

Juridiska institutionen
Handelshögskolan
vid Göteborgs universitet

Tillämpade studier
20 poäng, HT 2000

Förvärv av rörelsefrämmande egendom i fåmansbolag

- en jämförelse av rättsläget beskattningsåren 1999
och 2000 med anledning av stopplagstiftningens
avskaffande

Av: Therése Karlsson

Handledare: Robert Pålsson

Innehållsförteckning

Förkortningar	1
1 Inledning.....	2
2 Definitioner.....	4
2.1 Fåmansaktiebolag.....	4
2.2 Företagsledare	5
2.3 Ägare/delägare	6
2.4 Närstående.....	7
2.5 Självkontrahering	8
2.6 Kringgåenderegler och stopp/spärregler.....	9
3 Förmåner	10
3.1 Allmänt	10
3.2 Förtäckt utdelning.....	11
3.3 Beskattningstidpunkt	12
3.4 Marknadsvärde	13
3.5 Utdelning eller lön?	14
4 Stopplagstiftningens införande och syften.....	16
4.1 Möjligheten till undandragande av skatt i fåmansbolag.....	16
4.2 Anledningen till att stopplagstiftning infördes på området	16
5 Reglerna om rörelsefrämmande förvärv i fåmansbolag beskattningsåret 1999	20
5.1 Rörelsefrämmande egendom.....	20
5.2 Val av inkomstslag	21
5.3 Förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk.....	21
5.4 Delägares försäljning av onyttig egendom till fåmansbolaget.....	23
5.5 Fåmansbolagets avdragsrätt.....	24
5.6 Fåmansbolagens och deras ägares utökade uppgiftsskyldighet	24
5.7 Kommentarer	25
6 Rättsläget beskattningsåret 2000	26
6.1 Varför avskaffades stopplagstiftningen?	26
6.2 Allmänna regler som behandlar förtäckta förmåner.....	27
6.3 Förmånsbeskattning av fåmansbolagsägare enligt allmänna regler.....	29
6.3.1 Beskattningstidpunkt	30
6.3.2 Värderingsproblematik.....	31
6.3.3 Kommentarer	32

6.4 Fåmansbolagens avdragsrätt enligt allmänna regler	33
6.4.1 Ingående mervärdesskatt	37
6.4.2 Inkomstskattelagen.....	37
6.4.3 Kommentarer	38
6.5 RSV:s rekommendationers förenlighet med legalitets- och företsebarhetsprincipen.....	39
7 Föreligger det skillnader i rättsläget mellan beskattningsåren 1999 och 2000?.....	41
7.1 Kommentarer	42
8 Slutsats	43
Källförteckning.....	45

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen
LSK	Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelagen
Mot.	Motion
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SLR	Statslåneränta
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

Under 1970-talet infördes särskilda skatterättsliga regler, stoppreglerna, inom fåmansbolagsområdet. Reglernas syfte var att förhindra vissa transaktioner mellan fåmansbolaget och delägarna, som kunde innebära oönskade skatteeffekter. I enlighet därmed utformades rättsföljden särskilt hårt för att avhålla de skattskyldiga från dylika transaktioner. De regler som infördes avser att förhindra fåmansaktiebolags förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk¹, och bolags anskaffning av onyttig egendom från delägare². Därutöver tillkom felprisreglerna, som rör delägars förvärv av egendom från bolaget till underpris eller bolagets förvärv av egendom från delägaren till överpris.³ Andra särregler som infördes tillsammans med de ovan nämnda är uthyrning av lokal till fåmansföretaget⁴, för låg ränta på lån från fåmansföretaget⁵ och nedskrivning av lån⁶. Vid tillämpning av stopplagstiftningen beskattas delägaren i inkomstslaget tjänst (KL 32 § 1 mom. 1 st. i)), medan bolaget inte medges avdrag för det förmånsbeskattade beloppet (SIL 2 § 13 mom.).

Vid sidan av dessa regler, har andra regler inom fåmansbolagsområdet utvecklats. Eftersom utdelning beskattas med en proportionell skattesats, och arbetsinsatser i en progressiv skala, har lagstiftaren velat förhindra att inkomster som hör till arbetsinsatser beskattas i inkomstslaget kapital. Detta har skett genom införandet av de så kallade 3:12 reglerna i SIL (IL 57 kap.), där den del av utdelningen som överstiger ett gränobelopp, skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Även vid en försäljning av andelarna i fåmansbolaget, skall en del av kapitalvinsten redovisas som inkomst av tjänst. Andra liknande regler är de som förhindrar fördelning av inkomster inom familjen, för att kunna förhindra kringgående av progressionen i tjänstebeskattningen (KL 32 § anv. 13., IL 60:12-14).

Sedan flertalet av stoppreglerna avskaffats⁷ vid årsskiftet 2000, är rättsläget på fåmansbolagsområdet delvis oklart från och med taxeringsåret 2001. I denna uppsats kommer endast de stoppregler behandlas som rör anskaffandet av rörelsefrämmande egendom, det vill säga reglerna om förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk och fåmansbolagets förvärv av onyttig egendom från delägare. Inför avskaffandet av stoppreglerna har det uttalats i förarbeten att allmänna regler i fortsättningen skall reglera området, utan att närmare precisera de allmänna reglernas innebörd.⁸

Enligt stoppreglerna skall företagsledare eller delägare beskattas för hela anskaffningsbeloppet när bolaget anskaffar rörelsefrämmande egendom. Dessa beskattningseffekter har kommit att påverkas efter stoppreglernas avskaffande. Numera är det oklart i vilken utsträckning de allmänna reglerna kan medföra

¹ KL 32 § anv.p. 14 1 st.

² KL 32 § anv.p. 14 3 st.

³ KL 32 § anv.p. 14 2 st. och 4 st.

⁴ KL 32 § anv.p. 14 5 st.

⁵ KL 32 § anv.p. 14 6 st.

⁶ KL 32 § anv.p. 14 7 st.

⁷ Bland annat har KL 32§ anv.p. 14 1-7 st. avskaffats. Andra särregler inom fåmansbolagsområdet, såsom de som reglerar inkomstfördelning inom familjen i fåmansbolag, KL 32§ anv.p. 13 (IL 60:12-14), finns kvar.

⁸ Prop. 1999/2000:15 s. 148.

beskattningskonsekvenser för fåmansbolagsägarna, samtidigt som innebörden av de allmänna reglerna är obestämmd. Vid tillämpning av stoppreglerna medges inte fåmansbolagen avdrag för den aktuella egendomen till någon del, varken vid anskaffandet eller såsom årliga avskrivningar. Jag skall därför även försöka reda ut huruvida bolagens avdragsrätt utvidgats i och med avskaffandet av stoppreglerna, och i sådana fall till hur stor del.

Definitionen av fåmansföretag (KL 32 § anv.p. 14 1 st.⁹, IL 56:2) innefattar inte längre fåmansägda handelsbolag¹⁰, varför dessa inte kommer att behandlas här. Lagtextens definition av fåmansföretag omfattar både aktiebolag och ekonomiska föreningar. Eftersom uppsatsen inte omfattar ekonomiska föreningar, kommer jag fortsättningsvis att använda mig av termen fåmansaktiebolag eller fåmansbolag. Hänvisningar till lagtext i kommunalskattelagen, avser dess lydelse fram till årsskiftet 1999/2000, om inte annat anges. Den första januari 2000 trädde inkomstskattelagen (IL) i kraft, vilken skall tillämpas först vid 2002 års taxering. I den mån det finns motsvarigheter i inkomstskattelagen till lagtexten i kommunalskattelagen, kommer jag även att hänvisa till dessa.

Inledningsvis förklarar jag vissa för framställningen relevanta begrepp för att sedan redogöra för bakgrunden till införandet av stoppreglerna. Sist kommer jag att behandla rättsläget under beskattningsåret 1999, och jämföra med rättsläget under beskattningsåret 2000.

Syftet med uppsatsen är således att, med hjälp av lag, förarbeten, praxis och doktrin, söka utröna rättsläget på fåmansbolagsområdet från och med 2001 års taxering. I uppsatsen finns även flera rekommendationer och andra uttalanden från RSV refererade. Läsaren bör dock uppmärksamma att dessa rekommendationer och uttalanden inte är bindande, varken för myndigheter eller den skattskyldige.¹¹

⁹ Enligt dess senaste lydelse (SFS 1999:1149).

¹⁰ Definitionen ändrades genom prop. 1989/90:110, SFS 1990:650.

¹¹ Pålsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 44f.

2 Definitioner

2.1 Fåmansaktiebolag

Ett aktiebolag är ett självständigt skattesubjekt, avskilt ifrån dess ägare, som i sin tur är ett självständigt skattesubjekt. Aktiebolagens vinst är föremål för ekonomisk dubbelbeskattning, vilket innebär att vinsten först belastas med bolagsskatt för att sedan, såsom utdelning, beskattas hos delägaren under inkomstslaget kapital. Det kan även hävdas att dubbelbeskattning sker vid löneuttag genom att arbetsgivaravgifter, som till viss del består av skatt, erläggs på lönen i ett första skede, och sedan beskattas i inkomstslaget tjänst.¹²

Definitionen av fåmansbolag i nuvarande KL 32 § anv.p. 14 1 st.¹³ (IL 56:2¹⁴) lyder: ”Som fåmansföretag räknas svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening eller därmed jämförlig utländsk juridisk person vari fyra eller färre fysiska personer äger aktier eller andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i företaget, eller verksamheten är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.” Bolag med stort ägarantal kan således klassificeras såsom fåmansbolag, i de fall det finns aktier med olika röstvärde. Det räcker att det finns en röstmajoritet hos fyra personer för att fåmansbolag skall anses föreligga. Därtill kommer att närståendeekretsen (se avsnitt 2.4) skall räknas som en person, enligt KL 32 § anv.p. 14 4 st.¹⁵ (IL 56:5). För att uppfylla kravet på fåmansbolag skall bolaget inte vara noterat vid en svensk eller utländsk börs¹⁶, KL 32 § anv.p. 14 2 st.¹⁷ (IL 56:3).

Ovanstående definition infördes i och med Lag (1999:1149), och kommer att tillämpas från och med taxeringsåret 2001. Även om det i förarbetena bedömdes finnas risk för att de skattskyldiga skulle kunna undkomma beskattning enligt fåmansbolagsreglerna, genom att lägga sig precis över den exakta gränsen om fyra aktieägare, ansågs det vara de civilrättsliga och associationsrättsliga reglerna som styr ägarstrukturen vid bolagsbildningen.¹⁸

För taxeringsår före 2001 gäller den tidigare definitionen av fåmansbolag. Enligt denna definition föreligger ett fåmansbolag i de fall ett ”fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget.”¹⁹ Frågan om tolkningen av uttrycket ”fåtal” har inte satts på sin spets i praxis, men den har varit föremål för diskussion i doktrin. Av

¹² SOU 1991:100 s. 89.

¹³ Lag (1999:1149).

¹⁴ Inkomstskattelagens definition har genomgått vissa redaktionella ändringar, den materiella innebörden är således densamma som KL:s definition.

¹⁵ Lag (1999:1149).

¹⁶ För närmare analys av vad som krävs för att uppfylla kravet på börsnoterad se SOU 1998:116 s. 47ff. och Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 119ff.

¹⁷ Lag (1999:1149).

¹⁸ SOU 1998:116 s. 60f.

¹⁹ KL 32 § anv.p. 14 8 st.

nämnda diskussion framkommer att det är troligast att ett antal om högst 10 personer kan anses uppfylla kravet.²⁰

Tidigare fåmansföretagsdefinitioner nämner inte något om huruvida utländska juridiska personer kan klassificeras som fåmansbolag, medan 1999 års definition anger att fåmansbolag kan utgöras av ”därmed jämförlig utländsk juridisk person”. Dessförinnan är det därför osäkert huruvida utländska företag kan utgöra fåmansbolag enligt den svenska fåmansföretagsdefinitionen. I RÅ 1994 ref. 3 var det fråga om ett danskt aktieselskab kunde anses vara fåmansbolag vid tillämpning av SIL 3 § 12 mom. RR ansåg att så inte var fallet på grund av att utländska subjekt inte nämndes i lagtexten.²¹ I anslutning till rättsfallet har RSV uttalat att utländska bolag inte omfattas av fåmansföretagsreglerna. Pålsson förhåller sig kritisk till uttalandet då denne hävdar att det är ett allför långtgående antagande utifrån de generella uttalanden som RR gör i domskälen. Vidare menar Pålsson att det inte borde kunna uteslutas att utländska juridiska personer kan innefattas i KL 32 § anv.p. 14 11 st. vid fastställandet av vad som är ett fåmansbolag (se avsnitt 2.3), även om det inte finns utrymme i själva fåmansföretagsdefinitionen för en sådan tolkning.²²

Utöver ovan nämnda fåmansföretagsdefinition, finns det en något utökad definition av fåmansföretag som skall gälla i vissa fall (se avsnitt 3.5). Denna regel finns i SIL 3 § 12 a mom. 4 st. (IL 57:3) och innebär att delägare som själva eller genom närstående varit verksamma i bolaget i betydande omfattning, skall räknas som *en person* vid fastställandet av vad som skall utgöra ett fåmansbolag. Vid bedömningen tas hänsyn till om delägaren eller närstående varit verksam i betydande omfattning de närmaste fem åren före beskattningsåret.²³

2.2 Företagsledare

KL 32 § anv.p. 14 1 st. medför beskattning av företagsledaren för egendom som bolaget anskaffar för dennes eller denne närståendes privata bruk. Oavsett om det är närstående till företagsledaren som brukar egendomen, är det företagsledaren som beskattas för brukandet.

Som företagsledare ”skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget/.../”²⁴. Det är ett medvetet ställningstagande från lagstiftarens sida att inte närmare precisera begreppet företagsledare, eftersom det har ansetts omöjligt att utforma en exakt definition. Istället har det i förarbetena förordats att en samlad bedömning skall göras av omständigheterna i det enskilda fallet för att avgöra vem som är företagsledare.²⁵

Det finns dock viss vägledning att hämta i förarbetena beträffande vilka faktorer som skall ha betydelse vid bedömningen. För att klassificeras som företagsledare räcker det inte med ägarintresse, utan personen måste även vara anställd eller vara styrelse-

²⁰ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 111f.

²¹ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 121.

²² Pålsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 204f.

²³ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 53.

²⁴ KL 32 § anv.p. 14 12 st.

²⁵ Prop. 1989/90:110 s. 603.

ledamot i bolaget. Det finns inga hinder mot att flera personer bedöms vara företagsledare, vilket kan vara möjligt i fall där ett fåtal aktieägare har lika stort bestämmande över företagens skötsel, genom att de alla är verksamma i lika stor utsträckning. Vad som har betydelse är därför det verkliga inflytandet i företaget och inte det formellt juridiska ägandet.²⁶ Skulle å andra sidan ingen av ägarna i bolaget vara verksamma, är inte heller någon av dem vara företagsledare i lagens bemärkelse.²⁷

Kravet på väsentligt inflytande anses, som huvudregel, vara uppfyllt vid mer än 20 procents ägande. Det kan dock föreligga omständigheter som föranleder en annan bedömning. Sådana omständigheter kan grunda sig på karaktären av delägarens arbetsuppgifter eller särskilda befogenheter som denne erhållit genom avtal. Det kan även vara av betydelse att ägaren ingått särskilt förmånliga avtal med bolaget, eftersom det i sig kan vara en indikation på ett väsentligt inflytande.²⁸

I RÅ80 1:80 ansågs maken vara företagsledare på grund av sin ställning som (ende) styrelseledamot. Bolaget ägdes av mannen och dennes hustru till lika delar. Hustruns ställning i företaget var styrelsesuppleant. Trots att det var hustrun som startat företaget och dessutom var utbildad inom branschen, ansågs dessa omständigheter inte vara tillräckliga för att denne skulle anses vara företagsledare.²⁹

2.3 Ägare/delägare

I KL 32 § anv.p. 14 3 st., som behandlar onyttig egendom, skall delägaren eller närstående till denne beskattas för hela vederlaget av onyttig egendom som säljs in till företaget.

I KL 32 § anv.p. 14 11 st. avses med ägare ”den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget”. Denna paragraf hänvisar inte till tredje stycket, utan till åttonde stycket, där fåmansföretagsdefinitionen finns. Därmed har delägare, i den bemärkelse som avses i tredje stycket, inte någon självständig definition i lagtexten. I förarbeten har det dessutom påpekats att den definition som finns i elfte stycket inte kan tillämpas på tredje stycket.³⁰ I samband med att stoppreglerna avskaffades, ändrades delägardefinitionen, och numera finns det en generell definition av delägare i KL 32 § anv.p. 14 5 st.³¹ (IL 56:6), och någon hänvisning till särskilda stycken görs inte.

Med delägare avses endast enkelbeskattade subjekt, vilket betyder att ett aktiebolag som har aktier i ett fåmansbolag, inte är delägare i lagens mening. Sedan införandet av den generella definitionen, är det numera klart att indirekt ägande kan medföra beskattning av delägare. För tiden innan den nya regleringen menar Tjernberg, till skillnad från RSV:s rekommendationer och regeringens proposition, att endast direkt ägande kan ligga till grund för beskattning enligt reglerna.³² Regleringen innebär att

²⁶ Prop. 1975/76:79 s. 73f.

²⁷ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 34.

²⁸ SOU 1989:2 s. 107.

²⁹ SOU 1998:116 s. 54.

³⁰ SOU 1998:116 s. 58.

³¹ Lag (1999:1149).

³² Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 31.

en person som äger ett fåmansbolag, kan beskattas för transaktioner som denne gör med ett dotterbolag till fåmansbolaget. Även indirekt ägande genom utländsk juridisk person kan innefattas, om den utländska juridiska personen skulle klassificerats som ett fåmansbolag om det varit ett svenskt subjekt.³³

Även om det inte enligt den tidigare fåmansbolagsdefinitionen fanns stöd för att omfatta utländska bolag (se avsnitt 2.1), finns det i förarbeten uttalanden om att även indirekt ägande genom ett utländskt bolag borde kunna beaktas vid fastställandet av vad som är ett fåmansbolag enligt KL 32 § anv.p. 14 11 st.³⁴ En fysisk person som äger ett svenskt bolag via en utländsk juridisk person kan således medräknas för att fastställa huruvida ett fåmansbolag i Sverige föreligger.

De som är antecknade i aktieboken, med rätt att rösta för aktien, som nyttjande- eller avkomsträttshavare³⁵ uppfyller kraven på ”jämförligt sätt inneha aktier” enligt KL 32 § anv.p. 14 11 st. (IL 56:3). Det som har betydelse är rätten att rösta för aktien, och därför menar Tjernberg, att varken konvertibla skuldebrev eller optionsrätter uppfyller kraven att på ”jämförligt sätt inneha aktie”.³⁶

Fåmansföretagsreglerna har i praxis visat sig inte vara tillämpliga på transaktioner mellan fåmansbolag och någon som varken är delägare eller närstående till delägare.³⁷ Sipano-målet, RÅ 1992 ref. 56, rörde värdeöverföringar mellan två bolag i en oäkta koncern. RR anförde i målet att en överlåtelse mellan två aktiebolag normalt inte skall föranleda beskattning av de fysiska ägarna, oavsett ägarförhållandena i bolagen. De tidigare rättsfall som RR tog upp som exempel där transaktioner mellan bolag medfört delägarbeskattning, utgör undantagsfall. I dessa fall hade den verkliga innebörden med transaktionerna varit att tillföra delägarna egendom personligen. Eftersom förmånerna inte var riktade till de fysiska ägarna i Sipano-målet, kunde inte heller beskattning av ägarna ske.

2.4 Närstående

Enligt KL 32 § anv.p. 14 13 st. (IL 2:22) ”skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.” Med makar skall jämnställas de som sammanbor och tidigare har varit gifta eller har gemensamma barn enligt KL 65 § 5 st. (IL 2:20). Däremot tillämpas inte närståenderegeln på andra sammanboende än de som nämns. Med äktenskap jämnställs registrerat partnerskap.³⁸

³³ SOU 1998:116 s. 59.

³⁴ SOU 1998:116 s. 48.

³⁵ ABL 3:15.

³⁶ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 27f.

³⁷ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 31.

³⁸ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 34f.

2.5 Självkontrahering

De kontrollorgan som skall bildas enligt aktiebolagslagen³⁹; bolagsstämman och styrelsen, för att tillvarata vinstintresset i bolaget, kontrolleras i ett fåmansbolag av den ende eller de fåtal aktieägare som finns.⁴⁰ När det endast finns ett fåtal ägare i ett bolag, menar Tjernberg att ”både civilrätten och skatterätten kan till vissa delar sägas bygga på en fiktion om bolaget som ett fristående subjekt”⁴¹, och att aktieägaren och bolaget i verkligheten utgör en ekonomisk enhet.⁴²

Konsekvensen av det ovan nämnda förhållandet är att det ursprungligen menade tvåpartsförhållandet (se avsnitt 2.1) uppluckras på grund av den ekonomiska identiteten mellan fåmansbolagsägaren och bolaget. De avtal som sluts mellan delägaren och bolaget innebär därför i realiteten att ägaren sluter avtal med sig själv. Avtalslutande med sig själv, självkontrahering, finns det ur bolagsrättsligt perspektiv inga invändningar emot, så länge det inte överskrider borgenärsskyddsreglerna i bland annat 12 kap. ABL, eller de regler som syftar till att skydda minoritetsägare.⁴³

Tjernberg menar att det generellt sett finns mycket som talar för att självkontrahering skall vara tillåtet inom fåmansbolagsområdet. Förutsättningen är dock att det inte föreligger förtäckt förmån (se avsnitt 3.1) samt att det finns särskild lagreglering för att kunna minska förekomsten av obehöriga skatteförmåner. Så länge avtalet uppfyller de formella krav som uppställs i bland annat aktiebolagslagen, skall det erkännas även skatterättsligt.⁴⁴

Självkontrahering kan även medföra skatteförmån utan att någon värdeöverföring sker i form av förmåner eller dylikt, och Tjernberg illustrerar detta med följande exempel. Aktieägaren skriver en lånehandling med bolaget, där bolaget lånar pengar av ägaren till en ränta om 10% som skall erläggas i efterskott vart tredje år. Bolaget, som följer bokföringsmässiga principer, skall erhålla avdrag för räntan det år den hänför sig till (oavsett om den är erlagd eller inte), medan ägaren skall ta upp räntan till beskattning enligt kontantprincipen. Kontantprincipen innebär att räntan skall beskattas när den är tillgänglig för lyftning, vilket i ett bolag med stort aktieägarantal innebär när den skall utbetalas. I ett fåmansbolag kan det sägas att ägaren har räntan tillgänglig för lyftning redan det år avdrag medges i bolaget, på grund av det bestämmande inflytandet som delägaren innehar i ett bolag med ett fåtal ägare. Tjernberg anser att en inte avsedd skattefördel kommer både bolaget och aktieägaren till godo om räntan beskattas först efter tre år.⁴⁵

ABL innehåller flera regler vars syfte är att förhindra att aktieägare sluter otillbörliga avtal med bolaget. Enligt ABL 8:34 får inte styrelsen eller annan ställföreträdare för bolaget företa rättshandling som medför otillbörligt fördel åt en aktieägare eller annan och som är till nackdel för annan aktieägare eller bolaget. Förfarandet sanktioneras med skadeståndsansvar, vilket regleras 15 kap i ABL. Inköp till överpris från en

³⁹ ABL 8:1, 9:1.

⁴⁰ SOU 1975:54 s. 160.

⁴¹ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 96.

⁴² Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 96.

⁴³ ABL 12:2, 12:3 2 st. 8:34 1 st., 9:37.

⁴⁴ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 102f.

⁴⁵ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 101f.

aktieägare är ett exempel på en situation som kan regleras enligt ovan nämnda lagrum.⁴⁶ Med andra ord finns det teoretiskt sett skydd i aktiebolagslagen mot att bolaget tillfogas skada av styrelse eller vd. I fåmansbolagen innehas ofta dessa positioner av det fåtal aktieägare som finns. Därför kommer inte heller skadeståndstalan, som skall väckas av en minoritet enligt ABL 15:7, ifråga. Däremot har revisorn skyldighet att lämna upplysning till åklagare om det finns misstanke om att vd eller styrelseledamot har gjort sig skyldig till skattebrott enligt skattebrottslagens 2, 4, 10 §§ (ABL 10:38,40).

2.6 Kringgåenderegler och stopp/spärregler

Kringgåenderegler är regler som har till syfte att omfatta de transaktioner som skattskyldiga gör för att undgå de beskattningskonsekvenser som blir följden av ”normalt” handlande. När kringgåenderegler tillämpas blir beskattningen likadan som om det förväntade handlingsmönstret hade följts.⁴⁷ Det är vanligt förekommande att kringgåenderegler innehåller uttryck som är vaga till sin karaktär, såsom ”så gott som uteslutande avsedd för” eller ”marknadsvärde”. Enligt Pahlsson är avsikten med vagt formulerade uttryck, att ge domstolen större rättsskapande funktion. Dessutom medför dessa regler att de skattskyldiga håller sig inom lagens gränser med god marginal.⁴⁸

Tjernberg menar att stopp- eller spärregler är en snävare form av kringgåenderegler. Tillämpning av stoppregler medför betydligt strängare beskattning än vad som skulle skett vid ett ”normalt” förfarande. Dessa regler har en avskräckande funktion för att lagstiftaren vill att de skattskyldiga skall avhålla sig från att göra vissa i lagen angivna transaktioner.⁴⁹ Reglerna om rörelsefrämmande egendom hör enligt Tjernberg till de regler som mer eller mindre har en stoppfunktion.⁵⁰

För att en stoppregel skall fungera krävs att den medför högre beskattning än vad som annars skulle ske. Innan skattereformen i början på 1990-talet medförde tillämpningen av stoppreglerna strängare beskattningskonsekvenser än ett sedvanligt löneuttag, men enligt Melz kan det ifrågasättas om det är så idag. Beträffande egendom för företagsledarens privata bruk är skillnaden mellan att låta bolaget göra anskaffningen och att låta företagsledaren bekosta egendomen genom ett vanligt löneuttag marginell⁵¹, vilket troligtvis är oavsiktligt. Däremot kan regeln om onyttig egendom sägas ha formen av stoppregel, i och med att hela försäljningssumman beskattas som tjänst, utan avdrag för anskaffningsvärdet. Denna beskattningseffekt är strängare än vad som skulle skett vid en sedvanlig kapitalbeskattning, där avdrag medges för anskaffningskostnaden.⁵²

⁴⁶ Prop. 1999/2000:15 s. 58.

⁴⁷ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 111.

⁴⁸ Pahlsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 197f.

⁴⁹ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 111.

⁵⁰ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 130.

⁵¹ Se även Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 131f.

⁵² Melz ”Ägarbeskattning av småföretag” SN nr. 7-8 1991 s. 484ff.

3 Förmåner

3.1 Allmänt

Huvudregeln är att alla förmåner, som utgår från en anställning (KL 32 § 1 mom., IL 11:1) eller från ett bolag där man är ägare, skall beskattas (SIL 3 § 1 om., IL 42:1). Förmåner som inte redovisas öppet kan vid beskattningen behandlas antingen som förtäckt lön eller som förtäckt utdelning, beroende av om förmånstagaren är anställd eller inte i bolaget.

Förmåner kan indelas i personalvårdsförmåner och andra naturaförmåner. Personalvårdsförmåner (KL 32 § 3 e mom., IL 11:11) utlöser ingen skatt hos den anstälde, eftersom denna form av förmån inte anses vara ersättning för utfört arbete. Arbetsgivaren erhåller avdrag eftersom det är att se som ett led i arbetsgivarens personalvård. Övriga naturaförmåner skall vara skattepliktiga hos arbetstagaren⁵³, och på vilka sociala avgifter skall utgå. Arbetsgivaren erhåller avdrag för dessa förmåner.⁵⁴

Tjernberg anser att det krävs en *värdeöverföring* från bolaget för att kunna beskatta en förmån. Egendomens eller nyttjandets marknadsvärde är utgångspunkt för bedömningen huruvida en värdeöverföring skett eller inte.⁵⁵ Även om det civilrättsligt godtas att bolaget avhänder sig egendom till bokfört värde, är det skattemässigt att se som en värdeöverföring så länge avyttrandet sker till ett pris som understiger marknadsvärdet.⁵⁶ Därutöver krävs det att en förmån åtnjuts av annat subjekt än bolaget, genom att värden tillförs personen eller att bolaget belastas med kostnader som utgör förmånstagarens utgifter.⁵⁷

Enligt subjektprincipen är det den person som förfogat över förmånen eller inkomsten som skall beskattas för den, även om det är en annan person som faktiskt nyttjat förmånen. Förfogandet över inkomsten, som består i att delägaren eller den anstälde personen vidarebefordrar förmånen, ligger till grund för beskattning av denne. Det måste med andra ord visas att förmånen grundar sig på ett delägarförhållande eller ett anställningsförhållande. Subjektprincipen ger uttryck för strävan att inte låta skattskyldighet undkommas genom att göra värdeöverföring till annan. Tjernberg menar att innebörden av de allmänna reglerna i denna del är att beskattning skall ske så snart en förmån utgått på grund av delägarskap eller anställningsförhållande.⁵⁸

I RÅ 1989 ref. 57 och RÅ 1996 ref. 16⁵⁹ använde sig RR av subjektprincipen för att beskatta anställda där företagen direkt eller indirekt bidragit till att hustrun respektive

⁵³ Vissa undantag görs för fri sjukvård, tandvård och företagshälsovård enligt KL 32 § 3 b mom. (IL 11:18).

⁵⁴ SOU 1989:33 s. 91.

⁵⁵ Tjernberg "Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?" SN 4/2000 s. 180.

⁵⁶ Tjernberg "Fåmansaktiebolag" s. 236.

⁵⁷ Tjernberg "Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?" SN 4/2000 s. 180.

⁵⁸ Tjernberg "Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?" SN 4/2000 s.180.

⁵⁹ Se även avsnitt 6.2.

sambon till den anställde erhållit vissa förmåner. I det förstnämnda fallet hade hustrun till en anställd fått köpa en traktor till ett pris understigande marknadsvärdet. RR bedömde att det skulle ses som en förmån som utgått från tjänsten när arbetsgivaren överlåtit traktorn till den anställdes hustru till underpris. I det andra fallet hade ett fåmansbolag leasat en bil. Efter leasingtidens utgång köpte företagsledarens sambo bilen till ett rabatterat pris av leasegivaren. RR anförde i fallet att om företagsledaren själv köpt bilen av leasegivaren, denne skulle beskattats för förmånen. Genom att låta sambon köpa bilen till det nedsatta priset, har företagsledaren tillgodogjort sig en förmån som skall beskattas.

Såsom följer av RÅ 1996 ref. 16 är det inte enbart förmåner som utgår direkt från bolaget som är föremål för beskattning hos mottagaren, utan även förmåner från andra subjekt beskattas, under förutsättning att det föreligger en intressebindning mellan den som tillhandahållit förmånen och fåmansbolaget. Det är tillräckligt att fåmansbolaget endast medverkar till att förmånen erhålls.⁶⁰ I RÅ 1990 ref. 15 beskattades en anställd fåmansföretagsägare för att ha hyrt en fastighet till ett pris understigande marknadsvärdet av en stiftelse. Denna pensionsstiftelse var knuten till fåmansbolaget, och ägaren av bolaget var styrelseledamot i stiftelsen.

Om förmånstagaren betalar för förmånen, skall förmånsvärdet nedsättas med motsvarande belopp⁶¹. Betalningen måste dock medföra en sänkning av den anställdes nettolön, och inte endast av bruttolönen.⁶²

3.2 Förtäckt utdelning

Utdelning kan vara öppen eller förtäckt. Vad som kännetecknar en öppen utdelning är att utdelningen beslutas på en regelrätt bolagsstämma. Den förtäckta utdelningen å andra sidan kan vara ett avtal som framstår som ett vanligt köpeavtal, lånehandling eller liknande, men som i verkligheten innebär en förmögenhetsöverföring från bolaget.⁶³ För att kunna upprätthålla dubbelbeskattningen i aktiebolagen, krävs det att det finns kriterier för att kunna påvisa när förtäckt utdelning föreligger.⁶⁴ Oavsett om utdelningen är öppen eller förtäckt kan den utges i form av pengar eller egendom.⁶⁵

Både den öppna och förtäckta utdelningen kan vara lovlig eller olovlig. En lovlig utdelning sker i enlighet med aktiebolagslagens borgenärsskyddsregler (ABL 12:2), regler om funktionsdelning (ABL 12:3 1 st.) och minoritetsskyddsregler (ABL 3:1 1 st., 8:34 1 st., 9:37, 12:3 2 st.).⁶⁶ Ur skatterättslig synpunkt saknar det betydelse om utdelningen är lovlig eller inte. Föreligger det en förtäckt utdelning i civilrättslig bemärkelse, skall denna beskattas. Är stoppreglerna tillämpliga på den förtäckta utdelningen sker beskattningen i tjänst, annars får en bedömning göras huruvida beskattning skall ske som lön eller utdelning (se avsnitt 3.5).⁶⁷

⁶⁰ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 183.

⁶¹ KL 42 § anv.p. 4 1 st. och SBL 8:14.

⁶² Prop. 1999/2000:15 s. 58.

⁶³ Andersson ”Kapitalskyddet i aktiebolag” s. 65.

⁶⁴ Grosskopf ”Beskattning av fåmansbolag” s. 80.

⁶⁵ Se NJA 1995 s. 742.

⁶⁶ Andersson ”Kapitalskyddet i aktiebolag” s. 26.

⁶⁷ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 59.

Det faktum att det endast är bolagsstämman som kan besluta om utdelning, utesluter inte att styrelsen i ett fåmans- eller enmansbolag, där styrelsen består av aktieägarna, beslutar om utdelning. Ett beslut som fattas av styrelsen i dessa situationer, skall likställas med ett stämmobeslut, och bör därför dokumenteras.⁶⁸

3.3 Beskattningstidpunkt

Även om det kan konstateras att en förmån föreligger, kan det vara förenat med svårigheter att fastställa *när* beskattning av förmånen skall ske. Föremål för debatt är huruvida en förmån kan beskattas redan vid en dispositionsrätt beträffande viss slags egendom, vilket bland annat förespråkas i förarbeten och av RSV, eller om det krävs ett faktiskt nyttjande av en förmån för att skattskyldighet skall inträda.

Den lagtext som behandlat beskattningstidpunkten vid naturaförmåner har i vissa avseenden varit motsägelsefull, och det har därför varit problematiskt att utläsa vad som varit lagstiftarens ursprungliga avsikt i frågan. I SOU 1992:57 uppmärksammade beredningen lagtextens motsägelsefullhet, genom att det noterades att vissa paragrafer behandlade beskattning av förmåner som ”utgått” (KL 32 § 1 mom.) eller ”åtnjutits” (KL 32 § 3 a mom.), medan andra paragrafer talade om förmåner som ”eljest tillhandahållit” (KL 32 § anv.p. 3). Beredningen kunde inte utröna en enhetlig linje, men fastställde till slut att den skattskyldige måste ha tillgodogjort sig förmånen för att skattskyldighet skulle uppkomma. Eftersom beredningen inte kunde finna vägledning om tillämpning av lagtexten i tidigare förarbeten, uttalades att ovanstående tolkning grundade sig på vad som allmänt ansågs gälla angående beskattning av intäkter.⁶⁹ För att erhålla enhetlighet i lagstiftningen föreslog beredningen därför en ändring av KL 32 § anv.p. 3.⁷⁰ Den föreslagna ändringen innebar således att paragrafen skulle ändras för att bättre överensstämma med övriga paragrafer, vilka gav uttryck för att beskattningen av förmåner skulle ske först vid ett åtnjutande av desamma. Förslaget förkastades av regeringen i en efterföljande proposition. Regeringen ansåg att en ändring av lagtexten inte kunde ske utan vidare utredning av ämnet, delvis på grund av att RSV och kammarrätten i Stockholm förhållit sig tveksamma i sina remissuttalanden till en dylik lagtextändring.⁷¹

Först i en senare proposition, prop. 1993/1994:90, föreslog regeringen en lagtextändring i linje med förslaget i 1992 års utredning. Det ansågs att en strikt tillämpning av rekvisitet ”tillhandahållits” i KL 32 § anv.p. 3, kunde resultera i orimliga konsekvenser. Som exempel därpå gav regeringen att arbetsgivaren erbjudit viss förmån i form av fri bil. Om det endast skulle krävas att en förmån tillhandahållits för att utlösa förmånsbeskattning, skulle den anställde i exemplet förmånsbeskattas trots att denne tackat nej till erbjudandet. Regeringen anförde i propositionen att det ändå i vissa fall kan vara tillräckligt med bestämmanderätt över förmånens nyttjande för att skattskyldighet skall inträda, och att ett faktiskt nyttjande av förmånen därmed inte alltid skall krävas. Trots att ett klagande i lagtext vore mest fördelaktigt, ansågs det i propositionen vara omöjligt att reglera alla tänkbara situationer, varför en allmän hållen regel förordades. Det lämnades därför öppet till

⁶⁸ Andersson ”Kapitalskyddet i aktiebolag” s. 48.

⁶⁹ SOU 1992:57 s. 58f.

⁷⁰ SOU 1992:57 s. 153f.

⁷¹ Prop. 1992/93:127 s. 34.

rättstillämparen att utfylla praxis på området. Regeringen medgav dock att huvudregeln i praxis utgjorts av faktiskt nyttjande, med stöd av RÅ 1992 ref. 108.⁷²

I RÅ 1992 ref. 108 avgjordes ett fall som gällde förmån av fri kost på arbetsplatsen. Arbetsgivaren tillhandahöll endast husmanskost, och eftersom den anställde var vegetarian, hade denne inte utnyttjat förmånen. RR beskattade inte den anställde på den grund att det var ostridigt att den anställde inte utnyttjat förmånen. Även i RÅ 1992 not. 191 var det ostridigt att förmånen inte utnyttjats. Det ansågs inte vara tillräckligt att företagsledaren hade haft möjlighet att använda företagets bil för att kunna påföra denne förmånsbeskattning.⁷³

Den ändring av KL 32 § anv.p. 3 som prop. 1993/94:90 resulterade i, medför enligt Tjernberg att det finns krav på att förmånen faktiskt åtnjutits eller disponerats.⁷⁴ Det betyder att det inte är tillräckligt att den anställde har dispositionsrätt över en av arbetsgivaren tillhörig tillgång, utan den anställde måste faktiskt ha utnyttjat tillgången för att kunna förmånsbeskattas. I den nya inkomstskattelagen har rekvisitet ”åtnjutit” utelämnats, men det betyder inte någon förändring av rättsläget enligt Tjernberg.⁷⁵

3.4 Marknadsvärde

Marknadsvärdet skall ligga till grund för att fastställa värdet på de förmåner som utgår på grund av anställning eller ägande, vilket framgår av KL 42 § 2 st. (IL 61:2⁷⁶); ”värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet.”

Med marknadsvärdet avses det pris som normalt betalas på orten. Kan det inte fastställas ett sådant, skall ”värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel.”⁷⁷ Med andra ord skall värderingen ske utifrån vad en oberoende tredje man skulle betala för egendomen, om det inte går att fastställa det pris som normalt betalas på orten.⁷⁸ Marknadspriset skall bestämmas utifrån att bolaget inte skall göra en dålig affär. Det betyder att företaget inte skall vidkännas större kostnad eller lägre intäkt på grund av att en transaktion skett med en delägare istället för en utomstående. Vad som utgör marknadsvärde i det enskilda fallet är dock ytterst en bevisfråga.⁷⁹ Rättsfall som behandlar ämnet är bland annat RÅ82 1:45 (lös egendom), RÅ82 1:84 II, RÅ83 1:76 och RÅ 1987 ref.13 (fast egendom).

⁷² Prop. 1993/94:90 s. 81f.

⁷³ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 184f.

⁷⁴ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 180.

⁷⁵ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 112.

⁷⁶ IL 61:2: ”Inkomster i annat än pengar skall värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av övriga bestämmelser i detta kapitel.”

⁷⁷ KL 42 § anv.p. 1 3 st. I IL 61:2 2 st. finns motsvarigheten, där det anges att ”med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning”.

⁷⁸ Söderholm & Grosskopf ”Den nya fåmansföretagsbeskattningen” s. 55.

⁷⁹ SOU 1989:2 s. 155.

I förarbeten har det nämnts att det belopp som arbetsgivaren betalat för förmånen i regel kan användas som förmånsvärde.⁸⁰ Marknadsvärdet bör även kunna frångås i fall där den skattskyldige inte själv kunnat bestämma över förmånens utformning. Är det således fråga om en förmån som är speciell till sitt slag, till exempel en bestämd resa, bör försäljningsvärdet vara vägledande vid beskattningen. Ett lägre värde än försäljningspriset minskat med försäljningskostnaden skall dock aldrig godtas.⁸¹ I de fall det kan vara svårt att avgöra värdet, har regeringen uttalat att det räcker att den göra det sannolikt att det bestämda priset motsvaras av marknadsvärdet för den skattskyldige.⁸²

3.5 Utdelning eller lön?

På grund av progressionen i inkomstslaget tjänst, kan det finnas en önskan hos den skattskyldige att hänföra inkomst, som egentligen har sitt ursprung i arbetsinsatser, till inkomstslaget kapital. För att motverka ett sådant förfarande finns bland annat klyvningsreglerna i SIL 3 § 12 mom. (IL 57 kap.). Dock kvarstår problematiken att avgöra till vilket inkomstslag inkomsten skall hänföras i vissa fall.

Det bör knappast råda några tvivel om att en delägare som är helt passiv inte bör få tillgodoräkna sig någon inkomst i form av lön av den anledning att grundavdrag och pensionsgrundande förmåner uppkommer på felaktiga grunder. Företagsledare i rörelsedrivande fåmansbolag kan däremot tillgodogöra sig obegränsat stora löneuttag eller tantiem⁸³, eftersom det accepterats i praxis. Sedan skattereformen beskattas kapitalinkomster med 30 %, och det finns därför en benägenhet att vilja hänföra inkomsterna till detta inkomstslag. Av detta följer att det inte längre finns anledning att underkänna utbetalad lön, eftersom det ger upphov till högre skatteuttag.⁸⁴

Grosskopf tar upp problemet att fastställa huruvida en inkomst härrör från anställnings- eller ägarförhållande. Frågan bör avgöras med utgångspunkt i om inkomsten tillförts delägaren i egenskap av aktieägare eller anställd. I de fall det rör förmåner som i vanligtvis utgår som löneförmåner till övriga anställda, bör även en delägare löneförmånsbeskattas för dessa förmåner. Som exempel på sådana förmåner ges fri bil, fri eller subventionerad lunch och fria skyddskläder. För övriga förmåner menar Grosskopf att ”om emellertid förmånen går väsentligt utöver vad som kan anses motsvara den av aktieägaren utförda arbetsprestationen i bolaget, bör dock i enlighet med ovan uppdragna riktlinjer förtäckt utdelning anses föreligga”.⁸⁵

Tjernberg skriver i sin avhandling att en delägare som är anställd ”har i viss utsträckning möjlighet att välja mellan lönealternativet och utdelningsalternativet”⁸⁶, och det finns endast klyvningsregeln i SIL 3 § 12 mom. (IL 57 kap.) som möjliggör att beskatta inkomst som egentligen utgör kapitalinkomst i inkomstslaget tjänst.⁸⁷ Jag

⁸⁰ Prop. 1987/88:52 s. 60.

⁸¹ SOU 1998:116 s. 72, se även prop. 1987/88:52 s. 60 och prop. 1999/2000:15 s. 51.

⁸² Prop. 1999/2000:15 s. 52.

⁸³ Om behandling av företagsledares löneuttag i praxis se Grosskopf ”Beskattning av fåmansbolag” ss. 85, 91.

⁸⁴ Tjernberg ”Beskattning av fåmansföretag” s. 38f.

⁸⁵ Grosskopf ”Beskattning av fåmansbolag” s. 150.

⁸⁶ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 99.

⁸⁷ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 99.

skall inte närmare gå in på rekvisiten i denna reglering, mer än att fåmansbolagsägaren enligt SIL 3 § 12 mom. (IL 57 kap.) kan tillgodogöra sig utdelning upp till ett gränobelopp innan tjänstebeskattning kommer ifråga.

En delägare som inte är anställd kan inte drabbas av klyvningsregeln, och därför bör all inkomst som härrör från bolaget beskattas i inkomstslaget kapital. Är delägaren anställd uppkommer frågan huruvida inkomsten hänför sig till inkomstslaget kapital eller tjänst. Om delägaren redan tillgodogjort sig utdelning som täcker gränobeloppet, och kraven i klyvningsregeln är uppfyllda, skall beskattning ske i inkomstslaget tjänst. Men det återstår att avgöra huruvida en delägare som inte fyllt upp gränobeloppet genom utdelning, eller en anställd delägare som inte uppfyller kraven i SIL 3 § 12 mom. (IL 57 kap.), skall beskattas i inkomstslaget kapital eller tjänst för inkomst från bolaget.

RSV:s uppfattning är att det för verksamma delägare skall föreligga presumtion för att förmåner som utgått skall beskattas i inkomstslaget tjänst, såsom för lön.⁸⁸ Som nämnt ovan är Tjernberg av den åsikten att klyvningsregeln är den enda möjligheten att klassificera inkomst till tjänst som egentligen hänför sig till kapital, och att det inte finns lagstöd för sådana ”överföringar” i andra situationer. Enligt detta synsätt skall det avgöras i varje enskilt fall huruvida en förmån härrör från anställningsförhållandet eller delägarförhållandet. I de fall det inte går att avgöra karaktären på förmånen, anser jag att beskattning bör ske i inkomstslaget kapital när klyvningsreglerna är tillämpliga, och där delägaren inte tillgodogjort sig utdelning som täcker gränobeloppet. I övriga fall återstår det endast att hämta vägledning i det enskilda fallet.

⁸⁸ RSV Dnr 2664-00/120.

4 Stopplagstiftningens införande och syften

4.1 Möjligheten till undandragande av skatt i fåmansbolag

Om det med ekonomisk dubbelbeskattning avses att bolagets vinst, men inte löneuttag beskattas två gånger (se avsnitt 2.1), kan dubbelbeskattningen i aktiebolag undvikas genom att ta ut all vinst såsom lön och därmed låta vinsten beskattas endast en gång,⁸⁹ eftersom lönekostnaden är avdragsgill i bolaget. Vinsten kan även tas ut i form av förtäckta förmåner som löneförmånsbeskattas, eller kan vinsten i bolaget minskas genom att låta bolaget göra utlägg för aktieägarens privata levnadskostnader. Det sistnämnda förfaringssättet kan sägas vara särskilt förmånligt eftersom förmånsbeskattning hos delägaren helt kan undanröjas genom att på ett otillåtet sätt underlåta att redovisa erhållna förmåner, medan bolaget medges sedvanliga värdeminskningar eller direktavdrag för egendomen.

I bolag där ägarstrukturen är koncentrerad saknas det riktiga tvåpartsförhållande, som annars är kännetecknande för associationsformen aktiebolag. Detta möjliggör i större utsträckning att aktieägarna kan utnyttja bolagets medel i eget intresse, genom att till exempel låta bolaget stå för deras personliga levnadskostnader.

När bolaget köper in egendom för delägarers privata bruk, eller köper in onyttig egendom från delägaren, sker ingen värdeöverföring⁹⁰ till delägaren i egentlig bemärkelse. Företagsskatteberedningen uppmärksammade i 1975 års utredning förekomsten av insäljande av privat egendom till fåmansbolaget, och de skattefördelar som blev följden därav. I de fall prissättningen på tillgångarna var riktig kunde inte taxeringsmyndigheten angripa dessa annars civilrättsligt giltiga avtal.⁹¹ De allmänna reglerna som tillämpades på förtäckta förmåner vid den tiden, ansågs inte vara tillräckligt klara, och det var förknippat med svårigheter att tillämpa dessa på ovan nämnda transaktioner mellan fåmansbolagen och deras ägare.⁹² Detta undandragande av skattemedel var det angeläget att hindra vid tiden för införlivandet av stopplagstiftningen, inte minst för att det rubbade neutralitetsaspekten vid val av företagsform.

4.2 Anledningen till att stopplagstiftning infördes på området

Ovan har jag redogjort för de möjligheter som fanns innan införandet av stoppreglerna att undandra skatt i fåmansbolaget och undkomma förmånsbeskattning. Det fanns flera anledningar till att stopplagstiftningen infördes, och detta var en av orsakerna till att det var önskvärt att lagreglera området.

Vid tiden för införandet av stopplagstiftningen fanns en stark misstro mot fåmansbolagsägarna. Det ansågs att dessa inte kunde hålla isär den privata ekonomin

⁸⁹ Se t. ex. Grosskopf ”Beskattning av fåmansbolag” s. 67.

⁹⁰ Det förutsätter att avyttringen från delägaren till bolaget sker till marknadspris.

⁹¹ SOU 1975:54 s. 114f.

⁹² Gäverth ”Från stopplag till frittframlagstiftning?” SvSkT 10/99 s. 867.

från bolagets ekonomi, genom att låta bolaget stå för kostnader som egentligen utgjorde personliga levnadskostnader.⁹³ Företagsskatteberedningen var även av den åsikten att en stor ökning i antal nybildade aktiebolag inte grundade sig på affärsmässighet, utan snarare på de inte avsedda skattemässiga fördelar som kunde uppnås genom aktiebolagsformen.⁹⁴

I utredningen noterades att det fanns en stor grupp nystartade aktiebolag som ansågs bestå till stor del av bolag där verksamheten var uppbyggd kring aktieägarens särskilda kvalifikationer, såsom tandläkare, artister, skådespelare och författare. Företagsskatteberedningen var av den åsikten att det inte var befogat att bedriva dylik verksamhet i aktiebolagsform⁹⁵, eftersom verksamheten var alltför nära sammankopplad med aktieägarens person. Det gavs därför först på förslag att inte tillåta viss verksamhet i aktiebolagsform, men då det ansågs ge upphov till alltför stora praktiska problem genom avsaknaden av civilrättsligt stöd för att underkänna vissa verksamhetsarter, infördes inte någon lagstiftning därom.⁹⁶

Även i flertalet tidigare motioner⁹⁷ gavs uttryck för den misstro mot fåmansbolagen som kom att speglas i SOU 1975:54, och det föreslogs att fåmansbolagen skulle beskattas som handelsbolagen. Under tidigare delen av 1970-talet kom boken ”Hur man undgår skatt i Sverige” ut, vilken i sig inte gav uttryck för några olagliga deklareringsförfaranden, men vilka likväl gav upphov till oro på grund av att det ansågs kunna leda till att skattebetalare som tidigare inte tänjt på gränserna skulle komma att utnyttja systemet maximalt, vilket i sin tur skulle medföra en betydande minskning i skatteintäkter.⁹⁸

För att få klarhet i om det förhöll sig på befarat sätt, lät 1975 års beredning genomföra en statistisk undersökning som byggde på aktiebolagens självdeklARATIONER för år 1971. Vid denna tid uppskattades antalet fåmansbolag utgöra ca. 86 % av samtliga aktiebolag.⁹⁹ Undersökningen visade att hälften av alla fåmansaktiebolag inte redovisade en beskattningsbar inkomst, och att 25 % visade en inkomst på högst 1 000 kr. Beredningen anförde att även om en avveckling av dessa bolag skulle te sig naturlig ur ett ekonomiskt perspektiv, skulle dessa ändå leva vidare på grund av de skattemässiga fördelar som kunde uppnås genom associationsformen. I första hand skulle därför dessa oönskade bolag komma att avvecklas vid ett införande av stoppregler på området.¹⁰⁰

I utredningen påpekades att införsäljandet av privat egendom till bolaget ökat sedan låneförbudet i ABL blivit infört (nu ABL 12:7), vilket delvis gjort låneförbudet

⁹³ SOU 1975:54 s. 12.

⁹⁴ SOU 1975:54 s. 44.

⁹⁵ Enligt senare praxis (bl.a. RÅ83 1:40), har regeringsrätten godkänt verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser. Däremot har RR tillämpat ett slags genomsynsresonemang av aktiebolagsformen i vissa situationer, för att kunna beskatta enmansaktiebolagsägare personligen (se RÅ 1973 not. 85, RÅ 1993 ref. 104 och RÅ81 1:17). Rydin har i sin artikel ”Idrottsmäns möjligheter att periodisera sina inkomster” (SN nr. 1 – 2 1999 s. 24 ff.) delat in dessa i tre typfall; formella brister, alltför personlig natur och huvudsakligt syfte att uppnå (otillbörliga) skatteförmåner.

⁹⁶ SOU 1975:54 s. 63.

⁹⁷ Se bl.a. Mot. 1973:135 s. 8f. och Mot. 1973:568 s. 10ff.

⁹⁸ Mot. 1973:568 s. 10ff.

⁹⁹ SOU 1975:54 s. 49.

¹⁰⁰ SOU 1975:54 s. 161f.

verkningslöst.¹⁰¹ Genom att låta bolaget stå för privata levnadskostnader, kunde låneförbudet kringgås eftersom konsekvensen blev densamma som att låna medel ifrån bolaget. Inte enbart aktieägarens löneuttag minskade därigenom, utan även bolagets skatt vidkändes en skattereducering på grund av minskad vinst efter avdrag. Samma resultat uppnåddes oavsett om den rörelsefrämmande egendomen köptes in från aktieägaren själv eller från utomstående.¹⁰²

Beredningen uppehöll sig även vid de kontrollproblem som uppkommit när aktieägaren behandlats som vanlig anställd i förhållande till taxeringsmyndigheten. Värdet av de uppgifter om förmåner etc. som aktiebolaget var skyldig att lämna blev därmed urvattnat eftersom aktieägaren själv kunde välja vad denne ville föra fram till myndighetens kännedom. Man menade att det inte fanns samma möjligheter för den enskilde näringsidkaren att erhålla skatteförmåner genom att undanhålla information på nämnda sätt, varför neutralitet mellan företagsformerna inte uppnåts.¹⁰³ Enligt beredningen hade fåmansbolagsägarna medvetet förhalat inlämnandet av uppgifter, eller medvetet lämnat in alltför knapphändiga uppgifter, för att på så sätt fördröja hanteringen genom att ytterligare förfrågningar bedöms nödvändigt. Av den anledningen menade beredningen att utökad uppgiftsskyldighet för bolagen och ägarna skulle vara lösningen på de uppkomna kontrollsvårigheterna. På så vis kunde förhållandet av handläggningen komma att kunna undvikas och en mer korrekt deklarerings bli följden därav.¹⁰⁴

I utredningen kom man fram till att utökad uppgiftsskyldighet för de skattskyldiga inte var tillräckligt för att komma tillrätta med problemen, varför särreglering bedömdes vara enda lösningen inom de områden där väsentliga, oönskade skatteförmåner uppkommit.¹⁰⁵ Beredningens förslag gick i korthet ut på följande. Vid bolagets anskaffning av privat egendom för företagsledare, eller inköp av onyttig egendom från delägare, skulle hela köpeskillingen beskattas hos aktieägaren. Bolaget skulle inte medges avdragsrätt för den anskaffade egendomen, varken direkt eller genom årliga värdeminskingsavdrag. Inte heller skulle förlust vid senare avyttring av egendomen vara avdragsgill.¹⁰⁶

I utredningen betonades att det inte var fråga om någon skärpt lagstiftning för fåmansaktiebolagen, utan endast ett försök att utjämna de skillnader som uppkommit ur skattehänseende mellan associationsformerna.¹⁰⁷ Problemet ansågs vara att fåmansbolagen skattemässigt behandlats som vanliga aktiebolag, trots att skillnaden i förhållande till enskild näringsverksamhet i realiteten var obetydlig. Avsikten med aktiebolagsformen var inte att uppnå skattefördelar i förhållande till enskild firma. Det var därför olämpligt att lagstiftningen på området skulle kunna tillåtas att utnyttjas på ett sätt som stod i strid med själva syftet med lagen.¹⁰⁸

¹⁰¹ SOU 1975:54 s. 77.

¹⁰² SOU 1975:54 s. 192f.

¹⁰³ SOU 1975:54 s. 64f.

¹⁰⁴ SOU 1975:54 s. 161ff.

¹⁰⁵ SOU 1975:54 s. 164.

¹⁰⁶ SOU 1975:54 s. 194.

¹⁰⁷ SIL 3 § 1 a mom., IL 43 kap.

¹⁰⁸ SOU 1975:54 s. 162.

Sammanfattningsvis kan det sägas ha funnits två huvudskäl till införandet av stoppreglerna; förhindra att fåmansbolagen och dess ägare skulle erhålla oönskade skatteförmåner samt uppnå beskattningmässig likhet (neutralitet) mellan företagsformerna i beskattningshänseende.

5 Reglerna om rörelsefrämmande förvärv i fåmansbolag beskattningsåret 1999

Som nämnts inledningsvis är det regeln som avser anskaffande av egendom för privat bruk för företagsledare (KL 32 § anv.p. 14 1 st.), samt den regel som berör införsäljning av onyttig egendom från aktieägare (KL 32 § anv.p. 14 3 st.), som är föremål för behandling i denna uppsats. I uppsatsen har jag valt att kalla förvärv som sker i enlighet med dessa regler ”rörelsefrämmande”. Jag kommer därför att inleda kapitlet med en redogörelse av begreppet ”rörelsefrämmande”, innan jag går in på de materiella reglerna i KL.

5.1 Rörelsefrämmande egendom

KL 32 § anv.p. 14 1 st. och 3 st. reglerar förvärv av rörelsefrämmande egendom. Trots att ”rörelsefrämmande” inte nämns i lagtexten, har betydelsen därav diskuterats i förarbeten och doktrin.

I SOU 1975:54 berördes begreppet rörelsefrämmande, vilket definierades som inventarier som inte är nödvändiga för bolagets verksamhet. Endast inventarier som nödvändigtvis behövs i verksamheten, såsom maskiner och specialutrustning, som är typiska för den bedrivna verksamheten, skulle tillåtas bli inköpta ifrån aktieägare utan vidare skatteeffekter.¹⁰⁹ Regeringen uttalade i proposition 1975/76:79 att taxeringsmyndigheten borde inta en restriktiv ställning till egendom som inte har direkt samband med den bedriva verksamheten, särskilt beträffande sådan egendom som normalt utgör personligt lösöre.¹¹⁰

Från riksskatteverkets sida har det uttalats att egendom som förvärvas av ett företag enbart för att brukas av en delägare ofta kan ses som onyttig,¹¹¹ och att tillgångar ”som antas inte vara till nytta för företaget” är rörelsefrämmande egendom.¹¹² Även Eriksson är av den uppfattningen att rörelsefrämmande egendom ofta är sådan egendom som anskaffats för delägarrens räkning.¹¹³

Söderholm & Grosskopf anser att det i bolaget bör ske en normalt tillämpad investeringsbedömning som kan påvisa att egendomen har en funktion i fåmansbolaget. Författarna ger som exempel på egendom som typiskt sett kan anses vara rörelsefrämmande båtar, semesterstugor, tavlor och videoapparatur.¹¹⁴

Problemet med att avgöra vad som utgör rörelsefrämmande egendom, kan i viss mån kringgås genom att i bolagsordningen ange verksamheten i så vid omfattning som möjligt för att kunna rymma in de flesta förvärv däri. Trots att det inte är bolagsordningen som bestämmer vad som skall räknas som rörelsefrämmande, har det ändå

¹⁰⁹ SOU 1975:54 s. 193.

¹¹⁰ Prop. 1975/76:79 s. 87.

¹¹¹ RSV Dnr 2664-00/110.

¹¹² RSV Dnr 2664-00/120.

¹¹³ Eriksson ”Regeringens proposition ’slopade stoppregler’” SvSkT 10/99 s. 856.

¹¹⁴ Söderholm & Grosskopf ”Den nya fåmansföretagsbeskattningen” s. 59.

ett värde genom att det som ryms inom verksamhetsföremålet kan presumeras vara anskaffat för verksamheten.¹¹⁵

5.2 Val av inkomstslag

Före skattereformen i början på 90- talet beskattades delägare enligt stoppreglerna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Detta inkomstslag valdes bland annat för att kringgå problematiken huruvida en förmån skulle hänföras till inkomstslaget tjänst eller kapital, samt för att betona avdragsförbud i bolaget.¹¹⁶ Efter avskaffandet av detta inkomstslag, sker beskattningen av ägaren i en särskilt intäktspost inom inkomstslaget tjänst. Valet av inkomstslag beror på önskan att behålla progressions-effekten, vilket inte är möjligt om förmånen beskattas i inkomstslaget kapital. Det kan råda viss förvirring över att inkomstslaget tjänst valts för förmåner som tidigare utgjort förtäckt utdelning, men å andra sidan har det behållit sin karaktär av utdelning genom att avdrag inte medges i bolaget och att beloppet inte är grundande för sociala avgifter.¹¹⁷

Det bör tilläggas att beskattning enligt stoppreglerna endast sker för egendom, tjänster faller därför utanför tillämpningsområdet.¹¹⁸

5.3 Förvärv av egendom för företagsledarens privata bruk

I KL 32 § anv.p. 14 1 st. behandlas den situation där ett bolag anskaffar egendom som egentligen är för företagsledarens eller denne närståendes privata bruk. Av paragrafen följer att ”anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom¹¹⁹, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp¹²⁰ motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad som sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.”

Ovanstående regel skall tillämpas när bolaget anskaffar egendom från annan än delägare eller närstående till delägare, och i praxis har även förvärv från helägt dotterbolag ansetts utgöra förvärv från utomstående.¹²¹ Leasad egendom omfattas inte av bestämmelsen, det följer av att egendomen skall vara ”anskaffad”. Med andra ord måste egendomen tillfalla bolaget med äganderätt för att utlösa beskattning enligt denna regel. Om företagsledaren använder leasad tillgång för privat bruk beskattas denne för nyttjandet.¹²²

¹¹⁵ Gäverth ”Från stopp- till frittframlagstiftning?” SvSkT 10/99 s. 873.

¹¹⁶ Prop. 1975/76:79 s. 72f.

¹¹⁷ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 17.

¹¹⁸ SOU 1998:116 s. 76.

¹¹⁹ Ursprungligen omfattade KL 32 § anv.p. 14 1 st. endast lös egendom, men denna regel har varit föremål för ändring och innefattar numera all egendom (SFS 1990:1421), för att utjämna uppkomna skillnader mellan bostadsrätter och fast egendom i form av villafastigheter (prop. 1990/91:54 s. 282).

¹²⁰ Mervärdesskatt ingår i det beskattade beloppet, Båvall ”Fåmansföretag” s. 48. Se även RSV S 1999:21 avsnitt 7.2 1.

¹²¹ SRN 1996-06-14 (inte överklagat förhandsbesked), RÅ 1998 not. 75.

¹²² Prop. 1999/2000:15 s. 55 och SOU 1998:116 s. 78.

Bestämmelsen har däremot inte ansetts vara tillämplig i RÅ 1993 not. 372 där ett rörelsedrivande handelsbolag förvärvat en fastighet för företagsledarens privata bruk, på den grund att handelsbolag inte omfattas av lagregeln. Denna bedömning gjorde RR trots att handelsbolaget ägdes av två aktiebolag som till 100% i sin tur ägdes av företagsledaren. RR hänvisade till att det gjorts en utförlig utredning i förarbetena beträffande vilka regler som skall omfatta handelsbolag för att kunna motverka skatteflykt.

För att företagsledaren skall beskattas enligt denna regel krävs att egendomen ”uteslutande eller så gott som uteslutande” är avsedd för dennes privata bruk. Lagtexten nämner inte vad som skall krävas för att detta krav skall vara uppfyllt. Innebörden av ”så gott som uteslutande” har diskuterats i förarbeten och doktrin, och det torde inte råda några delade meningar om att beteckningen avser ca. 90-95 %. Lagtexten skall enligt Pahlsson förstås så att det är avsikten med förvärvet som är avgörande. Beskattning skall därför ske om det privata ändamålet uppnår 90-95 % av det totala ändamålet.¹²³

Innebörden av ”privat bruk” behandlas i RÅ 1990 ref. 104. Där uttalades att egendom som anskaffas i företagsledarens intresse eller för att tillgodose dennes behov, är för företagsledarens privata bruk.¹²⁴ Skulle företaget anskaffa egendom som först i ett senare skede kommer att bli föremål för företagsledarens privata bruk, skall företagsledaren beskattas för nyttjanderätten istället för anskaffningsvärdet.¹²⁵

Av prop. 1989/90:110 framgår att förvärv av omsättningstillgång, som bolaget gör för företagsledarens privata bruk, inte skall beskattas enligt denna regel, utan skall istället beskattas som en vanlig löneförmån.¹²⁶ Företagsledaren beskattas för inkomst av tjänst, medan bolaget medges avdrag för lön, på vilken arbetsgivaravgifter utgår. Därutöver skall uttagsbeskattning ske i bolaget.¹²⁷

RSV har uttalat att även om beskattning sker hos företagsledaren vid anskaffningen skall denne beskattas ytterligare vid ett senare nyttjande av egendomen.¹²⁸ Även om denna beskattningseffekt kan tyckas bli alltför sträng, kan dubbelbeskattningen av värdet undkommas eftersom företagsledaren, efter att ha beskattats för anskaffningskostnaden, kan köpa egendomen vederlagsfritt utan ytterligare skattekonsekvenser (se KL 32§ anv.p. 14 4 st. sista meningen och SIL 2§ 13 mom. 2 st.).¹²⁹ Det bör uppmärksammas att detta förfarande kan strida mot de civilrättsliga reglerna i ABL 12 kap., vilket kan leda till återvinning vid en eventuell konkurs.¹³⁰ Genom att överlåta tillgången till företagsledaren kan ytterligare förmånsbeskattning av företagsledaren undkommas, och merbeskattning av samma värde därmed undvikas.

¹²³ Pahlsson ”Kvantifierande begrepp” SN 10/99 s. 615.

¹²⁴ Prop. 1999/2000:15 s. 55.

¹²⁵ RSV 302 utgåva 17.

¹²⁶ Prop. 1989/90:110 s. 598.

¹²⁷ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 134f.

¹²⁸ RSV S 1999:21.

¹²⁹ Söderholm & Grosskopf ”Den nya fåmansföretagsbeskattningen” s. 61.

¹³⁰ Söderholm & Grosskopf ”Den nya fåmansföretagsbeskattningen” s. 61f.

Skulle egendomen istället anskaffas åt någon som varken är företagsledare eller närstående till denne, blir allmänna regler tillämpliga. Det innebär att beskattning vid anskaffningen inte är möjlig, och endast beskattning av nyttjandet av tillgången som löpande förmån kan ske. Är personen anställd i företaget sker beskattningen i inkomstslaget tjänst, annars i inkomstslaget kapital som utdelning.¹³¹

Tjernberg är något kritisk till att utformningen av denna regel är vag, på den grund att den kan leda till avhållsamhet från handlingar som annars skulle visa sig vara förenliga med regeln.¹³²

5.4 Delägars försäljning av onyttig egendom till fåmansbolaget

Förvärv av onyttig egendom som ett bolag gör från delägare eller närstående till denne, regleras i KL 32 § anv.p. 14 3 st. Paragrafen lyder: ”Avser avyttringen sådan egendom som avses i 31 § nämnda lag (SIL, min anm.) skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget¹³³, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.” Egendom som inte innefattas av lagregeln är fastigheter, bostadsrätter, aktier, andelar i handelsbolag, fordringar och utländsk valuta. (SIL 25-30§§). För att kunna tillämpa regeln skall inte beskattning för den sålda egendomen ske i inkomstslaget näringsverksamhet hos överlåtaren.¹³⁴

Ursprungligen var denna regel separerad från stoppreglerna, men för att förhindra att införsäljning av onyttig egendom skulle reavinstbeskattas med en proportionell skattesats, infördes denna regel tillsammans med övriga stoppregler under KL 32 § anv.p. 14 i samband med skattereformen.¹³⁵

Enligt denna regel, beskattas ”överlåtaren” och inte ”delägaren”. En närstående till delägare som säljer in onyttig egendom till företaget beskattas därför själv för hela försäljningsbeloppet. Beskattningen av delägaren eller av närstående till denne, sker alltid i inkomstslaget tjänst, oavsett om anställningsförhållande föreligger eller inte. Till skillnad från vad som gäller när egendom anskaffas för företagsledarens bruk, där företagsledaren alltid beskattas, är det enligt tredje stycket den som överlåter egendomen som beskattas.¹³⁶

Lagtextens utformning medför att en bedömning måste göras i varje enskilt fall huruvida förvärvet kan förväntas vara till nytta eller inte i bolaget. Även nytta i form av värdestegring bör kunna beaktas enligt Tjernberg eftersom lagtexten inte preciserar

¹³¹ SOU 1998:116 s. 76.

¹³² Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 134.

¹³³ Varken Båvall eller RSV (se fotnot 120) nämner huruvida det beskattade beloppet skall inkludera mervärdesskatt, såsom det gjorts beträffande KL 32 § anv.p. 14 1 st. Eftersom avsikterna med reglerna i första och tredje stycket är densamma, utgår jag ifrån att mervärdesskatt även ingår i det belopp som skall beskattas enligt 3 st.

¹³⁴ Båvall ”Fåmansföretag – beskattning” s. 65f.

¹³⁵ Prop. 1989/90:110 s. 598.

¹³⁶ SOU 1998:116 s. 94.

vad för slags nytta som förutsätts för paragrafens tillämpning.¹³⁷ Det medför att egendom som i och för sig inte är till nytta för företaget, ändå kan uteslutas från lagens tillämpningsområde på grund av att företaget kan göra en vinstaffär vid en framtida försäljning av egendomen.

5.5 Fåmansbolagets avdragsrätt

I SIL finns det en regel som hänvisar till stoppreglerna och som medför vägrat avdrag för bolaget i den mån beskattning sker enligt KL 32 § anv.p. 14. Av SIL 2 § 13 mom. 1 st. följer att ”ett fåmansföretag har inte rätt till avdrag för kostnad för anskaffande av egendom, hyra eller annan ersättning för lokal eller nedskrivning av lånefordran i den mån ett motsvarande belopp skall beskattas som intäkt av tjänst enligt punkt 14 första, andra, tredje, femte eller sjunde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).”

Avdragsförbudet omfattar med säkerhet värdeminskningssavdrag och direktavdrag, men det har i förarbeten och doktrin diskuterats kring i vad mån förbudet även omfattar ett avdragsförbud för anskaffningskostnaden vid försäljning, eftersom lagtexten inte ger närmare vägledning i frågan.

I propositionen, där det gavs på förslag att avskaffa stoppreglerna, anförde regeringen att det finns mycket som talar för att avdrag för anskaffningskostnaden skall tillåtas vid försäljning av onyttig egendom enligt KL 32 § anv.p. 14 3 st.¹³⁸ Även om det inte går att direkt utläsa ur propositionen huruvida avdragsrätt föreligger beträffande egendom som anskaffats för företagsledarens privata bruk, borde avdragsrätt vid reavinstberäkningen föreligga.¹³⁹

Söderholm & Grosskopf medger att en bokstavstolkning av SIL 2 § 13 mom. leder till att avdrag inte erhålls ens vid en försäljning av egendomen, men vad som talar emot detta är bland annat RÅ85 1:52, där avdrag medgavs vid försäljningen och där företagsledaren tidigare beskattats för anskaffningsvärdet. Därför menar de att lagregeln tar sikte på avdragsförbud angående värdeminskning eller direktavdrag, och inte på avdrag vid avyttringen. Tillgångarna bokförs som inventarier i verksamheten trots att delägaren beskattats för anskaffningsvärdet, men de skattemässiga avdragen överensstämmer inte med räkenskapsenlig avskrivning.¹⁴⁰

5.6 Fåmansbolagens och deras ägares utökade uppgiftsskyldighet

I samband med stopplagstiftningens införande tillkom uppgiftsskyldigheten för fåmansbolag och deras ägare till taxeringsmyndigheten. Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter¹⁴¹ är den nuvarande lag som reglerar särskild uppgiftsskyldighet för fåmansbolag. Enligt 3:53 skall fåmansbolag lämna uppgift till företagsledare, delägare och närstående till dessa, om de förmåner och dylikt som

¹³⁷ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 136.

¹³⁸ Prop. 1999/2000:15 s. 67.

¹³⁹ Lodin m.fl. s. 335.

¹⁴⁰ Söderholm & Grosskopf ”Den nya fåmansföretagsbeskattningen” s. 52.

¹⁴¹ Prop. 1989/90:74.

utgått från bolaget, och som behövs för att de skall kunna beräkna sin skatt. Det finns även i 2:24 uppgiftsskyldighet för företagsledaren och dennes närstående samt delägare att inkomma med uppgifter som är av betydelse för att kunna beräkna inkomst från bolaget och inkomst enligt klyvningsreglerna i SIL 3 § 12 mom.

5.7 Kommentarer

I och med att avdrag vägras i bolaget, och företagsledaren/delägaren beskattas, kommer en dubbelbeskattning ske av värdet av egendomen. Någon verklig förtäckt utdelning föreligger inte eftersom någon värdeöverföring inte skett (se avsnitt 3.1). Bolaget är, trots egendomens rörelsefrämmande karaktär, ägare av egendomen och en eventuell försäljning kommer endast bolaget till godo.¹⁴²

Företagsledare som beskattats för hela anskaffningsvärdet en gång, skall enligt RSV beskattas ytterligare för samma egendom vid nyttjande av tillgången (se avsnitt 5.3).¹⁴³ RSV nämner denna ”dubbelbeskattning” i skrivelsen enbart i samband med KL 32 § anv.p. 14 1 st., och inte i samband med tredje stycket som rör onyttig egendom. Tjernberg är av den åsikten att beskattning kan ske löpande även enligt KL 32 § anv.p. 14 3 st., eftersom det inte kan uteslutas att det var avsikten med lagstiftningen på grund av dess åsyftade stoppeffekt.¹⁴⁴ Det finns dock möjlighet för företagsledare att undkomma denna ”dubbelbeskattning”. Enligt KL 32 § anv.p. 14 4 st., finns det en möjlighet för företagsledare att köpa egendom, som tidigare beskattats enligt KL 32 § anv.p. 14 1 st., till underpris. I fjärde stycket finns det inte någon hänvisning till tredje stycket. Det medför att en delägare som beskattats enligt tredje stycket inte kan undgå merbeskattningseffekten i form av löpande förmånsbeskattning genom att köpa tillbaka egendomen till underpris. Konsekvensen av KL 32 § anv.p. 14 4 st. är således att ”dubbelbeskattningen” kan undkommas i de fall beskattning skett enligt första stycket, men inte enligt tredje stycket.

En delägare som beskattas enligt regeln om onyttig egendom, skall inte samtidigt beskattas enligt felpreisreglerna. Enligt uttalande i prop. 1989/90:110 är det tillräckligt att delägaren beskattas för hela köpeskillingen.¹⁴⁵ Tjernberg menar att det teoretiskt skulle vara möjligt att beskatta enligt de båda reglerna, eftersom syftet med lagstiftningen var att beskattningseffekterna skulle bli så stränga att de skattskyldiga skulle avhålla sig från de i lagen angivna transaktionerna. Men eftersom det i förarbetena getts vägledning av tolkningen av den, i detta avseendet oklara lagtexten, kan inte lagstiftarens avsikt varit att beskattning skulle ske enligt flera stoppregler samtidigt.¹⁴⁶

¹⁴² Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 131.

¹⁴³ RSV S 1999:21.

¹⁴⁴ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 168f.

¹⁴⁵ Prop. 1989/90:110 s. 599.

¹⁴⁶ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 153f.

6 Rättsläget beskattningsåret 2000

I konsekvens med stoppreglernas avskaffande från och med beskattningsåret 2000, har även regeln om avdragsförbud upphävts genom Lag (1999:1150). Eftersom det inte finns någon särreglering inom området från och med upphävandet, råder det delvis osäkerhet i vad mån förmånsbeskattning kan ske av ägaren, och till vilken del bolaget medges avdrag för det som kallas ”rörelsefrämmande egendom”. Innan analysen av gällande rätt, redogör jag för anledningarna till att stopplagstiftningen avskaffades.

6.1 Varför avskaffades stopplagstiftningen?

Även om det inte har funnits någon önskan från lagstiftarens sida att utsätta fåmansbolagen som sådana för strängare beskattning än vad som skulle skett om bolaget haft flera ägare¹⁴⁷, har det dock visat sig att flertalet stoppregler medfört oönskade effekter, i form av mer betungande beskattning av fåmansbolagen och dess ägare än vad som kan anses vara befogat. I 1998 års utredning kom beredningen fram till att tillämpning av de allmänna reglerna (se avsnitt 6.2) i nästan samtliga fall medför godtagbar beskattningseffekt, varför flera stoppregler ansågs överflödiga. En annan aspekt som beredningen tog upp var att konsekvenserna av stopplagstiftningen kan leda till oförståelse för skattesystemet hos de skattskyldiga eftersom tillämpning av fåmansbolagsreglerna ger upphov till högre skatteuttag än vid tillämpning av allmänna regler. Särreglering beträffande uppgiftslämnandet till skattemyndigheten ansåg beredningen dock fortfarande vara nödvändigt.¹⁴⁸

Därutöver nämnde beredningen att reglerna om rörelsefrämmande förvärv inte längre kunde sägas utgöra komplement till låneförbudet (se avsnitt 4.2). Låneförbudsregeln är en borgenärsskyddsregel och på grund av att egendomen stannar i bolagets ägo, innebär inte förvärvet någon skada för borgenärerna.¹⁴⁹

I proposition 1999/2000:15 nämnde regeringen särskilt en situation som kan medföra otillfredsställande beskattningsresultat. En företagsledare, som i ett första skede beskattas för hela anskaffningsvärdet av en fastighet enligt 32 § anv.p.14 1 st., gottgörs inte senare vid bolagets försäljning av fastigheten till utomstående. Beskattningseffekten kvarstår hos företagsledaren, och försäljningen kommer endast bolaget till godo.¹⁵⁰

Utöver ovan nämnda situationer kan det hävdas att särregleringen i vissa fall kan leda till tröskeeffekter som motverkar syftet med själva införandet av reglerna; likabehandling i förhållande till andra associationsformer. Exempel på en sådan tröskeeffekt är KL 32 § anv.p. 14 3 st., där en införsäljning av egendom som befins vara onyttig beskattas hos överlåtaren för hela försäljningssumman, utan avdrag för

¹⁴⁷ I SOU 1998:116 gavs uttryck för målsättningen att ägare till fåmansbolag skall beskattas för ersättningar som utgått från bolaget på likartat sätt som sker för andra anställda och aktieägare. Särreglering inom området motiverades enbart av de icke avsedda skattelättnader i fåmansbolagsfallen som uppkommit på grund av avsaknaden av ett verkligt tvåpartsförhållande (SOU 1998:116 s. 41ff).

¹⁴⁸ SOU 1998:116 s. 43.

¹⁴⁹ SOU 1998:116 s. 82.

¹⁵⁰ Prop. 1999/2000:15 s. 59.

anskaffningskostnaden. Skulle å andra sidan egendomen befinnas endast vara till *viss* nytta för bolaget, beskattas överlåtaren inom området för reavinstbeskattningen, med en proportionell skattesats. När väl gränsen för huruvida egendomen är till nytta för företaget är överskriden, blir skillnaden i beskattningskonsekvenser enormt stor. Tröskeeffektsresonemanget är dock inte ett hållbart argument för avskaffandet av stoppreglerna enligt Tjernberg, eftersom stoppreglerna ursprungligen avsåg att medföra strängare beskattningseffekter just för att fåmansföretagarna skulle avhålla sig från dessa transaktioner. De transaktioner som det är fråga om är inte heller nödvändiga för affärsverksamheten, vilket framgår av själva begreppet ”rörelsefrämmande”. Tjernberg anser dock att, om stoppreglerna skulle bibehållits, det skulle vara nödvändigt att modifiera dessa för att göra dem tydligare.¹⁵¹

I ovan nämnda proposition var flera remissinstanser för bibehållandet av stoppreglerna. Riksskatteverket förordade till och med en skärpt lagstiftning, genom en utökning av stoppreglernas tillämpningsområde till att omfatta tjänster och leasad egendom. Riksrevisionsverket var av den åsikten att avskaffande av stoppreglerna endast kan ske i den mån de allmänna reglerna kan komma att åberopas med framgång av skattemyndigheten.¹⁵²

Trots oro för att företagare, efter avskaffandet av stoppreglerna, skall låta bolaget förvärva rörelsefrämmande egendom i större utsträckning, föreslog beredningen att stoppreglerna skulle avskaffas. För att komma tillrätta med de missbrukssituationer som reglerats av stoppreglerna förordades att de allmänna reglerna skall komma att kunna omfatta dessa transaktioner, och att värderingen av dispositionsrätten skall vara en del i strävan att kunna beskatta missbrukssituationerna enligt allmänna regler.¹⁵³

Regeringen anförde i propositionen att det tidigare varit på förslag att modifiera de befintliga stoppreglerna. Det förslag som beredningen då lade fram avseende en ändring av stoppreglerna, låg nära det resultat som blir av en tillämpning av allmänna regler. Därför ansåg regeringen att en modifiering av stoppreglerna inte var motiverad eftersom en sådan skulle leda till likartat resultat som att avskaffa desamma. I samband med ovan nämnda tröskeeffekter ansåg därför regeringen att stoppreglerna borde avskaffas, och att allmänna regler istället skall reglera fåmansbolagsområdet.¹⁵⁴

6.2 Allmänna regler som behandlar förtäckta förmåner

I förarbetena till sloandet av stopplagstiftningen angavs att det efter avskaffandet av stoppreglerna skall vara allmänna regler som skall reglera området som behandlar förvärv av rörelsefrämmande egendom och förtäckta förmåner inom fåmansbolagsområdet.¹⁵⁵ Redan före införandet av stopplagstiftningen fanns det utrymme enligt allmänna regler att beskatta förtäckta förmåner som utgått från bolaget, men till skillnad från stopplagstiftningen medförde tillämpning av allmänna regler endast beskattning av nyttjandet av tillgången, och inte beskattning av anskaffningsvärdet.

¹⁵¹ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 182f.

¹⁵² Prop. 1999/2000:15 s. 53.

¹⁵³ SOU 1998:116 s. 84.

¹⁵⁴ Prop. 1999/2000:15 s. 59.

¹⁵⁵ Prop. 1999/2000:15 s. 148.

De allmänna reglerna som rör förmånsbeskattning har sin grund i KL 32 § 1 mom. (IL 11:1) beträffande tjänsteinkomster, och SIL 3 § 1 mom. (IL 42:1) beträffande inkomst av kapital. Av KL 32 § 1 mom. följer att ”till intäkt av tjänst hänförs avlöning, arvode och kostnadsersättningsamt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten”. SIL 3 § 1 mom. lyder ”till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet.” Sistnämnda regel preciserar inte var som skall utgöra utdelning, men som nämnts ovan (se avsnitt 3.2) är den civilrättsliga definitionen av utdelning skatterättsligt giltig.

Tjernberg menar att de allmänna reglerna har ett vidare tillämpningsområde än stoppreglerna, och att det inte har behövts särreglering för felprisreglerna i KL (32 § anv.p. 14 2 st. och 4 st.)¹⁵⁶. I felprisregelfallet har det skett en värdeöverföring från bolaget och beskattning har därför kunnat ske enligt allmänna regler, såsom förtäckt lön eller förtäckt utdelning, beroende av om aktieägaren är anställd eller inte i bolaget. Till stöd för detta kan nämnas att företagskatteberedningen inte gav förslag på felprisregler, dessa regler föreslogs först i och med proposition 1975/76:79.¹⁵⁷

Som exempel på att de allmänna reglerna går utanför stoppreglernas tillämpningsområde kan nämnas RÅ 1996 ref. 16. I rättsfallet hade en sambo till en företagsledare i ett fåmansbolag fått köpa en bil till reducerat pris från ett bilföretag. Fåmansbolaget hade tidigare leasat bilen av bilföretaget. Företagsledaren beskattades enligt KL 32 § 1 mom. a) för skillnaden mellan marknadspris och erlagt pris. Fåmansbolagsreglerna kunde inte tillämpas eftersom sammanboende inte är närstående enligt definitionen i fåmansreglerna. RR tillämpade därför den allmänna regeln i KL 32 § 1 mom. a) som anger att förmån som utgått för tjänsten skall beskattas. Beskattningen av företagsledaren kunde enligt RR ske på grund av att denne ”själv tillgodofört sig en förmån från bolaget – köp av bil till nedsatt pris – genom att låta sin sambo åtnjuta förmånen vid köp av bilen direkt från bilföretaget”. En tillämpning av allmänna regler kunde därför leda till att företagsledare beskattades för en förmån som dennes sambo erhållit, även om beskattning inte var möjlig enligt fåmansföretagsreglerna.

RÅ 1996 ref. 16 visar att beskattning enligt allmänna regler i vissa fall kan ske där fåmansreglerna inte är tillämpliga. Även gammal praxis från tiden innan 1976 kan vara tillämplig, på grund av att de allmänna reglerna har ett mer vidsträckt tillämpningsområde än stoppreglerna. Det kan bland annat bero på att företaget inte faller under fåmansbolagsdefinitionen, eller att situationen inte täcks av stoppreglerna.¹⁵⁸

Särreglering har däremot varit motiverad beträffande reglerna om rörelsefrämmande egendom. I dessa fall sker inte någon egentlig värdeöverföring enligt Tjernberg, och därför har det inte heller enligt allmänna regler funnits stöd för beskattning i dessa fall. Bolaget har inte gått om ett verkligt värde, även om det kan tyckas att förmånstagaren erhållit ett visst värde genom möjligheten att förfoga över

¹⁵⁶ Se även SOU 1998:116 s. 41.

¹⁵⁷ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 181f.

¹⁵⁸ Båvall ”Fåmansföretag – beskattning” s. 14.

egendomen. Särregleringen har endast funnits för att det varit önskvärt att förhindra vissa transaktioner mellan fåmansbolag och deras ägare.¹⁵⁹

De allmänna regler som behandlar bolagens avdragsrätt, sedan avdragsförbudet som hörde samman med stoppreglerna avskaffats, utgörs av KL 20 och 23 §§. I likhet med de regler som behandlar förmånsbeskattningen är KL 20 § allmänt hållen, och ger inte något konkret svar på frågan huruvida rörelsefrämmande egendom är avdragsgill i bolaget. Enligt KL 20 § skall från aktiebolagets inkomster ”alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.”

De allmänna reglerna ger med andra ord inte någon klar lösning på hur beskattningen av fåmansbolagen och dess ägare skall ske efter avskaffandet av särregleringen på området. I förarbetena till slopan det av stoppreglerna finns det en önskan att kunna beskatta fåmansbolagen i samma utsträckning som tidigare, men med hjälp av allmänna regler (se avsnitt 6.1). Det finns även i doktrin uttryckt åsikter för att de allmänna reglerna kommer att vara tillräckligt stöd för att kunna beskatta fåmansbolagsägarna för de förmåner de erhåller av sina bolag.¹⁶⁰ I de följande avsnitten skall jag söka utröna huruvida de allmänna reglerna ger utrymme för en sådan bedömning.

6.3 Förmånsbeskattning av fåmansbolagsägare enligt allmänna regler

De allmänna reglerna inom området behandlar endast löpande förmåner. Det innebär att om bolaget står för ägarens privata utgifter kommer förmånsbeskattning av ägaren ske för förtäckt utdelning. Är aktieägaren anställd, kan det istället klassificeras såsom förtäckt lön.¹⁶¹ En anställd fåmansaktiebolagsägare beskattas med andra ord som vanliga anställda vad gäller förmån för bil, kost, bostad.¹⁶²

Möjligen kan beskattning för hela anskaffningsvärdet ske, såsom föranleddes av stopplagstiftningen, genom att behandla transaktionen som ett skenavtal. Då betraktas anskaffningen av egendomen som om det egentligen är aktieägaren som gjort anskaffningen. Tjernberg förhåller sig tveksam till att se rörelsefrämmande förvärv som skenavtal, och menar att det i så fall skall vara fiskus som bär bevisbördan för att ett skenavtal föreligger. Skulle en bedömning visa att det faktiskt är bolaget som gjort anskaffningen, finns det enligt Tjernberg inte längre någon grund till att beskatta för hela anskaffningsvärdet.¹⁶³

¹⁵⁹ Tjernberg ”Innebär slojade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000s. 182.

¹⁶⁰ Eriksson ”Regeringens proposition ”Slojade stoppregler” SvSkT 10/99 s. 864.

¹⁶¹ Tjernberg ”Fåmansaktiebolag” s. 186.

¹⁶² Tjernberg ”Innebär slojade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000s. 183.

¹⁶³ Tjernberg ”Innebär slojade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 182.

Eriksson är av en annan uppfattning, och anser att ett inköp av rörelsefrämmande egendom torde ”ofta vara att se som ett förvärv för företagsägarens räkning”¹⁶⁴, och därmed kan en anställd delägare beskattas såsom för löneförmån för hela inköpsvärdet. Skulle delägaren inte vara anställd kommer beskattning istället att ske som förtäckt utdelning till hela anskaffningsvärdet, vilket inte ger avdragsrätt i bolaget.¹⁶⁵

RSV anser att tillgångar som typiskt sett utgör personligt lösöre, t.ex. kläder, sportutrustning, smycken och rena konsumtionsvaror skall beskattas direkt hos delägaren för hela anskaffningsvärdet. Samma sak skall gälla i fall där bolaget gjort utlägg för ägarens privata utgifter. Detta skall gälla under förutsättning att ägaren inte lämnat marknadsmässig ersättning till företaget. Är tillgången som anskaffats för delägarens privata bruk inte av ovan nämnt slag, skall beskattning ske av ägaren i form av en löpande nyttjanderättsbeskattning. Till grund för värdering av förmånerna skall marknadsvärdet ligga.¹⁶⁶

Enligt det ovan sagda kan det hävdas att det enligt allmänna regler inte finns stöd för att beskatta delägare för hela anskaffningsvärdet när fåmansbolaget förvärvar rörelsefrämmande egendom. En förutsättning är dock att transaktionen har skett på marknadsmässiga villkor. Däremot är det otvetydigt att delägaren skall beskattas enligt allmänna regler vid privat nyttjande bolagets tillgångar, oavsett om dessa är rörelsefrämmande eller inte.

6.3.1 Beskattningstidpunkt

Det har nämnts i avsnitt 3.3, att det finns en vilja från lagstiftarens och RSV:s sida att kunna förmånsbeskatta fåmansbolagsägare redan vid en dispositionsrätt av bolagets tillgångar. Stoppregeln om förvärv av egendom för företagsledares privata bruk är exempel på lagreglering där endast en möjlighet till nyttjande av tillgången kan medföra beskattning.¹⁶⁷ Efter avskaffandet av stoppreglerna har det i doktrin diskuterats huruvida det finns lagstöd för att förmånsbeskatta en delägare utan att kräva ett faktiskt nyttjande av tillgången.

För inkomstlagen tjänst och kapital är det kontantprincipen som styr när en förmån skall beskattas. Denna princip ges uttryck för i KL 41 § anv.p. 4¹⁶⁸ och i SIL 3 § 5 mom.¹⁶⁹, där det hänvisas till det förstnämnda lagrummet. Av KL 41 § anv.p. 4 följer ”/.../som allmän regel, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verklig förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt förhållandet, /.../ i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare.”

¹⁶⁴ Eriksson ”Regeringens proposition `Slopade stoppregler`” SvSkT 10/99 s. 856.

¹⁶⁵ Eriksson ”Regeringens proposition `Slopade stoppregler`” SvSkT 10/99 s. 856.

¹⁶⁶ RSV:s skrivelse 000314 Dnr. 2664-00/110.

¹⁶⁷ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 184.

¹⁶⁸ I IL 10:8 anges att ”inkomster skall tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.”

¹⁶⁹ I IL 41:8 anges att ”inkomster skall tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras.”

Av paragrafen följer således att en naturaförmån måste ha kommit den skattskyldige till godo, och enligt Tjernberg innebär kontantprincipen att endast en dispositionsmöjlighet inte kan beskattas, utan ett faktiskt nyttjande måste ha förelegat. Vad som medför svårigheter är att det i ett fåmansbolag inte föreligger något tvåparts-förhållande i egentlig mening, vilket medför bevissvårigheter angående åtnjutande eller inte.¹⁷⁰ Eftersom kontantprincipen är huvudregeln, krävs det enligt författaren direkt lagstöd, såsom funnits i KL 32 § anv. p. 14 1 st., för att beskattning skall kunna utlösas redan vid en dispositionsrätt.¹⁷¹

I prop. 1999/2000:15 har regeringen gett uttryck för att det finns grund att förmånsbeskatta delägare utan att ett faktiskt nyttjande av bolagets tillgångar är för handen. I propositionen påpekade regeringen att det skall vara dispositionsrätten som skall ligga till grund för beskattningen, och inte det faktiska nyttjandet, beträffande anskaffning av dyrare tillgångar såsom båtar och fjällstugor. Regeringen grundade detta uttalande på att den skattskyldige i dessa fall har möjlighet att nyttja egendomen när denne själv vill.¹⁷² RSV anser, i likhet med regeringens uttalande, att beskattning i vissa fall skall ske redan vid en dispositionsrätt. Denna består i att aktieägaren "har inflytande eller bestämmanderätten (dvs. dispositionsrätt) över tillgången"¹⁷³, och ett faktiskt nyttjande är därför inte nödvändigt för att utlösa beskattning.¹⁷⁴

I praxis (RÅ 1992 ref. 108 och RÅ 1992 not. 191) finns det exempel som visar att RR ansett att det inte räcker med möjligheten att utnyttja arbetsgivarens tillgång, när det är ostridigt att egendomen inte nyttjats. Därutöver har förmånsreglerna diskuterats i förarbeten och med stöd av kontantprincipen har reglerna tolkats såsom att det krävs att den skattskyldige faktiskt åtnjuter förmånen för att kunna beskattas.¹⁷⁵ RR:s avgörande tillsammans med uttalandena i SOU 1992:57, tyder därmed på att det krävs faktiskt nyttjande av bolagets tillgångar för att förmånsbeskattning skall kunna utlösas.

6.3.2 Värderingsproblematik

I samband med diskussionen kring huruvida förmånsbeskattningen skall utgå från ett faktiskt nyttjande eller en dispositionsrätt, finns det anledning att ta upp frågan hur förmånen skall värderas. Den enda vägledning som finns i lagtext är den som anger att förmåner skall värderas till marknadsvärdet (KL 42 § 2 st. och IL 61:2). Det råder inga delade meningar om att det är marknadsvärdet som skall bestämma förmånsvärdet, men däremot kan det föreligga problem att fastställa vad som utgör marknadsvärdet för nyttjandet av en viss egendom.

RSV har i en skrivelse gjort skillnad mellan olika slags tillgångar. Beträffande tillgångar som är värdebeständiga, till exempel konst och antikviteter, har RSV tagit fram en formel för att räkna ut ett förmånsvärde för dispositionsrätten därav.

¹⁷⁰ Tjernberg "Innebär slopade stoppreglar för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?" SN 4/2000 s. 184.

¹⁷¹ Tjernberg "Fåmansaktiebolag" s. 236.

¹⁷² Prop. 1999/2000:15 s. 60.

¹⁷³ RSV Dnr. 2664-00/120.

¹⁷⁴ RSV Dnr. 2664-00/120.

¹⁷⁵ SOU 1992:57 s. 58f.

Förmånsvärdet skall ha utgångspunkt i den kapitalbesparing som delägaren gör genom att låta bolaget anskaffa tillgången.¹⁷⁶

Även fritidsbostäder skall enligt RSV förmånsbeskattas utifrån dispositionsrätten. Både faktiskt nyttjande och dispositionsrätten skall beskattas genom att det till värdet för det faktiska nyttjandet skall läggas ”skäligt värde för dispositionsrätten”. Härvid skall hänsyn tagas till bolagets kostnad för förmånen, samt om bostaden stått till andra anställdas förfogande.¹⁷⁷

Tillgångar som är föremål för värdenedgång har RSV behandlat särskilt. RSV uttalar svårigheterna med att ge schablonvärdet angående denna sorts tillgångar, varför en bedömning i varje enskilt fall bör ske. I de fall det finns en hyresmarknad för dylik egendom kan vägledning tas därifrån, om inte har RSV tagit fram en beräkningsmodell som syftar till att få fram ett förmånsvärde. Förmånsvärdet skall inte understiga bolagets kostnad för förmånen.¹⁷⁸

Eriksson ser inte värderings- eller tillämpningsfrågorna som något större problem. Skulle problem uppstå, anser denne att de inte beror på avskaffandet av stoppreglerna utan snarare på oklarheten i innehållet av de allmänna reglerna.¹⁷⁹

Tjernberg är av den åsikten att stoppreglerna hade en slags funktion genom att tillämpningen av dessa medförde att värderingsproblematiken inte behövde komma upp till diskussion, även om det primära syftet med reglerna var att hindra förvärv av rörelsefrämmande egendom.¹⁸⁰

6.3.3 Kommentarer

Enligt min åsikt kan inte längre delägare beskattas för hela anskaffningsvärdet av egendom som bolaget anskaffar eftersom det saknas lagstöd därför. Anställda delägare i fåmansbolag skall efter avskaffandet av stopplagstiftningen behandlas som ”vanliga” anställda, och de allmänna regler som behandlar förmånsbeskattning ger endast utrymme att beskatta löpande förmåner. Jag anser att det möjligtvis kan finnas ett undantag för fåmansbolag från denna huvudregel. I de fall bolaget erhåller direktavdrag för en tillgång enligt KL 23 § anv.p. 12 2 meningen (IL 18:4) på grund av att tillgången har kortare livslängd än tre år eller är av mindre värde (för mindre

¹⁷⁶ Denna kapitalkostnad skall lägst utgöras av bolagets anskaffningskostnad multiplicerat med statslåneräntan, med tillägg av en procentenhet, och med tillägg av försäkringspremier eller andra årliga utlägg. (ansk. kostnad x (SLR+1%)+årliga kostnader = tillgångens förmånsvärde/år). En tavla som anskaffas av bolaget för 200 000, leder till följande förmånsvärde enligt RSV:s beräkningar. 200 000 x 5,38 % (4,38 + 1 %, SLR för beskattningsåret 1999 med tillägg av en procentenhet) = 10 760 kr. Därutöver tillkommer belopp för de årliga försäkringar som bolaget betalar för tavlan. (RSV:s skrivelse 000314 Dnr. 2664-00/110).

¹⁷⁷ RSV:s skrivelse 000314 Dnr. 2664-00/110.

¹⁷⁸ Bolagets kostnad skall beräknas enligt följande: tillgångens ekonomiska värdenedgång under året + kapitalkostnad för denna under året + löpande driftskostnader för kalenderåret. Värdenedgången kan antas motsvara planmässig avskrivning i många fall. Kapitalkostnaden uträknas från marknadsränta på tillgångens värde (bör inte understiga statslåneräntan + 1 %). (RSV:s skrivelse 000314 Dnr. 2664-00/110).

¹⁷⁹ Eriksson ”Regeringens proposition ’Slopade stoppregler’” SvSKT 10/99 s. 864.

¹⁸⁰ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000s. 182.

företag 2 000 kr.¹⁸¹), skulle det eventuellt finnas möjlighet att beskatta en fåmansbolagsägare för hela anskaffningsvärdet, på grund av den nära anknytningen som finns mellan fåmansbolagets och delägarrens beskattning. Det förutsätter dock en vetskap om att delägaren kommer att begagna sig av tillgången privat, vilket återigen innebär bedömningssvårigheter.

Det finns en möjlighet att bortse från rättshandlingar som den skattskyldige gjort med bolaget, genom tillämpning av Lag (1995:575) mot skatteflykt. Enligt lagens 2 § skall fyra krav vara uppfyllda för att kunna frångå en rättshandling. Således skall rättshandlingen medföra en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, den skattskyldige skall ha medverkat på något sätt till rättshandlingen, skatteförmånen skall ha varit det övervägande skälet till att ingå rättshandlingen, och en taxering grundad på rättshandlingen skulle strida mot syftet med lagstiftningen. Enligt denna lag borde man kunna bortse från ett köpeavtal som bolaget ingått, och istället se det som att delägaren ingått avtalet. I dessa fall bör delägaren kunna beskattas för hela anskaffningsvärdet, eftersom förmånen skall behandlas såsom om delägaren tagit ut lön ur bolaget för att finansiera förvärvet.

Om det skall vara en dispositionsrätt som skall vara vägledande i förmånsbeskattningen, ställer jag mig frågande till hur beskattningen av denna kommer att fungera rent praktiskt. Betyder det att en delägare kommer att förmånsbeskattas för en tillgång även om det är ostridigt att denne faktiskt inte nyttjat egendomen? En sådan tolkning strider emot de rättsfall (RÅ 1992 ref. 108 (kostförmån) och RÅ 1992 not. 191 (bilförmån)) som uteslutit beskattning på grund av att det varit ostridigt i det enskilda fallen att den skattskyldige inte nyttjat egendomen. Förutsatt att ovanstående rättsfall kommer att vara tillämpliga i dessa situationer, medför det att även minimalt nyttjande kommer att beskattas som dispositionsrätt? En sådan lösning leder till att en anställd delägare som nyttjat fåmansbolagets tillgång, till exempel en segelbåt, under en dag kommer att beskattas för samma dispositionsrättsbelopp som den delägare som nyttjat tillgången under fyra veckor.

Jag anser att det inte finns lagstöd för att särbehandla fåmansbolagsägarna efter avskaffandet av stoppreglerna. Av detta följer att fåmansbolagen och deras ägare lyder under samma lagar som övriga delägare, anställda och bolag. Enligt de allmänna reglerna finns det inte, eventuellt med undantag för vissa speciella situationer, möjlighet att beskatta fåmansbolagsdelägare för hela anskaffningsvärdet. Det finns inte heller lagstöd för att lägga beskattningstidpunkten redan vid en *möjlighet* att nyttja bolagets egendom, åtminstone inte i de fall det är ostridigt att den skattskyldige inte brukat tillgången.

6.4 Fåmansbolagens avdragsrätt enligt allmänna regler

Sedan stopplagstiftningen avskaffats, är det oklart i vad mån bolaget medges avdrag för rörelsefrämmande egendom. För kapitaltillgångar gäller dock att avdrag medges först vid en försäljning. Vad som återstår att utreda är således huruvida avdrag kan medges för egendom som vanligtvis utgör inventarietillgångar, och är föremål för värdeminskning, i bolagen. Den allmänna regel som hanterar avdragsrätten i bolag,

¹⁸¹ Lodin m.fl. ”Inkomstskatt” s. 265.

KL 20 §, är allmänt hållen och ger inte närmare besked om vilken slags egendom som är avdragsgill i bolaget.

KL 20 § anger att rätt till avdrag finns för alla kostnader som är att hänföra till intäkternas förvärvande. I prop. 1999/2000:15 har det uttalats att det finns stöd för att vägra avdrag för egendom som anskaffats för företagsledarens privata bruk eller närstående till denne, genom att tillämpa de allmänna reglerna i KL 20 § och KL 23 §. Genom hänvisning till den ”fastlagda huvudprincipen” att avdrag endast medges för *nödvändiga* kostnader (se nedan), hävdades att det inte föreligger avdragsrätt för rörelsefrämmande egendom. Av den anledningen kan avdrag vägras för egendom som anskaffas för företagsledarens privata bruk. Beträffande anskaffande av egendom för företagsledarens privata bruk anförde regeringen att efter stoppreglernas avskaffande kommer beskattning av delägaren att ske för löneförmån, under förutsättning att företagsledaren eller den närstående är anställd, vilket innebär avdragsrätt för bolaget för personalkostnad.¹⁸² För onyttiga tillgångar som delägare säljer till bolaget anförde regeringen vidare att avdrag i dessa fall skall ske inom ramen för reavinst/förlustreglerna, och att avdrag för anskaffning och eventuella förbättringskostnader därmed kommer att kunna ske.¹⁸³ Svårigheter föreligger dock att dra gränsen mellan avdragsgilla löneförmåner och utdelning (se avsnitt 3.5).¹⁸⁴ Det är svårt att utläsa från regeringens uttalande huruvida avdrag inom reglerna för kapitalvinst/förlust kan ske i det förstnämnda fallet. Jag ser ingen anledning att skilja de båda situationerna åt, utan jag uppfattar regeringen på så sätt att i den mån tillgångarna nyttjas privat skall förmånsbeskattning ske, och vid försäljning skall avdrag medges för anskaffningskostnaden, vilket skall gälla för rörelsefrämmande egendom i helhet.

Gäverth förhåller sig kritiskt till att man i förarbeten uttalat sig angående tolkningen av avdragsrätten (KL 20§)¹⁸⁵, att avdrag endast skall ske för *nödvändiga* kostnader. Denne menar att det är anmärkningsvärt inte endast av den anledningen att det inte framgår av lagtexten, utan även att det är en omdiskuterad fråga.¹⁸⁶ Det har inte heller i praxis kunnat utrönas att något generellt nödvändighetskrav uppställts för omkostnader i aktiebolag.¹⁸⁷

I RÅ 1970 ref. 21 vägrades ett bolag avdrag för en havskryssare som användes i bolaget för representation. Kostnaden ansågs inte utgöra omkostnad i rörelsen. Kammarrätten var av en annan åsikt, och menade att ”med hänsyn till båtens användning i samband med besök av utländska affärsförbindelser samt för personalvårdsbefrämjande ändamål” skall kostnaderna vara avdragsgilla i bolaget. Av rättsfallet framgår inte hur prövningsnämnden och regeringsrätten har resonerat, varför det är svårt att veta i vilken mån rättsfallet fortfarande kan äga giltighet.

Gäverth anser att det inte är klart huruvida den praxis som utvecklats på området verkligen alltjämt kan sägas vara gällande. Det beror på att rörelsefrämmande egendom hänfördes till reavinstsystemet inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet innan skattereformen 1990. Det innebar således inte ett avdragsförbud i

¹⁸² Prop. 1999/2000:15 s.56f.

¹⁸³ Prop. 1999/2000:15 s. 68f.

¹⁸⁴ SOU 1998:116 s. 79f.

¹⁸⁵ Se även Prop. 1975/76:79 s. 86.

¹⁸⁶ Gäverth ”Från stopp- till frittframlagstiftning?” SvSkT 10/99 s. 870f.

¹⁸⁷ Se Pålsson ”Levnadskostnader” där frågan utreds närmare.

sig, utan endast att dylik egendom skulle behandlas enligt reglerna för reavinst. I och med skattereformen reducerades antal inkomstslag, och därför kan det hävdas att alla intäkter vid avyttring skall höra till inkomstslaget näringsverksamhet och att alla kostnader för aktiebolag efter skattereformen är avdragsgilla däri. Därmed finns det även anledning att diskutera huruvida det inte längre finns egendom som kan vara rörelsefrämmande i aktiebolag. På grund av det ovan sagda, menar Gäverth att det går att resonera kring huruvida det överhuvudtaget finns anledning att vägra värdeminskings- eller direktavdrag för rörelsefrämmande egendom.¹⁸⁸

Med hjälp av ovanstående resonemang, kan det hävdas att RÅ 1970 ref. 21 inte längre äger tillämplighet. Fallet avgjordes före skattereformen, då det fanns fler inkomstslag än vad som nu är fallet.

I den proposition som ledde fram till kommunalskattelagen, där det sagts att från intäkterna skall ”avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande”¹⁸⁹, lämnas inte närmare motivering till KL 20 §. Däremot görs en uttrycklig hänvisning till en tidigare proposition rörande beskattningen av juridiska personers inkomst.¹⁹⁰ I den tidigare propositionen nämndes i motiven till KL 20 § att listan över vad som är avdragsgillt i KL 23 § inte är uttömmande utan endast exemplifierande, men någon närmare vägledning i frågan om vilken slags egendom som inte skall vara avdragsgill, förutom privata levnads-kostnader, finns inte att hämta däri.¹⁹¹ I en promemoria från 1927 ”angående rätt till avdrag vid beskattningen för värderingen å inventarier, byggnader, m.m. i rörelse eller yrke”, finns uttryckt bolagens intresse att bereda vinst åt aktieägarna som garanti för att bolagen inte skall utnyttja avdragsmöjligheterna. Det uttrycktes i promemorian att den svårighet som föreligger beträffande enskilda näringsidkare att avgöra vilka inventarier som hänför sig till verksamheten, inte föreligger beträffande aktiebolag där ”alla bolagets/.../tillgångar måste anses anskaffade för dess förvärvsverksamhet och alltså hänförliga till rörelsen”.¹⁹²

Enligt förarbetena till kommunalskattelagen förutsätts att det är vinstintresset som styr verksamheten i aktiebolag. I fåmansbolagen föreligger inte som nämnts ovan ett äkta tvåpartsförhållande som garanterar vinstsyftet i bolaget, men i förarbetena gjordes inget undantag från dylika aktiebolag.

RSV har lämnat synpunkter angående bolagets avdragsrätt för onyttig egendom efter avskaffandet av stoppreglerna. Under rubriken ”företagets avdragsrätt för onyttig egendom”, uttalas att det är oklart huruvida bolaget kan vägras avdrag. RSV hänvisar till regeringens proposition där onyttig egendom förutsätts vara inte avdragsgill, i den bemärkelsen att både direktavdrag och värdeminskingsavdrag kan vägras. Det anges även att med onyttig egendom förstås ofta tillgångar som anskaffas för delägars privata bruk. Däremot kan bolaget erhålla avdrag för lönekostnad, i de fall förmånstagaren beskattats i inkomstslaget tjänst för nyttjandet av förmånen.¹⁹³ Så långt är det klart vad RSV menar. Längre ned behandlas ”beskattning vid köp och

¹⁸⁸ Gäverth ”Från stopp- till frittframlagstiftning?” SvSkT 10/99 s. 870f.

¹⁸⁹ Prop. 1928:213 s. 10.

¹⁹⁰ Prop. 1928:213 s. 133.

¹⁹¹ Prop. 1927:102 s. 352f.

¹⁹² SOU 1927:23 s. 69.

¹⁹³ RSV Dnr. 2664-00/120.

försäljning av tillgång anskaffad för delägars privata bruk”. Under ovanstående rubrik, nämner RSV denna gång att ”företaget medges avdrag för anskaffningskostnaden enligt allmänna regler, antingen omedelbart eller som värdeminskning-avdrag”. Menar RSV med detta att avdrag däremot medges för egendom som anskaffats för delägars privata bruk, under förutsättning att denna tillgång inte är onyttig i verksamheten? Med tanke på att RSV uttalat att onyttig egendom ofta just är sådana tillgångar som anskaffats för delägars privata bruk, kan det knappast vara den åsyftade innebörden. Alternativet är att RSV frångår regeringens tolkning av avdragsförbudet. Vad som talar emot det är att RSV i stycket där införsäljning av onyttig tillgång behandlas konstaterar att företaget inte medges avdrag. Jag kan därför inte utläsa en enhetlig ståndpunkt från RSV:s sida.

Angående löpande förmåner, erhåller bolaget avdragsrätt såsom för personalkostnad om delägaren beskattats för förtäckt lön på grund av privat nyttjande av bolagets tillgångar. Arbetsgivaravgift eller särskilt löneskatt skall utgå på skattepliktiga förmåner.¹⁹⁴ Beskattas delägaren för förtäckt utdelning, erhåller inte bolaget avdrag enligt principen om dubbelbeskattning. När en delägare förmånsbeskattats för förtäckt lön eller utdelning skall uttagsbeskattning ske i bolaget enligt KL 22 § anv.p. 1 a 2 st. (IL 22:2). I nämnda paragraf avses med uttag ”att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en förvärvskälla för privat bruk eller genom att föra över den till en annan förvärvskälla.” Således är det i detta fall mindre förmånligt för bolaget att förmånen behandlas som utdelning än som lön. I lönefallet uttagsbeskattas bolaget, men erhåller avdrag med samma belopp, medan i utdelningsfallet uttagsbeskattning sker utan att avdrag medges till någon del.

Gäverth anser att det bör inte råda några tvivel om att i den mån den anställde förmånsbeskattas eller beskattas såsom förtäckt lön, bolaget knappast kan vägras avdrag i motsvarande mån. Vad som återstår att diskutera är därmed rörelsefrämmande egendom som varken kan sägas vara kapitalplaceringstillgång eller egendom som nyttjas av anställda och som därmed föranleder förmånsbeskattning eller löneuttag. Om bolaget vägras avdrag för anskaffningskostnaden för nämnda egendom, skulle det te sig märkligt att låta intäkten vid en försäljning av egendomen vara skattefri till en viss del, genom att endast beskatta den del som utgör vinst. Det finns inget som talar för att aktiebolag kan ha skattefria inkomster annat än när detta är särskilt reglerat, och därmed bör hela intäkten vid försäljningen vara skattepliktig. Gäverth menar att mot den bakgrunden hela försäljningsintäkten är skattepliktig, det finns mycket som talar för att låta anskaffningskostnaden vara avdragsgill.¹⁹⁵

När bolaget säljer den rörelsefrämmande egendomen vid en senare tidpunkt, kommer beskattning att ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta borde vara en anledning att medge avdrag för anskaffningskostnad och underhåll i bolaget, åtminstone vid en försäljning. Gäverth ser det som troligt att det kommer att bli en hårdare bedömning från taxeringsmyndigheten angående egendom som är onyttig för bolaget och inte ens kan innehas i kapitalplaceringssyfte.¹⁹⁶

¹⁹⁴ Tjernberg ”Innebär slopade stoppregler för fämansföretag en förbättring av företagsklimatet?” SN 4/2000 s. 183.

¹⁹⁵ Gäverth ”Från stopp- till frittframlagstiftning” SvSkT 10/99 s. 872.

¹⁹⁶ Gäverth ”Från stopp- till frittframlagstiftning” SvSkT 10/99 s. 872.

Sammanfattningsvis råder det delade meningar om i vad mån fåmansbolag skall medges avdrag för rörelsefrämmande egendom efter avskaffandet av stoppreglerna. Det finns åsikter alltifrån att det inte längre finns något som är rörelsefrämmande i inkomstslaget näringsverksamhet, till att det finns grund för att vägra avdrag för alla förvärv som inte är nödvändiga i verksamheten.

6.4.1 Ingående mervärdesskatt

Trots att avdrag medges vid inkomsttaxeringen, är det inte självklart att erhålla avdrag för ingående mervärdesskatt enligt ML 8:3, där kravet för avdragsrätt är ”förvärv i verksamheten”.¹⁹⁷

Ett rättsfall som belyser frågan är RÅ 1999 ref. 37. Det är ett förhandsbesked som överklagats, och där RR anslöt sig till den bedömning som skatterättsnämnden gjorde. Skatterättsnämnden menade att den bedömning som görs vid inkomsttaxeringen är skild ifrån den bedömning som görs vid avdragsrätt av ingående mervärdesskatt. I fallet var det fråga om ett företag som skulle köpa in datorer som de anställda skulle få använda i hemmen privat. I rättsfallet hänvisas till ML:s förarbeten som inte nämner något om att inkomstskatten skall vara vägledande beträffande avdrag för ingående mervärdesskatt, även om det nämns i förarbetena till den gamla mervärdesskattelagen. Nämnden kom fram till att datorerna i fallet inte är anskaffade för att användas eller förbrukas i verksamheten. Med hänvisning till förarbetena till nuvarande ML, där det sägs att avdrag skall medges när varan eller tjänsten förbrukas eller används i verksamheten, ansåg nämnden att avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten inte förelåg.

Med vägledning från ovan nämnda rättsfall är det inte säkert att tillgångar som befins vara avdragsgilla ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv, kommer att anses vara tillgångar som förbrukas eller används i verksamheten. I dessa fall kommer inte avdrag att medges för den ingående mervärdesskatten. För ämnet rörelsefrämmande egendom har det betydelsen, att även om avdragsrätt i bolaget medges för rörelsefrämmande egendom, är det inte säkert att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt medges.

6.4.2 Inkomstskattelagen

Från och med 2002 års taxering kommer inkomstskattelagen (IL) att vara i kraft, och kommer därmed att ersätta KL och SIL. Vad som framförallt har betydelse för framställningen är den nya lagens 13 kap. 2 §. IL 13:2 lyder ”för juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1§.” Därmed står det klart att avdrag inte kan komma att vägras helt för rörelsefrämmande egendom (se även IL 16:1 och avsnitt 6.4).

Vid utformningen av IL 13:1-2, fanns det till en början föreslaget att reglerna som berörde rörelsefrämmande egendom i fåmansbolag skulle bibehållas.¹⁹⁸ I

¹⁹⁷ Gäverth ”Från stopp- till frittframlagstiftning” SvSkT 10/99 s. 873.

¹⁹⁸ Se bl. a SOU 1997:2 del I s.252f.

kommentaren till IL 13:3 framhöll utredningen att det i ett aktiebolag kan finnas andra intäkter och kostnader som kan sägas ligga vid sidan av den verksamhet som bedrivs. Det som framförallt åsyftades var lotteriverksamhet, men det ansågs inte vara nödvändigt att precisera det närmare i lagtexten, varför föreslagen lagtext innefattar ”övriga intäkter och kostnader på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i forma av kapitalvinster och kapitalförluster”.¹⁹⁹

6.4.3 Kommentarer

Hur skall bolagets avdragsrätt för rörelsefrämmande egendom behandlas efter avskaffandet av stoppreglerna? Som framgår av ovanstående avsnitt, finns det inte något entydigt svar på denna fråga. Enligt reciprocitetsprincipen²⁰⁰ skall avdrag medges i den omfattning som beskattning sker av ägaren. Även om värdeminskningsskatt avdrag medges i bolaget för rörelsefrämmande egendom föreligger en del oklarheter. Som exempel kan nämnas ett fåmansbolags anskaffning av en segelbåt för 250 000 kr. Delägaren beskattas för 20 000 kr ett år, på grund av att denne nyttjat segelbåten privat, medan de skattemässiga värdeminskningsskattavdragen uppgår till 50 000 kr. Vad som verkar stå klart är att bolaget skall erhålla avdrag för den löneförmån på 20 000 kr. som ägaren beskattats för. På denna summa skall arbetsgivaravgifter utgå. Men i vad mån skall hänsyn tas till de skattemässiga avdragen? Skall de skattemässiga avdragen ligga parallellt med löneavdragen, vilket ger bolaget ett sammantaget avdrag om 70 000 kr., eller skall det vara möjligt att kvitta löneavdraget mot värdeminskningsskattavdraget, vilket ger ett värdeminskningsskattavdrag på 30 000 kr. (50 000 kr. – 20 000 kr.)? Det föreligger även problem med att fastställa hur arbetsgivaravgifterna skall förhålla sig till de övriga avdragen. Vad som talar emot ovanstående resonemang, är att det i bolag som inte är fåmansbolag inte sker någon kvittning i denna bemärkelse. Bolaget erhåller sedvanliga värdeminskningsskattavdrag, som för övriga tillgångar i verksamheten, medan avdrag därutöver medges för den löneförmån som den anställde beskattats för.

Gäverth anser att ett särskilt stadgande i SIL 2 § 13 mom. om att den rörelsefrämmande egendomen inte är avdragsgill, inte skulle varit nödvändigt om allmänna regler utgjort tillräckligt stöd för att vägra avdrag i dessa fall. När denna regel är avskaffad borde bolaget därför kunna erhålla avdrag för rörelsefrämmande egendom.²⁰¹ Frågan är om detta i sig är ett hållbart argument. Det fanns möjlighet att beskatta felprisregelsituationerna enligt allmänna regler redan innan de reglerades i lag, men man valde ändå att införliva dem i lagtexten. Med andra ord behöver inte ett lagstadgande i samtliga fall betyda att det inte finns möjlighet att beskatta situationen innan införlivandet, det kan även vara fråga om ett förtydligande från lagstiftarens sida.

Jag anser att uttalandet i förarbetena angående tolkningen av KL 20 §, att endast nödvändiga kostnader är avdragsgilla, får ur ett praktiskt perspektiv svärbemästrade konsekvenser. Det kan knappast vara lagstiftarens avsikt att man i varje enskilt fall skall avgöra huruvida en tillgång är nödvändig för verksamheten. Om ett aktiebolag till sin kontorslokal köper in ekmöbler istället för möbler i ett billigare material, betyder det att merkostnaden för dyrare möbler inte är nödvändig? Om det istället

¹⁹⁹ SOU 1997:2 del II s. 117.

²⁰⁰ I praktiken föreligger dock sällan fullständig reciprocitet. Se Lodin m.fl. ”Inkomstskatt” s. 37.

²⁰¹ Gäverth ”Från stopp- till frittframlagstiftning” SvSkT 10/99 s. 871.

förhåller sig på det viset att bolaget är beroende av kundbesök som kräver att en viss framtoning gentemot dessa upprätthålls, är det då en nödvändig kostnad? Som utgångspunkt²⁰² måste det ändå tas i beaktande att ett aktiebolags främsta syfte är att bereda vinst åt aktieägarna²⁰³, och att aktiebolaget därför inte drar på sig kostnader som leder till minskad vinst. Även i förarbetena till kommunalskattelagen har det slagits fast att det inte skall ske en prövning huruvida tillgångar som innehavs av bolaget hänför sig till rörelsen eller inte, utan en presumtion skall råda för att så är fallet med hänvisning till vinstintresset (se avsnitt 6.4).

Det finns således inte mycket som talar för att avdrag skall kunna vägras i fåmansbolagen för rörelsefrämmande egendom, med stöd av de allmänna reglerna. Däremot finns det mycket oklarheter i hur avdragsrätten skall behandlas. Vad som dock verkar stå klart är att i de fall en anställd delägare förmånsbeskattas, skall bolaget erhålla avdrag såsom för lönekostnad i motsvarande mån. Det återstår dock att avgöra hur dessa löneavdrag förhåller sig till värdeminskningensavdragen.

6.5 RSV:s rekommendationers förenlighet med legalitets- och förutsebarhetsprincipen

Legalitetsprincipen finns återgiven i RF 8:3. Det betyder att den skattskyldige inte får påföras skatt utan stöd i lag. I RF 8:7 undantas föreskrifter om skatt från delegationsbehörigheten, vilket medför att riksdagen är ensamt organ att besluta om skatt.²⁰⁴ Nära förbundet med legalitetsprincipen är principen om förutsebarhet. Den skattskyldige måste på förhand kunna överblicka de skatterättsliga konsekvenserna av ett visst handlande. Även om möjligheten att erhålla förhandsbesked i vissa skattefrågor bidrar till förutsebarheten, bör även skattedomstolarnas tolkningsmetoder möjliggöra för den enskilde att bedöma skatteeffekterna av sina transaktioner. I de fall domstolarnas tolkningar har stark förankring i rättskällor såsom lagtext och förarbeten, tillgodoses kravet på förutsebarhet i större utsträckning.²⁰⁵

Är ett område inom skatterätten oreglerat åligger det lagstiftaren att klargöra rättsläget, och inte riksskatteverket. Pålsson anför att legalitetsprincipen innebär att ”RSV i princip inte får tolka lagregler utanför det säkra, eller normala, betydelseområdet, om tolkningen medför att mer skatt tas ut än som skulle blivit fallet om RSV inte agerat”.²⁰⁶

Även om RSV:s rekommendationer och övriga uttalanden inte är bindande, bör noteras att dessa har beaktats i stor utsträckning av skattemyndigheter, regeringsrätten och i förarbeten. Pålsson skriver i sin avhandling att de formellt icke bindande rekommendationerna har kommit att få en slags kvasibindande verkan²⁰⁷, genom skattemyndigheternas strävan att efterfölja rekommendationerna²⁰⁸, förekomsten av

²⁰² Detta förhållande rubbas dock i fåmansbolag, men utgångspunkten borde ändå vara att vinstsyftet skall vara ledande.

²⁰³ ABL 12:1 2 st. ger bl. a uttryck för vinstsyftet.

²⁰⁴ Lodin m.fl. ”Inkomstskatt” ss. 11f., 539.

²⁰⁵ Lodin m.fl. ”Inkomstskatt” s. 539f.

²⁰⁶ Pålsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 134 se även Lodin m.fl. ”Inkomstskatt” s. 542.

²⁰⁷ Pålsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 154.

²⁰⁸ Pålsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 113.

hänvisningar till RSV:s rekommendationer i regeringsrättens domskäl²⁰⁹ och deras betydelse i lagstiftningsprocessen²¹⁰.

I den mån RSV:s rekommendationer följs av skattemyndigheterna, främjas förutsebarheten för de skattskyldiga, eftersom det minskar risken för förekomsten av lokala skillnader i olika taxeringsfrågor. Det förutsätter dock att det inte finns rättskällor av högre rang som talar emot den av RSV rekommenderade tillämpningen. I ”Inkomstskatt” anför Lodin m.fl. att det inte är önskvärt att skattedomstolarna följer rekommendationerna tveklöst, utan att det bör endast vara styrkan i argumentationen som RSV för som bör beaktas av domstolarna. Domstolarna skall vara självständiga i förhållande till skattemyndigheterna och RSV, och det är skattedomstolarnas uppgift att utveckla en enhetlig praxis på området.²¹¹

Det bör även tilläggas att de uttalanden i förarbeten angående tillämpningen av de allmänna reglerna i KL 32 § 1 mom. (IL 11:1) och SIL 3 § 1 mom. (IL 42:1), inte är uttryck för lagstiftarens ursprungliga avsikt med reglerna vid KL:s tillkomst (se avsnitt 6.1). Med anledning därav bör en viss försiktighet iaktas vid beaktandet av dessa uttalanden.

Regeringen har genom sina vaga uttalanden angående rättstillämpningen medfört minskad förutsebarhet för den enskilde individen. Det finns inte någon klar, entydig lagtext att förlita sig på, varför det är rättstillämparens uppgift att tolka de allmänna reglerna. De uttalanden i förarbeten, och som RSV har gjort i sina skrivelser, tyder på en tillämpning som enligt mig står i strid med den lagtext, och praxis som finns på området. Detta medför i sig svårigheter för den skattskyldige att kunna överblicka sin skattesituation.

²⁰⁹ Pålsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 105.

²¹⁰ Pålsson ”Riksskatteverkets rekommendationer” s. 103.

²¹¹ Lodin m.fl. ”Inkomstskatt” s. 542.

7 Föreligger det skillnader i rättsläget mellan beskattningsåren 1999 och 2000?

Frågan är huruvida det uppstått märkbara skillnader i rättsläget på fåmansbolagsområdet sedan avskaffandet av reglerna om rörelsefrämmande förvärv, eller om en tillämpning av de allmänna reglerna leder till likartat beskattningsresultat.

Regeringen har konstaterat att stoppreglerna ger större skatteuttag i förhållande till allmänna regler främst vid dyrare anskaffningar med lång livslängd, såsom fartyg, fastigheter och konst. Stoppreglernas tillämpning leder till beskattning av hela anskaffningsvärdet, medan de allmänna reglerna endast medför löpande förmånsbeskattning. Eftersom beskattningseffekten kvarstår, blir det dessutom en betydlig skillnad i beskattning i de fall egendomen överläts kort tid efter förvärvet till annan än aktieägaren. Däremot blir det inte stor skillnad i skatteuttag enligt regeringen mellan stoppreglerna och allmänna regler beträffande tillgångar av mindre värde och som har relativt kort livslängd. Som exempel ges tv-apparater eller handverktyg. I dessa fall anser regeringen att hela anskaffningsvärdet beskattas hos den skattskyldige oavsett om stoppreglerna eller allmänna regler tillämpas.²¹²

Egendom som företaget leasar till förmån för företagsledarens eller annans privata bruk, kan inte beskattas med tillämpning av stoppreglerna, varför beskattning sker enligt allmänna regler om förmånsbeskattning.²¹³ I detta avseende påverkas därmed inte tillämpningen av avskaffandet av stoppreglerna, utan beträffande leasad egendom är förmånsbeskattningen, och avdragsrätten i bolaget oförändrad.

Gäverth anser att avskaffandet av regeln i KL 32 § anv.p. 14 3 st. (onyttig egendom) medför att olikheter mellan olika företagsformer kommer att uppkomma, genom att reglerna för räntefördelning endast gäller för enskilda näringsidkare och handelsbolagsdelägare. En fåmansbolagsägare kan överlåta egendom till det egna bolaget mot en revers, och sedan låta ränteinkomsterna därav beskattas i inkomstslaget kapital. Skulle en överränta ha betingats kan denna eventuellt inrymmas inom beloppet för sparad utdelning SIL 3 § 12 b mom.(IL 57:10). En enskild näringsidkare som tillför sin enskilda firma egendom av samma slag kommer att drabbas av negativa effekter genom räntefördelningen, eftersom egendomen kommer att anses privat.²¹⁴

Enligt SIL 31§ (IL 52:2) medges avdrag om 50 000 kr. per år vid beräkning av kapitalvinst på privat egendom, medan ett schablonbelopp på 25 % av försäljningspriset kan avräknas såsom anskaffningskostnad. Konsekvensen av SIL 31 § är att skattskyldiga kan avyttra privat egendom till fåmansbolagen utan skattekonsekvenser till ett belopp av 66 700 kr per år. Enligt Gäverth kommer detta förfarande att utnyttjas av aktieägarna, för att sälja in onyttig egendom i företagen.²¹⁵

²¹² Prop. 1999/2000:15 s. 58f.

²¹³ Båvall "Fåmansföretag – beskattning" s. 42.

²¹⁴ Gäverth "Från stopp- till frittframlagstiftning?" SvSkT 10/99 s.869f.

²¹⁵ Gäverth "Från stopp- till frittframlagstiftning?" SvSkT 10/99 s. 870.

RSV anser att slopandet av stoppreglerna leder till oförenlighet med vissa bestämmelser i ABL. Det finns en regel i ABL 2:2 1 st. som medför att onyttig egendom inte får tillföras bolaget som apportegendom. Detta förbud utsträcks till att gälla förvärv från delägare upp till två år från emissionen. Avskaffandet av stoppreglerna kan således medföra att dessa bestämmelser kan kringgås genom att rörelsefrämmande förvärv tillåts. Enligt RSV bör det därför förhindras att rörelsefrämmande egendom överhuvudtaget förekommer i företaget.²¹⁶

Angående uppgiftsskyldigheten till skattemyndigheten, består den i oförändrat skick efter avskaffandet, och därför anser Eriksson att beskattning kommer att kunna ske i lika stor utsträckning som innan. Problemet består snarare i att de som vill undkomma beskattning genom att underlåta att inlämna information kan göra det lika väl efter avskaffandet av stoppreglerna som tidigare.²¹⁷

7.1 Kommentarer

Även om det finns en strävan att kunna beskatta fåmansbolagen och deras ägare i samma utsträckning som skedde vid en tillämpning av stoppreglerna, anser jag att det föreligger stora skillnader i rättsläget mellan beskattningsåren 1999 och 2000. Det föreligger inte längre, sedan avskaffandet av särlagstiftningen, lagstöd för att beskatta fåmansbolaget och dess ägare annorlunda än andra anställda, delägare och bolag. Den utökade uppgiftsskyldigheten kan sägas utgöra skydd för att kontrollera att fåmansbolagen handhas på ett sätt som förväntas av andra bolag, med vinstintresset som första prioritet. Även skatteflyktslagen kan tillämpas för att kunna hindra vissa oönskade förfaranden. Om den utökade uppgiftsskyldigheten, tillsammans med skatteflyktslagen inte ger önskat resultat, återstår det att införa särregler på området igen, om man vill kunna särbehandla fåmansbolagen och fåmansbolagsdelägarna.

²¹⁶ Prop. 1999/2000:15 s. 66.

²¹⁷ Eriksson ”Regeringens proposition ’Slopade stoppregler’” SvSkT 10/99 s. 864.

8 Slutsats

Det finns inte några klara linjer för hur rörelsefrämmande egendom kommer att behandlas skattemässigt sedan avskaffandet av stoppreglerna. I doktrin finns det till och med uttryck för att det inte längre finns "rörelsefrämmande egendom" i aktiebolag, eftersom alla tillgångar efter skattereformen skall behandlas inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Uppsatsen har visat vilka svårigheter som föreligger inom området, eftersom de allmänna regler, som regeringen hänvisar till vid avskaffandet av stoppreglerna, inte har ett klart innehåll. Eftersom det inte finns närmare vägledning i frågan att hämta i förarbeten, måste innehållet i allmänna regler tolkas.

De allmänna reglerna i KL 32 § 1 mom. (IL 11:1) och SIL 3 § 1 mom. (IL 42:1) ger uttryck för att förmåner som utgått på grund av anställnings- eller ägarförhållande skall beskattas hos förmånstagaren. Det råder med andra ord ingen tvekan om att beskattning skall ske av delägare som använt bolagets tillgångar för privat bruk. På flera ställen i förarbeten, och i RSV:s skrivelser²¹⁸ har det getts uttryck för att anställda fåmansbolagsägare skall beskattas såsom vanliga anställda. Eftersom stoppreglerna, som utgjort *lex specialis*, avskaffats skall därför de regler som gäller för övriga anställda även gälla för fåmansbolagsägare. Den enda möjligheten att beskatta delägare för hela anskaffningsvärdet, borde vara i den mån bolaget erhåller direktavdrag, vilket är fallet beträffande egendom med kort livslängd av litet värde. Beträffande egendom som bolaget inte erhåller direktavdrag för, skall delägaren beskattas i enlighet med vilket värde nyttjandet av tillgången kan sägas representera.

Tjernberg hänvisar till skatteflyktslagen, och menar att i vissa fall när fåmansföretagsreglerna inte kan sägas vara tillämpliga, förfarandet kanske kan hindras genom denna klausul.²¹⁹ Jag anser att denna lag kan utgöra ett skydd mot de oönskade transaktioner som de skattskyldige befaras göra. Trots regelns allmänna utformning, krävs att fyra rekvisit skall vara uppfyllda, vilket ställer höga beviskrav på fiskus. Genom de höga krav som ställs för att kunna bortse från en rättshandling, bör det enbart vara de uppenbara missbruksfallen som resulterar i bortseende av rättshandlingar, och därmed bör även förutsebarhetsaspekten vara tillgodosedd.

Det finns inte heller stöd i lag för att beskatta delägare för en dispositionsrätt av bolagets tillgångar. I praxis har det i bland annat kostförmånsfallet, RÅ 1992 ref. 108, och i fallet med bilförmån, RÅ 1992 not. 191, krävts ett faktiskt nyttjande. Enbart möjligheten att utnyttja en av bolaget tillhandahållen förmån, eller tillgång, har inte ansetts vara tillräckligt för att utlösa förmånsbeskattning. Vad som i övrigt talar för att faktiskt nyttjande är det som skall gälla är att det i tidig lagtext funnits rekvisit såsom "åtnjutit", och att det funnits en strävan att ta bort rekvisit såsom "tillhandahållits" för att göra tillämpningen mer enhetlig.

Därmed är inte frågan löst i vad mån bolaget skall erhålla avdrag för den rörelsefrämmande egendomen. För rena kapitalplaceringstillgångar, gäller huvudregeln att avdrag medges vid försäljning inom kapitalvinst- och kapitalförlustreglerna. Därefter

²¹⁸ Se t. ex. RSV Dnr. 2664-00/120.

²¹⁹ Tjernberg "Beskattning av fåmansföretag" s. 23.

återstår att ta ställning till huruvida avdrag skall medges för rörelsefrämmande egendom som inte är kapitalplaceringstillgångar. Efter stopplagstiftningens avskaffande finns det inte längre stöd för att vägra avdrag i bolaget. Regeringens tolkning av KL 20 § att avdrag endast medges för nödvändiga kostnader, kan knappast stå i överensstämmelse med vad som åsyftats i lagen. Även om det kan vara tveksamt att stödja avdragsrätt enligt KL 20 §, kommer det oavsett att vara lättare att hävda avdragsrätt i och med att inkomstskattelagen träder i kraft. Enligt IL 13:2 anger att ”utgifter på grund av innehav av tillgångare” räknas till näringsverksamheten även om utgifterna inte ingår i näringsverksamheten. Av lagtextens lydelse borde det vara klart att även rörelsefrämmande egendom skall behandlas som övriga tillgångar, och att värdeminskningssavdrag därmed skall medges.

Befinns rörelsefrämmande egendom vara avdragsgill i fåmansbolag, måste det därutöver redas ut förhållandet mellan löneavdragen och värdeminskningssavdragen. Det finns inget självklart svar på huruvida avdragen skall medges vid sidan av varandra, eller om en slags kvittning skall förekomma, även om jag anser att det mesta talar för att behandla fåmansbolagen som övriga bolag. En sådan lösning betyder att avdrag skall medges för både värdeminskningssavdrag och löneavdrag vid sidan av varandra. För att kunna frånga detta, och reducera bolagets avdragsrätt, genom att ”kvitta” löneavdraget mot värdeminskningssavdraget måste det finnas särreglering inom fåmansbolagsområdet.

Sammanfattningsvis kan sägas att det enligt min uppfattning har skett stora förändringar på området sedan reglerna om rörelsefrämmande egendom avskaffats. De allmänna reglerna som numera skall reglera området, ger inte stöd för beskattning i lika stor utsträckning, och medför inte heller avdragsförbud i bolaget i den utsträckning som skett tidigare. Numera gäller samma regler för fåmansbolagen som för övriga bolag, och för att kunna beskatta delägaren för hela anskaffningsvärdet, eller för en dispositionsrätt, av den rörelsefrämmande egendomen, anser jag att det måste införas uttrycklig lag därom.²²⁰ Likaså krävs det reglering för att kunna vägra bolaget avdrag för rörelsefrämmande egendom. Därutöver tillkommer de tillämpningsproblem avseende värdering av de förmåner som skall beskattas enligt de allmänna reglerna. På dessa frågor finns inget enhetligt svar, det krävs således en bedömning i det enskilda fallet, för att komma fram till ett rättvisande förmånsvärde.

²²⁰ Här kan nämnas att regeringen har uttalat att om avskaffandet av stoppreglerna kommer att leda till att fåmansbolagsägarna tillför bolagen egendom i stor utsträckning som är onyttig i företagen, kommer lagstiftningen åter att ses över. (Prop. 1999/2000:15 s. 60.)

Källförteckning

Artiklar

- Eriksson, L. (1999) Regeringens proposition ”slopade stoppregler”. *Svensk skattetidning*, 58 (10), 851 – 865.
- Gäverth, L. (1999) Från stopp- till frittframlagstiftning? *Svensk skattetidning*, 58 (10), 866 – 882.
- Melz, P. (1991) Ägarbeskattning av småföretag. *SkatteNytt*, 41 (7-8), 463 – 489.
- Påhlsson, R. (1999) Kvantifierande begrepp. *SkatteNytt*, 49 (10), 614 – 625.
- Rydin, U. (1999) Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster. *SkatteNytt*, 49 (1-2), 23 – 33.
- Tjernberg, M. (2000) Innebär slopade stoppregler för fåmansföretag en förbättring av företagsklimatet? *SkatteNytt*, 50 (4), 179 – 186.

Litteratur

- Andersson, J. (1999) *Kapitalskyddet i aktiebolag*. (2. uppl.). Stockholm: LitteraturCompagniet AB.
- Båvall, B. (1995) *Fåmansföretag*. Göteborg: Tholin & Larssons förlag.
- Grosskopf, G. (1976) *Beskattning av fåmansbolag, en inkomstskatterättslig studie av särbehandling av fåmansbolag*. Lund: P A Norstedt & Söners Förlag.
- Lodin, S., Lindencrona, G., Melz, P. & Silfverberg, C. (1999) *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt. Del 1-2*. (7. uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Påhlsson, R. (1995) *Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Påhlsson, R. (1997) *Levnadskostnader*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Söderholm, U. & Grosskopf, G. (1993) *Den nya fåmansföretagsbeskattningen*. Malmö: Beyronds Förlag AB.
- Tjernberg, M. (1999) *Fåmansaktiebolag- en skatterättsligt studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Tjernberg, M. (1999) *Beskattning av fåmansföretag*. (5. Uppl.). Lund: Fakta Info Direkt Sweden AB.

Offentligt tryck

Nytt juridiskt arkiv (NJA)

NJA 1995 s. 742

Motioner

Mot. 1973:135 av herr Rosqvist m.fl. om vissa åtgärder mot skatteflykt..

Mot. 1973:568 av fru Eriksson i Stockholm m.fl. om åtgärder mot skatteflykt..

Propositioner

Prop. 1927:102 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m. m.

Prop. 1928:213 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kommunalskattelag m. m.

Prop. 1975/76:79 Regeringens proposition om ändrade regler för beskattning av fåmansföretag m.m.

Prop. 1987/88:52 Beskattning av naturaförmåner, m.m.

Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.

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

Prop. 1990/91:54 Regeringens proposition om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.

Prop. 1992/93:127 Regeringens proposition om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst..

Prop. 1993/94:90 Översyn av tjänsteinkomstbeskattningen, m.m.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 1999/2000:15 Slopade stoppregler.

Regeringsrättens Årsbok, referat

RÅ 1970 ref. 21

RÅ80 1:80

RÅ82 1:45

RÅ82 1:84 II

RÅ83 1:40

RÅ83 1:76

RÅ85 1:52

Regeringsrättens Årsbok, notiser

RÅ 1973 not. 85

RÅ 1992 not. 191

RÅ 1993 not. 372

RÅ 1998 not. 75

RÅ 1987 ref. 13
RÅ 1989 ref. 57
RÅ 1990 ref. 15
RÅ 1990 ref. 104
RÅ 1992 ref. 56
RÅ 1992 ref. 108
RÅ 1993 ref. 104
RÅ 1994 ref. 3
RÅ 1996 ref. 16
RÅ 1999 ref. 37

RSV

RSV S 1999:21 *Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på ersättningar från sådana företag.*

RSV 302 utgåva 17 *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenheten m. m vid 2000 års taxering, Fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag.*

RSV:s skrivelse 000313 Dnr 2664-00/110.

RSV Dnr 2664-00/120 (RSV-nytt 5/00) *Slopade stoppregler och beskattning av förmåner från fåmansföretag.*

SOU

SOU 1927:23 *Promemorior rörande vissa beskattningsfrågor av 1924 års skatteberedning.*

SOU 1975:54 *Fåmansbolag.*

SOU 1989:2 *Beskattning av fåmansföretag.*

SOU 1989:33 *Reformerad inkomstbeskattning.*

SOU 1991:100 *Neutral Företagsbeskattning.*

SOU 1992:57 *Beskattning av vissa naturaförmåner m.m.*

SOU 1997:2 del I och II *Inkomstskattelagen.*

SOU 1998:116 *Stoppreglerna.*