



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Årets gränsbelopp

Vem kan betraktas som ägare vid årets ingång?

Kandidatuppsats i affärsjuridik[skatterätt]

Författare: Emma Danielsson

Handledare: Peter Krohn

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping maj 2012

## Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel: Årets gränsbelopp- Vem kan betraktas som ägare vid årets ingång?

Författare: Emma Danielsson

Handledare: Peter Krohn

Datum: 2012-05-14

Ämnesord **Inkomstskatt, fåmansföretag, gränsbelopp, äganderättsövergång**

---

### Sammanfattning

Att kunna använda reglerna om gränsbeloppet möjliggör för en delägare med kvalificerade andelar i ett fåmansföretag att beskattas mindre. En ägare som upprättar ett försäljningsavtal i december men tillträdesdagen för köparen sker senare året efter, kan frågan därav bli vem som betraktas som ägare till andelen vid årets ingång och kunna ta del av årets gränsbelopp. Bestäms ägarrättsövergången av kontraktsdagen eller tillträdesdagen?

När en köpare förvärvar en andel under året, kan denne inte ta del av något gränsbelopp, då det beräknas för den som är ägare vid årets ingång. Kontraktsdagen och tillträdesdagen är två skilda begrepp som ger frågetecknen när äganderätten faktiskt sker och övergår. Med anledning härav ter sig tidpunkten viktig för båda parter.

Skatterätten och civilrätten kan kollidera med varandra vid bestämmelse av när äganderättsövergång sker. I skatterätten spelar det oftast ingen roll om ett sakrättsligt moment sker, till skillnad från civilrätten. När parter avtalar om att tillträde ska ske senare, utgör det i de flesta fall en tolkning av ordalydelsen i avtalet. Dock görs mestadels av bedömning av ägarrättens övergång på kontraktsdagen. En säljare anses svårt att komma runt regelverket. Även i de fall där tillträdestiden gäller för köparen, anses inte säljaren få tillgodoräkna sig något gränsbelopp även om denne är ägare i civilrättslig mening.

## Bachelor's Thesis in Commercial and Tax law

Title: The threshold of the year- Who can consider being the owner at the beginning of the year?  
Author: Emma Danielsson  
Tutor: Peter Krohn  
Date: 2012-05-14  
Subject terms: **Income tax, shareholder's contribution, threshold, ownership rights transfer**

---

### **Abstract**

Being able to know how use the rules about how taxes works, allows a shareholder with qualified holding in a closely held company, to pay less taxes. When the owner of the share makes an agreement, which the ownership rights transfers later than the actual date for when legal contract is written. The question is therefore who can consider being the new owner at the beginning of the year and taking part of the benefits. Do the ownership rights transfer on the contract date or the date of access?

When a buyer purchase a share during the year, he may not partake of any threshold amount, then the expected time is for those who are owners at the beginning of the year. The contract date and the date of the access are two different concepts which provide a few questions when actually the ownership rights transfer occurs. In those circumstances, the time is important for both parties.

Tax law and civil law can collide with each other, decide when a transfer of ownership takes place. In tax law, it does not usually matter if a valid right moment occurs, as opposed to civil law. When parties agree that access to the share can take place later, it is in the most cases an interpretation of the wording in the agreement. However, mostly cases are based on the contract date. A seller consider to have difficulties to get around the regulations. Even when the date of access is consider, the seller is not given credit even if he is the owner according to civil law.

## Förkortningslista

|       |                              |
|-------|------------------------------|
| ABL   | Lag (2005:551) om aktiebolag |
| Dnr   | Diarenummer                  |
| IL    | Inkomstskattelag (1999:1229) |
| SkbrL | Lag (1936:81) om skuldebrev  |
| SKV   | Skatteverket                 |
| RÅ    | Regeringens årsbok           |

## Innehåll

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>Inledning .....</b>                            | <b>1</b>  |
| 1.1      | Bakgrund.....                                     | 1         |
| 1.2      | Syfte och avgränsning.....                        | 1         |
| 1.3      | Metod och material.....                           | 2         |
| 1.4      | Disposition.....                                  | 2         |
| <b>2</b> | <b>Fåmansföretag.....</b>                         | <b>4</b>  |
| 2.1      | Inledning.....                                    | 4         |
| 2.2      | Definition .....                                  | 4         |
| 2.3      | Kvalificerad andel .....                          | 5         |
| 2.3.1    | Innebörd .....                                    | 5         |
| 2.3.2    | Verksam i betydande omfattning .....              | 6         |
| 2.3.3    | Samma eller likartad verksamhet.....              | 7         |
| 2.4      | Fåmansföretagsaktier.....                         | 7         |
| 2.4.1    | Allmän utgångspunkt .....                         | 7         |
| 2.4.2    | Utdelning .....                                   | 8         |
| 2.4.3    | Kapitalvinst .....                                | 9         |
| <b>3</b> | <b>Gränsbelopp .....</b>                          | <b>10</b> |
| 3.1      | Inledning.....                                    | 10        |
| 3.2      | Gällande rätt.....                                | 10        |
| 3.3      | Tidigare lydelse .....                            | 11        |
| 3.4      | Årets gränsbelopp .....                           | 11        |
| 3.4.1    | Beräkningar .....                                 | 11        |
| 3.4.2    | Förenklingsregeln .....                           | 12        |
| 3.4.3    | Huvudregeln .....                                 | 12        |
| 3.4.4    | Lönebaserat utrymme.....                          | 13        |
| 3.5      | Förvärv och avyttring.....                        | 14        |
| <b>4</b> | <b>Civilrättens påverkan på Skatterätten.....</b> | <b>16</b> |
| 4.1      | Allmänt .....                                     | 16        |
| 4.2      | Tradition .....                                   | 16        |
| 4.3      | Ny ägare.....                                     | 17        |
| 4.3.1    | Tidpunkten.....                                   | 17        |
| 4.3.2    | Årets ingång .....                                | 18        |
| 4.3.3    | Ägaren .....                                      | 18        |
| <b>5</b> | <b>Praxis .....</b>                               | <b>19</b> |
| 5.1      | Inledning.....                                    | 19        |
| 5.2      | Äganderätt gällande aktier .....                  | 19        |
| 5.3      | Äganderätt med fastigheter .....                  | 21        |
| <b>6</b> | <b>Avslutande analys och slutsats .....</b>       | <b>23</b> |
| 6.1      | Analys .....                                      | 23        |
| 6.1.1    | Civilrättens påverkan .....                       | 23        |
| 6.1.2    | Kontraktsdag eller tillträdesdag?.....            | 23        |
| 6.2      | Slutsats .....                                    | 24        |
|          | <b>Referenslista .....</b>                        | <b>26</b> |

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

För fåmansbolag finns speciella regler som kommer till uttryck i 56-57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), (härefter IL). Reglerna utvecklas ständigt för att minska eventuell skatteplanering, som en delägare kan tänkas göra. En sådan skatteplanering är inte olaglig, men den frångår sannolikt lagstiftarens syfte med lagtexten. Att kunna använda reglerna om gränsbeloppet möjliggör för en delägare med kvalificerade andelar i ett fåmansföretag att beskattas mindre. Årets gränsbelopp ska tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång.<sup>1</sup> När ägaren upprättar ett försäljningsavtal i december men behåller andelen över årsskiftet för att kunna ta en sista utdelning, kan frågan bli vem som verkligen äger andelen vid årets ingång, men även om säljaren ska kunna utnyttja årets gränsbelopp. Vid andelsförsäljning är det vanligt att särskilt reglera vid vilken tidpunkt andelen ska anses övergå till en ny ägare. Det finns för- och nackdelar för köpare och säljare vid förvärv respektive avyttring av aktier beroende på tidpunkten gällande gränsbeloppet. Då en säljare anses äga andelarna vid årets ingång, blir innebörden att denne får tillgodoräkna sig årets gränsbelopp. Om köparen förvärvar en andel senare på året, kan denne inte tillgodoräkna sig något gränsbelopp. Av denna anledning ter sig tidpunkten extra viktig för båda parter skull. Avtal mellan parter som rör äganderättsövergången vid andelsförsäljning, är tillfällen då skatterätten kan kollidera med civilrätten. Kontraktsdagen och tillträdesdagen är två skilda begrepp som ger en del frågetecken när äganderätten faktiskt sker och övergår i olika hänseenden samt om man kan dra en parallell för fastighetsköp där tillträde vanligen sker efter kontraktsdagen.

## I.2 Syfte och avgränsning

Syftet med denna kandidatuppsats är att försöka ta ställning till om säljaren kan tillgodoräkna sig årets gränsbelopp när försäljningsavtal upprättas i december men tillträde sker i januari eller senare. Med andra ord, om det är kontraktsdagen eller tillträdesdagen som avgör när en övergång av äganderätten anses föreligga?

Avgränsningen kommer ske med hänsyn till andelsförsäljning, men även en viss del till fastighetsförsäljning. Motivering att beröra fastighetsförsäljning är huruvida bedömning sker annorlunda då tillträdesdatum och kontraktsdagen oftast tillfaller på olika dagar.

---

<sup>1</sup> 57 kap. 11 § 3st. IL.

Praxis som tas upp berör tillträdesdag och kontraktsdag, dock inte alltid över ett årsskifte. Då skatterätten kan krocka med civilrätten med äganderättsbegreppet, därav kommer viss jämförelse att göras däremellan samt en beskrivande innebörd av sakrättsbegreppet.

### **I.3 Metod och material**

Denna kandidatuppsats utgår i första hand vad som sägs i lagtexten med ordalydelsen gällande tidpunkten för ägarperspektivet och beräkning av gränsbeloppet. Därefter tillämpas övriga rättskällor i Sverige såsom praxis, förarbeten och doktrin i dess skrivna ordning. Stor del utförs genom en deskriptiv<sup>2</sup> metod för att kunna förmedla läsaren en bättre inblick i ämnet. I och med att gränsbeloppet beräknas på kvalificerade andelar i ett fåmansföretag, ges en förklaring till vad detta betyder och regler som gäller för bolagsformen. Övergången av äganderätten påverkar även civilrätten, vilken förklaras med sakrättsliga vinklar. Detta görs för att få en större helhetsbild av rättsläget.

Dock är materialet begränsat till den del, där det rör sig om årsskifte och beskriver mer en koppling till hur man ska tolka avtalet gällande kontraktsdag och tillträdesdag. Därmed tas praxis till hjälp av hur man ska tolka äganderättsövergången vid fastighetsförsäljning då tillträde oftast avtalats om senare i de sammanhangen. För att kunna ta en egen ställning, har praxis en stor relevans på hur Regeringsrätten<sup>3</sup> beslutar i liknande ärenden. För större insyn i denna skatterättsliga frågeställning, används även skrivelser och ställningstagande från SKV. Brister i materialet kan förekomma med anledning av att praxis inte rör den direkta frågeställningen och att det inte finns så mycket information att inhämta. Doktrin används i den mån det anses vara nödvändigt.

### **I.4 Disposition**

I och med att gränsbeloppet beräknas utifrån kvalificerade andelar i fåmansföretag, görs ett inleder kapitel två om fåmansföretag samt dess centrala begrepp och delar som kan utgöra underlag eller betydelse för gränsbeloppet. Detta för att kunna ge en djupare förståelse för läsaren. Kapitel tre går igenom gränsbeloppet mer ingående. Där tas det upp exempelvis hur lagreglernas gällande rätt<sup>4</sup> lyder nu men även tidigare lydelse, olika beräkningssätt som finns för gränsbeloppet, och har betydelse för köparen respektive säljaren.

---

<sup>2</sup>Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare- Ämne, material, metod och argumentation s. 66.

<sup>3</sup> Heter Högsta förvaltningsdomstolen från den 1 januari 2011, men betecknas Regeringsrätten i denna uppsats för enklare förståelse vid referering av praxis.

<sup>4</sup> Beteckningen ”gällande rätt” innebär i denna uppsats vad som gäller i lagtexten idag.

Kapitel fyra är mer civilrättsligt inriktat och syftar mer på att ge en liten förståelse hur civilrätten kan påverka skatterätten vid ingående av avtal och det sakrättsliga momentet. Kapitlet är relevant då frågeställningen delvis rör sig bland civilrättsliga delar, det vill säga huruvida överlåtelse av äganderätten från aktieförsäljningen beräknas från kontraktsdagen eller ett bestämt tillträdesdatum parterna emellan. Kapitel fem kommer bestå av en redogörelse av praxis av äganderätsfrågan vid försäljning av aktier men även vid fastighetsförsäljning. Frågeställningen kommer att analyseras och sammanfattas i kapitel sex med hjälp av materialet i uppsatsen.



## 2 Fåmansföretag

### 2.1 Inledning

Ägare och dennes bolag kan ingå rättshandlingar med varandra, vilka därefter kan tänkas påverka beskattningen markant men som rent civilrättsligt är giltiga. För att undvika att omotiverade fördelar ska uppnås genom styrning av vinstöverföring från bolag till ägare eller genom transaktioner, finns speciella regler i IL som är framtagna genom åren för fåmansföretag.<sup>5</sup> Ett fåmansägt aktiebolag följer i utsträckning samma regler som ”vanliga” aktiebolag och beskattas självständigt för sina inkomster och är ett eget rättssubjekt. Närståendekretsen kommer till uttryck i lagen med anledning att en aktieägare kan ta del av skatteförmåner genom att dela upp bolagets inkomst på familjemedlemmar.<sup>6</sup>

Meningen är inte att skärpa beskattningen i fåmansbolag, utan målsättningen är att i ett skattehänseende skapa en neutralitet<sup>7</sup> mellan olika företagsformer.<sup>8</sup>

### 2.2 Definition

Ett fåmansföretag innefattar både svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar samt utländska motsvarigheter till dessa.<sup>9</sup> Däremot omfattas inte ett aktiebolag som är noterad på svensk eller utländsk marknad trots att de är fåmansägt.<sup>10</sup> Detta med anledning av ett noterat bolag måste ta hänsyn till övriga aktieägare till den grad fåmansföretagsreglerna inte anses vara aktuella. För att anses som fåmansföretag ska det vara fyra eller färre delägare som äger andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna i bolaget eller att verksamheter som är oberoende av varandra är uppdelade på näringsverksamheten och att en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten och självständigt kan förfoga över verksamhetens resultat genom innehav av andelar, avtal eller dylikt.<sup>11</sup> Den sistnämnda bedömningen innebär att en delägare i ett bolag kan omfattas av fåmansföretagsreglerna även

---

<sup>5</sup> Främst först genom prop. 1975/76:79, Om ändrade regler för beskattning i fåmansföretag m.m.

<sup>6</sup> Prop. 1975/76:79 s. 39.

<sup>7</sup> Neutralitetsprincipen.

<sup>8</sup> Prop. 1975/76:79 s. 39.

<sup>9</sup> 56 kap. 2§ jfr med 2 kap. 2§ IL.

<sup>10</sup> 56 kap. 3 § IL.

<sup>11</sup> 56 kap 2 § IL.

om bolaget inte ägs av ett fåtal personer men att det drivs gemensamt av många delägare som arbetar i bolaget. En person och hans närstående ska räknas som en delägare.<sup>12</sup> Utgångspunkten av prövningen i vad som anses i närståendekretsen<sup>13</sup> sker från den äldste personen och därefter i fallande ordning. Den som blir inräknad i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.<sup>14</sup>

Den fysiska person<sup>15</sup> som direkt eller indirekt äger eller på liknande sätt innehar andelar i bolaget anses som delägare.<sup>16</sup> Det anses som en delägare ifall flera delägare själva eller genom någon närstående har eller är verksamma i betydande omfattning under något av de fem föregående beskattningsåren.<sup>17</sup>

## **2.3 Kvalificerad andel**

### **2.3.1 Innebörd**

För att en andel ska anses vara kvalificerad, ska andelsägaren eller någon närstående varit verksam i betydande omfattning i företaget, i annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som bedriver likartad eller samma verksamhet under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren.<sup>18</sup>

I vissa fall kan en utomstående ha kvalificerade andelar, men det krävs därmed särskilda skäl.<sup>19</sup> Ett särskilt skäl kan exempelvis innebära att denne får ta del av den avkastning i motsvarande andel som företaget lämnar, om ägandet uppgår till minst trettio procent.<sup>20</sup>

---

<sup>12</sup> 56 kap. 5 § II.

<sup>13</sup> 2 kap. 22 § II.

<sup>14</sup> 56 kap. 5 § II.

<sup>15</sup> En fysisk person i 56 kap. II gäller inte dödsbon enligt 56 kap. 7 § II.

<sup>16</sup> 56 kap. 6 § 1st. II.

<sup>17</sup> 57 kap. 3 § 2st. II.

<sup>18</sup> 57 kap. 4 § 1 st. II.

<sup>19</sup> 57 kap. 5 § II.

<sup>20</sup> Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag, 2006-06-02, p. 3.3.

En andel kan vara kvalificerad vid ett indirekt ägande.<sup>21</sup> I förarbeten avses med ägare även den som genom förmedling av juridisk person äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktier i bolaget.<sup>22</sup> Man vill inte att en andel ska kunna ”avkvalificeras” för delägarna genom att ett fåmansföretag blir dotterbolag till ett moderbolag, som styrs av delägarna. Anledningen till detta är att en juridisk person inte kan vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag.<sup>23</sup> Moderbolag samt dess dotterbolag kan anses som fåmansföretag i ett läge där en fysisk person ensam äger moderbolaget och moderbolaget har full ägande i dotterbolaget. Även fall där den fysiska personen inte är verksam i betydande omfattning men är det i dotterbolaget anses andelarna i de båda bolagen vara kvalificerade.<sup>24</sup> Det ska således handla om ett reellt inflytande från den fysiska personen.

### **2.3.2 Verksam i betydande omfattning**

Betydelse om en andel anses vara kvalificerad är begreppet ”verksam i betydande omfattning” centralt. Enligt förarbeten innebär ”verksam i betydande omfattning” när en arbetsinsats är viktig för företagets vinstgenerering.<sup>25</sup> Skatteverket motiverar i sin tur vad som kan avgöra i saken, exempelvis verksamhet, organisation och storleken på företaget.<sup>26</sup> Detta behöver inte betyda att det bara är chefer som har kvalificerade andelar utan även anställda i företaget utan någon arbetsledande befattning. Att man inte har en heltidsanställning utgör därmed inte några problem för att vara verksam i betydande omfattning, däremot är det inte säkert om man bara jobbar någon enstaka gång anses ha kvalificerade andelar.<sup>27</sup> Ett betydande fall för tolkningen är RÅ 2002 ref. 21. Rättsfallet rör en person som äger andelar under en period av 10 månader och är verksam i företagets ledning under denna tid. Personen anses inte vara verksam i betydande omfattning i den mening som avses i lagtextens ordalydelse. Därmed beskattas hela försäljningsvinsten som kapitalvinst.

---

<sup>21</sup> 57 kap 4 § 1 st. 2 p. IL.

<sup>22</sup> Prop. 1995/96:110 Riktlinjer för åklagarväsendets organisation s. 67.

<sup>23</sup> 57 kap. 4 § 1st. 2p. IL.

<sup>24</sup> 57 kap. 5 § 3 st. IL.

<sup>25</sup> Prop. 1989/90:110 Regeringens proposition om reformerad inkomst- och företagsbeskattning. s. 703.

<sup>26</sup> SKV A 2006:12 p. 3.1.

<sup>27</sup> SKV A 2006:12 p. 3.1.

### 2.3.3 Samma eller likartad verksamhet

En andel kan vara kvalificerad i ett annat företag som bedriver samma eller likartad verksamhet.<sup>28</sup> Det som krävs är att en delägare eller en närstående i sådana fall har varit verksam i betydande omfattning. Definitionen av vad som kan anses vara samma eller likartad verksamhet definieras inte i lagtext. Ingen klarare bild ges i förarbeten utan det ges ett exempel när definitionen kan anses ha betydelse. Det kan möjligen vara för att undanröja oklarheter i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag.<sup>29</sup> Begreppet har arbetats fram i praxis. ”Likartad eller samma verksamhet” är inget begrepp man ska läsa rakt av, utan det finns en bakomliggande innebörd av begreppet som främst beskrivs i RÅ 1999 ref. 28. Rättsfallet berör två bolag med samma ägare. Verksamheten i de båda bolagen är av samma slag. Dock är delägarna passiv i det ena bolaget och aktiv i det andra. Bolagen kan inte anse sig bedriva likartad verksamhet, då någon verksamhet inte har överförts dem emellan. Slutsats som Regeringsrätten tar i rättsfallet berör jämförelser mellan fåmansföretag, där likartad eller samma verksamhet bedrivs. Det kräver att en form av överföring av hela eller delar av verksamheten sker. Verksamheten skall dessutom ligga inom ramen för den tidigare beskrivna verksamheten eller att det mellan företagen ska föreligga ett likartat samband. Senare rättsfall resonerar liknande.<sup>30</sup> Om man efter överlåtelsen blir passiv i det företag där överlåtelsen sker ifrån och istället blir aktiv i det andra företaget, anses inte detta heller utgöra samma eller likartad verksamhet. Den samlade verksamheten ska fortsätta samtidigt.<sup>31</sup>

## 2.4 Fåmansföretagsaktier

### 2.4.1 Allmän utgångspunkt

Reglerna i 57 kap. IL som rör utdelning och kapitalvinst är lagtekniskt komplicerade och har justerats en del gånger.<sup>32</sup> Inkomst från tjänst beskattas med en högre skattesats än inkomst av kapital i vårt skattesystem. Uttag av ett företags överskott, exempelvis kapital-

---

<sup>28</sup> 57 kap. 4 § 1 st. 1 p. IL.

<sup>29</sup> Prop. 1995/96:110 s.88.

<sup>30</sup> Exempelvis RÅ 2007 not. 66, RÅ 2010 ref. 11.

<sup>31</sup> RÅ 2010 ref. 11 (I-V).

<sup>32</sup> Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer & Simon- Almendal Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt s 145.

vinst vid försäljning av aktier, utdelning eller lön kan påverka skattebelastningen beroende på vilken form man väljer. Utdelning och kapitalvinst kan beskattas enligt inkomstlagen tjänst och kapital beroende på gränsbeloppets storlek. Det som beskattas i tjänst presumeras motsvara delägarens arbetsinsats i företaget.<sup>33</sup> Bestämmelserna i 57 kap. IL syftar till att motverka att delägare som innehar kvalificerade andelar och som har höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som kapitalvinst i samband med försäljning av aktier.<sup>34</sup>

## 2.4.2 Utdelning

Utdelning på kvalificerade andelar beräknas annorlunda.<sup>35</sup> Ändamålet med reglerna är vad som anses utgöra skälig avkastning på investerat kapital respektive utflöde av den aktieägarens arbetsinsats av en utdelning.<sup>36</sup> Till den del av utdelningen som överstiger gränsbeloppet ska detta tas upp i inkomstlaget tjänst. Utdelningen som uppgår till gränsbeloppet ska två tredjedelar tas upp i inkomstlaget kapital.<sup>37</sup> Om utdelningen däremot skulle understiga gränsbeloppet sparas mellanskillnaden till nästa beskattningsår.<sup>38</sup> Detta betecknas som sparad utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet får medräknas när man fastställer utdelningsutrymmet för årets gränsbelopp under senare år. Även i de fall en andel inte anses vara kvalificerad under något år, får sparad utdelningsutrymme ändå medräknas.<sup>39</sup> Anledningen till möjligheten av sparad utdelning finns, är att en aktieägare i ett bolag med ojämn vinstutveckling inte ska missgynnas och inte för att spurras till maximering av de årliga utdelningarna.<sup>40</sup> En delägare i ett fåmansföretag drar nytta av att

---

<sup>33</sup> Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer & Simon- Almendal Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt s 444.

<sup>34</sup> Prop. 1989/90:110 del 1 s. 467.

<sup>35</sup> 57 kap. 20-21 §§ IL.

<sup>36</sup> Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer & Simon- Almendal Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt s. 453.

<sup>37</sup> 57 kap. 20 § IL.

<sup>38</sup> 57 kap 13 § 1st. IL.

<sup>39</sup> 57 kap. 15 § IL.

<sup>40</sup> Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer & Simon- Almendal Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt s 456.

tillämpa sparat utdelningsutrymme om denne väljer att sätta undan pengar från vinst till kommande investeringar och senare väljer att utdela vinsten eller när bolagets säljs.

### **2.4.3 Kapitalvinst**

Kapitalvinstberäkning vid försäljning av aktier sker genom reglerna i 57 kap. IL tillsammans med reglerna i 48 kap. IL. Dock ska man ha i åtanke att det är två skilda beräkningar som görs men att resultatet ska samordnas. Beräkningsregler i 48 kap. IL blir först tillämpliga vid kapitalvinstberäkningen när en skatteskyldig avyttrar en andel eller aktie i ett fåmansföretag. Efter detta kommer reglerna i 57 kap. IL blir tillämpliga på hur den eventuella vinsten på försäljningen delas upp. Uppdelning sker genom en kapitalinkomstbeskattad- och en tjänstebesattad del.<sup>41</sup> Till den del kapitalvinsten på en kvalificerad aktie överstiger gränsbeloppet ska detta tas upp i inkomstslaget tjänst medan kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.<sup>42</sup>

Avdragsrätten för förluster på kvalificerade aktier inskränks i 48 kap. IL i och med att förluster enbart är avdragsgilla till två tredjedelar mot aktievinst.<sup>43</sup> Resterande förlust som återstår behandlas enligt reglerna för övriga aktieförluster. Regeln är införd då man vill uppnå en mer likenlig behandling av vinster samt förluster på kvalificerade andelar.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> 57 kap. 25-35 §§ IL.

<sup>42</sup> 57 kap. 21 § 1 st. IL.

<sup>43</sup> 48 kap. 20 § IL.

<sup>44</sup> Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer & Simon- Almendal Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt s 460.

## 3 Gränsbelopp

### 3.1 Inledning

Delägare med kvalificerade andelar i fåmansföretag beskattas beroende på storleken av gränsbeloppet. Ett högt gränsbelopp anses gynnsamt då kapitalvinst beskattas med gränsbeloppets storlek i inkomstslaget kapital.<sup>45</sup> Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid den tidpunkten.<sup>46</sup> Beräkning av gränsbeloppet sker av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme.<sup>47</sup> Begreppen ”årets gränsbelopp” och ”gränsbeloppet” ska inte förväxlas. Däremot bör det poängteras att det enbart är fysiska personer med kvalificerade andelar som kan tillgodoräkna sig gränsbeloppet och inte bolaget i sig

### 3.2 Gällande rätt

Som ovan påpekas i 3.1, ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång enligt 57 kap. 11 § 3 st. IL. Ett undantag är dock vid benefika förvärv, där förvärvaren hamnar i tidigare ägarens situation.<sup>48</sup> Anledningen till att en ny ägare hamnar i tidigare ägarens position vid ett benefikt fång, är att en avsikt för någon form av skatteplanering inte anses föreligga.<sup>49</sup>

Anledningen till bestämmelse av årets ingång är att de komponenter som leder till årets gränsbelopp är de summor som räknas fram med hjälp av förenklingsregeln samt regler om lönebaserat utrymme och att dessa inte ska kunna räknas mer än en gång per år.<sup>50</sup> Genom att begränsa till årets ingång innebär det att en säljare kommer att få tillgodoräkna sig årets gränsbelopp även om inte utdelning sker före avyttringen.<sup>51</sup>

---

<sup>45</sup> 57 kap. 21 § 1st. 2 men. IL.

<sup>46</sup> 57 kap. 11 § 3 st. IL.

<sup>47</sup> 57 kap 10 § IL.

<sup>48</sup> 57 kap. 11 § 3 st. IL.

<sup>49</sup> RÅ 2007 ref 81.

<sup>50</sup> Prop. 2008/09:40 Vissa förenklingar på företagsskatteområdet s.32.

<sup>51</sup> Prop. 2008/09:40 s.34.

### 3.3 Tidigare lydelse

Den som äger andelen vid utdelningstillfället är den som i tidigare av lydelse av 57 kap. 11 § IL kan tillgodose sig årets gränsbelopp.<sup>52</sup> Den som äger andelen vid årets utgång kan tillgodoräkna sig årets gränsbelopp om utdelning inte sker. När det sker flera utdelningar under året, ska årets gränsbelopp tillfalla den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Löneunderlaget ska tillfalla den som äger andelen vid årets ingång.<sup>53</sup> Anledningen till nytt lagförslag är att SKV i ett ställningstagande<sup>54</sup> anför hur fond- och nyemission beräknas vid utdelning. SKV kommer fram till att förenklingsregeln kan användas vid två utdelningstillfällen under samma år. Första utdelningstillfället kan ske när förvärvaren får utdelning före emissionstillfälle. Vid tillämpning av förenklingsregeln vid det andra utdelningstillfället fördelas schablonbeloppet på samtliga andelar i företaget vid den tidpunkten. Detta kan innebära att en aktieägare i ett företag kan tillgodose sig ett gränsbelopp som överstiger mer än ett inkomstbelopp.<sup>55</sup> Lönebaserat utrymme ska enligt tidigare<sup>56</sup> lydelse i 57 kap 11 § 3 st. IL enbart beräknas på andelar som ägdes vid årets ingång. Detta med anledning att samma löneunderlag efter en emission, inte ska kunna nyttjas mer än en gång.<sup>57</sup>

### 3.4 Årets gränsbelopp

#### 3.4.1 Beräkningar

Som tidigare påpekats i 3.1, ska årets gränsbelopp inte förväxlas med begreppet gränsbelopp. Årets gränsbelopp blir själva gränsbeloppet om man inte har sparat utdelningsutrymme som ska läggas till. Förenklingsregeln och huvudregeln är två olika metoder att räkna fram årets gränsbelopp.<sup>58</sup> Det finns möjlighet att kunna variera sig mellan de båda metoderna, dock finns det ett krav på att samma metod ska användas för alla aktier under

---

<sup>52</sup> Tidigare än 2009 års inkomstskattelag.

<sup>53</sup> Prop. 2008/09:40 s. 30.

<sup>54</sup> Dnr 131 735141-07/111.

<sup>55</sup> Prop. 2008/09:40 s.31.

<sup>56</sup> Tidigare än 2009 års inkomstskattelag.

<sup>57</sup> Prop. 2005/06:40 Reformerande beskattningsregler för ägare i fåmansföretag s.89.

<sup>58</sup> 57kap 11 § 1 st. 1-2p IL.



året.<sup>59</sup> Detta innebär att delägare i samma företag kan beräkna sina gränsbelopp olika beroende på vilken metod som passar denne bäst.

### **3.4.2 Förenklingsregeln**

Den 1 januari 2006 införs förenklingsregeln, eftersom reglerna om kapitalvinst och utdelning anses vara komplicerade.<sup>60</sup> För de företag som innan införandet, innehar få anställda och inte så mycket kapital anses reglerna särskilt administrativt betungande. Exempel på drabbade företag bör vara de som är nystartade.<sup>61</sup> Ytterligare en anledning till att förenklingsregeln införs beror på att löneunderlaget har ett begränsat värde för exempelvis ägare av nystartade företag som på grund av nystartandet eller expansionsskede inte kan uppfylla ett krav på eget löneuttag.<sup>62</sup> Förenklingsregeln innebär i korthet att man tar ut ett schablonbelopp i utdelning som beskattas i inkomst av kapital. Delägarna delar därefter lika mellan andelarna. Delägarna får därefter tillgodoräkna sig den del som motsvarar sin ägarandel.<sup>63</sup> Schablonbeloppet uppgår till två och tre fjärdedels inkomstbasbelopp.<sup>64</sup> Det finns en liten specialregel för den delägare som äger andelar i mer än ett företag, denne får enbart räkna med förenklingsregeln i ett av företagen.<sup>65</sup> Beskattning sker vid årets ingång.

### **3.4.3 Huvudregeln**

Huvudregelns beräkning omfattas av fler komponenter än vid förenklingsmetoden.<sup>66</sup> Beräkningen involverar underlag för årets gränsbelopp samt det lönebaserade utrymmet. Underlaget för årets gränsbelopp är det omkostnadsbelopp som används ifall andelarna avyttras vid årets ingång.<sup>67</sup> Att räkna omkostnadsbeloppet vid årets ingång är med hänsyn till att årets gränsbelopp sker vid denna tidpunkt. Det medför en direkt koppling till de

---

<sup>59</sup> Skatteregler för delägare i fåmansföretag, SKV 292 utgåva 20 s 9.

<sup>60</sup> Prop. 2011/12:1 Budgetproposition för 2012, s. 429.

<sup>61</sup> Prop. 2011/12:1 s. 429.

<sup>62</sup> Prop. 2011/12:1 s. 429.

<sup>63</sup> 57 kap. 11 § 1st. 1 p. IL.

<sup>64</sup> 57 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL.

<sup>65</sup> 57 kap. 11 a § IL.

<sup>66</sup> Jfr 57 kap. 11 § 1 st. 1 och 2 p. IL.

<sup>67</sup> 57 kap 12 § IL.

allmänna bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst då man hänvisar till det omkostnadsbelopp som skulle brukats ifall andelarna avyttrats. Det innebär enligt SKV:s uppfattning att ett förhållande som styr beräkning av omkostnadsbeloppet även styr årets grännsbelopp.<sup>68</sup> Omkostnadsbeloppet eller underlaget som det uttrycks i lagtexten skall multipliceras med statslåneräntan ökad med nio procentenheter.<sup>69</sup>

#### **3.4.4 Lönebaserat utrymme**

Det lönebaserade utrymmet är den andra delen som ska beräknas med i årets grännsbelopp för huvudregeln. Det beloppet varierar från företag till företag. Beräkningarna följer riktlinjer efter 57 kap. 16-19 §§ IL. Det lönebaserade utrymmet innefattar ett antal anvisningar som går i varandra. För att få reda på vad det lönebaserade utrymmet blir, måste man först räkna ut löneunderlaget. Löneunderlaget beräknas på en kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst, för arbetstagaren, och som under året före beskattningsåret lämnas till arbetstagarna i företaget och i dess dotterbolag.<sup>70</sup> Kontant ersättning kan även vara det som arbetstagaren får av företaget och som egentligen ska tas upp i inkomstslaget tjänst om inte undantag gäller enligt ettårs- samt sex månadersregeln<sup>71</sup> eller bestämmelser enligt skatteavtal.<sup>72</sup> Kontant ersättning avser inte kostnadsersättning eller ett belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL.<sup>73</sup> Däremot ska ersättningar som täcks av statliga bidrag för lönekostnader inte räknas med i löneunderlaget.<sup>74</sup> När löneunderlaget är fastställt beräknas det lönebaserade utrymmet. Det lönebaserade utrymmet består av 25 procent av löneunderlaget<sup>75</sup> samt 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp.<sup>76</sup> Beloppet från det lönebaserade utrymmet delas senare lika mellan andelarna i företaget.<sup>77</sup> Det finns riktlinjer som ska gälla för att få

---

<sup>68</sup> Dnr 131 723616-11/111.

<sup>69</sup> 57 kap. 11 § 1 st. 2p. IL.

<sup>70</sup> 57 kap. 17 § 1 st. IL.

<sup>71</sup> 3 kap. 9 § IL.

<sup>72</sup> 57 kap. 17 § 1 st. IL.

<sup>73</sup> 57 kap. 17 § 1st. IL.

<sup>74</sup> 57 kap. 18 § IL.

<sup>75</sup> Beräknas enligt 57 kap. 17-18 §§ IL.

<sup>76</sup> 57 kap. 16 § 1 st. IL.

<sup>77</sup> 57 kap. 16 § 2 st. IL.

tillgodoräkna sig det lönebaserade utrymmet.<sup>78</sup> I 57 kap. II förs det in en ny regel som träder ikraft 1 januari 2012.<sup>79</sup> Den bestämmelsen innebär att vid beräkning av det lönebaserade utrymmet för en andel ska hänsyn tas till om andelen bara ägts under viss del av året innan beskattningsåret. I löneunderlaget ingår den ersättning som avser för den tid man äger andelen. Innebörden i samma företag kan bli att löneunderlaget samt det lönebaserade utrymmet blir olika stort för olika andelar.<sup>80</sup> Anledningen till den nya regeln är att skatteverket i samband med sin kontrollverksamhet, påträffar att det sker att löneunderlag utnyttjas dubbelt för att andelsägarna skall erhålla högre gränsbelopp.<sup>81</sup> Detta sker genom att man strax innan årsskiftet förvärvar ett bolag som endast innehåller aktiekapital och höga löneunderlag. Efter bestämmelsen kan inte köparen efter sådant förvärv, beräkna något löneunderlag från den köpta andelen från tiden innan den förvärvas. Med anledning till den nya regelns innebörd kan det lönebaserade utrymmet bli lägre vid förvärv av andelar. Det kan också innebära att merarbete och därmed kostnader uppkommer vid beräkningen av lönebaserat utrymme.<sup>82</sup>

### 3.5 Förvärv och avyttring

Valet av tidpunkt, när en köpare vill förvärva och en säljare vill avyttra, är oftast en viktig fråga vid ingående av avtal. Detta främst beroende på gränsbeloppets betydelse. Om gränsbeloppet är tillräckligt för att vinsten ska beskattas i kapital, brukar säljaren oftast sälja tidigare då det ger köparen ett mervärde. Årets gränsbelopp ska, som tidigare nämnts tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång. Detta menas om säljaren säljer andelar under året, är det denne som får ta del av årets gränsbelopp i sin helhet oavsett om någon utdelning sker.

Ett exempel som visar gränsbeloppets betydelse är om Kalle ska sälja hälften av sina aktier i sitt fåmansföretag under året till Joakim. Senare i slutet av året tar de båda ut en utdelning på 30 000 kr var. Kalle är ägare till 100 % av aktierna vid årets ingång och därmed är det bara han som får tillgodoräkna sig hela gränsbeloppet. Antagligen blir gränsbeloppet högre än 30 000 kr. Detta innebär att Kalles utdelning kommer i helhet beskattas i in-

---

<sup>78</sup> 57 kap. 19 § II.

<sup>79</sup> 57 kap. 16 § 3 st. II.

<sup>80</sup> Prop. 2011/12:1 s. 438.

<sup>81</sup> Prop. 2011/12:1 s. 438 ff.

<sup>82</sup> Prop. 2011/12:1 s. 438.

komstslaget kapital. I de fall utdelningen understiger gränsbeloppet ska skillnaden föras vidare till nästa år. Detta kallas för sparat utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet kan senare användas när Kalles eventuella kapitalvinst för aktieförsäljning beskattas. Joakim som inte får ta del av gränsbeloppet detta år, får beskatta hela sin utdelning i inkomstslaget tjänst.

## 4 Civilrättens påverkan på Skatterätten

### 4.1 Allmänt

Begrepp såsom exempelvis ägare, gåva och köp används i skatterätten för att kunna behandla transaktioner och förhållanden skatterättsligt, men har sitt ursprung i civilrätten.<sup>83</sup> I många sammanhang kan civilrätten kollidera med skatterätten, inte minst i fall då det kommer till att skriva avtal eller andra rättshandlingar. Ett avtal ingås genom två ensidiga rättshandlingar, anbud och accept, och är en tvärsidig rättshandling. Fullgörande av avtalet kan sedan fordra flera ensidiga rättshandlingar, exempelvis betalning och avlämnande. Till skillnad från skatterätten är civilrätten dispositiv och detta kan nog vara den största skillnaden dem emellan.<sup>84</sup> I längden kan både rättssubjekt och skattesubjekt anpassa hur de vill strukturera reglerna. Möjligheter till anpassning finns beroende på vilka konsekvenser som kan uppstå. Om konsekvenser vid agerande leder till olika skatteeffekter kan det i skatterättens term kallas för skatteplanering.<sup>85</sup> Ett avtal som bygger på skatterättsliga fördelar för ena parten, kan tänkas få motstånd av en tredje part som anser att avtalet inte gäller på grund av en oförmånlig fördel. Avtalsstolkningen för fastställande av ett avtal behöver inte alltid endast bestå av det skrivna avtalets ord, utan den löper med vad som har föregått avtalet och vad som har hänt efteråt, tillsammans med exempelvis partsbruk.<sup>86</sup> I de flesta fall respekterar Regeringsrätten och övriga förvaltningsdomstolar den civilrättsliga form som parterna väljer för en transaktion.<sup>87</sup> Med det menas att en skatterättslig transaktion blir giltig om den är giltig civilrättsligt. Detta leder i praxis till att begrepp som är civilrättsliga används i skatterätten, men anses i de flesta fall ha samma innebörd.

### 4.2 Tradition

I sakrättslig term betyder tradition främst att det sålda lösöret kommer ur säljarens besittning på ett sådant sätt att denne inte längre har möjlighet att förfoga över lösöret.<sup>88</sup> I rättslig mening ska hans rådighet bli avskuren. Dock behöver inte traditionskravet längre

---

<sup>83</sup> Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 358, 363.

<sup>84</sup> Hultqvist Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, *Skattenytt* 2007 s. 698.

<sup>85</sup> Hultqvist Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, *Skattenytt* 2007 s. 698.

<sup>86</sup> Hultqvist Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, *Skattenytt* 2007 s. 700.

<sup>87</sup> Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer & Simon- Almendal Teresa, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt* s. 688 f.

<sup>88</sup> Millqvist Göran, *Sakrättens grunder- En lärobok i sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom*, s 107.

innebära att någon fysisk förflyttning sker till köparen.<sup>89</sup> Det som anses vara avgörande i rådighetsavskärningen är att lösöret inte längre kan ingå i säljarens förmögenhetsmassa. Det kan tänkas räcka att en mellanman tar lösöret i sin besittning för att rådighetsavskärningen ska kunna ske.<sup>90</sup> Det är när tradition sker som sakrättsligt skydd uppstår. Genom hänvisning i lag (2005:551) om aktiebolag (ABL), gäller hänvisningar för aktiebrev i 22 § 1 st. lag (1936:81) om skuldebrev (SkbrL), som tar upp traditionsprincipen.<sup>91</sup> Enligt SkbrL uppstår sakrättsligt skydd när en förvärvare av ett löpande skuldebrev mot överlåtarens borgenär får handlingen i sin besittning.<sup>92</sup>

Äganderätten övergår därmed vid själva överlämningen. Det innebär rent civilrättsligt att om säljaren håller kvar i aktieboken efter ett bindande avtal skrivs och nytt år inleds, att denne då är ägare till aktierna vid årets ingång.

## 4.3 Ny ägare

### 4.3.1 Tidpunkten

I RÅ 1996 not. 290 finns ingen bestämd tidpunkt då äganderätten anses övergå till köparen. Man anser att den övergår successivt mellan parterna. Först när aktierna överlämnas uppkommer sakrättsligt skydd vid en försäljning. Det sakrättsliga skyddet anses först ha skattemässig betydelse vid nedskrivning på sålda lagertillgångar. Vid tiden för rättsfallet finns inget generellt begrepp för "äganderätten" då det rör sig om skilda skattefrågor. Frågan som rör äganderätten ska prövas utifrån särskilda skattemässiga ändamålsskäl.<sup>93</sup> Avyttringen har central betydelse vid realisationsbeskattningen vid den skattemässiga bedömningen.

Avyttringstidpunkten anses vara när bindande avtal träffas.<sup>94</sup> Denna tidpunkt styr redovisning samt beskattning av kapitalvinsten. Tidpunkter för delbetalning eller betalning senare saknar betydelse för avyttringstidpunkten. Den bestämmelse som inte är känt för ut-

---

<sup>89</sup> Millqvist Göran, Sakrättens grunder- En lärobok i sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom, s 107.

<sup>90</sup> Millqvist Göran, Sakrättens grunder- En lärobok i sakrättens grundläggande frågeställningar avseende lös egendom, s 107.

<sup>91</sup> 6 kap. 8§ ABL.

<sup>92</sup> 22 § 1 st. SkbrL.

<sup>93</sup> RÅ 1996 not 290.

<sup>94</sup> Skatteregler för delägare i fåmansföretag, SKV 292 utgåva 20 s 18.

omstående, men är avtalat parter emellan, ska beskattas först när den blir känd enligt beräkningsregler som gäller vid den ursprungliga försäljningen.<sup>95</sup> SKV uppmärksammar att försäljningsdagen är den dagen då fondnota upprättas eller kontrakt skrivs och detta bör särskilt uppmärksammas vid årsskiftet. En delbetalning senare spelar ingen roll.<sup>96</sup> Avyttring kan även ske när en egendoms värde utslöcknar utan att den byter ägare.<sup>97</sup> När det avgörs att en avyttring anses föreligga, ska ägaren inte ha rådighet över hela eller del egendomen.<sup>98</sup> Oneröst fång, men inte ett benefikt fång krävs för att avyttring ska anses föreligga vid en avyttring.<sup>99</sup>

### **4.3.2 Årets ingång**

Att vara ägare vid årets ingång är ett av kraven för att kunna tillgodoräkna sig årets gränslöpp. Med årets ingång anses som 1 januari, det vill säga första dagen på nya året.<sup>100</sup> Det förklaras varken i förarbeten eller utredningar av ett behov eller nödvändighet av ett tidsmässigt ägarkrav som rör löneunderlaget. Det som rör löneunderlaget vad gäller tidpunkten, är att efter en emission inte ska kunna nyttjas dubbelt.<sup>101</sup> Genom att begränsa tidsaspekten kan det tänkas minska eventuell skatteplanering.

### **4.3.3 Ägaren**

Äganderättsbegreppet kan utgå antingen från en obligationsrättslig utgångspunkt eller ur sakrättslig utgångspunkt. Det som skiljer dem emellan är att det förstnämnda utgår från avtalet mellan parter samt avtalstidpunkten medan det andra kräver att något sakrättsligt moment såsom denuntiation eller tradition ska föreligga. I praxis bedömer Regeringsrätten i en del fall efter de obligationsrättsliga utgångspunkterna när äganderätten anses övergå, det vill säga då vid avtal träffas.

---

<sup>95</sup> Skatteregler för delägare i fåmansföretag, SKV 292 utgåva 20 s 18.

<sup>96</sup> Skatteverket, Aktier, (hämtad 2012-04-13).

<sup>97</sup> Prop. 1989/90:110 s. 392.

<sup>98</sup> Prop. 1989/90:110 s. 392.

<sup>99</sup> Prop. 1989/90:110 s. 329.

<sup>100</sup> Dnr 131 735141-07/111.

<sup>101</sup> Prop. 2005/06:40 s.89.

## 5 Praxis

### 5.1 Inledning

I praxis finns inget klart synsätt när en äganderättövergång ska föreligga. Om det ska vara dagen då parter undertecknar ett bindande avtal eller när tillträdet sker. Då frågan om övergången mellan tillträde och kontraktsdagen inte skiljer sig märkbart mellan andelsköp och fastighetsköp visas nedan en jämförelse av Regeringsrättens synsätt. När kontraktsdagen anses vara utgångspunkt för bedömning, kritiseras praxis likväl. Denna dag anses som mindre lämplig som utgångspunkt för fördelningen av beskattningen mellan säljare och köpare.<sup>102</sup> Den andra kritiken grundar sig på det att man lägger stor vikt vid en äganderättsklausul som saknar självständig betydelse för regleringen av säljarens och köparens rättigheter och skyldigheter enligt avtalet.<sup>103</sup>

### 5.2 Äganderätt gällande aktier

Det tas upp när tidpunkten för äganderättens övergång anses föreligga i RÅ 1996 not 290. Handlingen i rättsfallet rör sig om en aktieförsäljning, där säljarna avyttrar sitt innehav genom att upprätta avtal i december, men har därmed inte upptagit fordran som tillgång vid beräkning av skattepliktig förmögenhet. Istället deklarerar aktierna som tillgång och värderas. Säljaren anför som argument att hanteringen på förmögenhetstaxeringen inte ännu anses vara klargjord på situationer då skatteskyldigheten till inkomstskatt inte inträtt men avtal om överlåtelse träffats. I avtalet som upprättas i december framgår det tydligt att aktierna ska övergå omgående. Dock ska betalning av en del ske i januari och resterande utgivs genom en revers, men inget betalas ut det året som avtalet ingås. Säljaren behåller aktierna och ingen tradition sker, förrän året efter. Tolkningen av avtalet ska ske efter sin ordalydelse. I och med avtalets undertecknande anses det att äganderätten till aktierna övergår till köparen i december. Även i skattehänseende anses aktierna vara avyttrade. Det avgörande i bedömningen ligger i ordalydelsen av kontraktet om överlåtelse. Att säljaren behåller aktierna över årsskiftet har därmed ingen större betydelse i detta mål.

---

<sup>102</sup> RÅ80 1:24.

<sup>103</sup> RÅ80 1:24.



Ägarrätten blir bedömd på ett annat sätt i RÅ 1981 1:50, där äganderättsövergången blir påverkad av bedömningen när överlämnandet till aktierna sker. I detta rättsfall ingås avtal i februari men tillträde ska ske i maj samma år. Samtliga aktier överlämnas till köparen på tillträdesdagen. Säljaren agerar här som ett fåmansföretag och reglerna<sup>104</sup> för denne vid tidpunkten, utgår i stort sett att aktierna har samma ägare vid ingången av förluståret och utgången av det beskattningsår när förlustavdrag yrkas. Detta innebär skatterettsligt att det är säljaren som är ägare till aktierna efter tillträdesdatumet, medan civilrättsligt blir köparen den nya ägaren vid överlämnandet. Riksskatteverket kommer fram till att en äganderättsövergång sker vid tillträdet och därmed anses inte säljaren äga aktierna vid utgången för det år taxeringen sker. Regeringsrätten bedömer varken att tillämpa det sakrättsliga framför det obligationsrättsliga äganderättsbegreppet i dessa två rättsfall.<sup>105</sup>

I RÅ 1981 1:2 följer det av att aktierna ska ha samma ägare vid ingången av förluståret och utgången av det beskattningsår när förlustavdrag yrkas.<sup>106</sup> I rättsfallet träffar man ett avtal i oktober. I avtalets innehåll ingår dock bestämmelser att övertagandet av aktierna ska ske i februari. Parterna skriver ett tilläggsavtal i oktober, där köparen försäkras av säljaren att fram till tillträdesdagen ska säljaren inte vidta några åtgärder för att antingen försöka fränta eller försämra aktierna. Styrelsen som sitter ska vidare avgå senast på tillträdesdagen. Regeringsrätten anser att det är tillträdesdatum som ska gälla om tidpunkten för äganderätten övergår med hänsyn till avtalsvillkoren. Även att säljaren anses vara ägare vid ingången av året samt utgången för det beskattningsår när förlustavdraget yrkas, får denne inte göra avdraget. Motivering till beslutet hänför sig till att trots tillträdesdatumet är i februari kan köparen ändå anses ha inneha aktierna på ett med ägande jämförligt sätt redan vid ingången av året.

Regeringsrätten löser i RÅ 1996 ref 92, huruvida en äganderätt till aktier anses föreligga utan att ett förvärv sker mellan köpare och säljare. Rättsfallet berör inkomstbeskattning av en fysisk person som är anställd på ett företag. Arbetsgivaren skuggsparar aktier till den anställda. Det krävs dock att den anställde ska inneha en anställningstid på minst fem år, innan tillgång till aktierna sker. Frågan i målet är om den anställde anses vara ägare till aktierna redan innan de fem åren passerar och när den anställde därmed ska beskattas. Re-

---

<sup>104</sup> 8 § lagen(1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

<sup>105</sup> Bergström, Sture, Skatter och Civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, s 94.

<sup>106</sup> 8 § lagen(1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

geringsrätten anser att då krav på anställningstid på fem år föreligger och rätten till aktierna ska förfalla om den anställde slutar innan, kan inte den anställde betraktas som ägare innan dessa fem år passerat. Det kan tänkas att Regeringsrätten löser frågan genom civilrättslig avtalstolkning. Åtskillnad bör göras mellan det obligationsrättsliga äganderättsanspråket till aktierna, som kan uppstå i samband med anställningsavtalet samt den sakrättsliga äganderätten där hänsyn tas till att aktierna inte kan tillträdas tidigare än efter fem års anställning.

RÅ 2006 ref 58 tar sikte på ett koncernförhållande där ett dotterbolag förvärvas under året. Skatterättsnämnden anför att i avtalet föreligger det en skyldighet för köparen att hålla extra bolagsstämma i de nyförvärvade företaget samt utse ny styrelse på tillträdesdatum. I avtalet ska äganderätten övergå till köparen på tillträdesdatum. Skatterättsnämnden, med Regeringsrättens medhåll kommer fram till att, med avtalets innehåll så övergår äganderätten på tillträdesdatum.

### **5.3 Äganderätt med fastigheter**

Vid en försäljning av fastigheter är det vanligt att man skriver kontrakt en dag men att tillträdet sker ett tag efteråt. Enligt Regeringsrätten sker huvudregeln för tidpunkten, när den skattemässiga övergången av äganderätten för kontraktets upprättas.<sup>107</sup> Däremot kan en annan tidpunkt gälla för äganderättsövergången om parterna avtalar om detta i kontraktet.<sup>108</sup> I tidigare förarbeten diskuteras det att alla skatter som belöper på fastigheter ska utgå från tillträdesdag.<sup>109</sup> Efter invändning beslutas det att frågan bör avgöras av skatterättsliga regler och inte genom civilrättslig lagstiftning. Vid den tidpunkten fanns inga skatterättsliga regler.<sup>110</sup> Exempel på rättsfall visar hur Regeringsrätten beslutar när det rör om en äganderättsövergång anses föreligga, antingen på kontraktsdagen eller på tillträdesdagen. Ett rättsfall där tillträdesdagen inte alls tas hänsyn till är RÅ 1969 Fi 2166. Äganderätten till fastigheten ska övergå när kontraktets skrivs på, om inte särskilda bestämmelser är kopplade med övergången.

---

<sup>107</sup> Exempelvis RÅ 1965 Fi 239, RÅ80 1:24.

<sup>108</sup> Exempelvis RÅ 1950 ref 5, RÅ 1993 ref 16.

<sup>109</sup> Prop. 1970:20 B Kungl. Maj:t:s proposition med förslag till lag om ändring i jordabalken m.m. s. 190.

<sup>110</sup> Prop. 1970:20 B s. 190.

RÅ 1993 ref 16 bedömer annorlunda till skillnad från RÅ 1969 Fi 2166 genom att i RÅ 1993 ref 16 tas hänsyn till tillträdesdagen. I RÅ 1993 ref 16 blir fastigheten såld i november, men köparen får tillträde till den först efter årsskiftet. Taxeringsnämnden anser i detta fall att det är datumet på köpekontraktet som avgör när äganderätten överlåtes. Säljaren kan därmed inte tillgodoräknas något underskottsavdrag för tiden innan köparen tillträder. Om säljaren kan betecknas som ägare innan tillträdet sker, har en betydelse då det i flera avseenden av fast egendom är knutet till den som äger fastigheten i inkomstbeskattningen. Därav anses äganderättsfrågan i en överlåtelse ha en avgörande betydelse för frågan om vem som ska bli skatteskyldig för exempelvis inkomst av fastigheten vid en given tidpunkt. I rättsfallet motiverar Regeringsrätten att äganderätten inte anses civilrättsligt övergå från säljaren till köparen vid bestämd tidpunkt. Det anses vanligen övergå successivt. Motiveringen är med anledning av att skatterätten inte upptar några bestämmelser som anger vid vilken tidpunkt någon ska anses bli ägare. Regeringsrätten kommer fram till att säljaren kan anses som ägare vid tillträdesdatumet. Med den utgångspunkten anses säljaren även bli berättigad till avdrag för underskott från annan fastighet men med samma belopp.

Ett annat rättsfall tar upp huruvida äganderätten övergår på kontraktsdag eller tillträdesdag är RÅ 1980 1:24. Fallet rör ett köp samt försäljning av två olika fastigheter mellan samma person. Personen ifråga räknar upp ett garantibelopp för respektive fastighet. Beräkningen grundar sig på tiden till tillträdesdatumet och inte vid upprättande av kontrakt. Regeringsrätten gör bedömning, att tidpunkt ska räknas ifrån den dag då bindande avtal om överlåtelsen träffas även om tillträde sker senare.

## **6 Avslutande analys och slutsats**

### **6.1 Analys**

#### **6.1.1 Civilrättens påverkan**

Det går inte undkomma att civilrättens regler har stor betydelse gällande avtals- och tidsbestämmelser. Däremot kan de ha olika innebörd än inom skatterätten. I skatterätten nämns det oftast om när något är överlåtet eller avyttrad medan det i civilrätten fokuseras mer på när något anses vara förvärvat. Ägarrättsövergången kan variera beroende på hur parter avtalar med varandra. Det kan därmed leda till problem i olika skattehänseenden. Ett exempel är, när en delägare med kvalificerade andelar i ett fåmansföretag upprättar ett avtal med en köpare i slutet av året angående försäljning av andel och köparen därmed får ta del av andelen i början av följande år. Med tanke på att ingen tradition har skett innan det nya året börjar, innebär det civilrättsligt att säljaren fortfarande är ägare till andelen. Om man tolkar i ett skattehänseende att ägaren fortfarande är den som har andelen i sin besittning, kan det leda till kringgående av lagtexten. Det skulle innebära att syftet med lagtextens utformning sannolikt inte uppfyller lagstiftarens ursprungliga tanke. När denna möjlighet finns krockar skatterätten och civilrätten med varandra när ägarrätten faktiskt övergår och när man ska beskattas för kapitalvinsten.

#### **6.1.2 Kontraktsdag eller tillträdesdag?**

Skatteverket skriver i ställningstagande att det är den dag kontrakt upprättas som gäller och inte den dag som betalning sker. Detta bör innebära att tillträdesdagen inte tas till hänsyn. Praxis följer i de flesta fall en annan form av motivering, där det kräver att ordalydelsen i kontraktet bör tolkas i de fall ett tillträdesdatum bestäms senare. För fastighetsförsäljning, är huvudregeln enligt Regeringsrätten, att den skattemässiga övergången av äganderätten sker när kontraktet upprättas. Men en annan tidpunkt kan bli gällande om parter avtalar om detta i kontraktet. Med det menas att ett tillträdesdatum kan beaktas, men bara om det står ordagrant i försäljningsavtalet.

Om man enbart ska utgå från kontraktsdagen blir tolkningen av äganderättsövergången inte svår. En klar tidpunkt framkommer därmed när båda parter är överens om att träffa avtal. Det blir inte lätt att försöka kringgå reglerna då en klar tidpunkt för äganderätten föreligger. Däremot om hänsyn tas mer till tillträdesdagen kan det innebära att kontraktsdagen inte har någon större betydelse. Enligt praxis verkar det sakrättsliga momentet inte ha någon märkbar betydelse när ägarrätten anses övergå.

I RÅ 1996 not 290 anses ägarretten till aktierna vara överlåtna när tillträde sker. Regeringsrätten beslutar tydligt att tolkning av ordalydelsen i kontraktet ska ske. Att skriva i avtalet att aktierna övergår omgående, tolkar Regeringsrätten vara den dag då avtal träffas. Bedömningen påverkas om tradition sker senare. Vidare i RÅ 1981 1:2 uttrycks det i avtalet, som skrivs i oktober, att tillträde ska ske i februari, men att säljaren inte ska vidta åtgärder för att försämra aktierna för köparen. Regeringsrätten bedömer även här enligt avtalets ordalydelse att det är tillträdesdatum som bestämmer ägarrettsövergången. Även om säljaren senare anses som ägare vid årets ingång, får denne inte göra något förlustavdrag. Regeringsrätten anför att köparen trots tillträdet i februari anses inneha aktierna på med ett ägande jämförligt sätt redan vid ingången av året. Att äganderättsövergången diskuteras i fastighetshänseende har av betydelse att det ofta förekommer skilda dagar för när avtal träffas och när tillträde till fastigheten sker. I praktiken bör den verkliga tillträdesdagen ha mer betydelse, istället för det datum då avtal träffas. Det antagliga är att många anser dagen då de flyttar in är förvärvsdagen. I sin tur betyder det att praxis från Regeringsrätten inte i full omfattning slår igenom enligt vad som kallas för huvudregeln. Regeringsrätten motiverar att äganderätten vanligen övergår successivt och anses civilrättsligt inte övergå från säljaren till köparen vid bestämd tidpunkt. Motiveringen följer som sådan att skatterätten inte har några bestämmelser som anger direkt vid vilken tidpunkt någon ska anses som ägare.

## **6.2 Slutsats**

Syftet med uppsatsen är att försöka ta ställning till om säljaren kan betraktas som ägare vid årets ingång och kunna tillgodoräkna sig årets gränsbelopp när ett försäljningsavtal upprättas i december men tillträde för köparen sker i januari eller senare. Med andra ord om det är kontraktsdagen eller tillträdesdagen som bestämmer när en äganderätt anses övergå?

Rent generellt bör det kunna påstås att kontraktsdagen i de allra flesta fall har en tyngre betydelse även om ett tillträde till egendomen sker senare. En tolkning bör ske med avtalets ordalydelse ifall parter väljer ett senare tillträdesdatum. Det gäller alltså att formulera sig ordagrant när tillträdet ska ske i avtalet. När tillträde sker efter kontraktsdagen utan att säljaren anses ta hand om egendomen annorlunda eller utan hänsyn tas till köparens behov, bör man tolka tidpunkten till dag då bindande avtal träffas. I annat fall kan skatteplanering förmodligen förekomma från säljarens sida, vilket sannolikt inte är syfte med lagreglerna. Däremot bör det i de situationer där tillfällena som tillträde sker senare och

säljaren tar hänsyn till köparen så pass mycket, bör tillträdesdatumet gälla. Träffas avtalet i december och tillträde sker i februari bör utgången bli att köparen kan räknas som ägare i februari men att säljaren inte kan tillgodoräkna sig något gränsbelopp trots att han anses som ägare vid årets ingång. Detta i och med att köparen då haft en sådan jämförlig ställning som ägare.

En säljare verkar inte kunna tillgodoräkna sig något gränsbelopp eller andra skatterättsliga förmåner då ett försäljningsavtal upprättas i december och tillträde för den nya ägaren sker i januari. Även om säljaren i civilrättsligt fortfarande anses som ägare, bör det i skatterättsligt hänseende tolka lagtexten strikt för att inte förlora det ursprungliga syftet med reglerna.

## **Referenslista**

### **Offentligt tryck**

#### **Författningar**

Inkomstskattelag (1999:1 229)

Lag (1936:81) om skuldebrev

Lag (2005:551) om aktiebolag

Lag (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

#### **Propositioner**

Prop. 2011/12:1 Budgetproposition för 2012

Prop. 2008/09:40 Vissa förenklingar på företagsskatteområdet

Prop. 2005/06:40 Reformera beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

Prop. 1995/96:110 Riktlinjer för åklagarväsendets organisation

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

Prop. 1975/76:79 Om ändrade regler för beskattning i fåmansföretag m.m.

Prop. 1970:20 B Kungl. Maj:t:s proposition med förslag till lag om ändring i jordabalken m.m.

#### **Praxis**

RÅ 1969 Fi 2166

RÅ 1980 1:24

RÅ 1981 1:2

RÅ 1981 1:50

RÅ 1993 ref. 16

RÅ 1996 ref. 92

RÅ 1996 ref. 290

RÅ 1999 ref. 28

RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2006 ref. 58

RÅ 2007 ref. 81

RÅ 2007 not. 66

RÅ 2010 ref. 11

## Skatteverket

### Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets skrivelse från 2007-12-14 om beräkning av gränsbelopp vid utdelning efter fond- eller nyemission, dnr 131 735141-07/111, upphör att gälla från och med 2009-01-01, 2009-02-20, (dnr 131 735141-07/111)

Gränsbelopp vid likvidation, 2011-12-06, (dnr 131 723616-11/111)

### Allmänna råd

Skatteverkets allmänna råd om beskattning av fåmansföretag av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmanshandelsbolag, 2006-06-02, (SKV A 2006:12)

### Annat

Skatteregler för delägare i fåmansföretag, SKV 292 utgåva 20  
(<http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800062348/29220svartvit.pdf>).  
Hämtad 2012-04-12

### Aktier

(<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/vardepapperforsakringar/aktiermm/aktier.4.19b9f599116a9e8ef36800010819.html>) Hämtad 2012-04-13

## Litteratur

Bergström, Sture, Skatter och Civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Liber Förlag 1978

Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Juristförlaget 1995.

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer & Simon- Almen- dal Teresa, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, trettonde upplagan, Studentlitteratur AB, Lund 2011.

Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare- Ämne, material, metod och argumentation, andra upplagan, Norstedts juridik 2011

## Artikel

Hultqvist Anders, Rättshandlingars verkliga innebörd, Skattenytt 2007, s. 696-703