällan och att de endast inriktats på avyttringssituationer på bekostnad av vad som gäller vid den löpande avkastningen. Då det takbelopp som fastställs vid bytet endast skall gälla för kapitalvinstbeskattningen måste detta innebära att utdelningar på dessa andelar för all framtid och utan beloppsbegränsning kommer att beskattas enligt de särskilda reglerna i 57 kap. IL.

Vad som egentligen hos den skattskyldige utgör ren kapitalavkastning på ett aktieinnehav kommer således till viss del att beskattas i tjänst. Denna följd av de nya reglerna står inte i överensstämmelse med det bakomliggande syftet till de särregler som gäller för fåmansföretagare och det kan inte enligt min mening anses godtagbart att på detta sätt låta kapitalinkomster beskattas i inkomstslaget tjänst, inte minst då det över åren kan röra sig om avsevärda belopp. Denna effekt av regleringen uppmärksammas trots detta överhuvudtaget inte i propositionen.

### **5.4 Bestämmelsernas tvingande karaktär**

Vidare måste det även påpekas att en skattskyldig som önskar undslippa den nyssnämnda effekten inte har möjlighet därtill. Den skattskyldige har nämligen ingen möjlighet att välja att skatta av kapitalvinsten så att de mottagna andelarna inte längre är kvalificerade. Till skillnad mot vad som gäller för uppskovsgrundande andelsbyten – enligt 49 kap. 6 § IL tillämpas bestämmelserna om uppskov endast om säljaren begär det – träffas alla andelsbyten som uppfyller lagens förutsättningar automatiskt av bestämmelserna om framskjuten beskattning i 48a kap. IL. Den skattskyldige har således inget annat val än att avyttra och återköpa andelarna för att en ”avkvalificering” av dessa skall kunna ske.

En annan effekt av bestämmelsernas tvingande karaktär är att den skattskyldige inte kan utnyttja en eventuell kapitalförlust på de bortbytta

andelarna. Om den skattskyldige vid tidpunkten för bytet har en upplupen kapitalförlust på de andelar som överläts genom andelsbytet och önskar utnyttja denna mot en eventuell, och från bytestransaktionen helt oberoende, kapitalvinst hindras denne från detta då bestämmelserna givits tvingande verkan. Även i en sådan situation måste de mottagna andelarna avyttras och återköpas för att kapitalförlusten skall kunna utnyttjas.

Som redan nämnts under 5.2 kan slutligen den skattskyldige inte heller förhindra att en värdestegring som härrör från en renodlad kapitalplaceringstillgång delvis beskattas i tjänst. Denna effekt av bestämmelserna uppstår i de fall då säljaren byter en okvalificerad mot en kvalificerad andel. I denna situation har inte ens den skattskyldige möjlighet att genom avyttring och återköp kringgå problematiken, andelen blir kvalificerad omedelbart i och med bytet. Den enda utvägen här torde vara att den skattskyldige väljer att inte genomföra omstruktureringen genom ett andelsbyte. Denna effekt av reglerna måste anses stå i strid med syftet bakom reglerna om uppskov och framskjuten beskattning vid andelsbyten, då de i denna speciella situation inta bara försvårar utan även förhindrar omstruktureringar.

## **5.5 Sparade lättnads- och utdelningsutrymme, proposition 2003/04:33**

Den 3 oktober 2003 lade regeringen fram ett förslag om ändring i reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten.<sup>83</sup> Ändringen innebär att s.k. sparade lättnadsutrymme och utdelningsutrymme som är kopplade till de bortbytta andelarna skall fördelas på de mottagna. Det anges uttryckligen i propositionen att ändringarna som föreslås är följdändringar som borde ha genomförts i samband med lagstiftningsarbetet hösten 2002.<sup>84</sup>

Såsom det beskrivits ovan innebär fördelningsreglerna i 57 kap. IL att inkomster i ett fåmansföretag som beror på ägarens arbetsinsatser skall beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Detta gäller såväl vid löpande avkastning som vid realisationsvinst. Regelverket som trädde i kraft den 1 januari 2003 har haft till syfte att komma till rätta med IT-fällan och ärendets brådskande natur har fått till följd att många av reglernas konsekvenser inte kunde beaktas. Bland annat har en bestämmelse om behandling av sparade utdelnings- och lättnadsutrymmen hänförliga till de bortbytta andelarna helt uteblivit. Genom det förslag som skall behandlas här har man försökt komplettera reglerna i detta avseende.

---

<sup>83</sup> Proposition 2003/04:33.

<sup>84</sup> Se prop. 2003/2004:33, s. 8.

### 5.5.1 Utdelningsutrymme

Enligt reglerna i 57 kap. IL skall utdelning på kvalificerade andelar beskattas i tjänst och i kapital. Genom en schablonmässig beräkning, med utgångspunkt i det investerade kapitalet, fastställs ett gränsbelopp inom vilket en normalavkastning anses rymmas.<sup>85</sup> Om utdelning lämnas utöver detta gränsbelopp skall denna beskattas i inkomstslaget tjänst. Om utdelning lämnas till ett lägre belopp eller inte alls, får den skatteskyldige tillgodoräkna sig detta i framtiden.

Skillnaden mellan utdelningen och gränsbeloppet – förutsatt att utdelningen är lägre än gränsbeloppet – kan således skjutas på framtiden och utnyttjas för att skapa ett nytt, högre, gränsbelopp nästa beskattningsår. Det är detta som kallas för det sparade utdelningsutrymmet. Det sparade utdelningsutrymmet kan också utnyttjas vid reavinstbeskattning.

### 5.5.2 Lättnadsutrymme

Vidare medges enligt 43 kap. IL en lättnad i beskattningen vid utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade svenska och utländska företag. Reglerna benämns lättnadsreglerna och gäller för fysiska personer och dödsbon som skall ta upp inkomsten i kapital. Reglerna påminner mycket om de nyssnämnda reglerna om sparade utdelningsutrymme. Ett lättnadsbelopp beräknas varje år och all utdelning som rymms inom denna är skattefri hos den skattskyldige.

Om lättnadsbeloppet inte utnyttjas eller utnyttjas endast till viss del under ett år kan den outnyttjade delen – det sparade lättnadsutrymmet – sparas till ett senare år.<sup>86</sup> Det sparade lättnadsutrymme kan även utnyttjas vid en avyttring av andelarna och ett belopp motsvarande lättnadsutrymmet undantas då vid reavinstbeskattningen.<sup>87</sup>

### 5.5.3 Gällande regler

Enligt dagens regler beaktas sparade lättnads- och utdelningsutrymme endast i 48a kap. 8a § IL. Denna bestämmelse innehåller beräkningsregeln för det takbelopp som skall tas upp i tjänst om andelsbytet rör kvalificerade andelar. Således kan den skattskyldige endast tillgodoräkna sig sparade lättnads- och utdelningsutrymmen vad gäller uppdelningen i kapital och tjänst vid en senare avyttring av de mottagna andelarna. De mottagna andelarna övertar alltså inte enligt nuvarande regler vare sig de bortbytta andelarnas sparade lättnadsutrymme eller utdelningsutrymme.

---

<sup>85</sup> Se 57 kap. 7 och 8 §§ IL. Det kan nämnas att det föreslås en höjning av gränsbeloppet i prop. 2003/04:1.

<sup>86</sup> Se 43 kap. 6 § IL.

<sup>87</sup> Se 43 kap. 8 § IL.

Det är lätt att inse vilka ekonomiska konsekvenser detta kan få för den skattskyldige som innehar kvalificerade andelar. Vid den löpande utdelningen kan denne inte tillgodoräkna sig de skattelättnader som ansamlats under tidigare år. Det kan röra sig om avsevärda belopp om inte bolaget i vilket den skattskyldige innehade andelar före bytet delat ut vinst på länge. Skillnaderna i skattesatser är också stora beroende på om utdelningen ryms inom lättnadsbeloppet, gränsbeloppet eller ingetdera.<sup>88</sup>

Som nämnts är situationen något ljusare vid realisation av kvalificerade andelar, i detta fall beaktas det sparade utdelningsutrymmet till fullo vid fastställande av takbeloppet. Dock kan inte det sparade lättnadsutrymmet hänförligt till tiden före bytet tillgodogöras vid kapitalvinstbeskattningen.

För andelsbyten med onoterade icke kvalificerade andelar är situationen identisk vad gäller det sparade lättnadsutrymmet.<sup>89</sup>

#### 5.5.4 Förslaget

Mot bakgrund av att beräkningen av ett beskattningsårs sparade lättnads- och utdelningsutrymmen bygger på föregående beskattningsårs sparade lättnads- och utdelningsutrymmen är det mycket oförmånligt för den skattskyldige att de mottagna andelarna enligt nuvarande regler inte övertar de bortbytta andelarnas sparade lättnads- och utdelningsutrymmen. Om ett bolag inte delat ut vinster på ett tag kan som nämnts de sparade utdelnings- och lättnadsutrymmen uppgå till avsevärda belopp. Det är därför nödvändigt, och det har också regeringen insett, att se till att inte den skattskyldige går miste om dessa skattelättnader.

Enligt regeringens förslag skall sparade lättnads- och utdelningsutrymmen som är hänförliga till de bortbytta andelarna fördelas på de mottagna andelarna. På detta sätt kan den skattskyldige efter bytet utnyttja ansamlade skattelättnader vid såväl den löpande avkastningen som vid en realisation, förutsatt givetvis att de mottagna andelarna är kvalificerade eller onoterade. Om de mottagna andelarna är marknadsnoterade skall istället det sparade lättnadsutrymmet läggas till andelarnas anskaffningsvärde vid bytet så att skattelättnaden beaktas vid en senare avyttring av andelarna på vilken 43 kap. IL inte är tillämplig.<sup>90</sup>

Denna proposition är betydligt mer genomtänkt än den som föregick utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning. Det föreslås även en ändring med innebörden att takbeloppet, som enligt 48a kap. 8a § IL har beräknats bland annat utifrån det sparade utdelningsutrymmet, kan höjas om

---

<sup>88</sup> Upp till lättnadsbeloppet är utdelningen helt skattefri, mellan lättnads- och gränsbelopp behandlas utdelningen som kapital och utöver detta som tjänst, dvs. i värsta fall med en skattesats uppgående till 58 %.

<sup>89</sup> Utdelningsutrymme är givetvis endast aktuellt i fall då de bortbytta andelarna är kvalificerade.

<sup>90</sup> Se prop. 2003/04:33, s. 10.

det sparade utdelningsutrymme som är hänförligt till tiden före bytet konsumeras av den skattskyldige. På detta sätt säkerställs att inte inkomster som härrör från den skattskyldiges arbetsinsatser beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>91</sup>

Ändringarna föreslås i propositionen träda i kraft den 1 januari 2004 och skall ha retroaktiv verkan i fråga om andelsbyten som har skett efter den 31 december 2002 samt även, på den skattskyldiges begäran, i fråga om andelsbyten som skett dessförinnan.<sup>92</sup> Trots detta har inte förslaget i skrivande stund antagits av riksdagen. Man kan ställa sig frågan varför inte ändringen genomförts som planerat då nuvarande regler, såsom det uttryckligen anges i propositionen, egentligen är ofullständiga. Dock föreslås ändringen ha retroaktiv verkan varför inte förseningen kommer att få några ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige.

## 5.6 Lagerandelar

Lagerandelar har helt undantagits från bestämmelsernas tillämpningsområde. För dessa gäller fortfarande uppskovstekniken i 49 kap. IL. Det motiveras inte i propositionen varför lagerandelar inte skall omfattas av ändringen. Orsaken till detta kan vara att lagstiftningsärendet varit så brådskande att andelsbyten av lagerandelar tills vidare lämnats utanför reglernas tillämpningsområde. Detta kan trots allt tyckas vara anmärkningsvärt då samma ”pomperipossa-effekt” kan följa av ett byte av lagerandelar mot vanliga andelar.

Om exempelvis en skattskyldig, som driver byggnadsrörelse, äger andelar i ett fastighetsförvaltande fåmansaktiebolag, i vilket han är företagsledare, anses andelarna enligt 27 kap. 6 §, 1p. IL vara lagertillgångar i byggnadsrörelsen. Om fåmansaktiebolaget genom en andelsbytestransaktion förvärvas av ett börsbolag kommer de mottagna andelarna inte längre betraktas som lagertillgångar hos den skattskyldige utan som kapitalplacersatillgångar. Vid tidpunkten för bytet kommer ett uppskovsbelopp att fastställas och fördelas på de mottagna andelarna enligt 49 kap. 17 § IL.

Om de mottagna andelarna därefter kraftigt sjunker i värde uppkommer samma kvittningsproblem som det som beskrivits under avsnitt 3.3. Uppskovsbeloppet skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och förlusten på de mottagna andelarna är hänförlig till inkomstslaget kapital varför inte full kvittning är möjlig. Mot bakgrund av detta finns det skäl att ifrågasätta varför man valt att undanta lagertillgångar från kontinuitetslösningen som numera gäller för alla andra andelsbyten som

---

<sup>91</sup> Se prop. 2003/04:33, s. 11.

<sup>92</sup> Se prop. 2003/04:33, s. 12.

företas av fysiska personer. Denna fråga kommer att behandlas närmare under 5.8.

## 5.7 Tillämpning av övergångsbestämmelserna

Övergångsbestämmelserna har vad gäller kvalificerade andelar som redan nämnts gjorts mycket omfattande. I syfte att inte skapa situationer då den retroaktiva tillämpningen är till nackdel för den skattskyldige tillämpas de enbart om den skattskyldige begär det. Vad lagstiftaren haft i åtanke vid utformning av övergångsbestämmelserna är främst det fall då den skattskyldige genomfört ett enda andelsbyte och då de mottagna andelarna därefter alla avyttras på en gång.

Ett andelsbyte och efterföljande avyttring av de mottagna andelarna kan dock te sig på många andra sätt. I det följande skall tillämpningssvårigheterna åskådliggöras genom beskrivning av ett fiktivt fall i vilket de mottagna andelarna avyttrats i två olika omgångar före den 1 januari 2003.<sup>93</sup>

Om den skattskyldige har gjort ett andelsbyte efter 1999 och därefter avyttrat de mottagna andelarna i två omgångar före den 1 januari 2003 kan ett antal intressanta frågor beträffande övergångsbestämmelsernas tillämpning ställas. Då den skattskyldige själv avgör huruvida de nya reglerna skall tillämpas på en avyttring kan denne i vissa fall dra stora fördelar av övergångsbestämmelsernas utformning. Ett exempel skall illustrera detta.

**Beskattningsår 2000:** den skattskyldige S avyttrar sitt fåmansaktiebolag FÅABs till börsbolaget ABb och erhåller 1000 aktier i ABb som betalning. Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL tillämpas på andelsbytet. Om anskaffningsvärdet för aktierna i FÅABs för enkelhetens skull är 0 kr och värdet för aktierna i ABb är 20 Mkr, gör S en kapitalvinst på 20 Mkr, d.v.s. 3,6 Mkr i tjänst och 16,4 Mkr i kapital.<sup>94</sup> Uppskovsbeloppet fördelas på andelarna i ABb så att varje aktie tilldelas ett uppskovsbelopp om 3 600 kr i tjänst och 16 400 kr i kapital.

**Beskattningsår 2001:** S avyttrar 500 aktier i ABb för 7 Mkr och gör således en kapitalförlust om 3 Mkr. Uppskovsbeloppen som behåftar de avyttrade andelarna återförs till beskattning, 1,8 Mkr i tjänst och 8,2 Mkr i kapital. Kapitalförlusten kvittas mot kapitalinkomsten och S tar upp till beskattning 1,8 Mkr i tjänst och 5,2 Mkr i kapital.

---

<sup>93</sup> Avsnittet bygger i många delar på de iakttagelser som gjorts av Jörgen Grönlund i en artikel i Svensk Skattetidning 2003, s. 57.

<sup>94</sup> Se 57 kap. 12 § IL.

**Beskattningsår 2002:** S avyttrar de återstående 500 aktierna i ABb för 1 Mkr och kapitalförlusten uppgår denna gång till 9 Mkr. De uppskovsbelopp som skall återföras till beskattning är identiska med dem för år 2001 och efter en kvittning mellan kapitalförlusten och uppskovsbeloppens kapitaldel återstår att beskatta 1, 8 Mkr i tjänst och 800 000 kr i kapital.

Vad som redogjorts för ovan är beskattningskonsekvenserna av en tillämpning av reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten på S:s transaktioner. Övergångsbestämmelserna för reglerna om framskjuten beskattning gör det möjligt för S att begära omprövning av 2002 och 2003 års taxeringar så att de nya reglerna om framskjuten beskattning tillämpas istället. Skattekonsekvenserna av en omprövning av 2002 års taxering är följande.

**Beskattningsår 2001:** Reglerna om framskjuten beskattning innebär att det vid andelsbytet skall räknas fram ett tjänstebelopp som vid en senare avyttring skall fungera som takbelopp. Tjänstebeloppet är i exemplet 3,6 Mkr. Reglerna innebär också att andelarna i ABb vid andelsbytet år 2000 har övertagit de bortbytta andelarnas anskaffningsvärde, nämligen 0 kr. Vid försäljningen av 500 aktier i ABb för 7 Mkr gör således S en kapitalvinst om 7 Mkr. Denna vinst fördelas därefter mellan tjänst och kapital med iakttagande av att högst det takbelopp som räknats fram vid andelsbytet, 3,6 Mkr, kan hänföras till inkomstlaget tjänst.<sup>95</sup> S skall således beskattas för 3,5 Mkr i tjänst och 3,5 Mkr i kapital.

Reglerna om framskjuten beskattning tillämpade på beskattningsåret 2001 ger således ett sämre utfall än reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Det är mot bakgrund av detta lättare att förstå varför man utformat övergångsbestämmelserna så att de nya reglerna endast tillämpas retroaktivt efter begäran av den skattskyldige. En automatisk retoraktiv tillämpning skulle i detta fall strida mot retroaktivitetsförbudet.

Om S istället begär omprövning av taxeringsår 2003 blir konsekvenserna följande.

**Beskattningsår 2002:** Om reglerna om framskjuten beskattning tillämpas är anskaffningsvärdet för andelarna i ABb och takbeloppet i tjänst desamma som för beskattningsåret 2001. Då de återstående andelarna avyttras för endast 1 Mkr uppkommer en kapitalvinst om samma belopp som fördelas lika mellan tjänst och kapital. S har således en skattepliktig inkomst på 500 000 kr i tjänst och 500 000 kr i kapital, vilket är mycket lägre än vid en tillämpning av reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten.

I det exempel som beskrivits här kan alltså den skattskyldige dra fördel av övergångsbestämmelsernas utformning så att en förmånlig beskattning uppnås. Om S begär att reglerna om framskjuten beskattning skall tillämpas för taxeringsåret 2003 men inte gör motsvarande begäran för taxeringsåret

---

<sup>95</sup> Se 57 kap. 13 § IL.

2002 minskar den skattepliktiga inkomsten med 1,3 Mkr i tjänst respektive 300 000 kr i kapital.

Man kan dock ställa sig frågan om övergångsbestämmelserna verkligen medger en så förmånlig tillämpning av retroaktiviteten. Uppenbart är att så inte varit avsikten. Det anges i övergångsbestämmelserna att en begäran om att uppskavsbeloppet inte skall tas upp till beskattning endast skall medges om den avser samtliga mottagna andelar. Detta framgår också av förarbetena.<sup>96</sup> Detta är dock inte lätt att förena med övriga bestämmelser i regleringen, rätten att tillämpa reglerna om framskjuten beskattning på äldre andelsbyten har inte gjorts beroende av att det inte har skett någon delvis försäljning av de mottagna andelarna. Det kan inte heller anses följa av övergångsbestämmelsernas utformning att skattemyndigheten efter en begäran om att de nya reglerna skall tillämpas på ett visst taxeringsår på eget initiativ skall ompröva taxeringen av tidigare avyttringsår.

Detta skulle inte heller vara förenligt med att rätten att begära tillämpning av de nya reglerna inte har begränsats i tiden. Den skattskyldige skulle i så fall kunna vänta med att lämna in en begäran om omprövning till dess att tidsfristen för skattemyndighetens omprövningsrätt löpt ut. Bestämmelserna kan rimligen inte tolkas så att en skattskyldig som väntar kommer i ett bättre läge än den som omedelbart efter reglernas ikraftträdande inkommit med en begäran om omprövning.

Då skatteutfallet, som beskrivits ovan, i vissa situationer kan bli sämre för den skattskyldige om reglerna om framskjuten beskattning tillämpas, skulle dessutom en sådan tolkning av övergångsbestämmelserna strida mot retroaktivitetsförbudet.

Sammantaget torde därmed en tillämpning av övergångsbestämmelserna i enlighet med exemplet ovan vara tillåten även om detta inte varit lagstiftarens avsikt.

## 5.8 Avslutande kommentarer

Kritiken av de nya reglerna har hittills varit något ensidig och en mer nyanserad utvärdering av reglerna måste göras.

Det kan till lagstiftarens försvar anföras att den situation då en okvalificerad andel byts mot en kvalificerad inte torde förekomma särskilt ofta. Dessutom finns fall där karaktärskontinuitet inte upprätthålls till nackdel för den skattskyldige att beskåda på andra håll i IL. Som exempel kan nämnas det fall då en aktieägare överför egendom till ett aktiebolag. Även det skattemässiga övervärdet på egendomen överförs då till bolaget. Vid en senare försäljning av egendomen får detta till följd att övervärdet som

---

<sup>96</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 49.



uppkommit då egendomen var kapitalbeskattad hos aktieägare beskattas hårdare än om egendomen inte hade överförts till aktiebolaget (realisationen genomgår en dubbelbeskattning innan den når aktieägaren). En annan situation där en liknande effekt uppkommer är det fall då en fåmansaktieägare efter att ha varit passiv blir verksam i ett företag. Vid en eventuell avyttring av den skattskyldiges andelar tas inte vid skatteberäkningen hänsyn till att den värdestegring som skett fram till dess att den skattskyldige blivit verksam i sin helhet är att hänföra till kapital. Därutöver kan det sägas ligga i fördelningsreglernas schablonmässiga natur att kapitalinkomster ibland beskattas som tjänsteinkomster, antagandet att en fåmansaktieägare inte tar ut lön i proportion till sina egna arbetsinsatser är trots allt blott ett antagande. Mot bakgrund av detta är det inte lika anmärkningsvärt att inte karaktärskontinuitet tillämpas på byten av okvalificerade till kvalificerade andelar.

Vad gäller avsaknaden av regler som gör det möjligt för den skattskyldige att utnyttja tidigare sparade utdelnings- och låtnadsutrymmen finns det som nämnts ovan ett ändringsförslag i detta avseende. Det kan tyckas egendomligt att inte sådana bestämmelser införts redan i samband med reglerna om framskjuten beskattning men återigen var tidsramarna för lagstiftningsärendet oerhört snäva. Dessutom kommer inte den skattskyldige att lida någon förlust på grund av detta eftersom det i propositionen föreslås att ändringen skall kunna tillämpas retroaktivt på den skattskyldiges begäran.

Det finns också en sannolik förklaring till varför man undantagit lagertillgångar från reglernas tillämpningsområde. Det kan hävdas att principen om att det som upparbetats i en näringsverksamhet också skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är starkare än de principer som ligger bakom fördelningsreglerna i 57 kap. IL. Som stöd för detta kan det anföras att ett karaktärsbyte från näring till kapital i princip alltid skall leda till uttagsbeskattning enligt reglerna i IL 22 kap. emedan inte någon motsvarande avskattning sker enligt 57 kap IL då en andel upphör att vara kvalificerad. Tvärtom kan realisation av en dylik andel undslippa fördelningsreglerna efter en karenperiod på fem år. Trots denna förklaring är det enligt mig anmärkningsvärt att inte problematiken kring andelsbyten av lagerandelar uppmärksammas i propositionen då denna är identisk med IT-fällan som lagändringen syftar att lösa.

Övergångsbestämmelsernas utformning är inte heller någon gåta. När riksdagen uppmanade regeringen att lägga fram ett förslag begärde den uttryckligen att bestämmelserna skulle ges retroaktiv verkan så att alla de skattskyldiga som drabbats av IT-fällan skulle kunna tillämpa de nya reglerna. Det är aldrig en lätt uppgift att författa regler med retroaktiv verkan, utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning utmärker sig dessutom i det att retroaktiviteten sträcker sig så långt tillbaka i tiden. Såvitt jag vet är det här fråga om den längsta retroaktiviteten i den svenska skatterättens historia. Vidare måste retroaktiviteten tillämpas på begäran av den skattskyldige så att det inte uppstår situationer där tillämpningen av de nya reglerna är till nackdel för den skattskyldige, vilket skulle strida mot

retroaktivitetsförbudet. Med andra ord har övergångsbestämmelserna, även om de ibland vid tillämpningen kan ge egendomliga resultat, givits den enda möjliga utformningen som följer av premisserna.

Mer bekymmersamt är dock bestämmelserna tidsobegränsade natur. Jag delar i denna fråga Lagrådets uppfattning om att en tidsgräns borde ha införts för hur länge de mottagna andelarna skall anses vara kvalificerad hos säljaren. Detta skall utvecklas något mer i nästa avsnitt då det enligt mig finns flera skäl som talat för en sådan lösning. Ett annat alternativ att kringgå problemet hade förstås varit att lämna den skattskyldige en valmöjlighet att skatta av den upplupna kapitalvinsten vid tiden för andelsbytet. En sådan lösning hade enkelt kunnat åstadkommas genom att göra reglerna om framskjuten beskattning frivilliga åtminstone vid andelsbyten där kvalificerade andelar är inblandade. Även detta kommer att diskuteras något mer i det följande.

# 6 Analys

## 6.1 Inledning

I detta avslutande avsnitt skall en utvärdering av reglerna utifrån mer principiella utgångspunkter göras. Det skall även undersökas i vilken mån dessa principiella frågeställningar behandlats under lagstiftningsärendets gång samt vad denna behandling utmynnat i vad gäller reglernas konkreta utformning. Återigen har lagstiftningsärendet varit mycket speciellt i det avseendet att tjänstemännen på Finansdepartementet haft att arbeta utifrån de effekter lagändringen måste få för att uppfylla riksdagens förväntningar.

Av utrymmesskäl skall det främst fokusera på den kvittning mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster som följer av reglernas tillämpning. Det kommer först att diskuteras huruvida en formell kvittningsmöjlighet mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster har införts i och med lagändringen. I följande avsnitt kommer jag att ta ställning till om jag finner att en sådan kvittningsmöjlighet är godtagbar trots att den strider mot inkomstskatterättens systematik. Därefter kommer det att redogöras för hur kvittningsfrågan behandlats i förarbetena. Avslutningsvis kommer en generell och sammanfattande utvärdering av reglerna att göras.

## 6.2 Har en formell kvittningsmöjlighet mellan tjänst och kapital införts?

Det torde vara oomstritt att det i och med utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning i praktiken tillåts att tjänsteinkomster i vissa fall undgår beskattning genom att de kvittas mot kapitalförluster. Detta är också ett av de skälen till att Bosse Ringholm varit så tveksam till att införa reglerna. I teorin är det dock något mer komplicerat.

Kontinuiteten efter en obeskattad överlåtelse kan i betydande grad variera. I vissa bytestransaktioner tillämpas en mycket långtgående kontinuitet, transaktionen behandlas då skatterättsligt som en icke-händelse. I andra situationer finns en mindre långtgående kontinuitet eller ingen kontinuitet alls. Enligt Persson Österman kan detta åskådliggöras lineärt med en skala med å ena sidan regler där full kontinuitet tillämpas på transaktionen och å andra sidan regler som bygger på realisationsprincipen och som behandlar transaktionen som en regelrätt försäljning.<sup>97</sup>

---

<sup>97</sup> Se Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 311.

Civilrättsligt är en bytestransaktion ett särskilt oneröst fång där båda gäldenärerna är naturagäldenärer.<sup>98</sup> Så är dock inte fallet i skatterätten där ett byte betraktas som en helt vanlig värderealisation. Härvid beskattas i huvudregel de inblandade värdena.

Då undantag från denna huvudregel medges av lagstiftaren är, såsom det framgått av denna framställning, främst två tekniker aktuella. Den ena bygger på realisationsprincipen, en avyttring anses ha skett varvid uppskov medges med beskattningen. Den andra bygger på kontinuitetsprincipen och transaktionen negligeras såsom varande en icke-skatterättslig händelse. Såsom det nämndes ovan finns en hel skala av tänkbara situationer mellan å ena sidan situationen att kontinuitetsprincipen tillämpas fullt ut och å andra sidan situationen att kontinuitetsprincipen inte tillämpas alls.

Om kontinuitetsprincipen tillämpas fullt ut har det således skatterättsligt inte skett någon transaktion. Vid en senare beskattning beaktas inte transaktionen överhuvudtaget. Enligt detta synsätt beskattas individen som genomfört ett andelsbyte vid en avyttring av de mottagna andelarna som om andelsbytet aldrig skett. De enda transaktionerna som beaktas skatterättsligt i anslutning till andelsbytet är således köpet av de bortbytta andelarna och avyttringen av de mottagna andelarna. Därmed är det inte heller korrekt att påstå att det införts en kvittningsmöjlighet mellan inkomstlagen tjänst och kapital för det fall att de mottagna andelarna sjunkit i värde. En kvittning förutsätter att det skett en transaktion där en skattepliktig vinst uppkommit vid andelsbytet. Möjligen har också lagstiftaren resonerat så varför frågor kring kvittningssystematiken knappt tagits upp i förarbetena till lagändringen.

Det är dock enligt mig tveksamt huruvida detta resonemang är riktigt. Det kan inte påstås att kontinuitetsprincipen fått fullt genomslag vid tillämpning av 48a kap. IL på kvalificerade andelar. Bestämmelsen om att ett takbelopp skall dokumenteras vid tidpunkten för andelsbytet medför att bytshändelsen får konsekvenser för den framtida beskattningen. Enligt mig befinner sig reglerna om framskjuten beskattning i fråga om kvalificerade andelar någonstans i mitten på Östermans ovan beskrivna skala.<sup>99</sup> Reglerna kombinerar en tillämpning av kontinuitetsprincipen med ett synsätt enligt vilket det skett en realisation vid bytet. Det är därmed inte heller teoretiskt korrekt att påstå att någon formell kvittningsmöjlighet inte har införts. Om bytestransaktionen, med ett takbelopp i tjänst, finns skatterättsligt dokumenterad torde väl detta även få till följd att det vid en värdenedgång av de mottagna andelarna formellt tillåts en kvittning av en viss del av tjänsteinkomsten mot den uppkomna kapitalförlusten.

Detta är endast min personliga åsikt i frågan men det kan åtminstone konstateras att det inte är glasklart huruvida reglerna har innebörden att en formell kvittning mellan kapital och tjänst införts. Det måste därmed också

---

<sup>98</sup> Se Hellner och Ramberg, Speciell avtalsrätt I köprätt, s.40.

<sup>99</sup> Se Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 311.

undersökas huruvida en sådan kvittningsmöjlighet kan rättfärdigas utifrån den svenska inkomstskattesystematiken.

### 6.3 Kan en kvittning mellan inkomstlagen rättfärdigas?

Vid 1990 års skattereform infördes det duala inkomstskattesystemet enligt vilket arbets- och kapitalinkomster beskattas var för sig. Tre inkomstslag skapades i syfte att inkomster och utgifter skulle behandlas inom ett och samma inkomstslag. Inom ett inkomstslag uppnås symmetri genom att inkomster dras mot förluster/kostnader.<sup>100</sup> Av detta följer att det av grundläggande systematiska skäl inte skall tillåtas några kvittningsmöjligheter mellan inkomstlagen. Det finns trots detta några få kvittningsmöjligheter mellan olika inkomstslag i inkomstskattelagen.

En bestämmelse med innebörden att underskott av aktiv verksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet med vissa restriktioner får kvittas mot andra förvärvsinkomster infördes redan i och med skattereformen 1990.<sup>101</sup> En annan kvittningsmöjlighet med innebörden att underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet får kvittas mot andra förvärvsinkomster<sup>102</sup> infördes hösten 1993 under det borgerliga styret i syfte att underlätta nyföretagande.<sup>103</sup> Bestämmelsen avskaffades 1994 som ett led i socialdemokraternas arbete med att återställa skattereglerna i enlighet med skattereformen<sup>104</sup> men återinfördes i en något modifierad form 1996.<sup>105</sup> Dessa båda bestämmelser medger kvittning mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet.

Vidare finns även två fall i vilka underskott av näringsverksamhet får kvittas mot inkomst av kapital.<sup>106</sup> Enligt 42 kap. 33 § IL får underskott som avser bostad i andelshus dras med 70 % mot kapitalinkomster. Detsamma gäller enligt 42 kap. 34 § IL för underskott av näringsverksamhet det beskattningsår då verksamheten upphör.

Det finns således situationer i vilka kvittning medges mellan olika inkomstslag. Dessa måste dock betraktas som undantagssituationer då indelningen i inkomstlagen i och med skattereformen just varit avsedd att isolera varje inkomstkategori och tillhörande avdragsgilla kostnader.

---

<sup>100</sup> Se Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt, s. 38.

<sup>101</sup> Se 62 kap. 4 § IL.

<sup>102</sup> Se 62 kap. 3 § IL.

<sup>103</sup> Se prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15 samt Ds 1993:28 och även prop. 1993/94:234 samt bet. 1993/94:SkU25 för utvidgningen av kvittningsrätten till fall då den nystartade verksamheten övertagits till följd av ett generationsskifte.

<sup>104</sup> Se prop. 1994/95:25 och bet. 1994/95:FiU1.

<sup>105</sup> Se prop. 1995/96:109.

<sup>106</sup> Se 41 kap. 3 § IL.

Frågan är därmed hur restriktiv lagstiftaren är med att medge kvittningar över inkomstlagen och om det i detta avseende föreligger några skillnader mellan de olika inkomstlagen. Min uppfattning är att man är mer restriktiv vad gäller kvittningsmöjligheter mellan kapital och övriga inkomstlag än mellan tjänst och näringsverksamhet. Detta framgår inte av reglernas utformning utan kan uttolkas av vissa förarbetsuttalanden på området. I t. ex. förarbetena till införandet av kvittningsmöjligheten mellan underskott av nystartad verksamhet och inkomst av tjänst är det tydligt att lagstiftaren och remissinstanserna anser att en kvittning mot kapitalinkomster inte kommer ifråga varför det också måste antas att de anser att gränsdragningen mellan detta inkomstlag och de övriga är strängare.<sup>107</sup>

Detta synsätt beror troligen på att inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet har fler beröringspunkter med varandra än med inkomstlaget kapital. Inkomster i tjänst och näringsverksamhet härrör i regel från förvärvsarbete emedan kapitalinkomster är hänförliga till kapitaltillgångar. Vidare skiljer sig också skattesatserna mer mellan inkomstlaget kapital och de övriga än mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet. Det kan också tilläggas att arbetet med att utforma avdragssystemet i kapital har omgärdats av en stor misstänksamhet från lagstiftarens sida.<sup>108</sup> Detta beror på att det ofta presumeras att den skattskyldige skatteplanerar med hjälp av sina kapitaltillgångar eftersom denne till fullo disponerar över tillgångarna och enkelt kan skapa skattepliktiga vinster och avdragsgilla förluster. Motsvarande möjlighet att skatteplanera med förvärvsinkomster kan inte sägas föreligga. Det torde därmed krävas mycket starka skäl för att en kvittning mellan tjänst och kapital av det slag som införts i och med utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning skall kunna rättfärdigas.

Som det redan antytts under 5.8 kan det dock diskuteras om de tjänsteinkomster som härrör från 57 kapitlets fördelningsregler behöver isoleras från inkomstlaget kapital i samma utsträckning som andra tjänsteinkomster. Det är inte samma principer som ligger bakom uppdelningen i inkomstlagen som bakom fördelningsreglerna. Tjänsteinkomster som uppstår i och med tillämpning av fördelningsreglerna har principiellt fortfarande karaktär av utdelning. Inkomsterna placeras i inkomstlaget tjänst endast på grund av den progressiva skatteskalen i detta inkomstlag. Lagstiftaren önskade troligen inte skapa ytterligare ett inkomstlag för denna speciella situation.<sup>109</sup> Dessa inkomster behandlas endast såsom tjänsteinkomster vad gäller skattesatsen och behandlas i övrigt som utdelning.<sup>110</sup> Ståndpunkten att en kvittning mellan tjänsteinkomster som härrör från 57 kapitlets fördelningsregler och kapitalförluster inte är

---

<sup>107</sup> Se prop. 1993/94:50, s. 251 och DS 1993:28, s. 202 ff.

<sup>108</sup> Se t. ex. prop. 1989/90:110, s. 391.

<sup>109</sup> Se Tjernberg, Fåmansaktiebolag, s. 110.

<sup>110</sup> Avdrag medges inte för utbetalningen hos bolaget och utbetalningen medför inte med arbetsgivaravgifter.

lika systemvidrig som en kvittning mellan vanliga tjänsteinkomster och kapitalförluster kan enligt mig mot bakgrund av det anförda försvaras. Den kvittning mellan tjänst och kapital som införts i och med utvidgningen av reglerna om framskjuten beskattning kräver enligt detta resonemang inte lika starka skäl som en kvittning mellan vanliga arbetsinkomster och kapitalförluster.

Syftet med uppdelningen mellan tjänst och kapital är att det skall råda neutralitet mellan fåmansföretagare och vanliga löntagare. Det har dock ofta anförts att det inte tas hänsyn till fåmansföretagandets risktagande vid reglernas utformning och att fåmansföretagare således skatterättsligt missgynnas till följd av utformningen av reglerna i 57 kap. IL. Den eftergiften fåmansföretagarna kommer i åtnjutande av i och med den tillåtna kvittningen skulle kunna motiveras med att den utgör en kompensation för fåmansföretagares risktagande.

Redan mot bakgrund av vad som hittills anförts finner jag att den införda kvittningsmöjligheten kan rättfärdigas. Kvittningsmöjligheten är inte en uttrycklig sådan utan följer av att kontinuitetslösningen har kombinerats med ett takbelopp. Tjänsteinkomsterna som kvittas härrör från den schablonmässiga uppdelningen i 57 kap. IL och har således inte egentligen karaktär av tjänsteinkomster och slutligen kan den införda skatteeftergiften motiveras med att den utgör en kompensation för att inte fåmansföretagares risktagande beaktats till fullo vid fåmansföretagsreglernas utformning.

Utöver allt detta finns ytterligare ett mycket tungt vägande argument för varför kvittningen bör tillåtas trots att den strider mot inkomstskatterättens grundläggande systematik. Detta argument är naturligtvis att kontinuitetslösningen med tillhörande kvittningsrätt har till syfte att lösa IT-fällan. Som redan nämnts många gånger har IT-fällan inneburit dramatiska ekonomiska förluster för drabbade fåmansföretagare. Om man ställer nödvändigheten av att finna en lösning på IT-fällan i relation till t.ex. syftet att underlätta nyföretagande som ligger bakom kvittningsmöjligheten i 62 kap. 3 § IL kan det första tyckas viktigare.

## **6.4 Kvittningfrågans behandling i lagstiftningarbetet**

Den kvittningen mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster som följer av tillämpningen av reglerna om framskjuten beskattning på kvalificerade andelar kan således rättfärdigas på många sätt. Något anmärkningsvärt tas dock knapp frågan upp i förarbetena. Dessutom är enligt min mening förarbetena mycket svårtolkade i detta avseende.

Som nämnts under 4.2 föreslogs fyra olika modeller i Finansdepartementets promemoria.<sup>111</sup> I anslutning till att det motiveras varför kontinuitetsmodellen är att föredra framför de tre andra modellerna diskuteras kvittning mellan inkomstslagen något. Det anges att en sådan kvittning är systemvidrig.<sup>112</sup> Dock tas det inte ställning till huruvida den valda lösningen innebär att en kvittning över inkomstslagsgränserna tillåts. Det sägs att modellerna B och C möjliggör att IT-fällan löses utan att någon formell kvittningsmöjlighet införs men att dessa modeller måste uteslutas då de i alltför stor utsträckning komplicerar uppskovssystemet.<sup>113</sup> Skall detta då tolkas som att lagstiftaren anser att den valda kontinuitetsmodellen medger en formell kvittning mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster? Varför tar man i så fall inte steget vidare och diskuterar hur det kan rättfärdigas att en sådan systemstridig kvittning införs?

Jag kan endast göra ett försök att besvara dessa frågor. Som nämndes ovan är det tänkbart att lagstiftaren ansett att reglerna innebär en tillämpning av kontinuitetsprincipen fullt ut och att det således inte är fråga om någon formell kvittningsmöjlighet. Dock talar enligt mig de förarbetsuttalanden som redogjorts för ovan mot att så är fallet. Istället är det troligt att inte frågan om rättfärdigandet av kvittningsmöjligheten tagits upp på grund av att det inte i lagstiftningsärendet funnits så mycket utrymme för att diskutera reglernas utformning utifrån principiella utgångspunkter. Mot bakgrund av att riksdagen beställt en lagändring som skulle ge vissa bestämda effekter och att reglerna måste utformas så att dessa effekter uppnås är det enligt mig inte särskilt anmärkningsvärt att kvittningsfrågorna behandlas något styvmoderligt i propositionen. Då kontinuitetsmodellen väl hade valts framför de andra föreslagna modellerna var ett försök att rättfärdiga den inneboende kvittningsmöjligheten egentligen onödigt. Vidare har lagstiftningsärendet präglats av ett stort mått av irritation från såväl riksdagen som regeringen<sup>114</sup> och det är inte otänkbart att man i propositionen velat markera att regeringen i själva verket varit tveksamt till lagändringen genom att man medger att en systemvidrig kvittning införs utan att motivera varför den kan godtas.

## 6.5 Avslutande synpunkter

Slutsatsen av vad som framförts ovan är således att jag inte har några principiella invändningar mot att reglerna innebär en tillåten kvittning mellan tjänsteinkomster och kapitalförluster. Det hade givetvis varit att föredra om det i propositionen hade förts ett resonemang kring detta men som nämnts har lagstiftningsärendet varit starkt resultatinkänt.

---

<sup>111</sup> Se Fi2002/1588, s. 16 och prop. 2002/03:15, s. 37.

<sup>112</sup> se prop. 2002/03:15, s. 39 och Fi2002/1588, s.17.

<sup>113</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 40 och Fi2002/1588, s.18.

<sup>114</sup> Utryck för denna irritation är till exempel riksdagens anmälan av bosse Ringholm till Konstitutionsutskottet och regeringens underlåtenhet att föreslå hur lagändringen skall finansieras, se avsnittet Finansiering i prop. 2002/03:15, s. 61.



En annan fråga som inte tas upp i propositionen är frågan om fusionsdirektivets inverkan på regelverket. EG-rätten tas endast upp vid ett tillfälle i propositionen, nämligen då det anges att fusionsdirektivet inte tillåter en ordning som inte medger uppskov med den del av köpeskillingen som är hänförlig till inkomstslaget tjänst.<sup>115</sup> I övrigt nämns inte direktivet och detta är enligt mig mycket anmärkningsvärt, i synnerhet då lagändringen tillkommit vid en tidpunkt då uppskovsgrundande andelsbytesreglernas förenlighet med direktivet aktivt debatterades i doktrinen. Regleringen står i överensstämmelse med den kontinuitetsteknik som används i fusionsdirektivet och torde därmed också vara förenlig med direktivet. Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten tillämpas alltså på lagerandelar och om denna teknik nu strider mot fusionsdirektivet medför detta att regelverket i stort fortfarande inte är EG-konformt. Dessa frågor är komplicerade och jag vill här endast peka på att EG-rätten inte beaktats i propositionen trots att den i allra högsta grad varit aktuell.<sup>116</sup>

Vidare anser jag den mest problematiska delen av regleringen vara att de mottagna andelarna behandlas som kvalificerade för all framtid. En femårsregel av det slag som föreslogs i Finansdepartementets promemoria skulle anknyta, vilket Lagrådet också uppmärksammade, till andra karensregler i 57 kap. IL. Enligt dessa upphör en andel att vara kvalificerad fem år efter det att andelsägaren eller dennes närstående inte längre är verksam enligt 57 kap. 4 § 1 p. IL. En femårskarens gäller också för kvalificerade andelar i ett fåmansaktiebolag som blivit marknadsnoterat och således inte längre faller inom definitionen av fåmansföretag i 57 kap 6 § IL. Jag kan för min del inte förstå varför det skulle finnas en större risk att den skattskyldige utnyttjar en karensregel knuten till omstruktureringssituationer än vad som redan är fallet med karensregeln i 57 kap. 4 § 1 p. IL. Vidare torde det vara praktiskt komplicerat att under en obegränsad tidsperiod hantera dessa kvalificerade andelar inom systemet. Av dessa skäl och då avsaknaden av tidsgräns kan få till följd stora ekonomiska förluster för den skattskyldige<sup>117</sup> hade enligt mig en femårsregel varit att föredra framför den takregel som införts. Takregeln hade i och för sig varit motiverad även med en tidsbegränsning. En lösning med karensperiod och takbelopp hade därför enligt mig varit optimal då takregeln hade säkerställt en tillfredsställande och systemenlig tillämpning av fördelningsreglerna samtidigt som femårsregeln hade inneburit en enklare hantering av de bortbytta andelarna samtidigt som den hade anknutit till andra karensregler i 57 kap. IL.

Vad gäller reglernas tvingande karaktär tycks det vara onödigt att låta reglerna tillämpas automatiskt på alla andelsbyten som uppfyller lagens förutsättningar. Som nämnts tillämpas reglerna om uppskovsgrundande

---

<sup>115</sup> Se prop. 2002/03:15, s. 60.

<sup>116</sup> Mycket intressanta iakttagelser på området finns att läsa i Ståhls artikel i SN 2003, s. 60 och Larssons artikel i SN 2002, s.

<sup>117</sup> Se under 5.3.

andelsbyten frivilligt och så är även fallet för reglerna om uppskov vid avyttring av bostad. Sett mot bakgrund av att reglerna bygger på kontinuitetsprincipen är det dock inte lika anmärkningsvärt att reglerna är tvingande. Kontinuitetslösningar tillämpas såvitt jag vet i regel automatiskt, till exempel vid arv eller gåva, och frågan är om frivillighet i sådana situationer är önskvärd. Reglernas tvingande karaktär kan dock i vissa situationer<sup>118</sup> innebära en ekonomisk förlust för den skattskyldige och även i värsta fall leda till att en omstruktureringstransaktion inte genomförs. Det borde därmed enligt mig åtminstone ha undersökts i lagstiftningsärendet om det är möjligt att förena kontinuitet med frivillighet. Reglernas tvingande karaktär omnämns trots detta överhuvudtaget inte i propositionen.

Det är en självklarhet att man från lagstiftarens sida omedelbart måste reagera på en situation som IT-fällan. Det är inte den skattskyldige som skall stå risken för att lagstiftningen varit felaktigt utformad. Dock är det enligt mig alltför många aspekter som inte beaktats i lagstiftningsarbetet. Även om resultatet på det hela taget är relativt tillfredsställande är vissa delar av lagändringen inte godtagbara, såsom att utdelning på de mottagna andelarna för all framtid delvis kommer att beskattas i tjänst. Vidare är det enligt mig inte heller godtagbart att viktiga principiella frågor helt utelämnas i förarbetena till en lagändring av sådan dignitet. Det är härvid oviktigt om skälen till detta är att lagstiftningsärendet varit brådskande, att det redan varit givet hur lagändringen skulle se ut eller att ärendet varit politiskt laddat. Vidare kan man ställa sig frågan hur IT-fällan överhuvudtaget kunde uppstå mot bakgrund av att uppskavsreglernas möjliga effekter uppmärksammades redan 1998.<sup>119</sup>

---

<sup>118</sup> Se under 5.4.

<sup>119</sup> Se Qwerin, SvSkT 1998, s. 984.

# Litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Direktiv

Direktiv 90/434/EEG *om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.*

### Propositioner

Proposition 2003/04:33 *Ändringar i reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten, m.m.*

Proposition 2002/03:15 *Utvidgning av reglerna om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten.*

Proposition 2001/02:46 *Ändringar i de särskilda skatteregler för vissa andelsägare i fåmansföretag, mm.*

Proposition 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen.*

Proposition 1998/99:15 *Omstruktureringar och beskattning.*

Proposition 1995/96:109 *Skattelättnad för riskkapital.*

Proposition 1994/95:25 *Vissa ekonomisk-politiska åtgärder, mm.*

Proposition 1993/94:234 *Vissa inkomstskattefrågor- och företagsskattefrågor.*

Proposition 1993/94:50 *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.*

Proposition 1989/90:110 *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

### SOU

SOU 1998:1 *Omstruktureringar och beskattning.*

### Utskottsbetänkanden

Bet. 2002/03:SkU5 *Förslag till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).*

Bet. 2001/02:SkU29 *De s.k. 3:12-reglerna och reglerna om andelsbyten.*

Bet. 2001/02:SkU13 *Ändringar i de särskilda skattereglerna i fåmansföretag, mm.*

Bet. 1999/2000:SkU2 *Inkomstskattelagen.*

Bet. 1998/99:SkU5 *Omstruktureringar och beskattning.*

Bet. 1994/95:FiU1 *Vissa ekonomisk-politiska åtgärder.*

Bet. 1993/94:SkU25 *Vissa inkomst- och företagskattefrågor.*

Bet. 1993/94:SkU15 *Ändringar i företagsbeskattningen.*

Bet. 1989/90:SkU30 *Reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

## **Övrigt**

Fi2002/1588 *Promemoria om de s.k. 3:12-reglerna och reglerna om andelsbyten.*

Rskr 2001/02:245 från den 16 maj 2002.

Rskr 2001/02:123 från den 12 december 2001.

Ds 1993:28 *Beskattning av enskild näringsverksamhet, mm. Ändringar i bolagsbeskattningen.*

## **Litteratur**

Hellner, Jan och Ramberg, Jan, *Speciell avtalsrätt I. Köprätt*, andra upplagan, Juristförlaget, Stockholm, 1991.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt*, nionde upplaga, Studentlitteratur, Lund, 2003.

Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Nordstedt Juridik, 1996.

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

## Tidskrifter

Grönlund, Jörgen, *Framskjuten beskattning för fåmansföretagare*, Svensk Skattetidning, 2003, s. 57.

Larsson, Johan, *Fåmansföretagares andelsbyten – en diskussion kring några skatterättsliga frågor vid andelsbyten*, 2002, s 199.

Qwerin, Eskil, *Uppskov vid aktiebyten för fåmansbolag*, Svensk Skattetidning, 1998, s. 980.

Ringholm, Bosse, Debattartikel i Dagens Nyheter den 19 oktober 2002.

Rutberg, Anne, *Framskjuten beskattning – några reflexioner*, Svensk Skattetidning 2002, s 167.

Rutberg, Anne, *Reflektioner kring aktiebyten i publika affärer efter årsskiftet 1998/99*, Svensk Skattetidning, 1998, s. 986.

Ståhl, Kristina, *Andelsbyten och Pomperipossa*, Skattenytt, 2003, s. 60.

# Rättsfallsförteckning

## Rättsfall från Regeringsrätten

RÅ 2002 ref. 27

RÅ 2000 not. 159

## Rättsfall från EG-Domstolen

Förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl., Hoechst AG och Hoechst (UK) Ltd mot Commissioners of Inland Revenue och HM Attorney General.*

Mål C-294/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).*