



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Kimie Johansson

Om löneunderlagsreglerna och kraven för tillgodoräknande

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Vårterminen 2008

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsningar och disposition	7
1.4 Metod och material	7
2 LÖNEUNDERLAGSREGLERNA	9
2.1 Löneunderlaget – en tillbakablick	9
2.2 Gränsbeloppet och lönebaserat utrymme	12
2.3 Löneunderlaget	13
2.3.1 Löneunderlag i koncerner	14
2.4 Villkor för tillgodoräknande	15
2.4.1 Krav på ägande vid årets ingång	15
2.4.2 Krav på eget löneuttag	16
2.4.2.1 Proportionering av löneuttag	16
2.4.2.1.1 Analys	17
2.4.2.2 Relevant tidpunkt för delägarskap och närstående relation?	19
2.4.2.2.1 Analys	20
2.5 Fördelning av lönebaserat utrymme	21
3 ÄGARFÖRÄNDRINGAR	23
3.1 Benefika fång	23
3.1.1 Kontinuitet	24
3.1.2 RÅ 2007 ref 81	26
3.1.3 Analys	26
3.1.3.1 RR:s dom	26
3.1.3.2 Förvärvare utan eget löneuttag	28

3.1.3.2.1	Den tidigare ägarens skattemässiga situation	28
3.1.3.2.2	Förhållande till reglernas syfte	29
3.2	Onerösa fång	30
3.2.1	Överlåtelser till/från juridiska personer	30
3.2.1.1	Proportionering av löneunderlaget, 57:17 IL	30
3.2.1.2	Interna aktieöverlåtelser och löneunderlaget	31
3.2.2	Överlåtelser mellan fysiska personer	32
3.2.3	Analys	32
3.2.3.1	Proportionering av löneunderlaget för fysiska förvärvare	32
3.2.3.2	Förlorat löneunderlag?	34
3.2.3.2.1	Överlåtelser från fysiker till företag	34
3.2.3.2.2	Överlåtelser från företag till företag	35
3.2.3.3	Gäller 57:11 st 3 men 3 IL dotterbolagsandelar?	35
3.2.3.3.1	En analys utifrån bestämmelsens syfte	36
3.2.3.4	Delavyttringar och delförvärv	37
3.3	Blandade fång	37
3.3.1	Rättsläget avseende blandade fång	38
4	EMISSIONER	39
4.1	Rättsläget avseende emitterade andelar	39
4.2	Analys	40
4.2.1	Beräkningsmetod för nya andelar	40
4.2.2	Hanteringen av olika gränsbelopp för ett andelsinnehav	41
4.2.3	Dubbelräkning av löneunderlaget?	42
5	AVSLUTANDE KOMMENTAR – DE LEGE FERENDA	44
	BILAGA A	46
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	48
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	51

Summary

The object of this thesis is to examine the salary-based taxation rules which are a part of the special taxation rules for owners of close companies. Especially the conditions set out for the application of the framework are emphasised. The conditions are that the share must be owned at the beginning of the year and that the owner or the next of kin¹ must, during the year before the year of taxation, from the company or from its subsidiaries, have received a salary of a certain amount.

The first condition aims to prevent double usage of the salary basis after the issuing of new shares. Double usage would only occur in situations where dividends are granted twice the same year and new shares are issued in between.

The second condition, joint with the salary-based amount, aims to fulfill the objects of both the salary-based taxations rules (to exempt companies with many employees and a high ability to earn income from the special taxation rules for owners of close companies) and the taxation rules for owners of close companies (to prevent a transformation of progressively taxed income of labour into capital income which is taxed at a lower rate). The purpose of the latter has motivated that one of the two amounts to which the owner's own salary is compared has been established in order for the salary to be taxed progressively. The second amount of comparison depends on the salary basis.

The salary-based amount is a component of the amount for capital taxation. It is calculated from the salary basis which consists of the salaries disbursed to the employees of the company and to the employees of its subsidiaries. A proportioning of the salary basis from the subsidiaries in relation to the period during which the subsidiary was owned by the parent company and in relation to amount of shares held by the parent company is prescribed.

The investigation has highlighted some weaknesses in the application and the interpretation of the framework. A practical problem arises when the owner, after the issuing of shares and after transactions where the consideration for the share is below market value, will possess shares with different amounts for capital taxation.

As a result of the requirement of ownership at the beginning of the year, a new owner cannot apply the salary-based taxation rules when calculating the amount for capital taxation for the year after the acquisition. After an assignment from a natural person to a company, the salary basis from the transaction year will be lost and unused by the parties. However, when it is the other way around and a company transfers shares to a natural person, a part of the salary basis can be used by both contracting parties. (The

¹ The next of kin as defined by the Swedish Income Tax Act.

transferring company cannot in itself apply the special taxation rules for owners of close companies, the salary-based amount will be used by the natural person owning the company). The latter occurs under the conditions that the requirement of ownership at the beginning of the year does not apply for shares in subsidiaries and that a natural person being the acquirer is allowed to use the whole salary basis from the transaction year. The situation is legally unclear. No explicit provision for proportioning of the salary basis exists for the acquisitions by natural persons, it is however stated in case-law that a new owner may not use the basis of salary from the time before the transfer occurred. Set against the rule demanding proportioning of the salary basis from subsidiaries one can also wonder whether the required salary can be proportioned.

The Supreme Administrative Court has ruled that an heir to the owner may take over the right to apply the salary-based taxation rules even though the heir himself did not own the shares at the beginning of the taxation year. The case does not explicitly state whether the requirement of salary must be fulfilled by the new owner.

The circumstances during the year before the taxation year are decisive for the salary basis but the amount for capital taxation is calculated during the taxation year. The relevant points in time stated in the law may cause problems with the interpretation of the requirement of salary and it is therefore unclear whether the owner must have received the salary in the capacity as owner and it is also not clear when the kinship must be at hand.

The thesis outlines the arguments for different angles of approach in the matters described above and some reflections *de lege ferenda* regarding the construction of the salary-based taxation rules are presented.

Sammanfattning

I uppsatsen undersöks den del av fåmansföretagsreglerna som berör löneunderlag. Särskilt fokus ligger på de villkor som uppställts för att delägaren ska få medräkna lönebaserat utrymme vid beräkningen av gränsbeloppet: att andelen ägdes vid årets ingång och att delägaren själv eller någon närstående, under året före beskattningsåret, från företaget eller dess dotterföretag, tagit ut lön av viss storlek.

Det förstnämnda villkoret avser förhindra dubbelräkning av löneunderlaget efter emissioner. Dubbelräkning vore dock endast möjligt om utdelning lämnas vid två tillfällen under året med mellanliggande emission.

Det andra villkoret har tillsammans med det lönebaserade utrymmet utformats för att uppfylla syftet med såväl löneunderlagsreglerna som reglerna för fåmansföretag: att undanta vissa företag med många anställda med hög intjäningsförmåga från fåmansföretagsreglerna respektive att förhindra omvandling av högbeskattade arbetsinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster. Det senare är en anledning till att ett av de två belopp som delägarens egen lön jämförs med har bestämts så att lönen beskattas progressivt. Det andra jämförelsebeloppet är avhängigt av löneunderlaget.

Lönebaserat utrymme beräknas med utgångspunkt i löneunderlaget, det vill säga de ersättningar som betalats ut till anställda i företaget och dotterföretagen under året före beskattningsåret. För koncerner finns fördelningsregler enligt vilka dotterföretags löneunderlag ska proportioneras i förhållande till den tid under löneåret som koncernförhållandet förelegat och i förhållande till moderbolagets ägarandel.

Ett praktiskt tillämpningsproblem uppstår när delägarens andelar har olika gränsbelopp efter blandade fång och emissioner. Villkoren för att lönebaserat utrymme ska få utnyttjas ger vid ägarförändringar och emissioner olika konsekvenser för löneunderlaget och ägarens rätt till tillgodoräkning av lönebaserat utrymme. Vissa oklarheter kring hur regelverket ska tolkas finns också.

Som ett resultat av det tidsmässiga ägarkravet kan en ny ägare inte medräkna lönebaserat utrymme i en eventuell gränsbeloppsberäkning under förvärvsåret. Dessutom förloras en del av överlåtelseårets löneunderlag när överlåtelser sker från fysisk person till företag. När överlåtelser sker från företag till fysiska personer kan löneunderlaget istället delvis dubbelräknas. Detta gäller under förutsättning att kravet på ägande vid årets ingång inte gäller andelar i dotterbolag samt att en fysisk förvärvare får medräkna hela löneunderlaget för överlåtelseåret. Rättsläget är här oklart. Ingen explicit regel om proportionering finns efter fysiska personers förvärv, i praxis har emellertid allmänt uttalats att en ny ägare inte får utnyttja löneunderlag från tiden innan ägarskapet uppstod. Mot bakgrund av

proportioneringsregeln för löneunderlag i dotterföretag uppstår frågan om lönevillkoret kan tolkas så att delägarens eget löneuttag kan proportioneras.

I ett nyligen avgjort rättsfall framgår att en arvinge övertar rätten till lönebaserat utrymme trots att denne inte ägde andelarna vid årets ingång. I rättsfallet nämns inte lönekravet men jag menar att också det kravet måste uppfyllas för att den nya ägaren ska få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme. Gåva till utomstående innebär således att mottagaren måste uppfylla lönekravet för att få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme.

Tolkningsproblem avseende lönevillkoret uppstår även på grund av olika tidsangivelser i lagtexten. Omständigheterna under året före beskattningsåret bestämmer omfattningen av löneunderlaget och löneuttaget för delägaren. Däremot är det under beskattningsåret som gränsbeloppet beräknas och osäkerhet uppstår om delägaren måste ha tagit ut sin egen lön i egenskap av delägare och när närstående relationen måste föreligga.

Uppsatsen redogör för argument för olika ståndpunkter i de ovan beskrivna spörsmålen och även vissa synpunkter de lege ferenda kring löneunderlagsreglernas utformning framförs.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
HBL	Lag om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
mom	moment
not	notis
Prop.	Proposition
Ref	referat
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lag om statlig inkomstskatt (1947:576)
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den särskilda regleringen för fåmansföretag har varit föremål för en långdragen politisk diskussion och flertalet förändringar. För några år sedan ändrades reglerna om gränsbelopp och löneunderlag, bland annat så att löneunderlaget har fått en större betydelse för gränsbeloppet.

Gränsbeloppet är viktigt för delägaren eftersom en aktieutdelning upp till gränsbeloppet beskattas med en lägre skattesats än vad som vanligtvis gäller i inkomstslaget kapital. Ett högt gränsbelopp är således gynnsamt. Lönebaserat utrymme är en komponent i gränsbeloppet.

Ett krav som finns för att man ska få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme, det vill säga en andel av alla de kontanta utbetalningar som gjorts i fåmansföretaget och dess dotterföretag under året före det aktuella beskattningsåret, är att aktien som utdelningen hänför sig till ägdes vid beskattningsårets ingång, 57:11 st 3 men 3 IL. Kravet är uttryckt så att: *”Bestämmelserna i 16-19 §§ tillämpas bara för andelar som ägdes vid årets ingång”*.

Ett annat krav innebär att delägaren eller någon till denne närstående måste ha tagit ut en lön av viss storlek, 57:19 IL. Till skillnad från detta krav är villkoret i 57:11 st 3 men 3 IL nytt och fåordigt motiverat.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen behandlar löneunderlagsreglerna och särskilt de villkor som uppställs för att en delägare ska ha rätt att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme vid utdelnings- och kapitalvinstbeskattningen.

Syftet är att undersöka vilka konsekvenserna kan bli för rätten och omfattningen av tillgodoräknande av lönebaserat utrymme för överlåtare och förvärvare vid ägarförändringar av olika slag. Undersökningen behandlar också vilka konsekvenserna kan bli för löneunderlaget vid ägarskiftet och emissioner samt hur tolkningen av lönevillkoret eventuellt kan påverkas av ägarförändringar och tidvis ägande av dotterföretag.

För att analysera villkoren har det varit nödvändigt att också behandla regler om fördelning av löneunderlag vid delvis och tidvis indirekt ägande samt regler om fördelningen av det lönebaserade utrymmet.

Den övergripande frågeställningen är om löneunderlagsreglerna är lämpligt utformade och om det finns luckor i konstruktionen. Stor vikt har härvid lagts vid lagstiftningen om krav på ägande vid årets ingång i 57:11 st 3 men 3 IL och den knapphändiga motiveringen i propositionen.

1.3 Avgränsningar och disposition

De behandlade bestämmelserna gäller kvalificerade andelar i fåmansföretag. Endast fåmansaktiebolag behandlas. I tillämpliga delar torde slutsatserna även gälla andra former av fåmansföretag men av praktiska skäl har jag valt att inte beakta dessa situationer i min undersökning.

Det förutsätts att läsaren redan är bekant med lagstiftningen beträffande denna typ av företag. De grundläggande aspekterna tas inte upp här utan läsaren hänvisas i dessa fall till Tjernberg² eller Lodin m.fl.³ där en kortare översikt av reglerna kan inhämtas.

Jag kommer att beskriva och analysera reglerna om lönebaserat utrymme utifrån ett antal olika situationer, dels ägarförändringar, dels emissioner under beskattningsåret. Ägarförändringarna får relativt stort utrymme där rent benefika och rent onerösa fång tas upp men även blandade fång behandlas.

Analysen sker löpande i uppsatsen. Längre resonemang har för tydlighetens skull placerats i separata avsnitt medan kortare överväganden har vävts in bland rena fakta. Uppsatsen avslutas med en kort sammanställning av de svaga punkter som finns i lagstiftningen och en kommentar med förslag på en alternativ utformning för reglerna.

Uppsatsen inleds med en kort tillbakablick där syftet med löneunderlaget och dess betydelse för gränobeloppet beskrivs. Som en fortsättning på det inledande avsnittet kommer en redogörelse för ägarförändringarna och därefter emissioner.

1.4 Metod och material

Undersökningen har bedrivits med rättsdogmatisk metod. Vid sidan av lagtexten har andra rättskällor använts, dessa är praxis, förarbeten, doktrin, Skatteverkets handledningar och ställningstaganden. Allmänna rättsprinciper har också berörts.

En rättsprincips ställning som rättskälla är tveksam. I detta arbete har jag därför endast använt principer som finns uttryckta genom lag och praxis.

² Tjernberg, *Beskattning av fåmansföretag*, 2006.

³ Lodin, m. fl., *Inkomstskatt del 2*, 2007.

Den närmare innebörden av principerna och dessas betydelse för tolkningen av rätten kan givetvis diskuteras. Denna diskussion berörs kortfattat i samband med kontinuitetsprincipen däremot har jag inte närmare gått in på innebörden och betydelsen av legalitetsprincipen utan i det avseendet finns hänvisningar till annan litteratur.

Jag har strävat efter att använda rättskällorna med kritisk blick och med vederbörlig hänsyn till respektive källas ställning i rättskälleordningen.

I mitt sökande efter syftet med det tidsmässiga ägarkravet och annat material i anslutning till denna bestämmelse har jag mestadels påträffat sinande rättskällor. Ytterst lite material behandlar kravet på ägande vid årets ingång, endast ett rättsfall rörande den specifika bestämmelsen har påträffats och förarbetena är anmärkningsvärt knapphändiga. Om lönekravet har något mer information påträffats.

2 Löneunderlagsreglerna

2.1 Löneunderlaget – en tillbakablick

De särskilda beskattningsreglerna för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag har ett preventivt syfte, nämligen att förhindra att delägarens arbetsinkomster tas ut som lägre beskattade kapitalinkomster.⁴ I ägarledda företag skapar den aktive delägaren både arbetsinkomster och kapitalinkomster. Arbetsinkomsterna bör beskattas som sådana. Kapitalbeskattningssystemet för fåmansföretagare bygger emellertid på en beräkning av kapitalavkastningen där denna schablon kapitalbeskattas och resterande del åtminstone i viss mån tjänstebeskattas. Det hade varit riktigare att utgå från vad som är att betrakta som normal lön, det var också den dåvarande regeringens utgångspunkt när lönesummeregeln först föreslogs. Det ansågs dock inte praktiskt möjligt att bestämma vad som är en marknadsmässig ersättning för företagsledare då dessa utgör en mycket heterogen grupp.⁵

Frågan om en normallönemodell som grund till fåmansföretagsreglerna har sedan utretts ytterligare i 3:12-utredningen men har inte heller då ansetts som genomförbar.⁶

Systemet med en schabloniserad kapitalavkastning medför problem med över- respektive underskattning av kapitalavkastningen. Överskattning av kapitalavkastningen innebär att arbetsinkomster blir beskattade som kapitalinkomster. Dessa situationer har inte ansetts som vanligt förekommande. En hög riskavkastning kunde motiveras av den osäkerhet som företagen möter på marknaden. Allvarligare betraktades problemet med underskattning av kapitalavkastningen. Företagarens incitament att satsa på ny verksamhet eller utveckla befintlig sådan försvagas. En ökad klyvningsränta⁷ löser delvis problemen med underskattning men tar inte i beaktande idéer och företagsledande förmåga hos företagaren.⁸

Löneunderlagsreglerna infördes 1995. En anledning till att regleringen föreslogs var att anställda genom sitt arbete i företaget bidrar till avkastningen på satsat kapital. Lönerna kunde därför knytas till det kapitalbeskattade utrymmet och kapitalavkastningen skulle då inte enbart bygga på en schabloniserad ränteuppräknings. En annan orsak bakom lönesummeregeln var att små och medelstora företag ansågs ha en mycket stor betydelse för såväl tillväxten som sysselsättningen i landet. Att anställa

⁴ Prop. 1989/90:110, s. 3.

⁵ Prop. 1993/94: 234, s. 76f., 89.

⁶ SOU 2002:52 del 1, s. 230ff.

⁷ Uttrycket ”klyvningsränta” kommer av att kapitalinkomsterna ”klyvs” av gränsbeloppet, se prop. 2005/06:40 s. 37 för en utförligare förklaring.

⁸ Prop. 1993/94:234, s. 77, 88.

personal är riskfyllt eftersom det innebär ett bundet åtagande där avkastningen i produktionen inte kan förutsägas. En subventionering av kostnaden för arbetskraften genom att göra gränsbeloppet delvis beroende på de anställda skulle stimulera efterfrågan på arbetskraft.⁹

3:12-utredningen menade att lönesummeregeln inte kunde sägas vara principiellt riktig eller systemenlig då den saknade anknytning till det insatta kapitalet. Reglerna om löneunderlag var dock enligt utredningens uppfattning ändå befogade eftersom anställda de facto bidrar till vinstgenereringen i företaget och denna del av vinsten inte kan hänföras till delägarens egen arbetsinsats.¹⁰

Från början innebar lönesummeregeln att en delägare till kvalificerade andelar fick tillgodoräkna sig 10 % av en lönesumma överstigande 10 basbelopp.¹¹ Gränsbeloppet bestod av en viss procent av den sammanlagda lönesumman, andelarnas anskaffningskostnad och sparad utdelning, allt uppräknat med klyvningsräntan. Till detta fick sparad utdelning läggas ännu en gång. Beräkningen av gränsbeloppet skedde enligt följande formel:

$$[(\text{lönesumma} + \text{anskaffningsutgift} + \text{sparad utdelning}) \times (\text{klyvningsräntan}) + \text{sparad utdelning}]^{12}$$

Genom åren har den andel av löneunderlaget som får räknas med vuxit och reglerna har därmed fått en allt större betydelse. Från att ha fått medräkna 10 % av löner som översteg 10 basbelopp, till att räkna med 70 %, ¹³ till att använda hela löneunderlaget som översteg 10 basbelopp, ¹⁴ får numera 25 % av hela löneunderlaget inklusive de 10 första basbeloppen medräknas. På den del av löneunderlaget som överstiger 60 inkomstbasbelopp får ytterligare 25 % medräknas, 57:17 st 1 IL.

Visserligen är 25 % av hela löneunderlaget mindre än 100 % av den del som överstiger 10 basbelopp men det lönebaserade utrymmet påverkar idag gränsbeloppet direkt istället för indirekt. Dagens gränsbeloppsberäkning sker enligt denna formel, 57:10-12 IL:

$$[\text{anskaffningskostnad} + \text{lönebaserat utrymme} + (\text{sparad utdelning} \times \text{klyvningsränta})]$$

Löneunderlagets betydelse för gränsbeloppet kan illustreras genom ett exempel.

Löneutbetalningar som får medräknas är 800 000 kr
Anskaffningsutgift: 100 000 kr

⁹ Prop. 1993/94:234, s. 90f.

¹⁰ SOU 2002:52 del 1, s. 416.

¹¹ Prop. 1993/94: 234, s. 91f.

¹² § 3 mom 12 b och d SIL.

¹³ Prop. 1996/97:45, s. 40.

¹⁴ Prop. 1996/97:150, s. 190.

Sparat utdelningsutrymme: 50 000 kr

Klyvningsräntan: 12 %.

Basbelopp: 40 000 kr

Såväl räntan som basbeloppet har förändrats genom åren men eftersom det är effekten av löneunderlaget som ska illustreras kan också dessa faktorer sättas till ett fixerat belopp.

Gränsbeloppet med 10 % av lönesumman utöver 10 basbelopp:

Medräknad lönesumma: $(800\ 000 - 10 \times 40\ 000) \times 10\ % = 40\ 000\ \text{kr}$

$(40\ 000 + 100\ 000 + 50\ 000) \times 12\ % + 50\ 000 = \mathbf{72\ 800\ \text{kr}}$

Gränsbeloppet med 70 % av lönesumman utöver 10 basbelopp:

Medräknad lönesumma: $(800\ 000 - 10 \times 40\ 000) \times 70\ % = 280\ 000\ \text{kr}$

$(280\ 000 + 100\ 000 + 50\ 000) \times 12\ % + 50\ 000 = \mathbf{101\ 600\ \text{kr}}$

Gränsbeloppet med 100 % av lönesumman utöver 10 basbelopp:

Medräknad lönesumma: $(800\ 000 - 10 \times 40\ 000) \times 100\ % = 400\ 000\ \text{kr}$

$(400\ 000 + 100\ 000 + 50\ 000) \times 12\ % + 50\ 000 = \mathbf{116\ 000\ \text{kr}}$

Gränsbeloppet med 25 % av hela löneunderlaget enligt nuvarande beräkningsmetod:

Medräknad lönesumma: $800\ 000 \times 25\ % = 200\ 000\ \text{kr}$

$200\ 000 + 100\ 000 + (50\ 000 \times 12\ %) = \mathbf{306\ 000\ \text{kr}}$

En mindre andel av de utbetalade lönerna får medräknas med den gällande metoden men löneunderlaget har ändå en större betydelse eftersom det har en direkt påverkan på utfallet i ekvationen. Det sparade utdelningsutrymmet har dock fått en minskad betydelse.

Lönesummeregeln infördes mot bakgrund av att man bland annat ville komma till rätta med att den schabloniserade avkastningen på företagens insatta kapital blev för lågt. Bakom de nya bestämmelserna om löneunderlaget ligger framförallt en önskan att öka likformigheten i den skattemässiga behandlingen av olika inkomster och förbättra den skattemässiga behandlingen av riskfyllda investeringar.¹⁵

Skattesystemet är inte strikt proportionellt vilket medför att positiva och negativa utfall av en investering får mycket olika skattekonsekvenser. Expertgruppen, som tillsattes efter 3:12-utredningen och vars förslag till stor del ligger till grund för regeringens proposition,¹⁶ visade att kapitalavkastningen i fåmansföretag hade en högre konstant marginalska

¹⁵ Edin m.fl. *Reformerad ägarbeskattning –effektivitet, prevention, legitimitet*, s. 152.

¹⁶ Prop. 2005/06:40, s. 34.

än avkastningen i andra företag. I övrigt behandlades investeringar i fåmansföretag från skattesynpunkt förhållandevis gynnsamt eller i vart fall inte sämre än investeringar i andra företag. Resultatet kommer från en tänkt riskanalys som företagen föreställs göra innan investeringsbeslut fattats. När delägare i fåmansföretag uppnår en hög avkastning uppfattades reglerna dock som orättvisa eftersom det faktiska utfallet beskattades i efterhand.¹⁷

För att skapa samhällsekonomisk neutralitet krävdes skattelättnader och regeringens uppfattning var att dessa lättnader borde utsträckas utöver neutralitetshänsyn för att reglerna skulle uppfattas som legitima.¹⁸

Ju högre avvikelser från strikt proportionalitet, desto större är behovet av skattelättnader. De nya löneunderlagsreglerna är utformade så att vissa företag med ett stort antal anställda och där ägaren tar ut en marknadsmässig lön i praktiken undantas från den särskilda lagstiftningen enligt kap. 57 IL. Detta motiveras av ett antagande att när antalet anställda i ett företag ökar, minskar proportionaliteten i beskattningen eftersom avkastningen får en högre spridning i dessa företag jämfört med företag med färre antal anställda. Med antalet anställda antas också kraven öka på en organisationsstruktur som liknar den i företag med spritt ägande.¹⁹

Vad som kan anses som marknadsmässig ersättning varierar visserligen från företag till företag, men det anses rimligt att också marknadslönen påverkas av antalet anställda även om det är osäkert i vilken grad ett sådant samband föreligger. För att säkerställa att delägarens arbetsinkomst verkligen beskattas som sådan har en utgångspunkt varit att den egna lönen ska träffas av progressiv beskattning. Genom en avvägning mellan hur stor del av löneunderlaget som får tas med vid gränsbeloppsberäkningen och storleken på löneuttaget uppnås även en preventiv effekt: inkomstomvandling motverkas.²⁰

2.2 Gränsbeloppet och lönebaserat utrymme

Det lönebaserade utrymmet är en del av gränsbeloppet. Ett högt gränsbelopp är gynnsamt eftersom ägaren till kvalificerade andelar på en utdelning upp till detta belopp beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats på 20 %. Överstigande utdelning beskattas i inkomstslaget tjänst, 57:20 IL.

Vid kapitalvinstbeskattningen beskattas, enligt övergångsbestämmelser²¹, sparutdelningsutrymme i inkomstslaget kapital med en skattesats på 20 %

¹⁷ Edin m.fl. *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*, s. 26f.

¹⁸ Prop. 2005/06:40, s. 41.

¹⁹ Prop. 2005/06:40, s. 41f., 52.

²⁰ Prop. 2005/06:40, s. 50.

²¹ Se SFS 2007:1251.

medan överstigande vinst delas upp så att hälften kapitalbeskattas med den vanliga skattesatsen på 30 % och den andra hälften tjänstebeskrattas.

Gränsbeloppet består av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme, 57:10 IL. Årets gränsbelopp utgörs av ett underlag som i princip är andelarnas anskaffningskostnad och lönebaserat utrymme, men det kan även beräknas enligt en schablonregel och utgörs då av en summa motsvarande två inkomstbasbelopp, 57:11-12 IL.

En delägare måste tillämpa samma metod vid beräkningen av gränsbeloppet för hela aktieinnehavet under året.²² Gränsbeloppet beräknas dock per andel och per år, även i det fall aktien byter ägare.²³ Vid flera utdelningar under året tillgodoräknas gränsbeloppet den som ägde andelen vid det första utdelningstillfället, om ingen utdelning tas tillgodoräknas gränsbeloppet den som äger andelen vid utgången av året, 57:11 st 3 IL.

Ett outnyttjat eller delar av ett outnyttjat gränsbelopp förs vidare som sparad utdelningsutrymme. Resterande del av gränsbeloppet tas dock i anspråk som gränsbelopp vid en andra utdelning till ägaren under samma år eller, om aktierna säljs, som sparad utdelningsutrymme vid kapitalvinstbeskattningen, 57:13 st 1-2 IL. Även om andelen för något år inte anses kvalificerad ska sparad utdelningsutrymme ändå föras vidare, 57:13 st 2 IL. Uppräkning ska dock inte ske då gränsbelopp inte får beräknas för de år aktien inte är kvalificerad.²⁴

2.3 Löneunderlaget

Det lönebaserade utrymmet består, som tidigare berörts, av 25 % av löneunderlaget upp till 60 inkomstbasbelopp och av ytterligare 25 % av underlag därutöver. Löneunderlaget utgörs av sådan kontant ersättning till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag som träffas av tjänstebeskrattning, 57:16 -17 IL. Den kontanta ersättningen ska ha utgivits under året före beskattningsåret. Detta för att ägaren ska känna till gränsbeloppet innan utdelningen.²⁵

Det lönebaserade utrymmet ska fördelas på företagets andelar, 57:16 st 2 IL. Bestämmelsen refererar till de situationer där det finns fler än en delägare.²⁶ Det lönebaserade utrymmet kommer således att tillgodoräknas delägarna i relation till deras andelsinnehav i företaget.

²² Prop. 2005/06:40, s. 54.

²³ SKV292 utgåva 16, *Skatteregler för delägare i fåmansföretag, taxeringsåret 2008*, s. 19

²⁴ Zeteo, Nordstedts Juridik, lagkommentarer till 57:13 IL, hämtat den 26 mars 2008 från: <http://zeteo.nj.se.ludwig.lub.lu.se/pp/template.htm?jsessionid=7337440A04E93606A32F953727E96564?view=main>.

²⁵ Prop. 1993/94: 234, s. 93 och prop. 2005/06:40, s. 46.

²⁶ Prop. 1993/94:234, s. 93.

2.3.1 Löneunderlag i koncerner

Kontanta ersättningar i icke helägda dotterföretag proportioneras enligt en regel i 57:17 st 2 men 1 IL, endast en så stor andel av ersättningarna som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget medräknas. I de fall dotterföretaget inte varit dotterföretag under hela det år som löneunderlaget hänförs till finns en proportioneringsregel i 57:17 st 2 men 2 IL, enligt vilken endast utbetalningar som skett under moderbolagets ägartid ska medräknas.

Det finns ingen enhetlig definition av moderföretag respektive dotterföretag som gäller för alla inkomstskattelagens bestämmelser. Avseende svensk koncern sägs endast i 2:5 IL att det är en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. I civilrätten finns koncerndefinitioner i olika lagar, däribland i 1:11 ABL och 1:4 ÅRL. Formuleringarna i de nämnda lagrummen är snarlika och avsikten har varit att innebörden ska vara den samma. De materiella olikheterna beror på att de olika lagarna reglerar olika rättsområden och associationsformer. I ABL förutsätts att moderföretaget är svenskt aktiebolag.²⁷ Eftersom kap. 57 IL gäller fåmansföretag måste moderbolaget i detta fall vara ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, se 56:2 och 56:4 IL. Som tidigare nämnts kommer jag endast att behandla fåmansaktiebolag.

Det väsentliga för att en koncern ska anses föreligga är att moderbolaget ska kontrollera dotterföretaget genom att inneha eller på annat sätt förfoga över mer än hälften av rösterna, genom att kunna besluta om mer än hälften av styrelseledamöter eller ledamöter i annat ledningsorgan eller genom att på annat sätt, så som genom bolagsordningen, ha ett bestämmande inflytande, se 1:11 ABL och 1:4 ÅRL.

Dotterföretaget beskrivs som *en annan juridisk person* och formuleringen omfattar flera företagsformer och även utländska juridiska personer.²⁸ När dotterbolaget är ett handels- eller kommanditbolag kan svårigheter uppstå med proportioneringen, detta för att det inte finns några fastlagda grunder efter vilka en andel i ett sådant företag definieras. I princip finns tre metoder att fördela löneunderlaget: efter kapitalinsats, efter resultatfördelning och efter huvudtal. Resultatfördelningen sker enligt vad som är föreskrivet i bolagsavtalet och om inget sådant finns gäller en fördelning efter huvudtalet för delägare i handelsbolag, 2:8 HBL, och för en kommanditdelägare i kommanditbolag efter vad som är skäligt 3:5 HBL. Det har i praxis ansetts vara skäligt att fördela förluster efter kapitalinsats, RÅ 1995 ref 35.

Vid beskattningen är det möjligt att frångå fördelningen enligt avtalet och istället taxera enligt en skälig fördelning om den avtalade betraktas som en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal, RÅ 2002 ref 115.

²⁷ Nerep och Samuelsson, *Aktiebolagslagen- en lagkommentar*, s. 58. Prop. 1995/96:10 del 2, s. 288.

²⁸ Nerep och Samuelsson, *Aktiebolagslagen- en lagkommentar*, s. 69.

Eftersom det saknades underlag valde regeringen att inte föreskriva någon särskild fördelningsmetod när dotterbolaget är ett handelsbolag.²⁹ En nackdel med att använda sig av resultatfördelningen är att avtal kan skrivas på olika sätt, om den ena av bolagsmännen förbehålls rätten att alltid få ut ett visst belopp vid positivt resultat, kan svårigheter uppstå i den praktiska tillämpningen.

Det är möjligt att ett dotterföretag kan anses ha två moderföretag, det räcker dock inte med att ägarföretagen innehar 50 % var av rösterna. I de fallen föreligger ingen koncern överhuvudtaget utan det som krävs är att båda ägarföretagen kan anses ha bestämmande inflytande. I RÅ 2004 ref 80 ansågs två aktiebolag som moderbolag då det ena innehade en majoritet av aktierna i dotterbolaget och det andra genom avtal hade rätt att utse majoriteten av styrelseledamöterna.

2.4 Villkor för tillgodoräknande

2.4.1 Krav på ägande vid årets ingång

Löneunderlagsreglerna gäller inte för andelar som inte ägdes vid årets ingång, 57:11 st 3 men 3 IL. Behovet eller nödvändigheten av ett tidsmässigt ägarkrav förklaras inte i förarbetet eller utredningar, inte heller har jag funnit någon skrivning avseende detta i äldre förarbeten som behandlar löneunderlag. Regeln i 57:11 st 3 men 3 IL berörs endast kortfattat i propositionens författningskommentar. Där sägs att bestämmelsen medför bland annat att samma löneunderlag inte ska, efter en emission, kunna utnyttjas två gånger.³⁰

SKV förklarar behovet av bestämmelsen med att tidpunkten för fördelningen av det lönebaserade utrymmet är beskattningsåret då utdelning beslutas. Om det lönebaserade utrymmet skulle fördelas vid löneårets utgång och därmed på de andelar som existerade vid det tillfället hade inget lönebaserat utrymme heller kunnat hänföras till under året emitterade andelar.³¹

RR tycks i ett nyligen avgjort rättsfall gällande en arvsöverlåtelse ha tolkat 57:11 st 3 men 3 IL som att det övergripande syftet med kravet om ägande vid årets ingång är att undvika dubbelräkning oavsett vilka omständigheter som har förelegat.³² Detta kan i och för sig vara riktigt eftersom förarbetsuttalandet anger dubbelräkning efter emissioner som ett exempel på

²⁹ Prop. 2005/06:40 s. 47.

³⁰ Prop. 2005/06:40 s.89.

³¹ Skatteverkets ställningstagande 2007-10-22.

³² RÅ 2007 ref 81.

situationer då bestämmelsen får effekt. Samtidigt förefaller det enligt min mening vara emissionsfallen som man haft i åtanke och ingenting annat.

Konsekvenserna som kravet på ägande vid årets ingång för med sig belyses närmare i nästa kapitel om ägarförändringar.

2.4.2 Krav på eget löneuttag

En delägare får endast tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme om denne själv eller någon närstående tagit ut en lön motsvarande det lägsta av sex inkomstbasbelopp + fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag och 15 inkomstbasbelopp, 57:19 IL. Den egna lönen kan komma både från företaget och dotterföretagen.

Denna nya lönekravsregel skiljer sig i flera avseenden från den tidigare regeln enligt vilken delägarens lön jämfördes med en summa motsvarande tio basbelopp eller 120 procent av lönen till den högst betalde anställde.³³ Vid en bedömning mot det senare jämförelsebeloppet var det således en väsentlig faktor om den person till vilken ersättning utbetalats hade varit anställd eller delägare när lönen erhöles eftersom delägarens lön skulle jämföras med lönen till en person som fått ersättningen i egenskap av anställd, oavsett om denne sedermera blivit delägare. Det förelåg däremot inget hinder för en ny delägare som tidigare varit anställd att till sitt eget löneuttag räkna den lön som denne under överlåtelseåret hade erhållit som anställd.³⁴

2.4.2.1 Proportionering av löneuttag

Ägaren till ett moderföretag får vid beräkningen av löneunderlaget endast medräkna löner hänförliga till dotterbolaget i den mån de kan proportioneras mot moderföretagets ägarandel och den tid koncernförhållandet förelegat under löneåret, det vill säga det år under vilket lönerna utbetalats. Det kan därför förefalla rimligt att ägaren vid jämförelsen av den egna lönen enligt 57:19 IL efter ägarandel och ägartid får proportionera de fem procent som påverkar jämförelsebeloppet i den första strecksatsen med ägarandel och ägartid. Grundtanken bakom resonemanget är att villkoren bör sättas i relation till storleken av de förmåner som delägaren får.

På ett liknande sätt får ägaren till ett fåmansföretag endast tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme som fördelats på dennes andelar i företaget. Det kan utläsas genom 57:16 st 2 IL. Konsekvensenligt borde då delägare i direkt ägda fåmansföretag också få proportionera jämförelsebeloppet efter ägarandel. Detta har emellertid inte varit avsikten utan det förutsätts att ägaren till ett fåmansföretag tar ut full ersättning som den beskrivs i 57:19 IL.³⁵

³³ 3 § 12 mom d SIL.

³⁴ Jansson, Sune E. *Löneunderlagsregeln*, SvSkT 1997:10, s. 892-897.

³⁵ Prop. 2005/06:40, s. 52f.

I de fall dotterföretaget inte är helägt eller inte har ägts under hela året för vilket löneunderlaget avser ska, vid jämförelsen av eget löneuttag, samtliga kontanta ersättningar i dotterbolaget som utbetalats under hela året ingå enligt Rydin. Slutsatsen framställs som en oavsedd konsekvens av en ändring som skedde i skatteutskottet.³⁶ Det Rydin syftar på är att i den av regeringen föreslagna lydelsen av 57:19 IL refereras till sådan kontant ersättning som anges i 57:17 st 1-2 IL medan det i den av skatteutskottet tillstyrkta ändringen refereras endast till 57:17 st 1 IL.³⁷ Hänvisningen till proportioneringsregeln försvann därmed.

SKV drar slutsatsen att en proportionering inte ska ske enligt ägarandel men väl i förhållande till den tid ett företag varit dotterföretag. Att ersättningar som utbetalats innan koncernförhållandet uppstod inte ska tas med enligt 57:19 IL förklaras med att 57:17 st 1 IL talar om ersättningar till anställda i företaget och dess dotterföretag. Eftersom företaget inte var dotterföretag innan ägarbytet skedde får inte heller dessa löner ingå.³⁸

Man kan också ställa frågan om inte jämförelsebeloppet enligt andra strecksatsen i 57:19 IL, de femton inkomstbasbeloppen, också ska modifieras med hänsyn till ägartid och ägarandel.

2.4.2.1.1 Analys

Ett av de alternativa jämförelsebeloppen i 57:19 IL är beroende av fem procent av löneunderlaget. Om löneunderlaget här ska proportioneras i enlighet med ägartid och/eller ägarandel kommer lönekravet att proportioneras indirekt.

Till skillnad från Rydin, som tolkar borttagandet av hänvisningen till 57:17 st 2 IL som att proportionering vid bedömning av löneuttaget inte är tillåtet vid indirekt ägande, uppfattar jag hela hänvisningen till 57:17 st 1 IL snarast som en beskrivning av vilken sorts ersättning som löneuttaget ska bestå av. En hänvisning till paragrafens andra stycke skulle i det sammanhanget inte ha någon betydelse. Oberoende av om jag är beredd att tillmäta avsaknaden av referens till proportioneringsreglerna någon större vikt är jag inte beredd att avfärda Rydins slutsats.

SKV har anfört en något annorlunda ståndpunkt. En inte oväsentlig poäng som lyfts fram i myndighetens ställningstagande är att det är förhållandena under året före beskattningsåret som gäller. Mot SKV:s slutsats kan anföras att året före beskattningsåret i 57:19 IL refererar till den tid under vilken ersättning till delägaren eller närstående utbetalats och inte att det är fem procent av de sammanlagda lönerna som ska ha utbetalats då. Emellertid ligger det nära till hands att anta att det är den tiden som gäller då detta är

³⁶ Rydin, s. 365f.

³⁷ Betänkande 2005/06:SkU 10 s. 50.

³⁸ Skatteverkets ställningstagande 2007-04-04.

den enda tidsperiod som omnämns i löneunderlagsreglerna. Från den utgångspunkten är SKV:s slutsats förståelig.

Själv anser jag att en eventuell proportionering av löneuttaget bör bedömas lika, oavsett om det rör sig om ägande av viss andel i dotterföretaget eller om ägandet begränsats till viss tidsrymd. Detta eftersom den del av dotterföretagets löneunderlag som får tas med i beräkningen påverkas både av ägarandel och tidsmässigt innehav. Då går det inte att låta ägandet i tiden påverka storleken på löneunderlaget och på löneuttaget medan ägande i storlek endast tillåts påverka löneunderlaget. Om man frångår den strikta ordalydelsen men fortfarande följer den relevanta innebörden, det vill säga den bestämmande tidpunkten, är också storleken på andelsinnehavet under löneåret en faktor i sammanhanget. Det vore då inte underligt att tolka lönekravet som att en proportionering kan ske även i relation till ägartiden i dotterföretag.

Det kan vara lämpligt att ställa frågan om proportionering av löneuttag mot syftet med lönekravet. Storleken på den del av löneunderlaget som får medräknas och storleken på den egna lönen har vägts emot varandra för att bäst uppfylla samtliga syften; företag med många anställda undantas i praktiken från reglerna för fåmansföretag samtidigt som det preventiva behovet, neutralitetsbehovet och nödvändigheten av ett lämpligt skattemässigt utfall för företagare med låg intjäningsförmåga och få anställda tillgodoses. Alltså är det rimligt att delägaren till ett moderföretag får proportionera jämförelsebeloppet i relation till moderns ägartid och ägarandel i dotterföretaget endast om detta har förutsatts vid utformningen av reglerna. Har man vid avvägningen mellan löneuttag och löneunderlag räknat med att ingen proportionering av löneuttaget skulle ske riskerar kalibreringen att snedvridas av en annorlunda tolkning och bestämmelserna skulle inte uppfylla sitt syfte.

Det framgår inte av vare sig propositionen eller expertgruppens förslag om avvägningen mellan löneuttag och lönebaserat utrymme som får räknas in i gränobeloppet, har skett med hänsyn till en sådan proportionering när ett dotterbolag inte är helägt eller inte ägts av moderföretaget hela löneåret. Det står dock klart att kalibreringen av lönebaserat utrymme och löneuttag har skett så att ingen hänsyn ska tas till ägarandelen i direkt ägda företag. Hade avsikten varit att ett annat tillvägagångssätt skulle användas i koncernfallen hade det varit lämpligt att föreskriva detta i lagtexten.

En högst relevant utgångspunkt för lönekravet som inte får förbises är att arbetsinkomsten skulle träffas av progressiv beskattning. Det kan vara lättare för delägaren att undvika progressiv beskattning av arbetsinkomster om inte lika högt löneuttag krävs och det är då större risk att arbetsinkomster omvandlas till kapitalinkomst när lönen tas ut. Det vore då osannolikt att avsikten varit att de femton inkomstbasbeloppen i andra strecksatsen i 57:19 IL ska proportioneras i förhållande till ägarandel eller ägartid.

Lagtexten kan tolkas så att en proportionering av delägarrens löneutttag medges när dotterföretag endast ägts under viss tid och/eller i viss omfattning. Den som lägger stor vikt vid löneåret som relevant tidpunkt skulle till och med kunna dra slutsatsen att lagtexten förespråkar en proportionering. Tanken med att låta året före beskattningsåret utgöra den relevanta tidpunkten är att gränsbeloppet (och lönekravet) ska vara klart på förhand. Det vore bara konsekvent om den som endast får medräkna en viss del av ersättningarna i löneunderlaget också får ett lägre lönekrav.

Man kan inte förbise lagstiftningens syfte och funktion.

Löneunderlagsreglerna skapades för att i praktiken undanta företag av viss karaktär vilket medför att eventuella undantag bör tolkas strikt, i synnerhet då reglerna för fåmansföretag i grunden är preventiva och söker förhindra inkomstomvandling. Min slutsats, med utgångspunkt i reglernas syfte, är därför att löneunderlaget i första strecksatsen i 57:19 IL inte kan proportioneras i relation till ägande i dotterföretaget, vare sig beträffande tidsrymd eller beträffande andelsinnehav. Det kan då heller inte komma på fråga att proportionera jämförelsebeloppet, och därmed lönekravet, enligt den andra strecksatsen.

2.4.2.2 Relevant tidpunkt för delägarskap och närståenderelation?

Styrande för löneunderlaget är de omständigheter som förelåg under året före beskattningsåret. Det vore därför en möjlighet att tolka 57:19 IL så att delägarrens egen lön måste erhållas i egenskap av delägare. Om delägaren uppfyller lönekravet genom en närstående måste närståenderelationen då föreligga under löneåret? Kanske krävs även att ägarrelationen och närståenderelationen föreligger året före beskattningsåret. Vid en sådan tolkning uppkommer frågan om närståenderelationen också måste bestå under beskattningsåret.

SKV menar att lön för tiden innan delägaren förvärvade andelar i företaget får tas med vid jämförelsen av den egna lönen enligt 57:19 IL. Som stöd för denna mening anges att lagtexten inte uppställer någon tidsbegränsning och att SKV anser att en fysisk förvärvare av andelar under nästkommande år får medräkna hela överlåtelseårets löneunderlag, se närmare om detta i avsnitt 3.2.3.1. Härstammar lönen från ett dotterföretag får emellertid endast lön som är hänförlig till den tid som dotterföretaget varit dotterföretag medräknas.³⁹

Om närståenderelationen uttalar SKV, mot bakgrund av att löneåret är bestämmande tidpunkt i löneunderlagsreglerna, att lön som betalats till en närstående får tillgodoräknas delägaren om den närstående tillhört delägarrens närståendekrets under året före beskattningsåret, men inget krav uppställs på att relationen ska bestå vid utdelningstillfället. Hela den närståendes ersättning får tillgodoräknas delägaren vid bedömningen om

³⁹ Skatteverkets ställningstagande 2008-03-28, diariernr: 131 159978-08/111.

lönekravet är uppfyllt även om löntagaren och delägaren varit närstående endast under en del av året.⁴⁰

2.4.2.2.1 Analys

Eftersom utgångspunkten för löneunderlagsreglerna är de omständigheter som förelegat under året före beskattningsåret är det i och för sig en möjlighet att lönen ska ha erhållits i egenskap av delägare. Som stöd för denna uppfattning kan anföras att 57:17 IL där uttrycket året före beskattningsåret också finns har tolkats så att koncernförhållandet måste existera när ersättningarna utbetalats.

En motsatt uppfattning stöds av att tyngdpunkten i 57:19 IL är att tillräckligt hög lön ska ha tagits ut. Inte bör det då spela någon roll i vilken egenskap lönen har mottagits? Inte ens med den gamla löneunderlagsregeln där det ändå lades viss vikt vid den egenskap i vilken ersättning mottogs krävdes att delägaren hade tagit ut sin lön i egenskap av delägare.

Enligt SKV uppställs inget krav på att delägaren ska ha varit delägare under året före beskattningsåret. Om närstående har SKV uttryckt att delägarens lönekrav *får* tillgodoses genom löneuttag av en person som är närstående när ersättningen betalades ut. Formuleringen uppställer inget krav på att närståenderelationen *ska* ha förelegat under året före beskattningsåret. Ingenting nämns heller om situationer där exempelvis en passiv delägare under beskattningsåret skulle ingå äktenskap med en anställd vars lön är tillräckligt för att uppfylla 57:19 IL.

Jag anser inte att man kan skilja på delägarskap och närståenderelation vid tolkningen av 57:19 IL och av vilka omständigheter som måste föreligga under löneåret då ingen åtskillnad görs i lagtexten. Det är uppenbart att delägarskap måste föreligga under beskattningsåret, däremot är det osäkert om det är tillräckligt att närståenderelationen uppstår först då. Om lön till delägare, som denne fått i egenskap av anställd, får tas med vid jämförelsen av delägarens eget löneuttag bör det också vara tillräckligt att närståenderelationen uppstått först under beskattningsåret. Detta är också min bedömning. Rättsläget är emellertid inte klart, avgörande torde vara hur starkt bestämmande löneåret anses vara och vilka materiella konsekvenser som uppstår av de olika tolkningsalternativen. Med min tolkning, att det är tillräckligt att närståenderelationen föreligger under beskattningsåret, skulle kringgående av lönekravsregeln i teorin kunna uppkomma genom att delägare och anställd gifter sig utan att egentligen ha någon närståenderelation. Riskerna för ett sådant beteende uppfattar jag dock som små. Att förutsebarheten påverkas är ett argument med för mig liten vikt eftersom den delägaren kan gynnas av att närståenderelationen inte behöver föreligga förrän vid utdelningstillfället.

⁴⁰ Skatteverkets ställningstagande 2008-03-28, diariernr: 131 163995-08/111.

2.5 Fördelning av lönebaserat utrymme

Det finns i lagstiftningen om lönebaserat utrymme uttryckligt nämnda tidpunkter. Det är utbetalda ersättningar och ägarförhållanden *under året före beskattningsåret*, som är avgörande. Till detta kommer också 57:11 st 3 men 3 IL som anger att löneunderlagsreglerna inte alls ska tillämpas på andelar som inte ägdes *vid årets ingång*.

Ingen särskild tidpunkt finns angiven för fördelningen av det lönebaserade utrymmet. Enligt 3:12-utredningen bör fördelningen av löneunderlaget ske i samband med fördelningen av gränsbeloppet då underlaget är en del av gränsbeloppet.⁴¹ SKV förespråkar att fördelningen bör ske när utdelning beslutas eller när utdelningen blir tillgänglig för lyftning om dessa tidpunkter inte sammanfaller. Om ingen utdelning lämnas är det SKV:s uppfattning att fördelningen bör ske vid utgången av året efter det år för vilket löneunderlag beräknas.⁴² 3:12-utredningen och SKV anför väsentligen samma ståndpunkt i frågan.

Eftersom lönebaserat utrymme beräknas som en del av gränsbeloppet kan det förefalla självklart att fördelningen av både lönebaserat utrymme och gränsbeloppet sker samtidigt, *vid den tidpunkt beräkningen av gränsbeloppet sker*, i normal fallet vid utdelning eller årets utgång. Fördelningen bör då ske på de andelar som existerar vid fördelningstidpunkten och även på andelar som tillhör en passiv delägare som inte får beräkna gränsbelopp eller på andelar som inte ägts vid årets ingång.

Först ska lönebaserat utrymme fördelas på samtliga andelar i företaget. Delägaren lägger sedan till lönebaserat utrymme hänförligt till sitt andelsinnehav till anskaffningsutgiften och får fram årets gränsbelopp. Utrymme kan förloras genom att en del av utrymmet hänförs till icke kvalificerade andelar eller andelar som inte var ägda vid årets ingång. Det är andelsinnehavet vid årets ingång som gäller. Om delavyttring skett gäller det andelsinnehav som finns vid utdelningen eller, om utdelning inte sker, det innehav som finns vid årets utgång.⁴³ Årets gränsbelopp fördelas därefter på samtliga andelar. Det innebär att ytterligare en del av det lönebaserade utrymmet som ingår i årets gränsbelopp står outnyttjat eftersom delägaren endast får utnyttja den del av gränsbeloppet som står i relation till innehavet.

Förhållandet mellan 57:11 IL och 57:16 IL ger emellertid upphov till vissa tolkningsproblem. 57:11 st 3 men 3 IL föreskriver att 57:16 IL inte är tillämplig på under året förvärvade andelar, därmed bör 57:16 st 2 IL inte heller gälla sådana andelar.

⁴¹ SOU 2002:52 del 1, s. 422f.

⁴² Skatteverkets ställningstagande 2007-10-22.

⁴³ SKV 292 utgåva 16, *Skatteregler för delägare i fåmansföretag, taxeringsåret 2008*, s. 10f.

Mot detta kan invändas att tanken är att ett lönebaserat utrymme finns för hela företaget, samtliga delägare till kvalificerade andelar får tillgodoräkna sig en del av utrymmet i förhållande till andelsinnehavet. Om avsikten varit att det lönebaserade utrymmet ska fördelas på under året förvärvade andelar är dock 57:11 st 3 men 3 IL lite olyckligt formulerad.

Lika naturligt som det är att fördela det lönebaserade utrymmet på de andelar som finns vid gränsbeloppsberäkningen, lika naturligt hade det enligt min uppfattning varit att fördela utrymmet på de andelar som finns vid utgången av året före beskattningsåret. Detta eftersom fördelningen föreskrivs i samband med beskrivningen av löneunderlaget där den tidpunkten är rådande. Problematiken med nya andelar uppkommer då inte och delar av det lönebaserade utrymmet riskerar inte att förloras på grund av nyförvärv under året. Fortfarande kommer det lönebaserade utrymmet att fördelas två gånger, en gång direkt och en gång indirekt.

SKV kommer troligtvis att följa det egna ställningstagandet i tillämpningen och i det följande kommer min utgångspunkt att vara att det lönebaserade utrymmet fördelas enligt SKV:s uppfattning.

3 Ägarförändringar

I de följande avsnitten kommer jag att avhandla olika situationer där aktier i fåmansföretag överläts och vilka konsekvenserna kan bli för det lönebaserade utrymmet. Jag kommer att behandla tre olika fångstlag, benefika, onerösa och blandade.

Med benefika fång avses arv, gåva, testamente och bodelning.⁴⁴ Ett oneröst fång är köp, byte och därmed jämförliga överlåtelser, dessa klassificeras på andra sidan myntet som avyttring, 44:3 IL. Utgångspunkten är att ersättning utges och i inkomstskatterätten ska, för att förvärvet ska betecknas som oneröst, ersättningen vara marknadsmässig. Om ersättningen inte är marknadsmässig betraktas förvärvet som ett blandat fång.⁴⁵

3.1 Benefika fång

Det är inte ovanligt att de benefika fången behandlas gemensamt och att samma rättsföljder stadgas i samtliga benefika förvärvssituationer.⁴⁶ Min allmänna uppfattning är att de benefika överlåtelseformerna bör behandlas enhetligt i fråga om lönebaserat utrymme. Det är också rimligt att samma överlåtelseform ger samma skattemässiga konsekvenser oberoende av mottagarens identitet. En förutsättning är förstås att, oavsett överlåtelseform, det tillämpliga regelverket är det samma vid beskattningen av mottagaren. Skillnader kan uppstå om mottagaren i ena fallet är en fysiker och i det andra fallet en juridisk person. En juridisk person kan motta gåvor men det är inte samma person som får gåvan som kan beräkna gränsbelopp.

Utformningen av den särskilda fåmansföretagslagstiftningen medför emellertid att det inte kan anses självklart att alla benefika äganderättsövergångar ska behandlas på samma sätt ens om regelverket för delägare i fåmansföretag är tillämpligt på mottagaren. Lagstiftningen är uppbyggd kring den enskilde ägarens eller någon närståendes aktiviteter i företaget. Det är delägarens eller närståendes verksamhet som kvalificerar andelarna i första taget och det är delägarens eller närståendes löneuttag som ger delägaren rätt att vid beräkningen av gränsbeloppet medräkna lönebaserat utrymme.

Vid arvsöverlåtelser är arvlåtaren i skatterättslig mening oftast närstående till arvtagaren. Det samma torde gälla i fall med bodelning.⁴⁷ Detta faktum

⁴⁴ Jfr. Lodin m.fl., *Inkomstskatt del 2*, s. 469.

⁴⁵ Jfr. Lodin m.fl., *Inkomstskatt del 1*, s. 72.

⁴⁶ Se exempelvis 8:2 IL där förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning befrias från inkomstbeskattning.

⁴⁷ Sambor kan i skatterättsliga sammanhang anses som närstående, 2:20 och 2:22 IL. Bodelning i samboförhållanden omfattar endast samboegendom, däri torde sällan

medför att det inte uppstår situationer där arvtagaren är verksam i betydande omfattning och tar ut tillräcklig lön men där arvlåtaren inte anses uppfylla lönekravet på grund av att inte ha arbetat i företaget eller visserligen arbetet i företaget men inte tagit ut hög lön. Genom närståenderelationen kommer den passive delägarers aktier ändå att anses kvalificerade och denne hade genom närståenderelationen även fått tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme, se 57:4 och 57:19 IL. Närståenderelationen kan få en central betydelse för rätten till lönebaserat utrymme och det är då i hög grad väsentligt att fastställa vid vilken tidpunkt relationen måste föreligga för att rätten till lönebaserat utrymme ska inträda.

Ett testamentsförordnande eller en gåva kan vara till förmån för en helt utomstående person. Fråga uppstår därmed om förvärvaren själv måste uppfylla lönekravet i 57:19 IL eller om det är tillräckligt att överlåtaren gör det. En aspekt som inte får glömmas bort i sammanhanget är att andelarna inte är kvalificerade om den nye ägaren inte varit verksam i företaget.

3.1.1 Kontinuitet

Vid en benefik överlåtelse av kapitalbeskattad egendom används ofta kontinuitetsprincipen, innebärande att förvärvaren inträder i den förre ägarens skattemässiga situation.⁴⁸

Kontinuiteten kan avse egendomens värde, dess karaktär och den verksamhet den är hänförlig till. I detta sammanhang avses värdekontinuitet: att kapitalvinstbeskattningen skjuts upp och mottagaren övertar det obeskattade värdet.⁴⁹ Principen kom till uttryck i äldre skattelagstiftning i § 35 mom 2 KL som sedermera överflyttades till § 24 mom 1 st 3 SIL. Av det som skrivits i förarbetet om kontinuitetsprincipen framstår det som att kontinuiteten gäller just den icke realiserade vinsten och att förvärvaren övertar anskaffningsutgift och anskaffningstidpunkt.⁵⁰

Kontinuitetsprincipen vid kapitalinkomstbeskattningen uttrycks numera i 44:21 st 1 IL där det anges att förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation. För delägarrätter sägs särskilt i 44:21 st 2 IL att mottagaren övertar den tidigare ägarens anskaffningsutgift. Den särskilda

företagsandelar ingå men inget hindrar att sådana, på grund av samboavtal, ska ingå i bodelningen, se Sambolagen (2003:376).

⁴⁸ Lodin m. fl., *Inkomstskatt del 1*, s. 71. Jfr. Zeteo, Lagkommentarer till 44:21 IL hämtat den 27 mars 2008 från:

<http://zeteo.nj.se.ludwig.lub.lu.se/pp/template.htm?jsessionid=9916C84F744BCC53EFC75AC1C4242FE5?view=main>. Där anges att kontinuitetsprincipen är huvudprincip vid benefika överföringar.

⁴⁹ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen*, s. 67f.

⁵⁰ SOU 1989:33 del 2, s. 27.

regleringen för delägarätter syftar som en hänvisning till genomsnittsmetoden vid beräkning av omkostnadsbeloppet.⁵¹

För kvalificerade andelar stadgas specifikt att sparad utdelningsutrymme övertas av den som gör ett benefikt fång, 57:14 IL. Härvid kan tilläggas att RR i RÅ 2001 not 196 uttalat att en uttrycklig reglering av vissa förhållanden vid benefika förvärv och att liknande övertaganden reglerats i andra sammanhang, snarast talar emot att kontinuitetsprincipen skulle gälla i oreglerade förhållanden. Målet gällde räntefördelningsbestämmelser enligt vilka det vid benefika fång fanns regler om en särskild övergångspost och negativt fördelningsunderlag, däremot fanns inga bestämmelser för den i målet aktuella situationen att en dödsbodelägare från dödsboet skulle överta positiv räntefördelning. Numera föreskrivs rätt för en obegränsat skattskyldig fysiker att genom benefika fång överta sparad fördelningsbelopp.⁵²

Kontinuitetsprincipens ställning som rättskälla och värde som tolkningsmedel kan diskuteras. Persson Österman menade i sin avhandling om just kontinuitetsprincipen att principen, för att vara normativ och inte endast deskriptiv så tillvida att den endast beskriver en rättsföljd i en viss situation, måste ha tillämpats normativt i praxis. Tillämpningen måste vidare vara generell och inte gälla in casu. Den normativa kraften bör tillskrivas de skäl som bär upp principen och inte själva principen. För att principen ska kunna användas som tolkningsmedel måste den, enligt Persson Österman härledas från rättsliga material såsom lagtext och rättspraxis.⁵³

Dahlberg har uttryckt en mer tveksam hållning då han menar att värdeprinciper såsom kontinuitetsprincipen är svag till innehållet och bör ses mer som mål än som en princip. Värdeprinciper bör därför inte ges någon avgörande betydelse vid lagtolkningen.⁵⁴

Då 44:21 st 1 IL på ett allmängiltigt sätt ger uttryck för en princip bör lagrummet enligt min mening tolkas utifrån principens fulla innebörd till skillnad från de fall där en princip kodifierats i ett mer begränsat avseende såsom i 57:14 IL. Jag är medveten om att den normativa kraften för principen är omtvistad och osäker men jag menar att det är kodifieringen som ger principen en normativ kraft, inte att principen existerar oberoende av andra rättskällor. Det torde inte vara möjligt att hävda kontinuitetsprincipen som en fristående rättskälla. Att lagstiftningen bygger på principer innebär att principerna får betydelse för lagtolkningen.

⁵¹ Zeteo, Lagkommentarer till 44:21 IL hämtat den 27 mars 2008 från <http://zeteo.nj.se.ludwig.lub.lu.se/pp/template.htm?jsessionid=9916C84F744BCC53EFC75AC1C4242FE5?view=main>.

⁵² 33:7a IL, se även prop. 2004/05:32 s. 14ff.

⁵³ Persson Österman, *Kontinuitetsprincipen*, s. 55f., 64f.

⁵⁴ Dahlberg, *Kommentarer till professor Kari s. Tikkas anförande*, SN 2004:11, s. 664-666.

3.1.2 RÅ 2007 ref 81

I lagtexten finns ingenting nämnt avseende rätten till lönebaserat utrymme vid benefika överlåtelse. I ett överklagat förhandsbesked har RR avgjort frågan huruvida arvingarna till ägaren av kvalificerade andelar har rätt att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme när sådan rätt till tillgodoräknande tillföll arvlåtaren.

Till skillnad från SRN som menade att regeln om ägande vid årets ingång skulle tillämpas enligt ordalydelsen⁵⁵ ansåg RR att arvingarna fick medräkna lönebaserat utrymme. Som skäl för denna ståndpunkt anförde domstolen att det skulle vara *överraskande och materiellt otillfredställande* om de nya ägarna inte fick tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme för det år arvsskiftet skedde när en förvärvare enligt 44:21 IL inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation och tidigare års löneunderlag får medräknas genom att sparad utdelningsutrymme övertas enligt 57:14 IL. Beträffande förarbetet till 57:11 st 3 men 3 IL uttalade RR att det *i detta fall inte rör sig om dubbelräkning* och att det framstår som *osannolikt att avsikten varit att rätten till lönebaserat utrymme skulle förloras vid en ägarförändring av det aktuella slaget. Mot bakgrund av regleringen i övrigt vid benefika förvärv*, menade RR att rätten till lönebaserat utrymme inte bör gå förlorad på grund av att arvingarna inte mottagit andelarna förrän efter årets ingång.⁵⁶

3.1.3 Analys

3.1.3.1 RR:s dom

Av domskälen kan man utläsa tre väsentliga punkter: a) att en förlorad rätt till lönebaserat utrymme skulle vara materiellt otillfredställande, b) att en rätt till övertagande av lönebaserat utrymme inte står i strid med bestämmelsens syfte och c) att avsikten med lagstiftningen sannolikt inte varit att lönebaserat utrymme skulle förloras. Dessa faktorer ställdes mot regleringen i övrigt med vilken man sannolikt åsyftade 44:21 och 57:14 IL. 44:21 IL har en rent allmän formulering medan 57:14 IL specifikt avser sparad utdelningsutrymme.

För att analysera domens tillämplighet på andra benefika överlåtelseformer måste man se till domskälen som helhet och jämföra de omständigheter som förelåg i målet med andra äganderättsövergångar med benefik karaktär.

Kontinuitet är kodifierad i lagtexten för samtliga benefika ägarskiften. Eftersom lönebaserat utrymme genom sparad utdelningsutrymme indirekt tillkommer den benefike förvärvaren enligt 57:14 IL är det lika fullt materiellt otillfredställande att till exempel en gåvotagare inte skulle få överta rätten till lönebaserat utrymme.

⁵⁵ SRN förhandsbesked 27 december 2006.

⁵⁶ Mål nr RÅ 2007 ref 81.

Angående punkten c är det svårt att uttala något specifikt om avsikten med det tidsmässiga ägarkravet, endast emissionsfallen finns uttryckligen omnämnda i förarbetet. Det är svårt att vet exakt vad RR menade med ”äganderättsövergångar av det aktuella slaget”, kanske avsåg man just arvssituationer. Jag betraktar det som lika osannolikt att tanken varit att lönebaserat utrymme skulle förloras vid gåvor och testamentsförordnanden som vid arvsöverlåtelse, särskilt eftersom risken med dubbelräkning (punkten b från RR:s dom) av löneunderlaget inte heller i andra benefika fångstsituationer aktualiseras. Endast ett gränsbelopp beräknas per år för en andel och om överlåtaren redan utnyttjat detta kan således ingen ny beräkning ske.

Jag anser alltså att domskälen äger giltighet också på andra benefika transaktioner än arv men det innebär inte att domslutet och det faktiska skattemässiga resultatet blir det samma vid gåva eller testamente. Vid en jämförelse mellan de omständigheter som förelåg i rättsfallet och de tänkta omständigheterna i den fiktiva situationen där ägaren till ett fåmansföretag väljer att ge eller testamentera bort aktierna till en helt utomstående person, är det endast närståenderelationen som saknas. Detta är ingenting som explicit lyfts fram av domstolen men det är likväl en så väsentlig omständighet som inte låter sig ignoreras. Faktum är att närståenderelationen kan ha en avgörande betydelse.

Tolkningen av 57:11 st 3 men 3 IL gick emot lagrummets strikta ordalydelse och som stöd anfördes olika rimlighetsskäl tillsammans med den grundläggande kontinuitet som gäller vid benefika fång. Det är troligt att rimlighetshänsynen spelat stor roll och att man mot bakgrund av den innebörd som den lagfästa kontinuitetsprincipen tycks ha enligt förarbeten och doktrin sökte en juridisk grund för att tillåta arvingarna tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme. RR kan då ha menat att mottagaren övertar den tidigare ägarens anskaffningstidpunkt, därigenom anses andelarna redan ägda vid årets ingång. En sådan tolkning innebär att bestämmelserna i 16-19 §§ kan tillämpas på de mottagna andelarna.

I 57:19 IL finns villkor om eget eller närståendes löneuttag för att lönebaserat utrymme ska få utnyttjas av ägaren. Jag hittar ingen grund i RR:s avgörande som motiverar ett frångående av detta krav. Kanske var det närståenderelationen som åsyftades med skrivningen ”äganderättsövergångar av det aktuella slaget”. En grundförutsättning för domslutet, att arvingarna fick överta rätt till det lönebaserade utrymmet måste trots allt ha varit att lönevillkoret var uppfyllt.

I den situationen att en delägare skänker andelarna till en person som uppfyller 57:19 IL, oavsett om denne redan är delägare eller endast anställd utan tidigare andelsinnehav, bör mottagaren få beräkna lönebaserat utrymme på samtliga andelar, även de som erhållits genom gåva. Avsaknaden av närståenderelation till överlåtaren får betydelse om förvärvaren själv inte har intjänat lön från företaget men överlåtaren har gjort det. Frågan är om

domen kan tolkas så att rätt till lönebaserat utrymme ska övertas också av en mottagare som själv inte uppfyller lönekravet genom eget eller närståendes arbete.

Domstolens tolkning går ihop med lagstadgandena och den innebörd av kontinuitet som avsetts. Trots lönekravets nära koppling till den skattemässiga situationen som överlåtaren befann sig i är det långsökt att låta kontinuitetsprincipen få en sådan vidsträckt omfattning att den kan sägas innebära att den som gör ett benefikt förvärv får räkna överlåtarens eget löneuttag som sitt eget. Än mer långsökt är det när man erinrar sig att överlåtaren uppfyller 57:19 IL enbart genom att en till honom eller henne närstående tagit ut tillräckligt med lön. Om en rättighet är beroende av två villkor och man väljer att en generös tolkning av det ena villkoret innebär det inte att man automatiskt gör avkall på det andra.

Det enda eventuella stödet för att mottagaren kan uppfylla lönekravet genom att ”överta” det från överlåtaren finns i den lagfästa kontinuitetsprincipen. Innebörden av denna ska analyseras i det följande.

3.1.3.2 Förvärvare utan eget löneuttag

3.1.3.2.1 Den tidigare ägarens skattemässiga situation

Reglerna i kap. 57 IL är speciallagstiftning och normalt gäller sentensen *lex specialis derogat lex generalis* men i de delar särregleringen saknar föreskrifter torde de grundläggande bestämmelserna om kapital fortfarande äga giltighet.

44:21 IL talar i första stycket allmänt om att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation jämfört med andra stycket där det för delägarrätter särskilt anges att anskaffningsutgiften övertas av den nye ägaren. Det skulle ligga nära till hands att anta att andra stycket avser övertagande av omkostnadsbeloppet och att det därmed ryms något mer i den tidigare ägarens skattemässiga situation som omfattas av första stycket. En sådan slutsats vore emellertid felaktig eftersom paragrafens andra stycke endast syftar till att genomsnittsmetoden ska användas för omkostnadsbeloppet. Den närmare innebörden av den tidigare ägarens skattemässiga situation bör dock undersökas.

Som jag har uppfattat skrivningar i äldre förarbeten till tidigare lagtext i vilken kontinuitetsprincipen kommit till uttryck har just ett övertagande av anskaffningsutgift och anskaffningstidpunkt avsetts. Andra faktorer som kan hänföras till den tidigare ägarens skattemässiga situation omtalas inte. Att en regel som den i 57:14 IL har ansetts behövlig tyder på att separat utdelningsutrymme inte ansetts kunna övertas av en benefik förvärvare endast med stöd av 44:21 st 1 IL. Sannolikt kan man därför inte sluta sig till att rätten till lönebaserat utrymme kan övertas endast med stöd av 44:21 st 1 IL. Rätten till lönebaserat utrymme ingår alltså inte i den skattemässiga positionen.

Enligt Persson Österman skulle kontinuiteten avse aktiens karaktär som kapitalegendom, den verksamhet som den existerat i och det värde som den bär på. De två första formerna av kontinuitet kommer dock inte att aktualiseras här, dessa frågor är intressanta först när egendomen härrör från näringsverksamhet och regleras då på andra ställen i IL. Återstår gör då värdekontinuiteten och vilken innebörd som kan läggas i denna.

Det värde som förvärvaren antas överta är den obeskattade vinsten. Vid ägarskiftet finns eventuellt en vinst som utgörs av skillnaden mellan marknadsvärdet vid överlåtelsestidpunkten och anskaffningsvärdet. Att anskaffningsutgiften övertas faller sig därmed naturligt. Men man skulle lika gärna kunna vända på det och säga att mottagaren övertar den latent skatteskulden. För att det då ska råda kontinuitet fullt ut bör skulden vara den samma för såväl överlåtaren som förvärvaren, därmed bör förvärvaren också få samma skattelättnader som tillkommit överlåtaren. En benefik förvärvare av kvalificerade andelar skulle därmed få rätt att utnyttja lönebaserat utrymme enbart på den grunden att den tidigare ägaren fått det.

Värdekontinuiteten såsom den beskrivs av Österman Persson tycks ha samma innebörd som de äldre förarbetena tillskriver kontinuitetsprincipen. Mot bakgrund av att det är anskaffningsutgift och anskaffningstidpunkt som principen tar sikte på och då den inte, vad jag känner till, har givits en mer vidsträckt tillämpning, anser jag inte det möjligt att en benefik förvärvare kan överta överlåtarens löneuttag.

3.1.3.2 Förhållande till reglernas syfte

Vid en analys mot bakgrund av de nya löneunderlagsreglernas syfte kan argument föras både för och emot att rätten till lönebaserat utrymme ska övertas av gåvotagare. Mot att så ska ske kan anföras avsikten med bestämmelserna: att uppmuntra och belöna riskfyllda investeringar och tjänsteintensiva företag. En gåvotagare har inte företagit några riskfyllda investeringar men reglerna avser också att undanta vissa typer av företag, nämligen de med många anställda, vars organisationsstruktur liknar den i företag med spritt ägande. Dessa förhållanden förändras inte i och med ägarskiftet. Ett års lön ger vissa rättigheter beträffande nästa års gränobelopp, bör man verkligen lägga så stor vikt vid vem som tar ut denna lön? Om innehavaren av dessa rättigheter väljer att överlåta dem och inget dubbelt utnyttjade av löneunderlaget sker kan testamentstagare och gåvotagare utnyttja lönebaserat utrymme som grundas på en tidigare ägares löneuttag.

Trots att det enda som förändras är det skattesubjekt som åtnjuter skattelättnaden och detta i sig inte bör framkalla problematik utifrån regelverkets syfte är det svårt att finna någon juridisk grund enligt gällande rätt på vilken man kan bygga slutsatsen att förvärvaren får överta tidigare ägares löneuttag.

3.2 Onerösa fång

Eftersom endast ett gränsbelopp får beräknas per år för en andel, 57:11 st 3 men 2 IL, får förvärvaren beräkna ett gränsbelopp under överlåtelseåret bara om överlåtaren inte har gjort det. Kravet på ägande vid årets ingång i 57:11 st 3 men 3 IL innebär att den nye ägaren under överlåtelseåret inte får tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme vid en eventuell gränsbeloppsberäkning.

Det är värt att poängtera att det är den fysiske ägaren som får beräkna gränsbelopp för andelarna i ett direkt ägt företag enligt kap. 57 IL. Inte desto mindre kan man fråga sig om det tidsmässiga ägarkravet gäller andelar i dotterföretag och vad som händer med dotterföretagens ersättningar om andelarna säljs.

Andelar kan säljas mellan två juridiska personer, från en juridisk till en fysisk person och från en fysisk person till en juridisk person. Andelarna kan också säljas mellan två fysiska personer.

Se bilaga A för en illustration av de olika äganderättsövergångarna:

- 1) A äger AB A2 som i sin tur äger AB1. AB1 säljs till det av B ägda AB B
- 2) A äger AB A1 som säljs till det av B ägda AB B
- 3) A äger AB A1 som säljs till det av A ägda AB A2
- 4) A äger AB A1 som säljs till B
- 5) A äger AB A2 som i sin tur äger AB A1. AB A1 säljs till B

Olika scenarion har olika skattemässigt utfall avseende löneunderlaget. En del av löneunderlaget förloras när säljaren är en fysisk person och det är också möjligt att löneunderlag går förlorat vid överlåtelser mellan företag. Avsaknaden av en proportioneringsregel för fysiska personer kan å andra sidan medföra att en del av löneunderlaget dubbelräknas. Detta måste ställas mot syftet med det tidsmässiga ägarkravet i 57:11 st 3 men 3 IL, att undvika dubbelräkning. Avyttring av aktier kan också få konsekvenser för delägarens eget löneuttag, se avsnitt 2.4.2.

3.2.1 Överlåtelser till/från juridiska personer

3.2.1.1 Proportionering av löneunderlaget, 57:17 IL

Proportioneringsreglerna i 57:17 st 2 IL aktualiseras när en överlåtelse sker till ett företag och sannolikt också när överlåtelser sker från ett företag till en fysisk person. Av förarbetsuttalanden framgår att fördelningsregeln i 57:17 st 2 men 2 IL som föreskriver att endast ersättningar som betalats ut under den tid som dotterföretaget ägts av moderföretaget får medräknas vid den

fysiske ägarens gränsbeloppsberäkning är ett förtydligande av vad som ansågs vara gällande rätt också innan regeln fördes in i lagtexten.⁵⁷

Fördelningsreglerna i 57:17 st 2 IL medför att det inte är möjligt för ägaren till ett förvärvande företag att under överlåtelseåret medräkna löneunderlag från dotterföretaget.

3:12-utredningen betraktade det som en oundviklig konsekvens av reglernas utformning att löneunderlaget som är hänförligt till överlåtarens innehavstid skulle komma att förloras. Nackdelarna med förslaget ansågs kunna minimeras genom att överlåtelsen skedde tidigt på året. Eftersom den genomsnittliga omsättningstiden av andelar i fåmansföretag var 23 år menade utredningen att endast ett fåtal företagare torde beröras av regleringen. På grund av detta föreslogs inga åtgärder för dessa situationer.⁵⁸

Det synsätt som framkommer i 3:12-utredningens presentation tycks förutsätta att dotterbolaget måste vara i moderföretagets ägo vid utdelningstillfället. Utredningen själv uttrycker dock explicit endast att koncernförhållandet måste föreligga när lönerna i dotterbolaget utbetalas.⁵⁹

Uppfattningen att löneunderlaget skulle förloras för överlåtande företags innehavstid delas inte av doktrin och inte av SKV. I doktrin har av Tjernberg framförts att det inte kan krävas att ägarförhållandet består vid den tidpunkt moderföretaget företar utdelning.⁶⁰ Efter detta har kravet på att andelarna ska vara ägda vid årets ingång införts vilket ur den aspekten kan modifiera bedömningen.

I SKV:s handledning finns ingenting nämnt om att kravet på ägande vid årets ingång även skulle avse aktier i dotterföretag. Den mening som företräds av SKV är att den fysiske ägaren till överlåtande moderföretag året efter försäljningen kan utnyttja löneunderlag som betalats ut under moderföretagets innehavstid under försäljningsåret. Hänsyn bör enligt SKV tas till förändringar i ägarandel som sker under året i de fall dotterbolaget inte är helägt.⁶¹

3.2.1.2 Interna aktieöverlåtelser och löneunderlaget

I rättspraxis finns ett par avgöranden om förvärvares rätt till löneunderlag från tiden innan ägarförhållandet uppstod. Det har i båda fallen rört sig om en intern aktieöverlåtelse: den fysiske ägaren till AB X sålde aktierna till det egna företaget AB Y. Vid beräkningen av gränsbeloppet för AB Y menade ägaren att löneunderlag från tiden innan överlåtelsen skett kunde medräknas.

⁵⁷ Prop. 2005/06:40, s. 46.

⁵⁸ SOU 2002:52 del 1, s. 423f.

⁵⁹ SOU 2002:52 del 1, s. 423.

⁶⁰ Tjernberg, *Fåmansaktiebolag*, s. 270.

⁶¹ Skatteverkets handledning 2008 del 3, SKV 336 utgåva 7, s. 295f.

SRN uttalade i ett inte överklagat förhandsbesked att ett sådant förfarande inte var tillåtet. Det var, enligt SRN, en självklarhet att köparen inte kunde utnyttja tidigare utbetalda ersättningar. Det faktum att det rörde sig om en omstrukturering inom samma ägarkrets kunde enligt SRN tala för en annan bedömning men man ville inte döma efter den linjen utan lagstöd. Som nämnden påpekat är det en konsekvens av reglernas utformning att en fysisk överlåtare inte kan utnyttja löneunderlag avseende den tid denne ägt andelarna under försäljningsåret eftersom ett års löneunderlag utnyttjas först under nästkommande år.⁶²

I det andra fallet hade den fysiske ägaren vid gränsbeloppsberäkningen de facto medtagit lönebaserat utrymme grundat på utbetalningar som skett i dotterföretaget innan förvärvet skedde. RR anförde att endast sådana förhållanden som förelåg året före beskattningsåret ska vara bestämmande för den senare beräkningen av löneunderlaget. Löneunderlag från tiden innan företaget blev dotterföretag fick alltså inte räknas med.⁶³ Det kan noteras att RR inte diskuterade frågan om en mildare bedömning kunde göras på den grunden att det rörde sig om ett omstrukturingsfall inom samma ägarkrets.

3.2.2 Överlåtelse mellan fysiska personer

Det har inte ansetts nödvändigt med en fördelningsregel, motsvarande den som finns i 57:17 st 2 men 2 IL för överlåtelse mellan koncerner, i situationer där en fysisk person direkt förvärvar aktier. Detta eftersom villkor för att få utnyttja det lönebaserade utrymmet finns i form av krav på löneuttag i 57:19 IL.⁶⁴ Frågan är om det finns en implicit proportioneringsregel för fysiska personer, liksom man i praxis ansett det ligga i reglernas natur när förvärvaren är ett företag.

I ett ställningstagande uttrycker SKV uppfattningen att hela löneunderlaget från året före förvärvsåret får medräknas eftersom man också menar att utbetalad lön till delägaren innan ägarrelationen uppstod får räknas in vid jämförelsen enligt 57:19 IL.⁶⁵

3.2.3 Analys

3.2.3.1 Proportionering av löneunderlaget för fysiska förvärvare

Kravet på delägarens eller till denne närståendes löneuttag ger ingen indikation på att löneunderlaget ska fördelas i proportion till den tid ägarskapet förelåg. En anledning till att en sådan bestämmelse anses

⁶² SRN förhandsbesked 3 december 2002.

⁶³ RÅ 2003 ref 44.

⁶⁴ Prop. 2005/06:40, s. 91.

⁶⁵ Skatteverkets ställningstagande 2008-03-28, diariennr. 131 159978-08/111.

onödig kan vara att det antas finnas en grundläggande förutsättning att delägaren, för att få beräkna lönebaserat utrymme, också måste vara delägare under året före beskattningsåret när lönen tas ut. Ett oneröst ägarskifte skulle då innebära att förvärvaren varken under överlåtelseåret eller nästkommande år fick tillgodoräkna sig ett löneunderlag.

Som jag beskrivit i avsnitt 2.4.2.2 anser SKV att man inte bör kräva att delägarens egen lön erhöles i egenskap av delägare. Om SKV har rätt om att det saknas ett grundläggande antagande att delägaren, för att få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme, under året före beskattningsåret måste ha ägt andelen för vilken gränsbelopp beräknas, är det anmärkningsvärt att det inte finns en regel motsvarande den i 57:17 st 2 men 2 IL vid överlåtelse från fysiker till fysiker. Som det uttryckts i förarbetet är det inte nödvändigt med en fördelningsregel eftersom rätten till löneunderlag regleras genom kravet på eget löneuttag i 57:19 IL. Detta uttalande antyder att det också är den enda begränsningen, utöver krav på ägande vid årets gång, för köparens rätt att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme.

Det är inte omöjligt att till exempel en anställd eller en nära anhörig som uppfyller lönekravet får möjlighet att köpa in sig i företaget. Avsaknaden av regler leder en lätt till att tro att hela överlåtelseårets löneunderlag får medräknas för förvärvaren. SKV har tagit fasta på att ingen begränsning i ägartid har föreskrivits i 57:19 IL och menar därför att hela löneunderlaget för överlåtelseåret får medräknas. Avsaknaden av begränsning i lag är förvisso ett mycket gott argument, men samtidigt får man inte glömma att det i praxis framställts som helt naturligt att köparen inte får tillgodoräkna sig löner utbetalda under tiden innan ägarförändringen. Förvisso gällde de av RR och SRN avgjorda målen situationer i vilka förvärvaren var ett företag och ett koncernförhållande uppstod efter köpet men det bör inte föreligga någon egentlig skillnad för fysiska köpare. Uttalandena i praxis är allmänt hållna. Som RR anförde i RÅ 2003 ref 44 finns endast en tidsbestämning, det vill säga året före beskattningsåret, och det är de förhållanden som förelåg vid den tidpunkten som ska vara bestämmande för den senare beräkningen av löneunderlaget.

Mot bakgrund av praxis vore det en rimlig slutsats att fördelning av löneunderlaget i förhållande till den tid som andelen ägts också gäller när en fysisk person förvärvar andelarna. Emellertid finns i synnerhet en annan faktor som måste tas med i bedömningen och det är att en tid efter RÅ 2003 ref 44 infördes proportioneringsregeln för endast tidvis ägande av dotterföretagsandelar i 57:17 st 2 men 2 IL. Detta menade man vara en kodifiering av redan gällande rätt. Om gällande rätt också varit att en proportionering ska företas när fysiker direktförvärvar andelar hade det varit på sin plats att lagreglera också denna situation.

En analogitolkning av 57:17 st 2 men 2 IL är inte lämplig, det kan stå i strid med legalitetsprincipen.⁶⁶ Stöd för att en fördelning av löneunderlaget vid fysikers direktförvärv måste hämtas från den tolkning av lagstiftningen som gjorts i praxis. I praxis anges dock inte uttryckligen att en fysisk köpare inte kan tillgodoräkna sig löneunderlag för den tid som löpte innan ägarskapet uppstod utan det får i så fall utläsas av de allmänt hållna uttalandena i domskälen.

Valet att inte lagreglera situationen kan betyda att gällande rätt inte föreskrev en proportionering, att det ansågs onödigt att kodifiera gällande rätt eller att en fördelning enligt gällande rätt skulle ske men avsikten var att detta inte skulle ske. Det sistnämnda vill jag gärna utesluta eftersom det vore ett synnerligen klumpigt sätt att försöka förändra ett rådande rättsläge. Det är möjligt att också övriga alternativ bör uteslutas då lagstiftaren inte så mycket som valde att avstå från reglering utan ansåg att det inte behövdes.

Det hade givetvis varit konsekvent att låta samma regler gälla oavsett om andelarna ägs direkt eller indirekt men eftersom det inte klart framgår av lagtext eller förarbeten att proportionering ska ske vid fysikers direkta förvärv av andelar i fåmansföretag, anser jag att argumenten för en sådan proportionering är alltför svaga för att med någon säkerhet kunna säga om proportionering ska ske. Också argumenten mot en sådan proportionering är svaga. Lagreglernas tystnad utgör inget vidare argument eftersom man i praxis tidigare menat att det ligger i reglernas natur. Förarbetsuttalandet att det är obehövligt att föreskriva en proportionering kan inte påverka den bedömningen utan indikerar endast hur lagstiftaren uppfattar reglerna. Ett förarbetsuttalande kan inte förändra praxis.

3.2.3.2 Förlorat löneunderlag?

3.2.3.2.1 Överlåtelse från fysiker till företag

Klart är att en del av löneunderlaget förloras på grund av en samverkan mellan proportioneringsregeln och utformningen av löneunderlagsreglerna i de situationer en fysisk person överlåter andelar i fåmansföretag till ett företag. Den fysiska personen kan inte under nästkommande år beräkna något gränobelopp och ägaren till det köpande företaget får enligt 57:17 st 2 IL endast medräkna löner från dotterföretaget som utbetalats under den tid som företaget varit dotterföretag. Detta gäller även om det rör sig om en så kallad intern aktieöverlåtelse. Som SRN påpekat kan det vara motiverat att frånga proportioneringsregeln i de fall det rör sig om omstruktureringar inom samma ägarkrets och jag är benägen att hålla med. Lagstiftaren har emellertid inte vidtagit några åtgärder för att förändra rådande rättsläge.

⁶⁶ Legalitetsprincipen behandlas kort av Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SN 2004:11, s. 656-663. Utgångspunkten är att ingen skatt tas ut utan lag. Analogitolkningar är enligt min uppfattning därmed tveksamma. Ett mer djupgående verk om legalitetsprincipen är Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1995.

3.2.3.2 Överlåtelser från företag till företag

Jag ställer mig tveksam till att 57:17 st 2 IL skulle medföra att löneunderlag från dotterbolag till viss del skulle förloras. 3:12-utredningen har enligt min uppfattning här begått ett tankefel. Det sägs uttryckligen att rätten till löneunderlag i dotterbolag är beroende av att moder-dotterförhållandet förelåg vid tidpunkten för ersättningen, inte vid tillfället för utdelning från moder till fysisk ägare. Det föreligger inget krav på ägande vid utdelningstillfället. Att det lönebaserade utrymmet ska fördelas på andelarna samtidigt som gränsbeloppet beräknas medför inget hinder för mitt resonemang. Gränsbeloppet och det lönebaserade utrymmet gäller ju de kvalificerade andelarna i det direkt ägda moderföretaget.

Av praxis framgår endast att man inte kan räkna med löneunderlag för tiden innan ägarförhållandet uppstod. Det finns inget stöd för att ägande måste föreligga vid utdelningstillfället. Min syn på saken stöds också av SKV vilket ur en praktisk synpunkt underlättar bedömningen eftersom myndigheterna rimligen inte bör ingripa mot sin egen ståndpunkt.

Det är fortfarande möjligt att löneunderlaget för den tidigare ägarens innehavstid under löneåret förloras, detta sker om kravet på ägande vid årets ingång också avser dotterbolagsaktier. Se avsnitt 3.2.3.3.

Kravet på ägande vid årets ingång är däremot helt verkningslöst för dotterbolagsandelar från förvärvarens synpunkt eftersom löneunderlag från dotterföretag inte kan utnyttjas förrän året efter förvärvet har skett.

3.2.3.3 Gäller 57:11 st 3 men 3 IL dotterbolagsandelar?

I 57:11 st 3 men 3 IL anges:

”Bestämmelserna i 16-19 §§ tillämpas bara för andelar som ägdes vid årets ingång.”

Det är inte uppenbart vilka andelar som avses med denna mening. Det är inte en helt orimlig tolkning att också dotterbolagsandelar omfattas av stadgandet. De lagrum som man hänvisar till är regler om lönebaserat utrymme och löneunderlaget i dotterföretag är en del av detta utrymme. Stadgandet återfinns emellertid i en lagparagraf som i övrigt behandlar årets gränsbelopp, en komponent i det gränsbelopp som beräknas för kvalificerade andelar. De kvalificerade andelarna som åsyftas i 57:10 IL är de av den fysiske delägaren direkt ägda andelarna. Dessutom beräknas det lönebaserade utrymmet för att ingå i detta överordnade gränsbelopp för de kvalificerade andelarna. Fördelningen av det lönebaserade utrymmet sker på andelarna i företaget, 57:16 st 2 IL och också här avses de kvalificerade andelarna, inte dotterföretagsandelar.

Enbart baserat på ovanstående analys av det sammanhang som bestämmelsen om ägande vid årets ingång existerar inom menar jag att något tidsmässigt ägarkrav inte kan ställas på andelar i dotterbolag. Därmed

skulle ägaren till ett överlåtande moderföretag få tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme beräknat på de löner som betalats ut i dotterföretaget under den tid som koncernförhållandet förelåg. Inget krav föreligger som jag ser det på att ägarförhållandet ska bestå när gränsbeloppet beräknas. Proportioneringsregeln tillser att ingen del av löneunderlaget tillgodoräknas för både överlåtare och förvärvare.

3.2.3.3.1 En analys utifrån bestämmelsens syfte

Det är inte möjligt, efter en överlåtelse av dotterbolagsandelar mellan två företag, att både den tidigare och den nye ägaren skulle få tillgodoräkna sig samma löneunderlag. Dubbelt utnyttjande av löneunderlaget sker inte ens vid dubbel koncerntillhörighet eftersom löneunderlaget beräknas i relation till moderföretagets ägarandel. Det vore därför onödigt att med sikte på onerösa fång införa en regel om ägande vid årets ingång. Då endast ett gränsbelopp får beräknas per år och andel sker ingen dubbelräkning av dotterföretagets löneunderlag.

En lagregel bör tolkas likadant för alla situationer om inget annat är föreskrivet. Om frågan om bestämmelsen om ägande vid årets ingång även gäller andelar i dotterbolag ska avgöras utifrån risken med dubbelräkning av löneunderlaget bör man då ta hänsyn till alla tänkbara situationer. Däremot är jag tveksam till att låta speciella och ovanliga situationer vara styrande för regelns allmänna tolkning.

Endast i ett fall förekommer dubbelräkning av en del av löneunderlag som är hänförligt till dotterbolag och det är när ett moderföretag säljer dottern till en fysisk person. Detta gäller under förutsättning att min uppfattning om rättsläget är riktigt och att denna fysiske förvärvare året efter överlåtelsen får medräkna hela löneunderlaget för överlåtelseåret. Jag känner inte till hur vanlig denna situation är men att tolka 57:11 st 3 men 3 IL utifrån perspektivet att denna situation måste förhindras förefaller ganska långsökt. Det kan i och för sig vara en sådan situation som 57:11 st 3 men 3 IL avser att förhindra men det förefaller inte sannolikt eftersom motiven till bestämmelsen endast anger emissionsfallen som exempel på scenarion då regeln aktualiseras. Dubbelräkning av löneunderlaget vid ägarförändringar förhindras av proportioneringsregeln i 57:17 st 2 IL. Detta får också vägas mot vilka följderna skulle bli i den sannolikt vanligare situationen att dotterföretag köps och säljs av moderföretag. Ett krav på att dotterföretaget ska vara ägt vid årets ingång skulle i de fallen leda till en del av löneunderlaget förloras. Förvisso kan parterna genom planering undvika en sådan följd genom att överlåtelsen sker på årets sista dag men det utgör en mager anledning till att tolka lagrummet på det viset. I synnerhet som jag redan har konstaterat att en sådan tolkning inte helt naturligt går ihop med det sammanhang i vilken regeln uppträder.

Att dubbelräkning ändå i ett fall kan uppstå menar jag dessutom är en brist som bör rättas till genom en proportioneringsregel för fysiska förvärvare, alternativt genom ett krav på att koncernförhållande föreligger vid

utdelningstillfället för att ägare till överlåtande moderföretag ska få tillgodoräkna sig löneunderlag från dotterbolag.

3.2.3.4 Delavyttringar och delförvärv

Jag är enig med SKV ifråga om att hänsyn bör tas till delavyttringar och delförvärv av dotterföretagsandelar. Då min uppfattning är att kravet på att andelarna för vilka lönebaserat utrymme beräknas ska ha ägts vid årets ingång inte avser dotterföretagsandelar, har en delavyttring av en aktiepost eller ett tillköp till en aktiepost i dotterföretaget endast betydelse beträffande proportioneringen enligt 57:17 st 2 IL. Löneunderlag hänförligt till dotterföretag måste då fördelas på dotterföretagets andelar och sedan tillföras ägaren till moderföretaget i förhållande till både moderföretagets ägarandel och dess ägartid avseende de olika aktierna i dottern. Det samma bör enligt min mening gälla när emissioner sker i dotterföretaget under löneåret.

3.3 Blandade fång

På blandade fång av lös egendom såsom aktier tillämpas delningsprincipen, innebärande att en viss andel av aktierna anses ha sålts mot en marknadsmässig ersättning och resterande andel betraktas som en gåva.⁶⁷ De skattemässiga konsekvenserna för gåva och köp är olika och som beskrivits i tidigare avsnitt gäller detta också behandlingen av lönebaserat utrymme.

De olika följderna vid benefika och onerösa fång medför problem vid beräkningen av gränsbeloppet. Det lönebaserade utrymmet som fördelats på de köpta andelarna går förlorat.

Om förvärvaren samma år, utan att ta ut utdelning, säljer en del av aktieinnehavet är det inte möjligt att veta om de överlåtna aktierna kommer från gåvodelen eller köpedelen. Eftersom de köpta aktierna saknar sparutdelningsutrymme till skillnad från de aktier som erhållits genom gåva ger det föregående blandade fång upphov till praktiska hanteringsproblem vid kapitalvinstbeskattningen. Om en del av aktierna ges bort i gåva får den nya överlåtelsen även konsekvenser för gränsbeloppsberäkningen.

Eftersom problematiken som uppstår kring gränsbelopp efter blandade fång liknar de problem som kan uppkomma efter emissioner analyseras de blandade fången i nästa kapitel.

⁶⁷RÅ 1943 ref 9.

3.3.1 Rättsläget avseende blandade fång

RR har fastställt att sparad utdelningsutrymme vid en delavyttring ska avräknas med så stor del att det motsvarar den avyttrade andelen av aktieinnehavet, RÅ 1999 ref 70. Grunden till beslutet var dels att detta var det minst komplicerade alternativet med hänsyn till den praktiska hanteringen, dels att detta alternativ bäst överensstämde med de principer som tillämpas vid kapitalvinstbeskattningen. RR anförde även att beräkningen i 3:12-systemet i allt väsentligt bygger på genomsnittsmetoden.

Vid kapitalvinstbeskattningen efter aktieavyttringar beräknas nämligen omkostnadsbeloppet enligt en genomsnittsmetod, 48:7 IL, eller enligt en schablonmetod, 48:15 IL. I praxis har fastställts att schablonmetoden inte får tillämpas på kvalificerade andelar, RÅ 2004 ref 134, vid beräkningen av gränsbeloppet. Däremot kan de kvalificerade andelarnas omkostnadsbelopp vid en avyttring beräknas enligt schablonmetoden, RÅ 2005 ref 32. I målet var det fråga om andelar som blivit marknadsnoterade men som fortfarande omfattades av fåmansföretagsreglerna.

4 Emissioner

Det finns två former av emissioner, fondemission och nyemission. Den första formen innebär i princip att aktiekapitalet i företaget ökas genom en bokföringsåtgärd medan man i det senare fallet väljer att ge ut nya aktier som säljs, som lägst, till kvotvärdet. Det är möjligt för den som deltar i en fondemission att få nya aktier men dessa fondaktier har ingen anskaffningsutgift.⁶⁸

Emitterade andelar kan omedelbart bli kvalificerade. Lagtexten föreskriver endast att gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar. Gränsbelopp får beräknas för nyförvärvade andelar om inte en tidigare ägare redan beräknat ett gränsbelopp. En andel förvärvad genom emission saknar tidigare ägare. Då gränsbeloppet hänförs till varje andel i företaget torde man också få beräkna gränsbelopp för nya andelar. SKV utgår från att man för emitterade andelar får beräkna gränsbelopp oavsett om gränsbelopp redan beräknats för stamaktierna på vilka emissionen skett.⁶⁹ Också regeringen tycks dela denna inställning. Emissionsfallen nämns specifikt i författningskommentaren till 57:11 st 3 men 3 IL och det tycks ju som att det man i första hand önskat undvika är just att löneunderlag dubbelräknas efter emissioner. En sådan dubbelräkning hade inte varit möjligt om man inte kunnat beräkna gränsbelopp för de nya andelarna.

Gränsbelopp beräknas per andel men i praktiken beräknar varje delägare ett gränsbelopp för samtliga andelar som sedan sprids ut. Det är intressant att närmare granska i vilka tänkbara situationer som dubbelräkning egentligen kan uppstå och om regeln om ägande vid årets ingång för medräkning av lönebaserat utrymme medför att löneunderlaget delvis kan gå förlorat vid en emission.

En annan fråga som uppkommer vid gränsbeloppsberäkningen för under året emitterade andelar är om delägaren är bunden vid samma beräkningsmetod som användes vid gränsbeloppsberäkningen för de äldre andelarna. Oavsett svaret på den frågan kan gränsbeloppen för de nya andelarna, liksom vid blandade fång, vara andra än gränsbeloppen för de gamla andelarna.

4.1 Rättsläget avseende emitterade andelar

Som jag tidigare har nämnt utgår både SKV och 3:12-utredningen från att det lönebaserade utrymmet ska fördelas samtidigt som gränsbeloppet och därmed också på de andelar som finns vid den tidpunkten, det vill säga vid

⁶⁸ Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 107, 116.

⁶⁹ Skatteverkets ställningstagande 2007-12-14.

utdelningsbeslut eller, om ingen utdelning tas, vid årets utgång. SKV:s uppfattning är att löneunderlaget ska fördelas också på under året emitterade andelar. Följden blir att en del av det lönebaserade utrymmet förloras.⁷⁰

Gränsbeloppet för emitterade andelar kommer, som SKV uttalat, inte att ha samma gränsbelopp som de gamla andelarna. SKV menar att de sammanlagda gränsbeloppen bör läggas samman och sedan fördelas lika på samtliga aktier enligt genomsnittsmetoden. Likadant menar man, och stöder sig i detta avseende på RÅ 1999 ref 70, att sparutrymme likt lönebaserat utrymme ska fördelas på samtliga andelar, även de emitterade. En uppräkningsavdelning av det kvarstående utdelningsutrymmet som utnyttjas vid den andra utdelningen får dock inte räknas upp eftersom detta enligt förarbetet anses vara en årlig ränteuppräkningsavdelning.⁷¹

De emitterade aktiernas omkostnadsbelopp beräknas, om huvudregeln används vid beräkningen av gränsbeloppet, enligt genomsnittsmetoden. Mot bakgrund av att genomsnittsmetoden genomsyrar regelverket om fåmansföretag menar SKV att schablonregeln bör tillämpas på liknande sätt vid gränsbeloppsberäkningen. Schablonregeln kan alltså komma att användas två gånger på ett år. Vid det andra tillfället utgår man från ett nytt schablonbelopp och fördelar på både nya och gamla andelar men då det redan för de gamla andelarna har beräknats ett gränsbelopp kommer den delen av schablonen att ”försvinna”.⁷²

Utän 57:11 st 3 men 3 IL hade det lönebaserade utrymmet behandlats som schablonbeloppet, det vill säga vid beräkning av gränsbeloppet för emitterade andelar hade man fördelat utrymmet på nya och gamla andelar. Det är i och för sig förståeligt att lagstiftaren inte velat att löneunderlaget ska utnyttjas två gånger. Löneunderlagsregeln torde ha större betydelse i form av högre skattelättnader än schablonregeln.

4.2 Analys

4.2.1 Beräkningsmetod för nya andelar

I förarbetet anges att en delägare måste använda samma metod för gränsbeloppsberäkningen för hela aktieinnehavet. Detta medför att ägaren också vid en ny gränsbeloppsberäkning för under året förvärvade andelar torde vara bunden vid den metod som valdes vid den första gränsbeloppsberäkningen. Kravet på ägande vid årets ingång i 57:11 st 3 men 3 IL i samverkan med denna regel minskar effektivt incitament att emittera aktier endast för att kunna beräkna ett nytt, högt gränsbelopp baserat på löneunderlaget.

⁷⁰ Skatteverkets ställningstagande 2007-10-22.

⁷¹ Skatteverkets ställningstagande 2007-12-14, jfr. prop.1989/90:110 s. 470.

⁷² Skatteverkets ställningstagande 2007-12-14.

Av lagtexten framgår endast att gränsbelopp beräknas för kvalificerade andelar samt att årets gränsbelopp beräknas enligt schablonregeln eller huvudregeln. Det är enligt min mening naturligt att samma regel används för samtliga andelar vid en och samma beräkning, om inte annat av förenklingskäl, men jag anser att man kan ifrågasätta att samma beräkningsmetod måste användas för olika gränsbeloppsberäkningar trots att de sker under samma år. Det är möjligt att schablonregeln är mest gynnsam för under året emitterade andelar eftersom 57:11 st 3 men 3 IL omöjliggör ett utnyttjande av löneunderlaget, det vore mest fördelaktigt för skattebetalarna om valet stod fritt mellan schablonregeln och huvudregeln.

Lagtexten ger utrymme för att en andra gränsbeloppsberäkning för nya andelar kan ske enligt en annan metod men mot bakgrund av att RR:s lagtolkningsprinciper blir mitt antagande att RR skulle följa förarbetet.⁷³

4.2.2 Hanteringen av olika gränsbelopp för ett andelsinnehav

Fåmansföretagsandelar kan hos samma delägare både efter ett blandat fång och efter en emission ha olika gränsbelopp. Detta skapar ett praktiskt problem eftersom andelarna kommer att få olika gränsbelopp beroende på hur och när de förvärvats.

Egentligen bör gränsbelopp beräknas var för sig för de olika förvärven och förvärvsformerna, för att sedan slås samman och fördelas på samtliga andelar.

För att underlätta den praktiska hanteringen av gränsbelopp efter blandade fång och emissioner bör man falla tillbaka på genomsnittsmetoden och vid gränsbeloppsberäkningen ta med så stor andel av det lönebaserade utrymmet som det benefika förvärvet ger rätt till och därefter fördela detta på samtliga aktier. Indirekt kommer de köpta andelarna att, i strid med 57:11 st 3 men 3 IL, tillföras lönebaserat utrymme men den skattemässiga effekten hade varit den samma om man strikt höll på att beräkna gränsbelopp per andel i enlighet med de regler som gäller för respektive förvärvsart. Jag menar därför att genomsnittsmetoden bör tillämpas som ovan beskrivet. Skillnaden är endast teknisk och vid en strikt formell tolkning tillämpas heller inte §§ 16-19 på de genom köp förvärvade aktierna. Beräkningen av lönebaserat utrymme sker endast för de aktier som härrör från ett benefikt fång.

Min uppfattning stöds av praxis, där RR uttalat att genomsnittsmetoden utgör grunden för fåmansföretagsreglerna, och av SKV:s ställningstagande om beräkningen av gränsbelopp efter emissioner.

⁷³ Om RR:s lagtolkningsmetoder se Bergström, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, SN 2003:1/2, s.2-13. Bergström påvisar att RR ofta tolkar lagtexten mot bakgrund av förarbete och reglernas allmänna syfte.

Skatteverket menar också att genomsnittsmetoden bör användas för fördelning av sparad utdelningsutrymme. Jag har här endast en teknisk invändning som inte torde spela någon roll för det ekonomiska utfallet. Som jag tidigare nämnt anser jag att gränsbelopp ska beräknas för gamla andelar och för nya andelar i separata uträkningar, därefter ska sammanslagning och division ske. En fördelning uppstår därför indirekt, däremot tycker jag inte, med tanke på att nya andelar saknar sparad utdelningsutrymme, att det är lämpligt att proportionera ut sparad utdelningsutrymme i den gränsbeloppsberäkning som sker enbart för de emitterade aktierna.

Enligt SKV får heller inte vid en ny gränsbeloppsberäkning sparad utdelningsutrymme uppräknas, detta har jag inga invändningar emot. Sparad utrymme är ju gränsbelopp från tidigare år som är att hänföra till äldre andelar. Emmitterade andelars gränsbelopp består då, vid begagnande av huvudregeln, endast av omkostnadsbeloppet.

4.2.3 Dubbelräkning av löneunderlaget?

Om emissionen sker innan utdelningen finns det ingen risk för dubbelräkning av löneunderlaget. Det lönebaserade utrymmet hade istället spritts ut på flera andelar. Om delägarna i förhållande till varandra fortfarande ägt en lika stor procentandel är det heller ingen som skulle få en proportionellt större andel av det lönebaserade utrymmet än vad som skulle ha skett utan emissionen.

Endast i de fall ägandet faktiskt förändras genom att en aktiv delägare förvärvar emitterade andelar så att dennes ägarandel i företaget ökar mer än de övriga, passiva, delägarnas kan den aktive delägaren plötsligt, på grund av emissionen, få tillgodoräkna sig mer lönebaserat utrymme än vad som annars hade tillkommit denne. Om samtliga delägare har rätt att medräkna lönebaserat utrymme bör det enligt min mening inte spela någon roll vem som får tillgodoräkna sig löneunderlaget, men i de fall någon av delägarna inte är så pass aktiv att dennes andelar betraktas som kvalificerade kan emissioner utnyttjas för att ge övriga delägare ytterligare skattelättnader. Ett sådant utnyttjande innebär att en del av löneunderlaget, som inte skulle ha utnyttjats om det inte varit för emissionen, ökar gränsbeloppet för en delägare som från början inte haft rätt till ett så högt gränsbelopp. Ett sådant förfarande förhindras av kravet på att andelarna ska vara ägda vid årets ingång. Det faktum att löneunderlaget inte räknas två gånger kvarstår emellertid. Givetvis kan det finnas andra skäl till införandet av 57:11 st 3 men 3 IL, risken för dubbelräkning var sannolikt endast ett exempel.

I nu rådande rättsläge blir konsekvensen den att, när en emission sker före utdelning, en del av det lönebaserade utrymmet förloras eftersom utrymmet ska fördelas även på de under året emitterade andelarna. Kravet på att andelarna för vilka lönebaserat utrymme beräknas ska vara ägda vid årets ingång förhindrar dubbelräkning i de situationer det förekommer två

utdelningstillfällen med en mellanliggande emission. Inget löneunderlag förloras eftersom det kan utnyttjas fullt ut vid det första utdelningstillfället.

Kravet på ägande vid årets ingång för löneunderlagsreglernas tillämpning kan tolkas också mot syftet med hela systemet med löneunderlagsregler, att uppmuntra investeringar i företag och låta företagare som har många anställda och hög intjäningsförmåga undkomma kapitalbeskattningsreglerna enligt kap. 57 IL. Emissioner företas i regel för att få in nytt kapital i företaget, naturligtvis kan det finnas olika anledningar bakom kapitalbehovet men likväl är det en investering. Om företaget då uppvisar de karaktärsdrag som man genom löneunderlagsreglerna vill premiera, hade det inte då också varit önskvärt att tillåta ett tillgodoräknande av lönebaserat utrymme även för dessa andelar? En fondemission skiljer sig från en nyemission såtillvida att ägaren inte utger någon ersättning för den emitterade andelen utan i företaget redan existerande kapital binds upp mer i företaget. I praktiken innebär det att de enkelbeskattade medel som finns i företaget bekostar emissionen. Karaktären av en investering menar jag dock fortfarande finns kvar.

5 Avslutande kommentar – de lege ferenda

I uppsatsen har jag kommit fram till att det finns vissa otydligheter i reglerna om löneunderlag. Somliga otydligheter beror på att en klar reglering saknas. Andra svagheter i regelverket uppkommer genom att olika tidpunkter gäller för lönebaserat utrymme då löneunderlaget bestäms av omständigheter gällande under ett år medan själva gränsbeloppsberäkningen sker för ett annat år.

Oklarheter uppstår eftersom det finns proportioneringsregler avseende tiden för koncernförhållanden men inget motsvarande för den tid under året före beskattningsåret som en fysisk person ägt andelar i ett fåmansföretag. Det är oklart om lönekravet kan proportioneras precis som löneunderlaget ska proportioneras i koncernförhållanden.

Löneunderlaget förloras vid överlåtelser från fysiska personer till företag. Detta är otillfredställande, särskilt vid omstruktureringar och generationsskiften. En lagstiftningsåtgärd bör i vart fall övervägas. Interna aktieöverlåtelser är vanliga vid omstruktureringar och generationsskiften. Det finns i allmänhet goda förutsättningar att vidta sådana transaktioner med uppskjuten kapitalvinstbeskattning. Ett förlorat löneunderlag försämrar för interna aktieöverlåtelser som en del i planerade generationsskiften. Det är inte ovanligt att ägaren överlåter aktier till eget bolag som sedan överläts direkt eller indirekt till den nya generationen eller att aktierna överläts direkt till ett företag ägt av den nya generationen. Ett undantag från kravet på ägande vid årets ingång för tillgodoräknande av lönebaserat utrymme skulle då kunna föreskrivas för sådana transaktioner som enligt kap. 23 och 53 IL redan är föremål för särbehandling. Bestämmelserna i dessa kapitel möjliggör under vissa förhållanden uppskjuten kapitalvinstbeskattning vid underprisöverlåtelser och används ofta för just omstruktureringar och generationsskiften .

Å andra sidan är det inte svårt att, genom ännu noggrannare planering, undvika problemet med förlorat löneunderlag. Om överlåtelser sker på årets första dag och överlåtaren tar utdelning innan transaktionen kan i princip hela överlåtelseårets löner utnyttjas nästkommande år. Problemet torde inte vara akut och man får därför göra en avvägning mellan de komplikationer som kan uppstå genom en särskild reglering för interna aktieöverlåtelser och det faktum att problemet, som avsaknaden av reglering skapar, relativt lätt kan undvikas. Ett undantag kan medföra ytterligare tolkningsproblem och öppna upp för yrkanden om att också andra situationer bör undantas. Om 3:12-utredningens bedömning att den genomsnittliga omsättningstiden är 23 år och problemet genom planering går att undvika kan det vara en onödig, tids- och kostnadskrävande åtgärd att lagstifta, i synnerhet om resultatet kanske kan skapa ytterligare problematik.

Det ligger i regelverkets konstruktion att viss del av löneunderlaget förloras vid fördelningen av lönebaserat utrymme. Detta är naturligt om företagets samtliga andelar inte är kvalificerade. Med tanke på hur 57:11 st 3 men 3 IL har formulerats vill jag invända mot att lönebaserat utrymme också ska fördelas på andelar som inte ägdes vid årets ingång. För löneunderlagsreglerna gäller året före beskattningsåret och för gränsbeloppet beskattningsåret. Om lönebaserat utrymme ska fördelas enligt de förhållanden som föreligger under beskattningsåret och på de andelar som förvärvats under året förloras en del av utrymmet. Det tidsmässiga ägarkravet syftar emellertid till att förhindra att dubbelräkning sker. Syftet uppfylls men problemet med dubbelräkning av löneunderlaget aktualiseras endast i situationen att emission sker mellan två utdelningar.

Det finns fördelar med att beräkna lönebaserat utrymme enligt premisser som förelegat tidigare. Jag anser att fördelningen av utrymmet också borde ske enligt dessa omständigheter och inte enligt de omständigheter som föreligger under beskattningsåret. Problemet med dubbelräkning efter emissioner skulle då inte uppkomma och 57:11 st 3 men 3 IL skulle inte behövas. Utan denna bestämmelse behöver man heller inte fundera över om dotterföretagsandelar ska vara ägda vid årets ingång.

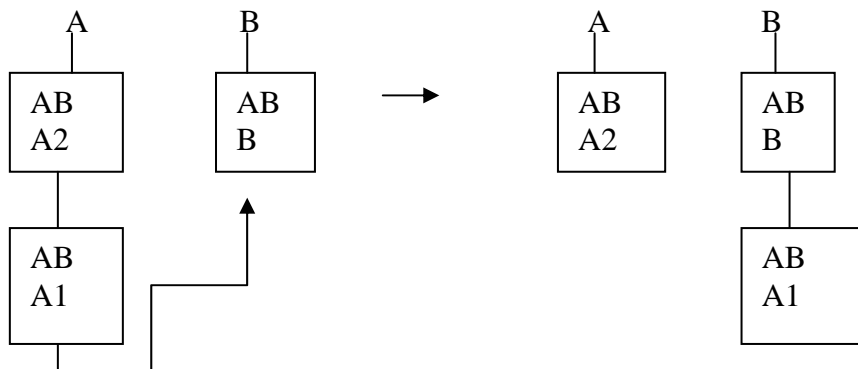
Det är i mitt tycke också onödigt att fördelningen ska ske två gånger, i synnerhet om fördelningen ska ske vid samma tidpunkt, på så vis förloras mer av det lönebaserade utrymmet än om man bara hade fördelat lönebaserat utrymme som en del av årets gränsbelopp. För att förenkla beräkningen kan föreskrivas att varje delägare får beräkna ett gränsbelopp per år för hela aktieinnehavet, om nya andelar förvärvas under året skulle således inget nytt gränsbelopp få beräknas för dessa. Finns det fortfarande sparutdelningsutrymme som är hänförligt till den första utdelningen under året får detta utrymme fördelas på de andelar som existerar vid den andra utdelningen. På det sättet beräknas gränsbeloppet likt omkostnadsbeloppet, enligt genomsnittsmetoden vid varje givet tillfälle.

Även om det lönebaserade utrymmet fördelas endast vid ett tillfälle och som en del av gränsbeloppet kommer löneunderlaget att bestämmas av de omständigheter som rådde under löneåret. Osäkerhet kommer då fortfarande att föreligga om delägarskap och/eller närstående relationen måste ha förelegat under året före beskattningsåret.⁷⁴

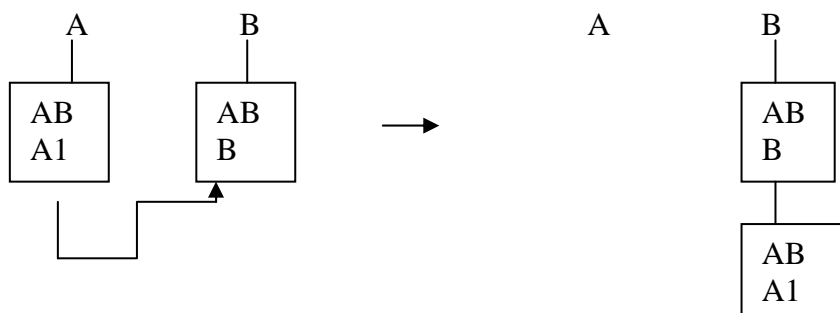
⁷⁴ Det kan noteras att Finansdepartementet i april 2008 framlagt en promemoria, *Vissa förenklningar på företagsskatteområdet, m.m.* där en ändring av lydelsen i 57:11 st 3 IL föreslås. Enligt den föreslagna lagtexten får årets gränsbelopp endast beräknas för andelar som ägdes vid årets ingång (s.10). Detta beror på att man vill förhindra att gränsbelopp beräknas för emitterade andelar och att två schablonbelopp på det sättet kan användas (s.20). Med utgångspunkt i RR:s avgörande RÅ 2007 ref 81 föreslås också ett tillägg där benefika förvärvare inträder i den tidigare ägaren situation avseende beräkningen av gränsbeloppet (s.20f). Förslaget ska förenkla företagsskatteområdet (s. 21). Jag har inför färdigställandet av denna uppsats inte haft möjlighet att närmare analysera promemorian men kan vid en ytterligare granskning konstatera att flera av de svagheter med löneunderlagsreglerna som jag identifierat i denna uppsats skulle kvarstå även om förslaget

Bilaga A

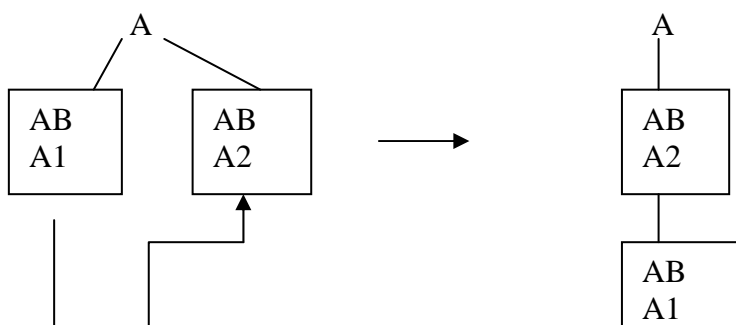
1. A äger AB A2 som i sin tur äger AB1. AB1 säljs till det av B ägda AB B



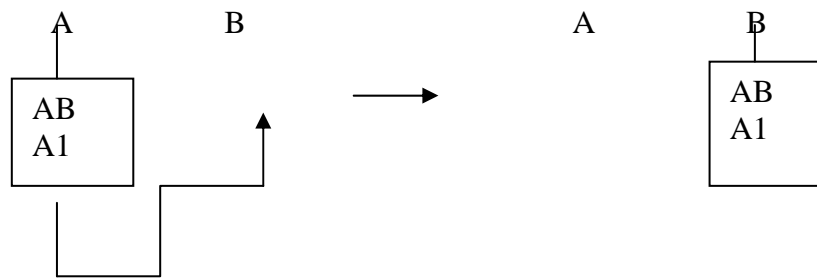
2. A äger AB A1 som säljs till det av B ägda AB B



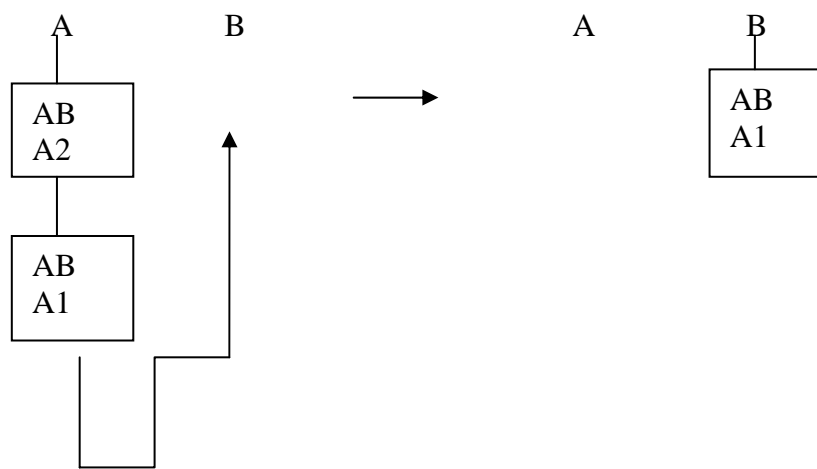
3. A äger AB A1 som säljs till det av A ägda AB A2



4. A äger AB A1 som säljs till B



5. A äger AB A2 som in sin tur äger AB A1. AB A1 säljs till B



Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1989/90:110

Prop. 1993/94:234

Prop. 1995/96:10 del 2

Prop. 1996/97:45

Prop. 1996/97:150

Prop. 2005/06:40

Utredningar

SOU 1989:33 del 2

SOU 2002:52 del 1

Edin, Per-Olof – Hansson, Ingemar – Lodin, Sven-Olof, *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*, 2005. Citeras Edin m.fl.

Departementspromemorior

Finansdepartementet, *Vissa förenklingar på företagsskatteområdet, m.m.*, hämtat den 15 april 2008 från <http://www.regeringen.se/content/1/c6/10/25/60/ae05a363.pdf>.

Utskottsbetänkanden

Betänkande 2005/06:SkU 10

Skatteverkets publikationer

Skatteverkets handledning 2008 del 3, SKV 336 utgåva 7

SKV 292 utgåva 16, *Skatteregler för delägare i fåmansföretag*, taxering 2008

Skatteverkets ställningstagande 2007-04-04 hämtat 2008-03-13 från

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2007/2007/stallntag20070404a.4.61589f801118cb2b7b280004836.html>. Diariernr: 131 227179-07/111

Skatteverkets ställningstagande 2007-10-22, hämtat 2008-01-18 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2007/2007/stallntag20071022.4.7856a2b411550b99fb7800087721.html>. Diariernr: 131 631854-07/111

Skatteverkets ställningstagande 2007-12-14 hämtat 2008-01-23 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2007/2007/stallntag20071214a.4.19b9f599116a9e8ef36800020304.html>. Diariernr: 131 735141-07/111

Skatteverkets ställningstagande 2008-03-28, hämtat 2008-04-08 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008/stallningstaganden2008/2008040413115997808111.5.3a7aab801183dd6bfd3800015499.html>. Diariernr: 131 159978-08/111

Skatteverkets ställningstagande 2008-03-28, hämtat 2008-04-08 från <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008/stallningstaganden2008/2008040213116399508111.5.3a7aab801183dd6bfd3800014155.html>. Diariernr: 131 163995-08/111

Litteratur

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 1 och 2, elfte upplagan, Studentlitteratur, 2007. Citeras Lodin m.fl.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, 1995

Nerep, Erik – Samuelsson, Per, *Aktiebolagslagen. En kommentar, Kapitel 1-10*, Thomson Fakta, 2007

Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, upplaga 1:1, Juristförlaget, 1997

Rydin, Urban, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, Norstedts Juridik, 2006

Sandström, Torsten, *Svenska aktiebolagsrätt*, andra upplagan, Norstedts Juridik, 2007

Tjernberg, Mats, *Beskattning av fåmansföretag*, sjätte upplaga, Thomson Fakta, 2006

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

Tidskrifter

Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt, 2003:1/2 s. 2-13

Dahlberg, Mattias, *Om principer vid tolkning av skattelag. Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande*, Skattenytt, 2004:11 s. 664-666

Jansson, Sune, E. *Löneunderlagsreglerna*, Svensk Skattetidning 1997:10 s. 892-897

Tikka, Kari, S. *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt, 2004:11, s. 656-663

Övrigt

Databasen Zeteo, Norstedts Juridik, information hämtad 26-27 mars 2008
<http://zeteo.nj.se.ludwig.lub.lu.se/pp/template.htm;jsessionid=42BFBED264AF3F234CC7A0AEF7A6F7A0?view=main>

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens avgöranden - referatmål

RÅ 1943 ref 9

RÅ 1995 ref 35

RÅ 1999 ref 70

RÅ 2002 ref 115

RÅ 2003 ref 44

RÅ 2004 ref 80

RÅ 2004 ref 134

RÅ 2005 ref 32

RÅ 2007 ref 81

Regeringsrättens avgöranden - notismål

RÅ 2001 not 196

Skatterättsnämndens avgöranden

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-12-27

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002 -12-03