



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johanna Antonsson

Avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen

Om beskattningstidpunkt vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2021

Innehåll

SUMMARY	I
SAMMANFATTNING	II
FÖRORD	III
FÖRKORTNINGAR	IV
1 INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Syfte och frågeställningar	2
1.3 Avgränsningar	3
1.4 Metod	6
1.5 Material	8
1.6 Forskningsläge	10
1.7 Disposition	10
2 RAMVERK	12
2.1 Skatterättsliga principer och begrepp	12
2.1.1 Rättsprinciper som grupp	12
2.1.2 Skatteförmågeprincipen	15
2.1.3 Subjektsprincipen	16
2.1.4 Neutralitetsprincipen	17
2.1.5 Inkomstbegreppet	19
2.2 Inkomstslaget kapital	21
2.2.1 Beskattning av kapitalvinster	21
2.2.2 Beskattning av fåmansföretag	23
2.2.3 Beskattning av gåvor	27
2.3 EU-rättens inverkan på tillämpning av svensk skatterätt	27
3 ANDELSBYTE	30
3.1 Bakgrund	30
3.1.1 Fusionsdirektivet	30
3.1.2 Den svenska implementeringen och utvecklingen	33

3.2	Gällande rätt	37
3.2.1	Framskjuten beskattning	37
3.2.2	Särskilt kvalificerade andelar	40
3.3	Förhandsbeskedet: HFD 2018 ref. 62	44
4	TIDPUNKT FÖR BESKATTNING	48
4.1	Inledning	48
4.2	Avyttringsbegreppet	49
4.2.1	Definition och gränsdragning	49
4.2.2	Särskilda bytessituationer	52
4.3	Realisationsprincipen	54
4.3.1	Realisation som beskattningstidpunkt	54
4.3.2	Alternativa beskattningstidpunkter	58
4.4	Kontinuitetsprincipen	60
4.4.1	Kontinuitet som rättsföljd	60
4.4.2	Skäl för kontinuitet	62
4.4.3	Metod för kontinuitet	67
4.4.4	Omfattning av kontinuitet	69
4.4.5	Kontinuitet och fusionsdirektivet	71
5	ANALYS	74
5.1	Inledning	74
5.2	Beskattningsalternativ	75
5.2.1	Utgångspunkter	75
5.2.2	Realisationsprincipen	76
5.2.3	Fullständig kontinuitet	77
5.2.4	Partiell kontinuitet	79
5.3	Kontinuitetsprincipens genomslag i gällande rätt	82
5.3.1	Utgångspunkter	82
5.3.2	Enligt IL	83
5.3.3	Enligt praxis	85
5.4	Kontinuitetsprincipens potentiella genomslag	86
5.4.1	Utgångspunkter	86
5.4.2	Enligt fusionsdirektivet	87
5.4.3	Enligt svenska rättskällor	91
6	SLUTSATSER	99
7	AVSLUTANDE REFLEKTIONER	101
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	102
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	106

Summary

An exchange of shares is a transaction in which the seller sells shares in one company to another company, in exchange for shares in the purchasing company. In general, exchanges are taxed at the time of realization. However, Chapter 48 a of the Swedish Income Tax Act entails the time of taxation to be postponed for exchanges of shares through continuity. The thesis aims to examine the impact of the continuity principle (principle of basis carry-over) in the case of joint exchanges of qualified shares. In addition to the purpose, the thesis aspires to examine generally applicable conclusions regarding the balancing of the realization principle and the continuity principle.

The examination reveals that in theory there are three alternatives of taxation for joint exchanges of qualified shares. Such transactions can be taxed according to the realization principle or according to the continuity principle. It is also possible to give the continuity principle full or partial impact. If the continuity principle is given full impact the transaction is taxed as a single exchange. If the continuity principle is given partial impact the transaction is taxed as several separate exchanges. Furthermore, the examination shows that applicable law entails that the continuity principle has no impact or an indirect impact on taxation of joint exchanges of qualified shares. Finally, the examination finds that the continuity principle should be given partial impact when taxing joint exchanges of qualified shares. The requirements set out in the Merger Directive, Swedish legislative history, precedents and doctrine suggest that it is appropriate to apply the continuity principle. The principle of neutrality suggests giving the continuity principle partial impact. In addition, it is possible to make some observations regarding the balancing of the realization principle and the continuity principle. The balancing does not constitute a choice between two alternatives but a placement on a scale. There is reason to apply the continuity principle when the payment of a transaction does not give the taxpayer a concrete ability to pay or when the object of the transaction can typically be assumed to contribute to societal efficiency.

Sammanfattning

Ett andelsbyte är en transaktion där säljaren avyttrar andelar i ett företag till ett annat företag i utbyte mot andelar i det köpande företaget. Som utgångspunkt sker beskattning direkt vid andelsbytet men 48 a kap. IL innehåller särskilda regler som innebär senareläggning av beskattningstidpunkten vid andelsbyten genom kontinuitet. Uppsatsens syftar till att utreda kontinuitetsprincipens genomslag vid s.k. gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Vid sidan av syftet har uppsatsen en ambition att dra generella slutsatser om avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen.

Utredningen visar att det i teorin finns tre beskattningsoptioner för gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Sådana transaktioner kan antingen beskattas enligt realisationsprincipen eller enligt kontinuitetsprincipen. Det är dessutom möjligt att ge kontinuitetsprincipen fullständigt eller partiellt genomslag. Om kontinuitetsprincipen får fullständigt genomslag beskattas transaktionen som ett enda andelsbyte. Om kontinuitetsprincipen får partiellt genomslag beskattas transaktionen som flera separata andelsbyten. Utredningen visar vidare att gällande rätt antingen innebär att kontinuitetsprincipen saknar genomslag eller får indirekt genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Till sist visar utredningen att kontinuitetsprincipen bör få partiellt genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. De krav som framgår av fusionsdirektivet och de skäl som framgår av förarbeten, praxis och doktrin talar för att det är lämpligt att tillämpa kontinuitetsprincipen. Neutralitetsprincipen talar för att ge kontinuitetsprincipen partiellt genomslag. Dessutom ger utredningen stöd för vissa generella observationer avseende avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen. Avvägningen utgör inte ett val mellan två alternativ utan ett val av placering på en skala. Det finns anledning att ge kontinuitetsprincipen genomslag vid avvägningen när vederlaget i en transaktion inte ger den skattskyldige konkret betalningsförmåga samt när transaktionen typiskt sett kan antas bidra till hög samhällseffektivitet.

Förord

Tack Mats, för dina förslag, input och uppmuntran till min uppsats.

Tack Nätis, för den bästa arbetsplatsen med de bästa kollegorna jag kan tänka mig (och för att ni oftast lämnar mitt skrivbord som ni fann det).

Tack Abtin, Anna, Clara, Felicia, Karin, Matilda, Philip, mamma och pappa för att ni tog er tid att läsa min uppsats.

Tack Nils, jag älskar dig mest av allt.

Lund, maj 2021

Johanna Antonsson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AvtL	Lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IGOL	Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
Prop.	Proposition
RR	Regeringsrätten
SFB	Socialförsäkringsbalk (2010:110)
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
UBA	Lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Ett andelsbyte är en transaktion där säljaren avyttrar andelar i ett företag till ett annat företag i utbyte mot andelar i det köpande företaget. Andelsbyten är föremål för särskilda beskattningsregler i 48 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) som innebär att beskattning inte sker direkt vid bytet utan när den skattskyldige avyttrar de mottagna andelarna. Dessa regler anses ge uttryck för kontinuitetsprincipen. Genom förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 62 (förhandsbeskedet) uppkom ett antal frågor avseende reglernas tillämplighet och i vilken mån de ger kontinuitetsprincipen genomslag. Förhandsbeskedet rörde en situation där sökanden avsåg avyttra fyra fåmansföretag till ett nyskapat holdingbolag i utbyte mot samtliga andelar i holdingbolaget. Beteckningen *gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar* avser i uppsatsen sådana transaktioner där en fysisk person byter kvalificerade andelar i flera företag mot samtliga andelar i det köpande företaget. Sökanden menade att transaktionerna utgjorde ett andelsbyte och att det därmed skulle beräknas gemensamma gränsbelopp samt kapital- och tjänstebelopp. Skatteverket (SKV) höll inte med. Skatterättsnämnden (SRN) menade att sökanden hade rätt. SKV överklagade förhandsbeskedet och Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) slog fast att gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar inte utgör andelsbyten enligt IL och att det därmed ska beräknas ett gränsbelopp, ett kapitalbelopp och ett tjänstebelopp för varje avyttrat företag.¹

Med anledning av SRN:s och HFD:s skilda bedömningar är det av intresse att utreda kontinuitetsprincipens genomslag i denna typ av situation. Det är intressant att utreda dels vilka beskattningsalternativ som finns, dels lagstiftarens avvägning mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen i gällande rätt och dels om en alternativ avvägning kan anses vara lämplig.

¹ Se avsnitt 3.3.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att utreda kontinuitetsprincipens genomslag vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Syftet nödvändiggör en utredning av dels hur gällande rätt beskattar gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar, dels möjliga och rimliga alternativa metoder. Uppsatsens syfte kan därmed konkretiseras till att utreda hur kontinuitetsprincipen får, kan få och bör få genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Uppsatsens direkta forskningsändamål tar följaktligen sikte på avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen i förhållande till gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Indirekt berör uppsatsens ansats dock ett bredare område. Vid sidan av syftet finns även en ambition att utreda möjligheten att dra generellt tillämpliga slutsatser om avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen vid andelsbyten i allmänhet. Uppsatsen ämnar uppnå syftet genom att besvara följande frågeställningar:

1. Vilka beskattningsoptioner finns i teorin att tillgå vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar?
2. Vilket genomslag får kontinuitetsprincipen vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar enligt gällande rätt?
3. Vilket genomslag bör kontinuitetsprincipen få vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar?

Uppsatsen innefattar en utredning av alternativa metoder för beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar och en inbördes kvalificering av dessa metoder. Uppsatsen kommer av denna anledning att redovisa för- och nackdelar med respektive metod. Uppsatsen ämnar alltså redogöra för gällande rätt och utreda vad som utgör lämplig rätt för att visa vad som bör utgöra gällande rätt. Uppsatsen har i detta avseende rättspolitisk karaktär i den del uppsatsen utreder om och hur kontinuitetsprincipen bör få genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar.

Uppsatsens syfte är av betydelse för den skatterättsliga forskningen eftersom HFD relativt nyligen gjort klart hur 48 a kap. IL ska tolkas vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Förhandsbeskedet utgör en nytillkommen tolkning av gällande rätt som gör det möjligt att utreda kontinuitetsprincipens genomslag i gällande rätt. Förhandsbeskedets bakgrund och de skilda bedömningar som instanserna gör utgör ett underlag för att utreda möjliga avvägningar mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsens innehåll är föremål för ett antal avgränsningar. För att uppsatsens resultat ska utgöra ett bidrag till den skatterättsliga forskningen i förhållande till förhandsbeskedet är det nödvändigt att uppsatsen undersöker den särskilda situation som förhandsbeskedet berör. Denna avgränsning framgår till stor del av uppsatsens frågeställningar ovan och formuleringen ”gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar”. Vid sidan av denna avgränsning har det varit nödvändigt att avgränsa uppsatsen ytterligare av bl.a. pedagogiska och praktiska skäl.

För det första är uppsatsen huvudsakligen avgränsad till inkomstslaget kapital och till följd därav beskattning av fysiska personer. Ett andelsbyte påverkar beskattningen av flera skattesubjekt men avgränsningen innebär att uppsatsen fokuserar på den säljande parten i transaktionen. Uppsatsens fokus är därmed hur denne beskattas dels vid andelsbytet, dels vid en framtida avyttring av de mottagna andelarna. Av denna anledning avser beteckningen skattskyldig i fortsättningen en fysisk person som är säljande part i ett andelsbyte om inget annat särskilt framgår. Mot denna bakgrund faller beskattning av inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet utanför uppsatsen. Trots denna generella avgränsning är det dock i förhållande till generellt tillämpliga normer, t.ex. rättsprinciper, nödvändigt att beröra även andra inkomstslag. Principerna har nämligen ett generellt genomslag som överskrider inkomstslagens gränser.

Inom avgränsningen till inkomstslaget kapital innehåller uppsatsen dessutom ett antal ”underavgränsningar”. Uppsatsen är avgränsad till kapitalvinstbeskattning av andelar. Denna avgränsning följer naturligt av uppsatsens fokus på det skatterättsliga institutet andelsbyte. I viss mån har det dock varit nödvändigt att redogöra för beskattning av kapitalavkastning, t.ex. i förhållande till 3:12-reglernas särskilda syfte. Uppsatsen är avgränsad till andelsbyten där de avyttrade andelarna är kvalificerade enligt 57 kap. IL. Denna avgränsning beror på att det är just denna aspekt som gör förhandsbeskedet som uppsatsens syfte och frågeställningar härrör ur särskilt intressant.² Det har dock varit nödvändigt att redogöra för beskattning av andelar i allmänhet som ett underlag för jämförelse. Avgränsningen innebär att som utgångspunkt är kvalificerade andelar undersökningsobjekt och andelar i allmänhet jämförelseobjekt.

Uppsatsen är av förenklingsskäl avgränsad till ”rena” andelsbyten, d.v.s. andelsbyten där ersättningen fullt ut består av andelar i det köpande företaget.³ Av samma anledning faller andelar förvärvade före 1990 utanför avgränsningen.⁴ Av uppsatsens ovan nämnda avgränsning till kvalificerade andelar följer en avgränsning till den ägarkontrollerade sektorn. Den ägarkontrollerade sektorn innehåller framförallt s.k. oäkta koncerner. En oäkta koncern är en koncernstruktur med en fysisk person som gemensam överordnad ägare. En äkta koncern är däremot en rent associationsrättslig koncern med ett företag som gemensam överordnad ägare.⁵ Vid ägarbeskattning faller oäkta koncerner inom inkomstslaget kapital medan äkta koncerner faller inom inkomstslaget näringsverksamhet. Genom ett gemensamt andelsbyte av kvalificerade andelar blir en tidigare oäkta koncern istället en äkta koncern eftersom köparföretaget blir gemensam överordnad ägare till de avyttrade företagen. Eftersom uppsatsens fokus är beskattning av fysiska personer förblir dock inkomstslaget kapital relevant.

² För icke kvalificerade andelar spelar det mindre roll om det gemensamma andelsbytet betraktas som ett andelsbyte eller som flera separata andelsbyten. För kvalificerade andelar påverkar det hur den framskjutna beskattningen sker; Se avsnitt 2.2.2 och 3.2.

³ Av denna anledning innehåller uppsatsen inte en diskussion avseende situationer där ersättningen är delvis kontant eller består i återinvestering och tilläggsköpeskilling.

⁴ 57 kap. 25–35 §§ IL innehåller särskilda beräkningar för sådana andelar.

⁵ Jfr Lodin m.fl. 2019, s. 400 f.

För det andra är uppsatsen avgränsad till andelsbyten inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Avgränsningen beror på att de svenska reglerna om andelsbyte bygger på det EU-rättsliga fusionsdirektivet.⁶ Med andelsbyte avses därmed såväl gränsöverskridande som rent inhemska andelsbyten om inget annat särskilt framgår.

För det tredje är uppsatsen i de delar som berör benefika förvärv avgränsad till gåvor. Gåvor är nämligen de benefika transaktioner som är bäst utbytbara mot avyttring ur den skattskyldiges perspektiv. Både avyttringar och gåvor är händelser som den skattskyldige frivilligt utlöser, till skillnad från t.ex. arv som den skattskyldige (vanligtvis) ofrivilligt utlöser genom dödsfall.

För det fjärde innehåller uppsatsen vissa avgränsningar avseende forsknings- och rättsområde. Uppsatsen redogör i viss mån för nationalekonomisk teori. Denna redogörelse är avgränsad till vad som är skatterättsligt relevant och är därav inte uttömmande. Av denna anledning innehåller redogörelsen inga kritiska perspektiv eller alternativa förklarings teorier. Uppsatsen nämner dessutom vissa bolagsrättsliga begrepp, t.ex. bolagsbildning genom apport. Dessa avsnitt är avgränsade till att redogöra för de mest basala utgångspunkterna och ämnar på inget sätt vara uttömmande.

Till sist är uppsatsen självklart avgränsad till att diskutera frågeställningarna i de avseenden som framgår av syftet. Det är dock nödvändigt att notera att uppsatsens analys inte ämnar diskutera om SRN eller HFD har dragit en korrekt slutsats enligt gällande rätt. Frågan om vilka transaktioner som är inkluderade i begreppet ”andelsbyte” i fusionsdirektivet respektive IL är inte en relevant frågeställning för syftet, trots att det är den fråga som både SRN och HFD i sin avgöranden ämnar besvara. Uppsatsens syfte är ett annat. Inom ramen för uppsatsens syfte faller att diskutera lagstiftarens avvägning mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen i gällande rätt och utvärdera om denna är lämplig i förhållande till alternativa avvägningar.

⁶ Se avsnitt 3.1.1.

1.4 Metod

Mitt tillvägagångssätt vid utredningen av uppsatsens syfte har varit följande. Jag har inledningsvis genomfört en genomgång av det material som jag omedelbart fann relevant för ämnet. Fokus låg i detta skede framförallt på Persson Östermans avhandling *Kontinuitetsprincipen – i den svenska inkomstbeskattningen*.⁷ Med stöd i avhandlingen har jag formulerat uppsatsens syfte och frågeställningar. Därefter har genomgången av materialet fokuserat på gällande rätt i form av fusionsdirektivet samt svenska skatteregler i 48 a kap. och 57 kap. IL. Parallellt med lagtexten har jag använt både förarbeten och doktrin för att bättre kunna redogöra för reglernas bakgrund, syfte och innebörd. I detta skede har jag kunnat urskönja vilka grundläggande avgränsningar och utgångspunkter uppsatsens utformning är beroende av. Därefter har jag fördjupat mig i relevant skatterättslig teori genom framförallt doktrin. Utifrån dessa observationer har jag skrivit både den allmänna och den särskilda delen av uppsatsens deskriptiva avsnitt. I detta skede har jag genomfört en genomgång av tidigare forskning för att få ett mer teoretiskt fokus på redogörelsen för tidpunkten för beskattning. Genom att studera framförallt doktrin har jag fått en djupare förståelse av den teoretiska bakgrunden för skattereglernas utformning och skälen bakom lagstiftarens val mellan olika beskattningssalternativ. Med utgångspunkt i detta har jag sedan skrivit uppsatsens sista deskriptiva del som redogör för avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen. Till sist var det möjligt för mig att genomföra en analys av materialet i förhållande till uppsatsens syfte och frågeställningar. I detta skede har jag fört en diskussion avseende uppsatsens frågeställningar i tur och ordning för att besvara dem på ett konkret sätt. Utifrån dessa svar har jag kunnat identifiera uppsatsens styrkor och svagheter. Svaren på frågeställningarna och uppsatsens generella observationer har jag sammanfattat i mina slutsatser för att uppfylla uppsatsens syfte. Relaterade frågor som uppsatsens utredning inte ger svar på har jag slutligen sammanfattat i mina avslutande reflektioner för att visa på framtida intressanta forskningsområden.

⁷ Se avsnitt 1.6.

Det beskrivna tillvägagångssättet har inslag av flera olika metoder. Uppsatsen utgår huvudsakligen från rättsdogmatisk metod men även till viss del från rättsanalytisk samt EU-rättslig metod. Rättsdogmatisk metod innebär att författaren genom sitt arbete ämnar fastställa och tolka gällande rätt utifrån de etablerade och allmänt accepterade rättskällorna. Närmare bestämt ämnar författaren enligt rättsdogmatisk metod att utreda och undersöka sitt forsknings- syfte och besvara sina frågeställningar utifrån lag, förarbeten, praxis och doktrin.⁸ Uppsatsens diskussion tar sikte på vad den juridiska forskningen kallar för rättsprinciper. Principernas ställning i rättskällevärdet är inte självklar vilket riskerar vålla problem för hur jag hanterar dem inom ramen för rättsdogmatisk metod. Avsnitt 2.1.1 diskuterar av denna anledning vad rättsprinciper är och innebär. Rättsanalytisk metod innebär enligt Sandgren att författaren för en argumentation som är fri och saknar ett rätt svar. Istället finns det flera alternativa och samtidigt legitima svar. Inledningsvis är det lämpligt att författaren fastställer gällande rätt enligt rättsdogmatisk metod för att sedan analysera och kritisera gällande rätt enligt rättsanalytisk metod.⁹ EU-rättslig metod är lämplig när EU-rättsliga rättskällor tillämpas i Sverige. Metoden innebär att rättskällorna ska tillämpas i enlighet med den juridiska metod som EU-domstolen har utvecklat.¹⁰ Det som skiljer EU-rättslig metod från svensk juridisk metod är att metoderna bygger på olika tolkningsprinciper och rättskällevärdet. Det som karakteriserar den förstnämnda är en förhållandevis fri och starkt ändamålsorienterad tolkningsmetod, en mångkulturell prejudikatlära och betoning av enskildas rättsskydd. Det som skiljer metoderna mest är dock enligt Hettne och Eriksson synen på allmänna rättsprinciper. Inom EU-rättslig metod anses regler ge uttryck för grundläggande principer som förklarar reglernas innehåll och plats i systematiken. Det centrala för reglerna är på så sätt deras syfte i ett större sammanhang och inte deras ordalydelse. För att tillämpa EU-rätten korrekt är det nödvändigt att anamma EU-domstolens synsätt.¹¹

⁸ Sandgren 2005, s. 649; Kleineman 2018, s. 21.

⁹ Sandgren 2018, s. 50 f.

¹⁰ Hettne & Eriksson 2011, s. 34.

¹¹ Hettne & Eriksson 2011, s. 36 ff.; Se avsnitt 2.3 för en mer utförlig presentation av EU-domstolens metodik och tolkningsmetod.

Uppsatsens syfte innefattar att fastställa kontinuitetsprincipens genomslag i gällande rätt. Av denna anledning är rättsdogmatisk metod en naturlig utgångspunkt. Metodens urval och prioritering av rättskällor stämmer dessutom väl överens med de överväganden som gjorts i tidigare forskning.¹² Uppsatsens syfte innefattar dessutom att analysera kontinuitetsprincipens potentiella genomslag i rätten. Av denna anledning är rättsanalytisk metod lämplig eftersom det ger utrymme för en relativt fri diskussion. De svenska skatteregler som är av störst relevans för uppsatsen bygger till stor del på ett EU-rättsligt direktiv. Som framgår ovan är det vid tolkning och tillämpning av rättskällor som härrör ur EU-rätten nödvändigt att tillämpa EU-rättslig metod. Sammantaget innehåller mitt tillvägagångssätt inslag av samtliga metoder.

Att jag har använt tre olika metoder kan initialt ge läsaren ett spretigt intryck samt föreställningen att jag inte har varit tillräckligt renodlad i mitt tillvägagångssätt. Det är möjligt att ifrågasätta om den författare som använder flera metoder ens har *en metodik* i sitt tillvägagångssätt. Det har dock varit nödvändigt för mig att använda samtliga metoder för att på ett tillfredställande sätt besvara varje frågeställning och säkerställa slutsatsernas kvalitet. Rättsdogmatisk metod är framförallt aktuell vid besvarande av den första och den andra frågeställningen medan rättsanalytisk metod är aktuell vid besvarande av den tredje frågeställningen. EU-rättslig metod är aktuell i varje fall då uppsatsens diskussion rör det EU-rättsliga materialet och därmed kräver särskilda tolkningsoperationer.

1.5 Material

Uppsatsens materialval har skett med utgångspunkt i uppsatsens metodval. Allt material går därmed att hitta på de olika nivåerna i normhierarkierna som är föreskrivna av dels rättsdogmatisk metod, dels EU-rättslig metod. Vilken nivå i normhierarkin som materialet är hämtat ur skiljer sig mellan uppsatsens olika delar.

¹² Se avsnitt 1.6.

I den del av uppsatsen som redogör för gällande rätt är materialet framförallt hämtat ur relevant EU-rättslig och nationell lagstiftning, d.v.s. fusionsdirektivet och IL. I de delar uppsatsen redogör för utvecklingen av gällande rätt och de syften lagstiftaren gett uttryck för att lagstiftningen ska uppnå är materialet framförallt hämtat ur de svenska förarbetena. I de delar uppsatsen redogör för rättsutvecklingen av gällande rätt är materialet hämtat ur domstolspraxis, från såväl svenska domstolar som EU-domstolen. I uppsatsens mer rättspolitiska delar är materialet framförallt hämtat ur den skatterättsliga forskningen. Forskningen utgör i stor utsträckning skatterättslig teoribildning av gällande rätt. Uppsatsen redogör i dessa delar för hur doktrin teoretiserar såväl gällande rätt som lagstiftarens överväganden. Denna del av uppsatsens material består till stor del av det rådande forskningsläget avseende realisationsprincipen, kontinuitetsprincipen och andelsbyten.¹³

En stor del av det material som jag har använt för uppsatsens deskriptiva delar är relativt gammalt. En övervägande del av detta material är publicerat på 1990-talet och i vissa fall tidigare än så. Under arbetets gång har det av denna anledning varit nödvändigt för mig att förhålla mig kritisk till materialets nutida relevans och giltighet. Det har varit särskilt viktigt i de delar som det äldre materialet hänvisar till och jämför med inte längre gällande rättskällor. Exempelvis har det varit viktigt att utvärdera materialets relevans i de delar som det diskuterar gåvo- och sambeskattning. Under arbetets gång har det äldre materialets fortsatta relevans dock framgått tydligt eftersom det utgör utgångspunkten för det nyare materialet för uppsatsen. Exempelvis hänvisar Krzymowska i sin avhandling (från 2018)¹⁴ i stor utsträckning till det äldre material som jag använt mig av. Av denna anledning är den sammantagna bedömningen att det äldre materialet trots sin ålder är legitimt att använda och av stor relevans för undersökningen.

¹³ Se avsnitt 1.6.

¹⁴ Se avsnitt 1.6.

1.6 Forskningsläge

Tidigare svensk skatteforskning har utrett och analyserat kontinuitetsprincipens genomslag i en mängd sammanhang. Mest framträdande är Persson Östermans avhandling *Kontinuitetsprincipen – i den svenska inkomstbeskattningen* som förklarar kontinuitetsprincipens innebörd och analyserar i vilka situationer kontinuitet är en lämplig rättsföljd och inte. Därutöver redogör Melzs avhandling *Kapitalvinstbeskattningens problem* för kontinuitet som ett alternativ i kapitalvinstbeskattningen och analyserar lagstiftarens motiv till detta. Vidare behandlar Krzymowskas avhandling *Skattepliktiga överlåtelser - i inkomstlagets kapital* kontinuitetsprincipen i förhållande till avyttringsbegreppet och realisationsvinstbeskattningen samt analyserar skillnaden mellan skattefria och skattepliktiga dispositioner vid beskattning av kapitalvinster och förluster. Tidigare svensk skatteforskning har även utrett och analyserat det EU-rättsliga direktiv som reglerna bygger på. Mest framträdande är Ståhls bok *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning* som redogör för direktivets innehåll och syfte samt analyserar den svenska implemteringslagstiftningen. Ingen har dock särskilt utrett eller diskuterat hur dessa regler och principer förhåller sig till den särskilda transaktionstypen gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar.

1.7 Disposition

Kapitel två är uppsatsens s.k. ramverk. Ramverket innehåller de grundläggande skatterättsliga utgångspunkterna som är av vikt för läsarens fortsatta förståelse av framställningen. Utgångspunkterna består till viss del av skatterättslig teori och till viss del av gällande rätt. Kapitlet ämnar säkerställa att läsaren innehar den allmänna skatterättsliga kunskap som krävs för att förstå uppsatsens senare delar. Kapitlet utgör på så sätt ett underlag för den fortsatta utredningen. Den som sedan innan är väl införstådd med de mest grundläggande skatterättsliga principerna och begreppen, beskattning av kapitalvinster, fåmansföretag respektive gåvor samt EU-rättens inverkan på svensk lagstiftning kan med fördel hoppa över detta kapitel.

Kapitel tre innehåller en redogörelse för det skatterättsliga institutet andelsbyte. Kapitlet redogör dels för den historiska utvecklingen på både EU-rättslig och nationell nivå, dels för relevanta lagrum i gällande rätt. Kapitlet presenterar även förhandsbeskedet så att läsaren i ett pedagogiskt sammanhang kan ta sig an både SRN:s och HFD:s bedömningar med utgångspunkt gällande rätt. Målet är att läsaren efter kapitlet ska ha förståelse för lagstiftarens syfte med reglerna samt kunskap om relevanta lagrum i gällande rätt. Kapitlet ämnar säkerställa att läsaren innehar den särskilda skatterättsliga kunskap som uppsatsens senare delar förutsätter.

Kapitel fyra behandlar den relevanta tidpunkten för beskattning och redogör för händelser som är skatterättsligt relevanta för att utlösa skattskyldighet i allmänhet. Kapitlet redogör för utgångspunkten för beskattning av inkomstslaget kapital genom att presentera avyttringsbegreppet och realisationsprincipen. Kapitlet redogör dessutom för alternativa beskattningstidpunkter i förhållande till realisationsprincipen för att visa i vilka situationer utgångspunkten gäller. Slutligen redogör kapitlet för uppsatsens huvudnummer: kontinuitetsprincipen. Kapitlet presenterar kontinuitetsprincipens innebörd, tillämpningsområde och förhållande till fusionsdirektivet. Kapitlet ämnar säkerställa att läsaren innehar den teoretiska kunskap om överväganden mellan olika beskattningstidpunkter som uppsatsens diskussion i analysen förutsätter.

Kapitel fem innehåller uppsatsens analys. Kapitlets struktur följer uppsatsens frågeställningar och utreder dem på grundval av det deskriptiva material som uppsatsen presenterar. Kapitel sex innehåller de slutsatser som är möjliga att dra utifrån analysens diskussion. I denna del sammanfattar uppsatsen hur frågeställningarna ska besvaras och i vilken mån uppsatsens syfte är uppfyllt. Kapitel sju innehåller mina avslutande reflektioner. I denna del är det möjligt att identifiera uppsatsens bidrag till den skatterättsliga forskningen men även de frågor som uppsatsen lämnar obesvarade och som vore intressanta för framtida undersökningar.

2 Ramverk

2.1 Skatterättsliga principer och begrepp

2.1.1 Rättsprinciper som grupp

I den fortsatta framställningen kommer uppsatsen både i redogörelsen och analysen att beröra ett antal skatterättsliga rättsprinciper som det är viktigt att läsaren är bekant med. Följande avsnitt presenterar en diskussion kring synen på skatterättsliga principer och vad de kan innebära. Inledningsvis är det dock viktigt att notera att det inom den juridiska forskningen inte anses finnas någon homogen grupp rättsprinciper.¹⁵ Många juridiska forskare använder sig trots detta av rättsprinciper som ett samlingsbegrepp och gör ansatser att definiera den vedertagna uppfattningen av vad de är och innebär som grupp, bl.a. av pedagogiska skäl.¹⁶

Den vedertagna definitionen av rättsprinciper tycks utgå från Dworkins gränsdragning mellan regler och principer.¹⁷ Gränsdragningen är en logisk distinktion som skiljer de två typerna av normer genom vilken slutledning de ger. Han beskriver regler som ”all-or-nothing” på så sätt att en regel i en given situation kan vara tillämplig och ge en definitiv slutsats eller inte vara tillämplig och därmed inte ge något besked alls i situationen. Principer däremot beskriver han som angivande av skäl i en viss riktning som inte nödvändigtvis ger någon slutsats i den konkreta situationen utan endast motiverar för en slutsats i viss mån.¹⁸ I svensk skatterätt använder sig både Moëll och Pålsson av och bygger på denna gränsdragning mellan regler och principer. Moëll framför hur en regel innebär ett val mellan två alternativ: att följa regeln eller att inte följa regeln. Regelns kännetecken är således existensen av en gräns

¹⁵ Jfr Moëll 2003, s. 18; Jfr Pålsson 2007, s. 30.

¹⁶ Se exempelvis Moëll 2003, s. 18 ff. och Pålsson 2007, s. 28 ff.

¹⁷ Jfr Gunnarsson 1995, s. 38 f.; Jfr Moëll 2003, s. 18; Jfr Pålsson 2007, s. 28.

¹⁸ Dworkin 1997, s. 22 ff.

mellan det påbudna och det förbudna. Moëll förklarar hur en princip däremot erbjuder ett val med fler alternativ. Principens kännetecken är att den är ett ideal som kan förverkligas gradvis. Den utgör på så sätt ett optimeringspåbud som beskriver en skala med ett mål. Ju närmre målet en handling är desto bättre är handlingen.¹⁹ Pålsson utvecklar gränsdragningen vidare och förklarar på vilket sätt den innebär en skillnad vid rättstillämpningen. En regel är en bestämmelse som antingen kan vara giltig eller ogiltig samt antingen kan tillämpas fullt ut eller inte alls. En princip är däremot ett skäl som talar i en viss riktning men inte nödvändigtvis ger ett slutgiltigt avgörande. Regler är på så sätt absoluta medan principer är flexibla.²⁰ Beskrivningen innebär i en konkret situation att två motstridiga regler inte kan tillämpas samtidigt, medan två motstridiga principer kan förenas i en gemensam bedömning.²¹

Tuori delar in rätten i flera nivåer: ytskiktet som består av uttryckligt formulerade normer och de underliggande lagren som möjliggör och begränsar dessa normer. De underliggande nivåerna kallar han för rättskultur och rättens djupstruktur varav rättskulturen innehåller bl.a. den juridiska metoden och djupstrukturen innehåller rättens mest bestående delar.²² I detta sammanhang diskuterar Tuori rättsprinciper i allmänhet. Han menar att rättsprinciper framförallt influerar de underliggande nivåerna i rättskulturen och djupstrukturen. Dock menar han att de i praktiken även kan ges uttryckliga formuleringar genom framförallt praxis och doktrin men även uttryckligen bekräftas av lagstiftaren i lagtextens ordalydelse. På dessa sätt kan rättsprinciperna finnas i ytskiktet. Primärt menar han dock att rättsprinciperna är något som uttrycker sig genom praktisk kunskap hos de aktörer som är i direkt kontakt med rätten.²³ Sammantaget menar han att det är möjligt att betrakta rättsprinciper som någonting som hör hemma inom rättskulturen som ett kommunicerande skikt mellan de mest fundamentala och de mest skiftande delarna av rätten.²⁴

¹⁹ Moëll 2003, s. 18 f.

²⁰ Pålsson 2007, s. 28 f.

²¹ Jfr Moëll 2003, s. 19 f.; Jfr Pålsson 2007, s. 29.

²² Tuori 2002, s. 147 och 166.

²³ Tuori 2002, s. 183.

²⁴ Tuori 2002, s. 192.

Påhlsson delar in skatterättsliga rättsprinciper i olika undergrupper baserat på dels upphov, dels användningsområde. Avseende upphov delar Påhlsson in principerna i legala och inducerande principer. De legala principerna kommer till direkt uttryck i lagtextens ordalydelse medan de inducerande principerna framkommer vid studier av lagens systematik, praxis och den rättsvetenskapliga diskussionen. Avseende användning delar Påhlsson in principerna i motiverande och tolkande principer. Han framför dock att denna uppdelning inte är strikt, utan att vissa principer tillhör båda undergrupperna. De motiverande principernas främsta användningsområde är att motivera lagstiftningens innehåll i t.ex. förarbeten.²⁵ Lodin m.fl. illustrerar hur rättsprinciper genom en sådan användning styr hur beskattningen ska ske för att fördela finansieringen av den gemensamma välfärden, samhällsfunktionerna och offentliga organ mellan medborgarna.²⁶ De tolkande principernas främsta användningsområde är som hjälpmedel vid tolkning av regler i konkreta situationer, t.ex. vid rättstillämpning i domstol.²⁷ Rättsprinciper kan genom denna typ av användning få normativ verkan. Persson Österman uppställer två krav för att en rättsprincip ska ha sådan verkan: dels ska domstolarna ha använt den normativt, dels ska den vara stöttad av goda argument. Om så är fallet menar Persson Österman att principen kan användas som tolkningsstöd i oklara fall.²⁸

Sammantaget anger doktrin ett flertal användningsområden för rättsprinciper. I allmänhet är det möjligt att betrakta rättsprinciper som influenser på flera nivåer i gällande rätt men primärt som en praktisk rättskälla för juridikens aktörer. Inom skatterätten är det möjligt att betrakta rättsprinciper på flera sätt (både uttryckligen och implicit) och inom flera användningsområden (både hos lagstiftaren och rättstillämparen). Diskussionen ovan visar hur det på samma gång är nödvändigt och svårt att betrakta rättsprinciper som grupp. Nästkommande avsnitt presenterar rättsprinciper som är viktiga för uppsatsen i allmänhet. Kapitel fyra presenterar de rättsprinciper som är viktiga för uppsatsen i synnerhet: realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen.

²⁵ Påhlsson 2007, s. 31 ff.

²⁶ Lodin m.fl. 2019, s. 28.

²⁷ Påhlsson 2007, s. 33.

²⁸ Persson Österman 1997, s. 56.

2.1.2 Skatteförmågeprincipen

Skatteförmågeprincipen är en inducerande princip som lagstiftaren använder för att motivera skatterättsliga regler.²⁹ Skatteförmågeprincipen innebär att skattskyldiga ska betala skatt i förhållande till sin förmåga.³⁰ En liten skatteförmåga resulterar i mindre skatt medan en stor skatteförmåga resulterar i mer skatt. Melz framför att principen kan tolkas på olika sätt men att den mest vanligt förekommande tolkningen är att den innebär att skatt ska vara en lika stor belastning för alla skattskyldiga.³¹ Gunnarsson menar att en av skatteförmågeprincipens kärnfrågor är fördelning av skattebörda. Denna kärnfråga menar hon har två aspekter: fördelningen mellan olika individer och beräkningen av individens isolerade skatteplikt. I den första aspekten innebär skatteförmågeprincipen en fördelning enligt ovan. I den andra aspekten innebär skatteförmågeprincipen att beskattningen ska stå i proportion till individens prestations- eller skatteförmåga.³² Prestationsförmågan förklarar Gunnarsson som den grad av privat behovstillfredsställelse som individen har möjlighet att uppnå. Gunnarsson menar att den mest förekommande och accepterade tanken är att inkomsten är den bästa indikatorn på vad som representerar denna prestationsförmåga. Det optimala enligt skatteförmågeprincipen är att beskattningen har resultatet att alla skattebetalares behovstillfredsställelse är inskränkt i lika grad. Om inkomsten representerar skatteförmågan menar Gunnarsson att det är möjligt att se inkomstskatt som stommen i skattesystemet.³³ Skatteförmågeprincipen är allmänt accepterad som grund för inkomstbeskattning. Silfverberg framhåller att skatteförmågeprincipen har spelat en central roll för den praktiska utformningen av de svenska skattereglerna.³⁴ Bland annat legitimerar principen progressiv inkomstbeskattning där större inkomster beskattas hårdare än små inkomster.³⁵ Principen utgör på så sätt en norm för hur skattebördan ska vara fördelad.

²⁹ Pahlsson 2007, s. 34.

³⁰ Melz 1986, s. 31; Lodin m.fl. 2019, s. 28.

³¹ Melz 1986, s. 31 f.

³² Gunnarsson 1995, s. 116 f.

³³ Gunnarsson 1995, s. 120.

³⁴ Silfverberg 1992, s. 52.

³⁵ Lodin m.fl. 2019, s. 29.

2.1.3 Subjektsprincipen

Melz delar in skattskyldigheten i en objektiv och en subjektiv del. Den objektiva delen avser inkomstens karaktär som skattepliktig medan den subjektiva delen avser den skattskyldige.³⁶ Subjektsprincipen tar sikte på den sistnämnda delen och innebär att den som innehar en förvärvskälla är skattskyldig för inkomster som härrör ur förvärvskällan, oavsett hur den skattskyldige förfogar över förvärvskällan.³⁷ Subjektsprincipen är en inducerande princip som rättstillämparen använder vid tillämpning av skatterättsliga regler.³⁸

Melz menar att subjektsprincipen kan härledas ur skatteförmågeprincipen. Skatteförmågeprincipen innebär som nämnt att en skattskyldig ska betala skatt motsvarande dennes konsumtionsförmåga.³⁹ Det primära för avgörande av skattskyldigheten är således förmågan att konsumera, oavsett när eller om konsumtion sker. Mot denna bakgrund menar Melz att det är möjligt att hävda att en person som intjänar en inkomst är skattskyldig för inkomsten trots att en senare händelse berövar personen möjligheten att konsumera inkomsten. Melz är av den uppfattningen att den som ursprungligen har rätt att uppbära en viss inkomst har förmåga att konsumera inkomsten och därmed ska ta upp den till beskattning. Om personen frivilligt avhänder sig rätten att uppbära inkomsten menar Melz att avhändandet antingen kan betraktas som konsumtion eller en efterkommande händelse som inte förtar den ursprungliga konsumtionsförmågan. Ur dessa utgångspunkter härleder Melz slutsatsen att den som utför en prestation som ger denne rätt till en inkomst är skattskyldig för inkomsten.⁴⁰ Melz menar att principen utgör huvudnorm vid inkomstbeskattning.⁴¹ Subjektsprincipen utgör på så sätt en norm för hur skattebasen bör vara fördelad med fokus på skattesubjektet.

³⁶ Melz 1992, s. 463. Artikeln diskuterar förvärvsinkomster men resonemangen erkänns även avseende kapitalinkomster av bl.a. Persson Österman 1997, s. 95.

³⁷ Persson Österman 1997, s. 95.

³⁸ Pålsson 2007, s. 34.

³⁹ Melz 1992, s. 465; Jfr avsnitt 2.1.2.

⁴⁰ Melz 1992, s. 465.

⁴¹ Melz 1992, s. 465 f.; Jfr Persson Österman 1997, s. 97.

2.1.4 Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en inducerande princip som lagstiftaren använder vid motivering av skatterättsliga regler och rättstillämparen använder vid tillämpning av skatterättsliga regler.⁴² Det är en av principerna som var grundläggande vid skattereformen och införandet av nuvarande IL.⁴³ Neutralitetsprincipen rör skattens förhållande till skattskyldigas agerande. Den innebär att beskattningen ska förhålla sig neutral till den skattskyldiges val av handling, d.v.s. skatten ska inte påverka detta val genom snedvridning.⁴⁴ Utgångspunkten är att beskattning alltid innebär en ekonomisk effektivitetsminskning. Neutralitetsprincipen utgör därför en strävan om att minimera denna förlust genom att minimera beskattningens påverkan på individens beslut.⁴⁵

Neutralitetsprincipen innebär därmed att de handlingsalternativ som är likvärdiga för den skattskyldige innan beskattning ska vara det även efter beskattning.⁴⁶ Neutralitetsprincipen bygger på idén att människan handlar ekonomiskt rationellt och på antagandet att ekonomiskt rationellt handlande höjer samhällseffektiviteten. Av detta följer att ett större utrymme för enskilda att handla ekonomiskt rationellt är positivt för samhällseffektiviteten. De bästa förutsättningarna för ekonomiskt rationellt handlande antas föreligga när irrelevanta handlingsfaktorer är eliminerade och inte kan påverka individens val. Neutralitetsprincipen utgår från att skatt är en sådan irrelevant handlingsfaktor som bör elimineras.⁴⁷ Persson Österman menar att en potentiellt negativ situation uppstår när den skattskyldige ställs inför olika handlingsalternativ för samma realekonomiska mål som beskattas olika.⁴⁸ Skattesystemet ger då incitament att träffa vissa val. Persson Österman menar att det därför är viktigt att betona neutralitet eftersom den skattskyldiges val då minskar.⁴⁹

⁴² Pahlsson 2007, s. 34.

⁴³ Jfr Pahlsson 2007, s. 32; Jfr Rabe & Hellenius 2010, s. 47; Jfr Lodin m.fl. 2019, s. 248.

⁴⁴ Rabe & Hellenius, 2010, s. 47.

⁴⁵ Melz 1986, s. 37.

⁴⁶ Tikka 2004, s. 660.

⁴⁷ Jfr Persson Österman 1997, s. 32 ff. och 39.

⁴⁸ Persson Österman 1997, s. 30 och 49.

⁴⁹ Persson Österman 1997, s. 103.

Persson Österman delar in neutralitetsprincipen i två nivåer: makro- och mikroneutralitet. Makroneutralitet tar sikte på samhällsnivå. Makroneutralitet innebär således att beskattningen inte ska påverka samhällsekonomin och samhällseffektiviteten negativt som helhet. Mikroneutralitet tar istället sikte på individnivå. Mikroneutralitet innebär således att beskattningen inte ska påverka enskilda skattskyldigas val mellan handlingsalternativ. Persson Österman rangordnar mikroneutralitet under makroneutralitet på så sätt att mikroneutralitet är ett led i att uppnå makroneutralitet. Båda nivåerna delar således det gemensamma ultimärsyftet hög samhällseffektivitet.⁵⁰

I doktrin finns olika uppfattningar om vad som karaktäriserar ett neutralt skattesystem. Schubert menar att den mest samhällseffektiva beskattningen uppnås genom likformig beskattning. Likformig beskattning innebär att lika stor avkastning medför lika stor beskattning, oavsett vilken källa avkastningen härrör från.⁵¹ Likformighet uppstår således om lagstiftaren väljer en beskattningsnorm och beskattar alla alternativa företeelser enligt denna norm. Systemet innebär att den skattskyldige kommer betala samma skatt oavsett vilket handlingsalternativ denne väljer. Avvikelser från den valda normen medför en risk att individen väljer det mest förmånliga alternativet, d.v.s. det lägst beskattade alternativet.⁵² Enligt denna uppfattning är den s.k. klumpsummeskatten mest neutral. Klumpsummeskatten har samma nominella storlek för alla skattesubjekt och är således helt oberoende av deras handlande.⁵³ Ett alternativt sätt att uppnå neutralitet är enligt den s.k. Ramsayregeln. Den nationalekonomiska forskningen använder begreppet elasticitet för att beteckna hur prisförändringar påverkar utbud- och efterfrågan på marknaden.⁵⁴ I skatterättslig forskning används begreppet elasticitet framförallt som ett mått på skattkänslighet.⁵⁵ Enligt nationalekonomisk teori är de negativa samhällseffekterna i form av extrakostnader vid beskattning större vid beskattning av

⁵⁰ Persson Österman 1997, s. 29 f.

⁵¹ Schubert 1993, s. 410.

⁵² Persson Österman 1997, s. 49 ff.

⁵³ Gunnarsson 1995, s. 142 f.; Jfr Persson Österman 1997, s. 39.

⁵⁴ Jfr Bergh & Jakobsson 2019, s. 91.

⁵⁵ Jfr Persson Österman 1997, s. 42 och 52.

transaktioner med hög elasticitet. Ekonomen Ramsay menade av denna anledning att skattesatserna bör stå i omvänd proportion till priselasticiteten för att beskattningen ska vara så effektiv som möjligt.⁵⁶ Enligt Ramsayregeln bör transaktioner med låg elasticitet beskattas framför transaktioner med hög elasticitet. Uppfattningen är baserad på antagandet att skattskyldiga genomför transaktioner med låg elasticitet medan de undviker transaktioner med hög elasticitet vid beskattning.⁵⁷ Därmed antas beaktande av Ramsayregeln öka den totala mängden transaktioner och samhällseffektiviteten.⁵⁸ Schubert menar att likformig beskattning undviker snedvridning genom att eliminera orsaken: olikhet vid beskattning. Ramsayregeln menar han istället uppnår samma syfte genom att kompensera för snedvridningar vid beskattning.⁵⁹

2.1.5 Inkomstbegreppet

Lagstiftaren införde beskattning av inkomst i Sverige för första gången 1810. I 1861 års skattelagstiftning (bevillingsförordningen) använde lagstiftaren begreppet inkomst för att avse det beskattningsbara området och lade därmed grunden för den nuvarande inkomstbeskattningen.⁶⁰ Den dåvarande lagtexten definierade dock inte vad som avsågs med inkomst utan sådana ansatser har istället tagits i förarbeten, praxis och doktrin.⁶¹ Utgångspunkten har därmed sedan länge varit att inkomster ska beskattas, men vad som är att betrakta som en inkomst i skatterättslig mening har skiftat.⁶² Inkomstbegreppet är avgränsat genom svaret på två frågor: omfångsfrågan och periodiseringsfrågan. Den förstnämnda avser den rättsliga frågan om en intäkt föreligger och den andra avser den rättsliga frågan när en intäkt föreligger, d.v.s. skattebas respektive beskattningstidpunkt.⁶³ Följande avsnitt presenterar omfångsfrågan medan kapitel 4 presenterar periodiseringsfrågan.

⁵⁶ Bergh & Jakobsson 2019, s. 117.

⁵⁷ Persson Österman 1997, s. 108.

⁵⁸ Jfr Persson Österman 1997, s. 50.

⁵⁹ Schubert 1993, s. 409.

⁶⁰ Krzymowska 2018, s. 36 ff.

⁶¹ Krzymowska 2018, s. 39.

⁶² Jfr Krzymowska 2018, s. 38 ff.

⁶³ Persson Österman 1997, s. 142.

Framförallt har diskussionen om inkomstbegreppet berört två huvuddefinitioner varav en är snävare och en är vidare.⁶⁴ Den snävare definitionen av inkomst innebär att inkomster är det som ingår i nationalinkomsten, d.v.s. nettoinkomsten av produktiv verksamhet. Denna definition förutsätter att inkomster är resultatet av värdeskapande och kan därmed kopplas till källteorin enligt vilken en beskattningsbar inkomst är avkastning från en varaktig inkomstkälla. Enligt denna definition faller alltså omfördelningar av förmögenhet och värdeökningar så som kapitalvinster generellt utanför inkomstbegreppet. Den vidare definitionen av inkomst innebär att inkomster är alla typer av konsumtionsmöjligheter eller värdeöverföringar som en person erhåller. Den vidare definitionen knyter an till det nationalekonomiska inkomstbegreppet och inbegriper därmed allt som ger den skattskyldige skatteförmåga.⁶⁵ Krzymowska menar att utvecklingen visar att lagstiftaren gått från ett snävare inkomstbegrepp med grund i källteorin till ett vidare inkomstbegrepp med grund i vilken skatteförmåga inkomsten betingar.⁶⁶

Kapitalvinstbeskattningen är en del av inkomstbeskattningen. Eftersom inkomstbeskattningen inledningsvis var grundad på ett källteoretiskt inkomstbegrepp var kapitalavkastning skattepliktig men inte inskaffande eller avyttring av en förvärvskälla. Kapitalvinster som uppstod vid avyttring föll därför utanför det beskattningsbara området. Sedan 1928 års kommunalskattelag (1928:370) (KL) har det svenska inkomstbegreppet som nämnt succesivt utvidgats. Lagstiftaren uppmärksammade skatteförmågan i kapitaltillgångar och valde att utvidga skattebasen till att omfatta spekulativa kapitalvinster. En kapitalvinst var spekulativ om tillgången anskaffats i spekulationssyfte.⁶⁷ Spekulationssyfte ansågs föreligga schablonmässigt med beaktande av innehavandetiden.⁶⁸ Utvidgningen av skattebasen kom att fortlöpa till det att även andra kapitalvinster kom att inkluderas i inkomstbegreppet eftersom kapitalvinster ansågs ge skatteförmåga likt andra inkomster.⁶⁹ Ett stort steg i denna

⁶⁴ Krzymowska 2018, s. 39.

⁶⁵ Krzymowska 2018, s. 39 f.

⁶⁶ Krzymowska 2018, s. 67 f.

⁶⁷ Krzymowska 2018, s. 67.

⁶⁸ Krzymowska 2018, s. 173 f.

⁶⁹ Krzymowska 2018, s. 67.

utveckling var när den eviga kapitalvinstbeskattningen infördes för aktier och fastigheter 1966 och 1967 som innebar att vinster på sådana tillgångar blev skattepliktiga oavsett innehavandetid.⁷⁰ Som nämnt var lagstiftarens utgångspunkt vid införandet av KL mer lik den snävare definitionen av inkomst genom att beskattning i huvudsak avsåg förvärvskällor. Under 1900-talet utvecklades dock inkomstbeskattningen till att i större mån inkludera kapitalvinstbeskattning och idag är i princip alla kapitalvinster skattepliktiga.⁷¹ Krzymowska menar dock att det inte är möjligt att hitta något uttryckligt ställningstagande från lagstiftarens sida för ett sådant skifte.⁷²

2.2 Inkomstslaget kapital

2.2.1 Beskattning av kapitalvinster

Genom 1991 års skattereform blev inkomstbeskattningen dual i den mening att den skiljer mellan beskattning av kapitalinkomster och förvärvsinkomster. En skillnad mellan inkomstkategorierna är att kapitalinkomster normalt innehåller en inflationsdel som inte utgör en verklig inkomst. Lagstiftaren menade att denna skillnad var väsentlig och att det mot den bakgrunden finns anledning att skilja på beskattningen av inkomstkategorierna.⁷³ Beskattningen av kapitalinkomster är idag proportionell med en skattesats om 30 procent som utgångspunkt medan beskattningen av förvärvsinkomster är progressiv med en skattesats om mellan 32–57 procent.⁷⁴ Lagstiftarens avsikt är att endast den del av inkomsten som utgör verklig inkomst ska beskattas.⁷⁵

⁷⁰ Lodin m.fl. 2019, s. 38.

⁷¹ Krzymowska 2018, s. 40.

⁷² Krzymowska 2018, s. 41.

⁷³ Tjernberg 2018, s. 48; Lodin m.fl. 2019, s. 40.

⁷⁴ Tjernberg 2018, s. 48; Se 65 kap. 7 § IL samt 65 kap. 3 och 5 §§ IL. Skattesatsen i inkomstslaget kapital varierar med hänsyn till vilken typ av kapitaltillgång det är fråga om, se t.ex. 42 kap. 15 a § IL. Även skattesatsen i inkomstslaget tjänst (som inbegriper vissa förvärvsinkomster) varierar med hänsyn till inkomstens storlek, jfr 65 kap. 3 och 5 § IL.

⁷⁵ Tjernberg 2018, s. 48; Lodin m.fl. 2019, s. 40.

Begreppen kapitalvinst och kapitalförlust avser som utgångspunkt vinster och förluster vid avyttring av tillgångar.⁷⁶ Kapitalvinster ska tas upp till beskattning medan kapitalförluster ska dras av.⁷⁷ Kapitalvinster ska tas upp som inkomst det beskattningsår som tillgången avyttras och kapitalförluster ska dras av som kostnad det beskattningsår som förlusten är definitiv.⁷⁸ En kapitalvinst uppstår när värdet på en tillgång stiger mellan förvärvstillfället och avyttringstillfället.⁷⁹ En avyttring föreligger som utgångspunkt vid försäljning, byte eller liknande överlåtelse.⁸⁰ Vid denna tidpunkt ska en beräkning göras för att avgöra om det föreligger en kapitalvinst eller kapitalförlust.⁸¹ En kapitalvinst föreligger när det är en positiv differens mellan ersättningen för en avyttrad tillgång och den skattskyldiges omkostnadsbelopp för samma tillgång. Ersättningen vid avyttringen är detsamma som värdet vid avyttringstillfället. Omkostnadsbeloppet motsvarar de utgifter som den skattskyldige haft för anskaffning och förbättring av tillgången.⁸² För andelar finns särskilda regler för beräkning av omkostnadsbeloppet i 48 kap. IL. Omkostnadsbeloppet kan antingen beräknas enligt genomsnittsmetoden som innebär att omkostnadsbeloppet är det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga andelar av samma slag och sort.⁸³ För noterade andelar kan omkostnadsbeloppet beräknas enligt schablonmetoden som innebär att omkostnadsbeloppet bestäms till 20 procent av ersättningen vid avyttringen efter avdrag för utgifter vid avyttringen.⁸⁴ Bild 1 illustrerar beräkning av kapitalvinsten eller -förlusten vid avyttring av kapitaltillgång X.

Kapitaltillgång X
+ ersättning
- omkostnadsbelopp
= kapitalvinst/kapitalförlust

Bild 1

⁷⁶ 41 kap. 2 § IL.

⁷⁷ Jfr 41 kap. 10 § IL och 44 kap. 26 § IL.

⁷⁸ 44 kap. 26 § IL.

⁷⁹ Lodin m.fl. 2019, s. 175 f.

⁸⁰ 44 kap. 3 § IL; Se 44 kap. 4–10 §§ IL för särskilda avyttringssituationer; Se avsnitt 4.2.

⁸¹ Jfr 41 kap. 2 § IL.

⁸² 44 kap. 13–14 § IL.

⁸³ 48 kap. 7 § IL.

⁸⁴ 48 kap. 15 § IL.

2.2.2 Beskattning av fåmansföretag

1991 införde lagstiftaren särskilda regler för förtäckt utdelning och lön från fåmansföretag.⁸⁵ Dessa regler är ofta benämnda ”3:12-reglerna”. Namnet härstammar från reglernas tidigare placering i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) men reglerna finns idag samlade i 57 kap. IL. 3:12-reglerna utgör i viss mån undantagsbestämmelser i förhållande till den normala kapitalvinstbeskattningen.

56 kap. IL innehåller regler som rör fåmansföretag i allmänhet. Ett fåmansföretag är som utgångspunkt ett onoterat aktiebolag eller ekonomisk förening där fyra eller färre delägare direkt eller indirekt äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i företaget.⁸⁶ Vid beräkningen av antal delägare ska de delägare som är närstående betraktas som en delägare.⁸⁷ IL innehåller dessutom en utvidgad definition av fåmansföretag vid tillämpning av 57 kap. IL. Den utvidgade definitionen innebär att flera delägare betraktas som en delägare om de själva eller någon närstående till dem direkt eller indirekt varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller liknande verksamhet.⁸⁸ Ett företag kan alltså vara ett fåmansföretag trots att det har fler än fyra delägare eftersom både närstående samt aktiva delägare betraktas som en enda delägare tillsammans. Ett fåmansföretag är därmed ett företag med en centrerad beslutanderätt som tillfaller en begränsad krets av delägare som antas ha likartade intressen. Lagstiftaren har valt att beskatta fåmansföretag annorlunda jämfört med företag med spridd ägarkrets eftersom fåmansföretag anses sakna ett reellt tvåpartsförhållande mellan företag och ägare.⁸⁹ Trots att det civilrättsligt föreligger ett tvåpartsförhållande anses det inte vara tillräckligt som särskiljer företagets intresse från ägarnas intresse. Ägarna och företaget kan i praktiken betraktas som en ekonomisk enhet.⁹⁰

⁸⁵ Tjernberg 2018, s. 20 f.

⁸⁶ 56 kap. 2–3 § IL. Det kan även vara en uppdelad näringsverksamhet där en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten och självständigt kan förfoga över dess resultat.

⁸⁷ 56 kap. 5 § IL; Definition av närstående finns i 2 kap. 20 och 22 § IL.

⁸⁸ 57 kap. 3 § IL.

⁸⁹ Ett företag som är upptaget till handel på en reglerad marknad kan enligt 56 kap. 3 § IL inte vara ett fåmansföretag.

⁹⁰ Tjernberg 2018, s. 16; Jfr Tjernberg 1999, s. 66 f.

Ägarna har möjlighet att nyttja företaget som självständigt rättssubjekt och skattesubjekt för privata intressen eftersom de i hög utsträckning kan påverka hur företaget disponerar eventuell vinst. Bl.a. kan ägarna nyttja denna struktur för att minska den totala skatteeffekten.⁹¹ Den främsta risken som reglerna syftar till att avvärja är omvandling av tjänsteinkomster till kapitalinkomster genom avstående från lön till förmån för utdelning eller kapitalvinst.⁹² Sådan omvandling är förmånlig för den skattskyldige på grund av det duala skattesystemet.⁹³ De differentierade skattesatserna innebär att det är mer förmånligt att betinga sig utdelning eller sälja andelar med upparbetade vinstmedel än att göra löneuttag motsvarande sina arbetsinsatser i företaget.⁹⁴ Reglerna syftar motverka sådan omvandling genom att på ett schablonmässigt sätt fördela utdelning och kapitalvinster över normalavkastning mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Den utdelning eller kapitalvinst som reglerna omkategoriserar anses därmed vara egentlig ersättning för arbetsprestationer.⁹⁵

57 kap. IL innehåller särskilda regler för beskattning av s.k. kvalificerade andelar i fåmansföretag.⁹⁶ En andel är som utgångspunkt kvalificerad när andelsägaren eller dennes närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit direkt eller indirekt verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet.⁹⁷ Kvalifikationsfrågan kräver därmed en bedömning av relevant verksamhet i företaget, relevant person samt relevant tidpunkt. Bedömningen om en person är eller har varit verksam i betydande omfattning ska enligt förarbetena beakta om personens arbetsinsatser har betydelse för vinstgenereringen i företaget. Vid denna bedömning ska arbetsinsatsen betraktas i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.⁹⁸ Centralt för bedömningen är alltså inte hur mycket arbete personen utfört utan i vilken mån arbetet har varit av betydelse för resultatet.

⁹¹ Jfr Tjernberg 2018, s. 16 f. och 48.

⁹² Tjernberg 2018, s. 48 f.

⁹³ Se avsnitt 2.2.1.

⁹⁴ Tjernberg 2018, s. 48.

⁹⁵ Tjernberg 2018, s. 51.

⁹⁶ Jfr 57 kap. 2 § IL.

⁹⁷ Jfr 57 kap. 4 § IL.

⁹⁸ Prop. 1989/90:110, s. 703.

Vid beskattning av kvalificerade andelar är det nödvändigt att beräkna och beakta ett antal belopp: gränsbelopp samt takbelopp för utdelning respektive kapitalvinst. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och uppräknat sparad utdelningsutrymme.⁹⁹ Årets gränsbelopp kan beräknas på två alternativa sätt, varav den skattskyldige självklart väljer det för denne mest förmånliga.¹⁰⁰ I den mån den skattskyldige inte nyttjar årets gränsbelopp för utdelning ska det föras vidare till nästa beskattningsår, detta kallas för sparad utdelningsutrymme.¹⁰¹ Sparad utdelningsutrymme från tidigare år ska uppräknas genom att multipliceras med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.¹⁰² Gränsbeloppet anses utgöra skälig avkastning på det kapital som ägaren har investerat i företaget.¹⁰³ Takbeloppet för utdelning är nått då den skattskyldige och närstående till denne under beskattningsåret från ett företag tagit upp 90 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst.¹⁰⁴ För beskattningsåret 2021 motsvarar takbeloppet för utdelning 6 138 000 kr.¹⁰⁵ Takbeloppet för kapitalvinst är nått då den skattskyldige och närstående till denne under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag tagit upp 100 inkomstbasbelopp i inkomstslaget tjänst.¹⁰⁶ För avyttringar under 2021 motsvarar takbeloppet för kapitalvinst 6 820 000 kr.¹⁰⁷ Takbeloppen anses utgöra en gräns för vad som uppenbart inte anses utgöra sparade arbetsinkomster.¹⁰⁸

Gränsbelopp	Årets gränsbelopp + (sparad utdelningsutrymme x (SLR + 3 procentenheter))
Takbelopp för utdelning	90 x IBB
Takbelopp för kapitalvinst	100 x IBB

Bild 2

⁹⁹ 57 kap. 10 § IL.

¹⁰⁰ 57 kap. 11 § IL; Enligt det första alternativet är årets gränsbelopp ett belopp som motsvarar två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget. Enligt det andra alternativet är årets gränsbelopp summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökat med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme om sådant finns. Ett fåmansföretag har endast ett lönebaserat utrymme under vissa förutsättningar, förutsättningarna framgår av 57 kap. 19 § IL.

¹⁰¹ 57 kap. 13 § IL.

¹⁰² 57 kap. 10 § IL.

¹⁰³ Lodin m.fl. 2019, s. 434.

¹⁰⁴ 57 kap. 20 a § IL.

¹⁰⁵ Se 58 kap. 26–27 §§ socialförsäkringsbalk (2010:110) (SFB).

¹⁰⁶ 57 kap. 22 § IL.

¹⁰⁷ Se 58 kap. 26–27 §§ SFB.

¹⁰⁸ Lodin m.fl. 2019, s. 439.

Utdelning och kapitalvinster av kvalificerade andelar beskattas enligt följande. Utdelning under gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget kapital till två tredjedelar. Utdelning över gränsbeloppet men under takbeloppet ska tas upp som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst fullt ut. Utdelning över takbeloppet ska tas upp i inkomstslaget kapital fullt ut.¹⁰⁹ Kapitalvinster beräknas enligt de allmänna reglerna i 48 kap. IL.¹¹⁰ Kapitalvinst under gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget kapital till två tredjedelar. Kapitalvinst över gränsbeloppet men under takbeloppet ska tas upp som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst fullt ut. Kapitalvinst över takbeloppet ska tas upp i inkomstslaget kapital fullt ut.¹¹¹ Bilden nedan illustrerar hur utdelning respektive kapitalvinst ur ett fåmansföretag ska tas upp till beskattning. När den skattskyldige uppstår utdelning eller kapitalvinst ska den inledningsvis tas upp i boxen längst ner, d.v.s. i inkomstslaget kapital. Om utdelningen eller kapitalvinsten når upp till gränsbeloppet ska den till den del den överstiger istället tas upp i boxen i mitten, d.v.s. som en särskild post i inkomstslaget tjänst. Om utdelningen eller kapitalvinsten når upp till taket ska den till den del den överstiger dock tas upp i inkomstslaget kapital igen.

Utdelning	Kapitalvinst
Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital
Takbeloppet för utdelning	Takbeloppet för kapitalvinst
Särskild post i inkomstslaget tjänst	Särskild post i inkomstslaget tjänst
Gränsbeloppet	Gränsbeloppet
Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital

Bild 3

¹⁰⁹ 57 kap. 20–20 a § IL.

¹¹⁰ Eftersom andelar i fåmansföretag alltid är onoterade tillämpas genomsnittsmetoden, se avsnitt 2.2.1.

¹¹¹ 57 kap. 21–25 § IL.

2.2.3 Beskattning av gåvor

Benefika överlåtelse är undantagna från inkomstbeskattning.¹¹² Undantaget innebär att mottagaren av en gåva inte ska ta upp gåvan och givaren inte ska göra avdrag för gåvan i något inkomstslag.¹¹³ Det behöver alltså inte göras någon kapitalvinstberäkning i sådana situationer. Definitionen av gåva utgör på så sätt en gräns mellan det skattepliktiga och icke-skattepliktiga.¹¹⁴ För benefika överlåtelse av tillgångar som normalt är beskattade i inkomstslaget kapital finns en särskild regel som innebär att kontinuitet ska tillämpas.¹¹⁵ Regeln innebär att den som förvärvar en kapitaltillgång genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I praktiken innebär detta att mottagaren tar över givarens omkostnadsbelopp och att om denne i framtiden vidtar en onerös disposition så kommer beskattning ske även för den värdestegring som skett under givarens innehavandetid.

2.3 EU-rättens inverkan på tillämpning av svensk skatterätt

De svenska skattereglerna om andelsbyte är resultatet av implementeringen av fusionsdirektivet.¹¹⁶ Det är av denna anledning relevant att redogöra för vilken betydelse direktivet har vid tolkning av de svenska reglerna. EU:s primärrätt är direkt tillämplig i EU:s medlemsstater. EU-rättsliga direktiv är en del av EU:s sekundärrätt. Direktiv är därmed som utgångspunkt inte direkt tillämpliga utan avsikten är att medlemsstaterna ska vidta åtgärder för att implementera dem i den nationella rätten.¹¹⁷ Direktiv kan huvudsakligen få relevans på två sätt: direkt genom s.k. direkt effekt eller indirekt vid tolkning av nationell rätt.

¹¹² Lodin m.fl. 2019, s. 66.

¹¹³ 8 kap. 2 § IL respektive 9 kap. 2 § IL; Krzymowska 2018, s. 63.

¹¹⁴ Krzymowska 2018, s. 63; Avsnitt 4.2 behandlar denna gränsdragning.

¹¹⁵ 44 kap. 21 § IL.

¹¹⁶ Se avsnitt 3.1.1.

¹¹⁷ Ståhl m.fl. 2011, s. 34.

Att en sekundärrättslig bestämmelse har direkt effekt innebär att enskilda kan åberopa den trots att den inte är implementerad i den nationella rätten.¹¹⁸ Enskilda personer kan alltså omedelbart åberopa och begära tillämpning av regler med direkt effekt utan att lagstiftaren formellt har implementerat dem i medlemsstaten. En regel i ett EU-direktiv kan endast ha direkt effekt under förutsättning att den är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att tillämpas.¹¹⁹ Det centrala i denna bedömning är i hur stor utsträckning EU-regelger medlemsstaterna handlingsfrihet att t.ex. inskränka en rättighet. Frågan om direkt effekt föreligger prövas varje regel för sig vilket innebär att ett direktiv kan innehålla både regler med och utan direkt effekt.¹²⁰ Frågan om en regel har direkt effekt eller inte ska prövas av de nationella domstolarna och myndigheterna ex officio om en skattskyldig åberopar en direktivsbestämmelse. SKV är alltså skyldig att utreda om regeln har direkt effekt och om så är fallet tillämpa den.¹²¹

Ett alternativt sätt att ge EU-rätten genomslag vid nationell rättstillämpning är genom s.k. EU-konform tolkning. EU-konform tolkning innebär att tillämparen tolkar den nationella rätten med beaktande av relevant EU-rätt.¹²² Ståhl menar att EU-konform tolkning aktualiseras när lagstiftaren har implementerat EU-rätt på ett bristfälligt sätt och den aktuella EU-rätten inte har direkt effekt. I sådana situationer har EU-domstolen nämligen hänvisat till EU-konform tolkning som ett alternativt sätt att hantera normkonflikter. Ståhl menar att EU-konform tolkning på så sätt kan betraktas som ett komplement till direkt effekt. Hon framför dock hur det även är möjligt att betrakta EU-konform tolkning som en förlängning av implementeringen som har överlämnats till rättstillämparen. Med detta senare synsätt krävs det inte en brist i implementeringen utan endast ett tolkningsbehov i det konkreta fallet för att aktualisera EU-konform tolkning.¹²³

¹¹⁸ Ståhl m.fl. 2011, s. 34.

¹¹⁹ Ståhl m.fl. 2011, s. 34.

¹²⁰ Ståhl m.fl. 2011, s. 35.

¹²¹ Ståhl m.fl. 2011, s. 35 f.

¹²² Ståhl 2005, s. 64.

¹²³ Ståhl 2005, s. 65.

Som framgår ovan är det i förhållande till EU-rättslig metod relevant att redogöra för EU-domstolens tolkningsmetod. Ståhl m.fl. menar att EU-domstolen saknar en traditionell eller utvecklad principiell tolkningslära. De redogör dock för ett antal tolkningsprinciper som framgår av praxis vilka de menar kan vara till hjälp vid diskussion om hur EU-rättslig lagstiftning bör tolkas. Inledningsvis anser sig EU-domstolen verka för ett antal rättspolitiska mål: stärka unionen och dess federala drag, öka EU-rättens tillämpningsområde och effektivitet samt stärka institutionernas ställning. Ståhl m.fl. framför hur dessa mål skapat en dynamisk tolkningsmetod med innebörden att EU-domstolen kan fylla i luckor i den skrivna rätten med nya rättsregler för att förbättra det normativa systemet. Vidare är rättsaktens ordalydelse en naturlig utgångspunkt för tolkningen. Eftersom alla språkversioner har samma rättskällestatus har EU-domstolen dock uttalat att det finns situationer då en bokstavstolkning är otillräcklig.¹²⁴ I praktiken vållar de olika versionerna dock sällan problem eftersom EU-domstolen sällan använder en renodlad textuell tolkning. EU-domstolen ser istället kontexten och syftet som viktigare. Ett exempel på hur kontexten kan spela roll är hur EU-domstolen generellt tolkar regler som kan betraktas som undantag från det allmänna syftet eller den allmänna systematiken restriktivt. Regler som ger individer rättigheter bör dock generellt inte tolkas restriktivt.¹²⁵ Vid beaktande av syfte använder EU-domstolen sällan EU-reglernas förarbeten som föremålet för tolkningen eftersom de ofta har karaktär av politiska kompromisser varför det sällan finns en subjektiv avsikt bakom dem. Ståhl m.fl. menar att detta grundar sig i åsikten att syftet bäst framgår av andra källor. Preambeln i den relevanta rättsakten anses vara den källa som bäst ger uttryck för syftet. EU-domstolen har särskilt framhållit att tolkning av sekundärrätt ska ske med beaktande av såväl syftet med det enskilda direktivet som fördragets generella syfte. Ståhl m.fl. menar att detta kan ses som EU-domstolens huvudmetod och att de andra är underordnade på så sätt att EU-domstolen använder rättsaktens text, kontext och historia för att söka kunskap om syftet med rättsakten.¹²⁶

¹²⁴ Ståhl m.fl. 2011, s. 40 ff.

¹²⁵ Ståhl m.fl. 2011, s. 43 f.

¹²⁶ Ståhl m.fl. 2011, s. 46 f.

3 Andelsbyte

3.1 Bakgrund

3.1.1 Fusionsdirektivet

De svenska skattereglerna om andelsbyte har som nämnt sin grund i EU-rätten eftersom de ursprungligen är en produkt av lagstiftarens implementering av rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (det första fusionsdirektivet). Nedan följer en presentation av fusionsdirektivets innehåll, syfte och innebörd för den svenska rätten.

Europeiska unionens råd menade att direktivet skulle skapa goda förutsättningar på den gemensamma marknaden genom att göra dem lika de förutsättningar som råder på de nationella marknaderna. Genom att ta bort nationella restriktioner som hindrar nämnda transaktioner skulle den gemensamma marknaden bli mer lik en nationell marknad. Rådet menade att gemensamma konkurrensneutrala skatteregler var nödvändiga för att företag skulle kunna anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, öka sin produktivitet och förbättra den internationella konkurrensförmågan. Direktivet säkerställer på så sätt att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar.¹²⁷ Rådet har infört flera ändringar i direktivet. 2009 antog rådet en sammanfattande kodifiering av de ändringar som skett i det ursprungliga direktivet sedan dess tillkomst genom rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (fusionsdirektivet).¹²⁸

¹²⁷ Preambeln till Direktiv 90/434/EEG.

¹²⁸ Skäl (1) i Direktiv 2009/133/EG.

Andelsbyte regleras i artikel 8 i direktivet. Ståhl menar att artikeln består av två huvudpunkter. Den första finns i artikel 8.1 och föreskriver att utbyte av aktier eller andelar inte i sig får leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos ägaren.¹²⁹ Direktivet föreskriver inte hur skattefrihet ska ske men beskriver ett förslag med innebörden att de mottagna andelarna ska få samma skattemässiga värde som de avyttrade andelarna hade.¹³⁰ Direktivet gör inte skillnad på olika typer av andelar utan innebär att uppskjuten beskattning ska ske vid alla andelsbyten. Direktivet tillåter därmed inte att avyttringar av särskilda typer av andelar är undantagna från de nationella reglerna, t.ex. kvalificerade andelar.¹³¹ Den andra huvudpunkten finns i artikel 8.6 och innebär att den nämnda skattefriheten inte hindrar medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna andelarna på samma sätt som den första överlåtelsen skulle ha beskattats.¹³² Fusionsdirektivet ställer därmed krav på att andelsbyten inte ska utlösa omedelbar beskattning avseende kapitalvinst på ersättning i form av andelar.¹³³

Ståhl sammanfattar direktivets övergripande syfte till att underlätta företagsombildningar genom att medge viss skattefrihet genom framskjuten beskattning.¹³⁴ Syftet består av två delar: dels skattefrihet för den skattskyldige vid vissa transaktioner, dels bibehållen beskattningsrätt för staten. Den första delen innebär att beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst som härrör från omstruktureringar av företag ska skjutas upp.¹³⁵ På så sätt syftar direktivet till att undanröja hinder för den inre marknadens funktion, till exempel dubbelbeskattning.¹³⁶ Ståhl menar att undanröjandet av skattehinder på så sätt ämnar säkerställa den inre marknadens funktion.¹³⁷ Hon menar att detta ger direktivet rättighetskaraktär för enskilda och ett syfte att ge enskilda skattskyldiga vissa skatteförmåner när de genomför vissa angivna transaktioner som ansetts

¹²⁹ Artikel 8.1 Direktiv 90/434/EEG; Artikel 8.2 i Direktiv 2009/133/EG.

¹³⁰ Ståhl 2005, s. 302.

¹³¹ Jfr prop. 2001/02:46, s. 59.

¹³² Artikel 8.2 Direktiv 90/434/EEG; Artikel 8.6 i Direktiv 2009/133/EG.

¹³³ Artikel 8.1 i Direktiv 2009/133/EG. Jfr Prop. 2001/02:46, s. 61.

¹³⁴ Ståhl 2005, s. 40.

¹³⁵ Skäl (2) i Direktiv 2005/19/EG.

¹³⁶ Skäl (3) i Direktiv 2005/19/EG; Skäl (14) i Direktiv 2009/133/EG.

¹³⁷ Ståhl 2005, s. 54.

vara generellt viktiga för utvecklingen av den gemensamma marknaden.¹³⁸ Den andra delen innebär att direktivet ska skydda medlemsstaternas ekonomiska intressen genom att se till att beskattningsrätten inte går definitivt förlorad. Direktivet ska tillförsäkra medlemsstaterna en möjlighet att värja sig mot risken att lida en definitiv förlust av skatteunderlag.¹³⁹ Det finns således två motstående intressen som balanseras inom ramen för direktivets syfte. Syftet är alltså dels att andelsbytet inte ska utlösa beskattning för den enskilde, dels att medlemsstaten vid en senare tidpunkt ska kunna beskatta den enskilde på ett motsvarande sätt.

Ståhl menar att direktivet genom sin allmänna hållning ger medlemsstaterna utrymme att anpassa de nationella reglerna till den egna skattemiljön. Hon menar att det centrala är slutresultatet och att den teknik som medlemsstaterna väljer att använda är av underordnad betydelse. Hon framhåller att direktivets bestämmelser kan anses ange huvudlinjerna för det gemensamma systemet. Det är därmed endast regelsystemets resultat som omfattas av direktivets bindande verkan och inte medlemsstaternas tillvägagångssätt. Enligt Ståhl leder detta till en stor variation mellan medlemsstaternas val av teknisk lösning i förhållande till fusionsdirektivets tillämpningsområde.¹⁴⁰ Direktivet innehåller inte heller någon anvisning om att samtliga typer av andelar ska hanteras likadant inom ramen för ett enhetligt system på nationell nivå. Direktivet tillåter därmed att olika lagtekniska lösningar tillämpas på olika typer av andelar. Det är därmed möjligt för medlemsstaterna att tillämpa ett förenklat system parallellt med ett ordinarie system.¹⁴¹ På grund av direktivets allmänna hållning är många frågor dock överlämnade till den nationella lagstiftaren att lösa vid implementeringen. Ståhl menar att det är svårt att exakt fastställa vilket handlingsutrymme direktivets minimikaraktär ger medlemsstaterna och att det därför är lämpligt att se till andra hjälpmedel för tolkning. Hon menar att direktivets ändamål och syfte utgör de främsta hjälpmedlen.¹⁴²

¹³⁸ Ståhl 2005, s. 54.

¹³⁹ Ståhl 2005, s. 55 och 306.

¹⁴⁰ Jfr Ståhl 2005, s. 18, 50 ff. och 63.

¹⁴¹ Prop. 2001/02:46, s. 61.

¹⁴² Ståhl 2005, s. 376.

Fusionsdirektivet förpliktigar medlemsstaterna att tillämpa direktivet på de uppräknade transaktionstyperna när de berör företag från två eller flera medlemsstater.¹⁴³ Utgångspunkten är att medlemsstaterna är fria att beskatta de transaktioner som faller utanför direktivets tillämpningsområde så som de önskar.¹⁴⁴ Direktivet är ett minimidirektiv vilket innebär att medlemsstaterna inte är hindrade att införa regler som medför skattefrihet även i situationer utanför direktivets direkta tillämpningsområde eller att tillämpa mer långtgående skattefrihet än den direktivet föreskriver.¹⁴⁵ Medlemsstaterna är även fria att i den nationella rätten och i dubbelbeskattningsavtal ge en mer långtgående skattefrihet eller mindre långtgående kvalificeringskrav än de direktivet föreskriver. Direktivet bestämmer således enbart den lägstanivån av skatteförmåner som den nationell lagstiftningen måste innehålla avseende den mest inskränkta kategorin av skattskyldiga.¹⁴⁶ Flera länder har av denna anledning valt att tillämpa direktivets regler även på rent inhemska transaktioner.¹⁴⁷ Exempelvis gör den svenska lagstiftningen inte skillnad på gränsöverskridande och inhemska andelsbyten.¹⁴⁸

3.1.2 Den svenska implementeringen och utvecklingen

Svensk skatterätt har innehållit särskilda regler om beskattning av andelsbyten under en längre tid. Lagstiftaren har vid ett flertal tillfällen fundamentalt ändrat reglerna, bl.a. när det uppstått behov att anpassa reglerna efter EU-rätten eller att göra reglerna mer lättillämpliga. Nedan följer en redogörelse för reglernas utveckling som visar varför de idag har den nuvarande systematiken samt vilka överväganden lagstiftaren gjort vid utformningen av gällande lagstiftning.

¹⁴³ Artikel 1 i Direktiv 90/434/EEG; Artikel 1(a) Direktiv 2009/133/EG.

¹⁴⁴ Ståhl 2005, s. 56.

¹⁴⁵ Ståhl 2005, s. 19.

¹⁴⁶ Ståhl 2005, s. 56.

¹⁴⁷ Ståhl 2005, s. 18.

¹⁴⁸ Se avsnitt 3.2.

Redan innan Sveriges inträde i EU innehöll svensk rätt den s.k. strukturregeln som innebar uppskjuten beskattning vid inhemska andelsbyten.¹⁴⁹ I samband med inträdet tillkom dock ett krav att implementera det första fusionsdirektivet och lagstiftaren införde därför lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL).¹⁵⁰ Efter implementeringen var beskattningen av andelsbyten alltså reglerad i två parallella system. Strukturregeln innebar att ersättning i form av mottagna andelar i det köpande företaget sköts upp till beskattning genom att de mottagna andelarna övertog omkostnadsbeloppet för de bortbytta andelarna varvid ingen kapitalvinst uppstod vid andelsbytet. Om andelsbytet avsåg kvalificerade andelar var strukturregeln endast tillämplig efter medgivande från skattemyndigheten. Skattemyndigheten fick dock inte lämna medgivande om någon del av vinsten skulle tas upp i inkomstslaget tjänst. IGOL gav den skattskyldige två alternativ: strukturregeln eller 6 § IGOL. 6 § IGOL innebar att den skattskyldige fick uppskov för beskattningen avseende ersättning i form av mottagna andelar för ett vid tidpunkten för bytet fastställt belopp. IGOL var tillämplig även på kvalificerade andelar. Sammantaget utgjorde de parallella systemen en implementering i enlighet med fusionsdirektivets krav.¹⁵¹

1999 ersatte lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten (UBA) strukturregeln och IGOL. Lagstiftaren menade att ett enhetligt system var betingat av framförallt praktiska skäl. Det nya systemet tog utgångspunkt i IGOL:s uppskovsmetod eftersom den ansågs ha bäst förutsättningar för att inkludera kvalificerade andelar.¹⁵² Det enhetliga systemet enligt UBA innebar att kapitalvinsten beräknades för varje andelsbyte och att den skattskyldige sedan begärde uppskov för vinsten i sin deklaration. Uppskov medgavs som längst till och med tidpunkten för avyttring av de mottagna andelarna.¹⁵³ I samband med IL:s tillkomst flyttade lagstiftaren reglerna till 49 kap. IL utan några materiella ändringar.¹⁵⁴

¹⁴⁹ Ståhl 2005, s. 42; Reglerna fanns i dåvarande 27 § 4 mom. SIL.

¹⁵⁰ Ståhl 2005, s. 33 och 41; Se prop. 1994/95:52.

¹⁵¹ Prop. 2001/02:46, s. 58 f.

¹⁵² Prop. 2001/02:46, s. 58–59.

¹⁵³ Prop. 2001/02:46, s. 60.

¹⁵⁴ Prop. 2001/02:46, s. 58.

Lagstiftaren identifierade dock flera praktiska nackdelar med det enhetliga systemet. Både de skattskyldiga, skattemyndigheterna och bankerna ansåg att det var svårt och resurskrävande att tillämpa det. En översyn var nödvändig. I förarbetena framgår två krav på det nya systemet: möjlighet att hantera kvalificerade andelar och mindre komplexitet.¹⁵⁵ En förenklingsregel tillkom 2002 vid sidan av det dåvarande systemet. Lagstiftaren placerade förenklingsregeln i 48 a kap. IL om ”framskjuten beskattning vid andelsbyten”. Förenklingsregeln liknade den tidigare strukturregeln och innebar att kapitalvinst avseende ersättning i form av andelar framskötts till beskattning genom att omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna övergick på de mottagna andelarna. Förenklingsregeln var endast tillämplig när säljaren var en fysisk person och andelen marknadsnoterad och inte blev kvalificerad hos säljaren genom 57 kap. IL.¹⁵⁶ Lagstiftaren ansåg att det var lämpligt att avgränsa tillämpningsområdet till marknadsnoterade andelar eftersom det automatiskt utestänger kvalificerade andelar utan att kräva en enskild bedömning av andelarnas karaktär.¹⁵⁷ Regeln var obligatorisk att tillämpa oavsett om andelsbytet innebar en vinst eller förlust för den skattskyldige. Parallellt var 49 kap. IL fortsatt tillämpligt på andelsbyten utanför förenklingsregelns tillämpningsområde.¹⁵⁸ Uppskov enligt 49 kap. IL var dock frivilligt och den skattskyldige kunde direkt vid bytet eller någon gång innan avyttring av de mottagna andelarna välja att beskatta kapitalvinst av andelsbytet.¹⁵⁹

Redan året därpå var det dock uppenbart att det nya systemet gav upphov till negativa skatteeffekter för enskilda i kombination med den s.k. IT-kraschen. Skattskyldiga hade avyttrat andelar i fåmansföretag till börsbolag i utbyte mot andelar i börsbolaget. Transaktionen var ofta förenad med en förpliktelse att inte sälja de mottagna andelarna inom en viss tid för att säkra den skattskyldiges fortsatta engagemang i verksamheten. Eftersom andelarna var kvalificerade kunde den skattskyldige vid andelsbytet välja mellan två alternativ:

¹⁵⁵ Prop. 2001:02:46, s. 60 f.

¹⁵⁶ Prop. 2001/02:46, s. 63 f.

¹⁵⁷ Prop. 2001/02:46, s. 62.

¹⁵⁸ Prop. 2001/02:46, s. 64.

¹⁵⁹ Prop. 2002/03:15, s. 21.

omedelbar beskattning eller uppskov enligt 49 kap. IL. Om den skattskyldige valde det första beskattades denne enligt 57 kap. IL. Om den skattskyldige valde det andra skedde en fiktiv uppdelning enligt 57 kap. IL och den skattskyldige fick ett uppskov i inkomstslaget tjänst och ett uppskov i inkomstslaget kapital.¹⁶⁰ IT-kraschen innebar att flera börsbolag försattes i konkurs, vilket för den skattskyldige innebar att dennes mottagna andelar betraktades som avyttrade och att uppskoven kopplade därtill skulle återföras till beskattning.¹⁶¹ Den skattskyldige gjorde då dels en kapitalförlust avseende de mottagna andelarna i inkomstslaget kapital, dels en kapitalvinst avseende det återförda uppskoven i både inkomstslagen kapital och tjänst. Kapitalförlusten var endast möjlig att kvitta mot kapitalvinsten i samma inkomstslag. Kritik riktades mot systemet eftersom detta försatte flertalet skattskyldiga i en mycket svår ekonomisk situation.¹⁶² Lagstiftaren valde av denna anledning att ge 48 a kap. IL ett utvidgat tillämpningsområde som innefattar även onoterade och kvalificerade andelar.¹⁶³ Förarbetena innehåller en diskussion om hur reglerna bäst anpassas efter 57 kap. IL för att inte ge obehöriga skatteförmåner eller möjlighet att kringgå 3:12-reglerna. Diskussionen rör dels frågan om karenstid för kvalifikation av andelar, dels takbelopp för hur stor del av en framtida kapitalvinst som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Lagstiftaren valde att inte införa någon karenstid eftersom risken för att nyttja reglerna för att försöka undkomma 3:12-beskattning annars ansågs vara för stor. Istället valde lagstiftaren att införa ett tak för kapitalvinsten i inkomstslaget tjänst som motsvarar tjänstebeloppet vid andelsbytet eftersom en eventuell värdestegring efter bytet annars skulle tas upp i inkomstslaget tjänst trots att den inte haft sin grund i den skattskyldiges arbetsinsatser.¹⁶⁴ I samband med implementering av det nya fusionsdirektivet ansåg lagstiftaren att det var lämpligt att införa motsvarande tak för tjänstebelopp för utdelning.¹⁶⁵

¹⁶⁰ Prop. 2002/03:15, s. 21.

¹⁶¹ Se avsnitt 4.2.1.

¹⁶² Prop. 2002/03:15, s. 21.

¹⁶³ Prop. 2002/03:15, s. 19 och 36.

¹⁶⁴ Prop. 2002/03:15, s. 41 ff.

¹⁶⁵ Prop. 2006/07:2, s. 91 f.

3.2 Gällande rätt

3.2.1 Framskjuten beskattning

48 a kap. IL innehåller nu gällande skatteregler om framskjuten beskattning vid andelsbyten för fysiska personer.¹⁶⁶ Vid beskattning av säljaren vid andelsbyten av kvalificerade andelar är det alltså dessa regler som är tillämpliga. Kapitlet innehåller ett antal grundläggande krav för att en transaktion ska anses utgöra ett andelsbyte. Det krävs att säljaren är en fysisk person¹⁶⁷, att köparen är ett företag¹⁶⁸, att föremålet för transaktionen är ett företag¹⁶⁹ samt att ersättningen är marknadsmässig och i vart fall delvis består av andelar i det köpande bolaget.¹⁷⁰ Vid utgången av det kalenderår som avyttringen sker ska dessutom det köpande företaget inneha andelar i det avyttrade företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det avyttrade företaget.¹⁷¹ Lagtexten ställer alltså krav på avyttringens form avseende parterna, föremålet för avyttringen, ersättningen och ägandeförhållandena i det avyttrade företaget.

Säljaren i ett andelsbyte ska beskattas enligt följande. De mottagna andelarna i det köpande företaget ska anses vara förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som den skattskyldige har för de avyttrade andelarna.¹⁷² Eftersom ersättningen är lika stor som omkostnadsbeloppet uppstår varken en kapitalvinst eller kapitalförlust.¹⁷³ Den skattskyldige ska därmed inte ta upp någon vinst i inkomstslaget kapital med anledning av andelsbytet. Vid den tidpunkt då den skattskyldige avyttrar de mottagna andelarna i det köpande företaget kommer beskattning dock att ske på sedvanligt sätt.¹⁷⁴

¹⁶⁶ 48 a kap. 1 § IL.

¹⁶⁷ Personen måste var bosatt eller stadigvarande vistas inom EES enligt 48 a kap. 5 § IL.

¹⁶⁸ Företaget måste tillhöra en av de uppräknade företagsformerna i 48 a kap. 6 § IL.

¹⁶⁹ Företaget måste tillhöra en av de uppräknade företagsformerna i 48 a kap. 6 § IL enligt 48 a kap. 7 § IL.

¹⁷⁰ Se 48 a kap. 2 § IL samt 48 a kap. 5–8 §§ IL.

¹⁷¹ 48 a kap. 2 § IL samt 48 a kap. 8 § IL. Om särskilda skäl föreligger är kravet justerat.

¹⁷² 48 a kap. 10 § IL.

¹⁷³ Se avsnitt 2.2.1.

¹⁷⁴ Se avsnitt 2.2.1.

Metoden innebär att de regler som ska tillämpas vid avyttringen av de mottagna andelarna är desamma som skulle ha tillämpats om beskattning skett direkt vid andelsbytet. På så sätt uppstår en senareläggning av beskattningstidpunkten.¹⁷⁵ Vid denna tidpunkt kommer skatteeffekten i princip bli densamma som om den skattskyldige hela tiden innehaft de avyttrade andelarna, eftersom omkostnadsbeloppet är detsamma. Den skattskyldige behöver följaktligen inte skatta förrän denne avyttrar de mottagna andelarna. Kapitalvinsten med anledning av andelsbytet blir på så sätt föremål för framskjuten beskattning. Bild 4 illustrerar det fall då en skattskyldig har bytt andelar i företag X mot andelar i företag Y och sedan avyttrat de mottagna andelarna.

Transaktionsinformation	
Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	500 000 kr

Andelar i företag X	Andelar i företag Y
+ ersättning	+ ersättning
- omkostnadsbelopp	- omkostnadsbelopp
= 0 kr	= kapitalvinst/kapitalförlust
<i>Ex.</i>	<i>Ex.</i>
+ 1 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 1 000 000 kr

Bild 4

De svenska reglerna om andelsbyte gör inte skillnad på inhemska och gränsöverskridande transaktioner som uppfyller förutsättningarna för andelsbyte. Samma regler är alltså tillämpliga oavsett om parterna är svenska eller om någon part hör hemma någon annanstans inom EES. Det kan trots detta ha viss betydelse för tolkning och tillämpning om det är fråga om en rent inhemsk eller gränsöverskridande transaktion. Fusionsdirektivet är nämligen endast direkt tillämpligt i gränsöverskridande situationer. Ståhl menar att direktivets skattefrihetsbestämmelser bör uppfylla kraven för att få direkt effekt men noterar särskilt att detta endast gäller i gränsöverskridande situationer.¹⁷⁶

¹⁷⁵ Prop. 2002/03:15, s. 41.

¹⁷⁶ Ståhl 2005, s. 63.

Enligt *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369) är det dock möjligt att begära förhandsavgöranden även i rent nationella fall förutsatt att också reglerna om inhemska andelsbyten är baserade på direktivet. Men enligt Ståhl m.fl. är det inte möjligt att mot denna bakgrund dra slutsatsen att det finns en skyldighet att tolka de rent nationella fallen EU-konformt. Direktivet kan inte ha direkt effekt i en sådan situation. De menar dessutom att det ligger utanför EU-domstolens kompetens att avgöra vilken betydelse direktivet har i situationer utanför direktivets tillämpningsområde. Trots detta anser de dock att det finns goda skäl att tolka både inhemska och gränsöverskridande fall likadant. De menar att det är en lämplig lösning av hänsyn till likabehandlingsskäl, praktiska skäl, lagstiftarens uttalanden i förarbetena samt praxis.¹⁷⁷ I RÅ 2000 ref. 23 anförde HFD att om nationell lagstiftning reglerar både inhemska och gränsöverskridande fall måste även tolkningen av den första typen av fall utgå från vad som följer av direktivet även om det inte omfattas av direktivets tillämpningsområde. HFD uttryckte att lagen som helhet ska tolkas i överensstämmelse med direktivet så långt som möjligt och att i den mån tolkningsfrågor uppstår kan det vara nödvändigt att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen även om omständigheterna i målet faller utanför direktivets tillämpningsområde.¹⁷⁸ Sammantaget menar Ståhl m.fl. att det av denna anledning finns goda skäl att tolka lagstiftningen EU-konformt även i situationer utanför EU-rättsaktens direkta tillämpningsområde.¹⁷⁹ Avseende andelsbyten innebär detta att fusionsdirektivet bör beaktas även vid tolkning av rent nationella andelsbyten. Sammanfattningsvis har enskilda olika rättigheter att åberopa direktivet för det fall de svenska andelsbytesreglerna skulle strida mot direktivet. Skattskyldiga som genomfört ett gränsöverskridande andelsbyte kan begära att den svenska rättstillämparen ger fusionsdirektivets skattefrihetsbestämmelser direkt effekt samt tolkar dem direktivkonformt. Skattskyldiga som genomför ett inhemskt andelsbyte kan inte kräva att fusionsdirektivet får direkt effekt men bör kunna kräva att rättstillämparen tolkar de svenska reglerna direktivkonformt.

¹⁷⁷ Ståhl m.fl. 2011, s. 307 ff.

¹⁷⁸ RÅ 2000 ref. 23; Jfr Ståhl m.fl. 2011, s. 309.

¹⁷⁹ Ståhl m.fl. 2011, s. 309.

Ett andelsbyte kan ske i samband med bildandet av det köpande företaget. De skatterättsliga förutsättningarna utgör nämligen inte ett hinder för att bolaget civilrättsligt bildas samtidigt som andelsbytet sker genom att det avyttrade företaget utgör apportegendom.¹⁸⁰ Vid bildandet av ett aktiebolag är det nämligen möjligt för bildarna att betala aktierna med apportegendom.¹⁸¹ Apportegendom är egendom som är eller kan antas vara till nytta för bolagets verksamhet.¹⁸² Samuelsson menar att apportegendom därav i princip kan utgöras av varje slag av egendom som kan vara en tillgång i bolaget, även aktier i andra bolag.¹⁸³ Vid ett mer traditionellt andelsbyte då det köpande företaget redan existerar och betalar förvärvet med aktier i det egna bolaget är det möjligt att istället göra en apportemission i köparföretaget med aktierna i det avyttrade företaget som apportegendom.¹⁸⁴

3.2.2 Särskilt kvalificerade andelar

Utöver de generella reglerna om framskjuten beskattning innehåller 48 a kap. IL även vissa särskilda regler avseende kvalificerade andelar. 57 kap. IL innehåller dessutom vissa särskilda regler avseende andelsbyte. Reglerna syftar till att undanröja möjligheter för skatteskyldiga att inkomstomvandla genom att nyttja transaktionsformen andelsbyte. Lagstiftaren ansåg att dessa särskilda regler var nödvändiga för att kunna inkludera kvalificerade andelar i de förenklade reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL.¹⁸⁵ Om de avyttrade andelarna var kvalificerade enligt 57 kap. IL hos den skattskyldige anses även de mottagna andelarna vara kvalificerade, oavsett om kravet på verksamhet i betydande omfattning är uppfyllt eller inte. Kvalifikation som uppstår på detta sätt kallas särskild kvalifikation.¹⁸⁶ Om reglerna om särskild kvalifikation inte hade funnits hade den skattskyldige kunnat avkvalificera sitt innehav och undkomma 3:12-reglerna.¹⁸⁷

¹⁸⁰ Jfr SRN resonemang i SRN 50-16/D.

¹⁸¹ 2 kap. 16 § aktiebolagslagen (2005:551) (ABL); Bergström & Samuelsson 2015, s. 25.

¹⁸² 2 kap. 6 § ABL.

¹⁸³ Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 2 kap. 6 §, Karnov (JUNO) (2021-03-10).

¹⁸⁴ Sevenius 2011, s. 278 samt 367 f.

¹⁸⁵ Nilsson, Inkomstskattelag (1999:1229) 57 kap. 7 § Karnov (JUNO) (2021-03-11).

¹⁸⁶ 57 kap. 7 § IL; Jfr HFD 2018 ref. 62.

¹⁸⁷ Jfr avsnitt 2.2.2.

Precis som för kvalificerade andelar enligt 57 kap. IL ska det för särskilt kvalificerade andelar beräknas ett gränsbelopp. För särskilt kvalificerade andelar ska det dock beräknas på ett särskilt sätt.¹⁸⁸ Gränsbeloppet under beskattningssåret för andelsbytet motsvarar gränsbeloppet för en andel i det avyttrade företaget.¹⁸⁹ Gränsbeloppet för den mottagna andelen ska alltså räknas som om det varit en andel i det avyttrade företaget.¹⁹⁰ Syftet med denna regel är enligt Nilsson att den skattskyldige inte ska tillgodogöra sig årets gränsbelopp och sparar utdelningsutrymme mer än en gång under ett beskattningsår.¹⁹¹ Även det sparade utdelningsutrymmet som den skattskyldige har avseende de avyttrade andelarna förs över och fördelas på de mottagna andelarna.¹⁹²

För särskilt kvalificerade andelar är det dessutom nödvändigt att beräkna ett s.k. kapitalbelopp, tjänstebelopp för kapitalvinst samt tjänstebelopp för utdelning. Beloppen beräknas genom en fiktiv beskattning enligt 57 kap. IL vid andelsbytet.¹⁹³ Kapitalbeloppet är det belopp som enligt denna beskattning ska tas upp i inkomstslaget kapital. Som utgångspunkt motsvarar kapitalbeloppet därmed gränsbeloppet.¹⁹⁴ Vid beräkning av tjänstebeloppet för utdelning betraktas de mottagna andelarna som en fiktiv utdelning. Tjänstebeloppet för utdelning är det belopp som enligt denna beskattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst.¹⁹⁵ Tjänstebeloppet för kapitalvinst är det belopp som enligt denna beskattning ska tas upp i inkomstslaget tjänst.¹⁹⁶ Tjänstebeloppen är därmed detsamma som summan mellan gränsbeloppet och takbeloppen vid en fiktiv beskattning.¹⁹⁷ Dessa belopp omöjliggör ett kringgående av 3:12-reglerna genom andelsbyte eftersom schablonbeskattningen övergår från de avyttrade till de mottagna andelarna.

¹⁸⁸ Jfr Avsnitt 2.2.2.

¹⁸⁹ 57 kap. 10 a § IL.

¹⁹⁰ Andersson m.fl. 2019, s. 1774 (Kommentar till 57 kap. 10 a § IL).

¹⁹¹ Nilsson, Inkomstskattelag (1999:1229) 57 kap. 10 a §, Karnov (JUNO) (2021-03-11).

¹⁹² 57 kap. 15 § IL.

¹⁹³ 48 a kap. 8a–8 b § IL.

¹⁹⁴ Jfr 48 a kap. 8 a § IL; Jfr 57 kap. 20–20 a § IL; Jfr 57 kap. 21–22 § IL.

¹⁹⁵ 48 a kap. 8 b § 1 st. IL.

¹⁹⁶ 48 a kap. 8 a–8 b §§ IL.

¹⁹⁷ Jfr 48 a kap. 8 b § 2 st. IL och 57 kap. 21–22 §§ IL.

För särskilt kvalificerade andelar ska det dessutom beräknas särskilda takbelopp.¹⁹⁸ Dessa takbelopp ska tillämpas vid framtida utdelning och kapitalvinst på de mottagna andelarna och begränsar vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. De liknar därmed de vanliga takbeloppen i 57 kap. IL men skillnaden är att de i det här fallet inte är baserade på en schablon av IBB utan på de avyttrade andelarna.¹⁹⁹ Takbeloppet för utdelning motsvarar tjänstebeloppet för utdelning och säkerställer att endast utdelningen under takbeloppet beskattas i tjänst. Utdelning över takbeloppet för utdelning ska således tas upp i inkomstslaget kapital. Takbeloppet utgör alltså en begränsning för vad som ska beskattas i inkomstslaget tjänst vid framtida utdelningar med grund i de mottagna andelarna.²⁰⁰ Takbeloppet för kapitalvinst motsvarar tjänstebeloppet för kapitalvinst och säkerställer att endast kapitalvinsten under takbeloppet beskattas i tjänst.²⁰¹ Kapitalvinst över takbeloppet för mottagna andelar ska således tas upp i inkomstslaget kapital. Takbeloppen begränsar alltså vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst vid en framtida beskattning vid utdelning eller avyttring av de mottagna andelarna.²⁰² Syftet med dessa regler är att endast det värde som kan antas komma från den skattskyldiges aktiva verksamhet i det avyttrade företaget ska beskattas enligt 3:12-reglerna. Nämnda värde är detsamma som värdestegringen på de avyttrade andelarna mellan tidpunkten för förvärv och andelsbytet. Den värdestegring som däremot kan antas bero på andra faktorer ska beskattas i inkomstslaget kapital. Syftet medför att om de mottagna andelarna under den skattskyldiges innehavandetid skulle bli kvalificerade enligt 57 kap. IL så tillämpas inte dessa särregler utan istället de vanliga reglerna om utdelning och avyttring i 57 kap. IL.²⁰³ Bilderna nedan visar en jämförelse mellan beskattning av en avyttring av kvalificerade andelar (Bild 5.1) och beskattning av ett andelsbyte av kvalificerade andelar (Bild 5.2).

¹⁹⁸ Jfr 57 kap. 20 c § IL och 57 kap. 24 § IL.

¹⁹⁹ Jfr Avsnitt 2.2.2.

²⁰⁰ Andersson m.fl. 2019, s. 1627 (Kommentar till 48 a kap. 8 b § IL).

²⁰¹ Holstad, Inkomstskattelag (1999:1229) 48 a kap. 8 b §, Karnov (JUNO) (2021-03-10); Nilsson, Inkomstskattelag (1999:1229) 57 kap. 24 §, Karnov (JUNO) (2021-03-11).

²⁰² Andersson m.fl. 2019, s. 1627 (Kommentar till 48 a kap. 8 b § IL).

²⁰³ Prop. 2002/03:15, s. 47 ff.

Den skattskyldige avyttrar kvalificerade andelar i företag X mot kontant ersättning om 2 000 000 kr. Den skattskyldiges omkostnadsbelopp avseende andelarna är 1 000 000 kr. Den skattskyldige gör således en kapitalvinst om 1 000 000 kr. Halva vinsten motsvarar gränsbeloppet och ska tas upp i inkomstslaget kapital. Resterande del av kapitalvinsten ska tas upp som en särskild post i inkomstslaget tjänst.

Transaktionsinformation		Kapitalvinst	
Betald ersättning	2 000 000 kr	Inkomstslaget kapital	
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Takbeloppet för kapitalvinst	
Säljarens gränsbelopp	500 000 kr	Särskild post i inkomstslaget tjänst	
Andelar i företag X		Gränsbeloppet	
+ ersättning		Inkomstslaget kapital	
- omkostnadsbelopp			
= kapitalvinst/kapitalförlust			
Ex.			
+ 2 000 000 kr			
- 1 000 000 kr			
= 1 000 000 kr			

Bild 5.1

Den skattskyldige avyttrar kvalificerade andelar i företag X i utbyte mot andelar i företag Y (med marknadsvärdet 2 000 000 kr). Den skattskyldiges omkostnadsbelopp avseende andelarna är 1 000 000 kr. Ersättningen anses därmed vara 1 000 000 kr och den skattskyldige gör ingen kapitalvinst. Omkostnadsbeloppet och gränsbeloppet övergår på de mottagna andelarna. Om den skattskyldige avyttrar andelarna i företag Y mot en kontant ersättning om 2 000 000 kr gör denne en kapitalvinst om 1 000 000 kr. Halva vinsten motsvarar kapitalbeloppet och ska tas upp i inkomstslaget kapital. Resterande del av kapitalvinsten ska tas upp som en särskild post i inkomstslaget tjänst.

Transaktionsinformation		Kapitalvinst	
Betald ersättning	2 000 000 kr	Inkomstslaget kapital	
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Tjänstebelopp	
Säljarens gränsbelopp	500 000 kr	Särskild post i inkomstslaget tjänst	
Andelar i företag X		Kapitalbelopp	
+ ersättning		Inkomstslaget kapital	
- omkostnadsbelopp			
= 0 kr			
Andelar i företag Y			
+ ersättning			
- omkostnadsbelopp			
= kapitalvinst/kapitalförlust			
Ex.			
+ 1 000 000 kr			
- 1 000 000 kr			
= 0 kr			
Ex.			
+ 2 000 000 kr			
- 1 000 000 kr			
= 1 000 000 kr			

Bild 5.2

3.3 Förhandsbeskedet: HFD 2018 ref. 62

Frågan om kontinuitetsprincipens genomslag vid s.k. gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar blev aktualiserad genom förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 62.²⁰⁴ Omständigheterna var följande. Sökanden X ägde direkt och indirekt fyra fåmansföretag (företag A–D). Hans andelar i samtliga företag var kvalificerade genom hans aktivitet som VD i samtliga. X avsåg överlåta samtliga andelar i företagen A–D till ett nybildat holdingbolag (företag H) i utbyte mot samtliga andelar i holdingbolaget. X avsåg bilda företag H i samband med andelsbytet med andelarna i företagen A–D som apportegendom. X skulle således efter andelsbytet stå som ensam ägare till företag H som i sin tur skulle äga samtliga andelar i företagen A–D. Syftet med omstruktureringen var framförallt att skapa möjlighet för resultatutjämnning mellan bolagen genom bl.a. koncernbidrag. Efter omstruktureringen planerade X att ge företag H till sin son i gåva som dessutom skulle överta rollen som VD. Med anledning av det planerade andelsbytet ställde X tre frågor till SRN. För det första undrade han om de beskrivna transaktionerna innebar att det är fråga om ett sådant andelsbyte som reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL är tillämpliga på. För det fall svaret på den första frågan var jakande undrade han för det andra om ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst ska beräknas, för det tredje på vilket sätt det sparade utdelningsutrymmet för aktierna i företagen A–D ska fördelas på de erhållna aktierna i företag H. X menade att 48 a kap. IL var tillämpligt, att det ska beräknas ett tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst och att det sparade utdelningsutrymmet på de bortbytta andelarna ska fördelas på de förvärvade andelarna. SKV menade däremot att det var fråga om fyra separata andelsbyten alternativt inget andelsbyte överhuvudtaget. SKV menade dessutom att lagtexten saknade stöd för att beräkna ett gemensamt tjänstebelopp för både utdelning och kapitalvinst avseende samtliga bolag.²⁰⁵

²⁰⁴ HFD 2018 ref. 62 är den etablerade benämningen på förhandsbeskedet. Referatet utesluter dock vissa delar av SRN:s beslut. Av denna anledning har jag valt att hänvisa till SRN:s beslut i de delar som avser SRN:s bedömning och till referatet i de delar som avser HFD:s bedömning.

²⁰⁵ SRN 79-17/D.

I förhandsbeskedet sammanfattade SRN den huvudsakliga frågeställningen som: kan de transaktioner som X överväger att genomföra utgöra ett sådant andelsbyte som avses i 48 a kap. IL? SRN konstaterade inledningsvis att huvudregeln enligt 48 a kap. IL innebär att mottagna andelar ska anses vara förvärvade för en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna. SRN konstaterade vidare att de mottagna andelarna är särskilt kvalificerade om de avyttrade andelarna var kvalificerade. SRN redogjorde dessutom för beräkning av kapitalbelopp, tjänstebelopp och sparad utdelningsutrymme. SRN inledde sin bedömning med att konstatera att förhållandet att A planerar bilda företag H först i samband med andelsbytet inte hindrar att betrakta det som ett köpande företag. Vidare menade SRN att det inte framgår hur definitionen av andelsbyte i 48 a kap. IL förhåller sig till gemensamma andelsbyten varken av lagtexten eller förarbetena. SRN redogjorde vidare för praxis. RÅ 2000 ref. 23 avsåg andelsbyte med aktier av olika slag och frågan om de kan vara föremål för ett och samma andelsbyte. Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369) avsåg en orelaterad fråga men rörde ett förvärv av aktier i ett bolag i utbyte mot aktier i två andra bolag. SRN menade att EU-domstolens bedömning måste skett med beaktande av denna omständighet. SRN menade att praxis ger stöd för att X:s planerade transaktioner utgör ett andelsbyte i enlighet med definitionen i fusionsdirektivet. Den svenska implementeringen innebär att inhemska transaktioner ska behandlas lika som gränsöverskridande transaktioner. Sammantaget fann SRN att X:s planerade transaktioner utgör ett andelsbyte i enlighet med definitionen i 48 a kap. 2 § IL. SRN besvarade därmed den första frågan jakande. Beträffande den andra frågan menade SRN att beloppen ska beräknas för varje avyttrat företag var för sig. Eftersom det är fråga om ett gemensamt andelsbyte ska beloppen läggas ihop och fördelas på de mottagna andelarna. De bildar således ett gemensamt tjänstebelopp för utdelning och ett gemensamt tjänstebelopp för kapitalvinst på de mottagna andelarna. Även det sparade utdelningsutrymmet ska läggas samman och fördelas på de mottagna andelarna.²⁰⁶

²⁰⁶ SRN 79-17/D.

SKV överklagade SRN:s förhandsbesked till HFD och yrkade om ändring på så sätt att transaktionerna skulle betraktas som fyra separata andelsbyten istället för ett enda andelsbyte, samt att det skulle beräknas fyra tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst samt att det sparade utdelningsutrymmet skulle hänföras till respektive andelsbyte. Till stöd för yrkandet anförde SKV bl.a. att SRN:s tolkning innebär problem i det fall skattskyldiga bytt bort både kvalificerade och icke kvalificerade andelar genom andelsbyte eftersom samtliga mottagna andelar i så fall skulle bli kvalificerade. SKV framhöll att den skattskyldige i så fall skulle bli hårdare beskattad och att det inte kunde anses vara förenligt med fusionsdirektivet. SKV menade dessutom att den praxis SRN redogjort för i sin bedömning inte gav stöd för att transaktionerna skulle anses vara ett enda andelsbyte. Den skattskyldige X motsatte sig ändring och menade å sin sida att HFD skulle fastställa SRN:s förhandsbesked.²⁰⁷

I förhandsbeskedet sammanfattade HFD den huvudsakliga frågeställningen som: kan en transaktion där andelar i flera olika företag samtidigt avyttras mot ersättning i form av andelar i ett annat företag utgöra ett enda gemensamt andelsbyte enligt bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten? HFD inledde med att redogöra för definitionen av andelsbyte i 48 a kap. IL samt reglerna om särskild kvalifikation i 57 kap. IL. Dessutom konstaterade HFD att fusionsdirektivet innehåller harmoniserande regler för andelsbyten och andra omstruktureringsförfaranden. HFD inledde sin bedömning med att konstatera att bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten utgör ett undantag från huvudregeln att avyttring utlöser omedelbar beskattning. HFD menade att denna omständighet är något som reglerna bör tolkas i ljuset av. HFD konstaterade vidare att definitionen i 48 a kap. 2 § IL föreskriver att ett andelsbyte avser *”en avyttring av en andel i ett företag till ett annat företag mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget”*. HFD menade att ordalydelsen innebär att det inte finns någon uttrycklig reglering som avser avyttring av andelar i flera olika företag mot ersättning i

²⁰⁷ HFD 2018 ref. 62.

form av andelar i ett annat företag. Detsamma menade HFD gäller fusionsdirektivets ordalydelse. Däremot framförde HFD att både fusionsdirektivet och IL avseende andra omstruktureringsförfaranden innehåller särskild reglering avseende transaktioner med flera överlåtande respektive övertagande företag. HFD uttalade att det mot denna bakgrund ligger närmast till hands att tolka 48 a kap. 2 § IL så att definitionen inte innefattar ett enda gemensamt andelsbyte av andelar i flera olika företag. HFD menade dessutom att denna tolkning stöds av att både förarbetena avseende de svenska reglerna och skälen i direktivet saknar uttalanden som innebär att det skulle finnas en möjlighet till andelsbyten med avyttrade andelar i flera olika företag. HFD menade dessutom att frånvaron av såväl kompletterande regler som vägledning genom förarbetsuttalanden avseende frågor som gemensamma andelsbyten kan ge upphov till innebär ytterligare stöd för en restriktiv tolkning av tillämpningsområdet. Slutligen fann HFD kort att den praxis SRN redogjort för inte ger stöd åt en motsatt tolkning. Sammantaget menade HFD att X:s planerade transaktioner inte utgör ett enda gemensamt andelsbyte vid tillämpningen av 48 a kap. IL. Den första frågan besvarades således nekande och de andra frågorna förföll av denna anledning.²⁰⁸ Förhandsbeskedet innebär alltså att det vid gemensamma andelsbyten inte är fråga om ett enda andelsbyte i enlighet med definitionen i 48 a kap. IL.

²⁰⁸ HFD 2018 ref. 62.

4 Tidpunkt för beskattning

4.1 Inledning

Som framgår av redogörelsen för förhandsbeskedet i föregående kapitel är frågan om kontinuitetsprincipens genomslag i grund och botten en fråga om val av beskattningstidpunkt: ska beskattning ske direkt vid andelsbytet eller senare? Med beskattningstidpunkt avses i detta sammanhang den tidpunkt då en viss kapitalinkomst utgör grund för beräkning av skatt. Det är detsamma som det är då värdestegringen hos en kapitaltillgång tas upp till beskattning genom att den skattskyldige deklarerar en kapitalvinst. Beskattningstidpunkten inträder när en beskattningsutlösande händelse sker. Som framgår av ramverket består inkomstbegreppet dels av omfångsfrågan, dels av periodiseringsfrågan. Periodiseringsfrågan är frågan om när en inkomst uppstår och sammanfaller med vad som kan anses vara en beskattningsutlösande händelse. Lodin m.fl. redogör för hur det finns olika uppfattningar om när en ekonomisk resurs anses ingå i en skattskyldigs inkomst.²⁰⁹ Vid tillämpningen av ett vidare inkomstbegrepp kan en värdestegring hos en tillgång anses vara en inkomst för den skattskyldige redan vid uppkomsten av värdestegringen.²¹⁰

HFD konstaterar i förhandsbeskedet att utgångspunkten vid kapitalvinstbeskattningen är att avyttring medför beskattning och att reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyte är en undantagsreglering. Inledningsvis är det därmed relevant att redogöra för vad som manifesterar en avyttring i skatterättslig mening. Det är relevant att redogöra för dels begreppets allmänna innebörd, dels begreppets innebörd i förhållande till vissa särskilda bytes- och ombildningssituationer. Vidare är det relevant att redogöra för det HFD menar utgör huvudregeln respektive undantagsregeln vid kapitalvinstbeskattning: realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen.

²⁰⁹ Lodin m.fl. 2019, s. 35.

²¹⁰ Jfr avsnitt 2.1.5.

4.2 Avyttringsbegreppet

4.2.1 Definition och gränsdragning

44 kap. IL innehåller en definition av det skatterättsliga avyttringsbegreppet. Definitionen delar in avyttringsbegreppet i ett antal huvudfall och ett antal specialfall. Huvudfallen av avyttring är försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar.²¹¹ Exempel på specialfall av avyttring är när innehavaren av en fordran erhåller betalning, när en medlem avgår ur en ekonomisk förening samt när ett företag som utgett ett värdepapper går i konkurs.²¹²

I vissa fall framgår det klart av omständigheterna om en avyttring föreligger eller inte. I andra situationer kan det dock framstå som oklart hur en transaktion ska bedömas. Av den skatterättsliga forskningen framgår att det som utgångspunkt ska föreligga två komponenter för att en avyttring ska vara för handen: vederlag och betalningsförmåga.²¹³ Enligt Melz ligger det i avyttringsbegreppet att säljaren erhåller ersättning i utbyte mot att en tillgång eller rättighet definitivt upphör.²¹⁴ Mutén delar denna uppfattning. Han menar att avyttring förutsätter ersättning i någon form eller att en förpliktelse upphör.²¹⁵ Med hänvisning till dessa forskare menar Persson Österman att ett krav på vederlag är djupt förankrat i svensk skatterätt. Komponenten vederlag kan dock ta uttryck i flera olika former. Persson Österman klassificerar dessa i tre typer av realekonomiska vederlag: medel, övertagande av skuld och övertagande av skattesituation. Den sista typen innebär att köparen övertar säljarens latent skatteskuld förknippad med tillgången. Persson Österman menar dock att endast de två förstnämnda typerna bör beaktas som vederlag i gällande rätt.²¹⁶ Det innebär att omständigheten att en part utger medel eller övertar

²¹¹ 44 kap. 3 § IL.

²¹² Se 44 kap. 4–10 §§ IL.

²¹³ Jfr Persson Österman 1997, s. 138.

²¹⁴ Melz 1986, s. 65; Jfr Persson Österman 1997, s. 160.

²¹⁵ Mutén 1959, s. 92; Jfr Persson Österman 1997, s. 160.

²¹⁶ Persson Österman 1997, s. 165 f.

den andre partens skuld kan innebära att en avyttring föreligger. Komponenten vederlag förutsätter dock inte att det är samma skattesubjekt som avhänder sig egendom och erhåller ersättning. Bedömningen behöver alltså inte fokusera på de två parter som transaktionen utgår från utan samtliga ersättningar i sammanhanget ska beaktas.²¹⁷ Det faktum att A överlämnar en tillgång till B men erhåller betalning från C utgör alltså inte ett hinder för att A ska anses ha avyttrat tillgången till B. Avyttringsbegreppets andra komponent är som nämnt betalningsförmåga. Persson Österman redogör för komponenten och presenterar hur Thorell betonat betalningsförmågans betydelse för att en avyttring ska anses föreligga eftersom den skattskyldiges likviditet är påverkad först vid realisation. Faktisk betalning är därmed en förutsättning för avyttring.²¹⁸ Persson Österman menar även att Lindencrona ger uttryck för samma uppfattning med hänvisning till skatteförmågeprincipen. Utan likvida medel föreligger ingen skatteförmåga eftersom det inte finns några medel att erlägga skatt med.²¹⁹ Persson Österman menar att det dessutom finns stöd för denna uppfattning av komponenten betalningsförmåga i förarbeten.²²⁰

Komponenten vederlag ger enligt Persson Österman transaktionen onerös karaktär.²²¹ Det är denna onerösa karaktär hos avyttringsbegreppet som skiljer skattepliktiga transaktioner från skattefria enligt Krzymowska.²²² Hon menar av denna anledning att det går att definiera avyttringsbegreppet negativt mot gåvobegreppet.²²³ Det skatterättsliga gåvobegreppet utgår från det civilrättsliga gåvobegreppet vilket i sin tur består av tre komponenter: förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt.²²⁴ En förmögenhetsöverföring föreligger när en part i en överlåtelsetransaktion berikas på motpartens bekostnad. Rättshandlingen ska alltså innebära att mottagarens förmögenhet ökar medan givarens förmögenhet minskar.²²⁵ Det finns inget krav om exakt reciprocitet

²¹⁷ Krzymowska 2018, s. 186.

²¹⁸ Persson Österman 1997, s. 166; Jfr Thorell 1984, s. 184.

²¹⁹ Persson Österman 1997, s. 166; Jfr Lindencrona 1984, s. 344.

²²⁰ Persson Österman 1997, s. 167; Se exempelvis SOU 1965:72 s. 232.

²²¹ Persson Österman 1997, s. 166.

²²² Krzymowska 2018, s. 186.

²²³ Krzymowska 2018, s. 68.

²²⁴ Eschelsson 1897, s. 120; Bengtsson 1962, s. 694; Krzymowska 2018, s. 63.

²²⁵ Krzymowska 2018, s. 63.

mellan händelserna, d.v.s. att ökningen exakt ska motsvara minskningen.²²⁶ Krzymowska menar att det av denna anledning uppstår en förmögenhetsöverföring i alla situationer där det finns en differens mellan värdet på den överförda tillgången och den lämnade ersättningen.²²⁷ Silfverberg framför dock att det inte räcker att se till det nominella värdet. Han menar att även en mindre värdefull motprestation kan vara att anse som fullgod ersättning om det finns anledning att anta att den framstår som fullgod utifrån ena partens perspektiv.²²⁸ Komponenten förmögenhetsöverföring är ett objektivt rekvisit som framgår av omständigheterna som sådana.²²⁹ Frivillighet föreligger när givarens prestation i en transaktion inte är grundad på en rättslig förpliktelse. Komponenten saknas om givarens prestation på något sätt kan anses vara ett infriande av en laglig eller på laglig väg påtvingad förpliktelse. I varje situation där mottagaren kan kräva prestationen på rättslig väg föreligger således inte frivillighet.²³⁰ Även denna komponent är ett objektivt rekvisit som framgår av omständigheterna. Gåvoavsikt föreligger när givarens syfte med transaktionen är att berika mottagaren ekonomiskt. Givarens ska alltså vilja utge föremålet för transaktionen till mottagaren utan att erhålla ersättning. Denna komponent är ett subjektivt rekvisit som tar sikte på givarens subjektiva avsikt. Krzymowska belyser dock hur det i praktiken är svårt att göra en subjektiv tolkning och samtidigt upprätthålla rättviseaspekter vid bedömningen. Hon förklarar att bedömningen av gåvoavsikt därför utgår från objektiva kriterier där givarens vilja utläses ur den frivilliga förmögenhetsöverföringen. Om det föreligger en betydande förmögenhetsöverföring som givaren vidtagit på frivillig grund antas alltså gåvoavsikt föreligga.²³¹ Av praxis framgår att den omständighet att mottagaren övertar en latent skatteskuld från givaren genom transaktionen inte förtar gåvoavsikten.²³²

²²⁶ Krzymowska 2018, s. 65.

²²⁷ Krzymowska 2018, s. 64.

²²⁸ Silfverberg 1992, s. 18.

²²⁹ Krzymowska 2018, s. 66.

²³⁰ Krzymowska 2018, s. 65.

²³¹ Krzymowska 2018, s. 66 f.

²³² Se HFD 2015 ref. 48; Jfr Krzymowska 2018, s. 67.

Utöver vilka komponenter som ska närvara för att en transaktion ska anses vara en avyttring är det nödvändigt att definiera vid vilken tidpunkt en avyttring anses föreligga. Enligt Krzymowska är utgångspunkten att tidpunkten för avyttring är detsamma som tidpunkten för bindande avtal om överlåtelse.²³³ Bindande avtal föreligger då parterna är bundna av överenskommelsen.²³⁴ Om parternas överenskommelse består av flera rättshandlingar som de inte företar simultant sammanfaller avyttringstidpunkten med den sista rättshandlingens företagande.²³⁵ Vid avyttring i samband med apport krävs att teckning faktiskt ägt rum på teckningslista enligt ABL, därmed sammanfaller avyttringstidpunkten med denna tidpunkt.²³⁶

4.2.2 Särskilda bytessituationer

Avyttringsbegreppet omfattar som ovan nämnt även byten.²³⁷ Byten är transaktioner som karaktäriseras av att överlåtaren frånhänder sig äganderätt till viss egendom i utbyte mot äganderätt till annan egendom.²³⁸ I stor utsträckning liknar byten alltså överlåtelser med kontant vederlag. Det finns dock ett antal situationer då bytestransaktioner har en helt säregen karaktär vilket medför att gränsdragningen mellan det beskattade och obeskattade området är mer oklar. Nedan följer en redogörelse för vissa sådana situationer och hur de förhåller sig till avyttringsbegreppet.

En särskild situation är då två parter ger varandra tillgångar i gåva. En sådan situation kan tolkas antingen som en avyttring genom byte eller som två fristående gåvor.²³⁹ Krzymowska menar att det i så fall måste göras en bedömning av transaktionernas verkliga innebörd för att avgöra om beskattning ska ske eller inte. Om den verkliga innebörden av transaktionerna är en gåva ska

²³³ Krzymowska 2018, s. 326.

²³⁴ Jfr 1–9 §§ lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (AvtL).

²³⁵ Krzymowska 2018, s. 326; Jfr RÅ 1989 ref. 116.

²³⁶ Krzymowska 2018, s. 326 f.; Jfr 2 kap. 12–14 §§ ABL; Jfr RÅ 1983 ref. 1:56.

²³⁷ 44 kap. 3 § IL.

²³⁸ Krzymowska 2018, s. 200.

²³⁹ Krzymowska 2018, s. 188.

beskattning inte ske eftersom det inte föreligger en avyttring. En sådan bedömning menar hon kan ta ledning av praxis avseende liknande gränsdragningar där det centrala är att se till det sakliga och tidsmässiga sambandet mellan transaktionerna.²⁴⁰ Som ovan framgår ska gränsdragningen dessutom beakta gåvokriterierna.²⁴¹ En andra särskild situation är vid omklassificering av aktier. Exempelvis innebär en omstämpling av aktier från ett aktieslag till ett annat endast att ägaren får ett annat röstvärde vilket i praxis inte anses utgöra ett byte. Ett sådant byte medför nämligen inte någon förmögenhetsförändring för ägaren eftersom innehavets värde består. Krzymowska menar att det i situationer då marknadsvärdet skiljer sig mellan aktieklasserna finns anledning att beskatta transaktionen, men framhåller att det saknas prövningar av sådana situationer i praxis.²⁴² En sista särskild situation är omstrukturering av företagsstrukturer. Krzymowska menar att praxis särbehandlar vissa bytestransaktioner som därmed kan vidtas utan att betraktas som avyttringar. Trots att transaktionerna har bytesinslag har de i praxis varit undantagna från beskattning, t.ex. för att underlätta omstruktureringar i företag. I praxis har det bl.a. varit fråga om korsvisa underprisöverlåtelser inom bolagssektorn. I HFD 2014 ref. 54 genomförde en koncern flera korsvisa överlåtelser till pris under marknadsvärdet. Överlåtelserna skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men frågan om ett byte förelåg är prövad enligt de allmänna reglerna i inkomstslaget kapital. HFD slog fast att överlåtelserna inte skulle betraktas om byten och därmed avyttringar med beaktande av att syftet var att omstrukturera koncernen. I HFD 2016 ref. 35 kom HFD till den motsatta slutsatsen i ett liknande mål. Den avgörande skillnaden i de två målen är enligt Krzymowska att de senare delvis rörde förhållanden utanför bolagssektorn då parterna inkluderade kommanditbolag och fysiska personer. Sammantaget menar hon att en gränsdragning mellan omstruktureringar som utgör byten och omstruktureringar som är undantagna från direkt beskattning är vilken sektor de sker inom, där omstruktureringar inom bolagssektorn tillhör den senare kategorin.²⁴³

²⁴⁰ Jfr Krzymowska 2018, s. 188 f.

²⁴¹ Se avsnitt 4.2.1.

²⁴² Krzymowska 2018, s. 191 ff.

²⁴³ Krzymowska 2018, s. 194 ff. och 201.

4.3 Realisationsprincipen

4.3.1 Realisation som beskattningstidpunkt

IL tillämpar ett snävare inkomstbegrepp med realisationsprincipen som utgångspunkt.²⁴⁴ Enligt realisationsprincipen anses en ekonomisk resurs ingå i den skattskyldiges inkomst när värdestegringen är realiserad genom avyttring.²⁴⁵ Utgångspunkten i svensk skatterätt är därmed att avyttring utlöser inkomstbeskattning.²⁴⁶ Persson Österman använder begreppen avyttring och realisation synonymt och menar att de i princip har samma innebörd.²⁴⁷ Han betraktar begreppen som juridiska samlingsbegrepp för en tidpunkt som utlöser en mängd rättsföljder. I skatterättslig mening innebär begreppen att en inkomst har uppstått på ett sätt som innebär att den ska beskattas.²⁴⁸ Trots att det är möjligt att i viss mån definiera avyttringsbegreppet menar Persson Österman att varken vederlag eller betalningsförmåga är begrepp som kan identifieras exakt. Han menar att valet av beskattningstidpunkt därmed i viss mening förblir skönsmässigt.²⁴⁹ Persson Österman menar att realisationsprincipen har en mycket stark ställning i inkomstskatterätten.²⁵⁰ En sådan djup förankring kan tyckas märklig eftersom det saknas något direkt ställningstagande från lagstiftaren i äldre förarbeten. Persson Österman menar dock att detta beror på att lagstiftaren i början av 1900-talet ansåg att principen var mer eller mindre självklar.²⁵¹ Realisationsprincipen är tillämplig inom samtliga inkomstslag.²⁵² Principen har dock kommit att få olika innebörd beroende på vilken typ av inkomst som avses. Avgörande för principens exakta innebörd är därmed situation och inkomstslag.²⁵³

²⁴⁴ Jfr avsnitt 2.1.5.

²⁴⁵ Jfr Lodin m.fl. 2019, s. 35.

²⁴⁶ Se exempelvis 44 kap. 26 § IL.

²⁴⁷ Persson Österman 1997, s. 159.

²⁴⁸ Persson Österman 1997, s. 137 f.

²⁴⁹ Persson Österman 1997, s. 170.

²⁵⁰ Persson Österman 1997, s. 140.

²⁵¹ Persson Österman 1997, s. 143.

²⁵² Persson Österman 1997, s. 140 f. samt 159.

²⁵³ Persson Österman 1997, s. 141.

I kapitalvinstbeskattningen är realisationsprincipen utgångspunkten och avyttringen utgör därmed det beskattningsutlösande rekvisitet.²⁵⁴ Avyttringstidpunkten är därmed den beskattningstidpunkt som generellt tillämpas för kapitaltillgångar med vissa undantag, bl.a. tillgångar som beskattas löpande.²⁵⁵ En kapitalvinst är som nämnt en värdestegring hos en tillgång över tid.²⁵⁶ Avyttringen som rekvisit för beskattning innebär att upplupen värdestegring hos en kapitaltillgång beskattas först vid avyttrandet av tillgången.²⁵⁷ Värdestegring som sådan är därmed inte beskattningsbar, utan endast realiserad värdestegring.²⁵⁸

Även Melz framhåller hur lagstiftaren varit sparsam vid angivande av skäl för realisationsprincipen. Han antar dock att det beror på att lagstiftaren sedan inkomstbeskattningens början betraktat principen som så fundamental att den inte ifrågasatts.²⁵⁹ Melz menar att det ursprungliga syftet med realisationsprincipen var att möjliggöra beskattning av vinster vid spekulationsaffärer. Tidigare hade nämligen endast kapitalavkastning varit inkluderad i inkomstbegreppet och vid utvidgningen till spekulativa kapitalvinster krävdes ett angivande av tidpunkten när en sådan vinst uppstår. Vid den större utvidgningen av inkomstbegreppet genom införandet av evig kapitalvinstbeskattning var lagstiftarens skäl för realisationsprincipen främst skatteförmågeprincipen eftersom betalningsförmåga uppstår vid avyttringstidpunkten.²⁶⁰ I doktrin är det dock möjligt att identifiera ett flertal argument både för och emot realisationsprincipen som beskattningstidpunkt, nedan följer en presentation av dessa.

Melz förklarar hur skatteförmågeprincipen är ett grundläggande skäl för att tillämpa realisationsprincipen. Skälet bygger på antagandet att den skattskyldige måste ha faktiskt likvid förmåga att betala skatten för att skatteförmåga

²⁵⁴ 44 kap. 26 § IL; Krzymowska 2018, s. 76.

²⁵⁵ Krzymowska 2018, s. 76.

²⁵⁶ Se avsnitt 2.2.1.

²⁵⁷ Krzymowska 2018, s. 76.

²⁵⁸ Pelin 1993, s. 244.

²⁵⁹ Melz 1986, s. 33.

²⁶⁰ Melz 1986, s. 374. Notera att resonemanget rör beskattning av kapitalvinster avseende fastighet.

ska föreligga. Ett sådant antagande medför att en värdeökning inte kan beskattas förrän realisation skett och betalningsförmåga med säkerhet föreligger.²⁶¹ Melz framhåller på så sätt att skatteförmågan vid kapitalvinstbeskattningen anknyts till betalningsförmåga.²⁶² Realisationsprincipen anger därmed en lämplig tidpunkt för beskattning ur likviditetssynpunkt, eftersom avyttring ger den skattskyldige betalningsmedel. Även lagstiftaren har anfört betalningsproblem som ett skäl för realisationsprincipens tillämpning.²⁶³ Melz framför hur Lindencrona förmodar att realisationsprincipen härrör ur ett önskemål att på ett objektivt sätt kunna fastställa kapitalvinstens storlek och förebygga skatteflykt med hänsyn till den skattskyldiges skatteförmåga.²⁶⁴ Persson Österman konstaterar att förarbetena till kommunalskattelagen uttrycker en syn på inkomst som innebär att skatteförmåga endast föreligger om det finns pengar att betala skatt med. Han förklarar att detta innebär att avyttring är en nödvändig men inte tillräcklig omständighet för att betala skatten. Sammantaget bygger skälet på att det inte finns någon vinst att beskatta förrän avyttring skett.²⁶⁵ Som ett ytterligare skäl för tillämpning av realisationsprincipen framför Melz värderingssvårigheter. Det är nämligen genom avyttringen som storleken på tillgångens värdeökning blir definitiv.²⁶⁶ Han menar att alternativa beskattningstidpunkter ställer högre krav på värdering av inkomsterna. Som exempel anger han hur en kontinuerlig beskattning av värdeförändringar kräver en kontinuerlig värdering vilket innebär betungande arbete för både den skattskyldige och skattemyndigheten jämfört med realisationsbeskattning. Han menar att ett sådant system skulle vara både betungande och ha en högre felmarginal. En annan värderingsrelaterad aspekt som Melz anser utgöra ett skäl för tillämpning av realisationsprincipen är dess koppling till den bokföringsmässiga försiktighetsprincipen som innebär att endast säkra vinster och förluster bör bokföras.²⁶⁷ Även lagstiftaren har anfört värderingsproblem som ett skäl för realisationsprincipens tillämpning.²⁶⁸

²⁶¹ Melz 1986, s. 26.

²⁶² Melz 1986, s. 332.

²⁶³ Jfr Melz 1986, s. 33.

²⁶⁴ Melz 1986, s. 33; Jfr Lindencrona 1984, s. 344.

²⁶⁵ Persson Österman 1997, s. 139 f.

²⁶⁶ Melz 1986, s. 23.

²⁶⁷ Melz 1986, s. 27.

²⁶⁸ Jfr Melz 1986, s. 33.

Doktrin innehåller emellertid även ett flertal skäl emot tillämpning av realisationsprincipen. Ett skäl är att realisationsprincipen kan orsaka bristande mikroneutralitet. Realisationsprincipen innebär att den skattskyldige kan välja tidpunkt för beskattning genom att välja tidpunkt för avyttring. Den skattskyldige kan alltså i viss mån själv bestämma realisationstidpunkten genom att styra avyttringstidpunkten. Både Melz och Lodin m.fl. framhåller att realisationsprincipen därmed skapar en möjlighet för den skattskyldige att välja att förelägga beskattningstidpunkten av en kapitalvinst ett år då inkomsterna i övrigt är låga och därmed uppnå en lägre beskattning över tid.²⁶⁹ Även Pelin framhåller att en realisationsbeskattning utan begränsningar i tillämplighet ger skattskyldiga en möjlighet att skatteplanera. Realisationsprincipen utgör nämligen ett verktyg för att kunna senarelägga beskattning av kapitalvinster och tidigarelägga beskattning av kapitalförluster.²⁷⁰ En beskattningstidpunkt som är knuten till den skattskyldiges disposition och därmed innebär en valmöjlighet för denne medför enligt Persson Österman att en potentiellt negativ situation uppstår ur neutralitetssynpunkt.²⁷¹ Dessutom kan realisationsprincipen bidra med inlåsnings effekter. Beskattning enligt realisationsprincipen innebär att en del av kapitalvinsten bortgår i samband med avyttringen till skattebetalning. Om den skattskyldige syftar till att avyttra en tillgång till förmån för en återinvestering i en annan tillgång krävs av denna anledning att den skattskyldige kan förvänta sig en marginellt bättre avkastning eller värdestegring av den nya tillgången för att bytet ska vara lönsamt. Realisationsprincipen kan av denna anledning bidra till inlåsnings effekter för transaktioner som den skattskyldige i annat fall hade vidtagit.²⁷²

Sammanfattningsvis talar framförallt praktiska skäl för att tillämpa realisationsprincipen och betrakta avyttringen som det relevanta rekvisitetet för att utlösa beskattning. Skälen som talar emot att tillämpa realisationsprincipen tar främst sikte på de incitament den skapar och vilken effekt dessa kan ha på de skattskyldigas beteende och i förlängningen samhällseffektiviteten.

²⁶⁹ Melz 1986, s. 24; Lodin m.fl. 2019, s. 159.

²⁷⁰ Pelin 1993, s. 244.

²⁷¹ Persson Österman 1997, s. 49.

²⁷² Melz 1986, s. 25.

4.3.2 Alternativa beskattningstidpunkter

Realisationsprincipen utgör alltså tidpunkten för beskattning i flera fall för inkomstbeskattningen generellt och utgångspunkten i inkomstslaget kapital. Av denna anledning är utgångspunkten att avyttring av en kapitaltillgång förleder beskattning. Melz framhåller dock att vissa transaktioner är undantagna från denna huvudregel. Han menar att undantagen är möjliga att härleda ur att realisationsprincipens grundläggande krav på betalningsförmåga och värderingssäkerhet inte är uppfyllda i dessa situationer.²⁷³ Persson Österman menar att begreppet realisation varit otillräckligt i viss mån vid beräkning av skattepliktig inkomst. Även han kan därför se ett behov av andra rättsliga grunder för att utlösa beskattning.²⁷⁴ Alla transaktioner lagstiftaren önskar beskatta kan alltså inte täckas in av avyttringsbegreppet och realisationsprincipen.²⁷⁵ Det finns därmed ett antal situationer där realisationsprincipen inte är den bäst lämpade tidpunkten för beskattning utan alternativa beskattningstidpunkter lämpar sig bättre. Dessa tidpunkter kan infalla både före och efter avyttringstidpunkten. Dock framhåller både Melz och Krzymowska att kapitalvinstbeskattningen inte innehåller några regler som innebär att beskattning sker före avyttringstidpunkten utan endast regler som skjuter beskattningstidpunkten längre fram i tiden än så.²⁷⁶

I ett antal situationer har lagstiftaren och rättstillämparen ansett att inkomstbeskattning bör utlösas trots att realisation ännu inte skett. En alternativ rättslig grund för att utlösa beskattning har därmed tillkommit i form av uttagsbeskattning. Normen om uttagsbeskattning är i förhållande till realisationsprincipen en vidare grund för beskattning eftersom bl.a. kravet på vederlag bortfallit. Den kan därmed vara tillämplig även i situationer då vederlag helt utgår eller är väldigt diffust.²⁷⁷ Uttagsbeskattning är tillämpligt vid överlåtelse av

²⁷³ Melz 1986, s. 66.

²⁷⁴ Persson Österman 1997, s. 138.

²⁷⁵ Jfr Persson Österman 1997, s. 162 ff.

²⁷⁶ Melz 1986, s. 33; Krzymowska 2018, s 76.

²⁷⁷ Persson Österman 1997, s. 138, 165 och 169.

näringsstillgångar och utgör i sådana situationer ett undantag från realisationsprincipen. Normen tillämpas vid uttag av tillgångar som inte är realiserade till marknadsvärdet. Det kan handla om exempelvis utdelning av tillgångar ur aktiebolag.²⁷⁸ Denna norm är alltså inte tillämplig på kapitalbeskattad egendom.²⁷⁹ Normen om uttagsbeskattning är möjlig att härleda ur en tanke att företagsägare ska beskattas för egen konsumtion av varor som tillhör näringsverksamheten. Grundtanken var att det inte ska vara skatterättsligt mer förmånligt för en skattskyldig att konsumera egna varor jämfört med att avyttra dem och konsumera kapitalvinsten.²⁸⁰ Tanken bygger på neutralitet mellan den enskildes handlingsalternativ, alltså mikroneutralitet.²⁸¹ Normen tillkom och tillämpades i tidig praxis i syfte att säkerställa att överlåtelse som inte betingade vederlag inte kunde genomföras utan att upplupen värdestegring togs upp till beskattning.²⁸² Begreppet uttagsbeskattning infördes sedan i svensk skattelag genom skattereformen 1990. HFD och tidigare Regeringsrätten (RR) har därefter utvecklat normen till att kunna tillämpas på även andra typer av uttag än konsumtion. Normen ska komplettera realisationsprincipen i situationer då en inkomst inte kan anses civilrättsligt men skatterättsligt realiserad och därmed bör beskattas.²⁸³

I ett antal situationer har lagstiftaren och rättstillämparen däremot ansett att beskattning inte bör ske (ännu) trots att avyttring har skett. Som ovan nämnt är samtliga alternativa beskattningstidpunkter i inkomstslaget kapital av denna typ. Krzymowska redogör för två olika metoder för att skjuta upp beskattningstidpunkten: den första innebär att transaktioner undantas från avyttringsbegreppet och omfattas av kontinuitetsprincipen, den andra innebär att uppskov medges för skattebetalningen.²⁸⁴ Nästa avsnitt fokuserar uteslutande på denna typ av beskattningstidpunkter.

²⁷⁸ Persson Österman 1997, s. 159.

²⁷⁹ Pelin 1993, s. 245.

²⁸⁰ Pelin 1993, s. 63; Persson Österman 1997, s. 139.

²⁸¹ Se avsnitt 2.1.4.

²⁸² Persson Österman 1997, s. 164.

²⁸³ Persson Österman 1997, s. 140 och 159.

²⁸⁴ Krzymowska 2018, s. 76.

4.4 Kontinuitetsprincipen

4.4.1 Kontinuitet som rättsföljd

Påhlsson kategoriserar kontinuitetsprincipen som en legal princip som rättstillämparen använder vid tillämpningen av skatterättsliga regler.²⁸⁵ Som framgår ovan är det möjligt att betrakta beskattning enligt kontinuitetsprincipen som ett alternativt sätt att bestämma beskattningstidpunkten i förhållande till realisationsprincipen. Kontinuitetsprincipen innebär i det sammanhanget att beskattningstidpunkten inträder senare än avyttringstidpunkten.²⁸⁶

Det finns ingen lagstadgad definition av kontinuitetsprincipen men doktrinen innehåller flera ansatser till att definiera begreppet. Persson Österman delar in dessa i två huvudsakliga definitioner: en vidare och en snävare. Enligt den vidare definitionen innebär principen att all avkastning ur förvärvskällan ska beskattas.²⁸⁷ Det är därmed en rättsföljd som säkerställer beskattning av skattebasen. Den vidare definitionen innefattar både avskattning och överföring av skattemässig position, vilka är två alternativa sätt att åstadkomma målet.²⁸⁸ Avseende kapitalvinster innebär kontinuitet således att varje värdeökning ska beskattas, men endast en gång.²⁸⁹ Enligt den snävare definitionen innebär principen att beskattning skjuts upp och att det obeskattade värdet överförs. Det är på så sätt en rättsföljd som innebär att ett obeskattat värde förs över från ett skattesubjekt eller skatteobjekt till ett annat. Kontinuitet i denna snävare mening innefattar således endast överföring av skattemässig position. Persson Österman ansluter själv till den snävare definitionen vilken han dessutom anser vara den mer etablerade definitionen i den skatterättsliga forskningen.²⁹⁰ På grund av uppsatsens avgränsning till inkomstslaget kapital är det denna definition som i fortsättningen avses med kontinuitetsprincipen.

²⁸⁵ Påhlsson 2007, s. 34; Se även t.ex. 44 kap. 21 § IL; Jfr avsnitt 2.1.1.

²⁸⁶ Persson Österman 1997, s. 95.

²⁸⁷ Persson Österman 1997, s. 68.

²⁸⁸ Jfr Melz 1986, s. 330.

²⁸⁹ Jfr Persson Österman 1997, s. 72.

²⁹⁰ Persson Österman 1997, s. 68–72.

Enligt Persson Österman bör kontinuitetsprincipen framförallt betraktas som en deskriptiv princip trots att den i viss mån är möjlig att betrakta som en normativ princip. Den kan anses vara en deskriptiv princip på så sätt att den föreskriver en viss rättsföljd.²⁹¹ Kontinuitetsprincipen är ur detta perspektiv ett samlingsbegrepp för en rättsföljd som lagstiftaren valt att tillämpa för att utmärka vilka transaktioner som kan befrias från beskattning i en situation utan att för den delen undanta skatteobjektet från skattebasen. IL innehåller ingen bestämmelse som generellt föreskriver att kontinuitet gäller om vissa omständigheter föreligger. Istället finns det bestämmelser här och var för specifika situationer.²⁹² Persson Österman förklarar dock hur kontinuitetsprincipen är möjlig att betrakta också som en normativ princip eftersom den kan anses utgöra en målsättning som innebär att en inkomst som förblir orealiserad trots att en transaktion vidtagits inte ska undgå beskattning helt. Principen föreskriver på så sätt beskattning i det senare ledet. Persson Österman påpekar emellertid att det är problematiskt att betrakta kontinuitetsprincipen som mer än ett deskriptivt samlingsbegrepp för en rättsföljd, vilket han med säkerhet menar att den i alla fall är.²⁹³

Det är enligt Persson Österman något oklart om kontinuitet som rättsföljd ska betraktas som en skatteskärpning, en skattelättnad eller helt enkelt en följd av det inkomstbegrepp som lagstiftaren har valt. Vid införandet av kontinuitet vid benefika överlåtelser innebar kontinuitetsprincipen en skatteskärpning eftersom alternativet vid den tidpunkten ofta var fullständig skattefrihet. Idag anses alternativet istället vara beskattning enligt realisationsprincipen, varför kontinuitetsprincipen kan betraktas som en skattelättnad. Gränsdragningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen hänger idag dessutom till stor del ihop med lagstiftarens val av inkomstbegrepp och gränsdragningen mellan avyttringar och gåvor.²⁹⁴

²⁹¹ Persson Österman 1997, s. 55.

²⁹² Exempelvis 44 kap. 21 § IL.

²⁹³ Persson Österman 1997, s. 55 f.

²⁹⁴ Persson Österman 1997, s. 67.

4.4.2 Skäl för kontinuitet

Som framgår ovan utgör realisationsprincipen utgångspunkten för beskattningstidpunkt i inkomstslaget kapital. Av denna anledning är det relevant att redogöra för vilka skäl det finns att tillämpa kontinuitetsprincipen istället. Avsnittet ovan redogör för skäl för att tillämpa realisationsprincipen. Dessa skäl kan i en konkret situation vägas mot skälen nedan för att avgöra lämpligt val av beskattningstidpunkt.

Kontinuitetsprincipen är enligt Persson Österman en norm utan ett självklart tillämpningsområde. Han menar att det bästa skälet för att tillämpa kontinuitetsprincipen är neutralitetsprincipen. Med detta menar han att kontinuitetsprincipen utgör en lämplig rättsföljd i det fall beskattningen annars skulle förhindra transaktioner som lagstiftaren av någon anledning inte vill hindra.²⁹⁵ Han menar att valet mellan att ge kontinuitetsprincipen genomslag eller inte bör styras av målsättningen att skattesystemet ska vara så effektivt som möjligt.²⁹⁶ Dessutom menar han att neutralitetsnormen innebär att när en norm väl införts bör den genomföras konsekvent, vilket innebär att i de fall kontinuitet ansetts vara en lämplig rättsföljd bör den få konsekvent genomslag.²⁹⁷

Persson Österman gör utifrån neutralitetsnormen en uppdelning mellan kontinuitetsprincipens potentiella genomslag i frivilliga respektive ofrivilliga situationer. Uppdelningen har utgångspunkt i Ramsayregelns antagande att beskattningen bör ske med beaktande av transaktioners differentierade elasticitet.²⁹⁸ Frivilliga transaktioner har en hög elasticitet eftersom beskattningen har en stor möjlighet att påverka om skattskyldiga vidtar dem eller inte. Ofrivilliga transaktioner har däremot en låg elasticitet eftersom de kommer inträffa oavsett beskattningen. Även transaktioner som medför en reell förändring av den skattskyldiges position i någon mening antas ha låg elasticitet.²⁹⁹

²⁹⁵ Persson Österman 1997, s. 52.

²⁹⁶ Persson Österman 1997, s. 100.

²⁹⁷ Persson Österman 1997, s. 53.

²⁹⁸ Se avsnitt 2.1.4.

²⁹⁹ Persson Österman 1997, s. 108.

Persson Österman menar att det finns starka skäl att tillämpa kontinuitet i situationer där elasticiteten är hög, alltså i situationer då den enskildes handling i stor utsträckning kan komma att påverkas av handlingsalternativens differentierade beskattningskonsekvenser. Samhällseffektiviteten främjas i sådana situationer av att beskattningen genom kontinuitet blir uppskjuten eftersom individen har större incitament än annars att genomföra transaktionen. Den skattskyldige når genom sådan framskjutning inga större skattevinster i slutändan och behovet att utlösa beskattning direkt vid transaktionen är därför litet.³⁰⁰ Det finns alltså goda skäl att tillämpa kontinuitet i sådana situationer för att undvika de inlåsnings effekter som realisationsprincipen kan ha.³⁰¹ Transaktioner där den skattskyldige har flera alternativa handlingssätt för att uppnå samma syfte har naturligt hög elasticitet. Det framstår därmed som ineffektivt att beskatta en transaktion om den skattskyldige genom andra medel kan uppnå samma syfte skattefritt.³⁰² Persson Österman ger en mängd exempel på transaktioner som mot denna bakgrund antas vara skatte känsliga eftersom de är frivilliga och inte har en stor reell påverkan. Bl.a. nämner han överlåtelser inom familjen och ombildning av företag. Utifrån Ramsayregeln formulerar Persson Österman ett antal regler för vilka händelser och transaktioner som bör utlösa beskattning i ett effektivt inkomstskattesystem. Ofrivilliga händelser bör utlösa beskattning framför frivilliga. Händelser som innebär en reell förändring av den skattskyldiges position bör beskattas före händelser som inte innebär en sådan förändring.³⁰³

Persson Österman antar att benefika transaktioner generellt har låg elasticitet, d.v.s. låg skatte känslighet. Han baserar antagandet på att gåvor alltid har till syfte att åstadkomma en förmögenhetsöverföring mellan två skattesubjekt.³⁰⁴ Transaktionen har därmed i vart fall delvis ett annat syfte än skattelindring, därav bör beskattningskonsekvensen inte vara avgörande för skattesubjektets

³⁰⁰ Persson Österman 1997, s. 143.

³⁰¹ Jfr avsnitt 4.3.1.

³⁰² Persson Österman 1997, s. 109.

³⁰³ Persson Österman 1997, s. 108 f.

³⁰⁴ Förmögenhetsöverföring är en del av det civilrättsliga gåvobegreppet, se avsnitt 4.2.1.

val mellan att genomföra transaktionen eller inte.³⁰⁵ Flertalet benefika transaktioner är dessutom ofrivilliga och har därmed en låg elasticitet, dessa faller dock utanför uppsatsens avgränsning.³⁰⁶ Onerösa transaktioner antar Persson Österman däremot generellt ha hög elasticitet, d.v.s. hög skattekänslighet. Vid onerösa transaktioner antar han att skillnader i beskattning av handlingsalternativ för samma realekonomiska mål ("skattekil vid inkomstallokering") påverkar den skattskyldiges val i större utsträckning. Beskattning av sådana transaktioner får därmed effekten att de inte kommer att vidtas i samma utsträckning som annars, eventuellt till förmån för lägre beskattade transaktioner. Han antar att näringslivet kommer att underlåta att vidta transaktioner mot en sådan bakgrund. Persson Österman utgår från att det vid icke-benefika omstruktureringar finns större incitament för den skattskyldige att inkomstallokera eftersom sådana transaktioner äger rum inom den ägarkontrollerade sektorn.³⁰⁷ Sådana transaktioner innebär nämligen inte någon realekonomisk skillnad för den skattskyldige (den fysiska personen i en oäkta koncern) eftersom dennes totala egendomsmassa förblir av samma storlek. Vid en benefik överlåtelse däremot sker en förmögenhetsöverföring vilket nödvändigtvis gör ägaren mindre förmögen. Alla transaktioner inom den ägarkontrollerade sektorn är därmed möjliga att betrakta som onerösa. Persson Österman konstaterar att näringslivet är i behov av att kunna genomföra omstruktureringar och generationsskiften på gynnsamma villkor. Han menar att skattemässigt gynnsamma villkor är nödvändiga eftersom skattskyldiga annars skulle undvika samhällsekonomiskt nödvändiga ombildningar och omstruktureringar. Han framför även hur sådana gynnsamma villkor är vanliga inom i princip samtliga av västvärldens skattesystem. Han menar att det av denna anledning går att säga att det finns ett "trängande närmast universellt behov" av kontinuitetslösningar i sådana fall.³⁰⁸

³⁰⁵ Persson Österman 1997, s. 101 f.

³⁰⁶ Se avsnitt 1.3.

³⁰⁷ Persson Österman 1997, s. 101.

³⁰⁸ Persson Österman 1997, s. 100 f.

Andra forskare har anfört skäl vid sidan av neutralitetsprincipen som grund för beskattning enligt kontinuitetsprincipen. Silfverberg menar att bristande betalningsförmåga är ett skäl att inte inkomstbeskatta gåvor. En gåva är sällan förenad med likvida medel att betala skatt med. Det kan invändas att mottagaren har möjlighet att omsätta gåvan i utbyte mot likvida medel, men Silfverberg framför att det i många fall är olämpligt att omedelbart realisera en gåva eftersom det sällan bör överensstämja med givarens önskemål.³⁰⁹ Eftersom en överföring sker från givaren till mottagaren vid gåva så får givaren ingen betalningsförmåga genom transaktionen. Det är därav motiverat att inte beskatta givaren vid gåva.³¹⁰ Även vid vederlagsfria överföringar av hel verksamhet är kontinuitetsprincipen tillämplig.³¹¹ Precis som vid benefika transaktioner saknas ersättning som kan tänkas ge den skattskyldige betalningsförmåga. Samma argument är möjligt att applicera på vissa onerösa situationer då ersättningen inte består i likvida medel, t.ex. byte. Vid införandet av den eviga kapitalvinstbeskattningen anförde näringslivets representanter att omplaceringsdispositioner inte medför att kapital frigörs för beskattning. Även Departementschefen menade att beskattning av sådana transaktioner kunde medföra inlåsnings effekter för strukturrationaliseringar inom näringslivet. Därav infördes vissa regler med innebörden att omplaceringar inte beskattas direkt utan istället övergick de ursprungliga ingångsvärdena på den nya tillgången.³¹² I senare förarbeten menade Departementschefen att exempelvis transaktioner där skattskyldiga dels avyttrat en bostad, dels köpt en ny bostad inte var jämförliga med transaktioner i allmänhet. Eftersom den skattskyldige inte har pengar att betala skatten med vid avyttringen menade Departementschefen att bostadsbyte inte bör betraktas som en vinstrealisation.³¹³ Persson Österman menar att dessa resonemang stödjer idén om betalningsförmågans nödvändighet för beskattning, d.v.s. skatteförmågeprincipen och realisationsprincipens andra komponent.³¹⁴

³⁰⁹ Silfverberg 1992, s. 53.

³¹⁰ Jfr Melz 1986, s. 332.

³¹¹ Pelin 1993, s. 115; Jfr Persson Österman 1997, s. 98.

³¹² Melz 1986, s. 33.

³¹³ Prop. 1993/94:45 s. 36; Jfr Persson Österman 1997, s. 167 f.

³¹⁴ Persson Österman 1997, s. 167 f.

Vid sidan av skälen för att tillämpa kontinuitetsprincipen finns det oundvikliga skäl emot att göra detsamma. För att tydligt illustrera principens potentiella genomslag är även dessa skäl relevanta att redogöra för. Melz betraktar subjektprincipen som grundläggande vid inkomstbeskattningen och redogör för ett antal situationer där det finns principiella och praktiska avvikelser från principen. Han menar att kontinuitetsprincipen utgör en klar avvikelse från subjektprincipen eftersom den innebär att en skattskyldig kan överlåta värdestegring hos egendom som uppstått under dennes innehavandetid till en annan skattskyldig.³¹⁵ Eftersom kontinuitetsprincipen följaktligen innebär att en skattskyldig kan erlægga skatt för värdeökningar som skett innan dennes innehavandetid strider den mot subjektprincipen. Även Persson Österman betraktar dem som motstridiga principer.³¹⁶ I situationer där beskattningen är beroende av tillgångens karaktär uppstår genom kontinuitet dessutom incitament för individen att omklassificera inkomster.³¹⁷ Genom kontinuitetsprincipen kan nämligen en tillgång flyttas mellan skattesubjekt utan att utlösa beskattning i det första ledet och beroende på tillgångens kategorisering hos de olika subjekten eventuellt omklassificeras. Det uppstår därmed en potentiellt negativ situation eftersom kontinuitetsprincipen utgör ett lägre beskattat (för närvarande) alternativ jämfört med att tillämpa realisationsprincipen. Persson Österman framför dessa skatteanpassningsmöjligheter som den andra sidan av möjliggörandet av skattefria transaktioner. Viljan att möjliggöra samhällseffektiva transaktioner utan beskattning för att öka incitamenten att vidta dem kan få följden att transaktionerna vidtas endast av skattemässiga skäl.³¹⁸

Sammanfattningsvis talar framförallt neutralitetsskäl för att ge kontinuitetsprincipen genomslag och inte betrakta avyttringen som det relevanta rekvisitet för att utlösa beskattning utan förlägga beskattningstidpunkten senare. Skälen som talar emot att ge kontinuitetsprincipen genomslag tar främst sikte på subjektivitetsprincipen och möjligheterna att skatteplanera.

³¹⁵ Melz 1992, s. 466.

³¹⁶ Persson Österman 1997, s. 95 f.

³¹⁷ Persson Österman 1997, s. 103.

³¹⁸ Jfr Persson Österman 1997, s. 102 f.

4.4.3 Metod för kontinuitet

Kontinuitetsprincipen som rättsföljd innebär som ovan framgår bl.a. att beskattningen skjuts till en tidpunkt efter avyttringstidpunkten. Melz benämner även kontinuitetsprincipen som en form av överföringsmetod.³¹⁹ En tillämpning av kontinuitetsprincipen innebär enligt detta synsätt en överföring av skatteposition mellan olika skattesubjekt respektive skatteobjekt som resulterar i en senareläggning av beskattningstidpunkten. En central fråga är givetvis hur denna överföring sker skattetekniskt.

Benefika transaktioner tillhör som utgångspunkt det skattefria området. Kontinuitet har sedan 1967 varit grunden för beskattningen av benefika överlåtelser.³²⁰ Tillämpning av kontinuitetsprincipen vid gåvor innebär att gåvomottagaren övertar gåvogivarens skattemässiga restvärden och försätts i en likartad skattesituation.³²¹ Med andra ord förs givarens latent skatteskuld över till mottagaren.³²² Tillämpningen innebär att värdestegring från och med ett oneröst förvärv beskattas vid närmsta följande onerösa förvärv, oavsett vilka benefika transaktioner som sker däremellan.³²³ Kontinuitet uppkommer genom att mottagaren inte ska ta upp gåvan och givaren inte ska göra avdrag för gåvan samtidigt som mottagaren inträder i givarens skattemässiga position.³²⁴ Bild 6 visar hur detta skattetekniskt går till.

Transaktionsinformation	
Betald ersättning	0 kr
Givarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr

Kapitaltillgång X	Kapitaltillgång X
+ 0 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= - 1 000 000 kr	= 1 000 000 kr

Bild 6

³¹⁹ Melz 1986, s. 343.

³²⁰ Mels 1986, s. 362.

³²¹ Pelin 1993, s. 245; Jfr 44 kap. 21 § IL.

³²² Silfverberg 1992, s. 92.

³²³ Melz 1986, s. 380.

³²⁴ 8 kap. 2 § IL respektive 9 kap. 2 § IL; 44 kap. 21 § IL; Pelin 1993, s. 245; Krzymowska 2018, s. 63.

Onerösa transaktioner är som utgångspunkt skattepliktiga. I onerösa situationer uppkommer kontinuitet genom överföringar. Överföring kan ske mellan skattesubjekt på så sätt att ersättningen och säljarens omkostnadsbelopp är lika stora. På så sätt uppstår det ingen kapitalvinst hos säljaren och köparens omkostnadsbelopp blir detsamma som säljarens omkostnadsbelopp var. Överlåtelsen får följden att ingen beskattning sker vid överlåtelse tillfället men att tillgången beskattas vid köparens framtida avyttring där köparen får göra ett avdrag som motsvarar ersättningen i den första transaktionen, d.v.s. säljarens tidigare omkostnadsbelopp. Överföring kan ske mellan skatteobjekt på så sätt att ett skattesubjekts omkostnadsbelopp för en tillgång anses motsvara dennes omkostnadsbelopp för en annan tillgång. Även i detta fall blir följden att ingen beskattning sker vid överlåtelse tillfället men att tillgången beskattas vid en framtida avyttring av den nya tillgången där skattesubjektet får göra ett avdrag som motsvarar omkostnadsbeloppet för den tidigare tillgången.³²⁵ Kontinuitet möjliggör på så sätt återinvestering i ett skatteobjekt av samma typ till samma storlek som den ursprungliga investeringen. Om beskattning hade utlösts direkt hade den skattskyldige inte haft möjlighet att investera samma belopp eftersom en del hade försvunnit genom beskattning. Bilderna nedan visar hur detta skattetekniskt går till. Bild 7.1 visar hur överföring kan ske mellan två skattesubjekt avseende en kapitaltillgång (kapitaltillgång X). Bild 7.2. visar hur överföring kan ske mellan två skatteobjekt (från kapitaltillgång X till kapitaltillgång Y) för samma skattesubjekt.

Transaktionsinformation	
Betald ersättning	1 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr

Kapitaltillgång X	Kapitaltillgång X
+ 1 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 1 000 000 kr

Bild 7.1

Transaktionsinformation	
Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr

Kapitaltillgång X	Kapitaltillgång Y
+ 1 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 1 000 000 kr

Bild 7.2

³²⁵ Jfr Ståhl 2005, s. 41.

4.4.4 Omfattning av kontinuitet

Avsnitten ovan klargör vad kontinuitet innebär som rättsföljd, när kontinuitet bör få genomslag samt hur kontinuitet sker genom olika metoder. Nästa naturliga aspekt att redogöra för blir därmed vilken omfattning kontinuitet kan få i dessa sammanhang.

Persson Österman gör en indelning av kontinuitet i tre kategorier: värdekontinuitet, karaktärskontinuitet och verksamhetskontinuitet.³²⁶ Värdekontinuitet avser överföring av de skattemässiga värdena. Innehavaren av en tillgång har ett skattemässigt omkostnadsbelopp knutet till tillgången som motsvarar vad denne betalade för tillgången.³²⁷ Värdekontinuitet innebär att det omkostnadsbelopp som innehavaren kan tillgodogöra sig vid en avyttring överförs på den nye innehavaren. Syftet med värdekontinuitet är att undvika skatteunddraganden vid överföringar som inte utlöser beskattning.³²⁸ Genom värdekontinuitet upprätthålls den upplupna skatten även hos den nye innehavaren. Karaktärskontinuitet avser överföring av skatterättslig karaktär. Skatterättsligt har olika typer av tillgångar och skulder olika karaktär. Karaktären styr enligt vilka skatteregler både avkastning och kapitalvinst beskattas.³²⁹ T.ex. beskattas kvalificerade andelar annorlunda än andelar i allmänhet.³³⁰ Frågan om karaktärskontinuitet rör vad som händer med tillgångar och skulders karaktär när de överförs. Om karaktärskontinuitet råder så ändrar inte tillgången eller skulden skatterättslig karaktär vid överlåtelse eller annan förändring.³³¹ Ett syfte med karaktärskontinuitet är att den skattskyldiges dispositioner inte ska ändra beskattningen av tillgången eller skulden. Det finns således en neutralitetstanke bakom karaktärskontinuitet.³³² Persson Österman menar att de särskilda syften som motiverar olika karaktär hos olika tillgångar och skulder

³²⁶ Persson Österman 1997, s. 68.

³²⁷ Jfr avsnitt 2.2.1.

³²⁸ Persson Österman 1997, s. 71.

³²⁹ Persson Österman 1997, s. 68.

³³⁰ Jfr avsnitt 2.2.1 och 2.2.2.

³³¹ Persson Österman 1997, s. 69 f.

³³² Jfr avsnitt 2.1.4.

riskerar att förbises om kontinuitet inte råder. Både värde- och karaktärskontinuitet kan således komma att övertas av ett skattesubjekt från ett annat skattesubjekt vid en transaktion som inte utlöser beskattning. Verksamhetskontinuitet skiljer sig från de andra typerna på så sätt att det utgör ett krav snarare än en följd. Verksamhetskontinuitet avser ett krav på att verksamhet fortsatt bedrivs på samma sätt för att inte utlösa beskattning, det är därmed ett krav för att värde- och karaktärskontinuitet ska inträda.³³³

Persson Österman menar att kontinuitetsprincipen genom värdekontinuitet medger överflyttning av obeskattade vinster, han benämner dessa skattekrediter.³³⁴ Skattekrediterna är det som kvarstår trots att beskattningstidpunkten har skjutits upp.³³⁵ Detta sätt att betrakta upplupen vinst bygger på realisationsprincipen som utgångspunkt.³³⁶ När undantag görs från huvudregeln betraktas den undantagna vinsten som ett "lån" från staten som vid en senare tidpunkt, nästkommande realisation, ska beskattas. Mutén framför två definitioner av skattekrediter: en objektiv definition och en normativ. Den objektiva definitionen innebär att skatten har blivit bestämd till sin storlek men att anstånd givits med betalningen. Den normativa definitionen innebär att det finns avvikelser mellan tidpunkten för skatteförmåga och skattebetalning på ett sådant sätt att en kredit kan anses föreligga.³³⁷ Persson Österman klassificerar den normativa definitionen av skattekredit i fyra kategorier.³³⁸ Två av dessa är relevanta för inkomstslaget kapital. Den första är orealiserade värdesteoringar. Sådana skattekrediter uppstår på grund av realisationsprincipen. När beskattning sker först vid realisation erhåller således den skattskyldige en räntefri skattekredit.³³⁹ Denna typ av skattekrediter uppstår alltså nödvändigtvis av tillämpningen av realisationsprincipen.³⁴⁰ Den andra är uppskov. Uppskov uppstår när den skattepliktiga vinsten beräknas vid ett tillfälle som infaller tidigare än beskattningen eftersom anstånd beviljas för betalningen.

³³³ Persson Österman 1997, s. 70 ff.

³³⁴ Persson Österman 1997, s. 67.

³³⁵ Persson Österman 1997, s. 95.

³³⁶ Persson Österman 1997, s. 67.

³³⁷ Mutén 1959, s. 122; Jfr Persson Österman 1997, s. 78.

³³⁸ Persson Österman 1997, s. 79.

³³⁹ SOU 1989:33 del I, s. 56; Persson Österman 1997, s. 79.

³⁴⁰ Persson Österman 1997, s. 79.

Persson Österman menar att detta är den vanligaste typen av skattekredit och att nästan alla skattekrediter kan hänföras till denna kategori. Persson Österman redogör för två sätt att se på denna kredit. Å ena sidan är det möjligt att hävda att inkomsten är realiserad. Å andra sidan är det möjligt att hävda att dessa regler inriktar sig på situationer där en direkt återinvestering sker i samma typ av tillgång och att någon ”faktisk” realisation därmed inte skett. Det andra synsättet hänger samman med realisationsprincipen och innebär att det inte är någon skillnad från den första typen av skattekredit. Kontinuitetsprincipen innebär alltså att värden inte ska tas upp till beskattning direkt vid avyttring utan istället ska föras över till ett annat skattesubjekt eller skatteobjekt och därmed blir att betrakta som krediter.³⁴¹

4.4.5 Kontinuitet och fusionsdirektivet

Läsaren är i detta skede bekant med såväl fusionsdirektivets syfte och innehåll som kontinuitetsprincipens innebörd. Det är därmed lämpligt att se vad den juridiska forskningen säger om dess inbördes förhållande. Ståhl utvärderar hur fusionsdirektivets syfte och innehåll förhåller sig till kontinuitetsprincipen. Ståhl menar att flera delar av fusionsdirektivet ger uttryck för att kontinuitetsprincipen ska få genomslag. På ägarnivå menar hon att direktivets kontinuitetsmetod innebär att skattesubjektet hela tiden är detsamma (ägaren) medan det skattemässiga övervärdet flyttas från ett skatteobjekt (de avyttrade andelarna) till ett annat skatteobjekt (de mottagna andelarna).³⁴² Kontinuitet råder alltså mellan de skattemässiga värdena, d.v.s. skattekrediter flyttas mellan skatteobjekt. Ståhl ställer sig av denna anledning frågan om och i så fall i vilken utsträckning direktivet tillåter att det vid den fortsatta beskattningen av de mottagna andelarna det får beaktas att ett andelsbyte skett eller om strikt kontinuitet ska råda vid beskattningen av de mottagna andelarna.³⁴³

³⁴¹ Persson Österman 1997, s. 91 f.

³⁴² Ståhl 2005, s. 305.

³⁴³ Jfr Ståhl 2005, s. 305.

Ståhl tolkar artikel 8.4 i direktivet³⁴⁴ som ett krav på absolut värdekontinuitet med innebörden att det skattemässiga värdet för de mottagna andelarna i ett andelsbyte varken får vara lägre eller högre än det skattemässiga värdet för de bortbytta andelarna.³⁴⁵ I en svensk kontext menar Ståhl att begreppet ”skattemässiga värden” som det definieras i artikel 8.7 i direktivet³⁴⁶ inkluderar den upptagna ersättningen och omkostnadsbeloppet. Dessa ska alltså motsvara varandra eftersom de enligt hennes tolkning varken får sättas högre eller lägre. Ståhl ställer sig tveksam till om överföring av sparad utdelningsutrymme och dylika belopp är en fråga om värde- eller karaktärskontinuitet. Det sparade utdelningsutrymmet påverkar nämligen inte hur stor kapitalvinsten är utan endast hur stor den faktiska skatten är. Ståhl menar att dessa av denna anledning eventuellt inte är inkluderade i begreppet ”skattemässigt värde” eftersom de inte avser ”det belopp från vilken en eventuell vinst eller förlust beräknas”.³⁴⁷ I så fall innebär det att direktivet inte innebär ett krav på absolut värdekontinuitet avseende dessa belopp enligt resonemanget ovan.³⁴⁸ Hon utreder av denna anledning om beloppen istället kan vara föremål för karaktärskontinuitet. Ståhl menar att artikel 8.6 i direktivet³⁴⁹ kan anses vara ett uttryck för ett krav på karaktärskontinuitet eftersom artikeln anger att medlemsstaterna får beskatta en överlåtelse av de mottagna andelarna ”på samma sätt” som de bortbytta andelarna. Hon menar dock att artikelns karaktär av en rättighet för medlemsstaten talar för att den bör tolkas som att den innebär en tillåtelse för medlemsstaten att beskatta den framtida överlåtelse av de mottagna andelarna och inte som ett krav på att det måste ske på exakt samma sätt.³⁵⁰ Ståhl menar att direktivet därmed inte kräver att beskattningen av de mottagna andelarna sker på exakt samma sätt som de bortbytta andelarna hade beskattats. Hon menar t.ex. att det är rimligt att den rådande skattesatsen vid avyttringen används och inte den rådande skattesatsen vid andelsbytet. Hon

³⁴⁴ Nuvarande artikel 8.4 är dåvarande artikel 8.2 1 st.

³⁴⁵ Ståhl 2005, s. 306; Jfr avsnitt 4.4.4.

³⁴⁶ Nuvarande artikel 8.7 är dåvarande artikel 8.2 3 st.

³⁴⁷ Ståhl 2005, s. 307 f.

³⁴⁸ Jfr Ståhl 2005, s. 307.

³⁴⁹ Nuvarande artikel 8.4 är dåvarande artikel 8.2 2 st.

³⁵⁰ Ståhl 2005, s. 308.

menar av denna anledning att direktivet inte ställer något krav på absolut karaktärskontinuitet. Hon menar att direktivtextens allmänna karaktär medger att medlemsstaterna anpassar kontinuitetslösningen efter det nationella skattesystemet. Ståhl framför att detta dock inte innebär total handlingsfrihet vid utformningen. Hon menar att det måste strida mot direktivets syfte att försämra andelarnas värde för den enskilda endast på grund av andelsbytet. Karaktärsförändringar som inträffat enbart med grund i andelsbytet och leder till en mindre förmånlig beskattning jämfört med de bortbytta andelarna är därmed i konflikt med direktivets övergripande syfte att undanröja skattehinder för gränsöverskridande andelsbyten.³⁵¹ Ståhl menar att om de nationella reglerna innebär att den skattskyldige förlorar skatteförmåner, så som sparutdelningsutrymme, just på grund av innehavet så kan det anses strida mot direktivets krav att andelarna ska beskattas ”på samma sätt”.³⁵² Sammantaget menar Ståhl dock att risken att nationell rätt är i konflikt med direktivet är mindre avseende frågor om beskattningen av de mottagna andelarna hos delägaren. Direktivet innebär att skattefriheten vid andelsbytet ska återtas genom kontinuitet men hur systemet för detta utformas har till stor del överlämnats till medlemsstaterna.³⁵³

³⁵¹ Ståhl 2005, s. 308 ff.

³⁵² Ståhl 2005, s. 312.

³⁵³ Ståhl 2005, s. 377 f.

5 Analys

5.1 Inledning

Som framgår av dispositionen innehåller detta kapitel en analys med ambitionen att i tur och ordning besvara uppsatsens frågeställningar. Avsnitt 5.2 behandlar uppsatsens första frågeställning och innehåller en diskussion om vilka beskattningsoptioner som finns att tillgå ur ett teoretiskt perspektiv vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Avsnitt 5.3 behandlar uppsatsens andra frågeställning och innehåller en diskussion om kontinuitetsprincipens genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar enligt gällande rätt. Avsnitt 5.4 behandlar uppsatsens tredje frågeställning och innehåller en diskussion om kontinuitetsprincipens potentiella genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Nästa kapitel presenterar de slutsatser som analysen föranleder i förhållande till uppsatsens syfte och frågeställningar.

Analysen tar avstamp i uppsatsens deskriptiva delar och avser diskutera vad som framgår ovan utan överflödiga upprepningar. Frågeställningarna är således besvarade med stöd i det material som uppsatsen redogör för men innehåller inga direkta hänvisningar dit. Istället innehåller analysen tillbakavisande hänvisningar i fotnoter för den läsare som önskar härleda resonemangen ytterligare. Analysen innehåller mina egna resonemang utifrån det presenterade materialet. Uppsatsens material utgör därmed förutsättningarna och begränsningarna för vilken diskussion som är möjlig för mig att föra.

Jag vill i detta sammanhang påminna om att uppsatsen inte syftar till att utreda om HFD:s slutsats i förhandsbeskedet är korrekt. Analysen ämnar inte diskutera förhållandet mellan gemensamma andelsbyten och definitionen av andelsbyte i 48 a kap. IL utan endast periodiseringsfrågan som sådan. HFD:s resonemang utgör dock grunden för diskussionen av kontinuitetsprincipens genomslag både i gällande rätt och potentiellt.

5.2 Beskattningsalternativ

5.2.1 Utgångspunkter

Uppsatsens första frågeställning är vilka beskattningsalternativ som i teorin finns att tillgå vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Frågan tar sikte på dels vilka beskattningsalternativ som gällande rätt föreskriver, dels vilka beskattningsalternativ som därutöver anses vara möjliga och rimliga enligt praxis och doktrin. Som framgår av den deskriptiva delen finns det som utgångspunkt två beskattningstidpunkter i inkomstslaget kapital: avyttringstidpunkten eller vid en senare tidpunkt. Både Melz och Krzymowska menar att en beskattningstidpunkt före avyttringstidpunkten inte är aktuell i inkomstslaget kapital trots att det i teorin är möjligt att konstruera en sådan. Eftersom normen om uttagsbeskattning inte är tillämplig i inkomstslaget kapital är det inte heller meningsfullt att analysera en sådan tidpunkt som teoretiskt möjlig och rimlig.³⁵⁴

Beskattning enligt realisationsprincipen utgör utgångspunkten vid beskattning av kapitalvinster enligt både praxis och doktrin. Framskjuten beskattning vid en senare tidpunkt utgör en undantagsreglering enligt 48 a kap. IL och praxis.³⁵⁵ Jag har valt att dela upp diskussionen om framskjuten beskattning enligt kontinuitetsprincipen i två delar. Den första delen beskriver det alternativ som SRN föreskriver i förhandsbeskedet och innebär att det gemensamma andelsbytet beskattas som ett enda andelsbyte enligt 48 a kap. IL. Den andra delen beskriver det alternativ som HFD föreskriver i förhandsbeskedet och innebär att det gemensamma andelsbytet beskattas som flera separata andelsbyten enligt 48 a kap. IL. Kontinuitetsprincipen får alltså olika stort genomslag avseende reglernas tillämpningsområde i de två alternativen varav det är störst i SRN:s alternativ. De nästkommande avsnitten presenterar beskattning enligt respektive alternativ var för sig och illustrerar skillnaderna mellan dem genom beskattning av en exempeltransaktion.

³⁵⁴ Jfr avsnitt 4.3.1 och 4.3.2.

³⁵⁵ Jfr HFD:s resonemang i avsnitt 3.3.

5.2.2 Realisationsprincipen

Beskattning enligt realisationsprincipen innebär att eventuell kapitalvinst med anledning av andelsbytet ska tas upp till beskattning vid andelsbytet. Som framgår ovan är detta utgångspunkten för beskattning av kapitalvinster, det utgör således den huvudregel som ska tillämpas för det fall ingen undantagsreglering är tillämplig. Sådan beskattning är föreskriven i 44 kap. 26 § IL. Alternativet är således del av gällande rätt och praktiskt tillämpligt.

Bilderna nedan illustrerar beskattning av en exempeltransaktion. Bild 8.1 presenterar förutsättningarna för transaktionen. Den skattskyldige innehar kvalificerade andelar i fyra fåmansföretag (företag A–D) och har ett omkostnadsbelopp om 1 000 000 kr för respektive företag. Den skattskyldige byter samtliga andelar i samtliga företag mot samtliga andelar i det köpande företaget (företag H). Samtliga andelar i företag H har ett marknadsvärde om 8 000 000 kr. En fjärdedel av ersättningen avser ersättning för respektive företag A–D.

Transaktionsinformation	A	Transaktionsinformation	B
Betald ersättning	2 000 000 kr	Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens gränsbelopp	1 500 000 kr
Transaktionsinformation	C	Transaktionsinformation	D
Betald ersättning	2 000 000 kr	Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	100 000 kr	Säljarens gränsbelopp	2 000 000 kr

Bild 8.1

Bild 8.2 presenterar beräkningar av kapitalvinster avseende respektive byte. Differensen mellan respektive ersättning och omkostnadsbelopp för företag A–D utgör den skattskyldiges kapitalvinst. Kapitalvinsten är 1 000 000 kr per företag och den totala kapitalvinsten uppgår följaktligen till 4 000 000 kr.

Andelar i företag A	Andelar i företag B
+ 2 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 1 000 000 kr	= 1 000 000 kr
Andelar i företag C	Andelar i företag D
+ 2 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 1 000 000 kr	= 1 000 000 kr

Bild 8.2

Eftersom andelarna i företag A–D är kvalificerade ska kapitalvinsten tas upp till beskattning enligt 57 kap. IL. Den skattskyldige har olika gränsbelopp för varje företag och det måste därför ske fyra olika uppdelningar mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Bild 8.3 visar hur varje kapitalvinst ska fördelas mellan inkomstlagen. Sammanlagt är 3 100 000 kr hänförligt till inkomstlaget kapital och 900 000 kr hänförligt till inkomstlaget tjänst.

Kapitalvinst A	Kapitalvinst B	Kapitalvinst C	Kapitalvinst D
Inkomstlaget kapital	Inkomstlaget kapital	Inkomstlaget kapital	Inkomstlaget kapital
Tjänstebelopp	Tjänstebelopp	Tjänstebelopp	Tjänstebelopp
Särskild post i inkomstlaget tjänst	Särskild post i inkomstlaget tjänst	Särskild post i inkomstlaget tjänst	Särskild post i inkomstlaget tjänst
Kapitalbelopp	Kapitalbelopp	Kapitalbelopp	Kapitalbelopp
Inkomstlaget kapital	Inkomstlaget kapital	Inkomstlaget kapital	Inkomstlaget kapital

Ta upp till beskattning	
Inkomstlaget kapital	3 100 000 kr
Inkomstlaget tjänst	900 000 kr

Bild 8.3

5.2.3 Fullständig kontinuitet

Beskattning som ger kontinuitetsprincipen fullständigt genomslag innebär att eventuell kapitalvinst med anledning av andelsbytet inte ska tas upp till beskattning omedelbart det beskattningsår som andelsbytet sker utan först när den skattskyldige avyttrar de mottagna andelarna. Att genomslaget är fullständigt innebär att kontinuitetsprincipen ges ett stort tillämpningsområde. Enligt detta alternativ är reglerna om uppskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL direkt tillämpliga vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Alternativet innebär således att transaktionen betraktas som ett enda andelsbyte för vilket det ska beräknas ett gränsbelopp, ett kapitalbelopp samt ett tjänstebelopp. Beskattning som ger kontinuitetsprincipen fullständigt genomslag är det beskattningalternativ som SRN anger i sitt förhandsbesked. Det är således inte ett alternativ som är del av gällande rätt utan är för närvarande endast teoretiskt tillämpligt.

Bilderna nedan illustrerar hur en exempeltransaktion beskattas. Förutsättningarna är desamma som i exemplet ovan. Den skattskyldige innehar kvalificerade andelar i fyra fåmansföretag (företag A–D) och har ett omkostnadsbelopp om 1 000 000 kr för respektive företag. Det totala omkostnadsbeloppet för andelarna i samtliga företag är följaktligen 4 000 000 kr. Den skattskyldige byter samtliga andelar i samtliga företag mot samtliga andelar i det köpande företaget (företag H). Samtliga andelar i företag H har ett marknadsvärde om 8 000 000 kr. En fjärdedel av ersättningen avser ersättning för respektive företag A–D. Företag H övertar vid andelsbytet det sammanräknade gränsbeloppet för företag A–D. Vid ett senare tillfälle avyttrar den skattskyldige de mottagna andelarna i företag H mot en ersättning om 8 000 000 kr.

Transaktionsinformation A		Transaktionsinformation B	
Betald ersättning	2 000 000 kr	Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens gränsbelopp	1 500 000 kr

Transaktionsinformation C		Transaktionsinformation D	
Betald ersättning	2 000 000 kr	Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	100 000 kr	Säljarens gränsbelopp	2 000 000 kr

Transaktionsinformation H	
Betald ersättning	8 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	4 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	4 600 000 kr

Bild 9.1

Eftersom 48 a kap. IL är tillämpligt på hela andelsbytet anses ersättningen motsvara den skattskyldiges omkostnadsbelopp för företag A–D varvid ingen kapitalvinst uppstår. Omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna är 4 000 000 kr vilket motsvarar det som tidigare var den skattskyldiges omkostnadsbelopp för samtliga företag. Vid avyttringen av de mottagna andelarna utgör differensen mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet för företag H den skattskyldiges kapitalvinst. Kapitalvinsten uppgår till 4 000 000 kr.

Andelar i företag A	Andelar i företag B	Andelar i företag C	Andelar i företag D
+ 1 000 000 kr	+ 1 000 000 kr	+ 1 000 000 kr	+ 1 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 0 kr	= 0 kr	= 0 kr

Andelar i företag H
+ 8 000 000 kr
- 4 000 000 kr
= 4 000 000 kr

Bild 9.2

Eftersom andelarna i företag H är särskilt kvalificerade ska kapitalvinsten tas upp till beskattning enligt 57 kap. IL. Den skattskyldige har ett gränsbelopp, ett kapitalbelopp och ett tjänstebelopp. Det måste därför endast ske en uppdelning mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Bild 9.3 visar hur kapitalvinsten ska fördelas mellan inkomstlagen. Sammantaget är 4 000 000 kr hänförligt till inkomstlaget kapital och 0 kr hänförligt till inkomstlaget tjänst.

Kapitalvinst H	
Inkomstlaget kapital	
Tjänstebelopp	
Särskild post i inkomstlaget tjänst	
Kapitalbelopp	
Inkomstlaget kapital	
Ta upp till beskattning	
Inkomstlaget kapital	4 000 000 kr
Inkomstlaget tjänst	0 kr

Bild 9.3

5.2.4 Partiell kontinuitet

Beskattning som ger kontinuitetsprincipen partiellt genomslag innebär att eventuell kapitalvinst med anledning av andelsbytet inte ska tas upp till beskattning omedelbart det beskattningsår som andelsbytet sker utan först när den skattskyldige avyttrar de mottagna andelarna. Att genomslaget är partiellt innebär att kontinuitetsprincipen ges ett litet tillämpningsområde. Enligt detta alternativ är reglerna om uppskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL inte direkt tillämpliga på gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Istället är reglerna tillämpliga på så sätt att det är möjligt att beskatta transaktionen som flera andelsbyten av kvalificerade andelar. Alternativet innebär således att transaktionen betraktas som flera andelsbyten för vilket det ska beräknas flera gränsbelopp, kapitalbelopp och tjänstebelopp. Beskattning som ger kontinuitetsprincipen partiellt genomslag är det beskattningssalternativ som HFD anger i sitt förhandsbesked. Det är således del av gällande rätt och praktiskt tillämpligt.

Bilderna nedan illustrerar hur en exempeltransaktion beskattas. Förutsättningarna för transaktionen är desamma som i de två exemplen ovan. Den skattskyldige innehar kvalificerade andelar i fyra fåmansföretag (företag A–D) och har ett omkostnadsbelopp om 1 000 000 kr för respektive företag. Den skattskyldige byter samtliga andelar i samtliga företag mot samtliga andelar i det köpande företaget (företag H). Samtliga andelar i företag H har ett marknadsvärde om 8 000 000 kr. En fjärdedel av ersättningen utgör ersättning för respektive företag A–D. Vid beskattningen är det nödvändigt att dela in de mottagna andelarna i företag H i fyra grupper som övertar respektive gränsbelopp från företag A–D. Vid ett senare tillfälle avyttrar den skattskyldige de mottagna andelarna i företag H mot en ersättning om 8 000 000 kr.

Transaktionsinformation	A	Transaktionsinformation	B
Betald ersättning	2 000 000 kr	Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens gränsbelopp	1 500 000 kr

Transaktionsinformation	C	Transaktionsinformation	D
Betald ersättning	2 000 000 kr	Betald ersättning	2 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr	Säljarens omkostnadsbelopp	1 000 000 kr
Säljarens gränsbelopp	100 000 kr	Säljarens gränsbelopp	2 000 000 kr

Transaktionsinformation	H	Gränsbelopp	H
Betald ersättning	8 000 000 kr	Andelsbyte A	1 000 000 kr
Säljarens omkostnadsbelopp	4 000 000 kr	Andelsbyte B	1 500 000 kr
Säljarens gränsbelopp	4 600 000 kr	Andelsbyte C	100 000 kr
		Andelsbyte D	2 000 000 kr

Bild 10.1

Eftersom 48 a kap. IL är tillämpligt på varje andelsbyte för sig anses ersättning motsvara den skattskyldiges omkostnadsbelopp för företag A–D varvid inga kapitalvinster uppstår. Omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna är således totalt 4 000 000 kr vilket motsvarar det som tidigare var den skattskyldiges omkostnadsbelopp för samtliga företag. Vid avyttringen av de mottagna andelarna utgör differensen mellan ersättning och omkostnadsbeloppet för företag H den skattskyldiges kapitalvinst. Kapitalvinsten uppgår till 4 000 000 kr.

Andelar i företag A	Andelar i företag H
+ 1 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 1 000 000 kr
Andelar i företag B	Andelar i företag H
+ 1 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 1 000 000 kr
Andelar i företag C	Andelar i företag H
+ 1 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 1 000 000 kr
Andelar i företag D	Andelar i företag H
+ 1 000 000 kr	+ 2 000 000 kr
- 1 000 000 kr	- 1 000 000 kr
= 0 kr	= 1 000 000 kr

Bild 10.2

Eftersom andelarna i företag H är särskilt kvalificerade ska kapitalvinsten tas upp till beskattning enligt 57 kap. 1L. Den skattskyldige har olika gränslöpp, kapitalbelopp och tjänstebelopp för varje företag och det måste därför ske fyra olika uppdelningar mellan inkomstlagen kapital och tjänst. Bild 10.3 visar hur kapitalvinsten ska fördelas mellan inkomstlagen. Sammanlagt är 3 100 000 kr hänförligt till inkomstslaget kapital och 900 000 kr hänförligt till inkomstslaget tjänst.

Kapitalvinst A	Kapitalvinst B	Kapitalvinst C	Kapitalvinst D
Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital
Tjänstebelopp	Tjänstebelopp	Tjänstebelopp	Tjänstebelopp
Särskild post i inkomstslaget tjänst	Särskild post i inkomstslaget tjänst	Särskild post i inkomstslaget tjänst	Särskild post i inkomstslaget tjänst
Kapitalbelopp	Kapitalbelopp	Kapitalbelopp	Kapitalbelopp
Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital	Inkomstslaget kapital

Ta upp till beskattning	
Inkomstslaget kapital	3 100 000 kr
Inkomstslaget tjänst	900 000 kr

Bild 10.3

5.3 Kontinuitetsprincipens genomslag i gällande rätt

5.3.1 Utgångspunkter

Den andra frågeställningen är vilket genomslag kontinuitetsprincipen får vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar enligt gällande rätt. Med fullständigt respektive partiellt genomslag avses som nämnt i vilken mån reglerna ger uttryck för kontinuitetsprincipen. Med andra ord innebär att kontinuitetsprincipen har genomslag att reglerna är influerade av kontinuitetsprincipen på så sätt att de ger uttryck för dess rättsföljd och en metod för kontinuitet samt innebär värde- eller karaktärskontinuitet.

Principer är som nämnt optimeringspåbud och det är möjligt att förena till synes motstridiga principer i en gemensam bedömning.³⁵⁶ Kontinuitetsprincipens genomslag är resultatet av en avvägning mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen. Som framgår ovan finns det ur ett teoretiskt perspektiv flera sätt att väga principerna vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Varje alternativ ger kontinuitetsprincipen olika genomslag: realisationsprincipen ger inget genomslag, fullständig kontinuitet ger mer genomslag och partiell kontinuitet ger mindre genomslag. Det första och det tredje alternativet utgör gällande rätt. Eftersom det första alternativet inte ger uttryck för kontinuitetsprincipen alls är det i förhållande till frågeställningen endast intressant att utreda det tredje. Det tredje alternativet innebär som nämnt att gemensamma andelsbyten betraktas som flera separata andelsbyten enligt 48 a kap. IL. Svaret på den andra frågeställningen motsvarar därmed svaret på frågan vilket genomslag lagtexten i IL och praxis ger kontinuitetsprincipen vid beskattning av en sådan transaktion. För att utreda vilket genomslag kontinuitetsprincipen har är det nödvändigt att utreda om gällande rätt ger uttryck för dess rättsföljd och en metod för kontinuitet samt innebär värde- eller karaktärskontinuitet.

³⁵⁶ Se avsnitt 2.1.1.

5.3.2 Enligt IL

Uppsatsen utgår från den snävare definitionen av kontinuitet. Definitionen innebär att kontinuitetsprincipen är deskriptiv på så sätt att den beskriver en rättsföljd med innebörden att beskattning skjuts upp och att det mottagande subjektet eller objektet övertar det obeskattade värdet från ett annat subjekt eller objekt.³⁵⁷ Reglerna i 48 a kap. IL innebär att beskattningen av andelsbyten ska skjutas upp och att det obeskattade värdet från de avyttrade andelarna ska övergå på de mottagna andelarna.³⁵⁸ Den rättsföljd som reglerna föreskriver stämmer alltså väl överens med den snävare definitionen av kontinuitetsprincipen eftersom den innebär att beskattningen skjuts upp och att det mottagande objektet (de mottagna andelarna) övertar obeskattade värden från ett annat objekt (de avyttrade andelarna).

Uppsatsen innehåller beskrivningar av flera metoder för kontinuitet. Eftersom andelsbyten är onerösa transaktioner är två av dessa metoder relevanta för diskussionen.³⁵⁹ Den första metoden innebär att de obeskattade värdena förs över mellan två skattesubjekt genom att ersättningen anses motsvara det överlåtande subjektets omkostnadsbelopp. Den andra metoden innebär att de obeskattade värdena förs över mellan två skatteobjekt genom att ersättningen anses motsvara det avyttrade objektets omkostnadsbelopp.³⁶⁰ Reglerna i 48 a kap. IL innebär som nämnt att de obeskattade värdena förs över från de avyttrade andelarna till de mottagna andelarna genom att ersättningen (de mottagna andelarna) skattemässigt ges samma värde som omkostnadsbeloppet (för de avyttrade andelarna). Därmed får de mottagna andelarna samma skattemässiga värde som de avyttrade andelarna.³⁶¹ Den metod som reglerna föreskriver stämmer alltså väl överens med den andra metoden för kontinuitet avseende onerösa andelar.

³⁵⁷ Se avsnitt 4.4.1.

³⁵⁸ Se avsnitt 3.2.1.

³⁵⁹ Se avsnitt 4.2.1.

³⁶⁰ Se avsnitt 4.4.3.

³⁶¹ Se avsnitt 3.2.1.

Uppsatsen innehåller också en beskrivning av det som är föremål för överföring vid kontinuitet: värde och karaktär. Värdekontinuitet innebär att de skattemässiga värdena överförs mellan skattesubjekt respektive skatteobjekt. Skattemässiga värden är i detta sammanhang de värden som avgör kapitalvinstens storlek. Karaktärskontinuitet innebär att den skatterättsliga karaktären överförs mellan skatteobjekt.³⁶² 48 a kap. IL 10 § IL innebär att ersättningen som den skattskyldige erhåller anses motsvara omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna.³⁶³ Omkostnadsbeloppet är det värde som tillsammans med ersättningen avgör kapitalvinstens storlek och är därmed ett skattemässigt värde.³⁶⁴ Det skattemässiga värdet övergår genom den metod som regeln föreskriver från de avyttrade andelarna till de mottagna andelarna. Det föreligger således värdekontinuitet avseende omkostnadsbeloppet. Avseende andelsbyten innehåller 57 kap. IL vissa särskilda regler som innebär att om de avyttrade andelarna är kvalificerade andelar blir de mottagna andelarna särskilt kvalificerade andelar. En annan regel föreskriver att gränsbeloppet för de mottagna andelarna ska anses motsvara gränsbeloppet för de avyttrade andelarna. Slutligen ska för de mottagna andelarna även kapital- och tjänstebelopp beräknas vilka motsvarar takbeloppen för de avyttrade andelarna.³⁶⁵ Varken kvalifikation, gränsbelopp eller kapital- och tjänstebelopp påverkar kapitalvinstens storlek utan endast skattens storlek. Det är alltså inte fråga om skattemässiga värden utan skatterättslig karaktär.³⁶⁶ Den skatterättsliga karaktären övergår genom den metod som reglerna föreskriver från de avyttrade andelarna till de mottagna andelarna. Det föreligger således karaktärskontinuitet avseende kvalifikation, gränsbelopp samt kapital- och tjänstebelopp.

Sammantaget får kontinuitetsprincipen genomslag i 48 a kap. och 57 kap. IL. Reglerna föreskriver nämligen rättsföljden kontinuitet genom en etablerad metod som innebär överföring av både värde och karaktär från de avyttrade andelarna till de mottagna andelarna.

³⁶² Se avsnitt 4.4.4.

³⁶³ Se avsnitt 3.2.1.

³⁶⁴ Se avsnitt 4.4.5.

³⁶⁵ Se avsnitt 3.2.2.

³⁶⁶ Se avsnitt 4.4.5.

5.3.3 Enligt praxis

Vid sidan av lagtexten är det nödvändigt att se vilket genomslag kontinuitetsprincipen får i relevant praxis, i det här fallet förhandsbeskedet. HFD utgår i sin bedömning relativt strikt från vad lagtexten föreskriver. HFD konstaterar att reglerna föreskriver rättsföljden kontinuitet vid andelsbyten i överensstämmelse med den snävare definitionen.³⁶⁷ HFD konstaterar dessutom att en tillämpning av reglerna innebär överföring av omkostnadsbelopp mellan de avyttrade andelarna och de mottagna andelarna.³⁶⁸ Slutligen konstaterar HFD att det även innebär att bl.a. omkostnadsbelopp, kvalifikation och gränsbelopp är föremål för överföringen, d.v.s. värde- och karaktärskontinuitet.³⁶⁹ Sammantaget får kontinuitetsprincipen genomslag i gällande praxis. HFD föreskriver nämligen rättsföljden kontinuitet genom en etablerad metod som innebär överföring av både värde och karaktär från de avyttrade till de mottagna andelarna på samma sätt som reglerna i avsnittet ovan.

Sammantaget är det vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar enligt gällande rätt möjligt att inte ge kontinuitetsprincipen något genomslag alls genom att tillämpa realisationsprincipen eller partiellt genomslag genom att beskatta transaktionen som flera andelsbyten av kvalificerade andelar.³⁷⁰ Det är mot denna bakgrund möjligt att konstatera att kontinuitetsprincipen inte får något direkt genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten. Kontinuitetsprincipen kan istället få ett indirekt genomslag genom att reglerna tillämpas på transaktionens olika beståndsdelar separat men parallellt. Resultatet blir i vilket fall att den som vidtar ett gemensamt andelsbyte av kvalificerade andelar har möjlighet att skjuta upp beskattningen till avyttringen av de mottagna andelarna. Beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar i gällande rätt karaktäriseras sammantaget av kontinuitetsprincipens kännetecken för rättsföljd, metod och överföring som framgår av uppsatsens deskriptiva delar.

³⁶⁷ Jfr avsnitt 3.3 och 4.4.1.

³⁶⁸ Jfr avsnitt 3.3 och 4.4.3.

³⁶⁹ Jfr avsnitt 3.3 och 4.4.4.

³⁷⁰ Jfr 44 kap. 26 § IL och avsnitt 3.3.

5.4 Kontinuitetsprincipens potentiella genomslag

5.4.1 Utgångspunkter

Den tredje frågeställningen är vilket genomslag kontinuitetsprincipen bör få vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Med fullständigt respektive partiellt genomslag avses som nämnt i vilken mån reglerna ger uttryck för att kontinuitetsprincipen är tillämplig. Med andra ord innebär att kontinuitetsprincipen har genomslag att reglerna är influerade av kontinuitetsprincipen på så sätt att de ger uttryck för dess rättsföljd och en metod för kontinuitet samt innebär värde- eller karaktärskontinuitet. Svaret på frågeställningen motsvarar rent strikt lagstiftarens åsikt. Lagstiftarens åsikt är och bör dock vara influerad av ett flertal faktorer. Exempelvis innebär Sveriges medlemskap i EU att lagstiftaren måste beakta fusionsdirektivet. Det är ur akademisk synpunkt även önskvärt att lagstiftaren beaktar och förhåller sig till tidigare förarbeten, praxis och skatterättslig teori. Det potentiella genomslaget är drivet av flertalet normativa aspekter som är möjliga att diskutera.

Uppsatsens tredje frågeställning har en rättspolitisk ambition och ämnar diskutera skälen för och emot de olika alternativen för beskattning. Kontinuitetsprincipen i den snävare definitionen är framförallt deskriptiv och saknar normativt genomslag vilket innebär att det inte av principens innebörd framgår i vilka situationer den bör få genomslag.³⁷¹ Det är istället nödvändigt att se till rättskällor med normativ verkan eller påverkan för att avgöra i vilka situationer som den bör få genomslag. Utgångspunkten för analysen är att kontinuitetsprincipen bör få genomslag när det finns goda normativa skäl för det enligt fusionsdirektivet, förarbeten, praxis och den skatterättsliga forskningen. Frågeställningen avser därmed hur starka skälen i dessa rättskällor är för att rättsföljden kontinuitet ska inträda eller inte vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar.

³⁷¹ Se avsnitt 4.4.1.

5.4.2 Enligt fusionsdirektivet

Fusionsdirektivets övergripande syfte är att underlätta företagsombildningar. Direktivet ämnar uppnå syftet genom en skatteteknik som innebär dels att skattskyldiga erhåller skattefrihet vid vissa angivna transaktioner, dels att medlemsstaterna bibehåller sin beskattningsrätt.³⁷² Fusionsdirektivet innebär ett krav på medlemsstaterna att införa regler som innebär kontinuitet vid beskattningen av andelsbyten. Ståhl menar att direktivet avseende vissa värden innebär ett krav på absolut kontinuitet och i vissa fall inte.³⁷³ I vilka situationer detta krav ställs på den nationella lagstiftaren beror i viss mån på transaktionens karaktär. Direktivet har inte direkt effekt i alla de situationer som de svenska reglerna om andelsbyte är tillämpliga. Direktivets direkta effekt är begränsad till gränsöverskridande andelsbyten som uppfyller kraven i direktivet. Enligt doktrin finns det goda skäl att ge direktivet genomslag även i situationer utanför dess direkta tillämpningsområde, men detta medför inte en möjlighet för enskilda att begära att direktivet ska få direkt effekt i sådana situationer. Av EU-domstolens praxis framgår dock att de nationella reglerna bör tolkas konformt även i situationer utanför direktivets tillämpningsområde om de nationella reglerna inte gör skillnad mellan gränsöverskridande och inhemska transaktioner.³⁷⁴ Även vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar utan något gränsöverskridande moment kan direktivet således få betydelse vid diskussion om kontinuitetsprincipens genomslag. Mot bakgrund av den svenska rättsutvecklingen på området är det i min mening inte kontroversiellt att påstå att kontinuitetsprincipen bör få samma genomslag i såväl helsvenska som gränsöverskridande gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Utvecklingen är nämligen präglad av en tendens att behandla de båda typerna likartat och som jämförbara transaktioner.³⁷⁵ Sammantaget är det möjligt att konstatera att tolkningen av fusionsdirektivets krav och syfte är av betydelse vid diskussionen om hur gällande svensk rätt bör vara utformad vid såväl gränsöverskridande som rent inhemska andelsbyten.

³⁷² Se avsnitt 3.1.1.

³⁷³ Se avsnitt 4.4.5.

³⁷⁴ Se avsnitt 3.1.1.

³⁷⁵ Se avsnitt 3.1.2.

Fusionsdirektivet innebär ett krav på absolut värdekontinuitet avseende skattemässiga värden, d.v.s. ersättning och omkostnadsbelopp. Direktivet innebär dessutom ett krav på att de mottagna andelarna ska beskattas ”på samma sätt” som de avyttrade andelarna. Ståhl menar dock att detta inte innebär ett krav på absolut karaktärskontinuitet. Istället har kravet framförallt rättighetskaraktär för medlemsstaterna och ger dem rätt att beskatta de mottagna andelarna på samma sätt som de skulle ha beskattat de avyttrade andelarna. Dock får de nationella reglerna inte innebära att andelarna beskattas på ett sätt som är negativt för den skattskyldige endast på grund av andelsbytet. De mottagna andelarna måste således behålla den karaktär som de avyttrade andelarna hade i den mån det annars skulle innebära en försämring av andelarnas värde som endast beror på andelsbytet. Om den skattskyldige förlorar skatteförmåner endast på grund av att denne genomfört ett andelsbyte kan det anses strida mot direktivet.³⁷⁶ Fusionsdirektivet innebär således ett absolut krav på värdekontinuitet och ett visst krav på karaktärskontinuitet.

Som framgår av förhandsbeskedet menar HFD att kontinuitetsprincipen mot bakgrund av fusionsdirektivet och svensk skatterätt bör ges partiellt genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Notera att följande diskussion inte avser ifrågasätta riktigheten i HFD:s slutsats utan endast diskutera vilket genomslag direktivet föreskriver för kontinuitetsprincipen. Det är i en sådan diskussion intressant att se hur HFD har tolkat direktivets krav på genomslag. Eftersom förhandsbeskedet avser regler som härrör ur EU-lagstiftning bör HFD i sin bedömning ha gjort en EU-konform tolkning, d.v.s. tolkat IL med beaktande av fusionsdirektivet. Tolkningen bör beakta EU:s rättspolitiska mål samt direktivets syfte och kontext. Tolkningen bör ha utgångspunkt i direktivets ordalydelse men inte nödvändigtvis följa den strikt. Tolkningen bör dessutom ge undantag från det allmänna syftet eller systematiken ett restriktivt tillämpningsområde förutsatt att undantaget inte innebär en rättighet för enskilda.³⁷⁷ I förhandsbeskedet diskuterar HFD varken de övergripande målen eller direktivets syfte och kontext.

³⁷⁶ Se avsnitt 4.4.5.

³⁷⁷ Se avsnitt 1.4 och 2.3.

HFD för dock ett resonemang kring ordalydelsen i dels IL, dels fusionsdirektivet. HFD menar att båda regelverken saknar uttrycklig reglering av en transaktion som innebär en avyttring av andelar i flera olika företag mot ersättning i form av andelar i ett annat företag. HFD menar att det därav ligger närmast till hands att tolka reglerna som att de inte är tillämpliga på gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar som helhet.³⁷⁸ Det är möjligt att ifrågasätta om HFD har tillämpat EU-rättslig metod korrekt i detta avseende. HFD tillmäter ordvalet ”*ett företag*” stor betydelse i tolkningen. Den som menar att ordalydelsen ger uttryck för att definitionen endast inkluderar andelsbyten med ”*ett företag*” bör dock även mena att definitionen endast inkluderar andelsbyten med ”*en andel*”.³⁷⁹ Andelsbyten som avser flera eller samtliga andelar i ett företag faller enligt gällande rätt, förarbeten, praxis och doktrin helt klart inom definitionen av andelsbyte i såväl fusionsdirektivet som IL. HFD:s resonemang ger av denna anledning inte stöd för att kontinuitetsprincipens genomslag enligt fusionsdirektivet bör vara begränsat till vissa typer av andelsbyten. HFD diskuterar även förhållandet mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen. HFD menar att realisationsprincipen utgör en huvudregel och att kontinuitetsprincipen utgör en undantagsregel. Av denna anledning menar HFD att kontinuitetsprincipens tillämpningsområde ska tolkas restriktivt.³⁸⁰ Som utgångspunkt stämmer det att undantag ska tolkas restriktivt. I min mening ger fusionsdirektivets syfte och kontext dock inte uttryck för att realisationsprincipen utgör en huvudregel som direktivet gör undantag från. Direktivet föreskriver istället att kontinuitet ska tillämpas i nämnda transaktioner. Kontinuitetsprincipen kan därmed anses utgöra en huvudregel i denna kontext. Dessutom har direktivets delsyfte att enskilda ska erhålla skattefrihet avseende andelsbyten rättighetskaraktär för enskilda och syftar ge dem vissa skatteförmåner. Som nämnt gäller inte utgångspunkten att undantagsregler ska tolkas restriktivt om regeln innebär en rättighet för enskilda.³⁸¹ HFD:s resonemang ger i min mening inte stöd för att kontinuitetsprincipens genomslag ska vara föremål för en restriktiv tolkning.

³⁷⁸ Se avsnitt 3.3.

³⁷⁹ Jfr citatet i avsnitt 3.3.

³⁸⁰ Se avsnitt 3.3.

³⁸¹ Jfr avsnitt 2.3 och 4.4.5.

Kontinuitetsprincipen bör ges ett sådant genomslag att fusionsdirektivets syfte och krav är implementerade i gällande rätt. Trots att det i min mening är möjligt att ifrågasätta HFD:s tolkning av fusionsdirektivets krav på gällande rätt är min bedömning att gällande rätt är i linje med de krav direktivet ställer på lagstiftaren. Gällande rätt innebär att fusionsdirektivets två delkrav om skattefrihet och bibehållen beskattningsrätt är införlivade. Gällande rätt ger både enskilda skattefrihet avseende andelsbyten och staten bibehållen beskattningsrätt. Gällande rätt innebär nämligen att beskattning som sker vid en framtida avyttring av de mottagna andelarna motsvarar beskattning som sker direkt vid andelsbytet enligt realisationsprincipen. Statens skatteanspråk blir alltså precis detsamma men beskattningstidpunkten förläggs vid ett senare tillfälle.³⁸² Som nämnt är det endast detta resultat som omfattas av direktivets bindande verkan och inte tillvägagångssättet.³⁸³ Sammantaget bör gällande rätt underlätta företagsombildningar på ett sådant sätt att det övergripande syftet är uppfyllt. Med utgångspunkt i direktivet och en tolkning av dess syfte och krav i enlighet med EU-rättslig metod bör alltså det genomslag som gällande rätt ger kontinuitetsprincipen vara förenligt med direktivet. Denna slutsats förutsätter dock att det är möjligt för gemensamma andelsbyten att beskattas uppdelade som flera andelsbyten och på så sätt uppnå samma skatteresultat som andelsbyten i allmänhet. Det beskattningssalternativ som gällande rätt innebär är därmed tillfredställande i förhållande till fusionsdirektivet.

I detta sammanhang är det dock viktigt att notera att fusionsdirektivet endast är ett minimidirektiv vilket innebär att medlemsstaterna inte är hindrade att ge kontinuitetsprincipen större genomslag i den nationella rätten. Medlemsstaterna har i detta fall givits en frihet att bl.a. anpassa reglerna efter den egna skattemiljön.³⁸⁴ Av denna anledning är det relevant att gå vidare i analysen till att utreda vilket genomslag kontinuitetsprincipen bör få med beaktande av nationella normativa rättskällor.

³⁸² Jfr avsnitt 5.2.2 och 5.2.4.

³⁸³ Jfr avsnitt 3.1.1 och 3.2.

³⁸⁴ Se avsnitt 3.1.1.

5.4.3 Enligt svenska rättskällor

För att avgöra vilket genomslag kontinuitetsprincipen bör få enligt svenska förarbeten, praxis och doktrin är det inledningsvis relevant att utreda vilken typ av transaktion som är för handen. Eftersom andelsbyten som utgör ett led i en omstrukturering sker inom den ägarkontrollerade sektorn innebär de ingen förmögenhetsöverföring för den skattskyldige. Det är därmed fråga om en onerös transaktion vilka som utgångspunkt utgör avyttringar. Dessutom föreligger vid andelsbyten både komponenten vederlag och betalningsförmåga i den mening att den skattskyldige erhåller ersättning för de avyttrade andelarna i form av de mottagna andelarna direkt vid andelsbytet. Byten i allmänhet anses även uppfylla definitionen av avyttring och tillhör ett av huvudfallen i IL:s definition. En avyttring föreligger tidsmässigt då bindande avtal har träffats. Avseende andelsbyten genom apport krävs dessutom att teckning ägt rum enligt ABL.³⁸⁵ Som utgångspunkt utgör gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar därmed avyttringar vid andelsbytet.

Vid kapitalvinstbeskattning är utgångspunkten att avyttringen utgör det beskattningsutlösande rekvisitet enligt realisationsprincipen. Om det föreligger skäl för det kan beskattning dock istället ske enligt kontinuitetsprincipen. Av utredningen framgår att framförallt praktiska skäl talar för att tillämpa realisationsprincipen vid kapitalvinstbeskattning.³⁸⁶ En relevant fråga för uppsatsens undersökning är hur dessa skäl förhåller sig till kapitalvinster som uppstår genom gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Det främsta skälet för realisationsbeskattning är skatteförmågeprincipen. Enligt skatteförmågeprincipens andra aspekt innebär principen att beskattningen ska stå i proportion till individens prestation- eller skatteförmåga. Beskattning bör därmed ske när sådan förmåga kan anses föreligga. I doktrin är antagandet att skatteförmåga förutsätter betalningsförmåga väl etablerat. En sådan tolkning

³⁸⁵ Se avsnitt 4.2.1 och 4.4.2. Notera dock att det är möjligt att ifrågasätta om någon reell betalningsförmåga faktiskt föreligger eftersom den skattskyldige inte erhåller några likvida medel. Av lagstiftningens systematik tycks det dock vara uppenbart att lagstiftaren betraktar andelsbyten som avyttringar.

³⁸⁶ Se avsnitt 4.3.

av skatteförmågeprincipen stämmer väl överens med det inkomstbegrepp som IL idag ger uttryck för, d.v.s. ett historiskt sett vidare inkomstbegrepp som innebär att en inkomst ska beskattas när en värdeökning skapar skatteförmåga.³⁸⁷ Ett rent andelsbyte innebär att den skattskyldige i princip gör en direkt återinvestering i en tillgång som är likartad den realiserade tillgången vilket innebär att den skattskyldige saknar likvida medel för skattebetalning. Av doktrin och tidigare förarbeten är det möjligt att utläsa att det är oklart om det kan anses föreligga någon betalningsförmåga, och därmed skatteförmåga, i sådana situationer.³⁸⁸ Avseende andelsbyten utgör skatteförmågeprincipen ett, om än relativt svagt, skäl för att tillämpa realisationsprincipen. Ett annat vanligt förekommande skäl för realisationsprincipen är att det underlättar ur värderingssynpunkt. Av förarbeten och doktrin framgår att avyttringstidpunkten är en praktiskt lämplig tidpunkt att beräkna och värdera kapitalvinstens storlek. Dock tar diskussionen framförallt sikte på realisationsprincipens fördel mot kontinuerlig beskattning, d.v.s. beskattning av orealiserad värdeökning. Vid andelsbyten är det istället relevant att jämföra realisationsprincipen med kontinuitetsprincipen vilka båda innebär beskattning av realiserad värdeökning. I förhållande till kontinuitetsprincipen utgör realisationsprincipen därmed inte ett avsevärt bättre alternativ.³⁸⁹ Avseende andelsbyten utgör värderingsfrågan därmed ett relativt svagt skäl för att tillämpa realisationsprincipen. Det främsta skälet emot realisationsbeskattning är att det kan ge upphov till bristande neutralitet och ha en negativ påverkan på samhällseffektiviteten. Av doktrin framgår nämligen att realisationsprincipen i viss mån innebär att den skattskyldige kan avgöra beskattningstidpunkten genom att kontrollera avyttringstidpunkten. Samma problem kvarstår i förhållande till kontinuitetsprincipen eftersom den skattskyldige har möjlighet att styra beskattningstidpunkten genom att styra tidpunkten för avyttring av de mottagna andelarna.³⁹⁰ Avseende andelsbyten innebär risken för denna typ av neutralitetsbrister varken ett skäl för eller emot realisationsprincipen.

³⁸⁷ Se avsnitt 2.1.2, 2.1.5 och 4.3.1.

³⁸⁸ Se avsnitt 4.3.1 och 4.4.2.

³⁸⁹ Se avsnitt 4.3.1 och 4.4.2.

³⁹⁰ Se avsnitt 4.3.1 och 4.4.2.

Sammantaget finns det svaga skäl för att tillämpa alternativet beskattning enligt realisationsprincipen vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Istället är det relevant att undersöka och jämföra skälen för och emot att tillämpa de två alternativen som innebär beskattning enligt kontinuitetsprincipen. Inledningsvis diskuterar förarbeten, praxis och doktrin ett antal skäl både för och emot att ge kontinuitetsprincipen genomslag. Skälen utgör i dessa sammanhang motiv som lagstiftaren, rättstillämparen och de skatterättsliga forskarna använt sig av normativt för och emot kontinuitetsprincipen vid avvägning med realisationsprincipen. Notera att den normativa styrkan varierar. Nedan följer en redogörelse av skälen och en diskussion av deras styrka i förhållande till gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Diskussionen avser dels om beskattning som ger kontinuitetsprincipen genomslag är lämpligt vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar, dels vilken typ av genomslag som i så fall är mest lämpligt.

Skatteförmågeprincipen definieras som nämnt i doktrin som principen att skattskyldiga ska betala skatt i förhållande till sin skatteförmåga. Skatteförmåga är således en förutsättning för skattskyldighet. Den bästa indikatorn på skatteförmåga är enligt Gunnarsson inkomst.³⁹¹ En relevant fråga är därmed om den skattskyldige bäst kan anses ha skatteförmåga vid andelsbytet eller vid en framtida avyttring av de mottagna andelarna. Vissa skatterättsliga forskare framhåller betalningsförmågans centrala roll för skatteförmåga och menar att utan betalningsförmåga föreligger ingen reell skatteförmåga.³⁹² Vid införandet av den eviga kapitalvinstbeskattningen innehöll förarbetena en särskild diskussion om omplaceringsdispositioner. Bl.a. anförde Departementschefen att det kunde medföra inlåsnings effekter att beskatta den typen av transaktioner och därmed hindra annars nödvändiga rationaliseringar.³⁹³ Direkt vid andelsbytet föreligger i min mening en begränsad betalningsförmåga till förmån för återinvestering i de mottagna andelarna. Skatteförmågeprincipen innebär därmed ett skäl för att förelägga beskattningstidpunkten senare

³⁹¹ Se avsnitt 2.1.2.

³⁹² Se avsnitt 4.3.1.

³⁹³ Se avsnitt 4.4.2.

än tidpunkten för andelsbytet. Subjektsprincipen innebär enligt doktrin att den som innehar en förvärvskälla är skattskyldig för inkomst som härrör ur förvärvskällan.³⁹⁴ Som utgångspunkt menar bl.a. Persson Österman att kontinuitetsprincipen är problematisk ur detta perspektiv eftersom den kan innebära överflyttning av skattskyldighet för en värdeökning som härrör från ett skattesubjekts innehavandetid till ett annat skattesubjekt.³⁹⁵ Den kontinuitet som tillämpas vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar bör inte vara problematisk enligt subjektsprincipen eftersom det är samma skattesubjekt som erhöll den ursprungliga värdeökningen hos ett skatteobjekt som beskattas för den vid avyttringen av ett annat skatteobjekt. Skattesubjektet är alltså detsamma. Subjektsprincipen innebär därmed inte ett skäl mot att ge kontinuitetsprincipen genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. I praxis är vissa särskilda typer av bytestransaktioner förmånligt särbehandlade. I situationer då risken för omkategorisering av egendom anses vara liten eftersom egendomen stannar inom bolagssektorn menar HFD att transaktioner som egentligen utgör skattepliktiga byten kan beskattas annorlunda. Det är då möjligt att underlåta beskattning i den enskilda transaktionen med tillämpning av kontinuitet så att skatteobjektet istället kan beskattas vid nästkommande överlåtelse. I praxis spelar det särskilda syftet omstrukturering och bytets kontext stor roll. Det finns därmed visst stöd för att vid byten som sker i omstruktureringssyfte göra undantag från realisationsprincipen förutsatt att tillgångarna beskattas på samma sätt efter transaktionen.³⁹⁶ I min mening gäller de skäl som framgår av praxis även för gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar och ger stöd för att senarelägga beskattningstidpunkten.

Sammantaget visar dessa principer och praxis att det finns goda skäl att ge kontinuitetsprincipen genomslag vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Det framgår dock varken ur praxis eller doktrin om dessa skäl talar för att ge kontinuitetsprincipen fullständigt eller partiellt genomslag.

³⁹⁴ Se avsnitt 2.1.3.

³⁹⁵ Se avsnitt 4.4.2.

³⁹⁶ Se avsnitt 4.2.2.

Persson Österman framhåller hur neutralitetsprincipens normativa verkan har stor betydelse för kontinuitetsprincipens potentiella genomslag. Neutralitetsprincipen är nämligen normativ på det sättet att dess innebörd har betydelse för lagstiftaren vid utformningen av gällande rätt och rättstillämparen vid tillämpningen av gällande rätt. Neutralitetsprincipen utgör ett optimeringspåbud som beskriver en skala med ultimärsyftet samhällseffektivitet. Normativt innebär neutralitetsprincipen således att beskattningen bör vara utformad och tillämpas på ett sätt som bidrar till hög samhällseffektivitet. Neutralitetsprincipen utgör på så sätt en strävan att minimera de effektivitetsförluster som beskattning innebär genom att minimera dess påverkan på individens beslut. Utgångspunkten är att de handlingar som den skattskyldige betraktar som likvärdiga före skatt ska vara det även efter. Om så inte är fallet uppstår en potentiellt negativ situation.³⁹⁷ Avseende beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar innebär neutralitetsprincipen alltså att beskattningen bör vara utformad och ske på ett sätt som kan antas inte påverka individens beslut att vidta andelsbytet eller inte.

Neutralitetsprincipen innebär därmed att kontinuitetsprincipen som rättsföljd bör tillämpas i de situationer som det bidrar till en ökad samhällseffektivitet både på mikro- och makronivå. En central fråga för vilket genomslag kontinuitetsprincipen bör få vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar är därmed vilket genomslag som kan antas bidra till den högsta samhällseffektiviteten. Neutralitet enligt Ramsayregeln innebär att beskattning ska ske med beaktande av transaktioners differentierade elasticitet. Beskattningen bör stå i omvänd proportion till priselasticiteten. Ramsayregeln bygger på antagandet att skattskyldiga undviker transaktioner med hög elasticitet men inte transaktioner med låg elasticitet vid beskattning.³⁹⁸ Persson Österman menar att en uppdelning mellan transaktioner med hög respektive låg elasticitet även kan nyttjas vid diskussion om kontinuitetsprincipens genomslag. De negativa samhällseffekterna i form av extrakostnader vid beskattning antas bli större vid beskattning av transaktioner med hög elasticitet.

³⁹⁷ Se avsnitt 2.1.4.

³⁹⁸ Se avsnitt 2.1.4.

Han menar därmed att det finns goda skäl att tillämpa rättsföljden kontinuitet vid transaktioner med hög elasticitet eftersom beskattningstidpunkten i så fall senareläggs och kan antas ha en mindre påverkan på den skattskyldiges val vid transaktionsögonblicket.³⁹⁹

En central fråga är därmed om gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar kan antas ha hög eller låg elasticitet. Ett andelsbyte är en frivillig transaktion som vidtas för att den skattskyldige och dennes motpart avtalat. Frivilliga transaktioner antas ha hög elasticitet eftersom dess vidtagande är beroende av individens agerande.⁴⁰⁰ Vilken reell förändring ett andelsbyte innebär beror på vilka transaktionens parter är. I ett andelsbyte som det i förhandsbeskedet innebär andelsbytet en mycket liten reell förändring eftersom det endast är en omstrukturering från en oäkta koncern till en äkta koncern. I ett andelsbyte likt dem som olyckligen drabbades av IT-kraschen innebär andelsbytet en större reell förändring där den skattskyldige indirekt kom att äga en mindre del i det avyttrade företaget genom andelsbytet.⁴⁰¹ Gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar tillhör som utgångspunkt den första kategorin och sker som ett led i en omstrukturering. Transaktioner som inte medför en reell förändring av den skattskyldiges position antas ha hög elasticitet.⁴⁰² Ett gemensamt andelsbyte av kvalificerade andelar kan sammantaget antas ha hög elasticitet. Transaktionen som sådan kan därmed antas vara skattekänslig vilket innebär att det är möjligt att anta att den skattskyldiges vilja att vidta den i stor utsträckning påverkas av beskattningen. Mer påtaglig beskattning antas minska effektiviteten, d.v.s. minska antalet vidtagna andelsbyten. Mindre påtaglig beskattning antas istället öka effektiviteten, d.v.s. öka antalet vidtagna andelsbyten. Neutralitet enligt Ramsayregeln utgör därmed ett skäl för att ge kontinuitetsprincipen genomslag vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar genom att senarelägga beskattningstidpunkten.

³⁹⁹ Se avsnitt 4.4.2.

⁴⁰⁰ Se avsnitt 2.1.4.

⁴⁰¹ Jfr avsnitt 3.1.2.

⁴⁰² Se avsnitt 2.1.4.

Den sista diskussionspunkten är om neutralitetsprincipen innebär ett skäl för fullständig eller partiell kontinuitet. Neutralitetsprincipen innebär i sin enklaste form att skatten ska vara en icke-beslutsrelevant faktor.⁴⁰³ Vid en jämförelse mellan de tre olika beskattningsoptionerna är det möjligt att se att den nominella beskattningsekvensen blir densamma vid beskattning enligt realisationsprincipen och beskattning som ger kontinuitetsprincipen partiellt genomslag. Genom båda dessa alternativ är det samma belopp som ska tas upp till beskattning i inkomstlagen kapital och tjänst. Vid beskattning som ger kontinuitetsprincipen fullständigt genomslag är beskattningsekvensen dock en annan: den är förmånlig till den skattskyldiges fördel. Förmånlig beskattning är ur makroneutralitetssynpunkt lämplig om lagstiftaren önskar öka antalet gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Det skulle skapa incitament för enskilda att vidta sådana transaktioner och därmed öka den totala samhällseffektiviteten. Genom beskattning som ger kontinuitetsprincipen fullständigt genomslag blir det dock möjligt för den skattskyldige att nyttja samtliga gränsbelopp och inkludera kapitalvinster som avser värdeökningar från ett företag mot gränsbelopp som avser ett annat företag. Det är t.ex. möjligt att nyttja gränsbeloppet för företag B mot kapitalvinsten för företag C i exempeltransaktionen. Ur ett mikroneutralitetsperspektiv är ett sådant beskattningsoption inte önskvärt eftersom det innebär att skatten riskerar bli en handlingsfaktor för individen vid dennes val. Att ge kontinuitetsprincipen fullständigt genomslag genom att direkt tillämpa 48 a kap. IL på gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar skulle dessutom innebära en risk att skattskyldiga kringgår 3:12-reglerna och betingar sig större utdelning eller kapitalvinst avseende de mottagna andelarna på ett sätt som är förmånligt inom det differentierade skattesystemet.⁴⁰⁴ Skattskyldiga skulle ha möjlighet att omvandla inkomster utanför de schabloner som reglerna föreskriver genom att nyttja gränsbeloppen för kapitalvinst som ursprungligen avser värdeökning på andra andelar än de gränsbeloppet ursprungligen avsåg. Inkomster som beror på den skattskyldiges arbetsinsatser i ett av de avyttrade fåmansföretagen riskerar i så fall tas upp i inkomstlagen kapital.

⁴⁰³ Se avsnitt 2.1.4.

⁴⁰⁴ Jfr avsnitt 2.2.2.

Sammantaget presenterar rättskällorna starka skäl för att tillämpa kontinuitetsprincipen före realisationsprincipen vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Avseende vilket genomslag kontinuitetsprincipen bör få är de skäl som rättskällorna presenterar inte lika entydiga. För fullständigt genomslag talar intresset att underlätta företagsombildning och omstrukturering. För partiellt genomslag talar framförallt makroneutralitet eftersom det annars finns en risk att skatten påverkar skattskyldigas beteende. Dessutom medför beskattning som ger kontinuitetsprincipen partiellt genomslag mindre risk för kringgående av 3:12-reglerna. En samlad bedömning visar att kontinuitetsprincipen bör få partiellt genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar.

6 Slutsatser

Utifrån diskussionen ovan är det i detta skede möjligt att sammanfatta uppsatsens svar på frågeställningarna och diskutera dem i förhållande till uppsatsens syfte. Uppsatsens syftar som nämnt till att utreda kontinuitetsprincipens genomslag vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar samt utreda möjligheten att dra generellt tillämpliga slutsatser om avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen vid andelsbyten.

Svaret på den första frågeställningen är att det i teorin finns tre beskattningsoptioner vid gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. De kan antingen beskattas enligt realisationsprincipen eller kontinuitetsprincipen. Det är dessutom möjligt att ge kontinuitetsprincipen fullständigt eller partiellt genomslag. Om kontinuitetsprincipen får fullständigt genomslag beskattas transaktionen som ett andelsbyte av kvalificerade andelar. Om kontinuitetsprincipen får partiellt genomslag beskattas transaktionen som flera andelsbyten av kvalificerade andelar. Det är värt att notera att det första och tredje alternativet utgör gällande rätt och leder till identiskt skatteresultat vid beskattning av en exempeltransaktion. Det andra alternativet särskiljer sig eftersom det möjliggör nyttjande av gränsbelopp som härrör ur ett avyttrat fåmansföretag mot kapitalvinst som härrör ur ett annat avyttrat fåmansföretag.

Svaret på den andra frågeställningen är att gällande rätt i form av beskattning enligt realisationsprincipen och beskattning som ger kontinuitetsprincipen partiellt genomslag antingen innebär att kontinuitetsprincipen saknar genomslag eller får indirekt genomslag. Att gällande rätt ger kontinuitetsprincipen indirekt genomslag innebär att den endast kan få genomslag genom tillämpningen av en tankeoperation som innebär att gemensamma andelsbyten beskattas som flera andelsbyten. Enligt gällande rätt får kontinuitetsprincipen således inte genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar som en enhet, utan endast uppdelat.

Svaret på den tredje frågeställningen är att kontinuitetsprincipen bör få partiellt genomslag vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. För det första talar de krav som framgår av fusionsdirektivet och de skäl som framgår av förarbeten, praxis och doktrin för att kontinuitetsprincipen ska tillämpas framför realisationsprincipen. För det andra talar framförallt neutralitetsprincipen för att kontinuitetsprincipen ska få partiellt genomslag framför fullständigt genomslag. Genom att ge kontinuitetsprincipen partiellt genomslag uppfyller lagstiftningen nämligen de EU-rättsliga åtagandena och förhåller sig på ett lämpligt sätt till de skatteteoretiska utgångspunkterna.

Vid sidan av dessa svar är det möjligt att dra några generellt tillämpliga slutsatser om avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen vid andelsbyten i allmänhet. Utredningen visar att kvalificerade andelar ställer särskilda krav på avvägningen. Skillnaden i skatt mellan alternativen som ger kontinuitetsprincipen fullständigt respektive partiellt genomslag visar hur små skillnader i avvägningen kan ge stort utslag. Avvägningen innebär inte ett val mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen utan är att betrakta som ett val av position på en skala med två extrempunkter. Placeringen på skalan får effekt för mer än enbart tidpunkten för beskattning, exempelvis får den effekt avseende uppdelningen mellan inkomstslag enligt 3:12-reglerna. Avvägningens resultat beror till stor del på vad som kan antas bidra till den högsta neutraliteten (och därmed samhällseffektiviteten) i den särskilda situationen som är för handen. Enligt utredningen finns det anledning att ge kontinuitetsprincipen genomslag när vederlaget i en transaktion inte ger den skattskyldige betalningsförmåga i likvida medel. Kontinuitetsprincipen bör i en sådan situation få genomslag eftersom realisationsbeskattning annars riskerar att förringa syftet med transaktionen och medföra inlåsnings effekter. Sådan anledning finns särskilt när transaktionen typiskt sett kan antas bidra till hög samhällseffektivitet, t.ex. vid omstrukturering. Sådana transaktioner karaktäriseras av frivillighet och låg inverkan på den skattskyldiges reella situation. En senareläggning av beskattningstidpunkten antas vid den typen av transaktioner medföra incitament för skattskyldiga att vidta fler transaktioner och på så sätt bidra till den totala samhällseffektiviteten.

7 Avslutande reflektioner

Slutsatserna och observationerna ovan visar att uppsatsen besvarat frågeställningarna och på så sätt uppfyllt syftet. Uppsatsen bidrar till den skatterättsliga forskningen genom att klargöra vilken inverkan som avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen har och bör ha vid beskattning av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Dessutom klargör uppsatsen skillnaden mellan de bedömningar som SRN och HFD gör i förhandsbeskedet samt vilken betydelse denna skillnad har för den skattskyldige.

I detta skede är det dessutom möjligt att identifiera och reflektera kring aspekter som uppsatsens utredning inte behandlar. Dessa aspekter faller som utgångspunkt utanför uppsatsens syfte men är i förhållande till det intressant för framtida forskning. För det första saknar uppsatsen en undersökning avseende samhällets behov av gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar. Vetskap om ett sådant behov skulle kunna ge uppsatsens analys större relevans och sätta den i ett sammanhang. Om det finns ett behov att underlätta gemensamma andelsbyten av kvalificerade andelar av samhällseffektiva skäl finns det nämligen skäl att införa fullständig kontinuitet i skattelagstiftningen. För det andra saknar uppsatsen en generell undersökning av hur fusionsdirektivet har tolkats i nationell och EU-rättslig praxis. För den framtida forskningen skulle en sådan undersökning ytterligare bidra till uppsatsens ansats att tolka fusionsdirektivets syfte och kontext. För det tredje saknar uppsatsen en undersökning av vilken påverkan förhandsbeskedet haft på rättsutvecklingen. En sådan undersökning skulle bidra med att ge en bättre beskrivning och illustration av beskattningsalternativen i praktiken. Uppsatsen innehåller istället ett exempel genom beskattning av en exempeltransaktion. För det fjärde hade det varit intressant att se hur de generella slutsatserna förhåller sig till avvägningen mellan realisationsprincipen och kontinuitetsprincipen i en vidare kontext. Sammanfattningsvis är det möjligt att konstatera att uppsatsens analys dels besvarar frågeställningarna och uppfyller syftet, dels ger upphov till nya frågor som är intressanta att undersöka i framtiden.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

SOU 1965:72 Aktievinsters beskattning.

SOU 1989:33 del I Reformerad inkomstbeskattning.

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

Prop. 1993/94:45 Uppskovsregler vid bostadsbyte m.m.

Prop. 1994/95:52 Beskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Prop. 2001/02:46 Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag, m.m.

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

Prop. 2006/07:2 Genomförande av ändringar i fusionsdirektivet.

Böcker

Andersson, Mari; Dahlberg, Mattias; Saldén Enérus, Anita; Tivéus, Ulf (2019), *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del II*. 19 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Bergh, Andreas & Jakobsson, Niklas (2017), *Modern mikroekonomi: marknad, politik och välfärd*. 4 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Bergström, Clas & Samuelsson, Per (2015), *Aktiebolagets grundproblem*. 5 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Dworkin, Ronald (1997), *Taking rights seriously*. Harvard University Press, Cambridge.

Eschelsson, Elsa (1897), *Om begreppet gåfva enligt svenska rätt*. Almqvist & Wiksell, Uppsala.

Gunnarsson, Åsa (1995), *Skatterättvisa*. Iustus Förlag, Uppsala.

Hettne, Jörgen & Eriksson, Ida Otken (red.) (2011), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. 2 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Krzymowska, Adriana (2018), *Skattepliktiga överlåtelse i inkomstslaget kapital*. Jure Förlag, Stockholm.

Lindencrona, Gustaf (1984) 'Skatteförmågeprincip och individuell beskattning – idékonflikt inom familjebeskattningen eller ej' i Bernitz, Ulf m.fl. (red.), *Festskrift till Jan Hellner*. P.A. Norstedt & Söners Förlag, Stockholm.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa (2019), *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. 15 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Melz, Peter (1986), *Kapitalvinstbeskattnings problem*. Juristförlaget vid Stockholms universitet, Stockholm.

Moëll, Christina (2003), *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*. Juristförlaget i Lund, Lund.

Mutén, Leif (1959), *Inkomst eller kapitalvinst: inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer*. P.A. Norstedt & Söners Förlag, Stockholm.

Pelin, Lars (1993), *Överlåtelse av företag: med särskild inriktning på generationsskifte: en skatterättslig studie*. Juristförlaget i Lund, Lund.

Persson Österman, Roger (1997), *Kontinuitetsprincipen*. Norstedts Juridik, Stockholm.

Påhlsson, Robert (2007), *Likhet inför skattelag*. Iustus Förlag, Uppsala.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2010), *Det svenska skattesystemet*. 23 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Sandgren, Claes (2018), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation*. 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm.

Sevenius, Robert (2011), *Företagsförvärv*. 2 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Silfverberg, Christer (1992), *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*. Juristförlaget, Stockholm.

Ståhl, Kristina (2005), *Fusionsdirektivet – Svensk beskattning i EG-rättslig belysning*. Iustus Förlag, Uppsala.

Ståhl, Kristina; Persson Österman, Roger; Hilling, Maria; Öberg, Jesper (2011), *EU-skatterätt*. 3 uppl. Iustus Förlag, Uppsala.

Thorell, Per (1984), *Skattelag och affärssed: en skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*. Norstedts Juridik, Stockholm.

Tjernberg, Mats (1999), *Fåmansaktiebolag*. Iustus Förlag, Uppsala.

Tjernberg, Mats (2018), *Fåmansföretag & beskattning*. Iustus Förlag, Uppsala.

Tuori, Kaarlo (2002), *Critical Legal Positivism*. Ashgate Publishing Company, Burlington.

Artiklar

Bengtsson, Bertil (1962), 'Om gåvobegreppet i civilrätten', Svensk Juristtidning, s. 689–708.

Melz, Peter (1992), 'Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster', Skattenytt s. 463–477.

Sandgren, Claes (2005), 'Är rättsdogmatiken dogmatisk?' Tidsskrift för Rettsvitenskap s. 648–656.

Schubert, Göran (1993), 'Beskattningen av sparande – effekter av viktigare olikformigheter.', Skattenytt s. 408–425.

Tikka, Karl S. (2004), 'Om principer vid tolkning av skattelag.' Skattenytt s. 656–663.

Elektroniska lagkommentarer

Holstad, Per, Inkomstskattelag (1999:1229), Karnov lagkommentar (JUNO) 2021-03-10.

Nilsson, Peter, Inkomstskattelag (1999:1229) Karnov lagkommentar (JUNO) 2021-03-11.

Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551) Karnov Lagkommentar (JUNO) 2021-03-10.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1983 ref. 1:56.

RÅ 1989 ref. 116.

RÅ 2000 ref. 23.

HFD 2014 ref. 54.

HFD 2015 ref. 48.

HFD 2016 ref. 35.

HFD 2018 ref. 62.

Skatterättsnämnden

Beslut 2016-10-21 i ärende Dnr 50–16/D.

Beslut 2018-05-09 i ärende Dnr 79–17/D.

EU-domstolen

*C-28/95 Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen
Amsterdam 2*, EU:C:1997:369.